

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DIREITO FUNDAMENTAL E A CONSTANTE EXPECTATIVA DE SE ALCANÇAR A JUSTIÇA FISCAL

11

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo¹
Narayana Alexandri Paim²

Introdução

O primeiro objetivo do presente artigo é efetuar a análise da capacidade contributiva, estabelecida no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, como limitadora do poder tributante do Estado, através da perspectiva dos direitos fundamentais do contribuinte.

Para tanto, serão estudados os dois vieses da capacidade contributiva: como princípio autônomo, segundo o qual são garantidos ao contribuinte a preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco; e como medida de comparação da igualdade, preconizando que a tributação deve ser realizada igualmente entre contribuintes que exteriorizarem riqueza e capacidade contributiva.

Em um segundo momento, será feita uma análise crítica da situação tributária brasileira, através da apreciação da aplicabilidade da teoria da solidariedade como justificativa do poder tributante, bem como pelo

¹ Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Doutorando em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Conselheiro do CART de Belo Horizonte. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Diretor do IEFi. Associado da ABRADT. Advogado.

² Graduanda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas).

cotejamento de dados da situação tributária brasileira com a de outros países. Com base nessas informações, estabelecer-se-ão as conclusões no sentido de se verificar se no Brasil a capacidade contributiva é, de fato, observada, com a respectiva constatação da situação da justiça fiscal brasileira e da observância ou não dos direitos fundamentais balizados constitucionalmente através do princípio da capacidade contributiva.

11.1. Positivação da capacidade contributiva

De início, cumpre registrar que capacidade contributiva encontra-se positivada expressamente no texto constitucional, especificamente no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988³. Para os juristas, ela é tida como delimitadora do poder tributante do Estado. É ela que serve de parâmetro para que o Estado estabeleça os limites do poder tributante.

A capacidade contributiva foi erigida a princípio constitucional pela Constituinte de 1988. Além disso, a nosso ver, a capacidade contributiva é medida de comparação da igualdade no âmbito tributário, sendo fundamento essencial para imposição de tributos.

Sustentamos, inclusive, que a capacidade contributiva é cláusula pétrea, dada sua relação com direitos e garantias fundamentais, de forma que mesmo que por suposição fosse retirada do texto constitucional, ainda assim seria parâmetro para a tributação, tendo em vista a impossibilidade de tributação do mínimo existencial e da vedação ao confisco, ambos direitos fundamentais e cláusulas pétreas, numa interpretação conjunta dos artigos 5º e seus parágrafos e 60, parágrafo 4º da Constituição Federal.

Importa mencionar, ainda, que a capacidade contributiva é princípio de eficácia plena, de acordo com a classificação proposta por José Afonso da Silva⁴. Dessa forma, não depende de nenhuma norma infraconstitucional para que possua vigência no ordenamento jurídico brasileiro, estando apta a produzir seus efeitos de plano e, conforme o caso, ter aplicabilidade direta, imediata e integral. Vale dizer, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a capacidade

³ O Brasil positivou expressamente a capacidade contributiva, o que não é seguido por outros países, como, por exemplo, a Alemanha. Neste país, a igualdade é que regulamente o exercício da tributação.

⁴ No que tange à eficácia das normas constitucionais, elas são divididas em grupos pela doutrina brasileira. Para José Afonso da Silva (1982, p. 89-91) as normas constitucionais são divididas em: (i) plena; (ii) contida e (iii) limitada.

ria brasileira com a de outros. Estabelecer-se-ão as conclusões. A capacidade contributiva é, de fato, da situação da justiça fiscal. Os limites fundamentais balizados pela capacidade contributiva.

e contributiva

A capacidade contributiva encontra-se no texto constitucional, especificamente no artigo 145, §1º, da CF de 1988⁵. Para os juristas, ela é um princípio do Estado. É ela que serve para estabelecer os limites do poder tributante. Ela é um princípio constitucional. Como se vê, a capacidade contributiva é uma garantia no âmbito tributário, relacionada com a igualdade de tributos.

A capacidade contributiva é cláusula de garantia das garantias fundamentais, de modo que se retirada do texto constitucional, a tributação, tendo em vista a existência da vedação da retroatividade e das cláusulas pétreas, numa interpretação dos artigos 5º e 60, parágrafo 3º, da CF de 1988, a capacidade

A capacidade contributiva é um princípio de classificação proposto por quem depende de nenhuma norma para ser aplicado no ordenamento jurídico. É um princípio de plano e, conforme se vê, é integral. Vale dizer, desde a CF de 1988, a capacidade

A capacidade contributiva, o que não é seguido no Brasil. Neste país, a igualdade é que

Assim, elas são divididas em grupos. Segundo Silva (1982, p. 89-91) as normas são (i) absoluta e (iii) limitada.

A capacidade contributiva deve ser observada ao se instituir, cobrar e fiscalizar a cobrança de tributos.

Embora seja mencionada expressamente no texto constitucional, artigo 145, §1º, a capacidade contributiva somente poderá ser entendida em sua integralidade quando lida em conjunto com as demais normas constitucionais, sendo que “para constatação do verdadeiro conteúdo da capacidade contributiva, os juristas se valem da leitura na íntegra do texto constitucional” (MELO, 2012, p.114). Isso porque o poder tributante do Estado, para ser legítimo, deve ter como parâmetro os direitos sociais e individuais assegurados ao cidadão ao longo do texto da Constituição.

