

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION CAPACITY IN THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988

Márcio Leandro Wildner

Mestre em Direito. Advogado tributarista. Professor dos cursos de Direito e Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha. Endereço eletrônico: marcio.wildner@fsg.br

Carolina Bones

Acadêmica de Direito da Faculdade da Serra Gaúcha. Endereço eletrônico: carol.bones@hotmail.com.

Informações de Submissão

Recebido em: 15/09/2015

Aceito em: 17/11/2015

Publicado em: 02/12/2015

Palavras-chave

Princípios. Capacidade Contributiva.
Constituição Federal.

Keywords

Principles. Contributive Capacity.
Federal Constitution.

Resumo

O presente artigo consiste na pesquisa bibliográfica sobre as características e influências do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal e na tributação. Este princípio é fundamental para a efetividade da busca pela igualdade entre os contribuintes, de forma que é imperiosa sua observância em qualquer ato tributário. Pretende-se analisar a relação do princípio com os direitos fundamentais constitucionalmente garantidos e a relevância do mínimo existencial para graduação da capacidade contributiva, a partir das previsões constitucionais pertinentes ao objeto do estudo.

Abstract

This paper consists in bibliographical research about the characteristics and influences of the principle of contributive capacity in the Constitution and in taxation. This principle is essential to the effectiveness of the search for equality among taxpayers, so it is imperative his observance in any tributary act. It intends to analyze the relationship between the principle and the constitutionally guaranteed fundamental rights and the importance of minimum existential for contributive graduation's capacity, from the constitutional provisions relevant to the object of study.

1 INTRODUÇÃO

A política tributária de um Estado tem estrita relação com seu desenvolvimento social e econômico, em que pese não ser o único fator de peso. Nessa análise, insere-se o princípio da capacidade contributiva, indispensável para o Direito Tributário, e que está inserto nas políticas públicas desde os primórdios da humanidade.

A proposta deste artigo é realizar uma revisão bibliográfica do princípio da capacidade contributiva, analisando seu conceito e se este é contemplado pela Constituição Federal de

1988. Pretende-se pesquisar todas as características e influências do princípio na Constituição e na tributação, bem como estudar a importante relação do princípio com a busca da igualdade e da dignidade do cidadão perante o Estado.

O princípio da capacidade contributiva torna necessária a averiguação da realidade econômico-financeira do contribuinte, e de quanto ele pode contribuir para a receita do Estado. Para bem entender o tema, analisa-se a Constituição Federal de forma sistemática, uma vez que o princípio se relaciona com demais princípios constitucionais, notadamente o da igualdade.

Realiza-se uma análise do art. 145, § 1º da Constituição Federal, o qual, em que pese não ser a única manifestação do princípio na Carta, possui enorme relevância como indicador da capacidade relativa e possíveis formas de graduação.

Ainda, o princípio da capacidade contributiva é indispensável para, no campo da tributação, não ferir o direito fundamental da dignidade da pessoa humana. Para isso, estuda-se como a proteção ao mínimo existencial e a vedação ao confisco são formas de se garantir estes a aplicação destes princípios.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O princípio da capacidade contributiva

A instituição da capacidade contributiva no Brasil se deu após a introdução do art. 202 na Constituição Federal de 1946, para ser posteriormente suprimida pela Constituição de 1967 e novamente incluída pela Carta de 1988.

A ideia de um princípio nesse sentido, porém, remonta desde o antigo Egito¹ e de Atenas², quando a tributação ocorria de acordo com a riqueza da população, sem, porém, a existência de estudos e aprofundamentos sobre o tema.

Muitos doutrinadores³ consideram Adam Smith, autor do clássico da economia “A Riqueza das Nações”, notável precursor do princípio da capacidade contributiva, para quem:

¹ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 15.

² DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 62.

³ GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999. p. 183; DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010; COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 15.

“a capacidade contributiva surge como manifestação do benefício que os contribuintes auferem das atividades estatais”⁴.

