

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

QUARTIER LATIN

“A **QUARTIER LATIN** teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, primavera de 2012
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical: Rafael Almeida

Capa: Eduardo Nallis Villanova

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

1. I. Título

ISBN: 85-7674-

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil:

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

SUMÁRIO

Lista de Siglas.....	11
1. Introdução	13

PARTE I

RELEITURA DOS PARADIGMAS DAS TEORIAS DOS PRINCÍPIOS, 21

2. Breve Releitura da Princiologia a Partir dos seus Paradigmas

2.1. Paradigma clássico	23
2.2. Paradigma moderno.....	25
2.2.1. Os princípios ligados aos valores	25
2.2.2. Princípios como mandamentos nucleares e normas gerais do sistema.....	27
2.2.3. Incidência das normas jurídicas como critério de diferenciação	28
2.2.4. Princípios como vetores para aplicação das regras.....	29
2.3. Paradigma contemporâneo	30
2.3.1. A teoria dos princípios de Ronald Dworkin.....	31
2.3.1.1. Notas introdutórias e crítica à teoria do direito nos Estados Unidos e na Inglaterra nos séculos passados.....	31
2.3.1.2. Modelos de Regras I	33
2.3.1.3. Os casos difíceis	36
2.3.2. A teoria dos princípios de Robert Alexy	39
2.3.2.1. A estrutura das normas: regras x princípios	41
2.3.2.2. A “lei de colisão” para solucionar o choque entre princípios colidentes.....	42
2.3.2.3. O caráter <i>prima facie</i> dos princípios e das regras.....	43
2.3.2.4. A máxima proporcionalidade	44

3. A Desconstrução do Paradigma Contemporâneo na Obra de Humberto Ávila

- 3.1. A distinção entre princípios e regras pelo “critério de aplicação” e análise crítica segundo Humberto Ávila..... 45
- 3.2. A distinção entre princípios e regras pelo “critério do conflito normativo” e análise crítica segundo Humberto Ávila 47

4. A Proposta de Álvaro Ricardo de Souza Cruz: Desnecessidade de se Distinguir as Normas Jurídicas em Espécies, 49

5. A Teoria dos Princípios de Humberto Ávila: Definição das Regras e dos Princípios e a Aplicação de Ambas as Espécies Normativas

- 5.1. Introdução a partir do primeiro trabalho elaborado por Humberto Ávila sobre o tema: “a distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade” 50
- 5.2. Dissociação entre regras e princípios segundo Humberto Ávila . 54
- 5.3. Eficácia dos princípios 60
- 5.4. Eficácia das regras..... 61
- 5.5. Condições para superabilidade das regras 62
- 5.6. Postulados normativos: a terceira espécie normativa 64
- 5.6.1. Postulados hermenêuticos 64
- 5.6.2. Postulados aplicativos 67

6. Conclusões Parciais, 72

PARTE II
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, 75

**7. Do Nascimento da Tributação e os Diferentes
Critérios para o seu Exercício na História, 77**

8. Igualdade

8.1. A evolução e o atual conteúdo de igualdade	83
8.2. Elementos da igualdade	87
8.3. Igualdade “perante a lei” e “igualdade na lei”	92
8.4. Capacidade contributiva: medida de comparação para efetivação da igualdade na seara tributária	95

9. Capacidade Contributiva

9.1. Capacidade contributiva no Direito comparado e no Direito brasileiro	97
9.1.1. Capacidade contributiva no Direito comparado	97
9.1.2. Capacidade contributiva no Direito brasileiro.....	100
9.1.2.1. Capacidade contributiva nas constituições anteriores	100
9.1.2.2. Capacidade contributiva na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	101
9.2. Conteúdo do princípio da capacidade contributiva.....	104
9.2.1. O sentido do termo “sempre que possível” existente no art. 145, parágrafo 1º da Constituição	104
9.2.2. O “caráter pessoal” do princípio da capacidade contributiva	107
9.2.3. Capacidade contributiva e a sua inter-relação com outros enunciados normativos constitucionais.....	110

9.2.4. Os dois parâmetros constitucionais que delimitam a capacidade contributiva	114
9.2.4.1. O mínimo vital ou existencial	114
9.2.4.2. A vedação ao confisco	118
9.2.5. Capacidade contributiva e a sua diferenciação para capacidades econômica e financeira	126
9.2.6. Capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva	128
9.2.7. Os três critérios de mensuração da capacidade contributiva	129
9.2.8. Conceito	133
9.3. Capacidade contributiva e solidariedade	136
9.4. Desdobramento da capacidade contributiva: a proteção à família e a sujeição passiva da obrigação tributária	141
9.5. Classificação	144
9.5.1. Eficácia do princípio da capacidade contributiva positivado no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição	144
9.5.2. Capacidade contributiva como princípio constitucional autônomo	150
9.5.3. Destinatários do princípio da capacidade contributiva	152
9.6. Aplicabilidade da capacidade contributiva nas espécies tributárias	155
9.6.1. Notas introdutórias	155
9.6.2. Nos impostos	157
9.6.2.1. Nos impostos reais e pessoais	159
9.6.2.2. Nos impostos diretos e indiretos	162
9.6.3. Nas Taxas e nas Contribuições de Melhoria	163
9.7. Capacidade contributiva, proporcionalidade e progressividade	167
9.7.1. Proporcionalidade	167
9.7.2. Progressividade	168
9.8. Capacidade contributiva e as imunidades, as isenções e as remissões	172
9.8.1. Notas introdutórias	172

9.8.2. Imunidades.....	172
9.8.3. Isenções	173
9.8.4. Remissões	174
9.9. Capacidade contributiva e os tributos fiscais e extrafiscais.....	176
9.10. Capacidade contributiva e as sanções tributárias.....	183

PARTE III

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, 187

10. A Função Constitucional do Judiciário, 189

11. Meios Processuais Hábeis para a Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, 202

11.1. No controle abstrato	202
11.2. Nos casos concretos	204

12. Capacidade Contributiva na Jurisprudência Brasileira, 208

12.1. No Supremo Tribunal Federal	208
12.1.1. Capacidade contributiva nas diferentes espécies tributárias.....	208
12.1.2. Capacidade contributiva e os impostos reais	213
12.1.3. Capacidade contributiva e o regime da substituição tributária “para frente”/praticidade tributária	214
12.1.4. Capacidade contributiva e a totalidade da carga tributária imposta ao sujeito passivo	218
12.1.5. Capacidade contributiva nos casos concretos – impossibilidade de averiguação no âmbito do Supremo Tribunal Federal.....	220

12.2. No Superior Tribunal de Justiça.....	221
12.2.1. Capacidade contributiva como critério para tratamento diferenciado	222
12.2.2. Capacidade contributiva e realidade.....	222
12.3. Nos Tribunais Regionais Federais da 1ª e 4ª Regiões	224
12.3.1. Efetivação do princípio da capacidade contributiva, ainda que no campo abstrato da norma, em casos concretos e a exoneração ou manutenção total ou parcial da tributação	224
12.3.2. Possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos casos concretos em razão da carga tributária imposta ao sujeito passivo.....	227

**13. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva nos
Casos Concretos: Legitimidade do Judiciário para Reduzir
Carga Tributária Exorbitante Imposta aos Sujeitos Passivos
de Obrigação Tributária, 230**

13.1. Entendimento da doutrina	230
13.2. Aplicação nos casos concretos.....	235
13.3. Exemplo de redução parcial e de exclusão da tributação em respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva	242

14. Conclusões, 248

Referências, 257

LISTA DE SIGLAS

AC	Ação Cautelar
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
AMS	Apelação em Mandado de Segurança
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DPVAT	Danos Pessoais de Veículos Automotores
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
PAES	Parcelamento Especial
PDV	Programa de Demissão Voluntária
PIB	Produto interno bruto
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF-1ª	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
Resp.	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário



1. INTRODUÇÃO

Todo Estado politicamente organizado depende da arrecadação dos recursos necessários para suprir o desenvolvimento da sociedade. Na maior parte dos países, a principal fonte de receita pública são os tributos. São os particulares repassando parte dos seus recursos próprios para que, em nome da solidariedade, o Estado possa organizar a sociedade e desempenhar importantes funções, como a segurança de todos, prestação de serviços públicos em geral e a efetivação de direitos sociais e individuais.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB –, assim como nas demais constituições modernas existentes no mundo, o Estado chama para si a responsabilidade para assegurar, aos cidadãos em geral, importantes direitos individuais e, especialmente, sociais. Evidentemente, para tanto, torna-se imperioso que o Estado possua os suprimentos econômicos necessários. Os tributos são indispensáveis.

No entanto, após mais de vinte anos da promulgação da atual Constituição do Brasil, verifica-se que, cada vez mais, os objetivos traçados pela Constituinte estão longe de ser alcançados. A desigualdade social, a falta de oportunidade igual e a impossibilidade de usufruir direitos sociais básicos aumentam de forma visível. Logo, diante de tamanha exclusão, a sociedade brasileira, independentemente da classe, sofre árduas consequências, cada qual a sua maneira.

Na realidade, restritivamente no Direito Tributário, o que se vê é um sistema complexo e injusto e a contraprestação estatal, em regra, pífia. Infelizmente, os tributos têm sido utilizados – não só no Brasil – como importante artifício político-partidário¹. Não é segredo que os políticos geralmente visam aumentar a carga tributária no início do mandato, pois, dessa forma, o tempo e uma suposta boa gestão fazem com que a população supere o impacto negativo, e os incentivos fiscais em sentido amplo são

¹ Tipke e Lang (2008, p.165-170) visualizam o mesmo na Alemanha.

concedidos no final, para que, assim, a reeleição seja garantida ou que o sucessor indicado assumo o cargo². Enfim, o caos tributário está estabelecido e os tributos variam de acordo com o interesse daqueles que estão no poder.

A seu turno, o cidadão-contribuinte fica à mercê de verdadeira insegurança jurídica, sem saber, ao certo, qual será o interesse do dia do Leviatã. Deve-se deixar evidente que o caos tributário vivenciado não se limita somente à imposição da tributação, mas também relativamente ao cumprimento de todas as demais obrigações tributárias acessórias.

Os empresários brasileiros precisam ter acompanhamento técnico tributário eficiente, e isso, indubitavelmente, gera importantes custos. Não somente para que sejam feitos planejamentos tributários, mas também para acompanhar as alterações diárias relativamente à fiscalização e arrecadação dos tributos³. Afinal, se não houver o devido acompanhamento, o contribuinte poderá se sujeitar a severas penalidades ou sanções tributárias.

A carga tributária do Brasil vem crescendo a passos largos. Em 2008, ela perfez o montante de 35,8% do Produto Interno Bruto – PIB. Ressalte-se que em 1995 ela correspondia a 28,4%⁴. Por mais

2 Posição pessoal do autor.

3 A PricewaterhouseCoopers e o Banco Mundial fazem pesquisas em conjunto para verificar o impacto da carga tributária e do tempo despendido pelos contribuintes para que possam cumprir as obrigações tributárias. Com base nelas, a Folha online, no dia 23/11/2007, noticiou que as empresas brasileiras, em um universo de 178 (cento e setenta e oito) países, são as que mais gastam tempo para pagar os impostos. De início, a notícia, que se vale das informações prestadas pela Pricewaterhouse Coopers e do Banco Mundial, aponta que o Brasil ocupa a 137ª posição de acordo com a complexidade do sistema tributário.

Enquanto a média mundial é de 56 dias, as empresas brasileiras gastam cerca de 108,3 dias por ano para o cumprimento de obrigações tributárias, além de reservar pelo menos dois funcionários exclusivamente para este fim.

Cumprir destacar, ainda, que a mesma pesquisa aponta que 69,2% do lucro líquido das empresas é consumido por impostos, sendo certo que, da referida percentagem, 40,6% refere-se às contribuições previdenciárias. (EMPRESA, 2007)

4 Em interessante matéria, a jornalista Bertha Maakarquin (2009, p. 4), com base nos dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e pela Receita Federal do Brasil, aponta que a carga tributária no Brasil correspondeu os seguintes índices do Produto Interno Bruto: 1995 – 28,4%; 2000 – 30,3%; 2001 – 31,9%; 2002 – 32,4%; 2003 – 31,9%; 2004 – 32,8%; 2005 – 33,8%; 2006 – 34,2%; 2007 – 34,7%; 2008 – 35,8%.

incrível que possa parecer, embora a arrecadação tributária cresça a cada ano, os problemas sociais continuam presentes. De fato, escola, educação, saúde e outros são oportunidades para poucos.

Nessa linha expositiva, Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 29-31) anota que a qualidade das despesas cai cada vez mais. Os gastos são excessivos para atender os anseios dos governantes e para financiar a burocracia. A propósito,

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal – que sofre cada vez mais ataque dos governantes, por ter a pretensão de conter os gastos da Administração Pública – destina 60% da receita corrente líquida para os detentores do poder, numa demonstração de que pagamos tributo, em sua maioria, para sustentar os administradores públicos (políticos e burocratas) em seus privilégios de estabilidade, aposentadoria e desperdícios, para não se falar no que os organismos internacionais diagnosticaram como uma triste realidade do País, que é a crescente corrupção.

(...)

O avião adquirido pelo Presidente da República custou mais à nação do que os programas de saneamento básico, muito embora os reis da Bélgica, mais modestos em seu país mais rico, tenham preferido adquirir, para suas viagens, um avião da Embraer. (MARTINS, 2005, p. 30-31)

Além de o sistema tributário ser complexo e a tributação ser visivelmente alta, a distribuição tributária é flagrantemente injusta.

No Brasil, para que se tenha ideia, ainda no ano de 2000, a carga tributária era assim segregada: (i) 21% – tributação sobre a renda; (ii) 48% sobre o consumo; (iii) 4% sobre a propriedade; (iv) 25% – seguridade social e (v) 2% outros⁵. Evidentemente, a tributação sobre o consumo, apesar de ser de interesse dos políticos,

⁵ Ainda no ano de 2000, nos Estados Unidos da América, por exemplo, a tributação sobre a renda corresponde a 49% e sobre o consumo a apenas 6%. Na França, a tributação sobre o consumo corresponde 25% e o da Seguridade Social 36%. No Japão, a tributação na Seguridade Social e sobre a Renda corresponde,

uma vez que ela vem embutida no preço total produto e não é visualizada pela maior parte da população, não deve prevalecer. Isso porque a Constituição determina de forma expressa que os impostos devem, em regra, ser pessoais/diretos e não indiretos. Ademais, a tributação sobre o consumo não consegue efetivar de forma perfeita a concepção de capacidade contributiva e de solidariedade social, tendo em vista que rico e pobre pagarão o mesmo montante para adquirir determinado produto, inclusive, aqueles indispensáveis para subsistência de qualquer ser humano.

Nessa linha, tendo em vista a enorme tributação sobre o consumo, verifica-se flagrante inversão de papéis, isto é, a classe mais pobre arcando proporcionalmente com mais tributos do que os ricos, quando o correto seria o inverso⁶.

Diante desse quadro, note-se que o exercício do poder tributante não é levado a sério e que o disposto na Constituição não vem sendo cumprido da forma devida. Nessa linha, entende-se que sempre é oportuno estudar novamente a capacidade contributiva e, na medida do possível, tentar colaborar com o desenvolvimento do fascinante tema.

De fato, existem vários e valiosos trabalhos arrazoando sobre a capacidade contributiva. Entretanto, o objetivo desenvolver ainda mais relativamente ao instituto da capacidade contributiva, positivada no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição, como princípio constitucional autônomo, à luz da teoria dos princípios. Logo, por ser espécie de norma jurídica autônoma, tendo como destinatários o

respectivamente, a 36% e 28%, ao passo de sobre o consumo ser 25%. (RECEITA FEDERAL, 2004).

6 Segundo Sandra Kiefer (2008, p. 15), se valendo de dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA –, os pobres pagam 16% de ICMS, enquanto os ricos 5,7%. No IPVA existe quase que empate técnico, ou seja, os pobres pagam 0,5% e os ricos entre 0,6% e 0,7%. No caso do IPTU, para os 10% mais pobres, a alíquota média é de 1,8% e para os 10% mais ricos de 1,4%.

De acordo com dados Instituto Planejamento Tributário, Zulmira Furbino (2007, p. 01) aduz que a comida brasileira é a mais cara em impostos. O Brasil aparece com a tributação média de 18,31% e nos Estados Unidos com 9,75%.

O Senador Francisco Dornelles (2007) anotou que, segundo pesquisa da Universidade de São Paulo, as pessoas que percebem até dois salários mínimos dependem para os tributos 48% dos seus recursos. Os que recebem mais de trinta salários mínimos, por sua vez, repassam 26% dos seus recursos aos cofres públicos.

legislador e o juiz, pretende-se examinar a possibilidade de aplicar o princípio no caso concreto e, por conseguinte, efetivar a redução total ou parcial da carga tributária imposta ao sujeito passivo de obrigação tributária.

Para alcançar esta proposta, o trabalho será dividido em três distintas partes, mas todas diretamente vinculadas.

Na primeira parte, intitulada “releitura dos paradigmas das teorias dos princípios”, os três paradigmas existentes – clássico, moderno e contemporâneo – sobre as teorias dos princípios serão objeto de análise, a partir de trabalhos elaborados por renomados juristas, expoentes contemporâneos sobre o tema.

Por evidente, impossível trabalhar todas as teorias existentes. Nesse sentido, torna-se imperioso delimitar o tema, ato que depende de profunda reflexão do pesquisador. Assim, parte-se da premissa de que o pesquisador pode se valer de estudos anteriores e, a partir deles, avançar no tema/problema escolhido. Desnecessário, portanto, que a pesquisa estude novamente a fundo e na fonte aquilo que já foi discorrido anteriormente com extrema maestria. O ponto de partida pode ser outro.

Nessa linha, com base nas obras *Teoria dos Princípios* de Humberto Ávila e *Hermenêutica Jurídica e(m) debate* de Álvaro Ricardo de Souza Cruz, apresentar-se-á a evolução da doutrina ao longo dos anos acerca da diferença existente entre princípios e regras, comumente conhecida, as teorias dos princípios.

Entretanto, a simples distinção entre regras e princípios, conforme proposto por vários teóricos, não satisfará na elaboração do tema central do trabalho, ou seja, a possibilidade de aplicação no caso concreto do intitulado princípio da capacidade contributiva, positivado no art. 145, § 1º da CRFB. Exsurge, pois, a importância de se trabalhar a aplicação do direito – teoria geral ou teoria geral do direito – proposta por autores considerados contemporâneos, como Ronald Dworkin, Robert Alexy e Humberto Ávila.

Pois bem. Optou-se por dividir em paradigmas as diversas opiniões elaboradas sobre o tema. Vale-se, para tanto, da propos-

ta de Álvaro Ricardo de Souza Cruz. Com base nela, far-se-á exposição dos paradigmas clássico e moderno. No que tange ao paradigma contemporâneo, a exposição será elaborada de forma mais pormenorizada.

Isso significa, portanto, que o objeto de pesquisa, nessa primeira fase do trabalho, limita-se tão somente a trabalhar de forma mais aprofundada acerca do paradigma contemporâneo, não obstante os outros dois paradigmas assinalados mereçam a devida exposição.

Não se pode olvidar que outros juristas⁷ de destaque também poderiam ser incluídos no paradigma contemporâneo ora proposto, ou melhor, as suas teorias poderiam ser objetos de análise detida, conforme ocorrerá com as teses de Ronald Dworkin, Robert Alexy, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Humberto Ávila. No entanto, refuta-se essa possibilidade, sob pena de o trabalho ficar extremamente extenso e o objetivo pretendido não ser alcançado.

Imperioso assinalar que a escolha das teorias de Ronald Dworkin, Robert Alexy, Humberto Ávila e Álvaro Ricardo de Souza Cruz se deu pelo critério empírico, constatado no Brasil: nas doutrinas e julgados brasileiros, os quatro autores, especialmente, os dois estrangeiros, são constantemente citados e utilizados como suporte para fundamentações de questões jurídicas debatidas.

Feitas essas considerações iniciais, importante assinalar como será didaticamente desenvolvida a primeira parte do trabalho.

No capítulo seguinte, haverá exposição pormenorizada sobre a evolução das teorias dos princípios e as conseqüentes quebras de paradigmas. No primeiro paradigma, o clássico, os princípios não recebiam importância ou, quando muito, possuíam papel secundário dentro do ordenamento jurídico. Com a quebra de paradigma, diretamente ligado a fatos sociais e históricos, surgiu o paradigma moderno. Nesse paradigma, os princípios passaram a ter destaque no ordenamento jurídico. Eram, de fato, considerados metanormas. No entanto, as regras começaram a ser deixadas de lado e os princípios,

⁷ Niklas Luhmann – A nova teoria dos sistemas –, Klaus Günther – Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: justificação e aplicação – etc.

alguns de duvidosa legitimidade, passaram a ser aplicados de forma desmedida, sem limites. Logo, surgiu o paradigma contemporâneo, tendo como expoentes Ronald Dworkin e Robert Alexy, que passou a propor a diferenciação ontológica entre regras e princípios e, enfim, duas diferentes sistemáticas para aplicação do direito. Nesse paradigma, regras e princípios possuíam diferentes funções no ordenamento jurídico, na medida que a aplicabilidade e interpretação eram distintas, sendo que entre essas normas jurídicas não existiam hierarquia.

Muito embora as propostas dos dois autores supramencionados tenham grande relevância e possuam seguidores em todo o mundo, as considerações apresentadas por Humberto Ávila e Álvaro Ricardo de Souza Cruz são de grande valia e, por conseguinte, superam as teses dos autores estrangeiros, especialmente quando se toma como base a prática judiciária brasileira. Nessa linha, o terceiro capítulo é dedicado exclusivamente para se fazer a análise crítica das teorias de Dworkin e Alexy.

A proposta de Álvaro de Souza Cruz, por ser inovadora, possuirá um capítulo pequeno, mas exclusivo. Mas, nessa primeira parte, a teoria dos princípios de Humberto Ávila, marco teórico do presente trabalho, merecerá importante destaque. A teoria de Humberto Ávila, embora entenda ser necessária a distinção entre princípios e regras – normas de primeiro grau –, demonstra que ambas podem deixar de ser aplicadas no caso concreto, sendo certo que os postulados jurídicos – normas de segundo grau – são indispensáveis instrumentos para aplicação do Direito.

Nesse espeque, com base na teoria dos princípios proposta por Humberto Ávila, incluída no paradigma contemporâneo, será possível verificar o real alcance do artigo 145, parágrafo 1º da Constituição, o intitulado princípio da capacidade contributiva.

A propósito, capacidade contributiva é o nome atribuído à segunda parte da dissertação. Ela será formada por três capítulos.

No primeiro, discorrer-se-á sobre o nascimento da tributação no mundo e os diversos critérios utilizados ao longo da história para o exercício do poder tributante.

Por sua vez, o segundo capítulo será dedicado à igualdade. Será visualizada a evolução da ideia de igualdade no mundo e os elementos que a compõem, para, enfim, constatar que a capacidade contributiva é a medida de comparação a ser adotada visando à efetivação da igualdade na seara tributária.

O terceiro capítulo da segunda parte será dedicado exclusivamente para verificar o conteúdo de capacidade contributiva, principalmente, à luz do texto constitucional vigente. A tentativa é exaurir a matéria e trabalhar profundamente a capacidade contributiva.

Por fim, a terceira parte da dissertação compreenderá quatro capítulos distintos e mais a conclusão.

No primeiro capítulo, serão tecidas algumas questões inerentes à Função Constitucional do Judiciário e, especialmente, a sua efetiva forma de atuação no Brasil.

No segundo capítulo serão apresentados os mecanismos processuais hábeis que poderão ser utilizados visando efetivar/aplicar o princípio da capacidade contributiva no caso concreto e abstratamente.

No terceiro, o princípio da capacidade contributiva será analisado no âmbito da jurisprudência brasileira. Nesse sentido, serão trazidos os entendimentos do Supremo Tribunal Federal – STF –, do Superior Tribunal de Justiça – STJ – e do Tribunal Regional Federal – TRF-1ª Região – sobre o princípio em comento.

Adiante, no quarto capítulo, entendendo-se que a pesquisa está devidamente sedimentada, será desenvolvida a possibilidade, à luz da teoria dos princípios de Humberto Ávila, de o princípio da capacidade contributiva vir a ser aplicado no caso concreto e, por conseguinte, o Judiciário reduzir a carga tributária exorbitante imposta aos sujeitos passivos de obrigação tributária.

Por fim, a partir de tudo que for desenvolvido ao longo do trabalho, as conclusões alcançadas serão devida e sucintamente apresentadas, em capítulo próprio.

Parte I

**Releitura dos Paradigmas
das Teorias dos Princípios**



2. BREVE RELEITURA DA PRINCIPIOLOGIA A PARTIR DOS SEUS PARADIGMAS

Atualmente existem vários debates acerca da distinção entre regras e princípios. Tais debates ganharam maior força, principalmente, a partir da tese apresentada por Ronald Dworkin, denominada Modelo de Regras I.

Álvaro Ricardo Souza Cruz (2007, p. 271), em interessante obra sobre o tema, apresenta três paradigmas distintos para o estudo da principiologia. São eles: (i) o clássico, (ii) o moderno e o (iii) contemporâneo.

2.1. PARADIGMA CLÁSSICO

No paradigma clássico, conforme alerta Álvaro Ricardo Souza Cruz (2007, p. 271 – 274), os princípios jurídicos eram ignorados ou, no máximo, recebiam papel secundário. Trata-se, aqui, do modelo positivista, em que a lei era aplicada por meio da dedução e subsunção⁸.

À época do absolutismo, cabia ao monarca editar, interpretar e aplicar as leis. Com o rompimento do absolutismo, por meio da teoria da separação dos poderes⁹, as normas de condutas passaram a ser editadas pelos representantes do povo, em respeito à democracia representativa, sendo certo de que a vontade geral deveria ser sempre prestigiada em máxima medida¹⁰. O objetivo, no contexto da época, era de evitar o retorno à centralização do poder, como outrora.

8 Na obra que ora se utiliza para o desenvolvimento desta primeira fase do trabalho, Álvaro de Souza Cruz (2007, p. 272-273) aduz que, segundo o paradigma clássico, “a hermenêutica limitava-se ao esforço sintático e semântico dos textos jurídicos a partir de métodos de dedução e subsunção, típicas da conhecida proposta de Savigny.”

9 A teoria da separação dos poderes será novamente trabalhada adiante. Nela será discorrido sobre a sua criação e importância no Estado de Direito.

10 Registre-se, todavia, que nem todos os Estados acompanharam os novos ideais, desenvolvidos especialmente na Europa.

Dessa forma, não restaria outra alternativa senão de se elaborarem leis complexas, fazendo constar nelas todas as previsões possíveis, ou seja, exaurir as matérias e evitar eventual autoritarismo. Nesse sentido, os princípios jurídicos eram importantes objetos políticos postos à disposição do legislador – as normas programáticas seriam bom exemplo¹¹. E nada mais do que isso.

Entretanto, com o passar dos anos, constatou-se que o legislador não poderia prever, de antemão, nas normas, todas as situações. Em outros termos, o legislador não conseguiria visualizar todas as condutas para, à vista delas, editar normas, regulando-as. Em alguns casos concretos, portanto, inexistia norma aplicável. Sendo assim, a interpretação literal, gramatical e lógica teve que ser deixada de lado e, por conseguinte, novas formas de interpretação passaram a ser adotadas.

Ganhou vez, ainda que subsidiariamente, a utilização da analogia, dos costumes e dos princípios gerais do direito. A propósito, assim o fez o legislador nacional, ao inserir tais critérios na Lei de Introdução ao Código Civil¹².

Ocorre que, mais uma vez, o contexto fático – social e político – vivenciado à época, durante a década de 50 do século passado, influenciou o rompimento de paradigmas. De acordo com Souza Cruz (2007, p. 274), o positivismo – legalidade estrita, sem qualquer análise factual do caso concreto – fundamentou e sustentou o totalitarismo, fascismo e nazismo. Afinal se vingava à época o positivismo e levando-se em consideração que a letra fria da lei teria aplicação independentemente de suposta existência de especificidade no caso concreto, os detentores do poder tinham, portanto, o mecanismo hábil para dar validade jurídica aos atos praticados.

11 As normas constitucionais seriam comandos-valores, e não comandos-regras. Portanto, as normas constitucionais não possuem aplicação ou execução imediata. Esses comandos-valores são direcionados ao legislador, o qual poderá optar pelo momento oportuno para dar eficácia a eles. Fala-se, por conseguinte, em discricionariedade. Isso significa, portanto, que os cidadãos não podem, logo após a entrada em vigor da nova ou primeira Constituição, pedir imediatamente perante o Judiciário o cumprimento de determinadas normas. Vide os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 127-145) sobre as normas programáticas.

12 A atual Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, após a edição da Lei n. 12.376/10.

Logo, com receio de que o positivismo jurídico até então praticado viesse a sustentar atos cruéis, tal modelo foi afastado e, em seu lugar, surgiu o paradigma moderno.

2.2. PARADIGMA MODERNO

Conforme exposto anteriormente, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas variaram de acordo com o contexto vivenciado nas diferentes épocas. Se com a implantação do Estado Liberal e o rompimento com o absolutismo a lei deveria prever todas as condutas, o novo paradigma à época vivenciado, principalmente após o nazismo, reclamava que a aplicação das normas dependeria de algo mais, além da dedução e subsunção. Portanto, para evitar que o direito ampare condutas indesejáveis por meio da estrita legalidade, ganha destaque o paradigma moderno, de acordo com Souza Cruz (2007, p. 275 – 289).

No paradigma moderno, os princípios passaram a ter positividade e, além disso, a possuir “destaque no ordenamento jurídico, em função da sua abstratividade, generalidade, abertura conceitual. Em síntese, os princípios se tornam fundamento axiológico do Direito.” (CRUZ, 2007, p. 271)

Nesse paradigma é possível constatar alguns entendimentos diversos acerca da distinção entre regras e princípios. Todavia, todas as correntes asseveram que os princípios devam ser considerados metanormas. Nesse sentido, os princípios mereceriam maior destaque, comparando-se com as regras.

Sendo assim, torna-se imperioso apresentar as diferentes correntes, sempre com amparo na pesquisa de Álvaro Ricardo Souza Cruz (2007) e Humberto Ávila (2008a).

2.2.1. OS PRINCÍPIOS LIGADOS AOS VALORES

Para corrente que defende que os princípios são ligados aos valores¹³, os princípios fundamentam todo o ordenamento

13 Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2007, p. 276) anota a grande colaboração de Claus-Wilhelm Canaris neste tocante. A propósito, Canaris assinala que: “trata-

jurídico. Ademais, os princípios dependeriam das regras para sua concretização. Entretanto, aqueles, ao contrário destas, possuem conteúdo axiológico puro.

Souza Cruz (2007, p. 276-277) anota que não se pode distinguir regras de princípios tão somente em razão do seu axiológico, até mesmo porque o Direito sempre reproduzirá valores. A propósito, nessa linha, o autor destaca:

a preservação da vida humana, de certo, é um valor que nosso ordenamento jurídico leva em conta como algo que Canaris, de certo, julgaria como valor fundamental. Logo, deveria ser estruturado sob a forma de um princípio. Contudo, parece-nos também ser lugar comum a ideia de que o artigo 121 do Código Penal se estruture como uma regra. Daí a pergunta: ora, esse mandamento (regra) não traria subjacente a si um valor fundamental de todo o ordenamento jurídico? (CRUZ, 2007, p. 277)

Assim, com as considerações elaboradas por Souza Cruz, os princípios efetivamente não podem ser diferenciados das regras tão somente pelo fato de, supostamente, trazer em si conteúdo

se, assim, de apurar, por detrás da lei e da *ratio legis*, a *ratio iuris* determinante. Pois só assim podem os valores singulares liberta-se do seu isolamento aparente e reconduzir-se à procurada conexão <<orgânica>> e só assim se obtém aquele grau de generalização sobre qual unidade da ordem jurídica (...). O sistema deixa-se, assim, definir como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais." (CANARIS, 2002, p. 77-78)

Cumpra apontar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 199-), que parece seguir a mesma linha. Em conferência realizada no dia 24/10/96, o tributarista desenvolveu sobre normas, enunciados e valores. Após fazer a devida diferenciação entre enunciados e normas, Paulo de Barros Carvalho assinala que princípios e valores de maior grandeza estão previstos no texto constitucional. Entretanto, o autor aduz que as normas jurídicas sempre terão a mesma estrutura, ou seja, o hipotético-condicional. Nessa linha, para o autor, o princípio sempre terá limitador objetivo, como é o caso, por exemplo, do princípio da legalidade tributária. Para ele, "a legalidade não é um valor em si, é um limite objetivo. Obviamente, é um limite objetivo que persegue um valor, e esse valor, nós já sabemos, é a segurança jurídica. E junto com ela outros valores, como a justiça etc." (CARVALHO, 199-, p. 53) Seguindo a sua linha de raciocínio, o autor anota que, por exemplo, a vedação ao confisco tributário seria um valor, tendo em vista ser impossível medir a incomensurabilidade.

axiológico. Regras e princípios podem possuir conteúdo axiológico, além do deontico, sendo certo de que o fato de estar presente ou não o referido conteúdo não serve de sustentáculo para diferenciar as espécies de normas jurídicas.

2.2.2. PRINCÍPIOS COMO MANDAMENTOS NUCLEARES E NORMAS GERAIS DO SISTEMA

Alguns autores, adeptos ao paradigma ora analisado, anotam que os princípios seriam os mandamentos nucleares e a base de todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, violar princípio – metanorma – seria muito pior do que violar regra. Isso porque a inobservância de princípio significaria a violação de todo o ordenamento jurídico, isto é, o sistema com um todo. No Brasil, esse entendimento é corroborado por Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁴.

A seu turno, Canotilho afirma que os princípios, além de superarem as regras, possuem hierarquia entre si¹⁵. Assim, determinado

14 Celso Antônio Bandeira de Mello (1992, p. 299-300) anota que “princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (...) Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos.”

Na mesma linha, Roque Antonio Carrazza (1997, p. 27-38).
15 Canotilho (2003, p. 1173-1175), ao apresentar o sistema interno de regras e princípios, anota que, em primeiro lugar, estão presentes os princípios estruturantes, que são as traves-mestras do ordenamento jurídico. No direito português seriam os princípios do Estado de Direito, o princípio democrático e o princípio republicano. Em segundo nível, estão os princípios constitucionais gerais, que são concretizações realizadas a partir de princípios constitucionais especiais. O autor cita, como exemplo, que o princípio democrático pode ser concretizado a partir dos princípios constitucionais gerais da soberania popular e do sufrágio universal, sendo certo que estes, por sua vez, podem ser pormenorizados pelos princípios constitucionais especiais, como, ainda como exemplo, o princípio da imparcialidade eleitoral e da liberdade de propaganda. Ademais, as regras constitucionais também podem ser utilizadas para dar maior concretude aos princípios estruturantes. É o caso da regra que garante o recurso contencioso contra atos da administração. Enfim, J.J. Canotilho (2003, p. 1175), para ilustrar, apresenta gráfico, no qual: (i) no alto estão os princípios estruturantes; (ii) em seguida, os princípios constitucionais gerais; (iii) em terceiro lugar, os princípios constitucionais especiais e, em quarto, (iv) as regras constitucionais.

princípio estaria em posição hierárquica superior a outro. Ocorre, todavia, que esse entendimento encontra-se superado, especialmente, a partir do momento em que restou consagrada a interpretação da Constituição com unidade, justiça e conformidade. Atualmente, difunde-se a ideia de que entre as normas constitucionais não existe hierarquia, sendo certo de que todas elas estão inseridas no mesmo grau. (CRUZ, 2007, p. 277)

2.2.3. INCIDÊNCIA DAS NORMAS JURÍDICAS COMO CRITÉRIO DE DIFERENCIAÇÃO

Souza Cruz (2007, p. 280) ensina que, segundo Boulanger, o critério da generalidade dos princípios não seria interessante mecanismo para diferenciar as normas jurídicas. Para Boulanger a forma de incidência seria o critério hábil para fazer essa diferenciação.

Assim, enquanto as regras incidiriam sobre determinada situação específica, os princípios não possuem situação predeterminada para sua incidência.

Valendo-se de metáfora, Souza Cruz (2007, p. 281) assevera que a proposta de Boulanger assemelha-se a determinados jogos de salão, especificamente, xadrez e buraco. Assim como os princípios, o coringa do buraco pode ser encaixado em qualquer posição. Na mesma linha, assim como os princípios, a rainha do xadrez pode se locomover livremente durante o jogo. Ocorre que, assim como as regras, as demais cartas – com exceção do coringa – possuem local exato para encaixar. Por fim, assim como as regras, as demais peças do xadrez – exceto a rainha – somente poderão se locomover para determinados sentidos, previamente fixados.

Souza Cruz (2007, p. 281) anota que essa tese também é falha, pois as regras, desde o positivismo, poderiam ser aplicadas em outras situações, além daquelas previamente previstas, por meio da analogia. Em outros termos, a regra editada, que preliminarmente seria aplicada em determinada situação, poderá ser estendida, ou melhor, ter aplicabilidade em outra questão diversa, no entanto,

semelhante ou análoga, impondo, por conseguinte, norma de conduta a ser seguida.

Enfim, tanto as regras quanto os princípios podem ser aplicados nos casos concretos e não estão previamente e rigidamente fixados a situações predeterminadas. Até mesmo as regras, que geralmente apontam previamente o ponto de incidência, podem, por meio da analogia, ser utilizadas em situações diferentes daquela originária.

2.2.4. PRINCÍPIOS COMO VETORES PARA APLICAÇÃO DAS REGRAS

Para Esser, citado por Souza Cruz (2007, p. 284 – 285), os princípios seriam vetores para aplicação das regras. Noutras palavras, “os princípios não configurariam mandamentos e sim diretrizes, critérios e justificação para a aplicação do Direito.” (CRUZ, 2007, p. 284) As regras, por sua vez, permaneceriam sendo aplicadas de acordo com a tradicional dualidade hipótese/consequência.

Esser anota que a distinção entre regras e princípios pode ser verificada a partir da estrutura morfológica das normas jurídicas. Enquanto as regras possuem a ideia de hipótese e consequência, o mesmo não se pode afirmar em relação aos princípios.

Para Humberto Ávila (2008a, p. 40 – 43) esse critério é importante. Afinal, a partir dele pode-se notar que as regras possuem mandamento descritivo e os princípios são tão somente diretrizes. Entretanto, muito embora esse critério tenha valia, algumas críticas são apresentadas por Ávila.

A primeira: os conteúdos das regras e dos princípios dependem das possibilidades normativas e fáticas, que serão verificadas no processo de aplicação.

A segunda crítica desse critério diferenciador: grande confusão ao não diferenciar enunciado normativo e norma. O autor anota que a hipótese e a consequência são questões de linguística, sendo certo que, uma vez reformuladas, as normas preliminarmente denominadas princípios também poderão demonstrar hipótese e consequência.

A terceira: as normas, os fins e os valores constitucionais não podem ser denominados como princípios ou regras de antemão, ou seja, antes do processo de interpretação. Esse processo de interpretação precisa levar em consideração elementos textuais e contextuais.

Assim, Humberto Ávila conclui que:

De um lado, qualquer norma pode ser reformulada de modo a possuir uma hipótese de incidência seguida de uma consequência. De outro lado, em qualquer norma, mesmo havendo uma hipótese seguida de consequência, há referência afins. Enfim, o qualificativo de princípio ou regra depende do uso argumentativo, e não da estrutura hipotética. (ÁVILA, 2008a, p. 43)

Nessa linha, em síntese, a simples visualização de determinado enunciado normativo não pode servir de subsídio para assinalar a presença de regra ou de princípio, levando-se em consideração tão somente a estrutura do enunciado normativo¹⁶.

Ultrapassadas essas breves exposições acerca do paradigma moderno, passa-se a trabalhar o paradigma contemporâneo, que surgiu, conforme dito na introdução, a partir da tese de Ronald Dworkin.

2.3. PARADIGMA CONTEMPORÂNEO

Nesse paradigma, a distinção entre regras e princípios refere-se ao modo de aplicação ou operação, conforme assevera Souza Cruz (2007, p. 289). Humberto Ávila (2008a, p. 51), por sua vez, além do modo de aplicação, verifica que os princípios e as regras

16 A propósito, ilustrando o alegado, Humberto Ávila (2008a, p. 42) apresenta o seguinte exemplo: o artigo 150, I da Constituição anota que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem a publicação e vigência de lei. A doutrina intitula este dispositivo como princípio da legalidade. Entretanto, o dispositivo em referência poderá fazer às vezes de princípio ou de regra. Explica-se. Caso o aplicador da lei entenda que para ocorrer a tributação é necessária a vigência de lei própria para tanto, o dispositivo pode ser rotulado como regra. Entretanto, se o aplicador visualizar o dispositivo como mecanismo de segurança jurídica – não surpresa tributária – o mesmo dispositivo pode ser rotulado como princípio.

são distinguidos por Dworkin e Alexy por meio do critério do conflito normativo.

Nessa fase, merece destaque e, portanto, desenvolvimento mais aprofundado, as teorias dos princípios de Ronald Dworkin, Robert Alexy, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Humberto Ávila. São autores contemporâneos, cujas teorias por eles desenvolvidas são utilizadas nos debates acadêmicos e nos julgados dos tribunais, no Brasil e no mundo. Diante dessa contextualização ou levantamento empírico, exsurge a justificativa para maior aprofundamento sobre o tema.

2.3.1. A TEORIA DOS PRINCÍPIOS DE RONALD DWORKIN

2.3.1.1. NOTAS INTRODUTÓRIAS E CRÍTICA À TEORIA DO DIREITO NOS ESTADOS UNIDOS E NA INGLATERRA NOS SÉCULOS PASSADOS

Inicia-se a exposição do paradigma contemporâneo com a teoria dos princípios de Ronald Dworkin. Segundo Souza Cruz (2007, p. 289), pode-se dizer que o referido autor foi o precursor desse novo paradigma, superando, por meio da teoria criada e desenvolvida, o moderno.

Na exposição que segue, duas das principais obras de Dworkin serão levadas em consideração e servirão de suporte. São elas: *Levando os direitos a sério* e *O império do direito*.

Quando da elaboração da obra *Levando os direitos a sério*, Ronald Dworkin optou por reunir diversos artigos publicados de forma esparsa em um único documento – em um livro. Agrupou, dessa forma, diversas lições e sistematizou os ensinamentos de forma coesa, possibilitando aos seus seguidores e acadêmicos em geral visualizar ou acompanhar o seu pensamento da forma mais ampla e linear, permitindo-se detectar a distinção e aplicação de princípios e regras.

O início de seu trabalho pode ser detectado como alternativa ao que até então era praticado no mundo, especificamente, entre a década de 60 e 70, durante o período Pós-Guerra. Diante da realidade fática social detectada, Dworkin sustentou a necessidade de ser implementada outra hermenêutica jurídica, diversa da aplicada pelo 'positivismo', pelo 'utilitarismo', pelo 'decisionismo' etc. Assim, ao invés de se sustentar que os direitos só existiam caso fossem previstos expressamente na legislação – positivismo – ou que eventual crítica à decisão legislativa somente poderia ser aceita se afetasse o bem-estar geral – utilitarismo –, o autor propõe trabalhar a teoria do direito diretamente entrelaçada com a filosofia política e a moral geral.

Nessa linha, ao elaborar o Capítulo I do *Levando os direitos a sério*, publicado no ano de 1969 em forma de artigo, Dworkin apresenta severas críticas às teorias do direito praticadas nos séculos passados pelos direitos inglês e norte-americano.

Na Inglaterra praticava-se a 'teoria analítica do direito'. De acordo com essa teoria, os juristas se limitavam a pesquisar nas diversas fontes – lei, doutrina e jurisprudência – os conceitos jurídicos de determinados vocábulos.

Nos Estados Unidos, por sua vez, pela sistemática vivenciada em razão da industrialização do século XIX e de problemas preliminarmente políticos serem positivados no texto constitucional, sendo, por conseguinte, tratados como questões jurídicas, o 'realismo jurídico' passou a ser praticado. Em verdade, no realismo jurídico, segundo o autor, os juízes não se limitavam a aplicar regras definidas em lei, pelo contrário, principalmente nos casos difíceis ou controversos, eles decidiam de acordo com as suas próprias preferências e recorriam à lei tão somente para dar maior suporte ou racionalização quando da elaboração das decisões.

Diante dessa situação, para Dworkin resta fracassada as teorias do direito predominante tanto na Inglaterra quanto nos Estados Unidos, uma vez que elas não possuem suporte no campo moral.

2.3.1.2. MODELOS DE REGRAS I

Criticando o modelo positivista, Ronald Dworkin refuta a ideia de que, diante de um caso difícil, sem previsão de solução expressa em lei ou em enunciado normativo de ‘textura aberta’ – redação imprecisa –, o juiz pode discricionariamente decidir o caso, tendo como norte a sua própria convicção. Dworkin sustenta que existem no direito, ao lado das regras, os princípios, espécie de norma jurídica que pode ser utilizada na solução de conflitos, especialmente aqueles rotulados como casos difíceis.

Para elucidar de forma mais clara a teoria do direito que propõe, o autor anota, de antemão, que política, princípio e regras são institutos distintos, não devendo, portanto, ser confundidos.

A política estabelece um objetivo a ser alcançado, visando à melhora da sociedade como um todo. O princípio, por sua vez, evidencia um padrão que deve ser observado, com respaldo na busca pela justiça ou equidade ou, sendo o caso, em qualquer outra dimensão da moralidade. As regras, por fim, direcionam ou determinam a conduta a ser seguida ou respeitada, de forma expressa e taxativa.

Conforme anotado, Dworkin assevera que o direito não se limita às regras editadas pelo Congresso. O direito engloba também os princípios, que se diferenciam das regras de forma lógica¹⁷.

17 Não se poderia deixar de destacar importante questão levantada por Dworkin (2007a, p. 42 e ss.): a partir da formulação literal de determinado enunciado normativo pode-se verificar a presença de um princípio ou de uma regra? Dworkin assenta que, geralmente, esta dúvida ocorre em decorrência da abertura do texto normativo, ou melhor, em razão da presença de vocábulos imprecisos.

Entretanto, apesar do questionamento, o autor assinala que somente aqueles que conhecem o direito de determinado país objeto de análise poderão responder tal indagação, sendo certo de que, em muitos casos, a distinção é difícil de se estabelecer. Na realidade norte-americana, trabalhada por Dworkin, a forma da redação de uma norma pode servir de suporte para denominá-la como regra ou princípio.

Nesse sentido, não se pode olvidar que quando a norma aduz “um testamento é inválido a menos que seja assinado por três testemunhas”, possui forma visivelmente distinta da norma que estipula “um homem não pode beneficiar-se de seus próprios ilícitos”. No contexto norte-americano, destacado por Dworkin, a primeira expressão será apontada como regra, ao passo que a segunda será considerada princípio.