11.2. A capacidade contributiva e os seus dois vieses: princípio constitucional autônomo e medida de comparação para igualdade tributária.

Conforme se verificará adiante, a capacidade contributiva possui dois vieses distintos.

Como princípio autônomo, estabelece que não poderá o Estado tributar de maneira a usurpar do cidadão o mínimo essencial à sua subsistência e nem poderá o tributo ter caráter confiscatório, ferindo direito individual do contribuinte. Noutro lado, a capacidade contributiva é medida de comparação da igualdade tributária, sendo que a tributação deverá observar as características particulares de cada contribuinte, refutando as arbitrariedades, os privilégios odiosos e as discriminações infundadas. Logo, cidadãos que exteriorizem a mesma capacidade contributiva deverão ser igualmente tributados, salvo no caso de tributação extrafiscal⁵.

11.2.1. Capacidade contributiva como princípio autônomo

A ideia da capacidade contributiva como princípio autônomo não é assente na doutrina tributarista. Parte dela entende a capacidade

⁵ Não será objeto do presente artigo tratar da tributação extrafiscal. Na tributação extrafiscal, admite-se a adoção de outra medida de comparação da tributação, diferente de capacidade contributiva, para fins de igualdade. Para tanto, a distinção seria legítima, desde que o critério adotado como comparação e o fim a ser alcançado sejam constitucionalmente tutelados.

A propósito, sobre o tema, recomenda-se a leitura do texto: “O balizamento do exercício da tributação extrafiscal pelo princípio constitucional da capacidade contributiva”, publicado na Revista Justiça em Revista, n. 09, novembro de 2011.

contributiva como corolário do princípio constitucional da igualdade, não podendo desta dissociar-se. Outros autores, no entanto, sustentam ser a capacidade contributiva um princípio autônomo.

Entendemos que a capacidade contributiva foi erigida a princípio constitucional autônomo por estar expressamente prevista no artigo 145, §1º da Constituição, que ao estabelecer a pessoalidade e a realidade na tributação e descrever os aspectos materiais – renda, patrimônio e consumo – aptos a fazer surgir a obrigação tributária, demonstra a preferência ao tratamento particularizado da igualdade tributária, através do princípio da capacidade contributiva.

Ademais, da análise do texto constitucional é possível depreender algumas características da capacidade contributiva que possibilitam afirmar ser ela princípio autônomo. Dentre elas destacam-se os dois parâmetros que a delimitam: o mínimo vital ou existencial e a vedação ao confisco. Cada qual representa uma dimensão da capacidade contributiva, correlacionando-se ora com a função social, ora com função liberal do Estado, previstas em diferentes dispositivos constitucionais e que, em conjunto com as demais características adotadas pela constituinte de 1988, estabelecem o paradigma do atual Estado como Democrático de Direito.

O mínimo vital relaciona-se com a feição social do Estado, que deverá garantir ao cidadão o mínimo necessário para sua subsistência, como alimentação, habitação, educação, lazer, dentre outros, ou, se não o fizer, ao menos não poderá exercer o poder tributante que possa vir a limitar ou aniquilar seus direitos. Dessa forma, ao tributar, o Estado deve sempre cuidar para que não reduza as necessidades básicas do contribuinte, de modo que a tributação não seja alta a ponto de interferir no mínimo necessário à sua subsistência. Portanto, o Estado não poderá se valer do mínimo suficiente à existência como fonte de recursos.

A seu turno, a vedação ao confisco, outro aspecto da capacidade contributiva, visa a impedir que o tributo seja utilizado de forma a usurpar as liberdades individuais do contribuinte, como por exemplo, o direito à propriedade, à livre iniciativa, dentre outros reconhecidos quando do Estado Liberal e posteriormente balizados pelo Estado Social a Democrático de Direito, que impõem algumas restrições à liberdade individual de forma a privilegiar também a coletividade.

Nas palavras de Eduardo Sabbag:

O tributo confiscatório representa, dessarte, o resultado do confronto desproporcional entre seus efeitos, tendentes

titucional da igualdade,
e, no entanto, sustentam
tônomo.

a foi erigida a princípio
ente prevista no artigo
pessoalidade e a realida-
iais – renda, patrimônio
tributária, demonstra a
igualdade tributária, através

al é possível depreender
que possibilitam afirmar
m-se os dois parâmetros
e a vedação ao confisco.
de contributiva, correla-
função liberal do Estado,
nais e que, em conjunto
nstituente de 1988, esta-
emocrático de Direito.

o social do Estado, que
io para sua subsistência,
dentre outros, ou, se não
tributante que possa vir
na, ao tributar, o Estado
essidades básicas do con-
ulta a ponto de interferir
nto, o Estado não poderá
no fonte de recursos.

o aspecto da capacidade
já utilizado de forma a
nte, como por exemplo,
tre outros reconhecidos
izados pelo Estado Social
nas restrições à liberdade
letividade.

ta, dessarte, o resultado do
re seus efeitos, tendentes

à exacerbação, e sua causa determinante – a capacidade
contributiva, dificultando sobremaneira a subsistência da
pessoa ou sua capacidade de prosseguir gerando riquezas.
(SABBAG, 2015, p. 238)

Depreende-se do exposto que a capacidade contributiva representa
uma conjugação dos aspectos acima elencados, servindo para restringir
a atuação do Estado-Tributante quanto à manutenção/não interferência
no mínimo vital necessário à sobrevivência do cidadão, bem como para
não interferir de maneira a prejudicar o contribuinte em seus direitos e
liberdades individuais, através da vedação ao confisco, constituindo, dessa
forma, um princípio garantidor dos direitos humanos e fundamentais.