Heleno Taveira Torres remete ainda à premissa de que o princípio da capacidade contributiva seria causa de tributo, tanto para a hipótese de incidência quanto para a graduação deste, a qual foi amplamente difundida por Benvenuto Griziotti e seus discípulos na “Escola de Pavia”. Por esse entendimento, a criação de um tributo deixaria de ter a finalidade de contraprestação para o Estado, sendo criado quando houvesse indicação de capacidade contributiva⁵.

A legislação define os direitos e obrigações dos sujeitos insertos na sociedade, definindo a sua capacidade, conforme o plano jurídico-positivo, e no plano ético-econômico temos os preceitos de justiça econômica social e fiscal. Regina Helena Costa⁶ coloca a capacidade contributiva como “a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos”.

É discutível a alegada vaguidade e generalidade⁷ de tal princípio. Alguns doutrinadores acreditam ser função do cientista do direito o complemento do conceito, não podendo escusar-se de sua análise ou aplicação em razão de sua indeterminação. Aliás, sobre isto, Tikpe e Yamashita alegam que se equivocam os críticos do princípio, em razão deste ser “indeterminado, mas não indeterminável”⁸.

Há que se analisar o referido princípio também pela ótica da justiça fiscal, sendo considerada, quando da aferição de quanto pode o contribuinte contribuir, a restrição de sua renda causada pelos gastos com seu sustento e de sua família. Como bem explicitam Tipke e Yamashita⁹, o Estado não pode, sob o fundamento de sua manutenção, acabar por retirar do contribuinte até o que tem que lhe fornecer.

Regina Helena Costa classifica o princípio da capacidade contributiva em absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. Aquela classificação refere-se aos fatos geradores, definidos pelos legisladores, que demonstram a riqueza e a aptidão do contribuinte em contribuir. Já a capacidade relativa ou subjetiva analisa o sujeito e suas limitações econômicas para contribuir.

⁴ DUTRA, Micaela Dominguez. Op. cit., p. 65.

⁵ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 586; COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 17.

⁶ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 22

⁷ Idem, p. 22

⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31-32.

⁹ Idem, p. 31.

Tal classificação é adotada pela doutrina de forma majoritária. Sobre esse tema, elucida José Marcos Domingues de Oliveira:

[...] a capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. No primeiro caso, a capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite de tributo)¹⁰.

Micaela Dominguez Dutra¹¹ também aponta para a capacidade contributiva geral e parcial e para a própria ou em representação. Conforme tal classificação, afere-se a capacidade contributiva geral quando se analisa a totalidade de tributos pagos por um indivíduo, e a parcial quando a análise é de cada tributo isoladamente. Ainda, pode-se classificar a capacidade contributiva própria quando se refere ao contribuinte individualmente e, de forma mais abrangente, a capacidade contributiva em representação quando a de um indivíduo engloba toda sua família, ou seja, seus dependentes.

2.2 A capacidade contributiva na Constituição Federal

O princípio da capacidade contributiva se relaciona diretamente com diversos princípios e preceitos constitucionais, sendo um subprincípio do princípio da igualdade, e uma forma de efetivar a dignidade da pessoa humana por meio da impossibilidade de tributação do mínimo existencial, conforme se abordará no tópico seguinte. Cumpre verificar, primeiramente, os diplomas legais que expressamente dispõem sobre este princípio.

Regina Helena Costa expõe que a capacidade absoluta, ou seja, aquela referente aos fatos geradores indicadores de riqueza, está presente nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, que indicam a aptidão para contribuir e trazem o critério da progressividade. Já a capacidade relativa pode ser verificada no art. 145, § 1º da Carta. 12

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal, prescreve:

¹⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57.

¹¹ DUTRA, Micaela Dominguez. Op. cit., pp. 34-39.