Entretanto, outras formas de redação de normas podem gerar dúvidas. É o caso da norma constitucional que garante a liberdade de expressão. Ela deve ser

As regras, muito embora possam predizer exceções, preveem consequências jurídicas automáticas, cuja aplicabilidade é realizada por meio do modelo “tudo-ou-nada”. Assim, uma vez preenchidas as questões fáticas da hipótese, a consequência deve ser aplicada, de forma automática e sem qualquer relativização ou ponderação.

Os princípios, diferentemente, não preveem consequências jurídicas automáticas após a apresentação dos fatos. Os princípios apontam para uma direção, dependendo, por conseguinte, da situação peculiar para tomada de decisão.

Os princípios não se diferenciam das regras tão somente no que tange ao método de aplicação. Outro critério hábil para tal diferenciação, segundo Dworkin, refere-se ao conflito normativo.

Conforme ensina Dworkin, na medida em que existe princípio prevendo determinado direcionamento, pode existir outro – incluindo-se aqui também políticas, e não somente princípios – que tenha inclinação para outra direção, totalmente diferente e de forma concomitante¹⁸. Logo, poder-se-ia sustentar suposta existência de conflito normativo.

Sendo assim, Dworkin assinala que os princípios possuem algo que não se verifica nas regras: a dimensão do peso. Enquanto no caso de conflito de regras uma delas não deve ser considerada válida, recorrendo-se a determinados critérios – hierarquia, ordem cronológica, especificidade etc. – ou aos princípios que lhes dão suporte, constatando-se, assim, qual deles possui maior importância para a declaração de invalidade de uma delas, em caso de choque ou presença de diferentes princípios, nenhum deles será declarado inválido, mas um irá sobrepor o outro no caso concreto. Em outras

visualizada como princípio – relativo – ou regra – absoluta –? Os papéis de regras e princípios, em algumas situações, como a acima mencionada, podem ser extremamente semelhantes e a diferença se limitar à forma. A existência de vocábulos imprecisos não é suficiente para rotular norma como princípio, podendo, segundo Dworkin, do ponto de vista lógico, estar diante de uma regra, no entanto, substantivamente diante de um princípio, o que, via de consequência, levaria em conta outro princípio em sentido contrário. Logo, no caso de regras que possuem em seu corpo expressões semanticamente abertas, elas dependerão, para preenchimento ou aplicação, de princípios ou de políticas.

18 Recorde-se que princípios e políticas, para Dworkin, são institutos distintos.

palavras, havendo choque entre regras, uma delas será declarada válida; estando presentes diferentes de princípios, ambos serão considerados válidos, no entanto, um deles produzirá efeitos no caso concreto.

Em síntese, a diferença entre regras e princípios para Dworkin sustenta-se basicamente quanto ao modo de aplicação e ao conflito normativo. Logo, uma vez preenchidos os requisitos fáticos necessários, não existindo conflito e observando-se as cláusulas de exceções, porventura existentes, considera-se válida a regra e, portanto, sua consequência é medida que impera e não comporta relativização – “modelo tudo-ou-nada”¹⁹. Diferentemente ocorre com os princípios. Diante de uma situação fática existente e não havendo regras para estipular as consequências, os princípios terão vez. Destaque-se que inexiste de antemão consequência normativa a ser seguida. De fato, poderão existir princípios conflitantes, todavia, um sobreporá ao outro no caso concreto, sendo certo que nenhum deles perderá validade – diferentemente do que ocorre quando do conflito entre regras, acima exposto – e que a consequência do princípio prevalecente será apontada pormenorizadamente pelo aplicador do direito, tendo em vista a falta de prévia previsão na lei. Nesse contexto, para Dworkin, o intérprete terá maiores dificuldades para aplicação do direito quando o litígio estiver na seara principiológica. Por essa razão, Dworkin dedica passagem exclusiva da sua tese para trabalhar essa questão. São *Os casos difíceis*²⁰.

19 Exemplifica-se, a grosso modo. A aplicação da regra tida como válida é independente de qualquer outra questão relevante existente. Por exemplo, nos jogos oficiais de futebol, admitem-se apenas três substituições. Trata-se de regra. Ela não será afastada em nenhuma hipótese, mesmo que algum fato moralmente relevante aconteça. Suponha-se que, após a realização de três substituições do time “A”, jogador adversário, sabendo dessa questão, comete falta desleal e intencional, retirando o melhor jogador em campo. O árbitro, que viu o lance, aplicou somente o cartão amarelo. O jogador contundido não tem condição de voltar a campo e o seu time terá que terminar o jogo com dez jogadores. Nem mesmo esse argumento relevante seria considerado apto para afastar ou relativizar a aplicação da regra, ou seja, abrir a possibilidade de aumentar o número de substituições em uma partida futebolística.

20 Dworkin (2007a), apesar de mencionar que os casos difíceis são dedicados a resolver questões principiológicas, assevera que a tese também se aplica

2.3.1.3. Os CASOS DIFÍCEIS

Prosseguindo na exposição da tese de Ronald Dworkin, passa-se a desenvolver os casos difíceis. De antemão²¹, o autor assevera expressamente que pretende oferecer uma tese paralela àquela sustentada pelo positivismo.

Para Dworkin, na hipótese de conflito de interesses diante de um caso concreto e inexistindo regra que regule a situação, uma das partes envolvidas, ainda assim, terá direito de ganhar a causa. Entretanto, o autor assinala que o julgamento não deverá ser realizado de acordo com o subjetivismo ou poder discricionário do intérprete, mas sim por meio de outros elementos, conforme adiante restará demonstrado. A proposta de Dworkin, nesse sentido, é afastar o subjetivismo inerente ao positivismo.

É oportuno reiterar que, de acordo com o autor, havendo regra regulando determinada situação de forma específica, em respeito à supremacia legislativa, a consequência deverá ser observada, partindo-se da premissa, por evidente, que ela é tida como norma jurídica válida. Não obstante, nas situações em que existir regra específica, o aplicador do direito deverá aplicá-la. Todavia, em casos análogos, a mesma regra não terá aplicação imediata e força vinculante.

Quando Dworkin trabalha a figura do juiz Hércules, especificamente no que tange a erros institucionais, a conclusão acima anotada resta cristalina a partir da seguinte passagem:

Sua teoria da supremacia legislativa, por exemplo, irá assegurar que quaisquer leis que ele considere como erros perderão sua força gravitacional, mas não sua autoridade específica. Se ele negar a força gravitacional da lei de limitação da responsabilidade das companhias aéreas, a lei não será, assim, revogada; o erro está implantado de tal maneira que a autoridade específica sobrevive. Hércules deverá continuar a respeitar as limitações que a lei impõe

perfeitamente aos casos fáceis. Portanto, não existem dois métodos distintos para aplicação do direito, um para os casos fáceis e outro para os difíceis.

21 Vide *Levando os direitos a sério*, Ronald Dworkin (2007a, p. 127-128)

à responsabilidade, mas não a usará para argumentar em favor de um direito mais fraco em algum outro caso. (DWORKIN, 2007a, p. 190)

Trabalhando sobre a sua tese dos direitos, Dworkin assinala que o ideal seria que os juízes limitassem a aplicar o direito criado pelas instituições competentes, sem inovar, ou melhor, criar novo direito²². Todavia, no contexto norte-americano vivenciado pelo autor – o *common law* – e diferentemente do que é praticado no Brasil, as leis e regras são muito vagas, fazendo com que o aplicador ou intérprete recorrentemente tenha precedência significativa para o preenchimento de lacunas existentes nos enunciados normativos.

Relembrando a diferença existente entre políticas e princípios²³, outrora destacado, o autor sustenta que a aplicação da lei deverá ser realizada – e assim deve se caracterizar – de acordo com fundamentos e argumentos de princípios, refutando, por conseguinte, argumentos de políticas. Entretanto, cumpre anotar que, em casos novos²⁴, portanto, excepcionais, os argumentos de políticas poderão ser utilizados.

Nessa linha argumentativa, pois, ao considerar a importância do aplicador na lei no direito norte-americano, Dworkin sustenta que a sua teoria do direito assegura a liberdade de o juiz decidir os casos colocados à sua apreciação. Não obstante, o juiz deverá observar os precedentes, antes do seu julgamento – teoria dos precedentes²⁵.

22 Nessa passagem, pelo que parece, Dworkin resvala no paradigma positivista, apresentado anteriormente.

23 “Os argumentos de políticas justificam uma decisão política, mostrando que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo (...). Os argumentos de princípio justificam uma decisão política, mostrando que a decisão respeita ou garante um direito de um indivíduo ou de um grupo.” (DWORKIN, 2007a, 29-30).

24 Como exemplo, pode-se anotar o caso *Spartan Steel* (DWORKIN, 2007a, p. 131-132). Empregados de uma companhia elétrica romperam um cabo que fornecia eletricidade para determinada fábrica. Enquanto o problema não foi solucionado, a fábrica ficou fechada. O tribunal, com base em princípio, reconheceu o direito à indenização em favor da fábrica. No entanto, no que tange ao responsável pecuniário, o tribunal, para imputar o dever legal, teve que ponderar politicamente entre os empregados culpados ou a companhia para a qual prestavam os serviços. Econômica ou politicamente, atribui-se o dever de pagar à companhia.

25 No Brasil, não se pode olvidar a importância de se estudar os precedentes dos tribunais. De fato, dificilmente serão verificadas petições e decisões judiciais sem que sejam apresentados precedentes, favoráveis e/ou contra, sobre a matéria discutida.

De fato, em respeito à validade, o juiz deverá, em respeito à coerência articulada, analisar detidamente os precedentes do seu tribunal e dos tribunais superiores. Uma vez decidido determinado caso semelhante, o magistrado deverá estender os efeitos para o caso em apreço, salvo se, no exercício de sua liberdade julgadora, conseguir apresentar justificativas e fundamentos que sirvam de subsídios para a inovação. Deve-se destacar que, para o autor, no Judiciário não se deve admitir reviravoltas significativas com base em meras alegações.

Além da necessidade de se observar a força dos precedentes, na busca pela coerência articulada do Judiciário, a tese dos direitos de Dworkin apresenta outro fundamento de extrema relevância para o combate do positivismo, no caso, os direitos institucionais.

Os direitos institucionais assinalados por Dworkin anotam que, quando da aplicação do direito, os juízes devem fazer valer as características institucionais, ao invés das preferências subjetivas.

Mais importante do que a conclusão supra, pode-se assim mencionar, é o entendimento assinalado por Dworkin, no sentido de que a interpretação jurídica das normas abstratas deve se efetivar de acordo com as características próprias da instituição, e não pelo método discricionário – positivismo, realismo, utilitarismo etc. A norma abstrata – semântica ou estruturalmente aberta – precisa ser interpretada de tal modo que a natureza e objetivos ou princípios da instituição ao qual estejam vinculadas as partes envolvidas sejam preservados em máxima medida. Nas palavras de Dworkin: “as partes têm direito a seu melhor juízo sobre a verdadeira natureza de seus direitos.” (DWORKIN, 2007a, p. 163)

Nessa linha expositiva, Dworkin assevera a importância de o intérprete visualizar, nos casos difíceis, a intenção ou o objetivo da

Ademais, a força dos precedentes ganha destaque no País, uma vez que os tribunais, como órgãos colegiados, sempre editam súmulas, para que estas sirvam de norte para os aplicadores do direito nas instâncias inferiores e, até mesmo, para os juristas em geral. Além disso, o instituto da súmula vinculante, positivado na Constituição – e sem entrar no mérito sobre a sua relevância e adequabilidade – possui aplicabilidade em todos os setores – Judiciário e Administração Pública direta e indireta. Portanto, a teoria dos precedentes sustentada por Dworkin possui certa aplicabilidade ou presença real no âmbito nacional.

lei e verificar as regras de acordo com os princípios que a subjazem. Exsurge a figura de Hércules, jurista inventado por Dworkin, que tem a “capacidade, sabedoria, paciência e sagacidade sobre-humanas (...)” (DWORKIN, 2007a, 165), ao respeitar as regras não controversas editadas pelo Legislativo, que regem as condutas e direitos na sua jurisdição, bem como as decisões anteriores de seu tribunal e pelas prolatadas pelos tribunais superiores. Dessa forma, restará preservada em máxima medida, tanto a supremacia legislativa, quanto a força gravitacional do precedente, que, mesmo que via indireta, referendará a equidade e a coerência articuladora.

2.3.2. A TEORIA DOS PRINCÍPIOS DE ROBERT ALEXY

Ao lado de Ronald Dworkin, Robert Alexy, inserido no paradigma contemporâneo, possui importante colaboração para o desenvolvimento da principiologia, especialmente após a produção de sua obra intitulada *Teoria dos Direitos Fundamentais*.

A teoria alexyana possui similitude com a prática judiciária brasileira, tendo em vista a existência de inúmeros julgados que se valem da ponderação de valores ou de princípios. De fato, essa teoria vem seduzindo, cada vez mais, adeptos no Brasil²⁶.

Conforme assinalado anteriormente, Dworkin se propôs a analisar a teoria do direito e a função dos princípios na Inglaterra e nos Estados Unidos. Por sua vez, Robert Alexy traça como diretriz apresentar uma teoria dos direitos fundamentais levando em consideração o contexto à luz da Constituição alemã.

Ao desenvolver a sua teoria, o autor assevera categoricamente que “a distinção entre regras e princípios é uma das colunas-mestras do edifício da teoria dos direitos fundamentais.” (ALEXY, 2006, p. 85)

Nessa linha, portanto, Alexy até mesmo para delimitar o tema, assinala que a teoria que propõe terá: (i) o texto constitucional alemão em vigência como norte, uma vez que se trata de uma teoria dos direitos fundamentais da Constituição alemã; (ii) a

26 Vide Souza Cruz, 2007, p. 298.

dogmática jurídica adotada será a alemã, sendo certo de que levará em consideração o princípio unificador das três dimensões²⁷ da dogmática; (iii) teoria geral, que levará em consideração todo o rol de direitos fundamentais, contrapondo uma particular – direitos fundamentais específicos.

Entretanto, muito embora o contexto trabalhado por Alexy seja o alemão, em razão da similitude dos direitos existentes entre a Alemanha e o Brasil – sistema romano-germânico ou continental –, diferentemente dos direitos norte-americano e inglês trabalhado por Dworkin, as ponderações apresentadas pelo autor possuem maior contextualização e aplicabilidade no País, comparando-se com as apresentadas por Dworkin. Em outras palavras, observando-se empiricamente a praxe judiciária brasileira, as propostas de Alexy possuem maior possibilidade de adequação em relação às apresentadas por Dworkin, inclusive, conforme adiante restará evidenciado, serviram de grande subsídio para a formulação da tese de Humberto Ávila. Deve-se frisar, contudo, que a teoria alexyana criada sobre à luz da Constituição alemã, assim como a de Dworkin elaborada sob a égide dos direitos norte-americano e inglês, não devem ser importadas para o direito brasileiro sem a sua devida adequação²⁸. Por isso mesmo, a tese de Humberto Ávila,

27 Robert Alexy (2006, p. 32-38) anota que a dogmática jurídica leva em consideração três dimensões. A primeira delas, a analítica, semelhante à teoria analítica do direito criticada por Ronald Dworkin, tem como objetivo trabalhar os conceitos elementares do direito. Na segunda dimensão, a empírica, visualiza-se o direito válido e a relação à aplicação de premissas empíricas da argumentação jurídica. Aqui, não há limitação para detectar a letra pura e simples da lei, mas sim, de ir além, ou seja, verificar o direito legislado e o jurisprudencial. Por fim, a dimensão normativa, ultrapassa as outras duas dimensões e, por conseguinte, servirá como sustentáculo para que se possa fazer análise crítica daquilo que for objeto de decisão, especificamente, da praxe jurisprudencial. Dessa forma, a dogmática servirá de subsídio para se chegar a uma decisão correta no caso concreto, sendo certo de que sua função primordial será de “dar uma resposta racionalmente fundamentada a questões axiológicas que foram deixadas em aberto pelo material normativo previamente determinado” (ALEXY, 2006, p. 36)

28 Cumpre apontar que, na mesma linha, José Alfredo de Oliveira Baracho Júnior (2000), ao apresentar as teorias que impõem responsabilidades por danos causados ao meio ambiente, aduz que teorias alienígenas estão sendo importadas para o Brasil, quase sem reformulações.

Humberto Ávila (2005, p. 81-85) anota que “não é incomum, entre nós, o estudo de princípios constitucionais com base em estudos feitos para interpretar outros

adiante apresentada, após se valer das considerações das teorias dworkiana e alexyana, merece maior destaque, uma vez que foi elaborada de acordo com o direito e prática judiciária brasileira.

2.3.2.1. A ESTRUTURA DAS NORMAS: REGRAS X PRINCÍPIOS

Ao trabalhar sobre as estruturas das normas²⁹, Alexy aduz que a diferença existente entre regras e princípios é de suma importância porque, através dela, é possível formular teorias necessárias que servirão de subsídio para se trabalhar, dentre outras questões, a possibilidade de restrição de direitos fundamentais de terceiros e as colisões. Ademais, é por meio dessa distinção que será possível evidenciar a repartição de competência existente entre Judiciário e Legislativo.

De antemão, o autor assinala que a distinção existente entre princípios e regras³⁰, além de gradual – generalidade –, possui cunho substancialmente qualitativo. Nesse sentido, discorre que os princípios são mandamentos de otimização, tratando-se, pois de

normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.
(ALEXY, 2006, p. 90)

ordenamentos jurídicos. O estudioso, ao interpretar a Constituição brasileira, socorre-se de estudos que vertem sobre outras Constituições. Ao fazê-lo, o intérprete termina por descrever um modelo normativo ideal em vez de reconstruir o modelo normativo adotado pela Constituição brasileira.”

29 Alexy trabalha, em verdade, sobre a estrutura das normas de direitos fundamentais. No entanto, como o que se propõe no presente trabalho é fazer releitura da teoria dos princípios, limitar-se-á, a partir dos ensinamentos de Alexy, a discorrer sobre a estrutura das normas e os métodos de aplicação.

30 Alexy chega a mencionar o critério apontado por outros teóricos para diferenciar regras de princípios. Um deles, conforme já mencionado, é o da generalidade – regra mais específica e o princípio com caráter mais geral. O outro, por sua vez, aponta que os princípios, quando não confundidos com as regras, servem de razões para estas.

Ao seu passo, as regras

são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.³¹ (ALEXY, 2006, p. 91)

Além da distinção supramencionada, o autor também sustenta a presença de outro critério diferenciador. Para Alexy, pode ser considerada válida a forma de se resolver questões referentes aos conflitos normativos – colisão de regras ou entrecruzamento entre princípios. Nessa linha, ao passo que, havendo conflito entre regras, deve-se abrir cláusula de exceção³², ou, não sendo possível, os critérios servirão de sustentáculo para declaração de invalidade de uma delas no caso concreto; nos princípios, por sua vez, em caso de colisão não haverá declaração de invalidade ou introdução de cláusula de exceção. Ao contrário das regras, o conflito entre princípios está no campo da dimensão do peso e não da dimensão da validade, sendo certo de que, no caso concreto em que houver choque de princípios colidentes, um deles terá precedência sobre o outro, após o sopesamento de interesses.

2.3.2.2. A “LEI DE COLISÃO” PARA SOLUCIONAR O CHOQUE ENTRE PRINCÍPIOS COLIDENTES

O instrumento criado por Alexy para solucionar o choque de princípios colidentes – quando a existência de um princípio possa restringir as possibilidades jurídicas de outro – é a lei de colisão. Essa lei é um dos fundamentos adotados pelo autor para formular a sua teoria dos princípios. De fato, o autor assinala que inexistente precedência de um princípio em face do outro no âmbito abstrato, quando ambos

31 Verifica-se, pois, grande semelhança existente nessa passagem com a teoria dworkiana. Segundo Alexy e Dworkin existem dois distintos métodos de aplicação das regras e dos princípios.

32 Por exemplo, de acordo com o texto constitucional brasileiro. O art. 5, LXI da CRFB assinala que ninguém será preso – regra. No entanto, há cláusulas de exceções: (i) nos casos de flagrante delito; (ii) ordem escrita e fundamentada da autoridade competente; (iii) casos de crimes e transgressões militares, nos termos da legislação infraconstitucional.

estiverem no mesmo nível, sendo certo que para solucionar o caso concreto deve-se fazer “sopesamento entre os interesses conflitantes.” (ALEXY, 2006, p. 95)

Após o sopesamento entre princípios preliminarmente colidentes, em que se detecta a prevalência de um em face do outro, se terá, como consequência, a formulação fática de uma regra, que, de fato, expressará “as consequências jurídicas do princípio prevalecente”. (ALEXY, 2006, p. 121)

2.3.2.3. O CARÁTER *PRIMA FACIE* DOS PRINCÍPIOS E DAS REGRAS

Segundo Alexy, sempre focado no direito alemão, os princípios não possuem caráter/mandamento definitivo, mas tão só *prima facie*. Contudo, o dever de otimização deve ser observado. Os princípios estão sujeitos a diversos resultados distintos, quando da sua aplicação, sendo certo de que não possuem a extensão previamente delimitada do conteúdo, uma vez que estão sujeitos às peculiaridades fáticas e, principalmente, de princípios colidentes. As regras, por sua vez, possuem mandamentos previamente delineados e definidos. O seu conteúdo e a sua extensão são conhecidos de antemão.

Nessa linha, apesar de concordar com o modelo apresentado por Dworkin, especificamente no que tange ao caráter *prima facie* das regras e dos princípios, Alexy assevera a possibilidade de, em determinado caso concreto, a regra deixar de ser aplicada, refutando-se, portanto, o seu caráter definitivo, em razão da inclusão de cláusula de exceção por meio de princípio³³. Isso porque, ao contrário do que pode ocorrer em outros sistemas jurídicos, inexistente na Alemanha qualquer vedação legal que impeça a prática deste ato – restrição da regra em virtude da aplicação de um princípio.

No entanto, a superabilidade das regras por qualquer princípio é bem mais complicada. Não basta a atribuição de um peso maior para o princípio, comparando-o com a regra. Para tanto, além de existir maior peso do princípio em face da regra, é indispensável

33 Destaque-se tal inovação, comparando-se com Dworkin. (ALEXY, 2006, p. 104)

que aquele supere ou tenha também mais peso do que todos os outros princípios que estabelecem a regra.

Muito embora Alexy reconheça a possibilidade de superabilidade de uma regra por um princípio, o ônus argumentativo para tanto será sempre maior e fundamental, posto que as decisões tomadas de antemão pelas autoridades legitimadas não podem ser superadas mediante apresentação de meras alegações.

2.3.2.4. A MÁXIMA PROPORCIONALIDADE

Nos termos da “lei de colisão”, havendo choque entre princípios colidentes, um deles sobreporá o outro. Todavia, ambos não perderão validade. Nessa linha, Robert Alexy ressalta a grande correlação existente entre a teoria dos princípios e a máxima proporcionalidade.

A máxima proporcionalidade possui três ramificações ou três máximas parciais: (i) adequação, (ii) necessidade – havendo dois ou mais meios para alcançar o fim, o menos gravoso deverá ser adotado – e (iii) proporcionalidade em sentido estrito – necessidade de sopesamento, em que ocorre a relativização de um princípio em face do outro, após a observância das possibilidades jurídicas existentes.

Ocorre que, ao contrário do que é sustentado comumente, a proporcionalidade ora empregada não deve ser denominada como princípio³⁴, *i.e.*, objeto de sopesamento. Na realidade, as três máximas – ramificações – da proporcionalidade devem ser observadas no caso concreto, sob pena de ilegalidade. Para o autor, na realidade, as três máximas da proporcionalidade devem ser tidas como regras.

3. A DESCONSTRUÇÃO DO PARADIGMA CONTEMPORÂNEO NA OBRA DE HUMBERTO ÁVILA

Após a exposição acerca dos paradigmas clássico, moderno e contemporâneo, com destaque aos autores Ronald Dworkin

34 Conforme restará apresentado adiante, para Humberto Ávila (2008a) a proporcionalidade é considerada postulado, norma de segundo grau.

e Robert Alexy, somente após as considerações deste capítulo, elaboradas de acordo com os ensinamentos de Humberto Ávila (2008a), entende-se que será possível apresentar o posicionamento inovador de Álvaro Ricardo de Souza Cruz e, enfim, a Teoria dos Princípios de Humberto Ávila.

Pois bem. De forma extremamente objetiva, Ávila aponta críticas aos modelos apresentados pelos teóricos. Entende-se que somente a partir da apresentação dessas críticas de forma pormenorizada, o autor reuniu os subsídios necessários para criar sua proposta, que adiante será apresentada.

Humberto Ávila (2008a, p. 39) anota que é possível extrair da doutrina, liderada por Dworkin e Alexy, distinções fortes entre princípios e regras.

Nas distinções fortes, os autores apresentam basicamente dois critérios elementares que diferenciam as regras dos princípios. São eles: (i) “critério do modo de aplicação” e (ii) “critério do conflito normativo”.

3.1. A DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS PELO “CRITÉRIO DE APLICAÇÃO” E ANÁLISE CRÍTICA SEGUNDO HUMBERTO ÁVILA

Segundo Humberto Ávila (2008a, p. 44-51), o modo de aplicação não é critério hábil para fazer a diferenciação entre regras e princípios. Afinal, diante do caso concreto as considerações axiológicas levantadas pelo intérprete poderão afastar o caráter absoluto de determinada norma jurídica – regra, no caso. Em outros termos, as circunstâncias elementares e particulares do caso concreto poderão afastar a consequência prevista na norma, mesmo que a hipótese tenha sido totalmente preenchida³⁵. O critério do “tudo-ou-nada” dworkiano das regras, corroborado por Alexy, não é, pois, absoluto.

35 Nesse ponto específico, importante destacar que Alexy (2006, p. 104), ao contrário de Dworkin, também admite essa possibilidade. Portanto, essa conclusão ou análise crítica não pode ser estendida a Alexy sem a devida reflexão.

Pragmático que é, Humberto Ávila traz alguns exemplos que comprovam a sua afirmativa. Veja-se um deles: a redação original do art. 224 do Código Penal Brasileiro previa, até a revogação em 2009 pela Lei n. 12.015, o crime de presunção de violência/estupro. Sem previsão de qualquer exceção, o dispositivo anotava que há presunção incondicional de violência caso a vítima tenha menos de quatorze anos. Portanto, uma vez praticada relação sexual com menor de quatorze anos – hipótese –, configura-se violação incondicional, e, por conseguinte, deve-se aplicar a penalidade prevista em lei – consequência. Diante desses dados acima relatados, não se pode olvidar que a norma deve ser qualificada como regra, sendo certo que a aplicação deveria ser incondicional ou absoluta. Ocorre que, diante do caso concreto, em que a suposta vítima possuía menos de quatorze anos quando do evento, o Supremo Tribunal Federal afastou a consequência da norma. Fundamentou que as particularidades fáticas ali verificadas e não previstas na norma determinavam tal decisão.

Ávila afirma, portanto, que tanto os princípios quanto as regras dependem de prévia interpretação, em que os critérios particulares do caso concreto devem ser levados em consideração. Logo, mesmo as regras, como normas preliminarmente descritivas e com extensão e conteúdo previamente conhecidos, poderão ser excepcionadas no caso concreto, ainda que válidas.

Existem regras que trazem em seu texto termos cujo âmbito de aplicação não é total e previamente delimitado. Nessas situações, caberá ao intérprete verificar a sua verdadeira abrangência e a aplicação da norma no caso concreto. Ávila, a título ilustrativo, menciona se o 'livro eletrônico' entraria ou não na regra de imunidade tributária – art. 150 e seguintes da Constituição. Além disso, em outras situações, regras poderão ser aplicadas ainda que a hipótese não tenha sido devidamente preenchida. É o caso do uso da analogia.

Por fim, Humberto Ávila anota que a única diferença existente entre regras e princípios, refere-se ao alto grau de abstração destes existentes antes do processo da interpretação. Para ele, os princípios

não indicam claramente a norma de comportamento a ser adotada, ao passo que as regras, em sentido contrário, determinam expressamente a conduta direcionada ao destinatário.

3.2. A DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS PELO “CRITÉRIO DO CONFLITO NORMATIVO” E ANÁLISE CRÍTICA SEGUNDO HUMBERTO ÁVILA

Conforme anteriormente exposto, para alguns, especialmente Dworkin e Alexy, o critério do conflito normativo pode ser o mecanismo hábil para distinguir regras dos princípios. Segundo os adeptos dessa teoria, em caso de conflito entre regras, uma delas será afastada e considerada inválida. No que se refere ao conflito entre princípios, um deles irá prevalecer, entretanto, aquele considerado de menor peso não perderá validade.

Humberto Ávila (2008a, p. 52-64) apresenta críticas, a seguir sistematizadas:

A) A primeira: muitos entendem que as regras entram em conflito no campo abstrato. A resolução desse conflito se dá com a declaração de invalidade de uma delas ou na criação de exceção. Os princípios, por sua vez, entram em choque tão somente no caso concreto. A prevalência de um deles em face de outro não pode ser atribuído no campo abstrato.

Ocorre que em caso de choque entre regras, não há que se falar necessariamente em invalidade de nenhuma delas. E mais, a solução do conflito poderá ser feita por meio de atribuição de maior peso a uma delas.

Didático, Humberto Ávila apresenta exemplos. Veja-se um deles: de acordo com a Lei 9.494/97, é vedada a concessão de medida liminar contra Fazenda Pública que esgote o litígio. Entretanto, a Lei 9.908/93 determina que sejam fornecidos os medicamentos necessários para sobrevivência do cidadão, podendo, inclusive, o juiz se valer da concessão de medidas liminares. Como se verifica, são duas regras contraditórias. Em situações como essa, somente

diante do caso concreto é que se poderá alcançar a melhor resposta. Não há que falar, portanto, em análise no campo abstrato. Nenhuma das duas regras deverá ser considerada inválida. Ocorrerá, de fato, a necessidade de o intérprete atribuir maior peso a uma delas³⁶.

B) A segunda: os conteúdos das regras também poderão ser afastados por meio de processo de ponderação. Em outros termos, muito embora os requisitos da hipótese tenham sido preenchidos, o que, *a priori*, determina a aplicação da consequência, o intérprete poderá levar em consideração outros fatores alheios à norma, oriundos das circunstâncias fáticas e dos argumentos trazidos à tona, para afastar a aplicação da regra – ou do seu consequente. A título de ilustração, reitera-se o exemplo do estupro presumido, acima relatado.

Sendo assim, tanto as regras quanto os princípios serão objeto de sopesamento. Caso exista conflito entre princípios que apontam finalidades divergentes, assim como ocorre com as regras, diante do caso concreto um deles poderá gerar efeitos, enquanto que o outro, não.

C) A terceira: em determinadas situações o intérprete deverá verificar o elemento teleológico da norma, tanto na regra, quanto, e especialmente, nos princípios – semanticamente aberto. Em outras palavras, caberá ao intérprete detectar a *razão justificativa* da norma – princípio ou regra –, para verificar a real necessidade de incidência no caso concreto. Assim, deve-se afastar da descrição existente no texto da hipótese normativa, para se levar em consideração outros argumentos ou fatores fáticos, indispensáveis para aplicação do direito.

Portanto, segundo Ávila, as normas jurídicas determinam sempre um dever-ser. Os seus conteúdos devem ser aplicados totalmente no caso concreto. Ocorre que os princípios não apontam objetivamente a conduta a ser seguida, mas tão somente uma finalidade a ser alcançada, por meio de comportamento necessário

36 É verdade que nenhuma das duas regras será considerada inválida, tendo em vista que ambas poderão conviver harmoniosamente no ordenamento jurídico. No entanto, diante do caso concreto, somente uma será aplicável, sendo certo de que o aplicador da lei ou intérprete poderá, de acordo com o exemplo dado pelo autor, se valer dos critérios cronológico ou da especificidade, para concluir.

para tanto. As regras, por outro lado, anotam diretamente a conduta a ser seguida, de forma objetiva.

Por fim, o ponto decisivo para Humberto Ávila é que tanto os princípios quanto as regras poderão ser objetos de ponderação no caso concreto. Nessa linha, não se pode afirmar que as regras serão aplicadas sob o método “tudo ou nada”.

4. A PROPOSTA DE ÁLVARO RICARDO DE SOUZA CRUZ: DESNECESSIDADE DE SE DISTINGUIR AS NORMAS JURÍDICAS EM ESPÉCIES

Após expor com extrema didática e objetividade acerca dos paradigmas que diferenciaram as normas jurídicas – regras e princípios – ao longo dos tempos, Souza Cruz (2007, p. 318-323) apresenta o seu interessantíssimo ponto de vista sobre o tema.

De forma segura e revolucionária, o autor assevera a desnecessidade de se fazer distinção das normas jurídicas, por meio da dicotomia princípios e regras. O ordenamento jurídico seria conjunto de normas jurídicas *prima facie* vinculantes e, por conseguinte, sempre dependentes da existência do caso concreto para se tornarem definitivamente normas jurídicas.

Souza Cruz (2007, p. 320 – 321) anota ainda que

não são os princípios que permitem o círculo hermenêutico, mas o círculo hermenêutico que permite ao intérprete o exame de outras informações, sejam contextuais ou normativas, isso é, possibilita ao intérprete ‘reconstruir’ o sentido da norma originalmente pensada para o caso e/ou buscar outras normas adequadas para a solução do caso concreto.

Isso significa que a distinção das normas jurídicas em regras e em princípios não possui relevância. A propósito, entende ser desnecessária fazer a distinção entre normas jurídicas, pois, a seu ver, são todos textos normativos e somente serão efetivados diante do caso concreto.

Por fim, a dicotomia existente – princípios e regras – permanece tão somente pelo hábito formado há mais de cem anos e, principalmente, pelo fato de autores consagrados – tais como, Dworkin, Alexy e Habermas – ainda a utilizar. Diante desse quadro, os juristas se sentem obrigados a continuar trabalhando a distinção das espécies normativas – princípios e regras.

5. A TEORIA DOS PRINCÍPIOS DE HUMBERTO ÁVILA: DEFINIÇÃO DAS REGRAS E DOS PRINCÍPIOS E A APLICAÇÃO DE AMBAS AS ESPÉCIES NORMATIVAS

5.1. INTRODUÇÃO A PARTIR DO PRIMEIRO TRABALHO ELABORADO POR HUMBERTO ÁVILA SOBRE O TEMA: “A DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS E A REDEFINIÇÃO DO DEVER DE PROPORCIONALIDADE”

Humberto Ávila, ainda no final da década passada, passou a publicar interessantes trabalhos discorrendo, à luz do pragmatismo e da jurisprudência brasileira, sobre a distinção existente entre princípios e regras e, principalmente, acerca do método de aplicação do direito, por meio de uma terceira classe normativa, a qual seja, a dos postulados.

Constatou-se que um dos primeiros trabalhos – se não for o primeiro – publicado por Ávila, analisando o tema, data de 1999³⁷. Visualiza-se que a pesquisa teve início a partir da constatação feita por Ávila de que o STF, desde o início da década passada, ao julgar as mais variadas matérias, vinha aplicando o “princípio da proporcionalidade” como fundamento de diversas decisões. Contudo, nesses julgamentos, não era dado ao mencionado “princípio da proporcionalidade” o mesmo sentido ou significado. Em outros termos, verificava-se que a Corte Constitucional brasileira apontava o “princípio da proporcionalidade” ora como sinônimo

37 Muito embora o trabalho tenha sido publicado pela primeira vez em 1999, o mesmo foi republicado na “Revista Diálogo Jurídico” de Salvador, em 2001, material ora utilizado.

de razoabilidade, ora como racionalidade, ora como proibição do excesso, ora como equivalência, dentre outros. Diante dessa circunstância e do fato de que o princípio produzia efeitos ou deveres jurídicos-positivos, Ávila visualizou, portanto, a relevância temática e, a partir de então, passou a pesquisar o assunto com desenvoltura.

Humberto Ávila (ÁVILA, 2001, p. 06-17), anota que os conceitos de princípios e regras e, principalmente, a distinção existente entre ambas as normas jurídicas variam de um doutrinador para outro. Entretanto, o autor, de imediato, ressalta que

o problema não está em qualificar esta ou aquela norma ou este ou aquele fenômeno de ‘princípio’, mas em não perceber a diferença estrutural das normas ou dos fenômenos que se procura descrever. O que aqui se pretende demonstrar que há fenômenos normativos diversos e que – eis a questão – é mais adequado, em nome da clareza e da consciência argumentativa, qualificá-los de modo também diverso. Não se critica a distinção entre denominações, mas entre fenômenos. (ÁVILA, 2001, p. 05)

O autor, após tecer críticas quanto às variadas teorias que diferenciam os princípios das regras, apresenta a sua proposta de definição dos princípios. De antemão, o autor ressalta que “uma teoria dos princípios deve ser necessariamente conjugada com regras metodológicas de aplicação.” (ÁVILA, 2001, p. 17) E, nessa esteira, aponta que o Direito é um conjunto composto por normas – regras e princípios –, cuja aplicação depende dos postulados normativos, valores, *topoi* – interesse público e bem comum, por exemplo – e critérios normativos.

Seguindo a sua linha de raciocínio, Ávila (2001, p. 18-19) assevera que os princípios não se identificam com (i) valores, (ii) mero estabelecimento de fim, (iii) axiomas, (iv) postulados e (v) critérios.

Os princípios não se identificam com os valores. Ao contrário daqueles, os valores determinam tão somente o que é melhor,

conteúdo axiológico. Diferentemente, os princípios anotam dever-ser, tendo, por conseguinte, irrefutável conteúdo deontológico.

Não se podem igualar os princípios ao “mero estabelecimento de fim”. Este poderá ser visualizado e buscado, independentemente da presença de um dever-ser. Somente existindo dever-ser direcionando a busca de determinados fins, pode-se falar na presença de princípios.

Na mesma linha, os princípios não podem ser confundidos com axiomas. Como se sabe, axiomas são compreendidos como situações tidas como verdadeiras e aceitas por todos. Chega-se a determinadas conclusões por meio da lógica.

Os princípios também não se confundem com os postulados normativos. Estes não possuem o caráter deontológico do Direito, como ocorre no caso dos princípios, mas, diferentemente, apontam como se pode alcançar o conhecimento da Ciência. Por isso, fala-se, por exemplo, em postulado da integridade – a norma somente será conhecida a partir da análise do texto concomitantemente com os fatos.

Por fim, os princípios diferenciam-se dos critérios. Os critérios são metanormas que servem de sustentáculo para aplicação de outras normas. É o que ocorre, por exemplo, com a Lei de Introdução ao Código Civil³⁸. Nela existem critérios, e não princípios, que dispõem a forma que se deve aplicar normas preliminarmente conflitantes. Afasta-se, portanto, os denominados “princípios de solução de antinomias” e fala-se em critérios normativos ou, caso queira, metanormas de aplicação.

Logo após a apresentação de tais distinções, Ávila sente-se pronto para apresentar a sua definição de princípios, como “normas jurídicas que prescrevem conteúdos direta ou indiretamente relacionados à conduta humana.” (ÁVILA, 2001, p. 20)

É de se ressaltar que, de acordo com o autor, as normas não precisam necessariamente impor descrição sobre realidade

38 A atual Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, após a edição da Lei n. 12.376/10.

qualquer, ou seja, elas podem ser condicionais e incondicionais. As condicionais, ao contrário das incondicionais, trabalham uma condição específica, cuja concretização impõe a sua incidência. Entretanto, tanto as regras quanto os princípios dependem sempre da concretização fática para fins de aplicação. Exsurge, aqui, a distinção visando à concretização de fins ou de condutas.

Nessa linha argumentativa, Ávila anota que as regras são normas de conduta, sendo certo de que existe previsão direta da conduta a ser adotada; princípios são normas finalísticas, isto é, buscam alcançar estados desejados, cuja conduta a ser adotada não é tão fortemente determinada, como ocorre com as regras, sendo que, para tanto, os meios mais adequados deverão ser utilizados.

Em síntese, para Ávila a distinção pode ser observada da seguinte forma: (i) ligação com fins – direta ou indiretamente; (ii) grau de determinação – mais ou menos abstrata. Em outros termos, a distinção das normas jurídicas pode ser verificada a partir do “grau de determinação do fim e da conduta”.

Imediatamente, os conceitos de regras e princípios são formulados por Ávila:

(...) princípios como normas que estabelecem diretamente fins, para cuja concretização estabelecem com menor exatidão qual o comportamento devido (menor grau de determinação da ordem e maior generalidade de destinatários) e por isso dependem mais intensamente da sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida.

As regras podem ser definidas como normas que estabelecem indiretamente fins, para cuja concretização estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido (maior grau de determinação da ordem e maior especificação dos destinatários), e por isso dependem menos intensamente de sua relação com outras normas e de

atos institucionalmente legitimados de interpretação para determinação da conduta devida. (ÁVILA, 2001, p. 21)

Conclui o autor que a distinção é baseada no critério de abstração da prescrição normativa, pouco importando a denominação atribuída à norma, mas tão somente a estrutura normativa a ser interpretada após a concretização dos fatos.

A partir de tais definições, Humberto Ávila visualiza o então intitulado “princípio da proporcionalidade”, não como norma-princípio, mas sim como postulado normativo aplicativo.

As normas de segundo grau – postulados normativos –, a grande inovação do autor ora em estudo, merecerão destaque posteriormente. Por ora, torna-se imperioso continuar arrazoando sobre regras e princípios.

5.2. DISSOCIAÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS SEGUNDO HUMBERTO ÁVILA

Após breve, porém indispensável apresentação do primeiro trabalho de Humberto Ávila, no qual ficou consignado que a diferença existente entre princípios e regras é verificada a partir da diferença do grau de determinação do fim e da conduta, torna-se imperioso analisar com mais cautela as espécies normativas. Agora, todavia, passa-se a valer da obra base ou principal de Ávila (2008a) “Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos”. Necessário, por ora, trabalhar a dissociação existente entre as regras e os princípios segundo Humberto Ávila.

O autor apresenta quatro fundamentos e três critérios para sustentar a dissociação das regras em relação aos princípios. Primeiramente, passa-se a trabalhar sobre esses fundamentos.

No primeiro fundamento, denominado dissociação justificante, Ávila (2008a, p. 64-65) anota que os princípios são, por muitos pesquisadores, confundidos com valores. Assim, os princípios são colocados em destaque para essa corrente, pois, por detrás dessa espécie normativa, existem valores que, por sua

vez, são a base ou o alicerce do ordenamento jurídico. Entretanto, Ávila apresenta outra proposta. Segundo o autor, ao invés de se visualizar os princípios como base do ordenamento jurídico, deve-se verificar ou construir critérios que legitimem a aplicação dessa espécie normativa e, por conseguinte e naturalmente, dos valores que estão nela inserida.

A dissociação abstrata, por sua vez, segundo fundamento apresentado por Ávila (2008a, p. 65-68), anota que a distinção existente entre as duas espécies normativas é extremamente relevante, a uma, porque facilita o processo de interpretação e aplicação do Direito e, a duas, porque direciona o ônus argumentativo e de fundamentação quando da aplicação. Ocorre, todavia, que os critérios até então apresentados – critério hipotético-condicional, critério do modo de aplicação e o critério do conflito normativo³⁹ – não são parâmetros adequados, segundo o autor.

Numa análise preliminar ou *prima facie* da norma, o intérprete não pode se valer de todos os elementos correlatos – fatos e fundamentos –, ato indispensável para os critérios do modo de aplicação e do conflito normativo. E, se assim o for, obviamente, não se deve falar em análise preliminar da norma. Exsurge, portanto, outro fundamento, a dissociação heurística.

Na dissociação heurística, a distinção entre regras e princípios funciona como modelo ou hipótese provisória de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos, sem, no entanto, assegurar qualquer procedimento estritamente dedutivo de fundamentação ou decisão a respeito desses conteúdos. (ÁVILA, 2008a, p. 68)

Já na dissociação em alternativas inclusivas, quarto fundamento apresentado por Humberto Ávila (2008a, p. 68-71), existe a possibilidade de um mesmo dispositivo legal possuir mais de uma espécie normativa. Em outros termos, a partir de um dispositivo

39 Essas situações foram devidamente trabalhadas nos capítulos anteriores.

constitucional, pode-se construir regra, princípio ou postulado. Dessa forma, ao contrário de outras propostas, em vez de se falar em exclusão, sustentam-se alternativas inclusivas.

Porém, para que determinado dispositivo seja qualificado como regra ou princípio, torna-se determinante a observação da perspectiva. O que não se pode defender, segundo Ávila, é que sob uma mesma perspectiva e simultaneamente, um dispositivo seja denominado regra e princípio.

No que se refere a este quarto fundamento, interessante exemplo pode ser extraído de outra obra de Humberto Ávila, intitulada “Teoria da Igualdade Tributária”. Ao tratar de natureza normativa da igualdade, Ávila (2008b, p. 133 e ss.) aponta que o signo igualdade pode ser detectado ou intitulado como princípio, regra, postulado, valor, direito etc.

Nesse diapasão, o signo igualdade pode ser considerado postulado normativo. Afinal, ele poderá ser utilizado como metanorma com o escopo de orientar a aplicação igualitária do direito, ou melhor, “aplicação isonômica de qualquer princípio substancial.” (ÁVILA, 2008b, p. 134) E, assim sendo, “quando vários sujeitos são protegidos por um princípio, o princípio gera igualdade de direitos. O conteúdo de qualquer norma é o tratar certas pessoas igualmente.” (ÁVILA, 2008b, p. 134)

Ocorre que o signo igualdade também pode ser visualizado como princípio. Sendo o princípio o estado ideal a ser alcançado, a igualdade poderá ser adotada para efetivar objetivos previstos no texto constitucional. Assim, a título de ilustração, política extrafiscal pode ser adotada pelo legislador infraconstitucional visando sanar a desigualdade social empiricamente detectada, tendo como objetivo, ao final, justamente efetivar a igualdade material, ou melhor, igualar condições e oportunidades.

Por fim, pode-se visualizar, ainda, a igualdade-regra. Aqui, a igualdade é utilizada como delimitação material imposta pelo constituinte ao legislador infraconstitucional. Dessa forma, determinadas medidas de comparação devem ser visualizadas

como regras, cuja observância do comando normativo é obrigatória pelo legislador infraconstitucional. O constituinte de antemão veda a utilização de tal artifício. É o caso, por exemplo, de suposta tributação diferenciada em razão da diferente ocupação profissional, em total desacordo com art. 150, II da Constituição.

A partir desses dois últimos fundamentos para dissociação entre regras e princípios – dissociações heurística e em alternativas inclusivas –, o autor em estudo apresenta três critérios de dissociação.

