

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

***O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A MAXIMIZAÇÃO DE
SUA EFICÁCIA CONSTITUCIONAL***

IBET

VITÓRIA – ESPÍRITO SANTO - 2014

MAYARA PISKI RISSI

***O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A MAXIMIZAÇÃO DE
SUA EFICÁCIA CONSTITUCIONAL***

Artigo científico apresentado por Mayara Piski Rissi, como requisito parcial de obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

**IBET
VITÓRIA – ESPÍRITO SANTO - 2014**

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.	5
2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.	7
2.1 Limites constitucionais ao poder de tributar no neoconstitucionalismo.	7
2.2 Técnicas e princípios – natureza e critérios constitutivos das limitações.	10
2.3 Limitações constitucionais em espécies e seus critérios constitutivos.	15
3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	18
3.1 O pensamento possibilista aplicado ao princípio da capacidade contributiva.	18
3.2 Âmbito de proteção, conteúdo, restrições e eficácia da capacidade contributiva.	20
3.3 Proteção do núcleo essencial da capacidade contributiva.	24
3.4 Presunções absolutas e relativas reveladoras da capacidade contributiva.	25
4 CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	28
4.1 A concretização da capacidade contributiva no direito comparado.	28
5. . CONCLUSÃO.	33
REFERÊNCIAS	34

RESUMO

No tema específico desta monografia, se promoverá estudo de teoria dos direitos fundamentais aplicada ao sistema constitucional tributário, buscando critérios para otimização da proteção ao contribuinte através das limitações constitucionais ao poder de tributar, propiciando, à luz do neoconstitucionalismo, reflexões críticas para aumento da força normativa, social e política do núcleo axiológico fundamental da Constituição da República Federativa do Brasil composto pelo sistema constitucional de proteção dos direitos essenciais à dignidade existencial humana, através da atuação do modelo contemporâneo de garantias fundamentais do contribuinte. A análise crítica objetiva, à luz do pensamento possibilista, oferecer novos caminhos hermenêuticos para maximização dos efeitos substanciais das garantias fundamentais do contribuinte em equilíbrio com a respectiva concorrência para a despesa pública, daí a maior atenção ao princípio constitucional da capacidade contributiva. O dever de progresso existencial em que se maximiza a dignidade humana torna-se o principal vetor do sistema constitucional tributário.

PALAVRAS-CHAVE

Sistema constitucional tributário; direitos fundamentais; capacidade contributiva; neoconstitucionalismo; limitações constitucionais ao poder de tributar.

ABSTRACT

On the specific subject of this monograph, will promote the study of fundamental rights theory applied to constitutional tax system, seeking criteria for optimization of protection to the taxpayer through the constitutional limitations to the power to tax, resulting in the light of neoconstitutionalism, critical reflections to increase strength regulatory, social and political axiological fundamental core of the Constitution of the Federative Republic of Brazil comprises the constitutional system of protection of basic rights and existential human dignity, through the agency of the contemporary model of fundamental guarantees of the taxpayer. A critical analysis objectively in the light of thought possibilist, offer new hermeneutic ways to maximize the substantial effects of the fundamental guarantees to the taxpayer in equilibrium with their competition for public spending, hence the greater attention to the constitutional principle of ability to pay. The duty of existential progress as it maximizes human dignity becomes the main vector of constitutional tax system.

KEYWORD

Constitutional system of taxation; fundamental rights; ability to pay; neoconstitutionalism; constitutional limitations to the power to tax.

1 INTRODUÇÃO.

O sistema constitucional tributário, através das garantias constitucionais do contribuinte, proporciona o necessário equilíbrio entre direitos e deveres fundamentais, num contexto normativo dialógico de princípios, regras e políticas públicas e seus respectivos desdobramentos por meio de técnicas tributárias, regras de transição e modulação de efeitos que possibilitam a máxima efetividade das normas constitucionais que integram esse sistema. O modelo contemporâneo de análise estrutural da norma jurídica remete ao pensamento possibilista filosófico kantiano (realidade-necessidade-possibilidade)¹ e normativo-estruturante² (diferenciando texto de norma) para se chegar à construção de um sistema tributário constitucionalmente adequado e socialmente justo.

No momento de superação da dogmática positivista pelo pós-positivismo e da inserção da dignidade humana como qualificativo fundante do sistema de proteção dos direitos humanos e fundamentais, surgem novos mecanismos para que o Poder Judiciário possa exercer seu papel ativo na definição do conteúdo, restrições, eficácia, necessidade e possibilidade dos direitos fundamentais, comunitários e humanos. Trata-se de expansão da jurisdição (inter)constitucional numa estrutura dialógica de concretização desses direitos como marco essencial do neoconstitucionalismo³.

¹ O pensamento possibilista filosófico kantiano foi desenvolvido por Peter Häberle em sua obra *Pluralismo y Constitución: estudios de teoría constitucional de la sociedad abierta*. Trad. Emilio Mikunda. Madrid: Tecnos, 2002, p. 62 *et seq.* O texto é tradução da versão revisada pelo autor em 2000 do seguinte texto original: *Die Verfassung des Pluralismus. Studien zur Verfassungstheorie der offenen Gesellschaft*, Athenäum TB-Rechtswissenschaft, Königsstein/Ts, 1980.

² Nesse sentido: MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. 3. ed. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2011.

³ Cfr.: OLIVEIRA JR., Valdir Ferreira de. *Jurisdição Interconstitucional: a construção de um novo modelo de jurisdição nos sistemas jurídicos contemporâneos*. Artigo apresentado ao CONPEDI, 18 de março de 2013.

O sistema⁴ constitucional e interconstitucional de garantias e concretização dos direitos fundamentais e humanos orienta axiologicamente o sistema constitucional tributário. O Estado cumpre fins constitucionalmente delimitados e deste cumprimento retira sua legitimidade, onerando solidariamente a sociedade através da tributação na exata medida da efetiva capacidade contributiva de cada indivíduo. Saúde, lazer, moradia, liberdade, democracia, dignidade, educação, alimento, família, segurança, propriedade-função social, trabalho, vida, igualdade, paz, meio ambiente sadio e sustentável e os demais bens jurídicos fundamentais, constituem, de maneira interdependente, o núcleo existencial mínimo de necessidades básicas de qualquer ser humano. A maximização dos seus efeitos se revela como projeto de vida dos integrantes das mais diversas culturas e diferentes sistemas jurídicos contemporâneos concretizando o dever de progresso existencial humano. O poder de tributar obedece a limites constitucionais expressos e outros decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, ou dos tratados internacionais que tenha manifestado adesão. Nosso artigo trata especificamente desses limites, seus desdobramentos e possibilidades, numa perspectiva crítica jurídico-constitucional.

Na compreensão de Paulo de Barros Carvalho, o sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema⁵.

⁴ Aqui e nas demais passagens que me refiro à ideia de sistema na ciência do Direito, adoto a concepção presente na obra de Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, enquanto sistema aberto, compreensivo e orientado a valores. Karl Engisch foi pioneiro no tratamento do tema (ENGISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 9. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004). Para discutir a ideia de sistema na ciência do direito ver: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e conceito de Sistema na ciência do Direito*. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 447.

2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.

2.1 Limites constitucionais ao poder de tributar no neoconstitucionalismo.

No aspecto pragmático, a primeira jurisprudência (verdadeiro marco do neoconstitucionalismo) que apresenta a concepção de Constituição como ordem de valores ou ordem objetiva axiológica, que conforma a vida social e demanda sua aplicação em todos os âmbitos do Direito, vem do Tribunal Constitucional Federal alemão, através da sentença Luth (BVerfGE 7, 198 – Luth) de 1958, onde se estabelecem os conceitos centrais de valor, ordenamento valorativo, hierarquia valorativa e sistema de valores, em que se apoiará posteriormente o Tribunal Constitucional em numerosas decisões⁶.

Sob o aspecto teórico, segundo Susanna Pozzolo⁷, o neoconstitucionalismo caracteriza-se, dentre outro fatores, pelo reconhecimento da força normativa à Constituição, passa por distinção qualitativa e forte entre regras e princípios⁸, ressaltando a expressão valorativa dos princípios. Afirma a precedência e pertinência da moral no contexto jurídico⁹.

O intérprete e aplicador da norma deve necessariamente harmonizar em sua decisão o conteúdo, restrição, limites e eficácia dos direitos e deveres fundamentais envolvidos na relação jurídico-constitucional tributária, conduzindo-os a uma concordância prática, maximizando seus efeitos valorativamente orientados para dignidade existencial do contribuinte.

⁶ Nesse sentido: CRUZ, Luis M. *La constitución como orden de valores, problemas jurídicos y políticos: un estudio sobre las Orígenes del neoconstitucionalismo*. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 9. O autor cita outras sentenças de 1952, 1956 e 1957 que perfilavam o entendimento que se consolidou no caso Luth.

⁷ *Neocostituzionalismo e positivismo giuridico*. Torino: Giappichelli, 2001.

⁸ *Op. Cit.* p. 45 et seq.

⁹ *Ibidem.* p. 61, 147, 155 e 159.

Guastini, acertadamente, identifica nesse atual momento constitucional a *constitucionalização do ordenamento jurídico*¹⁰, conforme tal perspectiva, todas as normas infraconstitucionais além de se submeter à “filtragem constitucional” são permeáveis aos valores constitucionais que transcendem o âmbito dogmático de uma disciplina jurídica específica, não será, portanto, através das garantias constitucionais do contribuinte, apenas para exemplificar, que será possível afirmar a constitucionalização do direito tributário, mas através de valores especificamente constitucionais estranhos ao conteúdo dogmático daquela disciplina como dignidade humana, democracia, cidadania e solidariedade.