¹² COSTA, Regina Helena. Op. cit., pp. 87-97.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

As dúvidas que resultam da leitura do texto constitucional são muitas. *A priori*, a expressão “sempre que possível” não esclarece se é referente ao caráter pessoal dos impostos ou a sua graduação de acordo com a capacidade contributiva. Na sequência, nota-se a denominação “impostos”, deixando incerto se o princípio também se aplica para todos os tributos¹³.

Tais dúvidas não existiam no artigo equivalente da Constituição de 1946, já que aquele dispunha que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Muito bem enfatiza Regina Helena Costa quando coloca a cláusula “sempre que possível” como “despicienda”, já que no Direito só se atua com o juridicamente possível¹⁴. Porém, se faz necessário uma análise mais profunda sobre a interpretação da cláusula no texto legal.

Marciano Seara de Godoi ensina que a expressão refere-se “tão somente ao caráter pessoal dos impostos, pelo que a graduação daqueles segundo a capacidade econômica do contribuinte seria obrigatória e vinculante para o legislador”.¹⁵

A personalização dos impostos de acordo com a capacidade contributiva torna-se imperativa quando há essa possibilidade, pelo legislador. Assim, “toda vez que se demonstrar que onde havia campo para a instituição de um imposto pessoal, ainda assim a lei criou gravame de natureza real, este terá que ser anulado por inconstitucionalidade”¹⁶.

Dessa forma, há o impedimento de instituição de impostos com alíquotas fixas, quando possível torna-lo pessoal e graduar as alíquotas por meio da progressividade, respeitando a capacidade contributiva do contribuinte.¹⁷

Em relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva somente aos impostos, como faz concluir a leitura do artigo, não se pode olvidar que o princípio decorre de uma

¹³ Em que pese o rol apresentado nos incisos do artigo 145 da Constituição Federal, a doutrina majoritária filia-se à posição firmada pelo Superior Tribunal Federal, que definiu como as cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e especiais e empréstimos compulsórios. Cf. ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993; RE 146733, Rel. Min. Moreira Alves, voto do Min. Rel., julgamento em 29-06-92, Plenário, DJ 6-11-92.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 87.

¹⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 201.

¹⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 49.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 374.

análise sistemática de toda a Constituição. Portanto, o princípio não está inserto somente neste dispositivo, não podendo afastar sua aplicação aos demais tributos.¹⁸

Diversamente do exposto acima, Regina Helena Costa entende que o princípio somente pode ser aplicado aos impostos e aos empréstimos compulsórios. Ensina que a natureza das contribuições e das taxas não coaduna com o princípio, já que são vinculados à atuação estatal.¹⁹

Percebe-se que não há entendimento majoritário sobre o tema. Cabem, sobre esse assunto, as elucidações de Marciano Seabra de Godoi:

Apesar do texto constitucional não vincular o critério da capacidade econômica em relação às taxas e às contribuições de melhoria (tributos vinculados a uma atuação estatal, o primeiro direta e o segundo indiretamente), o legislador está autorizado (e por vezes obrigado como no caso do art. 5º, XXXIV, da Constituição) a levar em conta a ausência de capacidade contributiva para conferir isenções ou outras medidas exonerativas em relação a cidadãos sem condições de arcar com o tributo.²⁰

Ainda, o artigo 145, § 1º da Constituição, faculta a identificação, pela Administração, do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, características que acabam por tornarem-se indicadores da capacidade contributiva.

Por renda entendem-se todos os ganhos de capital e proventos percebidos pelo sujeito. A fim de complementar este critério, para a formação do patrimônio considera-se todos os bens materiais do sujeito. Por fim, utiliza-se, conjuntamente, o critério do consumo efetuado pelo contribuinte, de forma que se possa alcançar um sistema tributário mais justo.²¹

2.3 A relação com os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal

A capacidade contributiva absoluta está presente expressamente em nossa Constituição nos artigos 153, 155 e 156, assim como a relativa se encontra no art. 145, § 1º, porém a análise do princípio em relação a nossa Carta não se limita a eles, uma vez que possui relação intrínseca com os princípios, também constitucionais, da igualdade, da segurança jurídica, da legalidade, tipicidade e com o princípio republicano²².