O primeiro critério foi intitulado como “critério da natureza do comportamento prescrito”. Aqui, as regras são diferenciadas dos princípios em razão do modo pelo qual o comportamento será prescrito.

Os princípios estabelecem fins e estado ideal de coisas a ser atingido, que impõe normas de condutas para tanto. Sendo assim, para Ávila, fala-se em caráter deontico-teleológico. Deontico porque impõe razões, obrigações e permissões. Teleológico porque o objetivo é que os efeitos das mencionadas imposições visem a determinado estado de coisas. Assim sendo, os princípios são “normas-do-que-deve-ser”.

As regras, por sua vez, são normas “mediatamente finalísticas, ou seja, normas que estabelecem indiretamente fins, para cuja concretização estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido.” (ÁVILA, 2008a, p. 72) Nessa linha, as regras são consideradas deontico-deontológico. Deontico porque impõe razões, obrigações e permissões. Deontológico porque tais imposições determinam algo que deva ser feito, em que seu conteúdo aponta ações a serem adotadas. Sendo assim, fala-se em “normas-do-que-fazer”.

Portanto, a distinção está ligada às finalidades e às condutas. Enquanto as regras têm finalidade mediata e conduta expressa, os princípios possuem finalidade imediata e conduta necessária.

O segundo critério de Ávila é a denominada “natureza de justificação exigida”. As regras, pelo fato de terem maior caráter descritivo, dependem da análise factual e de ônus argumentativo menor para aplicação. A descrição normativa serve como justificação.

Não obstante, nos casos considerados difíceis, as regras poderão ser afastadas, por meio de processo argumentativo maior, quando a finalidade que lhe dá suporte for superada por outras razões.

Os princípios, por sua vez, têm como característica o elemento finalístico, e não o descritivo – inerente às regras. Não há casos difíceis ou fáceis, sendo certo de que o ônus argumentativo é estável. Aqui, caberá ao aplicador visualizar a finalidade do princípio e indicar os meios adequados para alcançá-la.

Nessa linha, para o autor, as regras possuem caráter retrospectivo – descrição fática conhecida de antemão pelo legislador e a consequente imposição da conduta a ser adotada –, ao passo que os princípios têm caráter meramente prospectivo – estado ideal a ser alcançado, sendo que o legislador não indica os meios necessários para tanto.

Por fim, Ávila apresenta o “critério da medida de contribuição para decisão”. Os princípios não são utilizados ou apontam para decisão definitiva, ao contrário das regras. Eles apenas contribuem para tanto. Por isso, os princípios são “primariamente complementares e preliminarmente parciais”.

As regras, por sua vez, visam apontar decisão definitiva e específica para o conflito entre razões. Há, aqui, pretensão terminativa e direta. Por isso, fala-se que as regras são “normas preliminarmente decisivas e abarcantes.” (ÁVILA, 2008a, p. 76)

A partir da apresentação de todos esses critérios e fundamentos que distinguem os princípios das regras, o autor apresenta novo conceito de ambos, semelhante ao apresentado na primeira obra:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisa a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2008a, p. 78 – 79)

A partir de tais conceitos, o autor (ÁVILA, 2008a, p. 83-84) anota, em síntese, a diferenciação existente entre princípios e regras, a partir de três elementos:

A) Natureza da descrição normativa, as regras possuem objetos preliminarmente determináveis, ao passo que os princípios indicam tão somente estado ideal de coisas a ser promovido.

B) As regras distinguem-se dos princípios em razão da natureza da justificação. Enquanto as primeiras dependem tão só da observância da descrição normativa e os atos praticados e/ou fatos ocorridos, os princípios, por sua vez, precisam, a partir do que se deve promover, verificar se as condutas praticadas são positivas.

C) Por fim, a distinção das duas normas jurídicas pode ser detectada a partir da natureza da contribuição, segundo o autor. Nessa linha, as regras têm evidente pretensão de decidibilidade direta, ao passo que os princípios possuem somente caráter de complementaridade, ou seja, ao lado de outras razões, eles serão conjugados visando sanar determinado impasse – por isso, fala-se em complementaridade.

5.3. EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS

No que tange à eficácia dos princípios, Humberto Ávila (2008a, p. 97-102) faz a seguinte separação: (i) conteúdo; (ii) eficácia interna e subdivisões e (iii) eficácia externa e subdivisões.

Relativamente ao conteúdo, afirma Humberto Ávila (2008a, p. 97) que “as normas atuam sobre as outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente definindo-lhes o seu sentido e o seu

valor.” Nessa linha, determinada norma jurídica estará apta a ser interpretada a partir de outra coligada ou interligada. Por exemplo, determinada regra deverá ser analisada à luz de um princípio – por isso mesmo, fala-se em eficácia.

Assim, princípios terão *eficácia interna direta* quando passarem a produzir efeitos independentemente da existência de outra norma jurídica correlata. O próprio princípio deverá ser aplicado diante de determinados fatos com escopo único de alcançar a finalidade ou estado ideal nele previsto.

Os princípios terão *eficácia interna indireta*, que será subdividida em funções definitória, interpretativa, bloqueadora e rearticuladora, sendo certo de que eles – os princípios – serão observados à luz de outra norma jurídica – princípio ou regra – diretamente correlata.

Assim, na função definitória, determinado princípio, ou melhor, sub-princípio, será analisado à luz de outro princípio, no caso, sobre-princípio, mais amplo ou axiologicamente superior. O autor exemplifica: o princípio da boa-fé deverá ser analisado à luz do princípio da segurança jurídica.

Na função interpretativa, determinados princípios influenciarão na interpretação de outras normas jurídicas, editadas a partir deles, que define com maior exatidão os seus sentidos.

A função bloqueadora, por sua vez, impõe a necessidade de se interpretar norma jurídica em análise a partir do estado de coisa a ser buscado ou promovido à luz de determinado princípio.

Por fim, na função rearticuladora, princípios são analisados em conjunto, sendo certo de que o estado ideal a ser efetivado dependerá da interação. Evidentemente, a interpretação em conjunto de princípios será distinta da realizada individualmente.

A *eficácia externa dos princípios* tem como escopo analisar concomitantemente fatos e provas e normas jurídicas aplicáveis ao caso, em conjunto, e não separadamente.

A necessidade de selecionar os fatos relevantes para interpretação jurídica, ato realizado por meio da *eficácia externa seletiva*. Somente os fatos axiologicamente relevantes, à luz dos princípios constitucionais, deverão ser observados quando da interpretação jurídica.

Após a seleção dos fatos relevantes, estes deverão ser valorados, ou seja, alguns merecerão destaque superior, comparando-se com outros – *eficácia valorativa* –, sendo indispensável, para tanto, a apresentação de argumentos plausíveis – *eficácia argumentativa*.

5.5. EFICÁCIA DAS REGRAS

No que tange à eficácia das regras, são encontradas duas categorias: (i) interna – e subdivisões – e (ii) externa – também com subdivisões.

Na eficácia interna direta, Humberto Ávila (2008a, 102-103) aponta que a regra deverá ser observada pelo ente estatal, refutando, por conseguinte, qualquer espécie de ponderação. Nesse sentido, torna-se imperioso que o ente estatal observe o aspecto material.

A eficácia interna indireta, por seu turno, aponta que as regras concretizarão aquilo que os princípios estabelecem como finalidades a serem alcançadas. Em outros termos, o alto grau de abstração dos princípios será reduzido quando da edição das regras que pormenorizar os atos inerentes e indispensáveis para efetivar a finalidade pretendida.

Nessa esteira, o autor trabalha com a *função eficaz de trincheira* das regras, isto é, a maior dificuldade para afastar a aplicação de regra, sendo indispensável, para tanto, a apresentação de razões fortes e plausíveis. Em síntese conclui Ávila que, ao contrário da teoria clássica do direito público, o ônus argumentativo para superar uma regra deverá ser maior do que o princípio, quando ambas as normas jurídicas estiverem no mesmo grau hierárquico. Somente há que se falar em prevalência de um princípio em face

de uma regra de mesmo grau hierárquico, quando houver razões extraordinárias que justifiquem a conduta. (ÁVILA, 2008a, p. 105)

A eficácia externa será subdivida, segundo o autor, em eficácia seletiva e eficácia argumentativa. (ÁVILA, 2008a, p. 108-114) A primeira tem como escopo estabelecer as condutas a serem adotadas e de atribuir competência. A segunda, por sua vez, será subdividida em direta e indireta.

Na direta, há imposição daquelas que deverão ser as condutas utilizadas para efetivar a regra. A regra prevê detalhadamente o meio específico para efetivá-la. A ponderação é feita de antemão pelo legislador ou, até mesmo, pelo Constituinte, positivando, dessa forma, quais são os caminhos hábeis para concretizar a regra.

Na indireta, existe a exclusão imediata de razões que não seriam levadas à tona quando da aplicação do direito. Em outros termos, a regra, ao detalhar a conduta a ser utilizada, afasta supostas indagações que porventura poderiam ser levantadas. Há, portanto, limitações impostas pelas regras.

5.5. CONDIÇÕES PARA SUPERABILIDADE DAS REGRAS

Humberto Ávila (2008a, p. 112-119) apresenta três motivos para justificar a importância das regras no ordenamento jurídico e, por conseguinte, afastar a ideia de que elas são espécies normativas de segunda categoria.

O autor assevera que as regras afastam as incertezas e pré-decidem o exercício do poder. Logo, afastam ou reduzem o poder arbitrário que potencialmente pode surgir à luz de supostos valores morais distintos existentes no seio da sociedade.

A inexistência de regras poderia elevar o grau de falta de segurança. As soluções teriam que ser tomadas de forma individual, afastando-se, assim, da racionalidade. Por essas razões, as regras possuem destaque no ordenamento jurídico. A sua existência e aplicabilidade podem proporcionar ou garantir segurança, paz e igualdade. Nessa linha de entendimento, o autor apresenta as

condições de superabilidade das regras, que não são absolutas, ressalte-se, mas não devem ser afastadas facilmente.

Nesse diapasão, Humberto Ávila (2008a, p. 115-119) aponta que a superabilidade das regras depende da existência de requisitos materiais e formais.

No que se refere aos requisitos materiais, o autor assevera que uma regra poderá ser mais facilmente afastada na medida em que provocar “menos imprevisibilidade, ineficácia e desigualdade geral (...)” (ÁVILA, 2008a, p. 115)

A busca pela aplicação da justiça no caso concreto e o eventual afastamento da regra não podem resultar, mesmo que indiretamente, em uma violação do texto constitucional. Em outros termos, se o afastamento de uma regra confrontar o texto constitucional, de fato, o ato praticado deverá ser considerado impróprio.

Por fim, no que tange aos requisitos formais para superabilidade das regras, o autor gaúcho aponta elementos. O primeiro é a justificativa condizente. Aqui, caberá ao interessado demonstrar a real necessidade de se afastar a regra no caso concreto, sem, contudo, que a justiça geral seja significativamente afetada. Assim, ele deverá demonstrar a distância existente na hipótese e na finalidade exigida pela regra.

Ademais, para a superação da regra, deve-se fazer a devida fundamentação, demonstrando os fundamentos plausíveis que justificam o ato. Não basta mera alegação, necessita-se, para tanto, de boa argumentação lógica, estruturada, com subsídios jurídicos e coesão. É a denominada fundamentação condizente.

Na mesma linha, tudo o que foi fundamentado e justificado para a superação das regras deverá ser devidamente comprovado, refutando, por conseguinte, a apresentação de mera alegação.

5.6. POSTULADOS NORMATIVOS: A TERCEIRA ESPÉCIE NORMATIVA

Após breve exposição da tese de Humberto Ávila no que tange às diferenças existentes entre princípios e regras, denominadas

normas de primeiro grau, faz-se necessário apresentar os postulados normativos, intituladas normas de segundo grau.

Para Humberto Ávila (2008a, p. 121-123), os postulados⁴⁰ são metanormas utilizadas no processo de interpretação. São divididos em duas espécies, quais sejam: (i) postulados hermenêuticos – compreensão do Direito; (ii) aplicativos – estruturam a aplicação no caso concreto.

5.6.1. POSTULADOS HERMENÊUTICOS

Os postulados hermenêuticos têm como objetivo “a compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico, podendo funcionar, é claro, para suportar essa ou aquela alternativa de aplicação normativa”. (ÁVILA, 2008a, p. 123-124)

Nesse diapasão, ganha relevância o postulado da *unidade do ordenamento jurídico*, cujo subelemento é o postulado da coerência. No primeiro, existe a necessidade de se relacionar o todo e a parte do ordenamento, ao passo que o segundo deve observar as normas materiais e formalmente superiores.

Naturalmente, o postulado da coerência está diretamente entrelaçado com o da hierarquia. Sem rodeios, o *postulado da hierarquia* remete à ideia do “vale mais”, ou seja, no caso de conflito entre normas, uma delas tem a sua validade excluída.

Seguindo essa linha de raciocínio, no que tange aos postulados hermenêuticos – unidade do ordenamento jurídico, da coerência e da hierarquia –, o autor apresenta

modelo de sistematização linear, simples e não gradual, cuja falta de implementação traz consequência que se situa preponderantemente no plano da validade, um modelo de sistematização circular (as normas superiores condicionam as inferiores, e as inferiores contribuem

40 Para Souza Cruz (2007, p. 269), “os postulados devem ser entendidos como elementos sem os quais soçobra coerência, a integridade e a consistência do Direito, sob o ponto de vista propedêutico de um paradigma científico específico”.

para determinar os elementos das superiores), complexo (não há apenas uma relação vertical de hierarquia, mas várias relações horizontais, verticais e entrelaçadas entre as normas) e gradual (a sistematização será tanto mais perfeita quanto maior for a intensidade da observância dos critérios (ÁVILA, 2008a, p. 127)

Assim, ganha relevância o *postulado da coerência*, que, ao lado do postulado da hierarquia, auxilia na aplicação do direito, quando da existência de duas ou mais normas, efetivando, dessa forma, a eficácia recíproca.

Nessa esteira, presencia-se a existência de relacionamento vertical entre normas, segundo o qual a norma inferior deve refletir o conteúdo da norma superior. E mais, verifica-se o relacionamento horizontal, em que normas de mesmo grau hierárquico, sendo, todavia, uma mais específica que a outra, deverão apresentar conteúdos semelhantes ou, quiçá, de complementação.

Portanto, indubitavelmente, pode-se verificar uma via de mão-dupla, onde

o conteúdo da norma inferior deve corresponder ao conteúdo da norma superior, assim e ao mesmo tempo que o conteúdo da norma superior deve exteriorizar-se pelo conteúdo da norma inferior; e o conteúdo da norma mais específica deve corresponder ao conteúdo da norma mais geral, assim e ao mesmo tempo que o conteúdo da norma mais geral deve exteriorizar-se pelo conteúdo da norma mais específica. A eficácia, em vez de unidirecional, é recíproca. (ÁVILA, 2008a, p. 128 – 129)

Ao contrário do postulado da hierarquia, que leva a exclusão de uma norma em face de outra, o postulado da coerência acena com a possibilidade de aplicação gradual, “maior ou menor.” (ÁVILA, 2008a, p. 129) Nesse sentido, por exemplo, uma norma prevalece em face de outra, não em razão do postulado hierárquico, mas sim pelo fato de “promover mais” ou de ser “mais importante”

que outra norma. É, a propósito, o exemplo trazido por Humberto Ávila (2008a, p. 130), em que o princípio da dignidade da pessoa humana prevalece sobre a regra formal – segurança jurídica – por ser considerado “mais importante”.

A relevância do postulado da coerência, diretamente entrelaçado com o da hierarquia e, especialmente, vinculado com o da unidade do ordenamento jurídico, vai além. Outra função do postulado da coerência, segundo Ávila (2008a, p. 130-132), aponta a real necessidade de existir conexão entre os enunciados normativos. Nessa linha, subprincípios e as regras “são tanto melhor fundamentados quanto mais intensamente eles forem suportados por princípios superiores”. (ÁVILA, 2008a, p. 131)

De fato, trata-se de relação recíproca, em que o enunciado mais abstrato ganha maior concretude a partir de normas mais diretas ou menos abstratas. A partir dessa definição apresentada pelo autor, a título de ilustração, pode-se constatar que a Lei nº 11.672/08, que dispõe sobre os recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, nada mais é do que concretização do enunciado abstrato existente no art. 5º, LXXVIII da Constituição, que assegura “razoável duração do processo e os meios que garantam a sua celeridade.” Assim, a partir do postulado da coerência é possível detectar que uma norma poderá ser abrangida por outra, sendo certo de que ambas terão a mesma finalidade. De um conceito abstrato a um conceito mais concreto, o fim buscado nas normas em destaque é de afastar, na medida do possível, a malfadada morosidade da justiça. Assim, uma norma mais geral poderá ter sua significação inculpada na realização de um fim por ela estabelecida, uma “expressão”, uma “especificação” ou “aplicação”.

Ultrapassada a releitura dos postulados hermenêuticos, torna-se imprescindível, ainda de acordo com Humberto Ávila, trabalhar os postulados normativos aplicativos, tópico que segue.

5.6.2. POSTULADOS APLICATIVOS

Os postulados aplicativos são metanormas que indicam o processo de aplicação das normas – princípios e regras. É de se

destacar que os postulados aplicativos não se confundem com os sobreprincípios⁴¹, sendo inequívoco que eles estão fora do campo objeto de aplicação.

Pois bem. Conforme já assinalado, os postulados normativos aplicativos têm funções totalmente distintas das regras e dos princípios. De forma mais clara, sabe-se que regras, princípios e, até mesmo, sobreprincípios, são objetos de aplicação, ao passo que os postulados são metanormas que servem para dar sustentáculo na aplicação do direito e interpretação do ordenamento jurídico.

Nesse diapasão, portanto, os postulados normativos aplicativos têm como escopo solucionar os casos concretos surgidos à luz da realidade vivenciada, e não dos problemas internos do ordenamento jurídico existentes no campo abstrato.

Ao contrário do que é sustentado por boa parte dos juristas, que os rotulam como princípios, são postulados normativos aplicativos de destaque o da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição ao excesso.

Assim, metanormas que são, os postulados aplicativos

não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados. (ÁVILA, 2008a, p. 135-136)

Humberto Ávila subdivide os postulados normativos. De um lado, os inespecíficos. De outro, os específicos. No primeiro grupo – inespecíficos – estão presentes a ponderação, a concordância prática e a proibição do excesso. No segundo grupo, visualiza-se a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade.

41 Sobreprincípios são princípios/normas semântica e axiologicamente superiores.

De acordo com a subdivisão proposta por Ávila, passa-se a apresentar o primeiro grupo, os *postulados aplicativos inespecíficos*.

Sem rodeios, a ponderação engloba bens, valores, princípios e interesses. Para o autor, trata-se de ideia extremamente ampla e de pouco suporte para aplicação do Direito, tendo em vista que a finalidade perceptível se limita a separar os bens jurídicos postos em análise. No entanto, a ponderação deve ser, segundo o autor, estruturada, inclusive, para que seja utilizada quando da aplicação dos postulados específicos. A começar da análise de todos os elementos e argumentos existentes e terminar com a “formulação de regras de relação, inclusive de primazia entre os elementos objeto de sopesamento, com a pretensão de validade para além do caso.” (ÁVILA, 2008a, p. 145)

Ganha destaque o postulado normativo aplicativo inespecífico da relevância prática. Isso porque, segundo Ávila, deve-se buscar a “realização máxima de valores que se imbricam” (ÁVILA, 2008a, p. 145), por meio da dialética. Em outras palavras, deve-se tentar harmonizar os valores que estão em conflitos.

Ainda no primeiro grupo, pode-se visualizar a proibição ao excesso. Ao contrário do que alguns sustentam, esse postulado difere-se do postulado da proporcionalidade. Isso porque, no postulado da proibição ao excesso, nenhum direito fundamental poderá ser excessivamente limitado ou restringido, independentemente do discurso apresentado. Trata-se de limite a ser imposto, em que o núcleo duro do direito deve ser resguardado.

No segundo grupo dos *postulados normativos aplicativos*, os *específicos*, pode-se visualizar a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade.

De antemão, importante destacar que, para Humberto Ávila (2008b, p. 138-139), a igualdade é considerada “super-norma”. Isso porque a igualdade pode ser subdividida em todas as espécies normativas, isto é, dependendo da ocasião, ela poderá ser detectada como princípio, ou regra, ou postulado. A igualdade como postulado normativo aplicativo merece destaque por ora, pois

a aplicação da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão, tão importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não. Mais do que isso: fins diversos conduzem a medidas diferentes de controle. Há fins e fins no Direito. Como postulado, sua violação conduz a uma violação de alguma norma jurídica. Os sujeitos devem ser considerados iguais em liberdade, propriedade, dignidade. A violação da igualdade implica a violação a algum princípio fundamental. (ÁVILA, 2008a, p. 145)

A razoabilidade, segundo postulado normativo aplicativo específico, por diversas vezes é confundida com o postulado da proporcionalidade, especialmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Humberto Ávila (2008a, p. 151-161) trabalha com extrema desenvoltura o postulado em destaque, apontando, primeiramente, a existência de três níveis distintos.

No primeiro nível, a razoabilidade é detectada como equidade, assim como sustentara Aristóteles, ou seja, “consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral”. (ÁVILA, 2008a, p. 155) Portanto, nesse primeiro nível, a razoabilidade tem como escopo harmonizar o caso específico com a norma abstrata e geral. Para tanto, deve-se partir ou ter como premissa o que ocorre corriqueiramente, e não os casos específicos, tidos como extraordinários. Esse deverá ser o ponto de partida para interpretação das normas. No entanto, ao serem detectadas especificidades, a aplicação de normas poderá ser refutada, em razão da existência de anormalidade. Isso nada mais seria do que a efetivação da justiça, cujo respaldo normativo está previsto no preâmbulo e art. 3º da Constituição. Em outros termos e nas palavras do autor, “a razoabilidade serve de instrumento

metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária, mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral.” (ÁVILA, 2008a, p. 155)

No segundo nível da razoabilidade, como congruência, deve existir harmonização entre as normas e as condições externas. Assim, por óbvio, a primeira questão necessária refere-se à necessidade de existirem casos concretos recorrentes, ou melhor, suporte empírico. Logo, quando o legislador se afasta da realidade – aquilo que notadamente pode-se constatar no dia a dia – ao exercer o seu ofício constitucional, como, por exemplo, autorizar que o aluno tenha o certificado de conclusão de Ensino Médio quando aprovado no vestibular, independentemente do número de faltas às aulas, ele estará se afastando da realidade empírica, violando, por conseguinte, princípios basilares do Estado Democrático de Direito e do devido processo legal.

O mesmo ocorre com anacronismo legislativo, isto é, “naqueles casos em que a norma, concebida para ser aplicada em determinado contexto sócio-econômico, não mais possui razão para ser aplicada.” (ÁVILA, 2008a, p. 156)

Ademais, no caso de diferenciação, a razoabilidade como congruência exige relação entre a medida adotada e o critério de diferenciação. Logo, deve-se afastar de medidas arbitrárias, ou seja, diferenciar situações sem a devida apresentação de critérios.

Por fim, a razoabilidade também deverá ser analisada como equivalência, no terceiro nível, segundo Ávila. A medida adotada e o critério deverão ter equivalência. Assim, a aplicação de pena em razão de crime cometido precisa ser equivalente ao ato ilegal praticado.

O último postulado aplicativo específico trazido por Humberto Ávila é o da *proporcionalidade*. O autor gaúcho assinala que, evidentemente, o postulado da proporcionalidade se afasta do vocábulo “proporção”. Em outros termos, a ideia de proporção, por exemplo, quando da fixação da pena de acordo com a extensão da culpa ou o

número de representantes no Legislativo proporcionalmente ao número de habitantes ou eleitores, não possui similitude com o postulado em referência.

O postulado da proporcionalidade tem, para Humberto Ávila, que apontar medidas – meios – para alcançar fins pretendidos, à luz de três enfoques principais:

o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim que correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?)

Nesse diapasão, quando existe princípio – fim a ser alcançado – cuja concretização ou efetivação dependa de meios preliminarmente inexistentes ou vagos, o postulado da proporcionalidade será de grande valia. Isso porque, com base nos elementos inerentes ao postulado, conforme proposto pelo autor em análise, a possibilidade de êxito e a efetivação da justiça será maior.

A adequação, primeiro dos três enfoques do postulado da proporcionalidade, exige relação entre o meio e o fim. Os Poderes Executivo e Legislativo deverão buscar “um meio que promova minimamente o fim, mesmo que esse não seja o meio mais intenso, o melhor, nem o mais seguro.” (ÁVILA, 2008a, p. 167)

No que tange à separação de poderes, as escolhas feitas pelo Legislativo e pelo Executivo deverão, em um primeiro momento, ser afastadas da apreciação judicial. A medida adotada pelo legislador ou pelo administrador somente será alvo de declaração de invalidade, caso seja flagrante a incompatibilidade da opção, isto é, o meio escolhido não sirva para alcançar o fim almejado.

O segundo enfoque do postulado da proporcionalidade, a necessidade, anota que, uma vez escolhidos os meios para alcançar a finalidade pretendida – adequação –, eles deverão referendar a

igualdade e, ao mesmo tempo, não restringir sobremaneira direitos fundamentais. Portanto, os meios mais suaves deverão ser adotados visando alcançar o fim pretendido, levando-se em consideração os casos evidentes ou gerais, em contraposição aos casos particulares.

Por fim, ainda se tratando de postulado da proporcionalidade, existe, como terceiro enfoque, a “proporcionalidade em sentido estrito”. Aqui, deve-se analisar se as medidas adotadas limitam direitos fundamentais; no entanto, pelo fato de ter como escopo alcançar um direito justificável ou plausível, não tira a legitimidade das condutas. Em outros termos e em sentido de pergunta para o autor: “as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio?” (ÁVILA, 2008a, p. 173) Naturalmente, essa leitura remeterá a um alto e indubitável grau de subjetivismo. Entretanto, nesse particular, ganhará ênfase a necessidade de fundamentação.

6. CONCLUSÕES PARCIAIS

Na introdução, delineou-se a proposta do presente trabalho, ou seja, trabalhar a ideia de capacidade contributiva, positivada no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição, e principalmente a possibilidade de aplicá-la no caso concreto. O enunciado normativo em comento pode ser intitulado como regra ou princípio? Quais são os destinatários: todas as Funções do Estado ou somente o Legislativo? Como poderia a capacidade contributiva ser aplicada no caso concreto?

Evidentemente, na tentativa de alcançar as respostas às questões levantadas, em um primeiro momento, foi necessário trabalhar as diferentes concepções acerca da distinção existente entre regras e princípios e sobre a aplicação e interpretação do Direito.

Durante essa primeira parte, retornou-se aos paradigmas clássico e moderno. As suas características e os argumentos que ensejaram suas superações foram apresentados. Destaque-se, todavia, que, no Brasil, o paradigma moderno ainda é exaltado por muitos.

Não são raras as vezes que enunciados normativos específicos são afastados sem maiores fundamentos e, em seus lugares, são aplicados outros enunciados menos específicos ou, até mesmo, princípios sem previsão expressa e literal em qualquer fonte legislativa. Cumpre evidenciar que, nesse contexto, sustentar a aplicação do princípio da capacidade contributiva seria mais favorável.

Conforme devidamente apresentado, restam superadas, além dos paradigmas clássico e moderno, as teorias de Ronald Dworkin e Robert Alexy – inseridos no paradigma contemporâneo –, levando-se em consideração o contexto brasileiro. Isso porque na prática judiciária brasileira, conforme a teoria de Humberto Ávila, embora se admita a distinção entre princípios e regras, no processo de interpretação e aplicação do Direito, regra pode ser afastada em face de princípio, com a apresentação de fortes fundamentos e argumentos para superabilidade.

Dessa forma, considerando que as teses de Dworkin e Alexy são adequadas para o contexto por eles vivenciados nos seus países e que a superabilidade de regras por princípios sofre resistência, entende-se que a tese de Humberto Ávila, que busca observar a prática judiciária brasileira, deve ser o marco teórico das teorias dos princípios a ser seguido.

Em verdade, à luz da realidade da legislação tributária brasileira, extremamente pormenorizada, no caso de se adotarem as teorias dworkiana e alexyana – dualidade na aplicação do direito, uma para as regras e outra para os princípios –, fatalmente o princípio da capacidade contributiva, positivado na Constituição, teria pouca aplicabilidade, podendo, até mesmo, vir a ser, na prática, mera norma programática. Seria letra morta no texto constitucional. Afinal, o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo e comporta inúmeras regras, detalhando pormenorizadamente a prática tributária. Logo, a utilização de princípios, caso se acolhesse as teses de Dworkin e Alexy, dentre eles, o da capacidade contributiva, estaria pronta para o fracasso.

A releitura dos diferentes paradigmas das teorias dos princípios auxiliará sobremaneira na análise detida do enunciado normativo existente no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição. A proposta de Humberto Ávila de se utilizarem três diferentes critérios para dissociar princípios de regras – “critério da natureza do comportamento prescrito”, “natureza de justificação exigida” e “critério da medida de contribuição para decisão” – será de suma importância para alcançar a natureza do mencionado dispositivo e, a partir daí, trabalhar o seu conteúdo, interpretação e aplicabilidade, em especial, nos casos concretos, por meio dos postulados normativos.

Parte II

Capacidade Contributiva



7. DO NASCIMENTO DA TRIBUTAÇÃO E OS DIFERENTES CRITÉRIOS PARA O SEU EXERCÍCIO NA HISTÓRIA

Dizem os estudiosos que a tributação existe antes mesmo do surgimento do Estado moderno, estando presente no seio dos mais remotos grupos sociais politicamente organizados. Dessa forma, entendem que não se pode vincular o nascimento do Estado à existência da tributação⁴².

Entre os anos de 3.300 a 2.000 a.C., a primeira civilização do mundo – Suméria –, localizada na região sul da Mesopotâmia, utilizava o tributo como interessante método de imposição pecuniária dos vencedores sobre os vencidos nas guerras. Os valores arrecadados eram direcionados para expansão do exército. Dessa forma, nessa época remota, a tributação possuía flagrante caráter de sanção negativa.

No Egito Antigo, os faraós, que eram tidos como deuses encarnados, recebiam os tributos, em espécie ou trabalho, do

42 Em importante e conciso estudo, Simone Lemos Fernandes (2004, p. 03-51), a partir de riquíssima bibliografia, trabalha o nascimento e da evolução da tributação. O seu texto servirá de primordial sustentáculo – fonte – na exposição do presente capítulo.

Simone Lemos Fernandes divide a concepção de tributo, que variou ao longo do desenvolvimento humano, em nove estágios. São eles: (i) do tributo-oferenda e do tributo-punição; (ii) tributo-participação; (iii) tributo-potestade; (iv) tributo-proteção; (v) da retomada do consentimento ao exercício do poder fiscal; (vi) do retorno ao tributo-potestade; (vii) do tributo-troca do Estado Liberal; (viii) do surgimento dos encargos parafiscais; (ix) do tributo solidariedade.

Regina Helena Costa (2003, p. 15-21) e Aliomar Baleeiro (2006, p. 01) visualizam que o tributo está presente na humanidade desde a Antiguidade. A propósito, Baleeiro assinala que: “O tributo é vetusa e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.” (BALEIRO, 2006, p.01)

Todavia, em sentido contrário, Marciano Seabra de Godoi (1999, p.173-174) (2005, p. 152-153) e Ricardo Lobo Torres (2009, p. 92) (1998) não coadunam com tal posicionamento. Isso porque as civilizações antigas, incluindo-se as medievais, não exerciam o poder tributante de forma similar com a tributação moderna e contemporânea, salvo o nome. Inclusive, para Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 174) “(...) perceber-se-á a ‘virada histórica’ ocorrida no conceito de tributo após a instalação do que veio a se chamar Estado de Direito.”

povo. Interessantemente, a mensuração da tributação levava em consideração o nivelamento do rio Nilo.

Somente na Grécia Antiga, o indivíduo pôde participar ativa e efetivamente quando da criação das imposições pecuniárias. Naquela época, em que se exercia a democracia, a limitação de liberdade somente poderia ocorrer mediante edição de lei, mediante participação popular, ainda que indiretamente.

O custeio da Cidade era indispensável e tornava-se imperiosa a busca de recursos. No entanto, a ideia de tributação estava diretamente ligada ao entendimento de sanção negativa⁴³. Por essa razão, o cidadão grego resistia em ter que repassar parte dos seus recursos à Cidade.

Inteligentemente, visando amenizar a situação e, na busca de denominador comum, os sofistas passaram a discursar que o tributo teria característica de troca, ou seja, o cidadão repassava parte dos seus recursos, e a Cidade ficaria responsável pela proteção do seu financiador. Ao mesmo tempo, diante da restrição do povo grego aos impostos diretos, surgiram os impostos indiretos.

Houve a formação do Império Romano. Na medida em que o Império se estendia territorialmente a partir de novas conquistas, a necessidade de arrecadação para custeio das vitorias também crescia. A fonte de custeio também não eram os impostos diretos, pois, assim como os gregos, os romanos não os aceitavam. Além dos impostos indiretos, eram realizados empréstimos obrigatórios, sendo certo de que a devolução somente teria vez em caso de conquista militar.

Houve a queda do poder real e, em seu lugar, cresceu o poder de comando da Igreja e dos senhores feudais. De forma arbitrária, os senhores feudais impunham aos vassalos o dever de repassar parte dos recursos auferidos. O dever de pagar e o direito de receber eram evidenciados a partir da visualização da classe social a qual pertencia o ser humano. Noutros termos, o senhor feudal, o

43 Visualiza-se, assim, um dos motivos que Marciano Seabra de Godoi (1999, p.173-174) (2005, p. 152-153) e Ricardo Lobo Torres (2009, p. 92) não admitem com a possibilidade de existência de tributo antes da formação do Estado Moderno.

proprietário da terra, impunha o dever de pagar ao vassalo, aquele que estava instalado na sua propriedade.

Por seu turno, a Igreja Católica, como proprietária de terras, sob o discurso de que promoveria a segurança e a proteção, realizava intensas cobranças.

Vieram as monarquias nacionais e, ao seu lado, a necessidade de consentimento pelos representantes – parlamento, formado pelo clero, nobreza e burguesia – para cobrança dos impostos. Eram os “Estados-Gerais” na França e o “Parlamento” na Inglaterra os responsáveis para convalidar ou não a imposição tributária, até porque prevaleceria, a partir da Carta Magna de 1215, a ideia do *no taxation without representation*.

A tributação sofreu historicamente nova reviravolta. Surgiu o Estado Absoluto ou, conforme visualizado por Ricardo Lobo Torres (1991, p. 13-15), Estado Patrimonial⁴⁴. No Estado patrimonial, a figura do monarca, inicialmente, dividia espaço com os nobres e com a Igreja. No entanto, em um segundo momento e com a concessão de interessantes vantagens e imunidades, os nobres e a Igreja cediam os seus espaços à figura do monarca. A fiscalidade, portanto, restou centralizada.

44 Importante passagem sobre o Estado Patrimonial, segundo Ricardo Lobo Torres (1991, p. 13-15): “consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos; mas a característica patrimonialista não decorre apenas dos aspetos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública”. Adiante, na mesma linha, o autor assinala que “(...) o Estado Patrimonial, do ponto de vista financeiro, caracteriza-se por diversos outros fenômenos: as populações em geral são pobres e os reis, ricos; os sistemas tributários, caóticos e irracionais, compõem-se principalmente de tributos diretos, que incidem até sobre os pobres, mas aos quais estão imunes a nobreza e o clero (...)” (TORRES, 1991, p. 14)

Nesse período a imposição pecuniária não tinha limites e, sendo o caso, a coação era utilizada. Para a utilização da coação, adotava-se como fundamento a soberania⁴⁵.

Diante desta contextualização, os homens livres se rebelaram, por serem obrigados a sustentar o Estado Absoluto ou Patrimonial, enquanto escravos e servos não tinham condições de contribuir, e os nobres e a Igrejas usufruíam de privilégios. Saiu de cena o Estado Patrimonial ou Absoluto e, em seu lugar, surgiu o Estado Fiscal^{46 47} e as suas duas fases. Nasceu, pois, o liberalismo e o Estado Liberal.

Importante destacar que, na Europa, o surgimento do liberalismo se deu na França a partir da Revolução de 1789 (Revolução Francesa). Inclusive, como consequência da Revolução foi promulgada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que desenvolveu a autoimposição, de livre consentimento da tributação, que marcará desde então de maneira indelével a ordem constitucional das nações ocidentais (universalidade do princípio da legalidade tributária, que como visto não é ordem meramente formal). (GODOI, 2005, p. 153)

À mesma época, nos Estados Unidos da América, então colonizados pela Inglaterra, outra revolução viria à tona. Diante

45 A tributação nessa fase “fundava-se na soberania, sendo que governar era sinônimo de submeter, oprimir, explorar outros homens com a utilização de um aparelho institucionalizado.” (FERNANDES, 2004, p. 20).

46 Ensina Ricardo Lobo Torres (1991, p. 97-98) “O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica configuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos (...). Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e econômica, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade (...). O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras das liberdades humanas (...).”

47 Importante assinalar que Ricardo Lobo Torres (1991, 51 e ss.) visualiza, entre os Estados Patrimonial e Fiscal, a existência do Estado de Polícia. Frise-se que outros autores visualizam o Estado de Polícia como inerente ao Estado Patrimonial, ou seja, não se trata de figura autônoma/singular. No entanto, segundo Lobo Torres, o Estado de Polícia existiu em determinada época em determinados países especificamente, como Alemanha, Áustria, parte da Itália etc. No entanto, em outros países como a Inglaterra e a França, onde ocorreram as principais revoluções no século XVIII, a figura do Estado de Polícia não chegou a adentrar. O Estado de Polícia visava garantir o bem-estar e felicidade do povo e do Estado. Logo, visualizava-se evidente caráter paternalista, centralizador e intervencionista.

dos prejuízos decorrentes da Guerra de Sete Anos, o Parlamento inglês pretendeu impor tributação pesada sobre os colonos, com intuito de recuperar ou diminuir os prejuízos experimentados. No entanto, a pretensão do Parlamento inglês não foi aceita pelos Estados Unidos, o que, por conseguinte, ensejou, ao final, na Declaração de Independência, no ano de 1776.

Logo, verifica-se a quebra de paradigma na Europa e nos Estados Unidos. Do Estado Absoluto ou Patrimonial para o Fiscal e Liberal, sendo certo de que três mudanças radicais foram visualizadas por António Luciano de Sousa Franco, citado por Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 153):

A drástica liquidação do patrimônio principalmente imobiliário do Estado e da Igreja (e sua transferência às mãos produtivas da burguesia), a nova estruturação do sistema de produção (valorização da atividade empreendedora-empresarial e da riqueza mobiliária em detrimento da terra como fator de produção) e a afirmação do tributo como dever fundamental da cidadania no contexto de uma nova dimensão do princípio da igualdade de todos perante a lei (fim dos privilégios odiosos e das imunidades fiscais do patrimonialismo pretérito).

No Estado Liberal ou na primeira fase do Estado Fiscal, a ideologia assentava-se nas ideias de universalidade e do contratualismo – vínculo moral e de honra – na tributação. Defendia-se o Estado-Mínimo e pouco intervencionista, sendo certo de que o cidadão, componente do Estado, precisaria arcar igualmente com as despesas públicas. A tributação era leve nas atividades empresariais e nos rendimentos do trabalho, ao passo de nas riquezas agrárias e de consumo eram mais pesadas. A ideia do tributo-troca ou contraprestação – teoria do benefício – ainda era vista com bons olhos e prevalecia à época.

Nota-se, nesse período, o tributo como importante mecanismo para visualização de uma sociedade livre e igualitária.

Professor Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 179) verifica, a partir do contexto do Estado Liberal ou primeira fase do Estado Fiscal, que

o tributo é ao mesmo tempo consequência e garantia da ordem jurídica, política e social assentada sobre o princípio da igualdade de todos perante a lei. Sendo assim, o sistema tributário deverá ser todo ele informado e condicionado pelo princípio da igualdade, o qual, como já vimos, não determina o mesmo tratamento a todos, senão permite e em alguns casos mesmo ordena tratamentos de *iure* diversos, em função de valores constitucionais de prestígio.

Desta arte, o critério da capacidade contributiva, o instituto das imunidades, o instituto das isenções e demais benefícios fiscais, tudo isto deve ser visto como facetas do processo de informação do direito tributário pelo princípio da igualdade.

Todavia, o ideal libertário, enquanto incluía parte da sociedade, deixava outra totalmente excluída. A industrialização crescia a passos largos, assim como a massa de proletariado. O liberalismo prestigiava a burguesia, mas não o proletariado. Diante da indiferença do Estado Liberal, injustiças e inconformismos ficaram evidentes. Logo, diante da insatisfação social, nova reviravolta veio à tona, desta feita, tornando-se necessário redimir as diferenças sociais. A busca do bem-estar geral tornou-se imperiosa. Nasce a concepção de Estado Social, a segunda fase do Estado Fiscal, em meados do século XX, especificamente após a Primeira Grande Guerra Mundial.

O Estado até então abstencionista, teve que virar presente e interventor. Tornou-se necessária a atuação estatal para afastar a injustiça social vivenciada⁴⁸. Surgiu, por conseguinte, a figura da

48 No Estado Social ou segunda fase do Estado fiscal, dentre outras medidas diretas adotadas pelo Estado, verifica-se a edição de leis trabalhistas, a criação da Previdência Social.

extrafiscalidade, importante instrumento do Estado para intervir ou direccionar a economia, os objetivos de ordem constitucional e a sociedade em geral. Logo, direitos sociais precisaram ser garantidos, o que ensejou a necessidade de aumento da arrecadação.

Entretanto, em meados dos anos 80 do século passado, após a perda de força do governo trabalhista inglês e do governo social democrata alemão, dúvidas acerca da efetividade de serviços sociais em geral, com os altos e desnecessários gastos do Estado e com o inconformismo de se pagar altos impostos, nova ideologia passou a prevalecer no mundo, inclusive em países que jamais vivenciaram o bem-estar geral, como o Brasil. Vivencia-se a onda do neoliberalismo⁴⁹.

A concepção atual no neoliberalismo é de que, ao contrário do que ocorreu em outras épocas, a igualdade, como medida de comparação, é atualmente um dos elementos que regulará o poder tributante. Dessa forma, torna-se imperioso trabalhá-la, de tal modo que se possa detectar o seu real conteúdo, especialmente na seara tributária.

8. IGUALDADE

8.1. A EVOLUÇÃO E O ATUAL CONTEÚDO DE IGUALDADE

A tributação, desde o seu surgimento, teve diferentes e diversos fundamentos. De fato, foi no Estado Liberal que restou consubstanciado que a tributação deveria respeitar dois preceitos basilares: a legalidade e a igualdade. A tributação justa é aquela que respeita a igualdade.

No entanto, detectar que a igualdade está ligada à justiça ou, especificamente, que a tributação que observa a igualdade é tributação justa, não soluciona ou finaliza a pesquisa. Isso porque as ideias de igualdade geral e igualdade tributária precisam ser desenvolvidas, sendo certo que o seu real conteúdo varia no tempo e no espaço. Como

49 Vide Godoi (1999, p.182)

lembra o Professor Ricardo Lobo Torres (1999, p. 330), “o princípio da igualdade é vazio, recebendo conteúdo emanado dos diversos valores e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas”.

Misabel Derzi (2004, p. 96), apesar de reconhecer que desde tempos mais longínquos a ideia de igualdade estava ligada à justiça⁵⁰, anota a grande dificuldade de se aferirem a igualdade e os aspectos relevantes para tanto⁵¹.

Ainda no conceito aristotélico, a igualdade era verificada a partir da análise do critério de mérito. Todavia, naquela época, somente alguns homens poderiam ter análise de mérito, tendo em vista que a política então vivenciada excluía tal possibilidade para as mulheres, os escravos e as crianças.

Professora Misabel Derzi (2004, p. 96) assinala que Montesquieu defendia a manutenção dos tribunais especiais para julgamento dos nobres. Dessa forma, os nobres e os cidadãos em geral seriam julgados pelos seus pares.

O conteúdo da igualdade foi sendo desenvolvido ao longo tempo. Mas, a partir do nascimento do Estado Liberal e com o rompimento do Estado Absoluto, a ideia de igualdade que ali surgiu passou a ser importante sustentáculo para a atual concepção. Os privilégios odiosos e as discriminações sem fundamentos eram repudiados, no Estado Liberal e hoje. A arbitrariedade não tinha mais vez⁵².

50 No mesmo sentido, Lobo Torres (1999, p. 329).

51 Em sua clássica obra, Celso Antônio Bandeira de Mello (1993, p. 11) também levanta a questão acerca de como se verificar o que seria igual e desigual. Nas palavras do autor: “(...) Quem são os iguais e quem são os desiguais? A dizer: o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais? Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”

52 Sempre bom deixar claro que, como já anotado, apesar de existir repúdio aos privilégios odiosos e às discriminações, essas concepções sempre oscilaram. O contexto social e político vivenciado a cada época sempre influíram no real conteúdo de igualdade. Tanto que, até meados do século passado, não se falava em discriminação o fato de a mulher não poder exercer os mesmos direitos usufruídos pelo homem, como, por exemplo, o direito ao voto. Até então, a limitação da mulher a alguns direitos, hoje não vivenciados nos países politizados, não era visualizada como discriminação e, por conseguinte, em violação ao

No Estado Liberal difundia-se a ideia de igualdade formal, ou seja, aquela que reivindicava a igualdade na aplicação da lei, de forma sistêmica e rígida. Isso porque,

historicamente desenvolveu-se em primeiro lugar o Estado de Direito formal, que reconhece a separação de Poderes, o domínio da lei (*rule of law*), a legalidade da Administração e a tutela jurídica contra atos do Poder público por meio de tribunais independentes. O Estado de Direito formal realiza-se principalmente a segurança jurídica. (TIPKE; LANG, 2008, p. 182)

Portanto, defendia-se a aplicação uniforme da lei⁵³.

Como parte da população estava desprestigiada – proletariado – e com o desenvolvimento industrial, as diferenças sociais estavam cada vez maiores. A insatisfação aumentava. A rigidez do Estado formal não poderia ter mais vez, sendo necessária a busca da igualdade na realidade ou nos fatos, ao invés da igualdade jurídica, verificada na letra fria da lei.

Exsurge a ideia de igualdade no Estado Social, em que a busca é pela inclusão social e a efetivação em máxima medida de direitos sociais. A desigualdade fática e o abismo entre as classes sociais deveriam ser minimizados. O Estado passou a intervir no seio da sociedade e, por meio das mais diferentes políticas, visou implementar a igualdade de oportunidades – igualdade material. O bem-estar geral era o objetivo a ser alcançado.