Noutros termos, a extensão da capacidade contributiva individual é
notada a partir do momento em que a margem do mínimo existencial
for superada e que o limitador da vedação ao confisco for detectado.

Dessa forma, percebe-se o real alcance do princípio da capacidade
contributiva, na medida em que nele pode ser visualizado verdadeiro
suporte do sujeito passivo da obrigação tributária perante o Estado.
Assim, principalmente à luz do texto constitucional, o princípio possui
autonomia, e, por conseguinte, não é visto como mera fragmentação
da igualdade.

Mais do que isso, a capacidade contributiva é verdadeiro direito
fundamental do contribuinte, por garantir que seja preservado o mí-
nimo essencial e vedar a tributação confiscatória, bem como por se
tratar de medida de comparação do princípio da igualdade, conforme
se verá adiante.

11.2.2. Capacidade contributiva como medida de comparação da igualdade

O segundo viés da capacidade contributiva a situa como medida
de comparação do princípio constitucional da igualdade, afastando
outras medidas de comparação que poderiam vir a ser adotadas⁶. Nesse
sentido, a capacidade contributiva exsurge de forma que a tributação
não seja igual em valor para todos, mas apenas na medida em que exista
a capacidade de contribuir, *i.e.*, a imposição de tributos deve ser dis-
tribuída tendo em vista a possibilidade do contribuinte, onerando de

⁶ Princípio per capita; princípio do benefício; princípio da capacidade contributiva
de acordo com o talento pessoal etc.

forma parelha conforme o fisco verifique, por seus meios, que existe a capacidade de contribuir de determinada pessoa.

E mais. Aqueles que possuírem maior grau de capacidade contributiva deverão contribuir mais e os que forem menos abonados, pouco ou nada colaborarão, sendo certo que aqueles que pertencerem a um mesmo grau de capacidade contributiva deverão ser tributados igualmente, sem qualquer distinção ou discriminação.

Ao estatuir o princípio da capacidade contributiva, a Constituição desincumbiu-se também de estabelecer seus elementos indicativos, quais sejam, a renda, o patrimônio e o consumo. A renda é acréscimo patrimonial proveniente do trabalho e/ou do capital, sendo que sobre o aumento de patrimônio o Estado pode exercer o poder tributante, e “terá os melhores mecanismos para preservar a capacidade contributiva, pois a individualidade e a realidade do sujeito passivo serão mais nítidas”. (MELO, 2012, p. 135)

No caso do consumo, é exercida tributação indireta, razão pela qual esse critério de mensuração da capacidade contributiva se mostra imperfeito, já que as características pessoais do contribuinte não são levadas em consideração. Somente são capazes de amenizar a imprecisão desse elemento os princípios da seletividade e essencialidade, que em termos de progressividade ou proporcionalidade deverão impor uma carga tributária maior aos produtos menos essenciais, privilegiando assim a capacidade contributiva.

Importa destacar, nesse ponto, o que seria essencialidade, nas palavras de Humberto Ávila, citado por Érico Hack, uma vez que diretamente relacionada com o mínimo essencial e com os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados:

Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. “Essencial” significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. (ÁVILA, *apud* HACK, 2008, p. 394)

O último elemento de verificação da capacidade contributiva é a riqueza, que é aferida tendo em vista a exteriorização de propriedade, como carros e casas, havendo tributação gradativa de acordo com os valores das respectivas propriedades, respeitando, portanto, a capacidade

contributiva do indivíduo.

Para a comparação o tributo do sujeito passivo com uma riqueza os princípios da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva porque do contribuinte com a capacidade contributiva conta um elemento de contribuição (MELO, 2012, p. 135).

Por isso a capacidade contributiva é comparada especialmente do contribuinte incluindo incluído no Federal por o mínimo v.

11.3. D CO

Embora a capacidade contributiva não seja uma garantia presente t

11.3.1.

Para a capacidade contributiva da justific

or seus meios, que existe
pessoa.

grau de capacidade con-
forem menos abonados,
aqueles que pertencerem
iva deverão ser tributados
inação.

ontributiva, a Constituição
us elementos indicativos,
umo. A renda é acréscimo
o capital, sendo que sobre
xercer o poder tributante,
ar a capacidade contribu-
sujeito passivo serão mais

tação indireta, razão pela
ade contributiva se mostra
do contribuinte não são
s de amenizar a imprecisão
e e essencialidade, que em
idade deverão impor uma
s essenciais, privilegiando

e seria essencialidade, nas
érico Hack, uma vez que
ssencial e com os direitos
dos:

duto, a mercadoria ou o servi-
“Essencial” significa que algo
iva para quê? A essencialidade
da garantia e do desenvolvi-
constitucionais, isto é, aquilo
dade humana, para a vida ou
A, *apud* HACK, 2008, p. 394

capacidade contributiva é a
eriorização de propriedade,
gradativa de acordo com os
ando, portanto, a capacidade

contributiva em sentido objetivo, já que quanto mais bens possuir o indivíduo, maior será sua demonstração de riqueza.