Ainda, em relação com os direitos fundamentais assegurados constitucionalmente, cabe ressaltar que a graduação dos impostos de acordo com a capacidade contributiva deve

¹⁸ DUTRA, Micaela Dominguez. Op. cit., p. 120.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. Op. cit., pp. 54-58

²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 204.

²¹ DUTRA, Micaela Dominguez. Op. cit., pp. 43-48

²² COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 41.

permitir ao contribuinte sua existência digna, a livre iniciativa e o exercício de atividade econômica, bem como a propriedade privada.

Nesse sentido, Heleno Taveira Torres explica sobre a evolução do direito tributário com o abandono da ideia de que este seria somente o conjunto de tributos, para passar a envolver todas as teorias e princípios constitucionais que se aplicam a eles.

A justaposição dos tributos existentes, segundo classificações que o tempo já cuidou de eliminar do direito tributário, uma a uma, até mesmo as mais resistentes, como tributos “fiscais” e “extrafiscais”, “diretos” e “indiretos”, entre outras, hoje enfraquecidas e mantidas unicamente pela tradição ou repetição, foi certamente a causa das mais sensíveis dificuldades de evolução. A ontologia dessas classificações herméticas tinha a pretensão de dominar todos os critérios de segurança jurídica, da certeza à justiça, mas o que mais se viu foi insegurança e injustiças.²³

Assim, o princípio da capacidade contributiva se relaciona com a Constituição Federal como um todo, de forma harmoniosa. O princípio com o qual possui maior ligação, e que é o liame entre os preceitos constitucionais e a capacidade contributiva do contribuinte, permanece sendo o da igualdade.

2.3.1 O princípio da igualdade

A capacidade contributiva possui relação intrínseca também e, principalmente, com o princípio da igualdade, o qual está assegurado pela Constituição Federal. Tratando-se de igualdade, impende mencionar a máxima de Aristóteles, que se encontra em nossa atual Carta: tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Em uma análise mais jurídica, Regina Helena da Costa refere que “A igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei”²⁴.

Dessa maneira, necessário analisar se o atendimento do princípio da capacidade contributiva, que visa um tratamento de acordo com as condições reais econômicas de cada contribuinte, acaba por ferir ou complementar o princípio, também constitucional, da igualdade.

²³ TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 592.

²⁴ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 35.

Conforme elucidado Humberto Ávila, “deve-se saber se o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva possuem o mesmo conteúdo normativo e, portanto, o mesmo âmbito de aplicação”.²⁵

Interessante pensar que a desigualdade possibilitada pela graduação da capacidade contributiva refere-se, tão somente, as diferenças econômicas entre os contribuintes. Dessa forma, inadmissível a utilização de elementos de ordem pessoal, que não se refiram à riqueza do contribuinte.²⁶

Helena Taveira Torres esclarece que “é logicamente coerente que um sistema garantista de uma tributação baseada na pessoalidade, sob o manto da isonomia, contemple regras e princípios contra discriminações e privilégios”.²⁷

Sobre esse tópico, remete-se à Emenda Constitucional nº 42/2003, que dispôs sobre o tratamento diferenciado permitido às microempresas e empresas de pequeno porte, bem como à possibilidade, constitucionalmente prevista, de concessão de incentivos fiscais a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.²⁸

Não há unanimidade na doutrina sobre se a capacidade contributiva é englobada pelo princípio da igualdade ou se cada princípio é autônomo. Humberto Ávila²⁹ analisa o princípio da igualdade como mais amplo que o da capacidade contributiva, sendo que este é o critério para aplicação daquele nos impostos.

Há quem defenda, como Carlos Palao Taboada³⁰, que o princípio da capacidade contributiva não é elemento indispensável para a realização da justiça fiscal, sendo o princípio da igualdade suficiente e com conteúdo próprio.