Adiante, o ideal de Estado Social foi sucedido pela atual concepção mundial, seguida pelo Brasil, do Estado Democrático de Direito. Nesta linha, as constituições modernas sustentam verdadeiro caráter dual, ou seja, prestigiam valores inerentes ao individualismo do Estado Liberal, como a separação dos poderes e

princípio da igualdade. A concepção de igualdade no Estado Democrático de Direito é diferente dos Estados Liberal e Social.

53 No Estado Liberal imperava o receio de retorno ao Estado Absoluto. Logo, as leis deveriam exaurir todas as matérias ou regular todas as condutas. A rigidez formal da lei na aplicação era irrefutável.

a segurança jurídica, e o da coletividade e a justiça social do Estado Social. Noutros termos, as constituições modernas abarcam de uma só vez princípios do Estado Liberal e do Estado Social, sendo necessária a busca pelo equilíbrio entre o respeito do ser individual e da coletividade/solidariedade como um todo⁵⁴.

Não obstante os ideais liberais e sociais conviverem em conjunto na atual concepção de Estado Democrático de Direito, a constatação do (des)respeito à igualdade está sempre, como ponto inicial, diretamente vinculada à comparabilidade entre sujeitos e determinada medida adotada ou critério de comparação. Ilustrativo, pois, é o exemplo de Luigi Vittorio Berliri, citado por Misabel Derzi (2004, p. 97-98):

Est miser nemo, nisi comparatus

Há séculos que nos perguntamos o que é a Justiça e por que é justo o que sentimos como justo. Mas há uma coisa que sabemos bem por experiência secular, e que o homem, animal político, sente e sofre de forma primordial, prepotente e real, a necessidade de justiça, assim como a fome, o medo e o amor; essa misteriosa necessidade que algumas situações apagam e outras provocam, excitam, levam à revolta e ao delito, a fim de aplacá-la.

Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino, que não entende de códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo gritará entre lágrimas que 'não é justo' que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo terá superado e dominado o prazer do obséquio. (...)

54 A busca deste equilíbrio será desenvolvido no tópico adiante, quando se trabalhará os elementos da igualdade. A partir dele será possível verificar os critérios para detectar a ilegitimidade das discriminações e a legitimidade das "discriminações reversas", conforme intitulado por Ricardo Lobo Torres (1999, p. 402).

A isonomia clama pelo tratamento rigidamente igual – formal –, sem qualquer espécie de diferenciação. A diferenciação somente será admitida caso haja fundamento justo que a sustente – igualdade material – ou a busca de outros objetivos e valores de âmbito constitucional. No exemplo acima, portanto, o critério de comparação é o número de chocolates entregues aos irmãos. Se não há nenhum fundamento plausível que sirva de sustentáculo, é desigual o fato de um irmão receber dois chocolates, enquanto o outro recebe apenas um. Mas se deve destacar que a rigidez e formalismo outrora prevalecente é atualmente relativizado, sendo certo de que distinções justificáveis não violam o preceito da igualdade.

Nessa linha expositiva, Humberto Ávila (2008b, p. 41) lembra que para o Direito “não importa apenas saber se as pessoas são ou não são iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva)”.

Portanto, não se pode olvidar que a atual ideia de igualdade deve ser detectada a partir de determinado critério de comparação adequado para constatar ou buscar determinada finalidade⁵⁵. Nesse diapasão, Humberto Ávila (2008b, p. 42), em síntese, define a atual concepção de igualdade como “relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”.

8.2. ELEMENTOS DA IGUALDADE

No tópico anterior foi possível verificar a evolução do conteúdo da igualdade até, enfim, verificar o seu atual entendimento no Estado Democrático de Direito. Diante da mencionada evolução, não se

⁵⁵ A igualdade prescritiva, ao contrário da descritiva, deverá ser visualizada a partir de determinada finalidade a ser alcançada. Sujeitos serão comparados a partir de critério adequado para alcançar determinada finalidade. Dessa forma, quando surge o dever de pagar tributo, a igualdade, princípio fundamental que é, deverá ser observada. Nesse sentido, dois indivíduos com mesma capacidade contributiva deverão pagar igualmente o tributo. A finalidade é pagar tributo; o critério observado para tanto é a capacidade contributiva. Nesse contexto, pouco importa o sexo, a religião, a idade etc. de ambos os indivíduos que estão sendo comparados.

pode olvidar que, atualmente, o conteúdo da igualdade resguarda dois vieses distintos, quais sejam, aquele que garante o direito individual do cidadão e o que permite o avanço da sociedade como um todo por meio da igualdade de oportunidades – igualdade material.

De fato, nenhum indivíduo é rigidamente igual ao outro. Sempre haverá diferenças, muito embora algumas características possam até coincidir. *A priori*, qualquer discriminação na lei pode insurgir como violação da igualdade. No entanto, atualmente, algumas diferenciações são admitidas e tidas como legítimas, porque por meio delas a igualdade material e outros objetivos constitucionais poderão ser alcançados integralmente⁵⁶.

Celso Antônio Bandeira de Mello (1993) elaborou clássica obra trabalhando a igualdade. Posteriormente, Humberto Ávila (2008b) também desenvolve o tema, especificamente na seara tributária.

Com efeito, deve-se partir da premissa de que nenhuma diferenciação é permitida. Contudo, a distinção na lei, desde que observados determinados requisitos específicos, pode ser constitucionalmente admitida.

Para que a isonomia seja prestigiada, Humberto Ávila (2008b, p. 42-73) apresenta quatro requisitos específicos – elementos estruturais da igualdade – que precisam ser observados atentamente. São eles: (i) sujeitos; (ii) medida de comparação; (iii) elemento indicativo da medida de comparação e (iv) finalidade da diferenciação.

Para início da análise da igualdade, como primeiro ponto, deve-se verificar a existência de pelo menos dois sujeitos, sendo certo de que eles figurarão como alvo de comparação. Na realidade,

56 Professor Ricardo Lobo Torres, ao desenvolver a matéria, assinala que é legítima a ‘discriminação reversa’ ou ‘discriminação positiva’. Nessa situação, “a desigualdade cometida contra os ricos e as pessoas que se encontram em condições econômicas, sociais ou intelectuais melhores, como resultado da proteção concedida aos pobres e aos fracos, torna-se plenamente constitucional. (...) No Brasil já temos diversos exemplos de discriminação reversa. O STF fez inscrever na Súmula da Jurisprudência Predominante a declaração de que ‘é constitucional a lei do município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro’ (verbete 539)”.

nem sempre serão alvo de comparação as pessoas físicas. Podem situar nessa hipótese, pessoas jurídicas, coisas, fatos etc⁵⁷.

Os sujeitos escolhidos deverão ser comparados. Para tanto, alguma medida comum dos sujeitos deve ser selecionada. Nessa linha, não se admite que qualquer medida seja escolhida subjetiva ou alternativamente, mas sim, dentre várias as mais diversas situações, deve ser adotada a medida de comparação que tenha suporte empírico real⁵⁸. E mais, além do suporte empírico real, torna-se imperioso que a medida de comparação tenha pertinência com a finalidade almejada e seja o melhor caminho para tanto⁵⁹.

A medida de comparação, todavia, pode possuir inúmeros indicativos. Logo, para alcançar a discriminação legítima, torna-se necessário buscar o elemento indicativo da medida de comparação, sendo que entre ambos deverá existir relação fundada e conjugada.

Ensina Humberto Ávila (2008b, p. 48) que, para existir relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, importante “existir um vínculo de correspondência

57 Em sentido semelhante ao que é sustentado por Humberto Ávila, Bandeira de Mello (1993, p.17) assevera que “(...) qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde não se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico.”

58 Humberto Ávila (2008b, p. 43-47) apresenta série de julgados do Supremo Tribunal Federal que referenda tal situação. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.667, Lei do Distrito Federal determinava que aluno, mesmo que não tivesse frequentado o mínimo de aulas exigido por lei, no caso de aprovação no vestibular, teria direito ao certificado de conclusão do terceiro ano.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 489, lei estadual que, para fins de aposentadoria de Secretário de Estado, contava em dobro o período trabalhado, foi declarada inconstitucional. Evidentemente arbitrária a medida de comparação adotada pela lei – ser ou não Secretário de Estado – para fins de aposentadoria. Na ADI n. 3.105, foi julgada inconstitucional a lei que impunha diferentes formas de contribuições por inativos para fins de custeio da seguridade social. Os inativos vinculados à União contribuíam de forma distinta daqueles que ligados aos Estados membros e aos Municípios. De fato, a medida de comparação era ilegítima.

59 Bandeira de Mello (1993, p. 39) assinala, de forma adequada, que: “a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferente e o regime dispensado aos que inserem na categoria diferenciada.”

estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação.” (ÁVILA, 2008 b, p. 48)⁶⁰

Ultrapassada a ideia da relação fundada que deve existir entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, também é necessário observar a relação conjugada que deve existir entre ambos. Isso porque, o elemento indicativo a ser adotado deve, dentre todos existentes, ser o que melhor poderá alcançar a finalidade. Noutros termos, se dois elementos indicativos possuírem relação fundada com determinada medida de comparação, aquele que tiver maior possibilidade de alcançar a finalidade pretendida deverá ser utilizado⁶¹.

Verifica-se, assim, a necessidade de relação harmônica, em que: (i) entre a medida de comparação e o elemento indicativo tenham relação fundada e conjugada; (ii) entre a medida de comparação, que se valerá do elemento indicativo, tenha relação fundada e conjugada com a finalidade pretendida.

Nesse diapasão, a medida de comparação a ser adotada, além de abranger elemento real, possuir relação fundada e conjugada com o elemento indicativo e com a finalidade pretendida, precisa ser compatível com o texto constitucional. De nada adiantará, para sustentar determinada diferenciação, o legislador se valer de dois sujeitos e adotar medida de comparação constitucionalmente vedada⁶².

Não obstante, apesar de o legislador não poder utilizar medida de comparação constitucionalmente vedada, excepcionalmente

60 Exemplo dado por Ávila: o Legislativo, com intuito de proporcionar maior segurança aos passageiros, pretende tomar algumas medidas. Veja-se: a finalidade é proporcionar a segurança dos passageiros. Para tanto, entende que o reflexo e a visão são as medidas de comparação. A partir de tais medidas de comparação, é possível se valer de vários elementos. Baseando-se de dados empíricos consideráveis, o Legislador se vale da idade e, por conseguinte, indica o fator “idade 65 anos” como elemento indicativo da medida de comparação visão e reflexo.

Logo, outros critérios, como opção sexual, cor, sexo etc. não possuem relação fundada entre as medidas de comparação e a finalidade do exemplo ora exposto.

61 Nesse sentido, por exemplo: “uma medida de comparação pode ser aferida por vários elementos: a capacidade de discernimento pode ser aferida pela idade, pelo nível de instrução, pelas notas, e assim por diante (...)” (ÁVILA, 2008b, p. 51). Deve-se adotar o elemento que poderá auxiliar no alcance da finalidade pretendida.

62 Quando a medida de comparação ensejar em preconceito, distinções por sexo ou raça etc.

e com importante ônus argumentativo e de fundamentação, ele poderá flexibilizar essa premissa e, com intuito de efetivar outros objetivos constitucionais, se valer desta medida⁶³.

Por fim, para que a discriminação seja legítima, além dos elementos anteriores – sujeitos, medida de comparação e elemento indicativo –, é necessário que a finalidade pretendida com a ação tenha sustentáculo em âmbito constitucional. E mais, a finalidade pretendida não pode estar indiretamente excluída ou não colidir com o regime jurídico⁶⁴.

Diante desse contexto, verifica-se que a igualdade, em caráter preliminar, exige tratamento rigidamente igual, sem qualquer possibilidade de discriminação. No entanto, à luz do constitucionalismo moderno, algumas diferenciações são aceitáveis e isso não resultará em violação à igualdade. Em diversas situações, os tratamentos diferenciados, desde que observando os indicativos mencionados anteriormente, efetivamente legitimarão a igualdade material ou se buscará a efetivação de outros objetivos ou valores constitucionais em máxima medida⁶⁵.

63 Ávila (2008b, p. 58), mais uma vez exemplifica: “embora ninguém possa ser tratado de modo diferente em razão de deficiência física ou da sua ocupação profissional, qualquer um pode ser tratado distintamente em razão de sua deficiência se o cargo público a ser preenchido requerer exatamente uma habilidade cuja existência seja impedida pela deficiência, ou em função da sua ocupação profissional se a finalidade a ser atingida exigir precisamente o estímulo de determinadas atividades em detrimento de outras. (...) Em vez disso, a utilização da medida de comparação é mera decorrência acidental e secundária da promoção de um fim que legítima”.

Pode-se ir além. Exatamente para fazer a inclusão social por meio das ações afirmativas, o governo poderá se pautar para efetivá-las de critérios como homossexualidade, deficiência física etc.

64 Para Bandeira de Mello (1993, p. 42): “De logo, importa, consoante salientado, que haja correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento. Contudo, ainda se requer mais, para lisura jurídica das desequiparações. Sobre existir nexos lógicos, é mister que se retrate concretamente um bem – não um desvalor – absorvido no sistema normativo constitucional.”

65 Em síntese, Bandeira de Mello (1993, p. 47-48) conclui que: “Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I – A norma singulariza a atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada. II – A norma adotada como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator ‘tempo’ – que

8.3. IGUALDADE “PERANTE A LEI” E “IGUALDADE NA LEI”

Dando prosseguimento à exposição do presente capítulo, passa-se a desenvolver duas situações inerentes à igualdade. São elas: (i) igualdade “perante a lei” e igualdade “na lei”.

Diretamente ligada ao liberalismo, a “igualdade perante a lei” clama pela uniformidade quando da aplicação da lei, isto é, assimila a ideia de universalidade, em que todos estão submetidos e regidos por ela. Evidencia-se, conforme outrora denominada, a verdadeira igualdade formal. Aqui, o aplicador da lei, mesmo diante de evidente arbitrariedade, não terá espaço para reflexão e para ponderar a aplicação da lei injusta⁶⁶.

Nesse sentido, valendo-se de exemplo de Hans Kelsen, Lacombe (2000, p. 24-25) assinala que na hipótese de uma lei prever o direito ao voto somente ao homem, não poderá o aplicador fazer qualquer ponderação acerca da sua legitimidade e estender o conteúdo às mulheres. No entanto, para fazer prevalecer a ideia de igualdade perante a lei, na hipótese de o homem negro ser impedido de votar, o aplicador deverá fazer prevalecer o diploma normativo que concede direito a voto a todos os homens, independentemente da sua raça.

não descansa no objeto – como critério diferencial. III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados. IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrimens*, *desequiparações* que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita.”

66 Luciano Amaro (2005, p. 135), trabalhando sobre o tema assinala que: “diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas ‘diferentes’ que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei”.

A seu turno, a “igualdade na lei” remete à ideia de limitação do poder legiferante e na obrigatoriedade de observância da igualdade, refutando-se, por conseguinte, qualquer espécie de arbitrariedade ou discriminação no corpo da lei.

Professora Misabel Derzi (2006, p. 530), com grande poder de síntese, aduz que a efetivação da igualdade material se dará da seguinte forma:

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal.

Sendo assim, o aplicador da lei, ao fazer o controle amplo de igualdade, estará sujeito não somente à necessidade de aplicação uniforme da lei, mas também e, principalmente, precisará verificar se não existe nenhuma discriminação ou, caso exista, se ela respeita os elementos estruturais de igualdade, especificamente, se “fundadas e conjugadas as medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.” (ÁVILA, 2008b, p. 77)

Importante destacar que no atual texto constitucional brasileiro o dever de observar a “igualdade na lei” e “igualdade perante a lei” está previsto de forma literal nos artigos 3º, que arrola os princípios fundamentais, e 5º, que dispõe sobre a igualdade geral, como direito individual fundamental.

De igual modo, apesar de a igualdade geral já ser deveras suficiente, o Constituinte de 1988, para dar maior segurança ao contribuinte, também positivou a “igualdade na lei” especificamente na seara tributária, conforme se detecta no enunciado do artigo 150, II da Constituição⁶⁷.

67 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.” (BRASIL, 1988).

8.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: MEDIDA DE COMPARAÇÃO PARA EFETIVAÇÃO DA IGUALDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA

Nos tópicos anteriores ficou evidente que o atual conteúdo de igualdade refuta as arbitrariedades, os privilégios odiosos e as discriminações infundadas. Ademais, a “igualdade perante a lei” aponta a ideia de que a lei deve ser aplicada a todos, sem qualquer distinção, ao passo que a “igualdade na lei” impõe limitações à atuação do Legislativo e o dever de o Judiciário revisar aquilo que não respeitar a igualdade.

Evidentemente, a igualdade, princípio constitucional, deve ser visualizada nos diversos segmentos do Direito. Logo, advém inevitável questão: como a igualdade se efetiva no Direito Tributário?

Retornando-se aos elementos da igualdade, pode-se verificar que os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária e a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado. Por conseguinte, qual seria a medida de comparação a ser adotada e quais seriam os seus elementos indicativos?

Klaus Tipke (2002, p. 33-34) aponta que, ao longo da história, foram mencionadas três diferentes medidas passíveis de ser utilizadas para repartição da carga tributária. São elas: (i) princípio *per capita*, (ii) princípio da equivalência e (iii) princípio da capacidade contributiva⁶⁸.

No princípio *per capita*, todos os contribuintes devem pagar a mesma quantia a título de tributos. De acordo com esse princípio, pouco importa a condição social e econômica.

No princípio da equivalência, por sua vez, muito difundido à época do liberalismo – tributo-troca, conforme apresentado no primeiro capítulo desta parte –, a mensuração dos impostos levava em consideração os custos do Estado em favor do contribuinte.

68 Ricardo Lobo Torres (1998, p. 693) e José Maurício Conti (1997, p. 14) utilizam a expressão princípio do benefício, ao invés de princípio da equivalência.

Assim, aquela pessoa ou grupo que recebesse maior benefício do Estado, deveria repassar mais recursos, comparado-se com aquela pessoa ou grupo que pouco recebesse auxílio.

Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, 22-44) aduzem, com propriedade, que esse princípio não possui nenhuma prática, uma vez ser impossível mensurar, detectar e definir⁶⁹, atualmente, os benefícios governamentais e a sua real extensão perante os indivíduos.

Importante destacar que, de acordo com qualquer um dos princípios acima mencionados, no caso de efetividade prática, certamente os objetivos e princípios sociais não poderiam ser alcançados.

E mais. O princípio da equivalência, caso fosse difundido nos dias atuais, conseguiria levar ao incrível paradoxo de impor aos mais pobres e excluídos o dever de contribuir mais do que aqueles mais abonados.

Neste contexto, até mesmo por exclusão, a medida de comparação da igualdade na seara tributária somente poderá ser a capacidade contributiva. Precisa foi a colocação da Professora Misabel Derzi:

O princípio da igualdade, genericamente estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, já bastaria para demonstrar que a imposição de deveres iguais para quem tem distinta capacidade econômica é contrária aos desígnios constitucionais. O art. 145, para. 1º, ainda obriga, claramente, graduá-los de forma pessoal e segundo a capacidade contributiva. (BALEEIRO, 2006, p. 382)⁷⁰

69 "Para se chegar a uma medida ou mesmo a uma simples compreensão de qualquer tipo de benefício (ou ônus), temos de nos perguntar: 'Em relação a quê?' Precisamos tomar algo de base. A magnitude de um benefício recebido é a diferença entre esse nível básico de bem-estar, antes do benefício, e o nível de bem-estar da mesma pessoa uma vez transmitido o benefício. Neste caso, a base para avaliação dos benefícios do governo simplesmente não existe. O benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar de alguém num mundo sem governo e o seu bem-estar com a existência do governo." (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23)

70 Na Alemanha, por exemplo, o texto constitucional não faz nenhuma alusão à capacidade contributiva. Naquele país, a ideia de capacidade contributiva é

Logo, verifica-se que o Constituinte de 1988, para que não fossem criadas dúvidas, determinou expressamente qual seria a medida de comparação⁷¹ a ser adotada em matéria tributária, ao positivar, no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, a ideia de capacidade contributiva.

Portanto, se os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária; a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado; a medida de comparação a ser adotada será a capacidade contributiva. E mais, os elementos indicativos da capacidade contributiva são a renda, o patrimônio e o consumo⁷², conforme previsto no texto constitucional, em seus artigos 153, 155 e 156.

Ocorre, todavia, que a capacidade contributiva, da forma que foi positivada no texto constitucional, não está reduzida tão somente como menção expressa legislativa da medida de comparação a ser adotada para fins de alcançar a igualdade em matéria tributária. De fato, o conteúdo existente no enunciado aponta que o dispositivo possui grau de importância e extensão muito maior. É o que será visualizado no próximo capítulo.

9. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

9.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO COMPARADO E NO DIREITO BRASILEIRO

9.1.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO COMPARADO

No atual constitucionalismo, a capacidade contributiva é o fundamento essencial para imposição dos tributos. Contudo, alguns países optaram por não inseri-la expressamente em seu

detectada a partir da ideia de igualdade geral.

71 A propósito: “a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 56)

72 Esses são os três elementos que servem para mensurar a capacidade contributiva. Eles serão devidamente trabalhados no capítulo seguinte. Por ora, basta a menção.

texto constitucional, uma vez que a capacidade contributiva seria diretamente entrelaçada com a igualdade. Bastaria se ater à igualdade, pois o seu corolário lógico seria a capacidade contributiva.

Dentre esses países que optaram por não positivizar o princípio da capacidade contributiva em seu texto constitucional, merece destaque a Alemanha. Este Estado, com grande influência jurídica no Brasil, a partir da colaboração da doutrina e dos tribunais, referenda a capacidade contributiva⁷³.

Diferentemente da opção feita pela Alemanha, vários países optaram por positivizar em seus textos constitucionais o princípio da capacidade contributiva⁷⁴.

A Constituição da Itália possui a seguinte redação em seu art. 53: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

A Constituição da Espanha, em seu artigo 31:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica mediante un sistema tributário justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

Do mesmo modo, a Constituição da Suíça de 2000, art. 127, 2: “To the extent that the nature of the tax allows it, the principles

73 “A Constituição Alemã não estatui critério algum de justiça para uma tributação justa; em especial, ela não menciona o princípio da capacidade contributiva. Uma vez que o princípio da igualdade, também positivado na Constituição Alemã, exige um critério adequado de comparação, a ciência tributária teve de se ocupar da questão: qual é o critério de comparação ou qual o princípio de comparação adequado ao Direito Tributário? Na Alemanha a doutrina dominante na ciência dos impostos e também na ciência do Direito dos impostos declara-se favorável ao princípio da capacidade contributiva. Também vários acórdãos do Tribunal Constitucional Federal Alemão se baseiam nesse princípio.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.28).

74 Vide Conti (1997, p. 43-45), Valadão (2000, p. 34-47), Costa (2003, p. 20), Oliveira (1998, p. 42-45).

of universality and equality of the tax treatment and of taxation according to economic capacity shall be followed.”

Na Venezuela, a Constituição “chavista” de 2000, nos artigos 316 e 317:

Art. 316: El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Art. 317: No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que nos esté establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

O Paraguai, no art. 181 da Constituição:

De la igualdad del tributo.

La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.

Nota-se nos dispositivos legais supramencionados que, em diferentes ordenamentos jurídicos estrangeiros, os ideais de justiça, capacidade contributiva, vedação ao confisco e igualdade se correlacionam.

Verifica-se, portanto, que a ideia de capacidade contributiva transcende as mais diversas fronteiras, sendo certo de que nas constituições modernas recebe, em regra, lugar de destaque e, indubitavelmente, pode ser vista como a medida de comparação apta para efetivar a igualdade na seara tributária. Conforme se notará no tópico que segue, o Brasil, como não poderia deixar de o

ser, acompanhando as demais constituições modernas, fez positivar expressamente em seu texto constitucional que os impostos não poderão violar ou exceder a capacidade contributiva do sujeito passivo.

9.1.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO BRASILEIRO

9.1.2.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS CONSTITUIÇÕES ANTERIORES

Nem sempre a capacidade contributiva esteve positivada expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, em nível constitucional. Desde a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, no Brasil, que antes da vigente, já possuiu seis Constituições⁷⁵, a capacidade contributiva somente teve maior destaque na Constituição de 1946 e na atual.

O Brasil Imperial e independente, em sua primeira Constituição, do ano de 1824, e com grande influência dos ideais liberais, previa no seu art. 179, parágrafo 15, a capacidade contributiva: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

Após a proclamação da República em 1889, já no ano de 1891, o Brasil promulgou nova Constituição. Nela, assim como nas duas Constituições seguintes, de 1934 e 1937, a capacidade contributiva não teve previsão expressa.

Mas, em 1946, a Constituinte não falhou e, no art. 202, a capacidade contributiva voltou a ter destaque no texto constitucional brasileiro: “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. (BRASIL, 1946)

75 Sem adentrar no debate, a Constituição de 1967 teria sofrido substancial alteração por meio da Emenda em 1969, o que, por conseguinte, refutaria a ideia de ter existido a Constituição de 1969. Todavia, destaca-se que muitos constitucionalistas assinalam que, em verdade, em 1969 estava presente outra Constituição, e não a de 1967.

Todavia, na Constituição de 1967 e na Emenda de 1969, a capacidade contributiva não teve a necessária previsão constitucional.

No entanto, isto não significou, para muitos, que o princípio não mais precisava ser observado. Segundo o entendimento de grande parte dos estudiosos, continuava a existir o princípio no próprio Texto, desde que se fizesse uma interpretação sistemática da Constituição. (CONTI, 1997, p. 39)

Transcorreram-se os anos. Desde 1967 até meados da década de 80 e com maior ênfase na década de 70, o País vivenciou período de abalo na democracia, tendo em vista o regime militar então vivenciado.

Com o fim do regime militar e com o retorno da democracia, a Constituição Cidadã de 1988 não poderia deixar de prever expressamente a capacidade contributiva, como importante limitador do exercício do poder tributário pelo Estado.

9.1.2.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

José Maurício Conti (1997, p. 39-41) anota que a Assembleia Nacional Constituinte reservou atenção para debater a capacidade contributiva. De fato, jamais houve dúvida se seria ou não necessária a inclusão do princípio na nova Constituição a ser promulgada, mas tão só sobre a redação a ser adotada.

Depois de muitos debates, ficou assentado que a capacidade contributiva deveria ser incluída logo no primeiro artigo do Capítulo do Sistema Tributário Nacional, na seção dos Princípios Gerais. Nesse contexto, evidentemente, não se pode olvidar o grau de importância atribuída à capacidade contributiva pelo Constituinte Originário.

Enfim, a capacidade contributiva foi inserida no artigo 145, parágrafo 1º do texto constitucional e recebeu o seguinte enunciado:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

(...) (BRASIL, 1988)

De acordo com o enunciado normativo do artigo 145, parágrafo 1º, que positivava a ideia de capacidade contributiva – “impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” –, torna-se imperioso analisar, com base nas teorias dos princípios, qual é natureza da espécie normativa em questão.

Nessa toada, analisando-se detidamente o dispositivo legal e levando-se em consideração a dicotomia de normas de primeiro grau proposta por Humberto Ávila, se está diante de princípio ou de regra?

Como visto, Humberto Ávila (2008a) apresenta três distintos critérios que podem diferenciar as espécies normativas⁷⁶.

No primeiro critério, “da natureza do comportamento prescrito”, os princípios têm como escopo alcançar algo/fim ou estado ideal de coisas, não apontando de forma exata qual o comportamento a ser observado. Nesse sentido, a Constituição positiva no parágrafo 1º do artigo 145 um verdadeiro estado ideal de coisas ou um fim a ser alcançado, qual seja, de que a imposição tributária observe a capacidade contributiva do sujeito passivo. De fato, o caminho não está traçado de antemão – não há condutas expressas –, competindo ao legislador ordinário trazer

⁷⁶ São três os critérios. Entretanto, o segundo, denominado “natureza de justificação exigida”, não merece, no momento, destaque.

ulteriormente as diretrizes procedimentais para tanto, sem afastar a competência constitucional do Judiciário de avaliar a legitimidade dos atos praticados e das escolhas feitas. Quando foi promulgada a Constituição em 1988, “o-que-deve-ser” foi posto: a tributação deverá respeitar a capacidade contributiva do contribuinte. A partir daí, o Legislativo e o Judiciário devem passar a exercer as suas respectivas funções constitucionais visando implementar o “o-que-deve-ser” previsto pelo Constituinte.

Outro critério apresentado por Humberto Ávila, intitulado “critério da medida de contribuição para decisão”, também pode auxiliar a desvendar a natureza do dispositivo constitucional em comento. Até mesmo em razão do grau de abstração, não se pode extrair nenhum grau de decidibilidade⁷⁷ imediata, mas tão só um apontamento de como se deve ser. Enquanto, por exemplo, qualquer lei instituidora de tributo indica, a partir dos seus mais variados dispositivos, o quanto, como e onde pagá-lo de forma decisiva/imediata, o artigo 145 parágrafo 1º da Constituição somente aponta que os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo indubitável a falta de determinação do seu conteúdo, o que refuta, de antemão, qualquer possibilidade de decidibilidade imediata.

Nesse sentido, não se pode olvidar que o artigo 145 parágrafo 1º da Constituição positiva entre nós um verdadeiro princípio de ordem constitucional: o da capacidade contributiva. Logo, conforme restará melhor trabalhado nos tópicos que seguirão, o princípio em comento possui extrema relevância para pautar as atuações das funções Estado e é importante direito subjetivo do sujeito passivo de obrigação tributária⁷⁸.

77 Termo utilizado por Humberto Ávila no seu livro *Teoria dos Princípios*.

78 Alfredo Augusto Becker (2002, p. 484 e 490-491) rechaça a constitucionalização da capacidade contributiva. Em tópico próprio, em seu livro *Teoria Geral do Direito Tributário*, o autor propõe o seguinte título: *constitucionalização do equívoco*. Justifica da seguinte forma: “A velhice e ambiguidade da locução ‘capacidade contributiva’ mergulharam filósofos, financistas e juristas em alucinante balbúrdia e para que a confusão ficasse total, as modernas Constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em *regra constitucional*, do Estado. É a constitucionalização do equívoco.” (BECKER, 2002, p. 484).

Ocorre que a concepção, ou melhor, conteúdo de capacidade contributiva é, num primeiro momento, vazio ou vago. Nessa linha, torna-se imperioso complementá-lo, de tal modo que, com sustentáculo no texto constitucional vigente, seja possível aferir a real dimensão do princípio da capacidade contributiva.

É o que se passa a fazer.

9.2. CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

9.2.1. O SENTIDO DO TERMO “SEMPRE QUE POSSÍVEL” EXISTENTE NO ART. 145, PARÁGRAFO 1º DA CONSTITUIÇÃO

A maior parte da doutrina se apega com ênfase nas redações legislativas e, muitas das vezes, a partir de um só enunciado normativo, pretende fazer interpretação de todo o texto constitucional. E, quando isso acontece, a melhor exegese pode não ser alcançada, principalmente quando a redação não é elaborada de forma precisa ou clara. De fato, isso ocorre com o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição: “*Sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).”

Adiante, o autor, no capítulo intitulado *Regra de Direito Natural é o “princípio da capacidade contributiva” – sua “ripugnanza” a uma juridicização*, continua tecendo severas críticas à constitucionalização da capacidade contributiva: “A origem histórica do princípio da capacidade contributiva, bem como a fertilíssima proliferação de teorias, cada uma sustentando uma especial visão do problema de tal modo que é impossível agrupá-las em diferentes sistemas orgânicos, são dois fatos que denunciam a natureza essencialmente *jus naturalista* do princípio da capacidade contributiva. Diante do princípio da capacidade contributiva, cada autor não toma *conhecimento*, mas sim *posição*; isto é, desenvolve um trabalho que não é *constatação objetiva* de um fato, mas sim a *valorização subjetiva* deste fato em relação ao conceito de Bem Comum (autêntico ou falso) que, consciente ou inconscientemente, cada autor Justiça tributária. Em síntese: o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma *genuína regra de Direito Natural*.” (BECKER, 2002, 490-491)

Destaque-se que por ser jusnaturalista, Becker entende ser desnecessária a posituação no ordenamento jurídico de algo que é lógico e essencial. Em outros termos, a concepção de que o exercício do poder tributante precisa respeitar a capacidade contributiva é algo tão natural que nem precisa ser previsto no direito positivo.

O termo “sempre que possível” parece conceder faculdade para o legislador ordinário (i) instituir impostos de caráter pessoal e (ii) graduar os mesmos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Em outros termos, não haveria obrigatoriedade irrefutável de, quando for “impossível”, os impostos possuírem caráter pessoal e nem de a capacidade contributiva ser respeitada⁷⁹. Mas, na realidade, esta aparente faculdade está incorreta.

Ives Gandra da Silva Martins (1999, p. 42-51), interpretando o dispositivo em comento e reconhecendo a imperfeição linguística, é enfático ao afirmar que o termo “sempre que possível” vincula tão somente o caráter pessoal dos impostos. Dessa forma, a regra constitucional aponta que, “sempre que possível”, os impostos devem ser diretos, ou seja, ter característica pessoal e recair sobre a renda e o patrimônio dos sujeitos passivos de obrigação tributária. No entanto, “quando não for possível”, portanto, em caráter excepcional, os impostos poderão ser indiretos, ou seja, deixar de ter característica pessoal e, por conseguinte, recair sobre outras fontes de exteriorização de riqueza, como, por exemplo, o consumo – é o caso do ICMS e do IPI.

79 Dario Silva Oliveira Júnior (2000, p. 52-53), após citar os pensamentos de Hugo de Brito Machado, Ricardo Lobo Torres e Ives Gandra da Silva Martins, propõe análise da sintaxe do dispositivo. Assim, o “e” na frase concretiza conjugação coordenativa aditiva, o que, por conseguinte, une as duas orações, de modo que não existe orações principal e secundária. Logo, o termo “sempre que possível” engloba tanto “os impostos de caráter pessoal” quanto a expressão “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.” Conclui que trata-se de dispositivo constitucional indicativa e sem natureza mandamental. Luciano Amaro (2005, p. 139), interpretando o mesmo dispositivo legal, entende que com o termo “sempre que possível” pode ser visualizado como ressalva tanto para personalização quanto para a capacidade contributiva. Entende que o termo “sempre que possível” “abre campo precisamente para a conjugação com outras técnicas tributárias (como a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído.” (AMARO, 2005, p. 139). Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 202) apresenta outra visão. Segundo Godoi, “pode-se afirmar que o legislador está obrigado a graduar os impostos segundo a capacidade contributiva do contribuinte (o que sempre é possível), mas permite-se que, em nome de outros valores constitucionais – redução das desigualdades regionais, p.ex. – seja afastado no caso concreto (Alexy) o princípio (mandato de otimização) da capacidade contributiva. Nestas situações, continua sendo possível a graduação pela capacidade econômica (...), mas o legislador pode legitimamente afastar tal critério, contato que não seja para instituir privilégios odiosos em contrariedade ao princípio maior da igualdade.”

O autor, inclusive, anota que seria interessante que, para dirimir eventuais dúvidas, o termo “sempre que possível” seja trasladado para outro local na oração. Sugere, assim: “os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados...” (MARTINS, 1999, p. 42)⁸⁰.

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 60), para dar maior sustentáculo na afirmativa, finaliza seu pensamento asseverando que “A interpretação, portanto, mais coerente é a de que a capacidade contributiva (no caso incompreensivelmente denominada econômica) seja respeitada sempre, e não se possível, para que o seu desrespeito não implique confisco”⁸¹.

Entende-se que a partir de interpretação sistemática da Constituição a ideia de capacidade contributiva, mesmo no caso de suposta ausência de previsão expressa constitucional, há que prevalecer para fins tributários.

Conforme analisado anteriormente, não se pode olvidar que a capacidade contributiva será a medida de comparação a ser adotada para alcançar a igualdade tributária. Ademais, importante destacar, desde já, que o mínimo vital não pode ser tributado, assim como a tributação não poderá ter característica confiscatória. Logo, a base de imposição tributária será tão só aonde existir capacidade contributiva, independentemente de previsão escrita/expresa constitucional⁸².

80 Vale menção aos diferentes entendimentos acerca da inclusão da cláusula “sempre que possível” no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição. Paulo de Barros Carvalho (2007) assevera que a referida cláusula é meramente expletiva. O legislador, sem conhecimento jurídico, não se atenta para determinadas minúcias. Logo, tal cláusula é extremamente irrelevante para o dispositivo constitucional e, inclusive, a leitura pode ser feita sem a referida cláusula. Por sua vez, José Souto Maior Borges (2007) refuta tal entendimento e assinala que o dispositivo, como um todo, possui função deontica. Assim, o cientista precisa buscar a melhor exegese do dispositivo sem afastar ou desconsiderar a cláusula “sempre que possível”.

81 Dentre outros autores, concordam com esse posicionamento: Derzi (2004, p. 116), Conti (1997, p. 46-48), Machado (2007, p. 69), Spagnol (2004, p. 119-120), Lacombe (2000, p. 35), Costa (2003, p. 90-92)

82 “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.” (AMARO, 2005, p. 138)

Nesse sentido, por mais que pesem os entendimentos em sentido contrário apresentados por renomados juristas, a partir da interpretação da Constituição como unidade, corrobora-se com a exegese apresentada por Ives Gandra da Silva Martins.

Dessa forma, pode-se sistematizar, da seguinte forma, a interpretação do termo “sempre que possível” existente no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição:

A) Os impostos pessoais devem ser utilizados em maior medida pelo legislador, tendo em vista que, pela sua própria sistemática, a realidade e a pessoalidade do sujeito passivo poderá ser melhor visualizada⁸³. Logo, os impostos não pessoais devem ser adotados em caráter de exceção, sendo certo, inclusive, de que o próprio Constituinte já indicou os seus aspectos materiais⁸⁴.

B) O termo não pode ser adotado para fins de relativizar o direito subjetivo de o sujeito passivo ser tributado segundo a sua capacidade contributiva. Se assim o fosse, de fato, estar-se-ia admitindo a tributação do mínimo vital ou com efeito confiscatório⁸⁵, o que é vedado pela Constituição, conforme restará demonstrado adiante de forma mais pormenorizada.

9.2.2. O “CARÁTER PESSOAL” DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O preceito constitucional que positiva a capacidade contributiva assinala a necessidade de a tributação respeitar a individualidade de cada sujeito passivo de obrigação tributária. Veja-se, novamente, o dispositivo: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

83 Os impostos indiretos efetivam parcialmente a capacidade contributiva e a igualdade na tributação.

84 Apesar da determinação do Constituinte, o legislador ordinário não vem respeitando o preceito. Atualmente, no Brasil, a tributação indireta – consumo – ganha cada vez mais destaque.

85 O texto constitucional no artigo 1º garante expressamente a dignidade da pessoa humana. Por sua vez, o art. 150, VI da Constituição veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco.

De antemão, até mesmo pela redação do dispositivo, verifica-se que o Constituinte faz menção à capacidade econômica do contribuinte – pessoalidade e realidade –, ou seja, no singular e não no plural.

Interpretando o dispositivo constitucional, Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 32-34) apontam que o princípio da capacidade contributiva é considerado como princípio de individualidade e princípio de realidade.

É compreendido como princípio da individualidade porque a capacidade contributiva, norma jurídica, deve buscar a justiça individual, isto é, levar em consideração, para fins de tributação, as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, não se deve observar a capacidade de contribuir dos grupos sociais.

O princípio da capacidade contributiva também está diretamente entrelaçado com o princípio de realidade, pois visa a uma fonte de riqueza existente e não presumida⁸⁶. Assim, Klaus Tipke e Douglas Yamashita definem que o princípio da capacidade contributiva não é um princípio de valor nominal, mas sim real.

Luciano Amaro, na mesma linha, assevera que

na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto; além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando efetivar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva)

86 Como, por exemplo, capacidade contributiva sob a ótica do talento pessoal. Somente a título de contraponto à ideia da capacidade contributiva real, Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 29-34) mencionam que, como a capacidade contributiva não possui maior concretude, ela poderia ter a ideia de tributação pessoal à luz do potencial do contribuinte. Na concepção de capacidade contributiva com base no talento pessoal, o cidadão deve ser tributado de acordo com aquilo que ele poderia render, mas que, por algum motivo, não consegue alcançar o patamar esperado. Por exemplo: a pessoa que abandona uma carreira de sucesso nos negócios para se tornar um escritor fracassado ganha menos do que poderia ganhar. Sob o princípio da tributação por talento, os impostos cobrados dessa pessoa não diminuiriam quando sua renda diminuísse." (MUPRPHY; NAGEL, 2005, p. 29)

comprometa os seus meios de subsistência, ou livre exercício da sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2005, p. 138)

Adiante, inclusive, Luciano Amaro aponta que a capacidade econômica possui fragmentações. Dentre outras, está presente o princípio da personalização⁸⁷.

O entendimento de que a capacidade contributiva é importante instrumento para impor limites à tributação individualmente visualizada, transcende a doutrina nacional. De igual modo, Francesco Moschetti (2001, p. 244 e 274), ao interpretar o artigo 53 da Constituição italiana, assevera que “principio de capacidad contributiva es principio constitucional de justicia fiscal, válido para cada particular ‘concurso a los gastos públicos’, en sí y por sí considerado”.

Não restam maiores dúvidas que, hoje, “o caráter pessoal” também se estende às pessoas jurídicas, e não se restringe somente às pessoas físicas.

Nos termos do artigo 121 e seguintes do Código Tributário Nacional, não se pode olvidar que as pessoas jurídicas, assim como as físicas, podem figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária. Pela própria literalidade do artigo 145, parágrafo 1º, o Constituinte aponta que os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Destaque-se o vocábulo “contribuinte”, que, pelo fato de não especificar, deve ser compreendido no seu sentido amplo, ou seja, todos aqueles que podem figurar no pólo passivo da relação jurídica-tributária.

Ademais, conforme já anotado, a igualdade na seara tributária se vale, como medida de comparação, da capacidade contributiva. Logo, em um primeiro momento, afastar essa medida de comparação em face do exercício do poder tributante em relação às

87 Na mesma linha, Professora Misabel Derzi (BALEEIRO, 2006, p. 538) e Marco Aurélio Greco. (GRECO, 2005, p. 179-180)

pessoas jurídicas seria o mesmo que afastar preceito constitucional sem a sua necessária fundamentação e argumentação.

A propósito, Professor Paulo Caliendo (2005, p. 177) aduz que o próprio texto constitucional, ao prever tratamento diferenciado às pequenas e microempresas, está, de fato, prestigiando a capacidade contributiva. E mais, acrescenta-se que a igualdade material tributária está sendo devidamente observada.

Assim, conclui-se que a capacidade contributiva referenda em máxima medida a realidade e a pessoalidade do sujeito passivo de obrigação tributária, pessoas físicas e jurídicas, em concorrer, dentro de seus limites, com o dever de repassar parte dos seus recursos para cobrir as despesas públicas.

9.2.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SUA INTER-RELAÇÃO COM OUTROS ENUNCIADOS NORMATIVOS CONSTITUCIONAIS

Para constatação do verdadeiro conteúdo da capacidade contributiva, os juristas se valem da leitura na íntegra do texto constitucional. A partir dos mais variados dispositivos constitucionais, pode-se verificar a presença de elementos que levam a indubitável conclusão relativamente à necessidade de se referendar a capacidade contributiva, seja para detectar o respeito da igualdade na tributação, seja para impor limites ao Estado Tributário. De fato, é a partir do entrecruzamento dos variados dispositivos constitucionais que se pode alcançar o verdadeiro alcance da capacidade contributiva⁸⁸.

88 Importante anotar que, muito embora a capacidade contributiva esteja positivada no texto constitucional no art. 145, parágrafo 1º, o seu real e total conteúdo pode ser alcançado a partir da leitura do texto constitucional como um todo. Como lembra Robert Alexy, embora enunciado normativo e norma possam em algumas situações ser iguais, os institutos se diferem. A norma é o “significado de um enunciado normativo.” (ALEXY, 2006, p. 54). Ademais, em algumas situações, para verificar o sentido exato de determinada norma, torna-se imperiosa a realização do entrecruzamento de vários enunciados normativos. Noutros termos, somente a partir do entrecruzamento de vários enunciados normativos é possível verificar a norma aplicável. Nesse sentido, quando se fala que a tributação precisa respeitar a capacidade contributiva, este termo, evidentemente vago, precisa receber maior concretização. E esta concretização pode ser alcançada a partir da leitura de outros dispositivos constitucionais diretamente relacionados.

Ainda no Título I, intitulado “Dos princípios Fundamentais”, percebe-se que o Brasil tem como um dos seus fundamentos construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pretende, ademais, reduzir as desigualdades sociais e regionais, buscando, portanto, efetivar a igualdade material⁸⁹.

No Título II, que dispõe sobre os Direitos e Garantias Fundamentais, pode-se notar que o Constituinte Originário pretendeu resguardar, ao lado de outros, em máxima medida: (i) direitos e deveres individuais e coletivos – artigo 5º; (ii) direitos sociais – artigos 6º ao 11º. De fato, esses direitos são plenos e fundamentais, sendo que sequer poderão ser alvo de restrição, por se tratar de cláusulas pétreas⁹⁰. Como são direitos individuais e sociais absolutos, eles não podem sofrer, dentro dos limites constitucionalmente previstos, qualquer espécie de delimitação. E mais, o Estado, quando necessário, precisa se esforçar para efetivá-los.

Por mais que o exercício do poder tributante possua legitimidade constitucional, indubitavelmente ele deverá conviver em harmonia com os direitos constitucionalmente garantidos ao cidadão. Assim, o poder tributante não pode violar direitos individuais e sociais do cidadão.

Nesse sentido, a tributação não pode restringir o direito individual à propriedade.

O direito de propriedade, como delineado constitucionalmente, deve servir à sua função social, e somente poderá ser suprimido mediante desapropriação por

Portanto, para verificar a verdadeira dimensão da capacidade contributiva, torna-se imperioso analisar enunciados normativos constitucionais correlatos, a partir de interpretação sistemática.

89 O artigo 3º da Constituição assim preceitua: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, **justa e solidária**; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais e regionais**; (...).” (BRASIL, 1988)

90 São normas constitucionais intangíveis, ou seja, não poderão ser suprimidas do texto constitucional por emenda constitucional. Portanto, são normas que estão presentes desde a promulgação da Constituição e assim ficarão até que ocorra, hipoteticamente, nova Constituinte.

necessidade ou utilidade públicas ou, ainda, por interesse social, após justa e prévia indenização em dinheiro, como regra (art. 5º, XXII, XXIII e XXIV, da CF).

Outrossim, a propriedade constitui princípio geral da ordem econômica (art. 170, II, da CF).