Pozzolo insere a Corte Constitucional como verdadeiro gestor desse novo constitucionalismo¹¹. Tudo passa a ter referencial constitucional – exemplo claro dessa nova realidade é a *interpretação conforme a Constituição*. A mudança aqui proposta, impõe uma internacionalização através dos direitos humanos, filtrando as decisões internas através das convenções internacionais de direitos humanos e do sistema de precedentes dos Tribunais Internacionais e expandindo os valores internacionalmente reconhecidos nessas convenções para os diversos ramos do direito de forma dialógica, estabelecendo também um diálogo compreensivo e dúctil¹² com as normas constitucionais e comunitárias.

Desta forma passam a constituir novos limites constitucionais ao poder de tributar, não apenas as garantias constitucionais do contribuinte, mas também os Tratados Internacionais de Direitos Humanos e os valores constitucionais gerais (não específicos do direito tributário) que não podem ser atingidos em seus respectivos conteúdos essenciais, orientando tanto a elaboração quanto a aplicação da legislação tributária infraconstitucional, num processo constante e dinâmico de constitucionalização do direito tributário em face da centralidade dos direitos humanos e fundamentais.

¹⁰ A constitucionalização do ordenamento jurídico consiste num “proceso de transformación de un ordenamiento al término del cual el ordenamiento en cuestión resulta totalmente ‘impregnado’ por las normas constitucionales” (GUASTINI, Riccardo. La “Constitucionalización” del Ordenamiento Jurídico: el caso italiano. Trad.: José María Lujambio. In: *Neoconstitucionalismo(s)*. Edición de Miguel Carbonell, Madrid: Editorial Trotta, 2003, p. 49).

¹¹ POZZOLO, Susanna. *Neocostituzionalismo e positivismo giuridico*. p. 104.

¹² Sobre o caráter dúctil ver ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. 7. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 14. Essa caráter dúctil permite uma coexistência pluralista entre os diversos valores e princípios constitucionais, como forma de não renunciar sua unidade e integração. Nesse ponto o autor estabelece um diálogo com o pensamento pluralista de alternativas ou possibilista de Peter Häberle também citado neste trabalho.

A Carta Magna, através dos seus princípios fundamentais expressos e decorrentes, passa a produzir efeito irradiante sobre todas as normas infraconstitucionais tributárias. Tal percepção é importantíssima para defesa do efeito irradiante dos objetivos fundamentais do art. 3º da Constituição¹³, especialmente o da construção de uma *sociedade livre, justa e solidária* sobre o sistema tributário enquanto vetor axiológico e dos fundamentos da República Federativa do Brasil expressos no seu art. 1º, com destaque para dignidade da pessoa humana e seus desdobramentos, como fundamento da tributação.

Já existe verdadeiramente uma jurisdição interconstitucional (Corte Interamericana de Direitos Humanos, Supremo Tribunal Federal, demais Tribunais e Juízes num sistema jurídico dialógico de proteção dos direitos humanos e fundamentais), o aprimoramento do exercício dessa jurisdição na via tanto concentrada quanto difuso-incidental e o cabimento de eventual recurso para Tribunais Internacionais, criando precedentes para as ordens jurídicas locais, constitui paradigma constitucional e internacionalmente adequado à interconstitucionalização do direito tributário¹⁴. Esse diálogo ocorrerá necessariamente em bases constitucionais solidaristas¹⁵ e internacionais cooperativas¹⁶.

A supralegalidade dos Direitos Humanos em matéria tributária foi discutida no RE 460.320/PR – Rel. Min. Gilmar Mendes (Informativo 638)¹⁷. A cooperação internacional viabilizaria o combate à dupla tributação internacional enquanto garantia fundamental do contribuinte e preservação da capacidade contributiva, reforçando o incentivo ao desenvolvimento nacional.

¹³ Adotando a perspectiva aqui trabalhada de constitucionalização do direito tributário, temos Edvaldo Brito em *Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 18*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993, p. 560: Enfim, é uma ideia que, no sistema da Constituição jurídica de 1988, a progressividade consiste em “princípio-garantia” porque assegura a capacidade de contribuir, dado que impede o legislador de estabelecer regras de incidência impeça os objetivos listados no art. 3º e os seus mais imediatos desdobramentos: a preservação da propriedade privada (art. 5º, XXII, combinado com o item IV do art. 150).

¹⁴ Conforme tese apresentada em: OLIVEIRA JR., Valdir Ferreira de. *Jurisdição no Estado Interconstitucional: a construção de um novo modelo de jurisdição e precedentes nos sistemas de controle de (inter)constitucionalidade*. Cit.

¹⁵ Sobre o pensamento solidarista ver OLIVEIRA JR., Valdir Ferreira de: O Estado Constitucional Solidarista: estratégias para sua efetivação In: *Tratado de direito constitucional*. Tomo I. 2. ed. Coordenadores: Gilmar Ferreira Mendes; Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁶ Cf. Peter Häberle. *Estado Constitucional Cooperativo*. Trad. Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

¹⁷ Nesse contexto, registrou que, tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo reivindicaria a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que diante da legislação infraconstitucional, notadamente no que se refere ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento colocaria em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional. Reputou que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades

As limitações constitucionais expressas ao poder de tributar compõe a seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal, artigos 150 ao 152. Inicia o art. 150, com a seguinte cláusula de abertura: *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*. Portanto, não apenas os princípios expressos na citada seção, mas outros, a exemplo do art. 145 ao 149-A e demais dispositivos constitucionais referentes aos princípios e direitos fundamentais expressos e decorrentes, integram as limitações ao poder de tributar.

A análise individual de cada limitação demanda estudo que transcende ao objeto do presente artigo. Aqui faremos uma análise específica do princípio da capacidade contributiva, sem, contudo, afastar o diálogo integrativo com outros princípios que também se caracterizam como limites ao poder de tributar, dentre eles a proibição de confisco (art. 150, IV da CF), a garantia do mínimo existencial (art. 1º, III da CF) e o direito ao desenvolvimento e ao dever de progresso existencial (art. 3º, II, da CF).

2.2 Técnicas e princípios – natureza e critérios constitutivos das limitações.

Tendo as constituições ocupado a centralidade dos diversos sistemas jurídicos mundiais, em substituição ao direito privado, em especial nos sistemas de *civil law* de base romano-germânica, do direito codificado, modificou-se a forma de pensamento jurídico, que deixa de trabalhar com tipos normativos fechados do tipo *all or nothing* (tudo ou nada), o modelo de regras, passando a trabalhar com tipos normativos abertos, os *standards* (Ronald Dworkin¹⁸) ou mandamentos de otimização (Robert Alexy¹⁹), o modelo de princípios.

Os direitos e garantias fundamentais do contribuinte possuem natureza normativa principiológica, são normas jurídicas da espécie *princípio*, distingue-se, portanto, das *regras* e

federativas internas do Estado brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, conflitaria com princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27). Dessa forma, reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional. Concluiu, então, que o entendimento de predomínio dos tratados internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados. Enfatizou que a República Federativa do Brasil, como sujeito de direito público externo, não poderia assumir obrigações nem criar normas jurídicas internacionais à revelia da Constituição. Observou, ainda, que a recepção do art. 98 do CTN pela ordem constitucional independeria da desatualizada classificação em tratados-contratos e tratados-leis. RE 460320/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, 31.8.2011

¹⁸ Cf.: Levando os direitos a sério; O Império do Direito; Uma questão de princípios.

¹⁹ Cf.: Teoría de los derechos fundamentales; Constitucionalismo Discursivo; Teoria da Argumentação.

das *políticas públicas*²⁰. A abertura hermenêutica²¹ conferida pela estrutura dos princípios encontra-se no seu caráter possibilístico de normas de desdobramento²² dotadas de força constitutiva fora do que elas literalmente significam²³.

Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado, relativamente às possibilidades fáticas e jurídicas, em medida tão alta quanto possível. Princípios são mandamentos de otimização²⁴. Alexy deixa claro em seus estudos que todos os direitos fundamentais são princípios²⁵, o que reafirma o conteúdo essencial da constituição como texto aberto e concretizável, no qual prevalece o raciocínio por ponderação, assunto a ser revisitado e melhor sistematizado em tópico posterior.

A ideia de princípios como “mandamentos de otimização” insere-se na perspectiva do pensamento possibilista ou possibilismo filosófico, também presentes em Müller²⁶. Consubstancia-se tal concepção na tríade: “realidade-possibilidades-necessidades” e apoia-se no racionalismo crítico kantiano, desenvolvido por Häberle em *Pluralismo y Constitución*.

²⁰ Sobre a distinção entre regras, políticas públicas e princípios: DWORKIN, Ronald: *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. Distinguindo regras de princípios: ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

²¹ No que se refere à abertura subjetiva ou pluralidade de intérpretes: HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos Interpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

²² Nesse sentido: Edvaldo Brito parte da ideia de sistema para localizar os princípios e sua função, tendo por base o estudo de 1967 de Claus Wilhelm Canaris sobre os sistemas na ciência do direito, avança e diferencia normas-princípio de normas-regras: BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Fabris Editor, 1993, p. 64-65. Em aula do doutorado em direito da UFBA, semestre 2012.2, na disciplina *sistema constitucional tributário*, conceituou princípios como normas de desdobramento, por sempre produzir uma série de consequências não previstas no seu preceito primário (programa normativo textualmente expresso).

²³ Cfr. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. 7. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 110. Para Zagrebelsky, as regras, com efeito, se esgotam em si mesmas, não possuem nenhuma força constitutiva fora do que elas mesmo significam.

²⁴ ALEXY, Robert, *Theorie der Grundrechte*. Traduzida para o espanhol: *Teoria de los derechos fundamentales: el derecho y la justicia*. Madrid: CEPC, 2002, p.86.

²⁵ Op. Cit. p. 86 et seq.