Para que a capacidade contributiva funcione como medida de comparação da igualdade, a pessoalidade deverá ser observada quando o tributo é instituído e exigido, respeitando-se a individualidade do sujeito passivo da relação tributária, bem como deverá ser observada uma riqueza existente, real, quando da instituição do tributo. Portanto, os princípios da individualidade e da realidade estão também contidos na capacidade contributiva.

A capacidade contributiva possui o atributo da individualidade porque deve buscar a justiça individual, *i.e.*, as condições pessoais do contribuinte. O princípio da realidade, por sua vez, está relacionado com a capacidade contributiva na medida em que esta deve levar em conta uma riqueza existente, e não presumida, sendo que a capacidade contributiva “não é um princípio de valor nominal, mas sim real.” (MELO, 2012, p. 112)

Por fim, resta concluir que a conjugação dos dois vieses da capacidade contributiva, como princípio autônomo e como medida de comparação da igualdade, nos permite uma visão global do princípio, especialmente no tocante à sua percepção como direito fundamental do contribuinte. Isso porque garante ao cidadão a igualdade tributária, indo inclusive além daquela instituída no artigo 5º da Constituição Federal por ser mais específica, bem como lhe assegura o respeito do mínimo vital e a proteção em face do tributo confiscatório.

11.3. Diagnóstico da tributação: a capacidade contributiva é realmente respeitada no Brasil?

Embora teoricamente a capacidade contributiva crie uma proteção ao contribuinte em face do Estado Tributante, resta saber se, na prática, essas garantias são de fato respeitadas no Brasil. É o que se discutirá no presente tópico.

11.3.1. Teoria da solidariedade como fundamento para a tributação

Para que seja realizada uma análise satisfatória da capacidade contributiva no Brasil, é necessário que se proceda a um breve estudo da justificativa da tributação, através da remissão à teoria do sacrifício

e sua posterior substituição pela ideia do “direito fundamental de pagar tributo”.

Por muito tempo, a justificativa para a tributação foi feita a partir da teoria do sacrifício, sendo que os elementos medidores da capacidade contributiva – renda, patrimônio e consumo – eram utilizados para se aferir o sacrifício dos contribuintes, como forma de verificação de equidade entre eles, ou seja, para criterizar a capacidade contributiva, era utilizada a teoria do sacrifício. Segundo essa teoria:

O justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais do que tem mais, de modo a garantir que cada contribuinte **arque com a mesma perda de bem-estar**, ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário seja o mesmo para todos. (MURPHY; NAGEL, 2005, 9. 34-35 *apud* MELO, 2012, p. 141, grifo nosso)

Destarte, segundo a teoria do sacrifício, quem possui maior capacidade contributiva contribui com mais quantidade de tributo e quem tem menos contribui com menos quantidade, de forma que o sacrifício de ambos seja proporcional à sua capacidade contributiva.

Muito embora tecnicamente a teoria do sacrifício não esteja errada, inclusive por dar sustentáculo para importantes institutos do direito tributário, como a proporcionalidade e a progressividade, a mentalidade por detrás da mencionada teoria, que é do dever de pagar tributo como um sacrifício, vem, após o neoconstitucionalismo, dando lugar para a ideia do dever de pagar tributo como solidariedade social – o chamado dever fundamental de pagar tributo.

De acordo com a teoria da solidariedade, Estado e contribuinte devem “caminhar juntos na busca de um objetivo comum, ou seja, a inclusão de todos” (MELO, 2012, p. 143). A justificativa da capacidade contributiva, portanto, passou a ser a solidariedade, tendo em conta o caráter solidário trazido à tona pelo Estado Social, sendo o tributo uma forma de efetivação dos direitos constitucionalmente previstos a todos os cidadãos.

Nesse espeque, pretende a teoria da solidariedade que o tributo deixe de ser percebido como um sacrifício para se tornar uma prestação do cidadão em prol da comunidade, consciente de que o dever de pagar tributo é algo que retornará em benefício da sociedade e inclusive em vantagem própria.

direito fundamental de

atribuição foi feita a partir
medidores da capacidade
– eram utilizados para
forma de verificação de
capacidade contributiva,
a teoria:

que os contribuintes de
lo que tem mais, de modo
que com a mesma perda
que o custo real, e não o
a todos. (MURPHY; NA-
2012, p. 141, grifo nosso)

quem possui maior capa-
cidade de tributo e quem
de forma que o sacrifício
contributiva.

sacrifício não esteja errada,
estes institutos do direito
ressividade, a mentalida-
o dever de pagar tributo
cionalismo, dando lugar
solidariedade social – o

le, Estado e contribuinte
objetivo comum, ou seja, a
justificativa da capacidade
riedade, tendo em conta
o Social, sendo o tributo
nacionalmente previstos a

solidariedade que o tributo
ra se tornar uma prestação
te de que o dever de pagar
a sociedade e inclusive em

O pagamento do tributo como forma de solidariedade social não pode, no entanto, servir como pretexto para o afastamento das normas de limitação da tributação constitucional e infraconstitucionalmente previstas. Ao contrário, a solidariedade deve ser utilizada como justificativa para a capacidade contributiva, sem desta prescindir. Conforme ressaltado alhures, a técnica da teoria do sacrifício é correta, o que deve ser adaptada é a justificativa para a tributação.