Assim é que não pode o Estado, por via da tributação, desrespeitar este primado fundamental do Estado de Direito, sob pena de praticar confisco, vedado expressamente pelo texto constitucional, como visto (art. 150, IV). (COSTA, 2003, p. 103-104)

Previsto como princípio geral da ordem econômica, a livre iniciativa, assim como os ideais de valorização do trabalho humano, o livre exercício de qualquer atividade econômica, a liberdade de profissão são considerados direitos fundamentais. Logo, é ilegítima a tributação que limite o exercício desses direitos⁹¹.

De igual modo, a tributação não pode servir de subsídio para restringir o exercício de direitos sociais, tais como, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, expressamente positivados entre os artigos 6º e 11º. Se o Estado não fornecer os meios necessários, quedando-se, pois, inerte, o cidadão, por meio dos seus recursos, poderá efetivá-los. Insta destacar que a Constituição, em seu artigo 196, é expressa ao assinalar que “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Nesse contexto, o exercício dos direitos sociais deve ser pleno e ilimitado,

91 “Art. 5º (...) XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; (...) VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

sem qualquer espécie de delimitação. Afinal, o Estado Tributante não pode criar obstáculos ou restringir aquilo que o Estado Social está obrigado a efetivar/garantir.

Já no Sistema Tributário Nacional, na Seção que dispõe sobre as limitações do poder de tributar, verifica-se, no art. 150, II da Constituição, a positivação da igualdade tributária, sendo certo de que o enunciado aponta que todos os contribuintes devem ser tratados igualmente, à luz da sua capacidade contributiva.

O artigo 150, IV, diretamente ligado ao direito fundamental à propriedade, aponta que o tributo não pode ser confiscatório.

Portanto, a partir da visualização de todos os enunciados normativos elencados, pode-se verificar que a tributação não poderá restringir o usufruto máximo pelo cidadão dos seus direitos individuais e sociais constitucionalmente previstos. Logo, podem-se notar dois níveis distintos que balizam a tributação: (i) o mínimo vital ou existencial e (ii) a vedação do tributo com efeito confiscatório. De fato, esses dois níveis evidentemente opostos – mínimo e máximo – balizam o legítimo exercício do poder tributante. Entre esses dois níveis existe a capacidade contributiva, base apta e legítima para a incidência tributária⁹².

92 Ricardo Lobo Torres (1998, p. 689-690) ensina que: “o princípio da capacidade contributiva, subordinado à ideia de justiça, pouco tem a ver com a problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade e dos direitos humanos. A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e da intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento, jamais o seu fundamento.”

Na mesma linha, Fabio Brun Goldschmidt (2003, p. 161-163): “se estabelecermos um gráfico que considere a relação entre o Poder de Tributar e a riqueza tributada será preciso fixar, de um lado, um ponto a partir do qual a tributação se torna possível e, de outro, um ponto a partir do qual ela deixa de ser quantitativamente razoável e constitucional para tornar-se inadmissível. Entre esses dois pontos encontraremos a esfera de liberdade de atuação do legislador tributário. Em outras palavras, esse espaço intermediário representará a capacidade contributiva.”

9.2.4. OS DOIS PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS QUE DELIMITAM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

9.2.4.1. O MÍNIMO VITAL OU EXISTENCIAL

No tópico anterior foi proposta uma leitura do texto constitucional e, a partir dos mais variados enunciativos constitucionais, foi realizado o entrecruzamento com a capacidade contributiva, atualmente positivada no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição. Em síntese, verificou-se o balizamento do Estado Tributário, sendo certo que a legitimidade da sua atuação não pode restringir o usufruto de direitos individuais e sociais, observando-se, ainda, os princípios basilares da ordem econômica, e tem como limite o não confisco tributário. Dentro dessa margem, resta presente a capacidade contributiva, local apto a ser legitimamente explorado pelo poder tributante.

Assim, torna-se imperioso desenvolver ambos os parâmetros que balizam o exercício tributante do Estado.

Devidamente trabalhada nas doutrinas brasileira e estrangeira, a tributação não pode interferir, ao ponto de restringir, em qualquer grau, o usufruto de direitos individuais e sociais básicos. Fala-se em preservação do mínimo vital ou mínimo existencial.

Assim como a capacidade contributiva, a ideia de mínimo existencial é termo vago ou aberto. Destaque-se, outrossim, que, ao contrário da capacidade contributiva, o texto constitucional não possui previsão expressa garantindo a não tributação do mínimo existencial ou, sequer, fazendo qualquer menção escrita ao termo⁹³.

93 Na Constituição de 1946, no entanto, a ideia de mínimo existencial podia ser extraída do enunciado normativo existente no artigo 15, parágrafo 1º: “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 1999, p. 141-142) anota que, no Japão, o mínimo existencial resta preservado, conforme se verifica no artigo 25: “Todos terão direito à manutenção de padrão mínimo de subsistência cultural e de saúde”. Da mesma forma, a Alemanha, em seu artigo 105: “o mínimo existencial é imune a impostos.” O autor assinala, ainda, que o mínimo existencial pode ser verificado com maior frequência nas Declarações Internacionais. É o caso do artigo 25 da Declaração

Logo, para alcançar o real conteúdo do mínimo existencial, torna-se indispensável a realização de interpretação sistemática do texto constitucional⁹⁴.

O neoconstitucionalismo referenda o exercício de direitos individuais e sociais. No que tange ao exercício de direitos sociais, espera-se do Estado não somente a sua atuação negativa – inerente aos direitos individuais, que restringem a atuação do Estado em face do cidadão –, mas, principalmente, ações positivas. Noutros termos, para que os objetivos traçados pelo Constituinte Originário sejam alcançados, torna-se imperiosa a atuação constante do Estado visando efetivá-los integralmente⁹⁵.

Evidentemente, a questão inerente ao mínimo existencial está diretamente ligada à pobreza. São recursos econômicos existentes que, quando muito, são suficientes para arcar com as necessidades elementares do cidadão e da sua família. Esses recursos econômicos, de fato, não demonstram a existência de capacidade contributiva⁹⁶. Esses recursos são intocáveis pela tributação.

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 146 e ss.) assinala que o mínimo existencial possui como sustentáculo ideais de liberdade⁹⁷, de

Universal dos Direitos do Homem, do ano de 1948: “Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários.”

94 Professor Ricardo Lobo Torres (1999, p. 126-203) apresenta importantíssimo trabalho desenvolvendo o mínimo existencial e a visualização do termo na seara tributária.

95 Nessa linha, indubitavelmente, para alcançar a erradicação da pobreza, reduzir as desigualdades sociais e regionais, objetivos constitucionais positivados no artigo 3º da Constituição, o Estado não pode ser mero espectador. Ele precisa atuar de forma incisiva. Do mesmo modo, o Constituinte visando preservar o mínimo, concede verdadeiras imunidades para aqueles que possuem, mesmo que presumidamente, poucos recursos disponíveis para concorrer com as despesas públicas. É o caso, por exemplo, as imunidades relativamente ao pagamento de taxas para os hipossuficientes, artigo 5º XXXIV, e do ITR incidente sobre pequenas glebas rurais, artigo 153, parágrafo 4º, II.

96 Capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica. Adiante, em tópico próprio, as diferenças serão devidamente traçadas.

97 “O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente a pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes*, aproximando-se do conceito e das conseqüências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando

felicidade, nos direitos humanos e na igualdade. Ademais, questões básicas, como alimentação, saúde e educação estão diretamente entrelaçadas com o mínimo suficiente para sobrevivência, sendo certo de que sobre esses gastos ou investimentos o Estado Tributário não pode se valer como fonte de recursos⁹⁸.

A partir do texto constitucional, o autor consegue apontar algumas imunidades implícitas. A primeira delas é a cesta básica. À luz da seletividade do IPI e da essencialidade do ICMS, as reduções de alíquotas e as isenções destes tributos incidentes especialmente sobre a cesta básica, referendam a ideia do mínimo existencial⁹⁹.

O mínimo existencial familiar também é tido como outra imunidade implícita. Dessa forma, abatimento com gastos feitos em favor de dependentes, isenções para idosos e/ou aposentados, faixa mínima de renda para fins de isenção etc., são importantes

de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados." (TORRES, 1999, p. 151)

98 Até mesmo como delimitação do tema, não se pretende, no presente trabalho, adentrar em discussões relativas entre a maximização dos mínimos sociais e a otimização dos direitos sociais, conforme proposto por Ricardo Lobo Torres (1999, p. 156 e ss.). Semelhante é o tema abordado no livro *The Cost of Rights: Why Liberty depends on taxes*, de autoria de Stephen Holmes e Cass R. Sustein. Esse tema merece, de fato, trabalho acadêmico exclusivo.

Deve-se frisar que a questão ora trabalhada limita-se a verificar o exercício do mínimo indispensável para sobrevivência do cidadão e da sua família, sendo certo de que os recursos dos particulares que sirvam para subsidiar o referido mínimo não pode ser alvo do Estado Tributário. Logo, não se discute como o Estado deve concretizar os direitos sociais; não se discorre sobre a possibilidade de o Judiciário determinar que, à luz dos direitos sociais, o Estado custeie, sem qualquer relativização, o usufruto em máxima medida de direitos sociais, como a educação, a saúde etc.

99 Oportuno assinalar que, em regra, os produtos essenciais à subsistência do homem sofrem menor incidência tributária. Portanto, o legislador respeita os ideais de essencialidade e seletividade.

Não obstante, quando a regra não é observada, parte dos tribunais brasileiros não se esquivam de verificar se a essencialidade e a seletividade vêm sendo ou não respeitadas pelo legislador ordinário.

No Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro existem inúmeros precedentes entendendo ser inconstitucional a fixação da alíquota de 25% incidente sobre o consumo de energia elétrica. O fundamento apresentado é que os princípios da essencialidade e da seletividade não estão sendo observados. E mais, o Tribunal, valendo-se da hermenêutica, ao invés de afastar o dever de pagar tributo na sua integralidade, vem reduzindo a alíquota do tributo para 18%. Logo, o Estado não deixará de arrecadar e o contribuinte deverá continuar arcando com o tributo, no entanto, dentro dos limites constitucionais. (RIO DE JANEIRO, 2008)

instrumentos para preservar o mínimo existencial. De igual modo, a não tributação de pequenas glebas rurais, conforme previsão do artigo 153, parágrafo 4º, II da Constituição.

O usufruto da moradia também pode ser visualizado como uma das formas de referendar o mínimo existencial. Assim, políticas de isenção de IPTU para pessoas de baixa renda devem ser adotadas.

O mínimo existencial também está presente quando a Constituição garante, independentemente do pagamento de taxas, o acesso à justiça e à obtenção de certidões junto ao Poder Público por cidadãos hipossuficientes.

O direito à saúde, previsto no artigo 6º e garantido expressa e literalmente no artigo 196 da Constituição, demonstra a preocupação do Constituinte Originário para garantir em máxima medida o exercício desse direito social.

A educação também é outro direito social que possui amparo expresso pelo texto constitucional. Entre os artigos 205 e 214, o Constituinte deixa transparecer a sua real intenção de proporcionar o acesso aos estudos a todos, sem qualquer distinção. A Constituição é enfática ao apontar a educação como direito do cidadão e dever do Estado.

Entende-se totalmente inconcebível a fixação de limites para fins de dedução de Imposto de Renda dos investimentos feitos pelo contribuinte visando complementar a sua educação e a dos seus dependentes¹⁰⁰.

100 O artigo 81 do Regulamento de Imposto de Renda aponta os limites: “Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais. § 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa. § 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque. § 3º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos

Nesse sentido, o mínimo existencial pode ser verificado como espécie de “núcleo duro” que limita a atuação do poder tributante do Estado. Os recursos dos particulares, evidentemente escassos, não podem sofrer incidência tributária. Os gastos feitos pelo contribuinte em seu favor ou da sua família visando efetivar direitos sociais – saúde, lazer, educação, moradia etc. –, que, inclusive, é dever do Estado, jamais poderiam sofrer qualquer restrição, especialmente e de forma mais evidente e forte, quando da Declaração de Rendimentos e aferição da base de cálculo do Imposto de Renda¹⁰¹. Afinal, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34)

9.2.4.2. A VEDAÇÃO AO CONFISCO

Visualizada a ideia de mínimo existencial, primeiro limitador do exercício do poder tributante do Estado, torna-se imperioso discorrer sobre a vedação ao confisco, o segundo limitador.

De fato, é entendimento uniforme na doutrina e na jurisprudência que o conceito de tributação confiscatória é amplo e abstrato, inexistindo qualquer critério matemático que o possa estabelecer¹⁰².

Em algumas constituições brasileiras anteriores, havia limitações objetivas ao poder de tributar do Estado. No caso da Constituição de 1934, o art. 185 previa que o imposto não poderia ser elevado além de 20% do seu valor (BRASIL, 1934)¹⁰³. A Constituição de 1946, no seu art. 19, V, § 6º, impôs que o imposto de exportação não poderia ultrapassar a importância de 10% *ad valorem*. (BRASIL, 1946)

neste artigo. § 4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches.” (BRASIL, 1999)

101 Se existem dúvidas e debates acerca da otimização e da maximização dos direitos sociais, a questão ora desenvolvida se limita tão só apontar que, o Estado pode até não intervir ou atuar, mas ele não deve limitar ou restringir o verdadeiro exercício de direitos sociais por meio do exercício da tributação.

102 Dentre outros, vide Silva (2001, p. 104-110), Spagnol (2004, p. 129-132), Baleeiro (2006, p. 570/574).

103 “Art 185 – Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (BRASIL, 1934).

A Constituição de 1988, por sua vez, somente mencionou que o tributo não pode ser confiscatório. A partir daí, não resta alternativa, a não ser de os intérpretes da Constituição detectarem o sentido do enunciado normativo existente no art. 150, IV da Constituição¹⁰⁴.

Para qualquer homem médio inexistente dúvida que, por exemplo, caso o IPTU cobrado pelo sujeito ativo for o mesmo valor do imóvel tributado, configurará o confisco por meio da tributação. Da mesma forma, ocorrerá o confisco quando o imposto incidente sobre a renda consumi-la inteiramente. Nesses casos, inevitavelmente, a propriedade será suprimida na sua totalidade. (COÊLHO, 2007, p. 275)

Todavia, a partir da leitura do texto constitucional, a tributação confiscatória não é somente visualizada em casos extremos, conforme assinalado. A interpretação constitucional precisa ser realizada com justiça, conformidade e unidade. Isso porque a conduta a ser adotada não deve se pautar tão somente em único enunciado normativo, desconsiderando os demais, que são, direta ou indiretamente, interligados.

O artigo 5º do texto constitucional vigente desenvolve o direito à propriedade. Entretanto, esse direito outrora tido como irrefutável, especialmente quando influenciado pelo

104 Paulo César Baria de Castilho (2002, p. 38), em seu trabalho monográfico sobre confisco tributário, lembra que o ex-Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, quando senador, apresentou Projeto de Lei Complementar para regular e concretizar o confisco tributário. Segundo o autor, o Projeto possuía, em seu artigo 7º, o seguinte enunciado: "Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. Parágrafo 1º: É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente. Parágrafo 2º: Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. Parágrafo 3º: As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior."

pensamento liberal, hoje não o é mais¹⁰⁵. Da mesma forma que o direito à propriedade é garantido ao cidadão, ele é, a grosso modo, relativizado para que a sua função social seja devidamente atendida¹⁰⁶. O direito à propriedade também poderá ser afastado por meio de desapropriação, desde que exista necessidade ou utilidade pública, ou interesse social, em regra mediante justa e prévia indenização. O artigo 5º da Constituição menciona ainda que a propriedade particular poderá ser usada pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público, assegurando-se, em caso de dano, indenização ulterior¹⁰⁷.

O art. 170 da Constituição¹⁰⁸, que trata da ordem econômica, aponta, primeiramente, a propriedade privada e, em seguida, a função social da propriedade como princípios gerais da atividade econômica.

Os artigos 182 e 184 da Constituição¹⁰⁹ tratam, respectivamente, da política urbana e da política agrícola e fundiária.

105 Importante é a conclusão de Paulo Roberto Coimbra Silva (2001, p. 105): “conclui-se pois, ser a propriedade um direito individual, subjetivo e relativo não mais absoluto, tendo sua relatividade por objeto o cumprimento de uma função social determinada pelo interesse geral e bem comum que a limitam, mas não a anulam.”

106 O entendimento do que seja função social da propriedade pode ser extraído do art. 186 da Constituição: “A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I – aproveitamento racional e adequado; II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.” (BRASIL, 1988)

107 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII – é garantido o direito de propriedade; XXIII – a propriedade atenderá a sua função social; XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV – no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;” (BRASIL, 1988)

108 “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade”. (BRASIL, 1988)

109 “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º – O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal,

Ambos dispositivos anotam a possibilidade e alguns requisitos para que ocorra a transferência da propriedade particular para o Estado, sendo que a finalidade deverá visar à efetivação das políticas mencionadas.

Portanto, a propriedade é um direito individual, que poderá ser afastado nas hipóteses constitucionalmente previstas. No que se refere à ordem econômica, a propriedade é um dos seus princípios, assim como a função social da propriedade.

Por fim, verifica-se que a propriedade poderá ser totalmente suprimida no caso de aplicação de pena¹¹⁰, nas hipóteses constitucionalmente previstas. Da mesma forma, glebas que

obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º – A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. § 3º – As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro. § 4º – É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I – parcelamento ou edificação compulsórios; II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.” (BRASIL, 1988)

“Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. § 1º – As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro. § 2º – O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação. § 3º – Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação. § 4º – O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício. § 5º – São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”. (BRASIL, 1988)

110 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; (...).”(BRASIL, 1988)

possuírem culturas ilegais de plantas psicotrópicas¹¹¹ serão expropriadas sem indenização. Além disso, todos os valores econômicos provenientes do tráfico serão confiscados.

Werther Botelho Spagnol (2004, p. 129) visualiza, especialmente, a partir da leitura do art. 5º, XXII e XXIII da Constituição, que a propriedade possui dupla função, qual seja, fonte de direitos e deveres para os cidadãos e recursos para o Estado. Assim,

a proibição constitucional da utilização de uma exação com efeitos confiscatórios pode ser entendida, em termos gerais, como uma reiteração do princípio de garantia de propriedade privada, sendo a utilização progressiva do tributo uma forma de possibilitar o exercício de sua função social. (SPAGNOL, 2004, p. 129-132)

Para o autor, a constatação de efeitos confiscatórios será adequada após a observação da realidade econômica e qualidade dos serviços prestados. Exemplifica que alíquota de 60% poderá ser constitucional dentro de uma realidade econômica e da qualidade da prestação de serviços públicos. (SPAGNOL, 2004, p. 132)

O Supremo Tribunal Federal assentou, em caso paradigmático, que a tributação teria caráter confiscatório, no campo da fiscalidade, quando houver

injusta apropriação estatal no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna,

111 “Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei. Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias”. (BRASIL, 1988)

ou a prática profissional lícita, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante a verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer incidência de todos os tributos que ele deverá pagar dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômica-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma atividade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou renda do contribuinte. (BRASIL, 2002b) (sem destaque no original)

Verifica-se que o princípio constitucional da vedação ao confisco não consiste em mera advertência ao legislador. Caso ele venha a ser infringido abstratamente, cabe o controle de constitucionalidade abstrato, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal. (BRASIL, 2006d)¹¹² E mais, a análise de suposto confisco

112 O julgado em comento, na sua ementa, aponta importantes questões relativas ao conteúdo de confisco tributário e, inclusive, a sua análise no campo abstrato: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL – ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES – INOCORRÊNCIA – EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA (...). A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA

tributário poderá ser detectada com maior exatidão e segurança, inevitavelmente, perante o caso concreto. Os vícios decorrentes da violação do direito constitucional previsto no art. 150, IV da CRFB deverão ser afastados, em respeito à justiça.

Nesse sentido, entende-se que a interpretação feita pelo Supremo Tribunal Federal está totalmente compatível com a Constituição, especificamente, no que tange ao campo de visualização de suposto confisco tributário, isto é, não se deve levar em consideração tão somente a incidência de um ou outro tributo, mas sim, toda a carga tributária arcada pelo sujeito passivo durante determinado período.

Ressalve-se, contudo, que suposta carga tributária imposta pelos demais entes estatais também deve ser verificada no caso concreto, para fins de constatação de confisco. Evidentemente, a carga tributária imposta por um ente estatal poderá não ser, por si só, confiscatória. Ocorre que a somatória dessa carga com as de outros entes estatais poderá violar o preceito constitucional, onerando, sobremaneira, a capacidade de contribuir do sujeito passivo de obrigação tributária.

A questão de maior profundidade a ser debatida, porém, refere-se ao critério para constatação de confisco tributário. O critério da razoabilidade, conforme mencionado pelo Ministro

É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento) – A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas (...). (BRASIL, 2006d).

Celso de Mello, relator do julgado paradigmático supramencionado, vem pautando as decisões do Supremo Tribunal¹¹³.

A falta de critério objetivo para detectar o confisco tributário no Brasil parece não estar presente na Alemanha. Citando Marco Aurélio Greco, Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 303) aponta que o princípio da meação foi desenvolvido na Alemanha. Segundo a Corte Constitucional daquele país,

o imposto sobre patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de renda típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas. Esse raciocínio baseou-se no artigo 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à ideia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de 'sua metade'.¹¹⁴

A teoria apresentada pela Corte Constitucional Alemã merece a nossa simpatia. Isso porque, como a Constituição Alemã

113 Professor Ricardo Lobo Torres (1999, p. 126-138) aponta que o tributo confiscatório seria aquele "que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua em sua substância e essência." (TORRES) Entretanto, o tributo confiscatório não será somente aquele que aniquila a propriedade, mas sim aquele que é "desproporcional ou o que não se mantém no quadro da razoabilidade." (TORRES, 1999, p. 133)

114 Comentando a teoria, Klaus Tipke (2002, p. 64) assevera: "nada hace pensar que el término 'igualmente' del art. 14.2 deba interpretarse en el sentido de 'por partes iguales'. Además, el Tribunal Constitucional no aclara cómo compatibilizar el principio por partes iguales con la tarifa progresiva. Sin embargo, el principio del reparto por partes iguales exige el pago de la mitad de la renta con independencia de que ésta sea elevada o reducida. 'La mitad para todos' no es un principio ajustado a las exigencias del Estado Social, lo cual demuestra una vez más que no cabe apoyarse en el tenor literal del art. 14.2 GG para deducir consecuencias tributarias. Parece claro que los padres de la Norma Fundamental no pensaban en suprimir la tarifa progresiva, impuesta en otros países por la propia Constitución. A diferencia de lo que se imaginan P. Kirchhof y otros autores, la expresión 'igualmente' del art. 14.2.2 no puede interpretarse como el límite máximo de la tributación. Es más, en el caso de que deba fijarse un límite a la tributación, la referencia a la mitad no constituye una fórmula adecuada."

e a Constituição do Brasil são modernas, sendo que, à luz do neoconstitucionalismo, a interpretação feita lá poderia ser importada para cá sem maiores entraves. Assim, seria possível resguardar as características sociais e liberais existentes na Constituição, afastando qualquer espécie de ponderação e garantindo a todos, indistintamente, tratamento igualitário e segurança. O critério passaria a ser objetivo e único e não subjetivo e plural.

Noutros termos, visando resguardar os ideais liberais e sociais, entende-se que até 50% do saldo da riqueza¹¹⁵ do contribuinte constatada em determinado período poderá ser repassado ao Estado. Caso esse limite venha a ser ultrapassado, a tributação será confiscatória. Dessa forma, o viés social da Constituição será prestigiado concomitantemente com o liberal. O País, como um todo, poderá progredir visando alcançar suas finalidades constitucionais, pois, ao mesmo tempo em que garantir os direitos individuais do cidadão, motivando-o a trabalhar e produzir cada vez mais, impulsionando o desenvolvimento de todos, poderá, por meio dos recursos tributários, efetivar os ideais e os princípios sociais previstos na Constituição.

9.2.5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SUA DIFERENCIAÇÃO PARA CAPACIDADES ECONÔMICA E FINANCEIRA

Em algumas oportunidades, os termos capacidades contributiva, econômica e financeira são utilizados como sinônimos. Todavia, embora não havendo pensamento linear sobre a definição, a doutrina apresenta definições para cada um dos termos.

Ives Gandra da Silva Martins (1999, p. 34-41) aduz que a diferença existente entre capacidade econômica e capacidade contributiva pode ser verificada a partir da vinculação do sujeito

115 Destaque-se que, quando se fala em 'saldo de riqueza', o pensamento se assemelha ao que é exposto pela Professora Misabel Derzi (BALEIRO, 2006, p. 574): "a capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família."

passivo de obrigação tributária com o poder tributante. Nessa linha, apesar de capacidade econômica e capacidade contributiva possuírem a mesma dimensão, tem capacidade contributiva aquela pessoa que possui vínculo com o poder tributante e tem capacidade econômica a pessoa que não possui nenhuma relação com o mesmo poder¹¹⁶.

Francesco Moschetti (2001, p. 258) anota que

no existía identidad entre capacidad contributiva y capacidad económica, porque la primera requería una valoración de la aptitud de la capacidad económica para concurrir a los gastos públicos (aptitud, por ejemplo, excluida para la riqueza mínima).

Compreende-se a capacidade econômica com sentido mais amplo do que capacidade contributiva. A capacidade econômica seria auferir qualquer riqueza, pequena ou grande, por parte do indivíduo, desconsiderando a sua relação com qual outro ser, inclusive com o Estado-Tributário. A capacidade contributiva possui significado mais restrito ou delimitado, de modo que não basta receber qualquer riqueza, mas sim a capacidade de o cidadão obter riqueza e ter condições de arcar com a carga tributária que lhe é imposta¹¹⁷.

Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 283) ilustra muito bem a diferença existente entre capacidade econômica e capacidade contributiva, ao exemplificar que

[...] pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ter saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além dos altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica; de capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar.

116 A título de ilustração, Ives Gandra da Silva Martins (1999, p. 35 e ss.) assinala que cidadão estrangeiro que auferir alta renda em seu país e que esteja de passagem no Brasil, por exemplo, não terá capacidade contributiva, pois não terá nenhum vínculo tributário, mas tão só capacidade econômica.

117 Vide José Maurício Conti (1997, p. 35).

A seu turno, a capacidade financeira, que também não se assemelha às capacidades econômica e contributiva, pode ser compreendida como “disponibilidade para liquidação das obrigações no tempo e forma contratados. Em suma, têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações”. (CONTI, 1997, p. 35)

Portanto, não se pode olvidar que, apesar de intimamente ligados, os termos capacidades contributiva, econômica e financeira não se confundem.

9.2.6. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA OU OBJETIVA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RELATIVA OU SUBJETIVA

Os doutrinadores¹¹⁸ dividem a capacidade contributiva em dois sentidos distintos: (i) objetivo ou absoluto e (ii) subjetivo ou relativo.

No sentido absoluto, o exercício da tributação visa alcançar fontes que indicam exteriorização de riqueza por parte do sujeito passivo de obrigação tributária. A riqueza, como fonte apta a satisfazer o poder tributante, compreende, por sua vez, o patrimônio, o estoque, renda oriunda do capital acumulado etc. – e a renda auferida ou o consumo. Em outros termos, como pressuposto para imposição tributária, o legislador deve visar a uma fonte apta

118 Vide, dentre outros, Oliveira (1998, p. 61), Schoueri (2005, p. 282-283).

Paulo Caliendo (2005, p. 177), por sua vez, faz proposta um pouco diferente da que comumente é utilizada. Para ele, capacidade contributiva absoluta ou objetiva divide-se nos planos vertical e horizontal. No vertical, à medida que aumenta a riqueza disponível, a carga tributária incidente deve aumentar progressivamente. No plano horizontal, contribuintes com a mesma capacidade econômica devem ser tributados de forma idêntica.

Na capacidade contributiva subjetiva ou relativa, “(...) a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade entre os contribuintes no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Isso significa que todos os contribuintes devem participar de modo isonômico no financiamento da esfera pública.” (CALIENDO, 2005, p. 177)

Roque Antonio Carrazza (1997, p. 66), em sentido contrário, entende que a capacidade contributiva somente pode ser visualizada no seu sentido objetivo. As manifestações de riqueza pessoais do sujeito passivo de obrigação tributária são irrelevantes para o exercício da tributação.

para gerar receita tributária para o Estado, que pode ser visualizada a partir da sua exteriorização no mundo real.

Paulo Roberto Coimbra Silva (2001, p. 59) lembra que, de acordo com a capacidade contributiva objetiva, o legislador não pode eleger fatos sem relevância econômica ou sem exteriorização de riqueza e indicá-los como aspectos materiais de hipóteses de incidências tributárias. O autor assinala que “por isso não institui o Leviatã imposto sobre consumo do ar que se respira ou da água que se bebe, porquanto revelam tão somente necessidades fisiológicas sem expressão ou traço de economicidade.” (SILVA, 2001, p. 59)

Por seu turno, a capacidade contributiva no sentido subjetivo aponta efetivamente quais são as situações individualizadas ou personalizadas que podem ou não ser tributadas, ou seja, “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).” (OLIVEIRA, 1998, p. 57) Noutras palavras, ainda que o sujeito passivo exteriorize riqueza preliminarmente apta para o exercício do poder tributante, este exercício somente será legítimo caso se respeite as suas individualidade e realidade, de modo que o confisco e a preservação do mínimo existencial não sejam afetados.

Por essa razão, conforme já anotado, o princípio da capacidade contributiva é considerado como princípio de individualidade e princípio de realidade.

9.2.7. OS TRÊS CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como lembra José Maurício Conti (1997, p. 41), uma das principais questões para verificar a existência da capacidade contributiva refere-se ao método a ser adotado para sua mensuração. Em outras palavras, se as pessoas com as mesmas condições devem ser tributadas igualmente e como a tributação não pode ser excessiva ou incidir onde não existe riqueza, como se deve mensurar ou verificar a real existência de capacidade contributiva?

Imediatamente, as teorias simplistas e aparentemente práticas sustentam que a tributação deve levar em consideração uma fonte de riqueza somente e que ele seja direta. É a festejada teoria do imposto único.

Klaus Tike e Joachim Lang (2008, p. 208-211) asseveram que a concepção “de qual bem do mundo real” melhor poderia evidenciar a existência de capacidade contributiva variou ao longo da história do exercício da tributação. Segundo os autores, no século XVII, a posse de terras seria o melhor indicativo. No século XIX, por sua vez, o capital seria a base impositiva ideal para o exercício da tributação. Posteriormente, a tributação sobre o consumo, especialmente quando agressivo ao meio ambiente, seria o principal indicativo para percepção da capacidade contributiva.

Certo é que, apesar da teoria do imposto único ser aparentemente interessante, nenhum país do mundo a executou. Isso porque

a ideia pode encantar os mais desatentos, já que basta uma breve reflexão para se concluir que a imposição única fere seriamente não somente o princípio da capacidade contributiva, mas o próprio postulado da igualdade. Na medida em que serão tratadas igualmente pessoas que se encontram em situações desiguais, fatalmente restará comprometida a justiça em matéria tributária, posto que não se poderá observar as condições pessoais de cada um. Baleeiro aponta como inconvenientes da adoção da imposição única, justamente, entre outros, a elevação da carga tributária e a desconsideração da diversidade dos sujeitos. (COSTA, 2003, p. 30)

Logo, o sistema tributário que se vale de vários critérios de mensuração da capacidade contributiva para efetivar a tributação é visualizado como correto pela maior parte dos juristas, tendo em vista que “a justiça dos impostos diretos é complementada pela imperceptibilidade dos impostos de consumo indireto.” (TIPKE; LANG, 2008, p. 209) Ademais, a repartição da carga tributária, a

partir da pluralidade de critérios, poderá ajudar na busca pela justa repartição tributária. Afinal, os sonegadores de impostos diretos não conseguirão escapar da imposição dos tributos indiretos.

Nesse sentido, os países se valem de três diferentes critérios: (i) renda; (ii) consumo e (iii) riqueza.

A renda pode ser vista como produto do trabalho, do capital ou de ambos conjuntamente, desde que reste evidente o aumento patrimonial – a partir de dois momentos distintos, o que se tinha em determinado período e o que existe *a posteriori*, ou seja, aquilo que foi acrescido¹¹⁹. E, sobre este acréscimo patrimonial, 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, comparando-se com os outros dois critérios de mensuração.

Destaque-se que não é sobre qualquer acréscimo patrimonial – renda – que o Estado Tributário pode exercer o seu direito. Até mesmo em respeito à capacidade contributiva, a incidência tributária deve levar em consideração a disponibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária. Aquilo que foi utilizado para investir ou as despesas necessárias para produção da renda obtida, fonte da tributação, devem ser deduzidas da base de cálculo, pois não exteriorizam renda. Por isso, fala-se em renda tributável, ou seja, aquilo que, a bem da capacidade contributiva, demonstra a disponibilidade monetária obtida após as deduções dos elementos utilizados e necessários para tanto.

Entende-se que a renda é o principal critério de mensuração a ser adotado para fins de preservar o princípio da capacidade contributiva, nos sentidos objetivo e subjetivo. Até mesmo por ser imposto direto, as condições pessoais e reais do sujeito passivo podem ser visualizadas pelo Estado e, por conseguinte, com base nela poderá fazer a gradação tributária¹²⁰.

119 Vide Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 494-499).

120 Vide Conti (1997, p. 41-43)

Ao lado da renda, existem, ainda, como critérios de mensuração da capacidade contributiva, o consumo e a riqueza.

Na tributação sobre o consumo, como visto¹²¹, a capacidade contributiva não se realiza de forma perfeita, tendo em vista que as condições pessoais e individuais daqueles que arcam com o ônus tributário não são levadas em consideração¹²².

Nesse sentido, os critérios da seletividade e da essencialidade da tributação sobre o consumo precisam ser observados pelo legislador tributário, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, especialmente no que tange ao seu sentido objetivo.

Por fim, como último critério, a riqueza pode exteriorizar capacidade contributiva. No Brasil, são os casos do IPVA, do IPTU e do IGF. Nesse caso, o sujeito passivo, ao possuir riqueza demonstrará para toda a coletividade a sua capacidade contributiva aparente. Assim, no caso de ser proprietário de automóvel de alto luxo ou de uma mansão em bairro nobre poderá demonstrar que, preliminarmente, o indivíduo possui capacidade econômica favorável e está apto para contribuir.

Nesse sentido, entende-se que a tributação sobre a riqueza é importante mecanismo, sendo certo de que a gradação dos impostos de acordo com aquilo que é externado pelo sujeito passivo respeita o princípio da capacidade contributiva no seu sentido objetivo.

Entretanto, cumpre anotar que a tributação sobre a riqueza nem sempre respeitará completamente a capacidade contributiva, restritivamente no que tange ao seu sentido subjetivo. Aquilo que é exteriorizado pode não corresponder à realidade individual, o que, por conseguinte, não atenderá plenamente ao preceito constitucional em estudo.

121 Capítulo 9.6.2.2.

122 O consumo, como critério de mensuração, é visto com bons olhos pelos políticos, pois esta espécie de tributação não é percebida e não é de conhecimento da maioria dos contribuintes. Importante anotar que, para alguns, a tributação sobre o consumo, por ser considerado ato egoísta, é mais justo do que a tributação sobre a renda. (CONTI, 1997, p. 42)

9.2.8. CONCEITO

Os sete tópicos que antecederam ao presente tiveram como objetivo demonstrar a importância da capacidade contributiva, não somente no Brasil, mas também em vários países do mundo. A tentativa foi de esmiuçar o real sentido de capacidade contributiva previsto no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição. Em verdade, a partir da sua positivação no texto constitucional de forma expressa e levando-se em consideração a classificação das normas jurídicas de primeiro grau proposta por Humberto Ávila, não se pode olvidar que o referido enunciado normativo se trata de um princípio de ordem constitucional.

Por ser princípio de ordem constitucional e principalmente pela imprecisão da redação legislativa, muitas dúvidas surgiram na doutrina tributária nacional quanto a sua extensão. Logo, para verificar o real alcance do conteúdo, a interpretação do texto constitucional com justeza, conformidade e uniformidade se tornou necessária, principalmente a partir da realização do entrecruzamento de diversos dispositivos constitucionais.

O princípio em comento não abre a possibilidade de se relativizar o direito subjetivo do cidadão de ser tributado dentro da sua capacidade contributiva, sob pena de duas, uma: ou violar o mínimo existencial, ou ocorrer o confisco tributário.

A capacidade contributiva prima pela justiça individual, ou seja, leva em consideração as condições particulares do cidadão. E mais, a capacidade contributiva precisa ser real, e não nominal. A potencialidade econômica, ficções e presunções absolutas jurídicas não devem ser levadas em considerações até última instância, *i.e.*, como algo absoluto.

A Constituição de 1988 positiva ideais diversos, liberais e sociais. Mas, a partir do entrecruzamento dos mais variados dispositivos constitucionais, não se visualizou nenhum que pudesse confrontar – ou nos termos de Alexy, colidir – com o princípio da capacidade contributiva. Em verdade, o entrecruzamento dos mais variados

dispositivos constitucionais serviram para dar maior concretude ao princípio em comento. São verdadeiros delimitadores do princípio, que resguardam os ideais sociais e liberais da Constituição. Portanto, o entrecruzamento de dispositivos constitucionais pode ser visto como complemento necessário para alcançar o real conteúdo do princípio da capacidade contributiva.

Deste entrecruzamento, destaque-se a presença da reserva do mínimo vital ou existencial e a da vedação ao confisco. De um lado, se o Estado não pode garantir o mínimo para a vida digna ao seu povo, por meio de efetivações reais de direitos sociais elementares, ele não poderá exercer o poder tributante que possa vir os limitar ou aniquilar. O Estado Tributário não pode tirar ou inviabilizar o usufruto daquilo que o Estado Social está constitucionalmente obrigado a garantir. De outra banda, deve-se garantir o viés liberal, ou seja, a tributação não poderá ter efeito confiscatório. A partir deste entrecruzamento, segundo o qual o mínimo deve ser preservado e que não pode ocorrer efeito confiscatório por meio da tributação, em que restam consagrados tanto o ideal social e o individual da Constituição, está presente a capacidade contributiva. É nela, a capacidade contributiva, que deve ocorrer o exercício do poder impositivo, nem aquém e nem além.

A capacidade contributiva não deve ser confundida com capacidade econômica. Está é mais ampla do que aquela. A capacidade econômica significa auferir qualquer espécie de riqueza. A capacidade contributiva necessita de que se aufera além de qualquer riqueza e com ela possa sobreviver dignamente e arcar com a carga tributária que lhe é imposta.

A capacidade contributiva pode ser dividida em objetiva e subjetiva. A objetiva é aquela que demonstra a exteriorização de riqueza, visualizada, em regra, a partir da renda auferida, do consumo – renda despendida –, ou patrimônio – renda acumulada –, que são os três critérios de mensuração. A capacidade contributiva subjetiva é aquela que, de acordo com a individualidade e realidade, demonstra a aptidão do sujeito passivo ser tributado pelo Estado, sem que ocorra o confisco ou afetação do mínimo existencial.

Trabalhado todos estes elementos, entende-se necessária a apresentação de conceitos ao princípio da capacidade contributiva¹²³.

O conceito de capacidade contributiva já foi apresentado por vários autores. Segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade econômica é definido como:

todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible (TIPKE, 2002, p. 35)

Para Douglas Yamashita, o princípio da capacidade econômica significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Professor Ricardo Lobo Torres (2009, p. 93) assevera que

123 Cabe registrar a obra da Professora Misabel Derzi (2007) discorrendo sobre Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. Segundo a autora, tipo e conceito fechado não se confundem: “De um lado, encontramos o tipo como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma totalidade. Nele, os objetos não se subsumem, mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas. De outro lado, observamos os conceitos fechados que se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou...ou. Através dessa relação, calcada na regra da identidade, empreendem-se classificações com separação rigorosa entre as espécies. O tipo propriamente dito, por suas características, serve mais de perto a princípios jurídicos como o da igualdade, o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais e o da justiça. Em compensação, com o seu uso, enfraquece-se a segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade. O conceito determinado e fechado (tipo no sentido impróprio), ao contrário, significa um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da igualdade, da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações sócio-econômicas.” (DERZI, 2007, p. 113-115) Deve-se assinalar que no presente trabalho não se pretende desenvolver sobre o tema desenvolvido com extrema maestria pela Professora Misabel Derzi. Cumpre frisar, entretanto, que de acordo com os ensinamentos da renomada autora, a capacidade contributiva, assim como a igualdade, a segurança jurídica etc. seria vista como tipo, e não como conceito. Registre-se que, em verdade, o presente tópico tem como escopo tentar apresentar um conceito ou definição do princípio da capacidade contributiva, positivado no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição a partir do entrecruzamento dos mais variados dispositivos constitucionais e da análise detida do seu conteúdo.

a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo de vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das 'regras de ouro' para se obter a verdadeira justiça distributiva.

Professora Misabel Derzi (2004, p. 109) entende que

a capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório de renda ou do patrimônio.

Entende-se que capacidade contributiva é o princípio constitucional que garante o direito de o cidadão ser tributado dentro da sua realidade e individualidade, de tal modo que o poder impositivo não restrinja ou aniquile o mínimo vital ou existencial e que nem possua efeito confiscatório, e que impõe o dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza.

9.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE

As teorias para o exercício da tributação variaram ao longo dos anos. É certo que após o surgimento do Estado Liberal, primeira fase do Estado Fiscal, a igualdade foi utilizada como norte para o exercício do poder tributário. No entanto, para se detectar a igualdade da tributação, algumas teorias foram utilizadas – princípio *per capita*, princípio da equivalência ou do benefício e, atualmente, a ideia da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, norteador do exercício do poder impositivo estatal, sempre esteve diretamente atrelado à teoria do sacrifício, segundo o qual todos os contribuintes deveriam pagar impostos e, a partir disso, sofrerem perda equivalente ou apreciarem sacrifício igual no momento em que repassassem recursos próprios ao Estado. Nas palavras de Murphy e Nagel:

O justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm 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. Neste caso, a suposição factual fundamental é a da diminuição do valor marginal do dinheiro; o princípio da igualdade de sacrifícios pode motivar um esquema tributário progressivo ou proporcional dependendo da taxa segundo a qual diminui a utilidade marginal da renda. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 34-35)

Na mesma linha e de forma extremamente didática, José Maurício Conti, exemplifica a teoria do sacrifício:

Se duas pessoas têm rendas de R\$ 1.000,00 e R\$ 100.000,00, respectivamente, não lhes é imposto um igual sacrifício se de cada uma for retirada uma mesma quantia, como R\$ 100,00, por exemplo. O primeiro contribuinte certamente sofrerá um maior sacrifício, ao ceder 10% de sua renda, do que o segundo, que cederá apenas 0,1% da sua renda. Também não sofreriam um igual sacrifício se o imposto retirasse de cada um parcela proporcional dos seus rendimentos, como por exemplo, 10%. O sacrifício do primeiro contribuinte, ao ceder R\$ 100,00 de sua renda, permanecendo, portanto com uma disponibilidade de R\$ 900,00, certamente será mais elevado do que aquele sacrifício imposto ao segundo ao se retirar R\$ 10.000,00 de sua renda, deixando-o com uma disponibilidade de R\$ 90.000,00. O primeiro contribuinte estará cedendo

ao Estado uma parte da sua renda que, com toda certeza, seria destinada a gastos com necessidades muito mais indispensáveis que as do segundo, o qual, após o imposto, será privado apenas de algumas necessidades supérfluas. (CONTI, 1997, p. 31-32)¹²⁴

Do exemplo apresentado por Conti, pode-se extrair algumas técnicas para a efetivação legislativa da capacidade contributiva, tais como a proporcionalidade e, principalmente, a progressividade.

Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 156-158) informa que, de acordo com o neoconstitucionalismo, a teoria do sacrifício teria perdido espaço e, em seu lugar, a teoria da solidariedade social seria a atual justificativa para a capacidade contributiva¹²⁵. Para o autor, “isso não é de se estranhar, haja vista que também o dever constitucional de contribuir ao financiamento dos gastos públicos é visto com um dever de solidariedade.” (GODOI, 2005, p. 157)¹²⁶

Em razão do caráter solidário implementado com o Estado Social e hoje presente à luz do neoconstitucionalismo, o tributo, mais do que nunca, passou a ser indispensável mecanismo que servirá de subsídio para o desenvolvimento do Estado e a efetivação de direitos basilares. Por essa razão, alguns autores sustentam a ideia do “dever fundamental de pagar tributo”.

José Casalta Nabais (2005) possui importantes trabalhos discorrendo sobre a solidariedade social e o dever de pagar tributo. Após arrazoar sobre a etimologia de solidariedade¹²⁷ e as diferentes concepções ao longo da história, o Professor da Faculdade de Coimbra não hesita em afirmar que a ideia de solidariedade possui grande destaque para o Direito, sobretudo após assumir papel preponderante nos mais diversos ordenamentos jurídicos, inclusive

124 Exemplo semelhante foi apresentado por Adilson Rodrigues Pires (2007, p. 213).

125 Francesco Moschetti (2001, p. 243 e ss.), interpretando a Constituição da Itália, apresenta o mesmo entendimento. Para ele, a solidariedade e a capacidade contributiva são aspectos diretamente correlatos, ou seja, da mesma realidade.

126 Na mesma linha, Helenilson da Cunha Pontes (2000, p. 106)

127 O termo solidariedade deriva do latim *solidarium*, diretamente ligado a *solidum* ou *soldum* – inteiro, compacto.

o português, ao qual ele se submete, e o brasileiro, enfoque do presente trabalho.

Para Casalta Nabais (2005, p. 119-125), a ideia de solidariedade se vincula a de cidadania. Não a cidadania cuja concepção está difundida cotidianamente, mas sim, cidadania solidária ou “cidadania responsabilmente solidária”

Em que o cidadão assume um novo papel, tomando consciência de que o seu protagonismo ativo na vida pública já se não basta com o controle do exercício dos poderes. Antes passa também pela assunção de encargos, responsabilidades e deveres que derivam dessa mesma vida pública e que não podem ser encarados como tarefa exclusivamente estadual, ou seja, como tarefa a concretizar pelo Estado segundo um sistema ou modelo de carácter redistributivo, a partir das contribuições de tipo econômico que os cidadãos realizam. (NABAIS, 2005, p. 125)

Nessa linha, segundo o autor, a ideia de solidariedade aponta que os envolvidos – cidadãos e Estado – devem caminhar juntos na busca de objetivo comum, ou seja, a inclusão de todos. Diretamente relacionado com a cidadania, a solidariedade deve ser vista por duas faces, ou seja, de um lado, o dever de todos concorrerem para subsidiar o Estado – dever fundamental de pagar impostos – e, de outro lado, a necessidade de que se tenha Estado Tributário balizado e suportável¹²⁸.