²⁶ *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Trad. Peter Naumann. 3. ed. rev. e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Os fundamentos epistemológicos do pós-positivismo exercem forte influência no pensamento constitucional contemporâneo, impondo novo paradigma hermenêutico, principalmente devido à reaproximação entre Direito e Moral, à inserção do método de interpretação especificamente constitucional e à centralidade dos direitos fundamentais, incorporando os avanços da filosofia da linguagem, da hermenêutica filosófica, da teoria da argumentação e do discurso racional. Assim, em teoria da constituição, passou-se a empregar o termo neoconstitucionalismo para caracterizar esse novo momento constitucional.

Aqui, rompe-se com muitas das teses defendidas pelo positivismo jurídico (não confundir com positivismo científico), presentes em autores como: Jeremy Bentham (1748-1821), John Austin (1790-1859), Hans Kelsen (1881-1973), H. L. A. Hart (1907-1992), Alf Ross (1899-1979) e outros.

A dicotomia entre Direito e Moral arduamente defendida por Kelsen em sua *Teoria Pura do Direito*, assim como a insistência em confundir legalidade com legitimidade e vigência com validade, são ideias severamente criticadas pelo pensamento jurídico pós-positivista²⁷.

Hans Kelsen ao tentar isolar o objeto de estudo do direito (a norma jurídica), o afastou da moral e da justiça, não que ele as desprezasse, apenas afastou-as do campo de estudo da sua teoria pura. Em Kelsen, norma vigente e elaborada em conformidade com a norma superior é norma válida, independente do seu conteúdo. A realidade da Alemanha nazista foi suficiente para, historicamente, deixar claro que nenhum direito pode desprender-se do seu conteúdo ético e justo. Mas a falência do modelo kelseniano, deveu-se, principalmente, à força normativa dos princípios, nova espécie normativa que começa a servir de principal fundamento para as decisões judiciais do Tribunal Federal Alemão no início da década de sessenta do século XX.

²⁷ Para percepção mais profunda da crítica do pensamento positivista consultar: Ronald Dworkin (*Levando os direitos a sério, O Império do Direito, Uma Questão de Princípios*); Robert Alexy (*Teoria da Argumentação, Teoría de los derechos fundamentales, Constitucionalismo Discursivo*).

Ronald Dworkin (1931-2013), então professor da Universidade de New York, unificando as teses positivistas através do método adotado por essa corrente de pensamento, desenvolve forte crítica ao modelo positivista e estabelece um novo modelo teórico para o direito. Passa a atribuir força normativa aos princípios e reaproxima o direito da moral. Em sua obra *O Império do Direito* estabelece uma nova teoria jurídica, mais próxima da realidade contemporânea. Vai utilizar o modelo positivista estabelecido por Hart (seu professor em Oxford e maior nome do direito inglês), na obra *O Conceito de Direito*, para estabelecer a sua crítica e criar o novo modelo. Para Dworkin, Hart não oferece um tratamento adequado às normas jurídicas do tipo princípio (norma aberta que se assemelha aos valores e permite a reaproximação entre direito e moral).

Hart, outro grande nome da escola positivista (apesar de não se denominar positivista), substituído em sua cátedra em Oxford por Ronald Dworkin, reconhece, em seu *Post Scriptum al concepto del derecho*, que a crítica que lhe fora feita por Dworkin, com ralação ao tratamento dado aos princípios²⁸, é procedente²⁹. Hart divide as espécies de normas jurídicas em: regra, princípio e procedimento.

Das considerações feitas pela teoria do direito sobre o pós-positivismo extraem-se as premissas fundamentais que, para a teoria da constituição, irão aplicar-se ao neoconstitucionalismo, afinal, a norma do tipo princípio encontrará seu principal e mais importante repouso nas constituições (norma fundamental e superior do ordenamento jurídico). Todas as normas estabelecidas nos artigos 1º ao 17 da Constituição Federal de 1988 são normas do tipo princípio, com exceção dos artigos 3º e 4º, parágrafo único, que são normas do tipo política pública (Ronald Dworkin³⁰) ou normas programáticas³¹ (Vezio Crisafulli³²).

²⁸ Hart, em seu livro *O conceito de Direito*, segundo livro mais lido no Direito depois da *Teoria Pura do Direito* de Hans Kelsen, não atribuí força normativa aos princípios, apesar de considerá-los normas jurídicas ao lado da norma regra e da norma do tipo procedimento. Para melhor compreensão sobre a diferença entre regra e princípio, ver também: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

²⁹ *Post Scriptum al concepto del derecho*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 38 et seq. Nas palavras de Hart: Estoy de acuerdo en que es un defecto de mi libro que los principios sean tocados solo de pasada. (Op. Cit., p. 38)

³⁰ *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

³¹ Na perspicaz observação de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, em *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*, São Paulo: Max Limonad, 2009, p. 138: “tais programas além de obrigarem os órgãos estatais, determinam o modo e as diretrizes através das quais o legislador ordinário deve legislar, observando certos princípios”.

³² Le norme “programmatiche” della costituzione. In: *Stato, popolo, governo – illusioni e disillusioni costituzionale*. Milano: Giufre, 1985

Possuindo, tanto os direitos humanos quanto os direitos fundamentais e comunitários, natureza principiológica, o seu desdobramento, detalhamento e concretização em nível infraconstitucional ocorre, muitas vezes, através de normas de natureza finalística (políticas públicas³³) que passam por controle judicial de imposição de existência (diante da omissão do poder público em criá-las legislativamente ou executá-las adequadamente pela via administrativa); dever de progresso (diante da estagnação do poder público); vedação do retrocesso (diante da contração do poder público); dever de proteção do núcleo essencial (diante das reservas impostas ao mínimo existencial pelo poder público em busca de uma maximização permanente dos efeitos existenciais, impedindo política “eleitoreira” de eternizar a miséria através de equivocada aplicação da teoria do mínimo existencial, convertendo o mínimo existencial em máximo potencial de proteção e dever de progresso existencial); princípio da diferença³⁴ (diante da violação dos interesses das minorias excluídas das conquistas civilizatórias)³⁵.

Esclarecida a concepção contemporânea de princípios e sua distinção das demais espécies normativas. Cabe agora distinguirmos princípio tributário de técnica de tributação.

Conforme lição elucidativa de Edvaldo Brito, a distinção entre essas duas categorias demanda o “conceito” tributo, na atualidade. Em termos lógico-jurídicos, o tributo é uma prestação em dinheiro devida por um particular a uma corporação de direito público titular de soberania (daí o caráter compulsório do cumprimento da prestação) a qual corporação opera, por esse modo, a transferência de patrimônio desse particular para atender as necessidades públicas, obedecendo a um núcleo legal consistente em critérios que garantem o particular contra possíveis iniquidades no exercício dessa soberania. Poder-se-ia construir um gênero “PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO” cada vez que o critério atinar com a preservação do patrimônio

³³ Karl Loewenstein possui interessante obra sobre esse assunto: *Political Power and the Governmental Process* publicado em 1957 pela University of Chicago Press, onde ressalta a substituição da lei pela política pública, mantendo-se a mesma separação entre a declaração, a execução e o controle. Em Ronald Dworkin, a política pública (ao lado da regra e do princípio) é espécie do gênero norma jurídica.

³⁴ No que se refere especificamente ao princípio da diferença, é preciso corrigir o equívoco ainda presente em nossas Instituições que é o fato de não estarem, com raras exceções, a serviço das camadas sociais menos favorecidas. Realizando o que Rawls denomina princípio de igualdade de oportunidades equitativas, reforçado por um princípio de redistribuição ou *princípio de diferença*, segundo o qual as únicas desigualdades aceitáveis são aquelas que beneficiam aos mais desfavorecidos (RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, §§ 11-13 e 46.)

³⁵ Classificação proposta por: OLIVEIRA JR., Valdir Ferreira de. Administração Pública no Neoconstitucionalismo: redução da discricionariedade administrativa e ativismo administrativo. In: *Tratado de Direito Administrativo, Vol. I*. Coord. Adilson Abreu Dallari e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2013.

do particular de qualquer transferência que ofenda ao núcleo. Então, já se pode arriscar que será “técnica de tributação” a regra destinada a disciplinar cada espécie de imposição³⁶.

A “progressividade” no discurso constitucional de 1988 é um princípio tributário destinado a assegurar o bem estar disciplinado nas dobras do art. 3º, combinado com o § 1º do art. 145. Logo, no plano jurídico-constitucional, observada a *pragmática* da comunicação normativa em que se insere o signo, ou seja, tomando como “ideia” de graduação do montante do imposto segundo a capacidade econômica de cada contribuinte (§1º do art. 145) com o fim de realizar os objetivos de um Estado Democrático de Direito (art. 1º) cuja forma de governo é a republicana. Enfim, é uma ideia que, no sistema da Constituição jurídica de 1988, consiste em “princípio-garantia” porque assegura a capacidade de contribuir, dado que impede o legislador de estabelecer regras de incidência impeça os objetivos listados no art. 3º e os seus mais imediatos desdobramentos: a preservação da propriedade privada (art. 5º, XXII, combinado com o item IV do art. 150)³⁷.

A proporcionalidade, entendida como técnica de tributação consistente em adoção de alíquota uniforme, não ofende o princípio da progressividade, tal como descrito, se não representar desrespeito à capacidade econômica do contribuinte e resultando por algo contrário ao que determinamos dispositivos constitucionais assinalados. A seletividade, nesse contexto, tem de ser entendida, também como uma técnica de tributação destinada a realizar a “progressividade”. A incidência de imposto em que se discriminam situações que, em si, não tem qualquer equivalência, mediante alíquotas diversificadas, implica seletividade e resulta na “ideia” de graduação do tributo segundo a capacidade econômica; resulta, enfim, em uma “progressividade” oculta³⁸.