No entanto, para que seja amplamente aceita a noção de “dever fundamental de pagar tributo” e de seu caráter solidário, é fundamental que o Estado-tributante faça boa gestão da receita tributária, para que o valor investido pelo contribuinte no Estado seja revertido em prol da coletividade. De outra forma, *i.e.*, caso o tributo não seja utilizado em benefício da sociedade, será sempre percebido como um dever sacrificante, mesmo porque, quanto menor a prestação do Estado em serviços sociais para os cidadãos, menor será a capacidade contributiva dos mesmos.

Tal constatação se deve ao fato de que quanto menos o Estado fornece para as pessoas, maior será o comprometimento de seus ganhos com necessidades básicas, como educação, saúde e lazer, que deveriam ser providos pelo Estado enquanto gestor do dinheiro público. Portanto, quanto mais se gasta com o que o Estado deveria estar fornecendo, menor será a disponibilidade econômica do contribuinte.

Nesse sentido, o contribuinte brasileiro vive, desde há muito, uma situação paradoxal, porquanto embora a tributação seja alta, a contraprestação estatal em serviços básicos é insuficiente. Assim, além de contribuir com alta tributação, a pessoa que deseja ter suprido o mínimo essencial para uma vida digna tem que pagar por serviços particulares, ou, caso não tenha condições econômicas para tanto, terá que ficar à mercê de serviços que não raramente são prestados com deficiência.

Evidencia-se que, tanto a pessoa que tem que pagar por serviços essenciais, quanto a que, por não ter condições de pagar por eles, fica à deriva de serviços insuficientes do Estado, têm seus direitos fundamentais depreciados, uma vez que a Constituição assegura, especialmente nos artigos 1º ao 11, o direito do cidadão ao mínimo vital. Se o Estado, a despeito de recolher tributos suficientes, não proporciona aos contribuintes o essencial para sua sobrevivência e qualidade de vida, fere direito fundamental.

Assim, não obstante compreendermos que a teoria da solidariedade deve ser aceita como justificativa para a tributação, não ignoramos que

os fatores acima elencados, somados aos dados abaixo apresentados, prejudicam a aceitação massiva dessa teoria.

11.3.2. A situação *sui generis* da tributação no Brasil

Se no Brasil existe resistência à teoria do pagamento de tributo como um dever de solidariedade, em outros países a ideia é mais bem aceita, pois, embora seja alta a tributação, a contraprestação estatal é realizada a contento. Nesse sentido, deve-se observar que a justeza da tributação não necessariamente está contida no fato de a mesma ser alta ou baixa, mas no esforço que se exige do contribuinte para arcar com os tributos, ou seja, conforme o Estado provê o retorno da arrecadação em benefício do contribuinte, o esforço deste será menor e maior será sua capacidade contributiva.

A tarefa de comparação entre a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário de diferentes países não é das mais fáceis, pois para que se chegue a um resultado satisfatório é necessária a avaliação de elementos que estão além da seara tributária, como o produto interno bruto - PIB -, a renda e a população total, bem como do papel desempenhado pelo Estado, conforme seja maior ou menor a provisão de bens e serviços em benefício da coletividade, isto é, quanto mais o Estado fornece, maior é a capacidade contributiva do cidadão.

Isso porque, quanto mais o Estado disponibilizar serviços, garantias e poder de polícia, em favor do sujeito passivo, menos recursos o contribuinte terá que despender, o que aumentará o seu saldo de riqueza e capacidade contributiva. Logo, quanto menos o Estado disponibilizar, mais recursos o contribuinte terá que investir, o que, por evidente, reduzirá o seu saldo de riqueza e exteriorizará menor capacidade contributiva.

Não obstante isso, baseando-se em dados que possibilitam a constatação da quantidade de tributação e da qualidade de vida da população, é possível fazer um trabalho de cotejamento entre sistemas tributários de países diversos, para que se possa chegar a uma conclusão sobre a efetividade do princípio da capacidade contributiva no Brasil.

No presente estudo, tomar-se-á como exemplo a Dinamarca, que embora possua alta carga tributária, possui elevado padrão de qualidade de vida, o que faz com que a capacidade contributiva dos cidadãos aumente e o País seja considerado pela ONU como o "país da felicidade", por ser o primeiro no *ranking* da Organização de acordo com pesquisa realizada em diversos países.