No campo prático, todavia, essa concepção poderá ser melhor admitida atualmente naqueles países mais sérios, como os da região

128 “Todos têm, simultaneamente, o dever de suportar financeiramente o Estado e o direito (o direito-dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar. Um dever-direito que tem um outro significado, designadamente, que a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar a todos a cumprir o referido dever. Pois, embora tal dever, como qualquer dever, constitua diretamente uma posição passiva do contribuinte em face ao Estado, reflexamente ele configura-se como uma posição ativa do contribuinte traduzida no direito de este exigir do Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever que todos eles sejam efetivamente obrigados ao cumprimento do mesmo. Pelo que cada contribuinte tem, simultaneamente, um dever, o dever de contribuir para a comunidade que integra, e um direito, o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma comunidade.” (NABAIS, 2005, p. 135)

da Escandinávia, onde a ideia da solidariedade é efetivada por via de mão-dupla, ou seja, o cidadão paga altos tributos, no entanto, vê realmente a efetiva contraprestação estatal.

Defender a solidariedade como fundamento para pagar tributo na atual conjuntura brasileira, em que, via de regra, os recursos são gastos de forma aleatória e sem qualquer zelo pelos agentes públicos, seria o mesmo que defender a via de mão-única, e o Estado não os utilizando de forma adequada¹²⁹.

Logo, a ideia de cidadania e solidariedade desenvolvida por Nabais (2005) merece destaque, uma vez que, a partir dela, a sociedade, em geral, precisa assumir o seu papel preponderante e exigir, de forma participativa, os resultados esperados do Estado. Realmente, deve-se externar que o pagamento de tributos precisa ser visto como um ato de solidariedade e não como sacrifício, conforme outrora. Todavia, internalizar essa concepção no seio da sociedade brasileira demandará tempo e, principalmente, dependerá do aumento de credibilidade do povo em seu governo.

No entanto, o que não se deve admitir são discursos oportunistas que, sob o fundamento do princípio do Estado Social ou da solidariedade, extrapolar as normas constitucionais que regulam expressamente o exercício do poder tributante. Noutros termos, à luz da teoria dos princípios, entende-se como inconcebível afastar as regras constitucionais que balizam a tributação – competência tributária, hipóteses de incidência tributária previstas pelo Constituinte, imunidades, vedação ao confisco, capacidade contributiva etc. – para que o Estado possa “justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade fiscal.” (ÁVILA, 2005, p. 69). Inconcebível,

129 Analisando a justiça na teoria do sacrifício, Mpurphy e Nagel fazem interessantes observações, que podem efetivamente ser trazidas para a ideia da solidariedade: “Nossa principal objeção a essa ideia é que ela trata a justiça das cargas tributárias como se esta pudesse ser separada da justiça dos padrões de gastos do governo – o problema que já chamamos de miopia. Trata ‘o conjunto dos impostos como se eles fossem somente uma calamidade pública – como se o dinheiro dos impostos, uma vez coletado, fosse lançado ao mar.’ Na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo. O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e gastos efetuados.” (MUPRPHY; NAGEL, 2005, p. 35-36)

pois, afastar aleatoriamente série de preceitos normativos constitucionais para, em seu lugar, ser utilizado o princípio da solidariedade.

Nessa linha, admite-se, então, até mesmo para seguir a tendência contemporânea mundial, que a ideia de solidariedade na tributação seja desenvolvida, mas tal concepção jamais refutará o entendimento de se pagar tributo dentro da capacidade contributiva individual e real do contribuinte, conforme positivado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição.

É sempre importante destacar que, no caso de o Estado efetivar realmente os direitos sociais positivados no texto constitucional, o cidadão não terá que despende de recursos próprios para usufruí-los e efetivá-los por sua própria conta. Logo, a sua capacidade contributiva aumentará, e o Estado poderá praticar tributação mais pesada, até mesmo para financiar esses direitos. Em verdade, é um ciclo que não tem como afastar, ou seja, se o contribuinte tiver que arcar monetariamente para efetivar todos os direitos constitucionais – saúde, educação, moradia etc. – a capacidade contributiva será inferior e a tributação deve ser menor; no entanto, se, assim como ocorre na região da Escandinávia, o Estado proporcionar a efetivação de direitos fundamentais e, por conseguinte, possibilitar que o contribuinte não tenha que arcar para tanto, automaticamente a capacidade contributiva será maior, o que possibilitará exação maior.

9.4. DESDOBRAMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A PROTEÇÃO À FAMÍLIA E A SUJEIÇÃO PASSIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A imposição tributária pelo Estado deve respeitar os limites da capacidade contributiva do cidadão sujeito passivo de obrigação tributária, observando-se a realidade e a personalidade.

Todavia, de acordo com alguns ordenamentos jurídicos, quando dois sujeitos passivos de obrigação tributária casam, frequentemente

o ônus tributário aumenta¹³⁰. Esse fato é denominado “a multa matrimonial”. Alguns entendem que essa prática seria justa. Isso porque, por exemplo, “o padrão de vida de um indivíduo que vive com X será, em virtude da economia de escala, mais baixo do que o de um casal que vive com 2X.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 231) Logo, em respeito à progressividade e levando-se em consideração o padrão de vida, as distinções entre solteiros e casados poderiam não ser visualizadas como “multa matrimonial”, mas sim, em regra, como distinções justas^{131,132}.

Misabel Derzi (2004, p. 110-111) aponta a necessidade de o direito constitucional que referenda a proteção especial da família¹³³,

130 Visualizando o contexto norte-americano, “nas palavras tocantes da deputada Tillie Fowler, republicana da Flórida, ‘o que pode haver de mais imoral do que cobrar tributos das pessoas pelo simples fato de se amarem?’” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 230)

131 Cumpre anotar que, no Brasil, as pessoas casadas podem – faculdade – optar pela tributação em conjunto da renda auferida, conforme previsto no artigo 8º do Regulamento de Imposto de Renda: Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo. § 1º O imposto pago ou retido na fonte sobre os rendimentos do outro cônjuge, incluídos na declaração, poderá ser compensado pelo declarante. § 2º Os bens, inclusive os gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, deverão ser relacionados na declaração de bens do cônjuge declarante. § 3º O cônjuge declarante poderá pleitear a dedução do valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge. (BRASIL, 1999) Logo, o casal poderá, de acordo com as suas peculiaridades, verificar se é vantajoso ou não ser tributado em conjunto.

132 Destaque-se que o argumento apresentado está obsoleto atualmente, conforme anotado por Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 232). Isso decorre das mudanças culturais atualmente vivenciadas, tais como: (i) casal que vive em união estável; (ii) os casais homossexuais, impedidos de casar, de acordo com a maior parte dos sistemas jurídicos etc.

133 Cabe anotar que, entre os civilistas, o conceito de família sofreu profunda alteração, a considerar o modelo convencional, isto é, a família formada pelo homem, pela mulher, unidos pelo casamento, e rodeados pelos seus filhos. De fato, resta presente o alargamento conceitual de família. Hoje, difunde-se a ideia de: (i) família matrimonial – aquela formalizada entre homem e mulher legitimamente casados, após a observância integral da lei civil; (ii) família informal – aquela em que não existe o casamento formal, mas a existência de união estável, cujos requisitos para tanto estão elencados no art. 1.723 do Código Civil (Art. 1.723. É reconhecida como entidade familiar a união estável entre o homem e a mulher, configurada na convivência pública, contínua e duradoura e estabelecida com o objetivo de constituição de família. § 1º A união estável não se constituirá se ocorrerem os impedimentos do art. 1.521; não se aplicando a incidência do inciso VI no caso de a pessoa casada se achar separada de fato ou judicialmente); (iii) família homoafetiva – pessoas do mesmo sexo, impedidas de casar pela legislação brasileira, vivem juntas.

positivado no artigo 226 da Constituição¹³⁴, ser incorporado na seara tributária. Nessa linha, como o Constituinte assegurou expressamente a real proteção da família pelo Estado, a hipotética imposição de encargos tributários maiores à família resulta em verdadeiro afronta ao texto constitucional¹³⁵.

Em síntese, a tributação diferenciada e mais pesada sobre a família ofende dois preceitos constitucionais expressos: (i) a capacidade contributiva, diretamente entrelaçada com a ideia de individualidade/pessoalidade e realidade; e (ii) proteção especial do Estado à família.

A propósito, atualmente existe grande divergência acerca do tratamento jurídico a ser dado para as pessoas do mesmo sexo. Isso porque, a concepção, para efeitos sucessórios, de que se trata de sociedade de fato, atualmente vem sendo modificada e, para muitos, na realidade, trata-se de união estável; (iv) família monoparental – formada por qualquer dos pais e descendentes; (v) família anaparental – a convivência entre parentes, mesmo não estando presente a relação de descendência entre eles, visando a determinados objetivos comuns pode ser rotulada como família. E mais, defende-se que, mesmo não havendo relação de parentesco, pessoas que vivem em grupo e possuindo o mesmo propósito, também pode concretizar a existência de família; (vi) família eudemonista – formada por uma só pessoa que busca a felicidade individual. A propósito, em algumas situações, o bem imóvel único que serve de residência para uma só pessoa é rotulado como bem de família, conforme previsão da Lei n. 8.009/90, o que, conseqüentemente, o faz ser impenhorável. Vide Maria Berenice Dias (2006, p. 36-46). Fica a questão para posterior reflexão: a proteção especial do Estado à família, conforme previsão do artigo 226 da CRFB, estende a todas as espécies de família para fins tributários? Como seria vista, por exemplo, a dedução para fins de Imposto de Renda feita por um indivíduo em razão de gasto feito em favor do seu companheiro dependente do mesmo sexo?

134 “Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º – O casamento é civil e gratuita a celebração. § 2º – O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei. § 3º – Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento. § 4º – Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes. § 5º – Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher. § 6º – O casamento civil pode ser dissolvido pelo divórcio, após prévia separação judicial por mais de um ano nos casos expressos em lei, ou comprovada separação de fato por mais de dois anos. § 7º – Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas. § 8º – O Estado assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.” (BRASIL, 1988)

135 Na mesma linha de entendimento, Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 279-286).

Ademais, o objetivo constitucional de proteção especial à família resulta em direito inquestionável de o sujeito passivo de obrigação tributária poder deduzir integralmente, quando da verificação da base de cálculo do Imposto de Renda, os gastos, ou melhor, os investimentos necessários realizados para proporcionar a educação, a saúde, a criação etc. dos seus dependentes. Ora, se é dever do Estado e da família proporcionar “à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária (...)” (BRASIL, 1988), conforme previsão do artigo 227 da Constituição, e, como o Estado Social não vem cumprindo esse papel adequadamente, de fato, o Estado Tributário não pode impor tributação com incidência em recursos particulares destinados exatamente para cumprir objetivos constitucionais¹³⁶.

9.5. CLASSIFICAÇÃO

9.5.1. EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA POSITIVADO NO ARTIGO 145, PARÁGRAFO 1º DA CONSTITUIÇÃO

Detectada a existência de dispositivo constitucional expresse positivando no ordenamento jurídico o princípio da capacidade

136 Nesse sentido, a Professora Misabel Derzi (2004, p. 110) assinala que: “Sendo o planejamento familiar livre decisão do casal e restando vedada, na matéria, qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas (parágrafo 7º do art. 226), a lei do imposto de renda não pode limitar o número de deduções por dependente, nem ainda ignorar os demais gastos necessários à criação, à educação e plena assistência devida aos filhos. Ao cumprimento de um dever (o de se sustentar, educar e assistir os filhos menores), que recebeu, entre nós, dignidade constitucional, o ordenamento tem que assegurar coerente e lógica eficácia.” Francesco Moschetti, interpretando a Constituição italiana e se valendo de decisões da Corte Alemã, apresenta o mesmo entendimento e é taxativo ao assinalar que: “Cuando las deducciones o las deducciones, por cargas personales tienen carácter meramente simbólico, para nada indicativo de la realidad de la carga y, en consecuencia, hagan casi irrisorio el límite constitucional (y ello puede decirse hoy, por ejemplo, de las deducciones por cargas familiares), el legislador viola el principio de capacidad contributiva y la Corte tiene el deber de asumir las decisiones consiguientes.” (MOSCHETTI, 2001, p. 272-273).

contributiva¹³⁷, torna-se imperioso desenvolver a sua eficácia¹³⁸. Para tanto, recorre-se aos ensinamentos de José Afonso da Silva.

Pois bem. No que tange à eficácia das normas constitucionais, elas são divididas em grupos pela doutrina constitucionalista brasileira. Para José Afonso da Silva (1982, p. 89-91) as normas constitucionais são divididas em: (i) plena; (ii) contida e (iii) limitada¹³⁹.

As normas de eficácia plena são aquelas que estão aptas a produzir os efeitos pretendidos pelo Constituinte. São normas que já estão em vigor desde a promulgação da CRFB. No processo de aplicação do Direito, estão aptas a produzir todos os efeitos essenciais e, conforme o caso, ter aplicabilidade direta, imediata e integral.

As normas de eficácia contida estão aptas a produzir os efeitos pretendidos pelo Constituinte, mas, por disposição expressa, o Poder Público terá a discricionariedade de restringir o seu alcance. Noutros termos, o próprio texto constitucional expressamente

137 Em diversas oportunidades, ao longo do presente trabalho acadêmico, a capacidade contributiva, quando visualizada a partir do enunciado normativo contido no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, recebeu a qualificação de princípio. Como devidamente trabalhado ainda na primeira parte, levando-se em consideração a dicotomia normativa das normas de primeiro grau, os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisa a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2008a, p. 78-79).

138 Destaque-se que, aqui, pretende-se tão somente visualizar a eficácia do dispositivo constitucional que positivou o princípio da capacidade contributiva. A aplicação, por ora, não será discutida.

139 Os autores constitucionalistas apresentam diferentes correntes. Maria Helena Diniz, por exemplo, além de apresentar outras denominações, sustenta a existência de uma quarta corrente. São as normas constitucionais de eficácia absoluta. Estas normas, a seu turno, são de eficácia plena e jamais poderão ser suprimidas do texto constitucional – são emendáveis. É o caso, por exemplo, do artigo 150 da Constituição, que arrola as limitações ao poder de tributar. Uadi Lammêgo Bulos aponta, por sua vez, uma quinta espécie. São as normas de eficácia exaurida e aplicabilidade esgotada. Essas normas, apesar de ainda estarem escritas no texto constitucional, já cumpriram as suas funções. Logo, especialmente após o decurso de determinado lapso temporal, elas não terão nenhuma eficácia e, por conseguinte, também não será alvo de aplicação. Por exemplo: o artigo 3º do ADCT que previa a revisão constitucional no prazo de cinco anos a contar da promulgação da Constituição.

acena com a possibilidade de legislação ordinária ulterior reduzir o seu alcance¹⁴⁰.

As normas de eficácia limitada são aquelas que dependem necessariamente de legislação ulterior, sendo certo que, enquanto isso não ocorrer, não há a aplicabilidade indireta, mediata e reduzida de determinado enunciado normativo constitucional¹⁴¹.

Feita essa breve exposição no que tange aos diferentes grupos de normas constitucionais, passa-se a analisar em qual grupo o art. 145, parágrafo 1º da CRFB – princípio da capacidade contributiva – se enquadra.

Conforme a própria redação do texto legal em referência, inexistente qualquer menção assinalando a possibilidade de redução ou delimitação dos efeitos ou necessidade de complementação ulterior infraconstitucional do dispositivo. Sendo assim, não se pode olvidar que se trata de norma de eficácia plena¹⁴².

140 Por exemplo, o artigo 5º, XIII da Constituição assegura liberdade para o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão. Mas a lei poderá impor algumas qualificações necessárias para o efetivo exercício. Nesse sentido, a lei, por exemplo, determina que, para exercer a advocacia, o cidadão deve frequentar Faculdade. Se não atender esse requisito legal, ao lado de outros, o exercício da advocacia é vedado.

141 É o caso, por exemplo, do artigo 7º, XII da Constituição que admite a possibilidade de empregados participarem da distribuição do lucro das empresas. Para tanto, lei tributária infraconstitucional há que ser editada, sendo esta *conditio sine qua non* para efetivação do enunciado normativo constitucional.

142 Dentre outros, concordam com esse posicionamento: Conti (1997, p. 50-53), Tipke e Yamashita (2002, p. 53-54), Carrazza (1997, 69-70), Oliveira (1998, p. 68-76), Coêlho (2007, p. 85), Costa (2003, p. 46-51).

Interpretando a constituição italiana, especialmente após a leitura do enunciado normativo existente no artigo 53, Francesco Moschetti (2001, p. 256-257) não apresenta nenhuma relutância ao afirmar que toda norma constitucional possui caráter vinculante, independentemente do grau de abstração. Sem rodeios, conclui que "(...) el principio de capacidad contributiva no indicaba una tautologia de contenido, sino um criterio de justicia preceptivo y vinculante." (MOSCHETTI, 2001, p. 57).

Por sua vez, Amílcar Falcão (1994, p. 30) e Oliveira Júnior (2000, p. 50-53) entendem que a capacidade contributiva é norma meramente programática. O último, a partir de interpretação gramatical e ao verificar a expressão "sempre que possível" antes da vírgula na redação do texto, entende que não existe nenhuma natureza mandamental, mas tão só indicativa.

Ângela Pacheco (*apud* Conti, 1997, p. 52) aduz que se trata de norma de eficácia contida. Isso porque se torna necessária a intervenção do legislador ordinário e

Destaque-se que ela não possui, conforme proposto por Maria Helena Diniz, natureza de eficácia absoluta, sendo certo que, hipoteticamente, pode vir a ser suprimida do texto constitucional, por meio de Emenda Constitucional.

Entretanto, em interpretação do texto constitucional com unidade, justeza e conformidade, pode-se, ainda, verificar que a capacidade contributiva, além de ser considerada norma de eficácia plena, sempre será adotada como parâmetro para fins de tributação, mesmo que, hipoteticamente, o enunciado normativo do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição venha a ser suprimido do texto constitucional. A grosso modo, pode-se sustentar que a capacidade contributiva recebe o *status* de cláusula pétrea¹⁴³. Explica-se.

Como visto, a capacidade contributiva é a medida de comparação a ser adotada para fins de tributação justa e igualitária, a não ser que, excepcionalmente, sejam apresentados fundamentos palpáveis que justifiquem o seu afastamento parcial¹⁴⁴. Mas, reiterando-se, de qualquer forma, como regra, a capacidade contributiva é a medida

somente se tornará norma de eficácia plena quando forem delineados os direitos subjetivos dos cidadãos.

A seu turno, Alfredo Augusto Becker (2002, p. 487-490), apesar de deixar consignado expressamente que não pretende apresentar corrente autônoma, assinala que a capacidade contributiva não pode ser visualizada como norma programática e nem como regra constitucional absoluta, ao ponto de vincular os juízes. Para ele a capacidade contributiva não pode ser verificada como algo sem qualquer eficácia, ou seja, mera recomendação e sem qualquer juridicidade. Entende, outrossim, que à luz da capacidade contributiva, o juiz não pode, a partir do caso concreto, fazer o controle de constitucionalidade. A viabilidade de controle de constitucionalidade da lei tributária somente poderá ser admitida no âmbito abstrato.

143 José Tarcízio de Almeida Melo (2008, p. 107) utiliza a expressão norma intangível. Segundo o autor, existem, na Constituição, normas que não poderão ser alvos de revisão, modificação ou emenda. “Na Constituição atual, artigo 60 parágrafo 4º, é expressa a consagração da intangibilidade constitucional para a forma federativa do Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos direitos e garantias individuais. Aí está o cerne indestrutível da Constituição Federal. Para que se possa alterar qualquer dessas matérias, torna-se indispensável a atividade do constituinte. O agente da emenda constitucional é incompetente para tocar nesse núcleo intangível da Constituição.” (ALMEIDA MELO, 2008, p. 107)

144 Embora à luz do atual texto constitucional, entenda-se que a capacidade contributiva não pode ser afastada, na tributação extrafiscal, devidamente justificada e fundamentada, pode apresentar outra medida de comparação para fins do exercício da tributação, desde que tenha como norte alcançar objetivo constitucional desejável.

de comparação que, ao lado dos outros elementos, justificam a igualdade na tributação.

Portanto, no caso em que a capacidade contributiva estiver ligada à igualdade, não se pode olvidar que ela terá *status* de cláusula pétrea.

Restou demonstrado que a capacidade contributiva possui elo extremamente estreito e indissociável com outros dois parâmetros: (i) o mínimo vital e (ii) vedação ao confisco.

Em apertada síntese, cumpre reiterar que a tributação somente poderá incidir onde existe capacidade contributiva. O exercício do poder tributante pelo Estado em fonte que não possui capacidade contributiva viola direitos basilares contidos, especialmente, entre os artigos 1º e 11 da Constituição. Noutros termos, seria a violação do mínimo vital – direito fundamental e cláusula pétrea.

Por outro lado, a tributação que exceder a capacidade contributiva automaticamente será tida como confiscatória. E a tributação confiscatória também é vedada no ordenamento jurídico brasileiro, conforme previsão do artigo 150, IV da Constituição¹⁴⁵.

Nessa linha expositiva, assim como a tributação ao mínimo vital ofende preceitos basilares constitucionais e existe indubitável proteção de cláusula pétrea, a tributação não confiscatória também recebe a mesma espécie de amparo.

Isso se deve em decorrência de interpretação do texto constitucional, em que doutrina e jurisprudência nacional assinalam que os direitos dos cidadãos existentes no art. 150 da CRFB são considerados fundamentais, portanto, normas intangíveis. Tal assertiva se deve a partir da leitura conjunta dos arts. 5º, § 2º, 150, *caput* e 60, § 4º todos da Constituição, conforme já referendado pelo próprio STF, no julgamento da ADI 939/DF. (BRASIL, 1994)

145 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

A interpretação alcançada, quando do julgamento da ADI 939/DF, aponta que o parágrafo 2º do art. 5º da CRFB não traz rol taxativo de direitos fundamentais constitucionalmente tutelados. Afinal, o enunciado anota que a Constituição poderá assegurar outros direitos e garantias fundamentais, além daqueles previstos no artigo 5º.

Logo, interpretando-se a Constituição com justeza, conformidade e unidade, constatou-se que, tendo em vista que o art. 150 da CRFB assegura determinadas garantias ao sujeito passivo de obrigação tributária, indubitavelmente, visualizavam-se ali alguns dos outros direitos e garantias decorrentes, conforme mencionado no art. 5º, § 2º, da CRFB. Sendo assim, concluiu-se que, pelo fato de se tratar de direito e garantia individual, se trata de cláusula pétrea, sendo vedada, por conseguinte, qualquer proposta de Emenda Constitucional visando aboli-la do ordenamento jurídico nacional, nos termos do art. 60 § 4º da CRFB.

Por ser cláusula pétrea de eficácia plena, o princípio da vedação ao confisco deve ser observado por todos as funções do Estado, cada qual de acordo com a sua função constitucional – teoria de freios e contrapesos, art. 2º da CRFB –, *i.e.*, limitando a competência material do Legislativo e do Executivo e impondo ao Judiciário o dever de restrição quando houver violação do princípio, tanto na norma geral e abstrata, quanto nos casos concretos.

Nesse sentido, a ideia de capacidade contributiva jamais poderá ser suprimida à luz da Constituição de 1988. Ora, se o mínimo existencial não pode ser tributado, e o tributo não será confiscatório, sendo dois parâmetros imutáveis do texto constitucional, automaticamente, mesmo que o artigo 145 parágrafo 1º da Constituição venha a ser hipoteticamente excluído ou reformulado, a capacidade contributiva sempre estará presente entre nós¹⁴⁶.

146 De antemão, é importante anotar que a capacidade contributiva pode ter dois vieses distintos, dependendo da contextualização: (i) ser adotado como medida de comparação para visualizar a igualdade na seara tributária; (ii) direito subjetivo de o cidadão ser tributado segundo a sua capacidade contributiva. A visualização, nesta passagem especificamente, refere-se tão só ao direito subjetivo de o cidadão ser tributado segundo a sua capacidade contributiva.

9.5.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMO

A doutrina tributária oscila ao analisar a suposta autonomia do princípio da capacidade contributiva. Parte dela entende que o princípio é corolário do princípio da igualdade, ou seja, a capacidade contributiva seria mera ramificação indissociável da igualdade¹⁴⁷. Por outro lado, parte da doutrina sustenta que a capacidade contributiva possui autonomia própria¹⁴⁸.

Valendo-se dos ensinamentos de José Marcos Domingues de Oliveira (1998), Regina Helena Costa (2003, p. 41) anota que

Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Professor Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 2002) segue a mesma linha. Para ele, a relação de igualdade e capacidade contributiva é de um princípio maior e de um menor.

Em importante trabalho, Humberto Ávila (2008b, p. 77-88) dedica parte da sua obra Teoria da Igualdade Tributária para traçar algumas considerações sobre a igualdade geral, muitas das vezes consubstanciadas pela praticidade, presunções, padronizações etc., e igualdade particular.

147 Vide, nesse sentido, por exemplo: Schoueri (2005, p. 273 e ss.) e Derzi (2004, p. 109).

148 Conforme já anotado, a Constituição Italiana positivou expressamente o princípio da capacidade contributiva no artigo 53. De fato, o dispositivo constitucional em comento possui grande similitude com o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição do Brasil. Francesco Moschetti (2001, p. 244) aduz que o princípio constitucional da capacidade contributiva é válido para cada particular e deve ser visto como limite para exação tributária. O autor assinala que: "reducir el principio de capacidad contributiva a mera especificación del principio general de igualdad implica anular de hecho el artículo 53 de la constitución italiana." (MOSCHETTI, 2001, p. 244)

Interpretando o texto constitucional, especificamente o Título que positiva o Sistema Tributário Nacional, o autor verifica que a igualdade particular deve prevalecer em face da igualdade geral. Isso porque: (i) o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição prestigia, como princípio geral, a ideia de personalidade na tributação; (ii) o legislador, por praticidade, somente poderá se valer de presunções excepcionalmente, sendo certo de que, no entanto, a realidade deve ser respeitada, mesmo que *a posteriori* – são as figuras das substituições tributárias; (iii) o próprio Constituinte descreve quais são os aspectos materiais – renda, patrimônio e consumo – aptos para fazer surgir a obrigação tributária. Adiante, o autor conclui que:

Todos esses motivos demonstram que a Constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque o manteve como contraponto na sua exceção, quer porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias. Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações concretamente praticadas (capacidade contributiva objetiva). (ÁVILA, 2008b, p. 87-88)

No entanto, entende-se que a capacidade contributiva pode ser visualizada a partir de dois vieses distintos, que variam de acordo com a contextualização. No primeiro viés, quando da busca pela igualdade na tributação, está sedimentado entre os juristas que, nos dias atuais, ela será a medida de comparação a ser observada. Refutam-se, por conseguinte, outras medidas de comparação que poderiam vir a ser adotadas, conforme já sustentado¹⁴⁹.

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

No segundo viés, a partir da dicotomia de normas de primeiro grau, o enunciado normativo existente no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição positiva, no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva.

Após a análise individualizada do referido dispositivo e com o seu entrecruzamento com outros enunciados normativos constitucionais, verificou-se o verdadeiro e real alcance do princípio, sendo que, certamente, vai além do sentido de igualdade¹⁵⁰.

Visualiza-se, no princípio da capacidade contributiva, verdadeiro suporte do sujeito passivo da obrigação tributária perante o Estado Tributário. De fato, o princípio da capacidade contributiva, principalmente à luz do texto constitucional, possui autonomia e, por conseguinte, não é visto como mera fragmentação da igualdade.

9.5.3. DESTINATÁRIOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no texto constitucional e possui autonomia própria. Logo, o princípio constitucional vincula as funções do Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário –, cada qual de acordo com o seu ofício constitucional e em total sintonia com a teoria dos freios e contrapesos, prevista no artigo 2º.

Alfredo Augusto Becker (2002, p. 498-500), muito embora entenda que a constitucionalização da capacidade contributiva seja um equívoco, entende que o princípio vincula o legislador ordinário, sendo certo de que, durante o exercício do poder legiferante, não poderá instituir tributos que não sejam compatíveis com o texto Constitucional.

Ademais, Becker assinala que ao Judiciário cabe revisar o ato do Legislativo, entretanto, somente no campo abstrato. Dessa forma, torna-se necessário que o legislador escolha, e o juiz

150 Na ideia clássica de Rui Barbosa: “tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, na medida das suas desigualdades.”

verifique se “a hipótese de incidência da regra jurídica tributária constitui um signo presuntivo de renda ou capital.” (BECKER, 2002, p. 498) De fato, Becker assinala que não cabe a análise do princípio da capacidade contributiva no caso concreto¹⁵¹.

Evidentemente, não se pode negar que o princípio da capacidade contributiva direciona, em um primeiro momento, o agir do Legislador. Como lembra Humberto Ávila (2008b, p. 165-190), a igualdade na tributação indica que a capacidade contributiva seja a medida de comparação a ser observada. Nesse sentido, como ponto inicial, o legislador deve observar o princípio constitucional e, em um segundo nível, tentar concretizá-lo ou pormenorizá-lo, visando atender da melhor forma possível o preceito.

Apesar de geralmente não ocorrer, seria interessante que o Legislativo, antes de concretizar o preceito constitucional, se valesse de dados empíricos, reais e fáticos, quando do exercício da sua função constitucional. Logo, restariam afastadas as vontades sem suporte técnico do Legislativo.

Importante deixar consignado que, à luz do atual texto constitucional brasileiro, os fatos presuntivos de força econômica que podem ensejar recursos ao Estado estão previstos no texto constitucional. O próprio constituinte originário deixou traçadas as diretrizes para o exercício da tributação, o que facilita, sobremaneira, o trabalho do legislador infraconstitucional.

Nessa linha expositiva, apesar de o princípio da capacidade contributiva estar direcionado ao legislador em um primeiro momento, a sua apreciação e análise não são afastadas do Judiciário, tanto no campo abstrato, quanto nos casos concretos¹⁵². Quando o legislador ordinário impõe o exercício de tributação sobre indícios econômicos que não demonstram efetivamente capacidade contributiva, o Judiciário, quando provocado, pode exercer o *judicial review*¹⁵³.

151 Carrazza (1997, p. 68-69) segue a mesma linha.

152 Apresenta-se posicionamento diverso de Becker e Carrazza. A capacidade contributiva pode vir a ser prestigiada na caso concreto, até mesmo porque ela deve ser real e individual.

153 José Marcos Domingues Oliveira (1998, p. 141) apresenta exemplos que violam a capacidade contributiva e que, certamente, poderiam ser revistos pelo Judiciário:

A propósito, o controle abstrato da norma e a visualização da sua compatibilidade com o princípio constitucional da capacidade contributiva parece não gerar entendimentos diversos entre os juristas.

Entretanto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto e a redução ou o afastamento do ônus tributário atribuído ao sujeito passivo, não possui tantos adeptos¹⁵⁴.

Ocorre que a lei é geral e nem sempre será justa. Por isso, a “equidade seria precisamente o raciocínio mediante o qual o intérprete iria corrigir a lei que revela injusta em razão da sua generalidade.” (ÁVILA, 2008b, p. 81) Nessa linha, Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, após tecer elogios ao trabalho de José Marcos Domingues de Oliveira, não hesita em asseverar que

cabem reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a produção das leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do fundamento constitucional. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva. (COÊLHO, 2007, p. 86).

Por fim, o princípio constitucional da capacidade contributiva também precisa ser observado pelo Executivo. É verdade que, além da igualdade, o princípio da legalidade pauta o exercício da tributação. Assim, a atuação do Executivo será extremamente delimitada, pois, em regra, ele edita as normas necessárias para

“Entendemos, aliás, que também viola, absolutamente, a capacidade contributiva a recusa ao contribuinte da dedutibilidade do total das despesas necessárias à sua manutenção (como as de habilitação e assistência médica), ou que não reconheça integralmente os efeitos da variação da moeda sobre a matéria tributável.”

154 A questão será melhor desenvolvida adiante, no capítulo 12.

complementar e instrumentalizar a lei instituidora do tributo, de tal modo que possa implementar a fiscalização e arrecadação.

Entretanto, o Executivo, quando do exercício da sua função atípica, *i.e.*, quando estiver legislando¹⁵⁵, ele também deverá observar, assim como o legislador ordinário, o princípio da capacidade contributiva. De igual modo, os atos por ele praticados também se sujeitarão à apreciação do Judiciário.

9.6. APLICABILIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

9.6.1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

A capacidade contributiva, princípio constitucional autônomo, encontra-se positivado no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição. O referido dispositivo, no entanto, faz menção literal tão só aos impostos, uma das espécies tributárias existentes. Logo, juristas levantam questionamento: o princípio da capacidade contributiva deve ter aplicabilidade mais ampla, ao ponto de também abarcar as demais espécies tributárias?

O tema merece profunda reflexão. De fato, em leitura apressada do texto constitucional, pode-se sustentar que como o dispositivo faz menção somente a impostos e em respeito à literalidade, o princípio da capacidade contributiva não seria aplicado nas demais espécies tributárias. Pode-se sustentar, ainda, que haveria tal vedação a partir de uma concepção histórica. Afinal, o artigo 202 da Constituição de 1946 mencionou que o princípio

155 São os casos das exceções à legalidade tributária, positivados no artigo 153, parágrafo 1º da Constituição: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. § 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

seria aplicável a todos os tributos e o Constituinte de 1988 se limitou a apontar os impostos.

Embora sejam importantes argumentos, defende-se, aqui, interpretação do texto constitucional com justeza, conformidade e unidade. Como já foi anotado, a capacidade contributiva pode ser visualizada a partir de duas contextualizações distintas: (i) princípio constitucional autônomo; e (ii) medida de comparação a ser adotada para efetivação da igualdade tributária.

De fato, o constituinte de 1988, assim como ocorre na Alemanha, não precisaria apresentar dispositivo constitucional autônomo positivando a capacidade contributiva. Isso porque, na atual conjuntura mundial cede-se que a capacidade contributiva é o critério adequado para alcançar a igualdade tributária. E mais, o mínimo vital há que ser preservado, e o tributo não pode ter viés confiscatório. Logo, o tributo somente poderá incidir onde houver capacidade contributiva. Mas, como anotado, até mesmo visando resguardar o cidadão, o constituinte fez questão de positivar o princípio da capacidade contributiva.

Ademais, a igualdade tributária pode ser visualizada de forma mais restrita no artigo 150, II da Constituição, que determina o tratamento igual a contribuintes que se encontram em situações equivalentes. Ora, quando os contribuintes estarão em situação equivalente? Quando eles tiverem a mesma capacidade contributiva.

A presente exposição ganha relevância porque existem correntes que asseveram que a capacidade contributiva somente tem aplicabilidade nos tributos não vinculados, aqui representados pelos impostos. A seu turno, os tributos vinculados, representados pelas Taxas e Contribuições de Melhoria, não precisariam observar a capacidade contributiva, ou, no máximo, o seu sentido negativo, sendo certo que o princípio do benefício é que deve pautar a exação tributária neste grupo.

No entanto, conforme restará demonstrado a seguir, a partir da interpretação do texto constitucional, não se pode olvidar que o princípio da capacidade contributiva se estende a todas as espécies

tributárias¹⁵⁶, sob pena de preceitos constitucionais basilares serem violados.

9.6.2. NOS IMPOSTOS

Evidentemente, a capacidade contributiva, como princípio ou medida de comparação para fins de alcançar a igualdade no Direito Tributário, pode ser visualizada de forma mais clara nos impostos, até mesmo porque o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição faz menção expressa nesse sentido.

156 Visando delimitar o tema da presente dissertação, não se pretende aqui discorrer sobre a classificação das espécies tributárias, conforme proposto por vários juristas. Cumpre anotar, entretanto, que não existe pensamento unitário. Alfredo Augusto Becker (2002), a partir das espécies tributárias, defende a teoria dicotômica – somente existem taxas e impostos. Embora não se valham dos mesmos fundamentos, Fábio Fanucchi (1976) e Luciano Amaro (2005) defendem a existência de quatro espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007) e Geraldo Ataliba (2000) são adeptos à teoria tricotômica, formada por taxas, impostos e contribuições de melhoria. O Supremo Tribunal Federal, a seu turno, aponta a existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Para o que se pretende desenvolver no presente tópico, torna-se imperioso tão somente ter em mente os dois grupos distintos de tributos, ou seja, os tributos vinculados e não vinculados, conforme obra clássica de Geraldo Ataliba (2000, p. 123-136). O autor, ao analisar o texto constitucional, pôde chegar a sua conclusão paradigmática no que tange à classificação dos tributos. O critério adotado, sempre respeitando a lei tributária, é a observação da materialidade do fato previsto na hipótese de incidência. E, nesse sentido, ao analisar todas as legislações existentes no que tange ao aspecto material da hipótese de incidência, o autor constata que: “das duas uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.” (ATALIBA, 2000, p. 132). Nessa linha, na primeira hipótese somente haverá o nascimento da obrigação tributária quando ocorrer atividade estatal, ao passo que na segunda, tal requisito inexistente. Por isso mesmo, Geraldo Ataliba apresenta dois grupos: (i) vinculados – Taxas e Contribuições especiais; (ii) não vinculados – impostos.

Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 80), ao separar dois grupos distintos, aponta o seguinte: (i) tributos vinculados são formados pelos impostos gerais, impostos restituíveis – empréstimos compulsórios – e impostos especiais, afetados, finalísticos – como, por exemplo, CSLL, PIS e COFINS; (ii) vinculados que compreendem as taxas de serviços e de polícia e as contribuições de melhoria e previdenciárias.

Importante deixar destacado que a destinação da arrecadação, que pode representar a possibilidade de divergência das classificações das espécies tributárias, não afeta a análise do princípio da capacidade contributiva.

Nos dois subitens seguintes, serão trabalhados os impostos – primeiro – e taxas e contribuições de melhoria – segundo.

Os impostos são espécie de tributo não vinculados à atuação estatal, sendo certo de que o Estado pode instituí-los sem se preocupar, em um primeiro momento¹⁵⁷, em efetivar nenhuma contraprestação em favor do contribuinte.

Nessa espécie tributária, o legislador, para eleger a hipótese de incidência tributária, se vale de elementos que exteriorizam riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária. Não existe a ideia de retribuição imediata por parte do Estado em favor do particular, sendo que o dever de pagar tributo se origina, ao lado dos demais aspectos da norma tributária – espacial, temporal, quantitativo e pessoal –, a partir do aspecto material – fato econômico relevante apto para ser tributável.

Os impostos são fontes de receita pública, cujo balizamento para instituição está previsto no texto constitucional, a saber: (i) competências tributária ativa e passiva; (ii) limitações ao poder de tributar; (iii) princípio da capacidade contributiva.

Logo, observando todos os preceitos constitucionais, os impostos podem ser instituídos e cobrados, não restando outra alternativa ao sujeito passivo de obrigação tributária senão, em nome da solidariedade, repassar parte de seus recursos.

Como é cediço, os impostos possuem várias classificações, de acordo com a doutrina tributária brasileira¹⁵⁸.

157 Os impostos, por não serem vinculados e não possuírem características remuneratórias, não podem ser visualizados como fonte de receita pública, cujo gasto não precisa ser efetivado de forma adequada. O fato de a arrecadação dos impostos não predeterminar uma contraprestação estatal não pode ser visto como “carta branca” para o agente político gastá-los de forma aleatória e irracional.

158 Dentre outras classificações, os impostos podem ser fiscais ou extrafiscais – o princípio da capacidade contributiva e os tributos extrafiscais serão trabalhados em tópico próprio –; real – ignora aspectos subjetivos do contribuinte – ou pessoal – que observa as características pessoais e familiares do indivíduo; direto – aquele de devido “de direito” e “de fato” pelo contribuinte – ou indireto – aquele devido “de direito”, mas não “de fato” pelo contribuinte; fixos – paga-se quantia fixa – e variável – o montante devido altera de acordo com a alteração da base de cálculo ou progressão, regressão de alíquotas; seletivos – tributa-se mais alto os produtos supérfluos e mais baixo os mais essenciais; monofásicos – incidência tributária em único momento do processo produtivo – ou plurifásico – incidência tributária em diversos momentos do procedimento produtivo; cumulativos – os valores pagos a título de imposto nas fases anteriores não poderão ser alvo de deduções ou aproveitamento de créditos – e não-cumulativos – os valores pagos

Além dos impostos fiscais e extrafiscais, que serão trabalhados em tópico próprio, os juristas sempre debateram acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos impostos reais e pessoais, diretos e indiretos.

9.6.2.1. NOS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS

Luciano Amaro (2005, p. 89) lembra que o tributo pessoal leva em conta características pessoais do contribuinte, tais como, estado civil, dependentes do contribuinte, dentre outros. O tributo real, por seu turno, ignora todos esses aspectos, que são próprios do contribuinte. Dessa forma, considera-se tributo pessoal o imposto de renda, por exemplo. Considera-se real o imposto de transmissão de imóveis, a título de ilustração.

Não se pode olvidar a influência do STF nessa classificação, quando do julgamento do RE 153.771 – MG. (BRASIL, 1997) Na oportunidade discutia-se a possibilidade de o IPTU, classificado como imposto real, ser progressivo ou não. O Ministro Moreira Alves, relator do Acórdão, acompanhado pelos demais membros da Corte, com exceção do Ministro Carlos Velloso, entendeu que a capacidade contributiva – art. 145 § 1º da CRFB – somente deveria ser observada nos impostos tidos como pessoais.

Entretanto, por mais que pese a decisão desse *leading case*, que, inclusive, ensejou posteriormente uma Emenda Constitucional – a de número 29¹⁵⁹, entende-se que os impostos reais também devem ser guiados pelo princípio da capacidade contributiva.

Amílcar Falcão (1994, p. 03), há muito tempo, lembrava que os impostos não recaem sobre coisas. A relação tributária para ele é, invariavelmente, pessoal ou obrigacional. A indicação da

a título de imposto anteriormente são deduzidos nas fases atuais e posterior etc. (AMARO, 2005, P. 89-92)

159 A Emenda nº 29 alterou e acrescentou dispositivos no texto constitucional. Dentre outros, alterou o parágrafo primeiro e acrescentou dois incisos ao art. 156 CRFB. Visivelmente, o objetivo do constituinte derivado era de autorizar a progressividade no IPTU, em razão do valor, localização e uso do imóvel. A propósito, tudo caminha para que o Supremo Tribunal Federal, no RE 562.045 -RS, altere o entendimento sobre a matéria.

coisa serve para demonstrar a capacidade econômica medida pelo fato gerador de determinado tributo – capacidade contributiva objetiva, conforme anteriormente anotado. Assim, por exemplo, a propriedade sobre veículo indica o aspecto material do IPVA. Em conjunto com os demais aspectos – espacial, temporal e pessoal –, poderá ocorrer o fato gerador do imposto.

Não há como sustentar cientificamente a citada classificação, haja vista que tal tese encontra-se ultrapassada na doutrina brasileira e alienígena. De fato, entender-se que a relação jurídica tributária do imposto real forma-se, muitas vezes, estritamente, entre o Fisco e determinado fato econômico, é negar-se toda a base de assentamento da sistemática jurídica, que garante a não afetação do mínimo existencial e da vedação ao confisco. O fato econômico, quando tributado, é juridicizado, ou seja, entra no mundo jurídico e passa a ser visto sob o âmbito do Direito. Assim, a tributação – impostos reais – incidirá sobre a aquisição do direito de propriedade do contribuinte em face do bem, e não, como pretendem alguns, restritamente sobre o próprio bem. Nunca é demais lembrar que as relações jurídicas têm sempre nos pólos passivo e ativo, pessoas e, jamais, um objeto e uma pessoa.

Incisivo é o entendimento da professora Misabel de Abreu Machado Derzi, em sua obra “Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano”:

Todos os impostos são pessoais, não tendo cabimento distinguir entre eles. Assim, é completamente equivocado mencionarmos que o imposto incide sobre a coisa, a mercadoria, o produto industrializado, o imóvel.

Os tributos têm, como pressuposto fático, um estado, uma situação jurídica, um comportamento de pessoas, sempre uma relação entre pessoa e coisa. (...)

Não cabe falar, pois, em impostos objetivos e subjetivos ou em reais e pessoais. Todos os pressupostos tributários são subjetivos, assim como é pessoal a obrigação tributária. (DERZI, 1982, 309-310)

O significado básico e objetivo deste princípio é de que todos sejam tratados igualmente, suportando a mesma carga de tributos. Assim, quem tem maior capacidade econômica deve, a fim de preservar a igualdade entre os cidadãos, pagar mais tributos. Exige-se, pois, que todos contribuam, por via de impostos, na medida de suas manifestações exteriores de riqueza.

A partir da leitura do texto constitucional, nota-se que o Constituinte de 1988 elegeu o princípio capacidade contributiva como indicativo da realidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, desarrazoado adotar a distinção elaborada na classificação dos impostos como reais ou pessoais, para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva, como se este dispositivo constitucional somente se referisse aos impostos pessoais.

Desta forma, têm-se dois pilares essenciais sob os quais se assenta a hermenêutica do princípio: os contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica não podem ser discriminados; os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente devem ser desigualmente tratados. O patrimônio é apenas um dos três critérios, ao lado da renda e consumo, apontados pela Constituição como indicativos de capacidade contributiva objetiva.

Em síntese, a partir da diferenciação existente entre impostos pessoais e reais, ainda mencionada pela doutrina nacional, não se pode olvidar que a capacidade contributiva, como medida de comparação para efetivação da igualdade tributária, deve ser observada, em respeito à solidariedade, em todos os impostos, independentemente do critério de mensuração adotado¹⁶⁰.

160 O entendimento de que não deve ocorrer a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos reais ainda prevalece no Supremo Tribunal Federal. Entretanto, conforme será desenvolvido adiante, tudo indica que ocorrerá a alteração de posicionamento. No RE 562045 (BRASIL, 2008a), ainda em tramitação, o STF analisará a matéria novamente, sendo certo de que, entre onze ministros, quatro já asseveraram que o princípio da capacidade contributiva também deve pautar o exercício do poder tributante nos impostos reais.

9.6.2.2. NOS IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Os impostos diretos são aqueles que serão arcados economicamente pelo sujeito passivo de obrigação tributária previstos na lei tributária, sendo certo de que o ônus tributário não poderá preliminarmente ser repassado a terceiros. A doutrina, portanto, anota que, nesses casos, os impostos são devidos pelo contribuinte “de fato” e “de direito”.¹⁶¹ Assim, a Constituição prevê a possibilidade de incidência tributária sobre determinada materialidade – patrimônio ou renda – que apresenta, mesmo que presumidamente, indício de capacidade contributiva. É o caso do IPVA e do Imposto de Renda, por exemplo, impostos devidos pelo sujeito passivo, cujo ônus tributário não pode, em um primeiro momento ou juridicamente, ser repassado a terceiros.