2.3 Limitações constitucionais em espécies e seus critérios constitutivos.

A Constituição brasileira de 1988 sistematizou as limitações constitucionais ao poder de tributar em forma de princípios, distribuindo-os, conforme Edvaldo Brito, pelas seguintes espécies: I – competência tributária da entidade intraestatal; II – legalidade: irretroatividade – anterioridade – tipicidade; III – isonomia: - capacidade contributiva; IV – proibição a efeito

³⁶ BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios Constitucionais Tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias N° 18*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993, p. 556-557

³⁷ *Op. Cit.*, p. 560.

³⁸ *Op. Cit.*, p. 561.

tributário confiscatório; V – garantia da unidade econômica e social; VI – imunidade. Em consequência, os tributos têm de ser instituídos ou aumentados por lei da entidade competente, a qual somente pode ser aplicada a fatos geradores seus contemporâneos e posteriores, quando, porém, tenha sido publicada e eficaz desde o ano anterior à ocorrência desses fatos por ela tipificados em todos os seus elementos (pessoal, material, espacial e temporal) que não poderão caracterizar tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente; nem efeito confiscatório; nem prejuízo para a unidade econômica e social do país continental pela sua extensão, pela sua formação étnica diversificada e pela composição diferenciada de suas regiões geográficas³⁹.

Tais limites comportam uma série de desdobramentos, que podem constituir técnicas e por vezes princípios que passam a conferir maior efetividade às citadas limitações, a exemplo da progressividade, seletividade, proporcionalidade, não-cumulatividade, anualidade, segurança jurídica etc.

Com relação aos princípios da anualidade e anterioridade, na legitimadora companhia de Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito⁴⁰ tem afirmado que são integrativas as regras do § 2º do art. 165 e da alínea “b” do item III do art. 150 da Constituição. Com efeito, a alínea “b” do item III do art. 150 proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou que o aumentou. O sistema constitucional aludido, analisado pela relação sintática dos seus signos já demonstraria o absurdo de uma interpretação que concluísse pela possibilidade de uma lei publicada em 31 de dezembro, para exigência de tributo no dia seguinte, atendessem ao *princípio da anterioridade* que, impedindo a surpresa, insere-se como elemento de outro princípio mais abrangente, o da segurança jurídica, tal hipótese não é mais possível em virtude da reforma constitucional que estabeleceu novo regime para a anterioridade nonagesimal.

Atualmente, o princípio da anualidade consiste em que os dispositivos sobre alterações da legislação tributária terão de ser objeto da lei de diretrizes orçamentárias, que, também, é anual. Esse procedimento (art. 165, III combinado com o item II do § 2º do art. 35 do ADCT) indica solenidade que prestigia o documento normativo criado pela Constituição jurídica de 1988 e anima o intérprete na linha do raciocínio de que restaura o princípio da *anualidade*, com

³⁹ BRITO, Edvaldo Pereira de. XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tema: Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 14*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 323.

⁴⁰ BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios Constitucionais Tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 18*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993, p. 567.

esse novo conteúdo, qual seja o de autorizar modificações na legislação tributária que regram os tributos que irão compor a receita tributária a ser compreendida pela lei orçamentária cuja elaboração orienta-se pela lei de diretrizes orçamentárias. Logo, o princípio da anterioridade consiste na necessidade de a lei, que instituiu ou que aumentou tributo já instituído, deve ser publicada antes do início do exercício em que ela será aplicada; já o princípio da anualidade consiste na necessidade de as alterações na legislação tributária, representadas pela instituição do novo tributo ou pela majoração do já existente, serem objeto de disposição da lei de diretrizes orçamentárias, sob pena de proibição para a aplicabilidade da respectiva norma, ainda que tenha sido publicada antes do início do exercício financeiro⁴¹.

No que se refere à ideia de não-cumulatividade, tal limitação ao poder de tributar é um “princípio” tributário uma vez que garante a observância a capacidade econômica do contribuinte. Tércio Sampaio Ferraz Junior, arrematado no magistério ilustre de Alcides Jorge Costa, esgota o tema, a propósito de interpretar os itens I e II do § 2º do art. 155. Diz que a pragmática constitucional de 1988 revela opção da fonte normativa por um imposto que impedisse os efeitos econômicos perversos gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos; efeitos esses que se identificam “na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores”. Obviamente, essa cumulatividade repercute no preço das utilidades, dificultando a sua aquisição e assim, opera no sentido contrário ao determinado pelo art. 3º. O recolhimento de um tributo antes de ocorrido o fato gerador, dentre outras considerações possíveis (exigir tributo sem que se realize a “facti specie” é, no mínimo, uma contradição em termos), também, leva onerar o consumidor das utilidades face à integração de encargos (juros, por exemplo, remuneratórios de capital de giro) que se incluem no custo operacional, e repercutem no preço final. Por essa linha, a “não-cumulatividade” é um “princípio” tributário e não mera técnica de tributação. Daí que a regra do § 7º do art. 150, na redação que lhe deu a Emenda nº 3/93 consiste em norma ofensiva não só à Constituição essencial, mas, também, à Constituição jurídica, vez que desrespeita “princípios” tributários que têm, na hierarquia das normas constitucionais, nível superior⁴².

⁴¹ *Op. Cit.*, p. 569.

⁴² *Op. Cit.*, p. 561-562.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

3.1 O pensamento possibilista aplicado ao princípio da capacidade contributiva.

O art. 145, § 1º da Constituição estabelece que “sempre que possível”, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ou seja, “sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais”.

No caso do § 1º do art. 145, a Constituição preserva a tributação de um impasse. Sem dúvida que a justiça social opera no campo da imposição tributária quando sustentada pelos critérios da personalização dos tributos e da capacidade econômica do contribuinte. Sem dúvida, igualmente, que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal. Sem dúvida, ainda, que esses critérios devem instrumentalizar a medida dos gravames em função da capacidade de pagar e os processos fiscais capazes de corrigirem as injustiças da estruturação social. Ora, se esse dispositivo, que na sua aplicação envolve tanta complexidade própria das avaliações subjetivas, não fosse mitigado com a cláusula “sempre que possível”, então, quando, na prática, fossem de aferição técnica insusceptível, a tributação não se faria. Esta conclusão, porém, não pode ser admitida em termos que se possa sustentar interpretações que terminem por discriminar onde a Constituição pretendeu o inverso. Logo, tanto o legislador, quanto o aplicador da norma terão de adotar fórmulas como a do “justo e razoável” para viabilizar o princípio, mediante adaptação dos seus elementos à técnica de imposição de cada tributo da espécie aquinhoadada pela norma constitucional. Conseqüentemente, a personalização dos impostos e a sua progressividade em razão da capacidade de pagar de cada pessoa são critérios preferenciais na técnica de imposição que o legislador há de adotar cada vez que instituir essa espécie tributária. Por isso, enquanto for possível assim proceder, ser-lhe-á defeso agir em contrário⁴³.

Edvaldo Brito em seus comentários ao art. 145, §1º, aponta a necessária abertura para adaptação às circunstâncias, e o exemplo está na cláusula “*tanto quanto possível*” do § 1º do art. 58 da Constituição e nessa “*sempre que possível*” do § 1º do art. 145. No caso do § 1º do art. 58, a Constituição previne a hipótese de os partidos políticos ou os blocos parlamentares

⁴³ BRITO, Edvaldo Pereira de. XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tema: Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 14*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 325.

que participem de uma casa legislativa não terem membros suficientes para integrarem todas as comissões e, portanto, não ser possível a representação deles nesses órgãos. Também no caso do § 1º do artigo 145, a Constituição preserva a tributação de um impasse, operando a justiça social no campo da imposição tributária, sustentada pelos critérios da *personalização* dos tributos e da *capacidade econômica* do contribuinte, passível todos os impostos de regulação de modo pessoal, no entanto, se a aplicação desse dispositivo que envolve tanta complexidade na sua avaliação subjetiva, não fosse mitigado com a cláusula “sempre que possível”, então, quando, na prática, fossem de aferição técnica insusceptível, a tributação não se faria⁴⁴.

Seu pensamento aproxima-se do possibilismo filosófico kantiano trabalhado por Peter Häberle em seu já citado *Pluralismo y Constitución*. O pensamento possibilista ou pluralista de alternativas significa pensar em e desde alternativas, ampliando o horizonte visual para dar espaço a outras novas realidades, já que considera que estas corrigirão a trajetória da anterior, especialmente no que diz respeito as que se englobam sob a dimensão do temporal a nível normativo, adaptando-as e adequando-as. Este modo de reflexão possibilista desenvolve enormes potencialidades produtivas. Consequentemente, quanto mais aberta, plural e política seja uma determinada ordem constitucional – junto com sua correspondente parte dogmática – tanto mais relevante será este tipo de reflexão, quanto mais a Ciência jurídica vai elaborando e perfilando com mais nitidez seus próprios conceitos, entre eles, o de tolerância, pluralismo, direitos das minorias, representatividade de interesses não organizados ou institucionalizados e finalmente, os de direitos sociais e culturais fundamentais ou básicos⁴⁵.

O pensamento possibilista oferece ao sistema constitucional tributário uma análise jurídico-funcional do alcance de metas que refletem diretamente na situação concreta do contribuinte, já que as normas jurídicas somente podem ser conhecidas mediante sua confrontação com a própria realidade. A cláusula “sempre que possível” do artigo 145, § 1º da Constituição traduz-se em espécie normativa do tipo política pública que reforça a garantia fundamental da capacidade contributiva tornando-a real e efetiva a partir da análise do elemento pessoal. A impossibilidade concreta de alcançar o objetivo normativamente estabelecido, mesmo com a análise do elemento pessoal, remete a outras possibilidades de reforço da garantia que se busca proteger ou maximar os efeitos, nesse caso, a capacidade

⁴⁴ Nesse sentido: BRITO, Edvaldo. Artigos 145 ao 149-A. In: *Comentários à Constituição de 1988*. Coordenadores: Paulo Bonavides, Jorge Miranda, Walber Moura Agra. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1774.