Sobre a almejada justiça fiscal e igualdade tributária, interessante reflexão do renomado jurista Victor Ukmar:

Ninguém se iluda quanto a ser possível obter igualdade, em sentido absoluto, nas cargas tributárias, e isto não só pela impossibilidade de mensuração de sacrifícios, mas pelas dificuldades técnicas de obter tal igualdade. É necessário contentar-se com uma igualdade relativa, de modo que os indivíduos que se encontram nas mesmas condições sejam submetidos a um mesmo tratamento fiscal, porque é utópico ter esperança em uma repartição absolutamente justa dos impostos entre indivíduos que não se encontram em idênticas situações.³¹

²⁵ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 370.

²⁶ UCKMAR, Victor. Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 83.

²⁷ TORRES, Helena Taveira. Op. cit., p. 595.

²⁸ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 378.

²⁹ Idem, p. 370.

³⁰ APUD Regina Helena Costa. op. cit., p. 38.

³¹ UCKMAR, Victor. Op. cit., p. 85.

Portanto, uma vez que a igualdade só pode ser aplicada quando se considera algum critério material, verifica-se que a capacidade contributiva é o próprio critério para aplicação da metanorma da igualdade no campo do direito tributário.³²

2.3.2 A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial

Considerando-se que a capacidade contributiva se resume na possibilidade do cidadão contribuir com o Estado pela graduação de sua riqueza, consequência disto é que, para aqueles que não possuam condições de contribuir sem que isto afete o seu sustento, esteja estabelecido um patamar mínimo sem tributação.

O mínimo existencial, sinônimo de mínimo vital, já está previsto na Constituição Federal quando o art. 7º, em seu inciso IV, dispõe que o salário mínimo deve ser “capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”.

Portanto, parece lógico que “a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital. Este deve ser, pois, intocável”³³. Dessa maneira, o valor necessário para manutenção do cidadão, conforme itens expostos no art. 7º, IV, da Constituição, deveriam estar livres de qualquer ônus tributário.

Nesse ponto, importante diferenciar os termos capacidade econômica e contributiva, já que esta pressupõe aquela. Conforme Regina Helena Costa, um sujeito com capacidade econômica para adquirir somente o mínimo existencial, por consequência, não possui capacidade contributiva³⁴.

Em que pese reconhecerem que os conceitos de capacidade contributiva e econômica são diferentes, alguns autores os utilizam como sinônimos, em razão de sua conexão, conforme reflete Estevão Horvath³⁵.

Conclui-se que a capacidade contributiva abrange a econômica, porém nem sempre que um sujeito tiver capacidade econômica terá capacidade contributiva.

Conforme explorado por Micaela Domingues Dutra, no Brasil, há grandes defensores do mínimo existencial. Desde o século XVII, Rui Barbosa já levantava a discussão sobre o

³² ÁVILA, Humberto. Op cit., p. 372.

³³ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 65.

³⁴ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 32.

³⁵ HORVATH, Estevão. O Princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67/68.

tema, bem como, atualmente, Ricardo Lobo Torres, que faz a análise do mínimo existencial como um direito fundamental a ser assegurado pela interpretação da Constituição Federal.³⁶

Por outro lado, Regina Helena Costa acredita que não há imunidade legal originada do mínimo existencial somente pela interpretação constitucional. Nesse sentido, teria que ser criada legislação infraconstitucional dispondo sobre uma isenção “concedida por motivo técnico fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo, destarte, ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável”³⁷.