Segundo a OCDE -, a tributação do Produto Interno Bruto (PIB) do dinheiro ex-

Ocorre que o Brasil também possui alta tributação pelo Estado, o que possibilita essa teoria de acordo com a Organização das Nações Unidas - ONU. O Brasil é considerado um país de dados específicos da população é

Além disso, o Estado fornece uma base fundamental para a economia, gastam com a educação e outros benefícios, a capacidade contributiva da maioria dos países

A sua taxa de 35,14% do PIB é realizada pelo Estado. Somente na América Latina, o Brasil tem a maior taxa de arrecadação do Diálogo do

Não obstante, os países com a maior arrecadação de acordo com o Índice de Desenvolvimento Humano era o Brasil, pelo PNUD. O índice de desenvolvimento humano do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de 8,3% da população de brasileiros, o Brasil é o primeiro do mundo. No t

abaixo apresentados,

tributação no Brasil

amento de tributo como
é mais bem aceita, pois,
é realizada a contento.
tributação não necessaria-
ou baixa, mas no esforço
tributos, ou seja, conforme
benefício do contribuinte, o
idade contributiva.

le contributiva do sujeito
das mais fáceis, pois para
necessária a avaliação de
como o produto interno
bem como do papel de-
or ou menor a provisão
de, isto é, quanto mais o
utiva do cidadão.

tabilizar serviços, garan-
passivo, menos recursos
umentará o seu saldo de
quanto menos o Estado
terá que investir, o que,
a e exteriorizará menor

que possibilitam a constan-
de de vida da população,
entre sistemas tributários
a uma conclusão sobre a
ibutiva no Brasil.

templo a Dinamarca, que
ado padrão de qualidade
ontributiva dos cidadãos
J como o “país da felici-
anização de acordo com

Segundo dados da Organização para Cooperação Econômica – OCDE –, a tributação exercida na Dinamarca perfaz a marca de 48,6% do Produto Interno Bruto do país no ano de 2014, ou seja, quase metade do dinheiro existente no país está sob a gestão do Estado.

Ocorre que, ao contrário do que ocorre com o Brasil, que também possui alta carga tributária, a qualidade de vida proporcionada pelo Estado dinamarquês é percebida em seus números. Um dado que possibilita essa constatação é o Índice de Desenvolvimento Humano, que de acordo com pesquisa realizada pela Organização das Nações Unidas – ONU – em 2013, era de 0,900, o 10º maior do mundo, sendo considerado muito alto em relação aos demais países. Ademais, os dados específicos da educação no país são muito bons, sendo que 99% da população é alfabetizada, conforme dados da CIA.

Além disso, na Dinamarca não se paga escola particular, uma vez que o Estado fornece educação gratuita e de qualidade desde o ensino fundamental até o nível de doutorado. Os dinamarqueses também não gastam com planos de saúde, recebem aposentadoria digna, além de outros benefícios. Dessa forma, embora possua alta carga tributária, a capacidade contributiva do sujeito passivo é largamente superior à da maioria dos países, inclusive que a do contribuinte brasileiro.

A seu turno, no Brasil, a carga tributária representava, em 2014, 35,14% do Produto Interno Bruto – PIB –, de acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Somente na metade do ano de 2015, em 29/06/2015, o país já arrecadou um trilhão de reais, de acordo com os dados do “impostômetro” da Associação Comercial de São Paulo. Esse valor é quase que o dobro do arrecadado no mesmo período de 2005, de acordo com estatística do Diário do Comércio.

Não obstante isso, o país aparece em primeiro lugar no *ranking* dos países com pior retorno à população dos recursos arrecadados, de acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. No ano de 2013, o Índice de Desenvolvimento Humano era de 0,744, ocupando o 79º dentre os países pesquisados pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. O índice de analfabetismo no Brasil, segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – em 2013 era de 8,3% da população, o que representa aproximadamente 13 milhões de brasileiros, sendo o 8º país com o maior índice de analfabetismo no mundo. No tocante à saúde, o governo brasileiro investe apenas 9,7%

do PIB em saúde, de acordo com dados da Organização Mundial da Saúde – OMS, o que faz com que mais de 47 milhões de brasileiros tenham que investir em planos de saúde, conforme dados do Portal Brasil.

Percebe-se, dessarte, que embora a carga tributária no Brasil seja alta, a contraprestação do Estado não ocorre de maneira satisfatória, o que faz com que muitos tenham que, além de pagar elevados tributos, investir em necessidades básicas que deveriam ser providas pelo Estado, até mesmo em razão de mandamento constitucional. Esse fator diminui sobremaneira a capacidade contributiva do cidadão, além de afrontar a dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, em outros países da América Latina, embora os serviços públicos não possuam, em geral, boa qualidade, a tributação é mais baixa que a praticada no Brasil, conforme demonstra pesquisas realizadas pela Organização para Cooperação Econômica – OCDE – segundo a qual “em 2013, o peso dos tributos no Brasil foi quase o dobro da média de 21,3% em 20 países da América Latina alvos de estudo. O Brasil com 35,7% e a Argentina com 31,2% mantiveram-se como os campeões, enquanto a menor carga tributária ocorreu na Guatemala com 13% do PIB”. (MOREIRA, 2015)

Brasil e Argentina tributam como europeus e retornam aos seus cidadãos como países da América Latina.

Nessa linha expositiva, um fator que causa preocupação em relação aos dados apontados pela pesquisa realizada pela OCDE nos países da América Latina, incluindo o Brasil, é que o aumento da tributação ocorreu, sobretudo, nos impostos sobre o consumo, que conforme demonstrado alhures é o tipo de tributo em que a capacidade contributiva é mais difícil de ser concretizada, especialmente se não incidir a seletividade e a essencialidade no respectivo tributo.