⁴⁵ HÄBERLE, Peter. *Pluralismo y Constitución*. Cit., p. 62-64.

contributiva, daí a multiplicidade de caminhos oferecidos, em nível doutrinário, jurisprudencial e legislativo, para que a capacidade contributiva torne-se funcionalmente efetiva. Como exemplo de possibilidades, as diversas técnicas, critérios e princípios integrativos do âmbito de aplicação da capacidade contributiva: progressividade e proporcionalidade, imunidade do mínimo vital, isonomia, justiça fiscal, solidariedade tributária, dever de concorrer para os gastos públicos etc.

3.2 Âmbito de proteção, conteúdo, restrições e eficácia da capacidade contributiva.

A inspiração do princípio da capacidade contributiva, inicialmente inserido na Constituição de 1946, decorreu do art. 37 da Constituição francesa de abril de 1946 determinando que a participação de cada um no custeio das despesas públicas deveria ser progressiva e calculada em função da importância da fortuna e dos rendimentos, considerados os encargos familiares. Baseado nessa formulação, Baleeiro, pai do dispositivo, explicou que a cláusula “terão caráter pessoal” envolve, por exemplo, as deduções por encargos de família, o mínimo de existência, etc. e lembrou que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal, segundo as condições e circunstâncias individuais de cada contribuinte (discriminações por idade, estado civil, encargos de família, presença ou ausência do país, existência de dívidas, etc.), porque, dessa forma, imprime-se ao sistema tributário mais justiça e perfeição⁴⁶.

No presente tópico iremos também analisar a interpretação integrativa entre capacidade contributiva e outros princípios presentes no sistema constitucional tributário e no conjunto de normas de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte que passam, na perspectiva neoconstitucionalista, integrar o centro normativo desse sistema. A função integradora da Constituição, segundo Ronald Dworkin, reclama a função racionalizadora da interpretação constitucional. Ela, portanto, deve ser objetiva e evolutiva de forma a assegurar a coerência e a subsistência do ordenamento⁴⁷.

Conforme Carlos Palao Taboada, Professor Catedrático da Universidade Autónoma de Madrid, a ideia de que a repartição das cargas necessárias para manutenção da comunidade política de ocorrer de acordo com a riqueza de cada um dos membros dessa comunidade é

⁴⁶ Cfr. BRITO, Edvaldo Pereira de. XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tema: Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 14*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 325.

⁴⁷ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*, p. 153.

muito antiga; se remonta seguramente às origens mesmas da noção de comunidade política organizada. Na Idade Média São Tomás de Aquino falava de gravar *unicuique secundum summa facultatem e secundo aequalitatem proportionis*⁴⁸.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 estabelece que “pour l’entretien de La force publique et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens em rasion de leurs facultes”.

Doutrina e jurisprudência tem concordado que o conceito de capacidade contributiva pressupõe necessariamente uma referência ao potencial econômico global (MANZONI, *Il principio*, cit. p. 110; E. GIARDINA, *Le basi eoriche*, cit. p.438). O artigo 53 exige que a contribuição para os gastos públicos de todos se meça em relação ao potencial econômico global de cada um. Portanto, para que a contribuição dos sujeitos para os gastos públicos se meça em relação a sua riqueza global, é necessário que se gravem todos os fatos indicativos de tal riqueza e somente isto. Os mais recentes estudos apresentam uma concordância substancial em considerar como *índices de capacidade contributiva* os seguintes fatores: a renda global; o patrimônio nato; o gasto global; os acréscimos patrimoniais (sucessões, doações, prêmios de loteria, etc.); os acréscimos de valor do patrimônio⁴⁹.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor as pessoas que deles participam apresentam condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio⁵⁰.

A personalização não apresenta nenhuma dificuldade nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. É, por outro lado, um tanto problemática no imposto sobre o gasto. Não obstante, sempre é possível introduzir alguns elementos de personalização, eximindo os consumos de primeira e média necessidade correspondentes ao mínimo vital. Conforme Moschetti, se requer, por outro lado, que cada tributo respeite ao menos esse elemento essencial de personalização que é *a isenção do mínimo vital*. A posse de uma renda não

⁴⁸ TABOADA, Carlos Palao. Tradução livre do Capítulo 10 “El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos”. In: HELENO TORRES (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, p. 285.

⁴⁹ Cfr. MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 259-260.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 335

superior ao que é estritamente necessário para a existência, ou o consumo de um bem de primeira necessidade, no lugar de demonstrar capacidade contributiva, manifestam um estado de necessidade⁵¹. A aptidão para contribuir para os gastos públicos começa somente depois que tenham sido satisfeitas as necessidades pessoais e familiares. Isto não apenas corresponde a um evidente critério lógico, senão que se harmoniza com o caráter solidário do dever⁵².

Capacidade contributiva não é, portanto, toda manifestação de riqueza, senão só aquela potência econômica que deve julgar-se idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas na Constituição. É bem certo que o imposto não pode comprometer a manutenção da economia privada, mas não é certo que não possa ser utilizado com fins sociais e redistributivos em especial. Se esta não é simplesmente a capacidade econômica, senão a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, é dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, *não se pode considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas*⁵³.

Passando à relação entre princípios extrafiscais e capacidade contributiva, a doutrina criticada sustenta que ambos tem natureza diversa: enquanto os primeiros expressam diretamente um fim social, a capacidade contributiva não expressa um fim social a perseguir, sendo só o modo de perseguir o fim social do financiamento dos gastos públicos (MAFFEZZONI, op. cit., p. 323). A diferente natureza de ambos os princípios faz com que em determinados casos possa surgir uma situação de conflito entre os dois e se façam necessárias exceções por conta da capacidade contributiva (Idem, op. cit., p. 327). A tese segundo a qual o artigo 53 não regularia toda a atividade de exação de ingressos parte do errôneo convencimento de que esta norma, com sua alusão aos gastos públicos, tenha querido referir-se só aos tributos de caráter fiscal. Na realidade da referência aos gastos públicos não se deduz essa conclusão. Também os tributos extrafiscais concorrem aos gastos e, portanto, o elemento “gastos públicos” não tem eficácia discriminatória. Quando se fala do “concurso aos gastos públicos” se trata como veremos, de tornar patente o caráter solidário da contribuição e não de fazer uma distinção tão difícil de fundar do ponto de vista jurídico⁵⁴.

⁵¹ Nesse sentido a recente medida (março de 2013) do Governo Federal brasileiro em isentar os produtos da cesta básica da incidência de impostos federais.

⁵² *Op. Cit.* p. 266.

⁵³ *Op. Cit.* p. 277-279.

⁵⁴ *Op. Cit.* p. 94.

A contribuição para os gastos públicos na exata medida da capacidade econômica, é a única intervenção estatal admissível no âmbito de proteção do direito de propriedade do contribuinte. Em relação ao âmbito de proteção de determinado direito fundamental, não basta identificar aquilo que é ou não protegido pela norma (seja de forma ampla ou restrita), mas também contra que tipo de intervenção ou restrição se outorga essa proteção, bem como eventual colisão com outros direitos (normalmente presente quando se trabalha com suporte fático amplo). Na concepção de Pieroth e Schlink o âmbito de proteção é aquela fração da vida protegida por uma garantia fundamental, sendo o direito de propriedade dotado de âmbito de proteção estritamente normativo, pois é a ordem jurídica que converte o simples ter em propriedade⁵⁵. Daí o caráter jurídico multidimensional da propriedade e uma de suas garantias contra intervenções estatais excessivas que é o princípio da capacidade contributiva. Não existe um princípio de supremacia do interesse público (ligado às diversas funções da propriedade) sobre o privado (mais conectado à função individual da propriedade) e sim ponderação entre interesses quando existente o conflito, pois o interesse público é constituído pela convergência dos interesses privados orientados axiológica e deontologicamente pelo sistema de proteção aos direitos fundamentais e humanos. A consolidação do regime jurídico-constitucional da propriedade expressa, a partir das suas mais variadas funções, um caráter multidimensional, com similar orientação axio-deontológica, fundamentada na dignidade humana.

Portanto, a interferência estatal no direito fundamental de propriedade deve observar, além da preservação do seu núcleo essencial, o seu caráter multidimensional. A função social da propriedade faz com que ela se converta em dever, sem negar-lhe o caráter de direito individual do proprietário, o que existe é uma ponderação entre o direito e suas mais variadas funções, sendo a social apenas uma delas (as funções convertem-se em deveres e direitos multidimensionais).

Em sentido diverso à ideia de que a propriedade constitui direito subjetivo, porém muito próximo ao contexto da sua função social, Duguit já afirmara: “todo individuo tem a obrigação de cumprir na sociedade certa função em razão direta do lugar que ocupa. O possuidor da riqueza pode realizar trabalho, que em função dessa riqueza, só ele pode realizar. Só ele pode aumentar a riqueza geral fazendo valer o capital que possui. Está socialmente

⁵⁵ Nesse sentido: PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte – Staatsrechte II*. 21. ed. Heidelberg: C. F. Muller, 2005, p. 53. O Ministro Gilmar Mendes recentemente traduziu importante obra(*Direitos Fundamentais*) pela editora Saraiva dos citados autores.

obrigado a realizar essa tarefa”. *A propriedade não é o direito subjetivo do proprietário; é a função social do possuidor da riqueza.* O Direito positivo não protege o pretendido direito subjetivo do proprietário; mas garante a liberdade do possuidor da riqueza para cumprir a função social que lhe incumbe pelo fato mesmo dessa posse, podendo-se dizer que a propriedade se socializa⁵⁶.