A dificuldade na aplicação total da impossibilidade de tributação do mínimo existencial resta no que tange aos impostos indiretos, também chamados de consumo. A Constituição Federal de 1946 dispunha a isenção “do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável a habitação, vestuário, alimentação de tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Em que pese tal norma não tenha sido reproduzida de forma expressa no texto constitucional atual, a preservação do mínimo existencial da tributação decorre do próprio modelo de Estado e do princípio da dignidade da pessoa humana. Uma vez que o princípio da capacidade contributiva norteia o sistema tributário, não se podem exigir tributos quando ela não existe, dentro do limite do mínimo existencial.³⁸

Conclui-se que o respeito ao mínimo existencial decorre do princípio da dignidade da pessoa humana, estampado no primeiro artigo de nossa Carta, servindo de referência para todos os demais. Marciano Buffon coloca que “não se pode falar em dignidade da pessoa humana, se não for garantido o denominado ‘mínimo existencial’”³⁹.

Cabe ressaltar que, assim como o princípio da capacidade contributiva possui o mínimo existencial como limite inferior, este também possui um limite superior, qual seja a vedação ao confisco disposta no art. 150, IV, da Constituição Federal. Tal defesa está diretamente ligada ao direito à propriedade, também guardado constitucionalmente, de forma que o Estado não pode onerar o contribuinte a ponto de usurpar esta garantia.

Para alcançar tal objetivo, e tributar de acordo com a capacidade contributiva, sem afetar o mínimo existencial e sequer tornando o tributo uma forma de confisco, há que se analisar o aspecto material do imposto em questão, e sua relação com a base de cálculo deste.

Elucidando tal entendimento, o exemplo trazido por Estevão Horvath:

³⁶ DUTRA, Micaela Dominguez. Op cit., p. 106.

³⁷ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 65.

³⁸ BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 184.

³⁹ Idem, p. 181.

Se se trata de imposto sobre a herança, a capacidade contributiva estará no objeto do tributo, que consistirá na transferência de bens móveis ou imóveis (ou até semoventes). Qualquer exação cujo montante se equipare ao quase desaparecimento desses bens faz desaparecer a capacidade contributiva e será, por isso mesmo, concomitantemente confiscatória.⁴⁰

Conclui-se que o mínimo existencial e a vedação ao confisco figuram como critérios do princípio da capacidade contributiva, sendo este o teto máximo e aquele o mínimo. Colaboram os dois para correta aferição do valor devido pelo contribuinte em relação ao tributo e são princípios de observância imprescindíveis quando da análise da capacidade contributiva.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A situação econômica e crise política que o Brasil enfrenta atualmente requerem mudanças significativas, tanto no sistema tributário quanto no político. Para o desenvolvimento social e econômico do país, a análise da forma de tributação, suas características e, por consequência, seus reflexos na sociedade é imprescindível.

Com o estudo do princípio da capacidade contributiva e sua conexão com a Constituição Federal, é possível entender a sua importância dentro do Direito Tributário e como o princípio regula as relações entre o Estado e o contribuinte. Verificou-se pela revisão bibliográfica que o princípio da capacidade contributiva é analisado e aplicado desde a antiguidade, quando o pagamento dos tributos já ocorria de acordo com a riqueza da população em nações como a Grécia.

Esse princípio determina que os tributos sejam pagos pelos cidadãos considerando a possibilidade de dispêndio destes, assim ele é associado diretamente com o princípio constitucional da igualdade. Por meio da proibição de tributação do mínimo existencial e a vedação ao confisco, tem-se o meio de, pela capacidade contributiva, a tributação não afetar a dignidade da pessoa humana e o direito a propriedade.

Pela análise sistemática da Constituição Federal verifica-se que o princípio da capacidade contributiva não está somente esculpido em uma norma, apesar de ser corolário do art. 145, mas está presente em diversos preceitos constitucionais, assim como o da progressividade.

O princípio estudado é de grande relevância dentro do Direito Tributário, devendo ser considerado sempre na instituição de novos tributos ou suas alíquotas, o que nem sempre é

⁴⁰ HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 71.

observado de fato. Porém, para conseguir atender corretamente os direitos fundamentais dentro da tributação, se faz mister a consideração da capacidade contributiva do sujeito.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