O imposto indireto, por sua vez, incide sobre o consumo e tem como importante norteador a neutralidade do procedimento produtivo. Essa modalidade de imposto não tem como finalidade onerar o sistema produtivo, mas tão só o consumidor final. Nesse sentido, o imposto indireto tem como contribuinte “de direito” determinadas pessoas e como “de fato” aquela que efetivamente concorre com o ônus econômico-tributário, o consumidor final, pessoa física ou jurídica.

Ao contrário do que ocorre com os impostos diretos, as características pessoais do contribuinte “de fato” não podem ser visualizadas de forma adequada pelo legislador. Os produtos são gravados de acordo com a essencialidade/necessidade e seletividade. Se o produto for essencial para sobrevivência, rico e pobre o comprará e, de fato, o ônus tributário assumido por ambos será igual. A capacidade contributiva, nesse caso, não pode ser verificada em máxima medida¹⁶².

161 Vide Luciano Amaro (2005, p. 90)

162 Professor Sacha Calmon (2007, p. 88) anota que a capacidade contributiva nos impostos indiretos se realiza de forma imperfeita e apresenta clássico exemplo: “ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas...”

Em verdade, a tributação sobre consumo é vista entre os políticos brasileiros como interessante forma de arrecadação tributária, pois, ao contrário do que ocorre com os impostos diretos, ela não é vista de forma clara pela maioria dos consumidores finais. A propósito, Professor Sacha Calmon (2007, p. 81) anota que na Europa os impostos indiretos correspondem a 40% da arrecadação e os diretos, que buscam a personalidade ideal da capacidade contributiva, correspondem a 60%¹⁶³.

Professora Misabel Derzi (2000), em importante estudo sobre o tema, anota que a Constituição aponta que, juridicamente, existem apenas dois impostos “indiretos”: o ICMS e o IPI¹⁶⁴.

Embora de forma imperfeita, a capacidade contributiva, em respeito às ideias de igualdade e solidariedade, se efetiva nos impostos indiretos por meio da seletividade e da essencialidade. Logo, os produtos de primeira necessidade não devem carregar qualquer carga tributária ou uma tributação mínima, de tal modo que eles possam ser acessíveis a todos. Quanto mais essencial for o produto, menor deve ser a carga tributária. O Estado, por sua vez, poderá impor carga mais alta sobre produtos dispensáveis ou supérfluos, que não são essenciais e que, uma vez não adquiridos, não refletirá nenhuma perda ao sujeito passivo de obrigação tributária e muito menos afetará o mínimo vital.

9.6.3. NAS TAXAS E NAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Ao contrário dos impostos, as taxas e as contribuições de melhorias são tributos vinculados a uma atuação estatal. Existe evidente caráter remuneratório. Por isso mesmo, alguns juristas

163 No Brasil, para que se tenha ideia, ainda no ano de 2000, a carga tributária era assim segregada: (i) 21% – tributação sobre a renda; (ii) 48% sobre o consumo; (iii) 4% sobre a propriedade; (iv) 25% – seguridade social e (v) 2% outros

164 Apesar de visivelmente mais difícil a operacionalização dos impostos indiretos pelo contribuinte, eles são importantes, pois: (i) oferecem vantagens para fiscalização e arrecadação dos impostos, na medida que são imputados vários responsáveis tributários na cadeia produtiva; (ii) neutralizam o mercado, abrindo espaço para livre concorrência; (iii) oneram o consumo somente. (DERZI, 2000, p. 184)

assinalam que, em vez de capacidade contributiva¹⁶⁵, o princípio do benefício é que deve pautar o exercício do poder tributante¹⁶⁶.

A ideia das Taxas e das Contribuições de Melhoria está vinculada a critério de justiça fiscal do sistema tributário, pois determinam que o beneficiário ou o destinatário de atividade estatal específica retribua ao Estado – prestação de serviços ou exercício de poder de polícia ou realização de obras públicas e valorização de imóvel. Por outro lado, os serviços gerais indivisíveis são custeados pelas demais receitas estatais, mas, de fato, não seria justo que o gasto estatal vinculado a pessoas específicas fosse suportado por toda a coletividade. Logo, torna-se razoável que seu usuário contribua com o pagamento deste tributo, no sentido de ressarcir ao Estado o custo da atividade.

Professor Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 204-206) entende que, como regra geral, é o princípio da equivalência ou do custo/benefício o critério adequado para efetivar a igualdade quando a tributação for exercida por meio de Taxas ou Contribuições de Melhoria. No entanto, o autor admite a aplicação da capacidade contributiva de forma marginal, devendo ser utilizada tão só para conceder isenções ou qualquer outra medida exonerativa¹⁶⁷.

Inclusive, Marciano Seabra de Godoi corrobora com o posicionamento exposto por Sacha Calmon, que, sobre o tema, aduz que

165 Valdés Costa (1996, p. 163) informa que a Corte Uruguaí não possui posicionamento uniforme sobre o tema. Em algumas decisões, a Corte assevera que a capacidade contributiva se aplica às Taxas, ao passo de, em outras, refutar tal entendimento.

166 “As taxas são cobradas de acordo com o princípio do custo/benefício, porque à prestação de serviços públicos deve corresponder a remuneração equivalente, isto é, cada cidadão despenderá a título de pagamento de serviços específicos e divisíveis uma soma de dinheiro equivalente ao custo para a Administração e ao benefício público que receber. Mas não há necessidade de exata e aritmética equivalência entre o custo e o benefício.

A contribuição de melhoria tem o seu fundamento no binômio realização da obra pública/mais-valia, em que ambos os elementos se posicionam dialeticamente, sem corte ou contradição, o que corresponde exatamente à ideia de custo/benefício. A valorização do imóvel que não decorra de obra pública ou lhe exceda o custo, bem como a obra pública que não valoriza (ou desvaloriza) o imóvel não justificam o pagamento do tributo.” (TORRES, 2009, p. 98)

167 Na mesma linha, Luciano Amaro (2005, p. 142).

Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, v.g., da isenção da taxa judiciária para os pobres e a redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-los a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários de direita. (COELHO, 2007, p. 88)

Entende-se que para os autores indicados, embora justifiquem que o princípio da equivalência é o que deve pautar o exercício da tributação através da Taxa e da Contribuição de Melhoria, não se pode olvidar que, independentemente disso, a capacidade contributiva continuará devendo ser observada. Afinal, é esse critério que diagnosticará a possibilidade de pagar ou não a Taxa ou a Contribuição de Melhoria. Ademais, além de necessariamente estar presente a capacidade contributiva nessas espécies tributárias, de fato, haverá outro limitador, qual seja: o custo para Administração, nos casos das Taxas, e a valorização do imóvel em decorrência de obra pública, no caso de Contribuição de Melhoria.

Em outros termos, os impostos, tributos não vinculados, poderão ser instituídos, desde que observados os parâmetros constitucionais. Evidentemente os impostos deverão incidir onde houver capacidade contributiva, nos sentidos objetivo e subjetivo, e, por conseguinte, não poderão atingir o mínimo vital e nem poderão ter viés confiscatório. Destaque-se: o balizamento para imposição dos impostos deverá observar o mínimo vital – aquém da capacidade contributiva – e o não confisco – além da capacidade contributiva. O primeiro é mínimo e o segundo é o máximo.

Todavia, no que tange aos tributos vinculados, o Estado terá outro limitador para imposição máxima: o grau de retribuição ou benefício. Noutros termos, a imposição tributária máxima nesses casos não terá o efeito confiscatório como balizamento, mas sim o custo da Administração, no caso das taxas, e a valorização do imóvel decorrente de obra pública, na Contribuição de Melhoria.

Assim, por exemplo, mesmo que um casal seja riquíssimo, ao providenciar a Certidão de Casamento deverá pagar o mesmo valor que casal de classe média – custo/retribuição ao Estado por emitir a Certidão. No entanto, o casal de recém-casados pobre não terá que pagar nada ao Estado, devendo somente apresentar declaração de pobreza e, por conseguinte, usufruir do seu direito constitucional.

De igual modo – conforme ensinamentos de Sacha Calmon acima transcritos – obra pública realizada e que enseja a valorização do imóvel pode acarretar a tributação, observando todas as formalidades legais, pela espécie tributária Contribuição de Melhoria. Todavia, suponha-se que dois contribuintes tenham, em decorrência de obra pública, sido beneficiados pela valorização de seus imóveis. O primeiro é rico e o segundo encontra-se desempregado e visivelmente hipossuficiente. De fato, o primeiro, com capacidade contributiva, deve pagar tributo. O segundo, sem capacidade contributiva, deve ser exonerado total ou parcialmente.

Conclui-se, então, que a capacidade contributiva pautará o poder tributante, mesmo nas Taxas e nas Contribuições de Melhoria. E mais, além de o cidadão possuir capacidade contributiva, não se pode olvidar que, em respeito ao caráter remuneratório, o valor cobrado deve ser razoavelmente compatível com o custo da Administração Pública ao praticar serviço em favor do particular e da valorização do imóvel em decorrência de obra pública¹⁶⁸.

168 Cumpre apontar que José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 97-99), a seu turno, assinala que “as taxas admitem graduação em função de condições fáticas do contribuinte indicadoras de riqueza, podendo implicar diferentes quantidades ou unidades de serviço público e, pois, de cobrança.”

9.7. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PROPORCIONALIDADE E PROGRESSIVIDADE

9.7.1. PROPORCIONALIDADE

No campo da fiscalidade, não se pode olvidar que a proporcionalidade e, especialmente, a progressividade tributária, são importantes mecanismos disponibilizados ao legislador para efetivar o princípio da capacidade contributiva e consolidar a ideia de igualdade tributária.

O tributo proporcional é aquele “estabelecido em porcentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável, crescendo o valor do imposto apenas quando o valor básico para o cálculo sofre crescimento.” (FANUCCHI, 1976, p. 74) Dessa forma, aplica-se um único percentual – alíquota – sobre determinada base de cálculo e, por conseguinte, chega-se ao resultado.

Na proporcionalidade, a alíquota, conforme mencionado é única para todos os sujeitos passivos. A diferença no montante a ser pago será detectada tão somente caso haja distinção na base de cálculo. Então, por exemplo: o contribuinte “A” possui um veículo cujo valor de mercado é de R\$ 1.000,00. O contribuinte “B”, por sua vez, tem a propriedade de um veículo cujo valor venal é de R\$ 500,00.

Oportuno apontar também que o Supremo Tribunal Federal, ainda no ano de 2001, editou a súmula 665, cujo enunciado é o seguinte: “É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituídas pela Lei 7.940/89”. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas Taxas, ainda que de forma não sistematizada no tocante à fundamentação (BRASIL, 2001a). A Corte Constitucional negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto Agropecuária Vale do Prata S/A – Agropav – em face da Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Discutiam, no caso, a inconstitucionalidade da Lei n. 7.940/89, que prevê a progressividade do valor das Taxas a ser pagas pelos contribuintes, a partir da visualização do patrimônio líquido. Em outros termos, quanto maior for o patrimônio líquido, maior será o valor da Taxa a ser paga, a título de custear os gastos praticados com o dever de fiscalização da CVM. Oportuno destacar que o voto condutor do Acórdão apenas mencionou que a tributação exercida pela Lei n. 7940 deveria respeitar a capacidade contributiva, sendo certo de que todos os ministros, durante o julgamento, não apresentaram fundamentos jurídicos que sustentem o entendimento. Em outros termos, decidiram pela aplicação do princípio nas Taxas, entretanto, sem apresentar ou trabalhar detidamente a matéria ao ponto de efetivamente dar credibilidade ao entendimento.

A proporcionalidade indica a existência de única alíquota. Suponha-se que a mesma seja de 1%. Portanto, o contribuinte “A” pagará a importância de R\$ 10,00 (1% sobre R\$ 1.000,00) e o contribuinte “B” arcará com a quantia de R\$ 5,00 (1% sobre R\$ 500,00).

A proporcionalidade é importante instrumento posto à disposição do legislador para efetivação do princípio da capacidade contributiva. Todavia, atualmente difunde-se a ideia de solidariedade, que é diretamente entrelaçada com capacidade contributiva, para o exercício do poder tributante. Nesse sentido, limitar tal exercício à proporcionalidade pode resultar tão somente na efetivação da equidade horizontal, segundo a qual contribuintes com as mesmas condições econômicas devem repassar o mesmo montante para o Estado. Indubitavelmente, por meio da sistemática em comento, o máximo que se consegue visualizar é a igualdade formal, atualmente superada, como já visto.

Deve-se ir além da equidade horizontal. À luz da solidariedade, torna-se necessário efetivar a equidade vertical. Logo, a progressividade é importante mecanismo instrumento posto à disposição ao legislador para busca da equidade vertical e implementação da capacidade contributiva. Assim, na equidade vertical, quanto mais capacidade contributiva apresentar o sujeito, maior deverá ser progressivamente a tributação, a fim de que aqueles contribuintes que se encontram em situações diferentes se sacrifiquem igualmente, em prol do desenvolvimento social.

9.7.2. PROGRESSIVIDADE

Atualmente, à luz da capacidade contributiva e da solidariedade fiscal, os juristas, em geral, têm defendido a utilização da progressividade como importante instrumento para o exercício da tributação.

É verdade que a progressividade encontra-se atualmente positivada em alguns dispositivos constitucionais. Noutros termos, a própria Constituição delimita que determinados impostos fiscais sejam progressivos.

O artigo 153, parágrafo 2º, I da Constituição prevê a progressividade no Imposto de Renda, ao lado da universalidade e generalidade. No artigo 153, parágrafo 4º da Constituição, nesse caso com viés extrafiscal, a progressividade tem como escopo desestimular a propriedade rural improdutiva. O IPTU, após a Emenda Constitucional n. 29, pode ser progressivo em razão do valor do imóvel, conforme previsão do artigo 156, parágrafo 1º, inciso I do texto constitucional vigente. O artigo 195, parágrafo 9º, da Constituição prevê a variação da alíquota da contribuição social devida pelo empregador, levando-se em consideração o porte da empresa¹⁶⁹.

José Maurício Conti (1997, p. 76 e 77) anota que existem bons argumentos contra a utilização da progressividade no exercício do poder tributante, sendo certo de que a igualdade na tributação poderia ser alcançada facilmente por meio do exercício da proporcionalidade.

Como primeiro argumento, os que não coadunam com a progressividade, assinalam que essa técnica penaliza os mais eficientes, ou seja, aqueles que trabalham e produzem mais. Argumentam, ainda, que a progressividade pode desestimular o trabalho, os esforços, a criatividade, a ousadia de quem cria e produz mais.

Por mais que sejam interessantes e plausíveis os argumentos, entende-se que a utilização da progressividade é importante instrumento para efetivação da igualdade na tributação. Destaque-se que, salvo nas hipóteses em que a Constituição objetivamente determina a utilização do instituto, a progressividade é importante mecanismo à disposição do legislador ordinário, cuja utilização é facultativa¹⁷⁰.

A progressividade na tributação é defendida desde a antiga concepção da teoria do sacrifício e na atual teoria da solidariedade social.

169 De fato, o mesmo dispositivo pode ter verdadeira feição extrafiscal, quando fala em variação da alíquota de acordo com a natureza da atividade, da condição estrutural do mercado de trabalho e da utilização da mão-de-obra.

170 Ives Gandra da Silva Martins (1999, p. 60-68), Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 71-73) entendem que a progressividade tributária não é instrumento que precisa ser obrigatoriamente utilizado pelo legislador ordinário. Os dois últimos, inclusive, assinalam que capacidade contributiva e progressividade, no entanto, não são incompatíveis, sendo certo de que o fundamento encontra-se no princípio do Estado Social.

Quando da teoria do sacrifício, a ideia utilizada era basicamente de a tributação poder reduzir de forma linear o nível de bem-estar dos sujeitos passivos de obrigação tributária. Assim, mesmo aquelas pessoas com diferentes capacidades contributivas, por meio da progressividade, sofreriam o mesmo sacrifício ao pagar o tributo. Por exemplo, suponha-se a adoção de alíquota única de 10% para o Imposto de Renda. Aquele que percebe R\$ 100,00 terá maiores reduções do seu bem-estar do que aquele que auferir R\$ 1.000,00. A progressividade aponta a necessidade de adoção de alíquotas diferentes, de modo que quanto maior for a base imponible, maior deverá ser a alíquota; quanto menor a base imponible, menor deve ser a alíquota a ser aplicada. Nessa linha, a ideia de sacrifício igual, anteriormente difundida, estava plenamente compatível com a progressividade fiscal.

Entretanto, atualmente difunde-se a ideia de solidariedade, sendo certo de que a progressividade também é compatível com ela. O caráter geral de solidariedade vem sendo implementado a partir do Estado Social e, na seara tributária, se efetiva de acordo com o dever de pagar tributo. Nesse sentido, todo cidadão com capacidade contributiva tem o dever de pagar tributo e, quanto maior for a sua condição, à luz do desenvolvimento social e para que seja possibilitada a efetivação de igualdade de possibilidades para todos, deverá cada vez mais repassar parcela dos seus recursos. O cidadão, em respeito ao interesse coletivo, repassa recursos ao Estado, na confiança de que ele diminua as desigualdades sociais. Exclui-se a ideia de igualdade de sacrifício e adota-se a ideia do dever de pagar tributo para que, dessa forma, possa colaborar cada vez mais com o desenvolvimento social.

Por fim, importante anotar que assim como ocorre com a regressividade, a progressividade poderá ser segregada em simples e graduada.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 321-322) aduz que a progressão simples é aquela que, quanto maior for a riqueza tributada, mais alta deverá ser a alíquota, e esta, por sua vez, deverá

abranger toda a matéria tributável. Então, por exemplo, suponha-se que duas bases de cálculo de determinado imposto sejam de R\$ 1.000,00 e R\$ 10.000,00. Logo, de acordo com a progressividade simples, adota-se para a primeira a alíquota de 5% e para a segunda base de cálculo a alíquota de 8%.

A progressão graduada, por sua vez, pode ser compreendida como aquela que se vale de várias alíquotas, que devem ser aplicadas em cada faixa de valor. Assim, entre limites mínimo e máximo de valor, aplica-se determinada alíquota. Caso a riqueza total seja maior do que aquele valor, aplica-se, em relação ao mesmo a determinada alíquota e, no que exceder, utiliza-se outra alíquota, mais alta.

Em números, por exemplo: suponha-se que a lei do IPVA em Minas Gerais determinasse que veículos cujo valor venal seja de até R\$ 1.000,00, a alíquota aplicável fosse de 1%. Suponha-se, também, que a mesma lei preveja que os veículos cujo valor venal for entre R\$ 1.000,00 e R\$ 5.000,00, a alíquota aplicável seja de 2%. Suponha-se, ainda, que o contribuinte “A” possua um carro, cujo valor dele é de R\$ 1.006,00. Segundo Hugo de Brito Machado, a alíquota de 2% não deve ser aplicada sobre o valor total da medida de riqueza – veículo –, cujo valor é de R\$ 1.006,00. Se assim o fosse, a progressão seria simples. Por meio da progressão graduada, o imposto deveria ser pago da seguinte forma: R\$ 1.000,00, aplica-se alíquota de 1% e chega-se ao resultado de 10,00; R\$ 6,00 aplica-se a alíquota de 2% e chega-se ao resultado de R\$ 0,12. Por conseguinte, o montante a ser pago corresponde a R\$ 10,12.¹⁷¹

A partir dessas análises, compreende-se que progressividade é um mecanismo posto à disposição do legislador tributário, decorrente do princípio constitucional da capacidade contributiva, que tem como objetivo tributar progressivamente fontes de riquezas maiores, na busca da justiça fiscal.

171 Fábio Fanucchi (1977, p. 74-75) e Valdés Costa (1996, p. 125-126) apresentam a mesma distinção. No entanto, as progressividades graduada e simples são intituladas por ele, respectivamente, em *progresividad por escalas* e *progresividad por clases*.

9.8. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS IMUNIDADES, AS ISENÇÕES E AS REMISSÕES

9.8.1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

O exercício do poder tributante pelo Estado deve ser pautado, desde a primeira fase do Estado Fiscal, pela legalidade e pela igualdade. Em clássica obra, José Souto Maior Borges (2001, p. 45) anota que a conjugação da isonomia e da legalidade, distintas por natureza, formula o princípio da legalidade isônoma.

No Direito Tributário, a igualdade, que tem como um dos seus requisitos a generalidade, valerá como medida de comparação da capacidade contributiva. O legislador ordinário, para efetivar o exercício da tributação à luz dos preceitos constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, possui importantes elementos ou mecanismos hábeis. São eles: a isenção e a remissão¹⁷².

9.8.2. IMUNIDADES

De antemão, antes de desenvolver os dois instrumentos disponíveis ao legislador ordinário para efetivar em máxima medida o princípio da capacidade contributiva quando do exercício da tributação, torna-se imperioso, até mesmo para tentar exaurir o tema, tecer breves comentários sobre as imunidades tributárias.

Assim como as isenções, as imunidades tributárias são hipóteses de não incidências tributárias. Diferenciam-se, entretanto, daquelas, porque possuem suporte no texto constitucional. Nos dizeres de José Souto Maior Borges (2001, p. 218), “a regra da imunidade configura, desta sorte, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”.

Nessa linha, a competência tributária, delineada no texto constitucional, impõe a possibilidade de exercício da tributação pelo sujeito ativo de obrigação tributária e, ao mesmo passo, restringe ou delimita o seu campo de atuação. Algumas limitações

¹⁷² Até mesmo por delimitação do tema desenvolvido, não se discorrerá sobre as isenções extrafiscais.

constitucionais ao poder de tributar estão previstas de forma expressa entre os artigos 150 e 152 da Constituição. Nelas, o poder tributante não atua.

Muito embora o Constituinte em algumas situações tenha considerado a capacidade contributiva objetiva – ou melhor, a falta dela – para prever determinadas imunidades tributárias¹⁷³, o instituto, em regra, deve ser visto à luz de questões preliminarmente políticas, debatidas à época da Assembleia Nacional Constituinte, e que foram positivadas no texto constitucional, ingressando, por conseguinte, no ordenamento jurídico. Em outras palavras, as imunidades são questões políticas que, ao serem inseridas na Constituição, passaram a pertencer ao ordenamento jurídico.

Portanto, embora preliminarmente políticas, as imunidades são normas jurídicas que estão em mesmo grau hierárquico da igualdade e da capacidade contributiva, ambas também positivadas na Constituição. De fato, como não se sustenta, atualmente, hierarquia entre normas constitucionais, as imunidades, a capacidade contributiva e a igualdade devem conviver de forma harmônica.

Em síntese, pois, as imunidades tributárias são exceções ao poder de tributar, sendo certo que não estão sujeitas à análise de compatibilidade com a capacidade contributiva e a igualdade.

9.8.3. ISENÇÕES

As isenções são instrumentos disponibilizados ao legislador ordinário e servem de sustentáculo para o exercício da igualdade na tributação.

As isenções, assim como as imunidades, são hipóteses de não incidência tributária¹⁷⁴. Não se fala em fato gerador, em sur-

173 São os casos em que se concede a imunidade para obtenção de certidões por cidadãos hipossuficientes perante o Poder Público, conforme previsto no artigo 5º, XXXIV da Constituição.

174 Américo Lourenço Masset Lacombe (2000, p. 59) assinala que a isenção não pode ser visualizada como não incidência tributária. Para ele, a isenção é norma e ela servirá para neutralizar o tributo.

gimento de obrigação tributária principal e constituição do crédito tributário.

Atualmente, a concepção de isenção como favor legal encontra-se superada¹⁷⁵. A ideia de favor legal leva à indubitável compreensão de privilégio odioso ou favorecimento do Estado para o indivíduo ou grupo de indivíduos. O legislador ordinário, ao instituir isenções, deverá demonstrar respeito à Constituição, notadamente à igualdade – generalidade – e à legalidade formal.

Nesse sentido, as isenções podem ser utilizadas pelo legislador ordinário, quando a tributação for fiscal, como importante instrumento de exoneração tributária daqueles que não possuem capacidade contributiva. Os sujeitos passivos de obrigação tributária são excluídos do caráter generalizante da norma tributária exatamente para que a igualdade seja efetivada. Nesse sentido, José Souto Maior Borges (2001, p. 47) assevera que “inexistindo capacidade contributiva idônea para suportar a carga do tributo, violar-se-ia a regra da isonomia se tal hipótese não fosse considerada para efeito de exoneração fiscal”¹⁷⁶.

Nessa linha expositiva, não se pode olvidar que a isenção é importante instrumento disponibilizado ao legislador infraconstitucional para que possa efetivar em máxima medida a igualdade tributária.

9.8.4. REMISSÕES

As remissões diferenciam-se das isenções. Enquanto estas são hipóteses de não incidência tributárias, aquelas são visualizadas como dispensas do dever de pagar o tributo. Ao contrário do que ocorre com as isenções, nas remissões pode-se verificar a existência do fato gerador, do surgimento da obrigação tributária e da formalização de crédito tributário.

175 Vide Lacombe (2000, p. 56)

176 Alfredo Augusto Becker (2002, p. 499) assevera que o legislador ordinário está obrigado a prever hipóteses de isenções quando da criação da lei instituidora do tributo.

A figura da remissão não se confunde com anistia, moratória e transação. A anistia é o afastamento da penalidade tributária imposta. A moratória, que suspende a exigibilidade do tributo e não o exclui, concede possibilidades excepcionais para o pagamento. A transação, por sua vez, que também extingue o crédito tributário, é convalidado a partir de interesse e concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo de obrigação tributária.

Da mesma forma que ocorre com as isenções, as remissões devem ser instituídas por lei formal, sendo concedidas mediante despacho fundamentado exarado pela autoridade administrativa, sem proporcionar direito adquirido¹⁷⁷, e devem respeitar os demais preceitos constitucionais, especialmente, a igualdade.

A remissão, em regra, será visualizada de forma menos restritiva entre os juristas na hipótese de aplicação em casos pontuais em que o sujeito passivo da obrigação tributária sofre profunda alteração na realidade da sua capacidade contributiva, em decorrência de forças maiores, como, por exemplo, calamidades públicas¹⁷⁸ e fortes depressões econômicas¹⁷⁹. Fora disso, dificilmente conseguirá sustentar argumentos e fundamentos para

177 O artigo 172 do CTN prevê o seguinte: “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I – à situação econômica do sujeito passivo; II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito tributário; IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. **O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido**, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

178 O Prefeito de Belo Horizonte em exercício decretou, por meio do Decreto n. 13.492/09 e respeitando os limites previstos na Lei n. 9.041/05, a remissão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU – a sujeitos passivos da obrigação tributária proprietários de imóveis atingidos pelas chuvas anormais que atingiram a capital mineira no final do ano de 2008 e início de 2009.

179 Em decorrência da crise econômica mundial, até mesmo em respeito às preservações das empresas e dos empregos, poderiam ser concedidos perdões tributários. De fato, em decorrência da crise, a capacidade contributiva de vários sujeitos passivos de obrigação tributária estaria visivelmente reduzida e, sendo mantida a imposição tributária, eles poderão não conseguir manter as suas atividades. Nesse sentido, até mesmo por justiça, as remissões concedidas nesses casos são vistas com bons olhos. Até mesmo porque preceitos constitucionais poderão ser utilizados como suporte.

concessão da remissão, especialmente à luz da igualdade tributária, podendo, no caso de concessão do instituto, verificar benevolência pela impontualidade do sujeito passivo.

Nesse sentido, não se pode olvidar que, sendo usada de forma constitucionalmente adequada, a remissão também é importante instrumento de exoneração tributária e poderá efetivar em máxima medida a igualdade e, especialmente, o princípio da capacidade contributiva.

9.9. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TRIBUTOS FISCAIS E EXTRAFISCAIS

Como é cediço, o Estado, por meio da tributação, consegue obter os recursos necessários para organizar em sentido amplo a vida social. Esses recursos obtidos podem suprir os custos e os investimentos do Estado, como, por exemplo, a remuneração das pessoas investidas em funções públicas – agentes públicos¹⁸⁰ –, a proteção, a segurança, a efetivação de todos os direitos constitucionais sociais etc.

Quando a tributação tem como finalidade arrecadar os recursos necessários para suprir os custos e os investimentos do Estado, denomina-se o ato como tributação fiscal.

Todavia, os tributos podem servir como importante mecanismo disponível ao legislador ordinário para buscar outras finalidades ou objetivos constitucionais. Em outros termos, com a concessão de incentivos fiscais ou com a majoração dos tributos, o legislador poderá induzir as condutas dos cidadãos visando efetivar objetivos constitucionais, como, por exemplo, a tutela do meio ambiente, economia, importação, exportação, preservação da vida e da saúde

180 Expressão utilizada no Direito Administrativo como termo de sentido amplo. José dos Santos Carvalho Filho (2004, p. 483 e ss.) assevera que agentes públicos “significa o conjunto de pessoas que, a qualquer título, exercem função pública como prepostos do Estado.” Logo, tal termo abarca as autoridades mais altas do Brasil, como aqueles que executam simples, mas sempre importante, tarefas.

etc. Logo, quando o tributo pretende alcançar um algo a mais além da arrecadação, fala-se em tributos extrafiscais^{181_182}.

Nessa linha expositiva, José Marcos Domingues de Oliveira assevera que a tributação extrafiscal é aquela

orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional, etc. (OLIVEIRA,1998, p. 115)

Na mesma linha de raciocínio, Luciano Amaro aponta que tributação com finalidade extrafiscal é aquela que “com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.”. (AMARO, 2005, p. 89)

Conforme devidamente observado, Klaus Tipke (2002, p. 75) anota que o Direito Tributário é importante instrumento utilizado pelos políticos especialmente nos períodos eleitorais mais importantes¹⁸³. O autor assinala que detrás de qualquer benefício fiscal sempre haverá grupos de pressões diretamente interessados.

181 Ao longo da exposição, adotar-se-á, em algumas oportunidades, o termo norma tributária indutora, que se assemelha à tributação extrafiscal. O termo em comento foi proposto por Luis Eduardo Schoueri (2005).

Oportuno deixar consignado, desde já, que não se pretende discorrer sobre quais são os critérios que devem ser utilizados para denominar tributos fiscais ou extrafiscais. Luis Manuel Alonso González (1995) possui importante monografia discorrendo sobre a tributação extrafiscal. Importante destacar que, para ele, a finalidade da tributação é que servirá de parâmetro. Assim, mesmo que determinada tributação possua efeitos extrafiscais, ela somente será considerada extrafiscal caso o objetivo ou finalidade legal seja outra que não a arrecadação de recursos.

182 Ernesto Lejeune Valcárcel (2001, p. 223-224) assevera expressamente que, no Direito Tributário, não se pode visualizar o tributo tendo como única finalidade gerar a arrecadação de recursos. Os tributos, segundo o autor, podem servir para desempenhar outras funções no ordenamento jurídico.

183 Não são raros os casos em que os políticos usam os tributos como importante instrumento eleitoral. Geralmente, no final de seus mandatos, visando à reeleição ou eleger seu sucessor, passam a conceder uma série de benefícios fiscais, às vezes sem qualquer necessidade real. De fato, a tributação extrafiscal sendo adotada para meros fins políticos. Do mesmo modo, em regra, os políticos, quando assumem o poder e verificam a necessidade de aumentar os recursos,

A questão primordial na tributação extrafiscal é verificar se a redução ou majoração fiscal concedidos não violam preceitos constitucionais basilares. De fato, a tributação extrafiscal não pode servir somente como instrumento político, sem qualquer avaliação jurídica¹⁸⁴.

Como visto anteriormente, a capacidade contributiva pode ser visualizada em duas situações distintas, que variam de acordo com a contextualização. Na primeira, ela é princípio constitucional autônomo, que resguarda o cidadão-contribuinte em face do Estado, sendo certo que somente será obrigado a pagar tributo de acordo com a sua capacidade. Na segunda, a capacidade contributiva pode ser visualizada como medida de comparação a ser adotada pelo legislador ordinário para fins de efetivação da igualdade na seara tributária.

Ocorre, todavia, que na tributação extrafiscal, outra medida de comparação pode ser adotada¹⁸⁵. Noutros termos, a igualdade na seara tributária, quando da tributação extrafiscal, poderá se valer de outros princípios ou objetivos constitucionais.

Logo, em determinadas situações, sujeitos passivos de obrigação tributária com a mesma capacidade contributiva podem sofrer gravames tributários distintos. Isso porque, por

providenciam o aumento dos tributos no início do mandato. Sabendo que o ato desagradava a maioria da população, o político sabe que, com uma boa gestão e, principalmente, com o decurso do tempo, o aumento da tributação será esquecida e que isso não influenciará na caminhada política.

184 Deve-se refutar, por exemplo, incentivos fiscais concedidos a determinado grupo de pessoas, sem que haja a devida fundamentação. Não se pode, por questões meramente políticas, desigualar pessoas iguais, sob pena de violar preceitos constitucionais basilares. Ora, qual seria o sustentáculo jurídico para impor tributação diferenciada a dois contribuintes com a mesma capacidade contributiva, no entanto, com atividades diferentes, e que não exista nenhuma finalidade constitucional a ser alcançada?

De fato, se tal situação ocorrer, preceitos basilares são violados, como, por exemplo: a igualdade geral – art. 5º, a capacidade contributiva – art. 145, para. 1º – e igualdade tributária – artigo 150, II, todos da Constituição.

Importante assinalar que, em casos semelhantes ao exemplo, Luciano Amaro (2005, p. 136) sustenta que, em respeito à igualdade, aquele que for tratado de forma desigual e tiver que arcar com tributação mais alta do que o outro contribuinte, poderá contestar o gravame que lhe foi imposto e, por conseguinte, usufruir de redução ou exoneração total fiscal.

185 Nesse sentido, Humberto Ávila (2008c, p. 14-15)

exemplo, um deles produz pão francês e o outro fabrica cigarros. Nessa linha, como o pão francês é produto essencial e integrante da cesta básica e cigarros são produtos supérfluos e comprovada e fundamentadamente prejudicam a saúde e a vida – bens constitucionais que devem ser preservados pelo Estado –, não se pode olvidar que a tributação, no exemplo, pode ser diferenciada¹⁸⁶.

Portanto, enquanto na tributação fiscal a medida de comparação para ser adotada é a capacidade contributiva, a tributação extrafiscal, por sua vez, comporta a utilização de outras medidas de comparações, sendo certo que, uma vez adotadas sob o amparo de fundamentos e argumentos, não há que se falar em violação à igualdade.

Indubitavelmente, a questão central no presente tópico é: no caso da tributação extrafiscal, a capacidade contributiva será refutada?

Com amparo nos ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 277-281), tradicionalmente verifica-se a existência de três correntes discorrendo sobre a questão levantada: (i) desconsiderar a existência das normas tributárias indutoras, tendo em vista que a mesma fere o princípio da igualdade; (ii) aceitar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras e negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva; (iii) aceitar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e visualizar a sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

O entendimento da primeira corrente não deve prevalecer. Atualmente, não se pode negar a importância do tributo para realização de outras funções, além da arrecadatória. Principalmente, quando essas funções estão previstas no texto constitucional, como é o caso do Brasil.

¹⁸⁶ Sempre importante analisar se a diferenciação tributária de sujeitos com a mesma capacidade contributiva estão em sintonia com o texto constitucional. Inclusive, para tanto, seria interessante se valer dos postulados normativos, especialmente os hermenêuticos, apresentados na primeira parte do presente.

A segunda corrente, que tem como expoente Klaus Tipke, defende que a tributação extrafiscal se submete ao princípio do Estado Social, ao invés do princípio da capacidade contributiva¹⁸⁷.

Segundo Leila Paiva (citada por SHOUEIRI, 2005, p. 279), “a submissão da extrafiscalidade à capacidade contributiva retira sua eficiência”.

Aceita-se esse pensamento sob o ponto de vista do direito alemão, em que o princípio da capacidade contributiva – ora visualizado como princípio autônomo e não como medida de comparação – não está previsto expressamente no texto constitucional. Assim, por meio do princípio geral da igualdade, procede-se à tributação naquele país. No Brasil é diferente. Os representantes do povo brasileiro na Constituinte de 1988, ao romperem com o paradigma anterior, fizeram constar, democraticamente, o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional. Portanto, ao se tratar de tributação, seja ela com função tão somente arrecadatória ou não, o princípio deverá ser observado, assim como as demais normas jurídicas atinentes à tributação. Devem-se afastar ponderações axiológicas, principalmente no que se refere à busca desenfreada pela implantação de um Estado Social, sob pena de se perder a legitimidade do Direito.

Por essas razões, filia-se à terceira corrente mencionada por Schoueri: aceitar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e visualizar a sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

Desde autores clássicos, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Gerd Willi Rothmann, verifica-se que a extrafiscalidade não poderia ser submetida a regime diverso ao dos tributos¹⁸⁸.

187 Vide Schoueri (2005, p. 278) e Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 61-69).

188 Há renomados autores que entendem de forma diversa. No Brasil, Ricardo Lobo Torres, por exemplo, entende que se o ingresso financeiro for extrafiscal, não se trata de tributo, mas sim, de conteúdo econômico, que não tem como escopo contribuir para as despesas gerais do Estado. (SCHOUERI, 2005, p. 229).

O tributo é a essência do Direito Tributário. E, como tal, deve ser regido pelas normas dessa seara do Direito. Portanto, seja o tributo possuidor de função meramente arrecadatória ou não, ele deverá observar as normas jurídicas constitucionais e, especialmente, constitucionais-tributárias.

A partir da interpretação da Constituição como unidade, com justeza e conformidade, e, principalmente, levando-se em consideração a inexistência de hierarquia entre as normas constitucionais, conclui-se pela possibilidade de utilização das normas tributárias para outras funções além da meramente arrecadatória, nas hipóteses previstas na CRFB. Assim, todas as normas jurídicas constitucionais atinentes a tributos devem ser levadas em consideração e, por conseguinte, devem ser concomitantemente observadas. Dessa forma, o agir-extrafiscal¹⁸⁹, ou melhor, a utilização de normas tributárias com funções além da arrecadatória deverá observar ou existir concorrentemente com as demais normas constitucionais. Compreende-se, portanto, que as normas tributárias com funções além das arrecadatórias têm campo de atuação delimitada pelo texto constitucional, em que somente poderão ser impositivos a partir da existência da capacidade contributiva do indivíduo e até o limite da vedação ao confisco. É nesse campo que deve atuar o legislador tributário.

Assim, por exemplo, quando a CRFB prevê a possibilidade de o IPTU ser progressivo no tempo em razão da utilização e do tipo do imóvel, o legislador tributário poderá se valer de normas tributárias indutoras visando alcançar a função social do bem. Contudo, o campo de atuação se limita a partir da existência da capacidade contributiva subjetiva do indivíduo até a vedação ao confisco. Tanto o dispositivo que admite a progressividade do imposto, como os princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco, todos, existentes na Constituição, se correlacionarão e, conseqüentemente, deverão estar concomitantemente presentes

189 Exceções ao princípio da igualdade, ao princípio da anterioridade, diferenciações legítimas entre indivíduos etc.

no caso concreto. Não obstante, em outra seara do Direito, especificamente, no Direito Administrativo, o Estado poderá intervir na propriedade particular visando efetivar a sua função social, valendo-se, até mesmo, de expropriação de bens.

Da mesma forma ocorre com as exceções ao princípio da legalidade. As majorações e restabelecimentos de alíquotas poderão ser realizados por ato do Executivo, nas hipóteses constitucionalmente previstas. Contudo, a tributação deverá ser exercida por meio dessas alíquotas impostas pelo Executivo, a partir da condição individual de capacidade contributiva do sujeito passivo até o limite da vedação ao confisco. Dentro desses limites, poderá o Executivo reduzir e aumentar alíquotas, ou seja, poderá conceder à norma tributária outras funções, além da arrecadadora, como por exemplo, proteger o mercado interno. Afinal, a Constituição concede ao Executivo esta possibilidade. Agir dessa forma, portanto, é legítimo.

Ressalte-se, se essa interpretação for desconsiderada, a possibilidade de existir arbitrariedade – se não é que já existe – será enorme. Preocupa-se com a possibilidade, principalmente levando-se em consideração a realidade política brasileira, em que discursos oportunistas poderão atribuir duvidosas funções à norma tributária, além da arrecadatória.

Portanto, em síntese, não se deve fechar os olhos para a existência de normas tributárias possuidoras de funções além da arrecadatória. Elas podem e devem existir nas hipóteses previstas na Constituição – são muitas as possibilidades. Contudo, não se pode afirmar que elas são incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva. Normas constitucionais se complementam. Por essa razão, compreende-se, a partir do texto constitucional, que a tributação, seja ela com função tão somente arrecadadora ou não, deverá ser impositiva a partir de onde existir capacidade contributiva e, no máximo, onde não ocorra o confisco. Assim, será alcançada a legitimidade na tributação e, por conseguinte, a segurança e a certeza jurídica e a justiça fiscal.

9.10. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Por fim, como último tópico a ser trabalhado no presente capítulo, entende-se como necessário verificar a (in)aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nas sanções ou penalidades tributárias.

Registre-se importante colaboração do Paulo Roberto Coimbra Silva (2007a e 2007b) sobre o tema. Em sua obra intitulada “Direito Tributário Sancionador”, o autor (2007a, p. 82-86) reconhece que tributo, cujo conceito está presente no art. 3º do CTN¹⁹⁰, e multa, são institutos jurídicos distintos. A característica fundamental que diferencia ambos os institutos é o fato de a penalidade tributária, sanção ou multa, ser decorrente de conduta ilícita, ao passo que tributo é obrigação de origem lícita, em que o legislador elege fatos que, uma vez praticados ou ocorridos, dão origem ao dever de pagar tributo.

Ocorre que, para o autor, muito embora reconheça que são institutos diversos, sem sanção não há tributo. Como a compulsoriedade é inerente ao tributo, conforme seu próprio conceito legal aduz, sendo certo que, muitas vezes, o sujeito passivo não tem interesse em voluntariamente arcar com a carga tributária que lhe é imposta, a sanção é indispensável instrumento para efetivar ou impor o dever de pagar tributo. Em outras palavras, sem instrumento coercitivo o Estado não teria os meios cabíveis para recolher os tributos que lhe são devidos.

A sanção tributária possui autonomia própria no ordenamento jurídico pátrio, o que não ocorre em outros países, especialmente os europeus. Enquanto em outros países o ilícito meramente fiscal é reconhecido como de natureza penal, o que enseja ou justifica a aplicação repressiva de acordo com o Direito Penal, no Brasil,

190 Artigo 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

até mesmo pelo ditame constitucional, as sanções e as infrações tributárias são reguladas pelo Direito Tributário.

Como lembra Paulo Roberto Coimbra Silva (2007b), o Direito Penal é matéria de competência privativa da União, sendo vedado aos demais entes federados legislar nesse campo. Por outro lado, no que tange às sanções tributárias, todos os entes federados podem concorrentemente editar normas aplicáveis, entretanto, sempre respeitando as normas superiores – Constituição e leis federais, nos casos dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nessa linha expositiva, não sendo as sanções tributárias oriundas do *jus puniendi* do Estado, mas sim do *jus tributandi*, conforme exposto, Paulo Coimbra é enfático ao assinalar que:

Exatamente por essa razão, a competência para exigir sanções acompanha a repartição das competências tributárias, e também por esse motivo, por serem derivativas, serem decorrentes, estarem lastreadas do poder de tributar, as sanções tributárias se sujeitam também aos limites constitucionais ao poder de tributar, em especial aos princípios que vedam o efeito de confisco, o princípio de (sic) determina o respeito à capacidade contributiva, e também o princípio da proporcionalidade, que deve ter rica aplicação na dosimetria da aplicação da sanção. (SILVA, 2007b, p. 156)

Embora seja muito bem sustentado o entendimento, compreende-se que a capacidade contributiva, como princípio constitucional autônomo, cujo conteúdo se extrai a partir do entrecruzamento de diversos dispositivos, não possui aplicabilidade nas sanções tributárias, de acordo com as ideias que passam a ser expostas doravante.

Conforme outrora salientado, pela disposição da Constituição do Brasil entende-se que a capacidade contributiva, positivada no artigo 145, parágrafo 1º, seja pela literalidade do enunciado normativo, seja pela interpretação com unidade, justeza e conformidade, tem aplicabilidade em duas situações, dependendo

da contextualização. Na primeira, a capacidade contributiva pode ser verificada como verdadeiro direito do cidadão de não ser compelido a pagar tributos além da sua capacidade real e individual. Na segunda, a capacidade contributiva pode ser visualizada como medida de comparação a ser adotada quando da aferição da igualdade na seara tributária.

Não obstante, entende-se que penalidade tributária não pode ser abusiva, sob pena de violação da Constituição. Nesse caso, não será a capacidade contributiva o limitador, mas sim o princípio da vedação ao confisco, decorrente do direito à propriedade.

Em trabalho anterior (MELO, 2011), tivemos a oportunidade de trabalhar a aplicação do princípio da vedação ao confisco nas penalidades tributárias. Como ponto de partida, verificou-se se a vedação ao confisco nos tributos positivado no artigo 150, IV da Constituição se aplicaria às penalidades.

Verificou-se a existência de três correntes distintas. Na primeira, encabeçada pelo Supremo Tribunal Federal, entende-se que a vedação ao confisco positivada no artigo 150, IV da Constituição também se aplica, nesse caso por extensão, às penalidades tributárias. Na segunda corrente, haveria negativa de aplicabilidade do referido princípio, uma vez que tributo e sanção são institutos ontologicamente distintos, que não devem ser confundidos. A terceira corrente, por sua vez, anota que, por meio do “princípio da razoabilidade”, as penalidades exorbitantes devem ser afastadas.

Após analisar criticamente as três correntes, pode-se sustentar que as penalidades tributárias exorbitantes não de ser afastadas em respeito ao princípio da vedação ao confisco como corolário ao direito à propriedade.

O direito à propriedade é fundamental. Evidentemente, não é considerado mais um direito supremo e intocável, especialmente após a existência do Estado Social. O direito à propriedade é resguardado como poucos pelo texto constitucional, sendo que, a partir da melhor exegese constitucional, ele somente poderá ser

relativizado nas hipóteses expressamente previstas. Em outros termos, se o art. 150, IV da CRFB faz menção tão somente a tributos, as sanções tributárias não poderão ter caráter confiscatório em respeito ao direito à propriedade, cuja restrição somente se admite nas hipóteses constitucionalmente permitidas ou previstas.

Parte III

Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva



10. A FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DO JUDICIÁRIO

No capítulo anterior, que foi dedicado exclusivamente à análise do princípio da capacidade contributiva, algumas conclusões importantes puderam ser alcançadas. Dentre elas, constatou-se que a capacidade contributiva possui elo estreito de ligação com o mínimo vital ou existencial e com a vedação ao confisco, sendo certo de que ambas são cláusulas constitucionais pétreas ou normas intangíveis. O princípio da capacidade contributiva possui autonomia e conteúdo próprios, vinculando, por conseguinte, todas as Funções do Estado.