O princípio da solidariedade oferece o fundamento às diversas funções, decorrentes do exercício do direito-dever de propriedade, expressas nos artigos da Constituição Federal: 3º, IV (função socio-trabalhista) 5º, XXII (função individual), XXIII (função social fundamental), XXV (função garantística); 170, II (função principiológica da ordem econômica); 182, §2º (função socio-urbanística); 186 (função socio-rural); 185, I (função de intangibilidade – com fundamento no mínimo existencial); 185, II (função de intangibilidade – com fundamento no desenvolvimento e dever de progresso); 216, I ao V, §1º (função cultural: artística, paisagística, urbanística, histórica, arqueológica, paleontológica e científica); 225 (função ambiental).

Outro importante desdobramento da capacidade contributiva surge com o aumento da carga tributária em virtude das necessidades do Estado intervencionista, que mesmo em face das novas demandas por direitos a uma prestação positiva, não encontra justificativa para aplicação de efeito confiscatório, tampouco restrição ao mínimo vital, enquanto desdobramentos da capacidade contributiva em seus limites extremos em toda e qualquer espécie tributária.

3.3 Proteção do núcleo essencial da capacidade contributiva.

O mínimo existencial possui dependência inegável do grau de desenvolvimento econômico de cada país, do avanço da cooperação internacional entre os Estados e dos laços de solidariedade social para garantia do mais fundamental dos direitos: *a vida digna*.

⁵⁶DUGUIT, León. *Las Transformaciones del Derecho (Público y Privado)*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1975, p. 240.

A teoria do mínimo existencial, na visão de muitos autores, encontra-se relacionada às condições de liberdade⁵⁷. Sem a garantia do núcleo mínimo garantidor de sua existência o ser humano não exerce qualquer liberdade. Negar o mínimo existencial é negar o próprio direito à vida, pressuposto lógico do exercício de qualquer outro direito fundamental.

A garantia do mínimo existencial, embora esteja conectada mais diretamente ao direito à vida, deve ser compreendida também em relação a outros direitos fundamentais, humanos e comunitários, a exemplo da moradia, lazer, educação, formação profissional, assistência médica, cidadania, salário mínimo (este último já constitui mínimo existencial) etc.⁵⁸. Afinal, como assevera Ana Paula Barcelos, para quem vive no absoluto desamparo e ignorância, a distância que o separa da dignidade, ainda que em seu conteúdo mínimo, é todo caminho de volta à sua própria humanidade⁵⁹. A máxima efetividade⁶⁰ dos direitos fundamentais, humanos e comunitários, traduz-se em dever de progresso existencial, que fática e juridicamente se consolidará nos promissores caminhos oferecidos pela jurisdição interconstitucional⁶¹.

Nenhum ente tributante, participante de uma ordem jurídica justa e racional, poderá negar tutela e efetiva proteção ao mínimo existencial referente ao direito à vida, a dignidade, ao patrimônio mínimo do administrado ou qualquer conteúdo essencial de direito fundamental ou humano, pois, negar tal proteção, resultaria em verdadeira afronta dever institucional de proteção desses direitos que é vinculante e determinante para o poder público, constituindo sua razão essencial de existir. O mínimo vital traduz-se em imunidade, cabendo perfeitamente referirmos ao mínimo imune para qualificar aquela parcela da propriedade necessária à existência digna do contribuinte.

⁵⁷ Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimos Existenciais. In: *Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Ingo Wolfgang Sarlet (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003. Na filosofia de John Rawls (*Teoria da Justiça*, p. 60), o primeiro princípio corresponde a liberdade, enquanto o segundo corresponde à justiça distributiva. O próprio filósofo deixou claro que as necessidades básicas (basic needs), isto é, os mínimos sociais, integram o primeiro princípio – da liberdade – e por isso são fundamentos constitucionais e não se confundem com as questões de justiça básica (basic justice).

⁵⁸ Nesse sentido: ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Cit., p. 466 *et seq.*

⁵⁹ BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*. 2. Ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p. 355.

⁶⁰ Sobre o princípio da máxima efetividade, ver o importante trabalho de Manoel Jorge e Silva Neto: *O princípio da máxima efetividade e a Interpretação Constitucional*. São Paulo: LTr, 1999.

⁶¹ Cfr. OLIVEIRA JR., Valdir Ferreira de. *Jurisdição Interconstitucional*. Cit. p. 12 *et seq.*

3.4 Presunções absolutas e relativas reveladoras da capacidade contributiva

Segundo Moschetti dado que o conceito de “capacidade” se refere necessariamente a uma aptidão *efetiva* e, portanto, existente em concreto, certa e atual, o princípio da capacidade contributiva requer que sejam gravadas manifestações econômicas reais e não meramente fictícias. Isto comporta não apenas que se elejam fatos imponíveis dotados de particulares requisitos, senão também que se adotem especiais métodos de liquidação e sistemas de arrecadação⁶². O artigo 2727 C.C. define as presunções como “as consequências que a lei ou o juiz extraem de um fato conhecido para remontar-se a um fato ignorado”. Se as consequências são extraídas pelo juiz, se fala de presunções simples; se são extraídas pela lei, se fala de presunções legais. Estas últimas, por sua vez, se distinguem em relativas (*iuris tantum*) ou absolutas (*iuris et de iure*), segundo se admita ou não a prova em contrário. Elementos constitutivos das presunções simples são um fato conhecido, chamado também indício, um fato ignorado e um nexos de causalidade intercorrente entre ambos. Portanto, não é correto confundir indício com presunção, a qual é mais bem o procedimento lógico dedutivo que se baseia sobre aquele. Na opinião de Moschetti, os distintos tipos de presunções fiscais podem ser classificados em quatro categorias, segundo o que estejam orientadas a determinar: 1) a quantia da base imponível; 2) a existência do fato imponível; 3) a qualificação jurídica do fato imponível; 4) a pessoa do sujeito passivo.

A juízo da Corte Constitucional italiana, a presunção legal, tanto relativa como absoluta, não contrasta com o artigo 53 da Constituição sempre que esteja justificado racionalmente, responda a critérios lógicos e esteja fundada sobre a experiência comum. Tratar-se-ia, no seu entendimento, de uma instituição necessária para assegurar a precisão da pretensão tributária, agilizar a arrecadação e evitar toda possibilidade de evasão.

As presunções fiscais absolutas, ainda que sejam abstratamente lógicas e racionais, são sempre inconstitucionais: com efeito, ao conectar o pagamento com fatos, sujeitos ou valores cuja existência não está comprovada, nem é sucessivamente comprovável, não garantem que a contribuição de todos se meça em razão de sua capacidade efetiva. As presunções fiscais relativas, no entanto, se estão fundadas em critérios de lógica e normalidade, não apenas não excluem que a contribuição de todos se meça em razão de sua capacidade contributiva

⁶² MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. Cap. VII, p. 303.

efetivamente existente, senão que, ao contrário, podem revelar-se indispensável para alcançar capacidades suscetíveis de escapar ao dever de contribuição em certos casos de mais fácil evasão o elisão. São o instrumento para conciliar os opostos interesses tutelados pelo artigo 53. (...) o interesse no respeito da capacidade contributiva de todos se tutela subordinando a legitimidade da presunção a duas condições: a) sua correspondência com critérios de lógica e normalidade; b) a possibilidade de provar, em antítese com a presunção, a real situação de fato⁶³.

O exame das presunções fiscais nos tem permitido fixar os seguintes princípios: 1) a capacidade contributiva consiste em uma aptidão efetiva, por conseguinte certa e não simplesmente fictícia; 2) deve medir-se em razão da capacidade contributiva toda contribuição aos gastos públicos (não só o pagamento definitivo); 3) o princípio da capacidade contributiva é violado cada vez que não se permite provar a inexistência desta no caso concreto⁶⁴.

O problema mais delicado na matéria em exame é o uso e abuso das *presunções*: tanto as *absolutas* quanto as *relativas* são frequentes em nosso ordenamento tributário e têm por fim evitar a evasão fiscal, no interesse da justa e regular arrecadação dos impostos. Não basta, porém, que a presunção apresente os requisitos da “logicidade e da correspondência com a experiência comum” para ser constitucional. Contudo, se a presunção não admite prova em contrário e, assim, pode dar lugar a aplicações injustificadas, ela é inconstitucional, porque uma norma que, em função de seu conteúdo, seja tal que dê origem a aplicações contrárias à Constituição, deve ser considerada ela mesma inconstitucional⁶⁵.

⁶³ *Op. Cit.* p. 325-326.

⁶⁴ *Op. Cit.* p. 348.

⁶⁵ MITA, Enrico De. *O Princípio da capacidade contributiva*. Tradução de Roberto Ferraz do Capítulo “Il Principio di Capacità Contributiva” do livro “Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali”, 3. ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 242-244.

4 CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

4.1 A concretização da capacidade contributiva no direito comparado.

A Constituição italiana estabelece dois limites ao poder de tributar: a) um de caráter substancial, estabelecido pelo artigo 53, que, afirmando que “todos estão obrigados a participar das despesas públicas na proporção de sua capacidade contributiva”, estabelece o *fundamento* e o *limite* da atividade impositiva, no sentido de que, por um lado, não pode haver tributação sem capacidade contributiva e, por outro, não se pode exigir de um indivíduo uma contribuição superior ao que é admissível *razoavelmente* por sua capacidade contributiva; b) outro de caráter formal, estabelecido pelo artigo 23, o qual, dispondo que “nenhuma contribuição pode ser imposta senão com base na lei” introduz através da expressão “contribuições patrimoniais impostas”, e conseqüentemente aos vários tributos que dessa categoria de prestações fazem parte, o princípio da legalidade, ou mais precisamente da reserva realtiva de lei, segundo o qual o imposto deve ser previsto *pela lei* (reserva de lei) não em todos os seus elementos (relatividade da reserva), mas só nos seus elementos fundamentais, podendo os demais elementos ser remetidos a uma normatização secundária, ao poder regulamentar da entidade tributante⁶⁶.