Conforme a pesquisa

O crescimento nos últimos anos ocorreu sobretudo nos impostos sobre o consumo, representando 32% da receita tributária na região, ante 20,2% nos países ricos. O imposto de renda e sobre os lucros representaram 26,6% da receita, enquanto as contribuições para a seguridade social alcançaram 16,5%, comparado a 33,6% e 26,2% respectivamente nos países ricos. (MOREIRA, 2015)

De qualquer forma, é possível perceber um distanciamento entre a tributação exercida nos outros países da América Latina em relação ao

Brasil, que
Embora iss
condições s
tributação
das Nações
mais desig
de renda e
que vivem

Ainda
Rússia Inc
do qual o
o dobro d
IBPT, real
países que
do Sul. Er
é de mais
13% e na

A tril
desenvolv
desenvolv
uma situa
butação se
acompanh
de vida da
em que es
comparad

Os d
conclusão
retornanc
cidade co
rística da
a percepç
tributaris
contribui

Alér
fundame
com alta
básicas q
buto. Ou

Brasil, que possui quase o dobro da carga tributária daqueles, repita-se. Embora isso ocorra, o Estado brasileiro não oferece aos seus cidadãos condições sociais muito superiores às que oferecem os países latinos cuja tributação é menor. Nesse sentido, estudos realizados pela Organização das Nações Unidas – ONU – apontam que o Brasil é o quarto país mais desigual da América Latina. Isso indica que existe concentração de renda em algumas pessoas em detrimento de milhões de pessoas que vivem em situação econômica bem inferior.

Ainda em medida de comparação, em relação ao BRICS – Brasil, Rússia Índia, China e África do Sul –, grupo político de cooperação do qual o Brasil faz parte, a carga tributária brasileira chega a ser quase o dobro dos demais países participantes, de acordo com pesquisa do IBPT, realizada em 2013: “O Brasil tem a maior carga tributária dos países que compõem os BRICS: Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul. Enquanto que no Brasil a carga tributária em relação ao PIB é de mais de 36%, na Rússia é de 23%, na China de 20%, na Índia de 13% e na África do Sul de 18%.”

A tributação praticada no Brasil tanto em relação aos países mais desenvolvidos, como é o caso da Dinamarca, como em países menos desenvolvidos, como os da América Latina e do BRICS, aponta para uma situação *sui generis* vivida no País, porquanto não obstante a tributação seja alta, como no primeiro caso, a contraprestação estatal não acompanha os elevados níveis de tributação, tornando baixa a qualidade de vida da população, como ocorre nos demais países da América Latina, em que embora o Estado não provenha muito, a tributação é baixa se comparada à brasileira.

Os dados apresentados acima são relevantes para que se chegue à conclusão de que o tributo pago pelo contribuinte brasileiro não está retornando em benefício da sociedade satisfatoriamente e que a capacidade contributiva da maior parte da população é baixa. Tal característica da sociedade brasileira infelizmente serve como justificativa para a percepção, consciente ou não, e tida como antiquada pela doutrina tributarista moderna, de que o tributo é um fardo a ser carregado pelo contribuinte (conforme a teoria do sacrifício).

Além disso, a situação acima aduzida fere os direitos humanos e fundamentais do contribuinte brasileiro, uma vez que além de arcar com alta carga tributária, o cidadão precisa investir em necessidades básicas que deveriam ser providas pelo Estado que arrecadou o tributo. Ou seja, o contribuinte é obrigado a passar por duas situações:

primeiro está sujeito a alta tributação, e, após isso, precisa lidar com o serviço ineficiente/inexistente do Estado, não raramente tendo que pagar pelo mesmo.

Portanto, os direitos fundamentais assegurados constitucionalmente, e que deveriam ser resguardados pelo princípio da capacidade contributiva, não são efetivados porque a própria capacidade contributiva não é respeitada pelo Estado.

Conclusão

A capacidade contributiva, prevista expressamente no texto constitucional, se reveste de elevado grau de importância, sendo considerado fundamento essencial para a imposição de tributos.

A capacidade contributiva pode ser visualizada em dois vieses distintos. No primeiro deles, pode ser considerada princípio constitucional autônomo, de tal modo que o poder tributante tenha que respeitar direito individual do cidadão-contribuinte, ou seja, não tributar além do mínimo existencial ou vital e aquém do confisco tributário.

O princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental do cidadão em face do Estado Tributário, até mesmo porque a tributação não poderá atingir o mínimo existencial e nem ter efeito confiscatório. A inobservância do princípio acarretará em violação ao mínimo existencial ou terá efeito confiscatório, sendo certo que ambos são direitos fundamentais. Portanto, até por consequência, o princípio da capacidade contributiva possui tal *status*.

No segundo viés, pode ser utilizada como medida de comparação para fins de aferir a igualdade na seara tributária, possuindo como elementos indicativos a renda, o patrimônio e o consumo. A tributação justa e igual será aquela que tributar igualmente todos aqueles que possuírem a mesma capacidade contributiva.

Noutros termos e em síntese, entende-se que a capacidade contributiva é um direito subjetivo do cidadão contribuinte em face do Estado Tributário. Portanto, sob as duas perspectivas da capacidade contributiva tratada no trabalho – medida de comparação para igualdade tributária e princípio autônomo, conclui-se tratar de direito fundamental.