Outro exemplo importante é trazido por Moschetti com referência à Constituição italiana: um imposto de consumo devido pelo comerciante estaria excluído do âmbito de aplicação do artigo 53; o mesmo imposto, deslocado para frente diretamente sobre o consumidor, estaria compreendido em dito artigo. Evidentemente, a expressão “estar obrigado” tem no artigo 53 um conteúdo mais amplo; não se refere apenas aos pagamentos coativos que se manifestam em obrigações *ex lege* ou em deveres instrumentais, senão, em geral, a todas as prestações pecuniárias impostas coativamente. Isto é coerente com a interpretação não formalista que nos parece imprescindível para entender plenamente o artigo 53. Desde um ponto de vista substancial, a situação do sujeito que no momento do consumo é titular de uma obrigação de pagar o imposto não é distinta da do sujeito que adquire um bem pagando um preço em que está incorporado o imposto. Nesses casos, o pressuposto é voluntário, e em

⁶⁶ MITA, Enrico De. *O Princípio da capacidade contributiva*. Tradução de Roberto Ferraz do Capítulo “Il Principio di Capacità Contributiva” do livro “Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali”, 3. ed. Milano: Giuffré, 1995, p. 223.

ambos o contribuinte sabe de antemão que a realização desse fato vai acompanhada de uma determinada carga fiscal. Não há dúvida que no segundo caso não temos uma obrigação *ex lege*, senão uma obrigação assumida voluntariamente *ex contractu*, mas o fato é que, se o contribuinte quer esse bem, “está obrigado” a pagar esse preço. O concurso aos gastos públicos do adquirente definitivo realiza plenamente, portanto, o pressuposto de fato do artigo 53 e está tutelado pelo princípio de capacidade contributiva. E sobre esta premissa podemos afirmar a ilegitimidade dos impostos sobre os consumos de primeira necessidade⁶⁷.

Conforme Carlos Palao Taboada⁶⁸, retomando lições de Gaffuri, com remissões à Constituição espanhola, os princípios de capacidade contributiva e de igualdade tem distintos âmbitos de aplicação: o primeiro tem a função de constituir o limite máximo da imposição, dentro do qual atuam outros princípios constitucionais, especialmente o da igualdade. Dito limite consiste em exigir como fundamento do tributo a presença de riqueza, qualificada pela necessidade de respeitar a permanência de uma ordem econômica privada. Segundo essa construção, o princípio de capacidade contributiva vem a coincidir com outros princípios constitucionais como o da proteção da propriedade privada (art. 33.1 CE), o da liberdade de empresa (art. 38 CE) e, mais especificamente o de não confisco do sistema tributário (art. 33.1 CE).

Segundo Klaus Tipke o princípio de capacidade contributiva é aplicável unicamente aos impostos fiscais, não aos impostos de ordenação, e dentro dos primeiros tanto aos diretos como aos indiretos, diferente de Tipke, percebemos, porém que mesmo nos impostos de ordenação devem ocorrer desdobramentos da capacidade contributiva para evitar intervenções excessivas no conteúdo essencial das garantias fundamentais do contribuinte. Outros aspectos da capacidade contributiva seriam, segundo Tipke, o de ser predicável tanto das pessoas físicas como das empresas de qualquer forma jurídica; seu caráter individual, não coletivo ou de grupos sociais; seu caráter real, não nominal; e referir-se a magnitudes efetivas (renda efetiva, consumo efetivo), não potenciais. O papel dominante que outorga Tipke ao princípio de capacidade contributiva no Direito tributário tem, além de servir de critério de justiça tributária e princípio reitor do sistema tributário, importantes consequências respeito à aplicação das

⁶⁷ Cfr. MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 248.

⁶⁸ TABOADA, Carlos Palao. Tradução livre do Capítulo 10 “El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos”. In: HELENO TORRES (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, p. 90.

normas tributárias. Em especial, Tipke reconhece um amplo campo para a analogia nesta matéria. No conflito que a analogia planta entre igualdade e segurança jurídica deve prevalecer à primeira, O preenchimento de lacunas mediante analogia está em consonância com o princípio democrático, que é, junto com a segurança jurídica, o fundamento da reserva de lei tributária, enquanto mediante ela se realiza a vontade do legislador. Em geral, a posição de Tipke tanto a respeito do princípio de capacidade contributiva como a respeito das questões metodológicas na aplicação do Direito tributário respondem a uma posição jus-filosófica fundamental que concede preferência à substância frente à forma. A posição de Tipke é seguida no essencial por seu discípulo e sucessor na cátedra de direito tributário da Universidade de Colônia Joachim Lang, quem as tem aplicado em diversas obras doutrinárias e propostas legislativas. Afirma este autor que “o Direito tributário tem necessidade, como os demais ramos do Direito, de um princípio jurídico supremo que compreenda a ideia de justiça de cada uma delas e a partir da qual possa desenvolver-se a dogmática jurídica”. Esta função corresponde no Direito tributário ao princípio de capacidade contributiva⁶⁹.

No ordenamento italiano em face de dispositivos constitucionais expressos, ocorre interpretação integrativa entre a capacidade contributiva e os princípios da igualdade e da solidariedade. Esse o entendimento presente na obra Falsita⁷⁰, que compreende como verdadeiro pulmão do sistema tributário a norma inclusa no art. 53, parágrafo 1º da Constituição, a qual dispõe “todos são obrigados a concorrer para a despesa pública em razão de sua capacidade contributiva”. Conforme o autor, o art. 53 afirma, em primeiro lugar, o princípio certamente óbvio da legitimidade constitucional da imposição tributária e correlativamente do dever de obediência da contribuição, da concorrência do particular para despesa pública. O termo indefinido “todos” constitui, de sua parte, expressão do princípio de universalidade do tributo que, em harmonia com o princípio da igualdade afirmado no art. 3 da Constituição, deve atingir todos os sujeitos, sem distinção ou privilégio ou discriminação de qualquer tipo. A doutrina e a jurisprudência constitucional italiana, quase unanimemente, considerando o art. 53 um tipo de projeção, no campo tributário do princípio cardinal codificado do art. 2 da sua Constituição o qual chama todos os membros da coletividade ao cumprimento “do dever obrigatório de solidariedade política, econômica e social”, e o

⁶⁹ Nesse sentido: TABOADA, Carlos Palao. *Op. Cit.*, p. 292. Klaus Tipke em seu: *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012.

⁷⁰ FALSITTA, Gaspare. Tradução livre do Capítulo VI – Parte Generale. Sezione II. Il Principio di Capacità Contributiva. In: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 2003. p. 56

princípio de igualdade consagrado no art. 3 da mesma Constituição. O primeiro parágrafo do artigo 53 desempenha no ordenamento tributário uma dupla função: uma função solidarista chamando toda sociedade a concorrer para a despesa pública necessária a sua própria sobrevivência, bem como ao progresso de toda comunidade conforme o poder econômico de cada um; mas também uma função garantista, vinculando o poder tributário a chamar ao concurso apenas aqueles que possuírem uma efetiva capacidade de contribuição, na medida e no limite desta capacidade.

Ainda na lição de Falsita, a capacidade contributiva como poder econômico subjetivo opera, em primeiro lugar, como *pressuposto* da contribuição. Não poder ter nenhuma obrigação de contribuir aquele sujeito destituído de qualquer capacidade econômica. A capacidade contributiva constitui o *limite* quantitativo máximo à imposição. A capacidade contributiva pressupõe portanto como requisito necessário a capacidade econômica, mas os dois conceitos não são os mesmos porque nem toda manifestação de capacidade econômica constitui manifestação de capacidade contributiva. Embora a Constituição italiana não disponha expressamente, o princípio da isenção do mínimo vital, ou seja, da não taxação daquele mínimo de capacidade econômica necessária à satisfação das necessidades básicas do indivíduo, deve considerar-se implícito no conceito de capacidade contributiva. Esta última, enquanto idoneidade subjetiva para contribuir, não corresponde a toda capacidade econômica de um sujeito, mas somente aquela parte de capacidade econômica que resta, e no limite em que resta, depois de efetuada a isenção fiscal do mínimo vital.⁷¹

Victor Uckmar⁷² aponta uma série de constituições recentes que preveem a distribuição dos impostos com base "nas possibilidades econômicas" dos contribuintes. Argentina (1946) " art. 28 - A equidade e a proporcionalidade estão na base dos impostos e dos gastos públicos" ; Bolívia (1967) " art. 8, 'd' - contribuir em proporção a sua capacidade econômica para a sustentação dos serviços públicos" ; Bulgária (1947) " art. 94 - Os encargos fiscais são subdivididos entre todos os cidadãos proporcionalmente às suas capacidades econômicas" ; Equador (1966/1967) - " art. 182 - Os impostos devem ser estabelecidos em proporção à capacidade econômica do contribuinte" ; Grécia (1951) - " art. 3 - Os cidadãos gregos contribuem sem distinção aos encargos públicos, em proporção às suas possibilidades" ;

⁷¹ FALSITA, Gaspare. *Op. Cit.*, p. 58.

⁷² UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 80-81

México (1917) - " art. 31 - Os mexicanos são obrigados: [...] IV - a contribuir para as despesas públicas seja da Federação, seja do Estado e do Município onde residam em medida proporcional e equânime que será fixada pela lei" ; Suíça (1981) - " Art. 41 - As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma, devem ser tributadas de acordo com a sua capacidade econômica e de modo tanto quanto for possível igual" . Outras constituições além da referência às possibilidades econômicas fazem referência à progressividade: Chile (1925) " art. 10 - A constituição garante a todos os habitantes da República: (...) 9) a igual repartição dos impostos e taxas, em proporção à riqueza, ou segundo a progressividade fixada pela lei, e a igual repartição dos outros encargos públicos" ; Jordânia (1952) " art. 111 - o Governo, ao impor taxas, deve ater-se ao princípio de uma taxa progressiva respeitando a igualdade e a justiça social e não deve ultrapassar a capacidade de os sujeitos passivos pagarem e a necessidade de dinheiro do Estado" ; Itália (1947) " art. 53 - Todos devem concorrer para as despesas públicas em função da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado por critérios da progressividade" ; Síria (1950) " art. 25 - as taxas são impostas mediante bases justas e progressivas que assegurem os princípios de igualdade e justiça social" ; Espanha (1977) " art. 31.1 - Todos contribuirão à cobertura das despesas públicas em função da sua capacidade econômica mediante um sistema inspirado os princípios da igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá efeitos confiscatórios" ; Venezuela (1947) " art. 282 - O regime nacional das entradas será organizado e funcionará sobre bases de justiça e igualdade tributária com o fito de atuar uma repartição de impostos e contribuições progressiva e proporcional à capacidade econômica do contribuinte, a elevação do nível de vida e o poder aquisitivo dos consumidores e a proteção bem como o incremento da produção nacional" .

5 CONCLUSÃO

O Estado Constitucional e seu sistema tributário são conformados pela Constituição Federal de 1988 em seus artigos 1º ao 4º (princípios fundamentais), bem como nos demais dispositivos do direito constitucional organizatório e dos limites constitucionais ao poder de tributar, legitimando-se na exata medida que conseguem garantir e tornar eficazes os direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Seus limites, diretrizes, possibilidades e funções institucionais estão todos vinculados ao fortalecimento dos laços de solidariedade social e à expansão do mínimo vital num constante dever de progresso existencial da condição humana. Porém, compreendê-los em sua essência, é compreendê-los como o móvel das aspirações políticas, sociais, culturais, econômicas e normativas do seu povo em constante desenvolvimento.

Os princípios limitadores ao poder de tributar, a maximização do conteúdo eficaz da capacidade contributiva e a imunidade do mínimo existencial, constituem o novo marco possibilista de construção de um sistema tributário materialmente justo e constitucionalmente adequado aos objetivos fundamentais estabelecidos para a República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Trad. e nota prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.
- BAHIA, Saulo Casali (Coord.). *A efetividade dos direitos fundamentais no MERCOSUL e na União Europeia*. Salvador: Paginae, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro, 1960.
- BARCELLLOS, Ana Paula. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BEZERRA, Paulo Cesar Santos. *Temas Atuais de Direitos Fundamentais*. 2. Ed. Ilhéus: Editus, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios Constitucionais Tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 18*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993. pp. 553-569.
- _____. Aspectos constitucionais da tributação. In: *Vertentes do Direito Contemporâneo*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: Editora América Jurídica, 2002.
- _____. XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tema: Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 14*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989. pp. 319-329.
- CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e conceito de Sistema na ciência do Direito*. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- _____. *Direitos Fundamentais e Direito Privado*. Tradução: Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2006.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5. ed., Coimbra: Almedina, 2002.
- _____. “Brançosos” e Interconstitucionalidade – Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. Coimbra: Almedina, 2006.
- CAPPELETTI, Mauro. *O controle de constitucionalidade das leis no direito comparado*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.
- _____. Giustizia costituzionale sopranazionale. *Rivista di Diritto Processuale*, 1978.

- _____. *Juizes legisladores?* Trad. Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.
- CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CRISAFULLI, Vezio. Le norme “programmatiche” della costituzione. In: *Stato, popolo, governo – illusioni e delusioni costituzionale*. Milano: Giufrè, 1985.
- CRUZ, Luis M. *La constitución como orden de valores, problemas jurídicos y políticos: un estudio sobre las Orígenes del neoconstitucionalismo*. Granada: Editorial Comares, 2005.
- CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Controle judicial das omissões do poder público: em busca de uma dogmática constitucional transformadora à luz do direito fundamental à efetivação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: Juspodivm, 2012.
- DIDIER JR. Fredie, BRAGA, Paula Sarno, OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil, Vol. II*. 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2012.
- DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. Tomo III. Paris: Éditeurs E. de Boccard, 1930.
- DUVIGNAUD, Jean. *A solidariedade – Laços de Sangue e Laços de Razão*. Trad. Vasco Casimiro. Lisboa: Piaget, 1986.
- DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- _____. *Uma questão de Princípio* Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- _____. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Trad. J. Batista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.
- FALSITTA, Gaspare. Il Pricipio di Capacità Contributiva. In: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 2003.
- FAVOREAU, Luis; LLORENT, Francisco Rubio. *El Bloque de la Constitucionalidad*. Madrid: Civitas, 1991.
- GUASTINI, Riccardo. *La “Constitucionalización” del Ordenamiento Jurídico: el caso italiano*. Trad: José María Lujambio. In: *Neoconstitucionalismo(s)*. Edición de Miguel Carbonell, Madrid: Editorial Trotta, 2003.
- HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos Interpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.
- _____. *Pluralismo y constitución: Estudios de teoría constitucional de la sociedad abierta*. Trad. Emilio Mikunda. Madrid: Tecnos, 2002.
- _____. *Estado Constitucional Cooperativo*. Trad. Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

- LOEWENSTEIN, Karl. *Political power and the governmental process*. Chicago: University of Chicago Press, 1957.
- MITA, Enrico De. *O Princípio da capacidade contributiva*. Tradução de Roberto Ferraz do Capítulo “Il Principio di Capacità Contributiva” do livro “Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali”, 3. ed. Milano: Giuffrè, 1995.
- MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- _____. O princípio da capacidade contributiva. In: *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e Tributação*. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quarter Latin, 2009.
- MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Trad. Peter Naumann. 3. ed. rev. e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- OLIVEIRA JUNIOR, Valdir Ferreira de. O Estado Constitucional Solidarista: estratégias para sua efetivação In: *Tratado de direito constitucional*. Tomo I. 2. ed. Coordenadores: Gilmar Ferreira Mendes; Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Administração Pública no Neoconstitucionalismo: redução da discricionariedade administrativa e ativismo administrativo. In: *Tratado de Direito Administrativo, Vol. I*. Coord. Adilson Abreu Dallari e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Jurisdição Interconstitucional*. Artigo Científico submetido ao CONPEDI. Salvador: UFBA, 2013.
- _____. *Jurisdição no Estado Interconstitucional: a construção de um novo modelo de jurisdição e precedentes nos sistemas de controle de (inter)constitucionalidade*. In: *Direito Constitucional Contemporâneo*. Ilhéus: EDITUS, 2014.
- ORTEGA Y GASSET, Jose. *O homem e a gente*. Lisboa: J. Carlos Libro Ibero, 1973.
- PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte – Staatsrechte II*. 21. ed. Heidelberg: C. F. Muller, 2005.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1999.
- PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. Proteção dos direitos sociais: desafios do *ius commune* sul-americano. In: *Revista do Tribunal Superior do Trabalho*. Vol. 77, nº 4, out/dez 2011. Brasília: TST, 2011.
- POZZOLO, Susanna. *Un Constitucionalismo Ambiguo*. Trad. Miguel Carbonell. In: *Neoconstitucionalismo(s)*. Edición de Miguel Carbonell, Madrid: Editorial Trotta, 2003.
- _____. *Neocostituzionalismo e positivismo giuridico*. Torino: Giappichelli, 2001.
- RAWLS, John. *Justiça e Democracia*. Trad. Irene Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- _____. *Uma Teoria da Justiça*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002
- ROCHA, Leonel Severo e STRECK, Lenio Luiz (organizadores). *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SANCHÍS, Luis Prieto. Neoconstitucionalismo y ponderación judicial. In: *Neoconstitucionalismo(s)*. Edición de Miguel Carbonell, Madrid: Editorial Trotta, 2003
- SARLET, Ingo Wolfgang (organizador). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

- _____. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileiro. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, Ano 14, Número 57. São Paulo: RT, 2006.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: RT, 2012.
- SILVA, Luis Virgílio Afonso da. *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros: 2009.
- SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Proteção Constitucional dos Interesses Transindividuais Trabalhistas - Difusos, Coletivos e Individuais Homogêneos*. São Paulo: LTr. Editora, 2ª tiragem, 2004.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.
- _____. *O princípio da máxima efetividade e a Interpretação Constitucional*. São Paulo: LTr, 1999.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 6ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2005.
- SAGUÉS, Néstor Pedro. El “control de convencionalidad” como instrumento para la elaboración de un ius commune interamericano. In: BOGDANDY, Armin Von; MACGREGOR, Eduardo Ferrer; ANTONIAZZI, Mariela Morales (Coord.). *La Justicia Constitucional y su internacionalización hacia un ius constitutionale commune em América Latina?* México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Unam, 2010. t. 2.
- SUDRE, Frédéric. *A propôs Du “dialogue de juges” et du controle de conventionalite*. Paris: Pedone, 2004.
- TABOADA, Carlos Palao. Tradução livre do Capítulo 10 “El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos”.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. A metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimos Existenciais. In: *Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Ingo Wolfgang Sarlet (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- WELSH, Wolfgang. *Vernunft: Die zeitgenössische Vernunftkritik und das Konzept der transversalen Vernunft*. 2. Aufl. Frankfurt: Suhrkamp, 1996.
- VELLOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- VERDU, Pablo Lucas. *O sentimento constitucional – aproximação ao estudo do sentir constitucional como modo de integração política*. Trad. Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- VIEHWEG, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*. Trad. de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. 7. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2007.
- ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia da sentença na jurisdição constitucional*. São Paulo: RT, 2001.