No tocante à justificativa para a tributação, com o advento do neoconstitucionalismo a doutrina tributarista vem se modernizando no sentido de abandonar a teoria do sacrifício, que preconizava ser o pagamento de tributo um sacrifício que deveria ser arcado de forma

Por isso, precisa lidar com o , não raramente tendo que

jurados constitucionalmente, princípio da capacidade contributiva

ressamente no texto constitucional, sendo considerado tributos.

realizada em dois vieses dis- princípio constitucional utante tenha que respeitar , ou seja, não tributar além o confisco tributário.

é um direito fundamen-rio, até mesmo porque a xistencial e nem ter efeito acarretará em violação ao rio, sendo certo que ambos consequência, o princípio

no medida de comparação ária, possuindo como ele- o consumo. A tributação mente todos aqueles que

e que a capacidade contri-ribuinte em face do Estado da capacidade contributiva para igualdade tributária ireito fundamental.

tação, com o advento do ta vem se modernizando io, que preconizava ser o eria ser arcado de forma

justa, para aceitar a tributação como um dever fundamental de natureza solidária, justificado pelo bem-estar da coletividade.

No entanto, conforme visto, a teoria da solidariedade não vem sendo aceita em grande medida no Brasil tendo em vista o constante questionamento da população acerca da efetividade da ação estatal no sentido de garantir um retorno adequado do tributo arrecadado.

Nesse ponto, foi demonstrado, a partir da colheita de dados e da comparação do Brasil com outros países, que o país vive uma situação *sui generis*. Isso porque nos outros locais pesquisados, ou a tributação é alta e o retorno da arrecadação tributária é satisfatório, ou a tributação é baixa e o retorno da receita em qualidade de vida também. O Brasil, a seu turno, embora possua alta arrecadação tributária, não é eficaz ao transformar isso em qualidade de vida para a população, o que, conforme explicitado, se traduz em perda da capacidade contributiva do cidadão.

Conclui-se, dessa forma, que embora a capacidade contributiva seja um direito fundamental assegurado constitucionalmente, não vem sendo respeitada no Brasil, tendo em conta a discrepância existente entre a alta tributação e o deficiente retorno da arrecadação em benefício do contribuinte, que, mesmo após ter que pagar por serviços essenciais ou recebê-los de maneira deficiente, o que por si só prejudica sua capacidade contributiva, tendo em vista a redução de sua disponibilidade financeira, ainda assim tem que arcar com elevada tributação.

Referências Bibliográficas

Assessoria de Comunicação Social do MEC. Brasília: 2014. Disponível em <http://portal.inep.gov.br/visualizar/-/asset_publisher/6AhJ/content/pesquisa-aponta-queda-do-analfabetismo> Acesso em: 14/07/2015

Brasil é 4º país mais desigual da América Latina, aponta ONU. 2013. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/brasil/noticias/brasil-e-4o-pais-mais-desigual-da-america-latina-aponta-onu>> Acesso em: 14/07/2015

Carbonari, Renato. Arrecadação estimada pelo Impostômetro bate em R\$ 1 trilhão. São Paulo: 2015. Disponível em: <http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/arrecadacao_estimada_pelo_impostometro_bate_em_r_1_trilhao> Acesso em: 14/07/2015

Carbonari, Renato. Brasil ocupa última posição em retorno do imposto recolhido. São Paulo: 2015. Disponível em: <http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/brasil_ocupa_ultima_posicao_em_retorno_do_imposto_recolhido> Acesso em: 14/07/2015

Carga tributária avança para 35,42% do PIB em 2014, aponta IBPT. São Paulo, 2015. Disponível em <<https://www.ibpt.org.br/noticia/2144/Carga-tributaria-avanca-para-35-42-do-PIB-em-2014-aponta-IBPT>> Acesso em 14/07/2015

Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS. São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>> Acesso em 14/07/2015

HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos direitos humanos internacionais. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007.

IPEA. Uma análise da carga tributária no Brasil. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/221347/Varsano%20et%20alii.pdf>> Acesso em: 14/07/2015

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

Ministério da Saúde. Cresce o número de cidadãos que têm algum tipo de cobertura privada. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/saude/2012/04/plano-de-saude-privado>> Acesso em: 14/07/2015

MOREIRA, Assis. Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. Disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>> Acesso em 14/07/2015

Na Dinamarca, poucos reclamam dos impostos. São Paulo: 2007. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,na-dinamarca-poucos-reclamam-dos-impostos,48961>> Acesso em: 14/07/2015

Organização Mundial da Saúde. Disponível em: <<http://www.who.int/countries/bra/es/>> Acesso em: 14/07/2015

Ranking IDH Global 2013. 2014. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/Ranking-IDH-Global-2013.aspx>> Acesso em 14/07/2015

Revenue Statistics 2014 – Denmark. 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/revenue-statistics-and-consumption-tax-trends-2014-denmark.pdf>> Acesso em: 14/07/2015

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TAVARES, Eduardo. 10 países com maiores impostos e menor retorno para a população. 2012. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/10-paises-com-maiores-impostos-e-menor-retorno-para-a-populacao>> Acesso em 14/07/2015