Após alcançar as conclusões acima, inicia-se a terceira fase do trabalho. Nela, pretende-se analisar a aplicabilidade do princípio constitucional da capacidade contributiva nos casos concretos e, por conseguinte, à luz da teoria dos princípios, afastar ou reduzir a carga tributária exorbitante imposta ao sujeito passivo de obrigação tributária.

Entretanto, antes de entrar na fase crucial do trabalho, entende-se oportuno discorrer sobre a Função do Judiciário e o seu papel atual perante a sociedade brasileira – a sua forma de agir e limites.

Pois bem. Ainda no Capítulo 9.5.3, que discorreu acerca dos destinatários do princípio da capacidade contributiva, foi apontado que, tendo em vista a positivação do princípio autônomo da capacidade contributiva, o artigo 145, parágrafo 1º da CRFB, por ser norma de eficácia plena, vincula a atuação de todas as Funções¹⁹¹, cada qual à sua maneira.

No presente momento, seria importante trazer breves considerações sobre a teoria da separação dos poderes e, principalmente, a Função do Judiciário atribuída constitucionalmente.

191 Em várias passagens do trabalho, mencionou-se o termo Funções do Estado, ao invés de, como geralmente usual, Poder do Estado. Ensina Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 249) que: "(...) arrola-se entre os princípios fundamentais a chamada tripartição de poderes, que poderia ter sido melhor chamada de tripartição de funções, uma vez que o poder ao povo pertence. O Legislativo, o Executivo e o Judiciário são meras funções desempenhadas pelo Estado, que exerce o poder em nome do povo."

Conforme ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 557-564), muitos teóricos atribuíram a Aristóteles a menção da separação das funções estatais legislativa, executiva e judiciária. Embora seja factível a segregação de funções segundo Aristóteles, não se pode olvidar que a sua repercussão prática não era evidente à sua época. No período medieval, a vontade do monarca era o que prevalecia. Noutros termos, era o monarca quem realizava as três diferentes funções, sendo certo de que, no máximo, havia delegações de competência. Presenciava-se, pois, a centralização do poder em torno da figura do monarca.

Especialmente quando se discorreu sobre as teorias dos princípios, primeira parte da dissertação, foi possível verificar a influência do contexto social e econômico para implantação e desenvolvimento do Estado Moderno. Em verdade, a repartição de funções do Estado seguiu a mesma linha, ou seja, o poder saiu do monarca e foi redirecionado ao povo.

Com receio de retorno ao paradigma anterior, sustentou-se com empenho, no Liberalismo, a necessidade de cada função do Estado exercer fortemente o seu papel, sem qualquer interferência de um em face do outro. Defendia-se, pois, a separação total das funções e a descentralização do poder.

Montesquieu foi o responsável por desenvolver a teoria da separação de poderes. Imperava, segundo o pensador francês, a ideia de que todo ato estatal a ser efetivado deveria ser necessariamente precedido de lei – nomeação para cargo público, cobrança de impostos, imputação de penalidade etc. À época, a atividade estatal estava vinculada à anterioridade legal e somente com base na lei o ato estatal poderia ser concretizado¹⁹².

Logo, se todo ato estatal deve ter como fundamento lei anterior que sirva de sustentáculo, o Judiciário, terceira função,

192 “Assim, exemplificando, a cobrança de um tributo de determinado contribuinte é legal, desde que, entretanto, calcada em norma genérica e abstrata que diga que alguém que, porventura, venha a encontrar-se na situação X, deverá pagar Y a título de imposto. Eis aí a função legislativa e executiva.” (BASTOS, 2002, p. 560)

possui grande importância, exatamente para verificar o fiel cumprimento da lei e dirimir controvérsias originadas.

Destaque-se, no entanto, que a principal colaboração de Montesquieu foi asseverar a necessidade de as três funções serem exercidas por órgãos ou pessoas distintas, diferentemente da forma que ocorria no Absolutismo, e sem qualquer espécie de vínculo ou subordinação.

O constitucionalista Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 562-563), reconhecendo a importância de Montesquieu sobre a teoria da separação dos poderes, anota que com o decurso dos anos ficou constatado que a separação rígida das funções do Estado demonstraria certa falta de organização ou unicidade. Por conseguinte, tornou-se necessário “introdução de uma certa coordenação entre eles, visando harmonizá-los e contê-los dentro de uma cadeia de fins aos quais devem servir, por serem fins do próprio Estado de quem são simples instrumentos” (BASTOS, 2002, p. 562)¹⁹³.

Dessa forma, o Estado Moderno possui três funções, independentes e harmônicas – refuta-se a ideia de separação rígida: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário¹⁹⁴. Entretanto, não se pode olvidar que, desde os ensinamentos de Hans Kelsen, resta presente

nova forma de repartição de poderes, vez que todos os atos estatais, fossem eles legislativos, judiciais ou administrativos seriam atos criadores do Direito.

Assim, em regra, a diferença básica entre os atos legislativos e os demais seria a de que o Parlamento produziria normas gerais e que os tribunais e a Administração produziriam normas individuais. (CRUZ, 2004, p. 120)

193 Anote-se, ademais, que, atualmente, os órgãos estatais, além de terem que efetivar a essência das suas funções constitucionais, em nome da conveniência, podem, observando-se as formalidades, realizar funções atípicas. Seguindo exemplo outrora apresentado, seria o caso de o Executivo alterar determinados tributos, exercendo, por ora, função atípica.

194 No Brasil, o artigo 2º da Constituição é expresso: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” (BRASIL, 1988)

O Brasil é um Estado Democrático de Direito e, como tal, prima pela democracia, que representa a vontade do povo. O sistema adotado é, em regra, a democracia representativa, em que os representantes do povo editam as leis necessárias para regular em sentido amplo o Estado. Eis a função do Legislativo: editar as leis gerais, impessoais e abstratas que regularão as condutas de todos e pautarão as ações do Executivo, do Judiciário e dele próprio.

Evidentemente, até mesmo em respeito à supremacia da Constituição, o Legislativo somente poderá agir ou exercer a sua função de acordo com o que está previamente delimitado pela Lei Maior, especialmente naquilo que foi apontado como imutável ou intangível pelo Constituinte Originário. Noutros termos, o legislador infraconstitucional, representando legitimamente o povo, deve obediência à Constituição, não tendo, portanto, “carta branca” para agir¹⁹⁵. Os ditames constitucionais formais e materiais precisam ser observados.

Como é cediço, o Estado precisa de recursos para financiar a sua organização e o desenvolvimento social como um todo. Para tanto, os tributos são necessários e, constitucionalmente, podem ser instituídos, desde que respeitados determinados balizamentos. O direito absoluto à propriedade é relativizado em algumas oportunidades, dentre elas, para o exercício do poder tributante.

Alguns requisitos formais e materiais devem ser observados pelo legislador ordinário para instituição dos tributos constitucionalmente previstos¹⁹⁶. Nesse sentido, o tributo não pode ser retroativo; deve respeitar, em regra, as anterioridades anual e/ou nonagesimal; ser criado pelo Legislativo; para a imposição tributária, o legislador deve observar o critério da capacidade contributiva – e os seus dois limitadores, preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco;

195 Nos dizeres de Humberto Ávila (2008b, p. 167): “a Constituição atribui poder, de um lado, e delimita o seu conteúdo e exercício, de outro.”

196 Destaque-se que a Constituição de 1988 recepcionou – princípio da recepção – a maior parte das legislações infraconstitucionais vigentes no País antes da sua promulgação.

os critérios pessoais da tributação precisam ser observados sempre que possível etc.

Logo, quando requisitos não forem devidamente observados pelo Legislativo quando da sua atuação, compete ao Judiciário sanar o vício e, por conseguinte, fazer imperar a Constituição – ideia de freios e contrapesos.

O Executivo, quando do exercício da sua função típica, além de outras atribuições constitucionais, tem como finalidade aplicar a lei deliberada pelo Legislativo. No Direito Tributário, possui papel preponderante, haja vista que, em regra, compete a ele pormenorizar a lei tributária oriunda do Legislativo, de tal modo que operacionalize a arrecadação e a fiscalização tributárias. Destaque-se, todavia, que o seu campo de atuação é bem delimitado, sendo vedado, até mesmo em respeito aos princípios da legalidade geral e tributária, inovar, *i.e.*, ir além do que foi posto pelo Legislativo. Por fim, cumpre anotar que nesta seara do Direito, o aspecto primordial do Estado – constituição de créditos tributários – é ato administrativo plenamente vinculado¹⁹⁷.

O Judiciário, por sua vez, no exercício da sua função típica, também está obrigado a aplicar a lei em sentido amplo. Mas, diferentemente do que ocorre com o Executivo, a sua atuação somente se inicia quando houver provocação e em vista de um caso contencioso. Cabe ao Judiciário fazer imperar a lei, podendo-se valer, inclusive e se for o caso, da força coativa.

Nessa linha, José Tarcízio de Almeida Melo ensina que

A Constituição organiza um Poder, o Judiciário, destinado a dirimir os litígios que envolvem as pessoas físicas e jurídicas, pessoas de Direito Privado e pessoas de Direito Pública, para que possa suas funções com neutralidade.
(ALMEIDA MELO, 2008, p. 837)

197 Tanto que servidores do Executivo que têm como função efetuar lançamentos tributários não podem analisar legalidade ou constitucionalidade de lei tributária a qual está submetida. E mais, até mesmo órgãos administrativos julgadores, com composição paritária, se esquivam de tal incumbência.

No caso de conflito de interesses, compete ao Judiciário, com independência, imparcialidade e neutralidade resolver o litígio. Resta consagrado na Constituição a ideia de monopólio da jurisdição, conforme se verifica no artigo 5º, XXXV, ao dispor que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988) Sobre esse particular, Professor Kildare Gonçalves de Carvalho (1997, p. 398) assevera

Trata-se aqui do monopólio da jurisdição, do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional de ato ilegal ou eivado de abuso de poder, ou da garantia de acesso aos Tribunais. Assim, o monopólio da jurisdição erige-se em mecanismo de garantia dos direitos individuais, com vistas à aplicação da Justiça.

Em síntese, o Judiciário assume importante função ao ter que fazer imperar a Constituição – verdadeiro guardião – e de resolver todos os litígios que lhe forem dirigidos. Estas são suas missões e delas o Judiciário não pode se esquivar. Entretanto, embora preliminarmente delimitada a sua função pelo texto constitucional, o Judiciário, cujo expoente é o STF, não possui forma linear de atuar. Em algumas oportunidades assume papel ativista e, em outras, assume linha extremamente conservadora.

Com grande receio de adentrar na competência do Legislativo, o STF proferiu importantes julgados que assinalam a impossibilidade de analisar determinadas matérias colocadas em debate. Fundamenta que, se assim não o fosse, o Judiciário atuaria como verdadeiro legislador positivo¹⁹⁸.

198 Nos Embargos de Declaração em RE n. 567.360-0, o recorrente pleiteava, em nome da isonomia, a aplicação dos preceitos trazidos pela Lei n. 9.032/95 de forma retroativa, a fim de que os benefícios previdenciários concedidos em momento anterior à vigência do referido diploma normativo também fossem alcançados pelas novas diretrizes. O STF, dentre outros fundamentos, entendeu ser impossível realizar tal extensão, sob pena infringir a separação dos poderes. No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 493.234-2, o interessado buscava tutela do Judiciário no sentido de que os benefícios concedidos pela lei de parcelamento tributário – Lei n. 8.620/93 – lhe fossem estendidos, tendo em vista que a referida norma era endereçada tão só para sociedades de economia mista e empresas públicas. Na decisão, o Ministro Ricardo Lewandowski assinalou que o

Entretanto, embora sejam várias as decisões que anotam a impossibilidade de o Judiciário atuar como legislador positivo, existem algumas situações em que o Judiciário intervém de forma incisiva e faz com que o caso concreto se amolde ao texto constitucional. Resta flagrante, portanto, a flutuação na forma de atuar.

De fato, o Judiciário brasileiro, sobretudo o Supremo Tribunal Federal, tem ocupado espaços na mídia e vem sendo alvo de discussões entre os juristas atualmente¹⁹⁹.

Judiciário somente poderia atuar como legislador negativo, ou seja, limitando-se a declarar a inconstitucionalidade de normas.

No Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 410515, o recorrente pedia que fosse equiparada a base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS, ou seja, que o Judiciário autorizasse que a forma de recolhimento dos referidos tributos pelas instituições financeiras, revendedoras de veículos e agências de viagens também pudesse ser aplicada no seu caso – empresa que tem como objeto social trabalhar com óleos vegetais. O STF refutou tal possibilidade, uma vez que o legislador ordinário apontou expressamente quais seriam os sujeitos passivos de obrigação tributária que deveriam adotar sistemática diferenciada para recolhimento dos tributos. Assim, no caso de se acatar o pleito formulado, o Judiciário estaria atuando como verdadeiro legislador positivo, o que violaria a separação de poderes.

199 Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2004, p. 267-317) traz importante trabalho sobre o histórico do STF e o controle de constitucionalidade brasileiro. Na leitura do texto é possível verificar que a visão do Supremo Tribunal variou – cumpre ressaltar que a denominação do Tribunal foi alterada ao longo da história brasileira. Ainda na República Velha, a Corte era referenciada por ser inovadora, sobretudo no que tange à confecção de decisões que garantiam direitos fundamentais, por meio do Habeas Corpus. Com a chegada da Corte Portuguesa, o tribunal perdeu espaço. Entretanto, em meados de 1890, tentou-se fazer com que a Corte brasileira se amoldasse ao sistema norte-americano, isto é, com soberania e controlando os atos do Parlamento. À época, o Tribunal era forte e não se curvava às intimidações, inclusive de Floriano Peixoto e as do próprio Exército.

Posteriormente, à época de Getúlio Vargas, a Corte se curvava ao Presidente, denegando vários Mandados de Segurança, sob o fundamento de que os atos praticados não eram ilegais, à luz da Constituição então vigente, e totalmente fora da competência do Judiciário.

Em 1937, declaração de inconstitucionalidade poderia ficar sem efeito, caso houvesse determinação do Congresso Nacional. Noutros termos, o Judiciário não teria a palavra final, e o próprio Legislativo, em última instância, revisava os seus atos. Em verdade, o Judiciário atendia aos clamores do governo, especificamente no que tange a questões políticas, intervencionistas e econômicas.

Em 1945, com a saída de Vargas, houve a redemocratização, sendo certo de que o controle de constitucionalidade retornou para o Supremo. Entretanto, apesar do discurso, o que se via era a tendência da Corte em se posicionar de forma favorável ao mais forte.

A intervenção militar não foi rebatida pela Corte. Em meados da década de 1960, o “princípio da legitimidade militar” prevalecia, e a magistratura não poderia fazer

Verifica-se um Judiciário atuante que, em várias oportunidades, parece interferir ou usurpar a competência das outras Funções. Embora em determinadas situações possam parecer políticas²⁰⁰, as decisões, em regra, têm como objetivo resguardar direitos constitucionais fundamentais individuais e, até mesmo, dar certo grau de moralidade às posições tomadas.

Na realidade, o Judiciário vem ganhando espaço na mesma medida que o Legislativo perde o seu. A descrença no Legislativo faz com que cresça a esperança no Judiciário²⁰¹. Enquanto os representantes do povo vêm ocupando o seu tempo com Comissões Parlamentares de Inquérito, lobbies, campanhas eleitorais extemporâneas etc., o Judiciário, sob o discurso de afastar a morosidade e efetivar a celeridade processual e de direitos sociais, individuais e econômicos, vem atuando com intensidade, especialmente após a Emenda Constitucional n. 45.

Destaque-se que o perfil do Judiciário atual é referendado, mesmo que implicitamente, pelo Legislativo. Afinal, caso o Legislativo se sentisse invadido, bastaria a promulgação de Emenda Constitucional fazendo constar na Constituição a possibilidade de

nada, uma vez que os princípios, regras etc. de nada valeriam diante dos tanques de guerras, baionetas etc. pertencentes ao “governo de fato”. Registre-se, todavia, que, em alguns momentos do regime militar, a Corte agiu com punho ao conceder alguns Habeas Corpus para integrantes da União Nacional dos Estudantes.

Com a Constituição de 1988, o Judiciário voltou a ter grande independência, inclusive com autonomias financeira e administrativa e com a possibilidade de conceder Mandados de Injunção. Algumas intervenções do Supremo são importantes, como, por exemplo, decisões que limitavam a ação do Executivo na promulgação de Medidas Provisórias, que, a propósito, deram impulso inicial para aprovação da Emenda Constitucional n. 32, que restringe o campo material do Executivo; concessão de Mandados de Segurança preventivos impetrados por parlamentares ainda durante processo legislativo que não obedecesse aos preceitos constitucionais etc.

200 Como foi o caso do “apagão”. Diante do contexto social vivenciado de possível falta de luz elétrica em razão da diminuição dos reservatórios, apesar da decisão não ter sido unânime, o STF entendeu ser constitucional a sobretarifa e a possibilidade de cortes de energia, na hipótese de não redução do consumo. Vide a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 9. (BRASIL, 2004a)

201 Não se pretende fazer aqui análise crítica suposta (in) correção da forma de agir do Judiciário, mas tão somente expor como atua e, por conseguinte, verificar a possibilidade de, à luz da coerência, proceder da mesma forma sobre o tema ora pesquisado. A propósito, esta análise é feita pelo Professor Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2007).

revisão dos atos do Judiciário que exorbitem o seu poder, assim como ocorre no caso do Executivo²⁰². No entanto, a inércia do Legislativo permanece e o Judiciário, como dito, vem ocupando cada vez mais lugar de destaque.

Dentre as atuações do Judiciário que chamam atenção, vale anotar aquelas que se referem à promulgação das súmulas que vinculam as condutas/atos a serem seguidos em todas as esferas do Estado – Súmulas Vinculantes.

Em pouco tempo, já se verifica a existência de vários enunciados de súmulas vinculantes²⁰³. Chama atenção que várias súmulas vinculantes foram formuladas com base no em dispositivos constitucionais extremamente vagos, que sequer sofreram pormenorização ou regulação pelo legislador ordinário no âmbito infraconstitucional. Logo, os conteúdos de determinados ditames constitucionais são efetivados pelo Supremo Tribunal Federal mediante edição de súmulas vinculantes, o que muitas das vezes leva a crer que o Judiciário está exercendo a função constitucional do Legislativo.

A Súmula n. 11 (BRASIL, 2008f), por exemplo, assevera que o uso de algemas só poderá ocorrer no caso de resistência e de fundado receio de fuga ou perigo, sendo certo que, nesses casos excepcionais, a autoridade deve apresentar os fundamentos por escrito, sob pena de responsabilidade. Verifica-se que alguns precedentes citaram, dentre outros, os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, da integridade física e da presunção de inocência. O Supremo Tribunal Federal, a partir de preceitos constitucionais, pormenoriza e descreve norma de maior concretude, discorrendo sobre a natureza do comportamento a ser adotado e a possibilidade de decidibilidade de forma mais imediata.

202 O artigo 49, V da Constituição assim prevê: “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...) V – sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;” (BRASIL, 1988)

203 Até janeiro de 2012, de acordo com o site do STF, existem trinta e duas súmulas vinculantes.

A Súmula n. 12 (BRASIL, 2008g) veda a cobrança de qualquer taxa no ato da matrícula de estudantes nas universidades públicas. Segundo o Supremo, tendo em vista que o artigo 206, IV da Constituição garante a gratuidade do ensino público, nenhum valor pode ser cobrado, mesmo quando o legislador ordinário editar lei nesse sentido.

A Súmula n. 13 (BRASIL, 2008h), se valendo dos princípios constitucionais previstos no artigo 37 da Constituição, com destaque, o da impessoalidade e o da moralidade, prevê que

nomeação de cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, inclusive, da autoridade nomeante ou de servidor da mesma pessoa jurídica investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confiança ou, ainda, de função gratificada na administração pública direta e indireta em qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas, viola a Constituição Federal. (BRASIL,2008h)

Mais uma vez, o Supremo se vale de preceitos normativos extremamente vagos, a partir dos quais pormenoriza e descreve condutas a ser adotadas de forma direta e imediata.

Com base no princípio constitucional que garante a ampla defesa e o contraditório, o Supremo Tribunal editou a Súmula Vinculante n. 21 (BRASIL, 2009m), que anota a inconstitucionalidade de se fazer depósito ou arrolamentos de bens para interposição de recurso administrativo.

Registre-se que as súmulas vinculantes expostas acima, ao lado de todas as demais, possuem evidentes e pormenorizados grau de decidibilidade e natureza de comportamentos prescritivos²⁰⁴. São verdadeiras regras! O grau de superabilidade, em casos concretos e

204 São verdadeiras regras, nos dizeres de Humberto

enquanto estiverem em vigência, é impossível! Pode-se afirmar que essas regras criadas pelo Judiciário por meio das súmulas vinculantes são mais fortes ou insuperáveis do que aquelas editadas pelo Legislativo. As súmulas vinculantes são praticamente insuperáveis, enquanto as regras estipuladas pelo Legislativo podem ser superadas após a apresentação de importante ônus argumentativo.

Outro marco que demonstra a atuação efetiva do Judiciário visando implementar direitos constitucionais pode ser verificado a partir da alteração de entendimento do Supremo Tribunal Federal relativamente à possibilidade de se utilizar o Mandado de Injunção para regulamentá-los.

Nessa linha, diante da mora legislativa para regulamentar o exercício de determinados direitos, o Judiciário, quando devidamente provocado, estipula os procedimentos a serem adotados e, por conseguinte, proporciona aplicabilidade a eles.

O STF apresentou importantes decisões no ano de 2009 nesse tocante. Em julgamento no dia 15/04/2009, diante da inércia legislativa em discorrer sobre as condições a ser seguidas para efetivar a aposentadoria especial por servidor público, conforme reclama o artigo 40 parágrafo 4º da Constituição, o Supremo Tribunal, visando efetivar direito constitucional que depende de ulterior atuação legislativa, determinou que, até o momento em que permanecer a inércia, deve-se utilizar, no que couber, o que estipula o artigo 57 da Lei n. 8.213/91 – que discorre sobre a aposentadoria especial no regime geral da previdência social²⁰⁵.

Por outro lado, quando não houver direito previsto expressamente no texto constitucional e que dependa de ulterior norma regulamentadora para o seu exercício, não cabe Mandado de Injunção²⁰⁶.

205 Vide Mandados de Injunção ns. 795/DF (BRASIL, 2009e) e 788/DF (BRASIL, 2009c).

206 No Mandado de Injunção n. 766 (BRASIL, 2009n), o Supremo não regulamentou a atividade de bingo, tendo em vista a inexistência de dispositivo constitucional que expressamente enuncie tal direito. No caso, a União somente estaria obrigada a legislar sobre a matéria caso houvesse comando normativo neste sentido.

Além dos exemplos das súmulas vinculantes e dos Mandados de Injunção, existem julgados no âmbito do STF que asseveram a possibilidade de o Judiciário, sem atuar como legislador positivo, fazer imperar o texto constitucional.

Em algumas oportunidades, o STF já decidiu pela redução de multa tributária por considerá-la excessiva. No ano de 1975, o STF, no Recurso Extraordinário 81.550-3, determinou a redução da multa moratória de 100% para 30% do valor do tributo devido, sob a justificativa de que possuía feição confiscatória, e que o valor reduzido seria razoável para punir a impontualidade do contribuinte. (BRASIL, 1975)

Noutra decisão, exarada no Recurso Extraordinário 91.707-MG, optou-se por reduzir multa pela falta de pagamento no tempo correto, de 100% para 30%, afastando-se, assim, a feição confiscatória da penalidade, entendendo-se, igualmente, que o valor reduzido seria razoável para punir o contribuinte inadimplente. (BRASIL, 1980)

Resta evidente, pois, as distintas formas de atuação do STF. De um lado, se esquivava de analisar o debate, especialmente quando se pede extensão de condições benéficas legalmente previstas, em nome da isonomia. De outro, atua de forma visivelmente ativa, como visto.

Oportuno destacar que não compete ao Judiciário analisar questões políticas²⁰⁷. Essas questões são de competência do Legislativo e do Executivo. No entanto, questões preliminarmente políticas que são incorporadas ao ordenamento jurídico passam a ser Direito, e, como tal, deve passar pela ideia de recepção e compatibilidade com todo o ordenamento jurídico.

207 Ronald Dworkin – capítulo 2.1.3.2 – apresenta a diferença de questões políticas e de princípios. Souza Cruz (2007) discorre sobre algumas decisões tomadas pelo Judiciário no sentido de alterar o que está previsto expressamente em lei. O autor em comentário, por exemplo, assevera que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, sob o fundamento do princípio da dignidade da pessoa humana, alterou a ordem preferencial de créditos falimentares.

Em decisão em Santa Catarina, o Prefeito de uma cidade havia destinado recursos para construção de áreas de lazer. Entendendo que a educação mereceria prioridade, o Ministério Público ingressou com ação e pediu que os recursos fossem utilizados para construção de escolas. O juiz julgou procedente o pedido.

Nesse sentido, se o Legislativo tomar determinada decisão – por exemplo, investir em educação ao invés da saúde –, o Judiciário não pode intervir e alterá-la, sob pena de usurpação de competência constitucional²⁰⁸. Entretanto, no caso de escolha do Legislativo que violar a Constituição, a análise de constitucionalidade/legalidade deve ser feita pelo Judiciário. Noutras palavras, não cabe ao Judiciário escolher o que é melhor, mas sim verificar se opção feita pelo Legislativo tem suporte, especialmente, no texto constitucional.

Embora não possa intervir nas questões políticas, o Judiciário, quando provocado, tem a função constitucional de intervir e afastar lesão ou ameaça ao direito, conforme preceitua o artigo 5º, XXXV da Constituição. Logo, entende-se que o cidadão tem o direito fundamental de buscar a tutela jurisdicional para afastar, total ou parcialmente, tributação exorbitante, *i.e.*, que não observe a sua capacidade contributiva – objetiva ou subjetiva. A ideia de justiça, que se entrelaça com a de igualdade, leva a crer que, no Direito Tributário, será alcançada a luz do dever de solidariedade de todos repassarem parcela dos seus recursos em favor do Estado, dentro da sua capacidade contributiva pessoal e real. Se isso não for respeitado, haverá uma ameaça ou lesão de direito e compete ao Judiciário, quando provocado, atuar legitimamente e, por conseguinte, interpretar e aplicar o Direito.

Ainda nessa linha, no contexto atual de um Judiciário atuante e que pretende efetivar os direitos previstos constitucionalmente, como ocorre, por exemplo, com a edição de súmulas vinculantes e com a concessão de Mandados de Injunção, em respeito à coerência, entende-se que esse Poder deve atuar visando fazer prevalecer o império da lei.

Portanto, não seria estranho que o Judiciário, tão atuante nos dias atuais e que vem fundamentando as suas ações sob o discurso

208 Outro exemplo cabível: o Judiciário afastar determinado tributo criado sob a alegação de que já existem muitos impostos no País e que novos recursos não são necessários.

de preservação do texto constitucional, efetive o direito de o cidadão ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva.

O Supremo Tribunal Federal, que, em várias oportunidades, demonstrou a possibilidade de editar súmulas vinculantes a partir dos mais vagos enunciados normativos, conforme exposto acima, não estaria apto a preservar a capacidade contributiva, não somente na norma abstrata, mas principalmente nos casos concretos? Entende-se que sim, até para que se tenha coerência no seu agir constitucional visualizado nos últimos anos.

11. MEIOS PROCESSUAIS HÁBEIS PARA A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

11.1. NO CONTROLE ABSTRATO

Após análise detida do princípio da capacidade contributiva, verificando o seu conteúdo, autonomia e possibilidade de aplicação nos casos concretos, bem como o dever constitucional de o Judiciário efetivá-lo no caso concreto, quando houver a sua violação, torna-se imperioso desenvolver os mecanismos processuais hábeis que podem tutelar o direito material em comento.

No que tange ao controle abstrato, quando a lei tributária violar o preceito da capacidade contributiva, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, positivada no artigo 103 da Constituição Federal, é importante mecanismo para discutir “a lei em tese”.

Entretanto, para discutir a “lei em tese” que violaria o princípio da capacidade contributiva, somente determinados sujeitos possuem legitimidade ativa *ad causam*²⁰⁹. O rol previsto na Constituição é taxativo e não comporta exceções.

209 O artigo 103 da Constituição, relativo à Ação Direta de Inconstitucionalidade, estipula que: “Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: I – o Presidente da República; II – a Mesa do Senado Federal; III – a Mesa da Câmara dos Deputados; IV – a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; V – o

A competência jurisdicional para o julgamento é do Supremo Tribunal Federal quando se tratar de lei federal²¹⁰. No caso de leis ou dispositivos legais, estadual e municipal, que violem a capacidade contributiva, os Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal poderão ser provocados e possuem competência constitucional para julgar.

No Estado de Minas Gerais, por exemplo, o princípio constitucional da capacidade contributiva também está positivado na Constituição do Estado, conforme se verifica na leitura do artigo 144, parágrafo 1º²¹¹. Assim, lei tributária municipal ou estadual que violar o princípio da capacidade contributiva poderá, em sede de ADI, ser julgada no âmbito do Tribunal de Justiça²¹², tendo em vista que, apesar de ofender reflexamente a Constituição Federal, existirá também violação à Constituição Estadual.

Governador de Estado ou do Distrito Federal; VI – o Procurador-Geral da República; VII – o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII – partido político com representação no Congresso Nacional; IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional. § 1º – O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal. § 2º – Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias. § 3º – Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado.” (BRASIL, 1988)

210 Não se pretende aprofundar no tema. Mas, oportuno apontar que, no controle concentrado, no caso de ser declarada inconstitucional lei ou dispositivo de lei que viole o princípio da capacidade contributiva, os efeitos da decisão será *erga omnes*.

211 O artigo 144, parágrafo 1º da Constituição Mineira possui a seguinte redação: “Art. 144 – Ao Estado compete instituir: (...) § 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (MINAS GERAIS, 1989)

212 A propósito, a competência para tanto está prevista no artigo 125, parágrafo 2º da Constituição Federal: “Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. (...) § 2º – Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão.” (BRASIL, 1988)

11.2. NOS CASOS CONCRETOS

Não se pode olvidar que, até mesmo por ser princípio jurídico que garante direito subjetivo do cidadão, será nos casos particulares que o questionamento ganhará destaque.

No âmbito das ações constitucionais, o Mandado de Segurança e o Mandado de Injunção são os meios processuais indicados pela doutrina²¹³.

Até mesmo pela sistemática processual, o Mandado de Segurança deverá ser instruído com todos os documentos que de plano comprovam o direito sustentado pelo autor. Não cabe dilação probatória, motivo pelo qual, para fins de verificar a aplicação e a efetivação do princípio da capacidade contributiva subjetiva, este meio processual pode ser inadequado. *A priori*, entende-se que, no caso de sustentação de suposta violação à capacidade contributiva subjetiva, ou seja, quando não há inconstitucionalidade na lei tributária, mas sim quando se sustenta a exorbitância do montante da carga tributária imposta ao interessado, a dilação probatória – inclusive prova pericial – poderá ser necessária²¹⁴.

Entretanto, determinada lei que viole de forma flagrante o princípio da capacidade contributiva – aqui como a ideia de capacidade contributiva objetiva – o Mandado de Segurança pode ser o meio processual adequado²¹⁵. Isso porque ele possui rito processual mais célere, é menos formal e, em regra, menos oneroso.

213 Vide Conti (1997, p. 57-59) e Martins (1999, 55-57).

214 Pode-se até trazer acostada à inicial do Mandado de Segurança os documentos que comprovem a sua realidade. Entretanto, entende-se que o risco é muito grande de o juiz nem analisar o mérito da questão, seja porque ele precisa de auxílio técnico, seja porque a parte contrária possa se sentir lesada por não produzir as provas que julgar necessárias para afastar a pretensão do autor etc. Por isso, como dito, *a priori* o Mandado de Segurança pode não ser a via processual adequada para demonstrar violação da capacidade contributiva subjetiva e, por conseguinte, fazer com que ocorra a exoneração total ou parcial da carga tributária que é imposta ao sujeito passivo.

215 Por exemplo, impetração de Mandado de Segurança pleiteando a declaração incidental de inconstitucionalidade de dispositivo legal que limita as deduções dos gastos feitos para educação quando da apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física, por violar o princípio da capacidade contributiva

O cidadão que pretender questionar a inconstitucionalidade de lei tributária²¹⁶, sob a alegação de que o princípio da capacidade contributiva não está sendo observado, deve demonstrar, com muita cautela, o seu direito líquido e certo. Se assim não o for, o enunciado da Súmula 266 do STF poderá imperar, ou seja, o mérito nem será analisado, uma vez que “não cabe mandado de segurança contra lei em tese.”

Por sua vez, o Mandado de Injunção pode ser outro meio processual hábil para fazer com que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado no caso concreto, conforme assinala a doutrina.

Como o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da vedação ao confisco – parâmetro máximo da capacidade contributiva, conforme já exposto –, o Mandado de Injunção, como medida particular²¹⁷, poderia ser utilizado exatamente para garantir “os direitos e liberdades constitucionais”, conforme previsão do artigo 5º, LXXI da Constituição. Logo, comprovando o efeito confiscatório da tributação, por meio da ação constitucional em comento, o cidadão poderia pedir a regulamentação particularizada junto ao Judiciário.

Como visto no Capítulo 10, quando se discorreu sobre a Função do Judiciário, o Mandado de Injunção, esquecido até meados de 2009, voltou a receber a devida atenção pelo STF. Existem poucos, mas importantes precedentes do ano passado assinalando que, tendo em vista a previsão expressa de direito na Constituição e pelo fato de não ter sido devidamente regulamentado pelo legislador ordinário, o cidadão não pode ser

e, por meio de tal declaração, ao final, garantir o direito de fazer as deduções necessárias.

216 Ou seja, não da lei por completo, mas de dispositivos nela existentes.

217 Nessa linha, Professor Ives Gandra da Silva Martins (1999, p. 57-58): “Como entendo que o mandado de injunção é medida particular, podendo a carga tributária ser elevada para uns e não para outros (uma empresa altamente informatizada pode não ter quaisquer ônus trabalhistas e ter uma capacidade de reinvestimento consideravelmente maior do que uma empresa média sem recursos para lá chegar e com pesados ônus sociais), cada pessoa jurídica ou física teria que comprovar o efeito de confisco a que se refere o constituinte.”

privado de exercê-lo, competindo ao STF, quando provocado, estipular os procedimentos necessários que proporcionarão a aplicabilidade/efetividade do mesmo²¹⁸.

Na realidade, o STF não terá parâmetros legais para regulamentar o direito de ser tributado de acordo com a capacidade contributiva subjetiva, como ocorre, por exemplo, no caso dos Mandados de Injunção que concederam aposentadorias especiais e a possibilidade de realizar greve no setor público. Entretanto, o STF possui importantes precedentes anotando que a penalidade tributária não poderia ultrapassar o limite de 30% do valor do tributo, sob pena de confisco. Talvez, por analogia, o entendimento elaborado relativamente às sanções tributárias poderia ser estendido quando da imposição da carga tributária – obrigação tributária principal –, de modo que, individualmente, o sujeito passivo de obrigação tributária não teria que pagar tributo além de determinada porcentagem – por exemplo, 30% – da sua renda, sob pena de ocorrer confisco tributário, que é vedado expressamente no texto constitucional.

Pelas vias ordinárias, o cidadão poderá utilizar as ações anulatórias, embargos do devedor, declaratória e repetição de indébito para efetivar, no caso concreto, o princípio da capacidade contributiva.

Na ação anulatória, o débito tributário estará concretizado, o que facilitará a percepção da hipotética violação ao princípio da capacidade contributiva. Com o devido processo legal e, especialmente, com a dilação probatória, o contribuinte poderá comprovar a sua real capacidade contributiva e demonstrar a impossibilidade de arcar com a tributação total constituída que lhe é imposta. Nessa linha, o julgador teria dois parâmetros concretos para decidir a justa tributação individual: a condição pessoal do sujeito passivo, fática e juridicamente comprovada, e o montante total tributário já constituído. Logo, por meio dos postulados jurídicos, normas jurídicas de segundo grau, o montante total tributário constituído poderá ser reduzido ou, até mesmo, afastado,

218 Como visto no capítulo 10.

em respeito ao princípio da capacidade contributiva, norma de primeiro grau.

Outro meio processual a ser adotado após a constituição do crédito tributário seriam os embargos do devedor²¹⁹. Como verdadeiro empecilho prático, assinale-se que até chegar o momento oportuno para oferecer os embargos, o sujeito passivo terá que conviver com a constituição do débito – ato administrativo plenamente vinculado –, a falta de certidão negativa de débito – às vezes indispensável para o contribuinte –, a inscrição em dívida ativa, a distribuição do processo judicial etc., o que poderá demandar tempo. Além disso, para poder debater a questão torna-se necessário que o juízo seja garantido – oferecimento de bens à penhora e a respectiva lavratura de termo.

Todavia, apesar da série de empecilhos práticos, não se pode olvidar que, em sede de embargos, o princípio da capacidade contributiva poderá ser colocado à tona. E mais, assim como a ação anulatória, o montante total cobrado poderá ser afastado ou reduzido.

Outro mecanismo processual cabível seria a ação declaratória. Nela, o sujeito passivo poderia reivindicar a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária que porventura viole o princípio da capacidade contributiva. Ao contrário da ação anulatória e dos embargos do devedor, o interessado poderá propor a ação antes da constituição do crédito tributário.

Então, por exemplo, entende-se que é possível ingressar com ação declaratória, por meio da qual o contribuinte pede que seja autorizado a deduzir da base de cálculo do imposto de renda todos os gastos ou investimentos que fez para desenvolver a sua educação. Nessa linha, seria importante que fosse declarada incidentalmente a inconstitucionalidade do dispositivo legal que impõe limites às deduções e, por conseguinte, seja declarado o seu direito de fazer

219 Oportuno mencionar que, de acordo com a súmula 393 do STJ, entende-se que discutir tributação que viola o princípio da capacidade contributiva não poderá ser analisada em sede de Exceção ou Objeção de Pré-Executividade. Isso porque, somente as matérias que podem ser conhecidas de ofício e que não demandem dilação probatória poderão ser discutidas nesse meio processual.

todas as deduções necessárias, não somente para eventos passados, mas também, caso necessário, para o futuro²²⁰.

A ação declaratória também poderá servir como instrumento processual hábil para reduzir o montante da carga tributária imposta ao sujeito passivo – capacidade contributiva subjetiva. Nesse sentido, o autor deverá demonstrar cabalmente a sua realidade econômica – capacidade de contribuir – e o total da tributação que lhe é imposta. Por conseguinte, poderá pedir que seja declarado o seu direito de pagar tributo até o limite da sua capacidade contributiva, pois, dependendo do caso concreto, terá o seu respectivo valor.

Por fim, a ação de repetição de indébito tributário também pode ser adotada. Após o pagamento, o sujeito passivo de obrigação tributária poderá demonstrar que foi obrigado, pela lei tributária, a arcar com tributação superior à sua capacidade contributiva. Logo, poderá reivindicar a devolução de valores ou, até mesmo, seja garantido o direito de fazer compensações tributárias.

12. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

12.1. NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em pesquisa realizada no sítio do Supremo Tribunal Federal, verifica-se importante colaboração do Tribunal para desenvolver cada vez mais o conteúdo do princípio constitucional da capacidade contributiva. Alguns julgamentos merecem destaque.

12.1.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS DIFERENTES ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em julgamento realizado em maio de 2009, o Ministro Ricardo Lewandowski assinalou que as contribuições para custeio

²²⁰ Pedido desta natureza também poderia ser aviado em sede de Mandado de Segurança.

da iluminação pública, que, segundo o próprio Supremo, não se confunde com a espécie tributária imposto, precisa observar o princípio da capacidade contributiva.

Na oportunidade, o Ministro asseverou que a diferenciação de alíquotas de acordo com o tipo de usuário e com o consumo da energia elétrica respeita a isonomia tributária, tendo em vista que, objetivamente, quem consome mais energia demonstra possuir maior capacidade para pagar tributo²²¹.

Importante destacar que, em passagem do seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski reconhece também que as contribuições sociais devidas pelo empregador, previstas na Constituição nos artigos 195, I, 'b' e 'c', precisam observar o princípio da capacidade contributiva²²². A propósito:

No mais, a despeito de o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário.

(...)

Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso

221 No RE 573675/SC (BRASIL, 2009d), o Ministério Público do Estado de Santa Catarina discutiu sobre a constitucionalidade da contribuição para custeio da iluminação pública instituída pelo Município de São José. O Recurso Extraordinário visou reformar a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado em comento. Na oportunidade, o recorrente sustentou que: (i) a cobrança da contribuição para custeio da iluminação pública não inclui no polo passivo da obrigação tributária todos os beneficiários do serviço de iluminação pública; (ii) a cobrança com base no consumo de energia elétrica não é possível, tendo em vista a ausência de relação com o fato gerador da contribuição, que é o serviço de iluminação pública; (iii) a progressividade de alíquotas – de acordo com o consumo da energia elétrica – também ofende o princípio da isonomia.

222 Em respeito ao princípio da capacidade contributiva, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da AC 1109 (BRASIL, 2007d), entendeu ser constitucional o adicional da contribuição social prevista no artigo 22, parágrafo 1º da Lei n. 8.212/91.

Na mesma linha do julgamento acima, vide o RE 209014. (BRASIL, 2004b)

das contribuições sociais no art. 195, I, b e c, devida pelo empregador. (BRASIL, 2009d) (sem destaque no original)

Em outro importante julgamento – ADI 453 (BRASIL, 2007b) –, o Supremo Tribunal Federal referendou que o princípio da capacidade contributiva também se aplica às taxas. A autora da ação – Confederação Nacional das Profissões Liberais – buscou a declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 7.940/89, que instituiu a Taxa de Fiscalização do Mercado de Valores Mobiliários, decorrente do exercício do Poder de Polícia da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Foi alegado que os auditores independentes – contribuintes – não estariam obrigados ao recolhimento da taxa por não se encontrarem submetidos ao poder de polícia da CVM. Sustentou-se violação ao princípio da isonomia e que o valor da taxa é fixado com base no patrimônio líquido dos contribuintes, assim como na fiscalização exigida pelas atividades praticadas pelos contribuintes.

O Ministro Gilmar Mendes, citando Hugo de Brito Machado, sustentou que o princípio da capacidade contributiva também se aplica às taxas decorrentes do exercício do poder de polícia²²³.

O Supremo Tribunal Federal, seguindo o raciocínio de que o princípio da capacidade contributiva também se estende às taxas, julgou constitucional a taxa de coleta de lixo do Município de São Carlos, Estado de São Paulo, que leva em consideração, para fixação do tributo, o tamanho da área do imóvel. O STF esclareceu que, para o cálculo da taxa de coleta de lixo, deve-se levar em consideração o preço do serviço prestado pelo Poder Público, dividido proporcionalmente entre as áreas construídas dos imóveis, o que não corresponde ao valor venal do bem – base de cálculo do IPTU. O Ministro Carlos Velloso ponderou que a cobrança da taxa

223 Oportuno destacar que o Ministro Marco Aurélio ficou vencido no julgamento. Para ele, o princípio da capacidade contributiva não poderia ser adotado em relação às taxas, sendo certo que o seu valor deve corresponder ao custo do Estado. Na mesma linha da decisão em comento, vide RE 216259 (BRASIL, 2000b) e ADI 1948 (BRASIL, 2001b).

de coleta de lixo no âmbito do Município de São Carlos viabiliza o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, pois o imóvel com maior área produzirá mais lixo e, portanto, seu proprietário deverá contribuir mais. (BRASIL, 2002a)

Na ADI 2551 (BRASIL, 2006b)²²⁴, que teve como Relator o Ministro Celso de Mello, questionou-se um dispositivo da legislação do Estado de Minas Gerais referente à taxa de expediente a ser recolhida pelas seguradoras, decorrente dos serviços de emissão de guia de arrecadação do DPVAT e fornecimento de informações de veículos. Sustentou-se que o valor da taxa excede o custo do serviço prestado pelo Estado.

Na oportunidade, o STF asseverou que a taxa deve corresponder ao custo do serviço – não necessariamente o custo exato, mas pelo menos proporcionalmente²²⁵. Se assim não for, ou seja, se o valor exigido dos contribuintes for significativamente superior ao custo do serviço tributado pela taxa, o tributo apresentará caráter confiscatório.

À luz dos julgados selecionados, pode-se notar que o STF vem entendendo que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todas as espécies tributárias, muito embora o dispositivo constitucional faça menção expressa tão somente aos impostos. Corroborar-se com tal posicionamento, como trabalhado no Capítulo 9.6. Entretanto, como exceção à afirmativa ora exposta, ainda impera o entendimento de que os impostos reais não se sujeitam ao princípio, conforme se analisará no próximo item.

224 Em parte da ementa do julgado, pode-se verificar o seguinte: “(...) a taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatos geradores referidos e (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro) configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV da Constituição da República (...)” (BRASIL, 2006b)

225 Este posicionamento sempre foi sustentado pelo Ministro Marco Aurélio, conforme anotado.

Relativamente às taxas, tributo vinculado à atuação estatal, os julgados entendem que o valor cobrado pode variar de acordo com a potencial capacidade contributiva dos indivíduos que usufruem contraprestação estatal – serviços ou poder de polícia. E, nesse tocante, não se discorda. Afinal, divisibilidade – conforme previsão do artigo 145, II da CRFB – não se confunde com individualidade. A divisibilidade pode ser detectada a partir de um grupo de pessoas beneficiadas com a ação estatal ou, quiçá, individualmente.

Entende-se que para alcançar a base imponible da espécie tributária e a sua repartição em observância ao critério da divisibilidade, a melhor exegese deverá ser realizada por meio da isonomia e da solidariedade. Nesse sentido, pois, os usuários que provocam determinada atividade estatal deverão custear proporcionalmente os gastos praticados. Inclusive, essa posição há muito tempo é defendida por Geraldo Ataliba (ATALIBA, 2000, p. 152):

A divisibilidade – exigida constitucionalmente (art. 145, II) – permite ao legislador tributário estabelecer unidades de utilização, para medir o consumo de cada contribuinte, permitindo, assim, a constitucionalmente desejada repartição do custo total da manutenção do serviço por todos os usuários.

Sendo base de cálculo da taxa o custo do serviço, impõe-se a sua divisão pelos usuários. Daí a necessidade de um adequado critério de repartição desse custo, respeitosa do princípio da isonomia. Daí emerge a noção de alíquota aplicada às taxas.

Em síntese, entende-se como correto o posicionamento do STF relativamente à possibilidade de as taxas serem cobradas de forma distintas, levando-se em consideração a exteriorização de riqueza apresentadas pelos usuários/beneficiários. Todavia, não pode ocorrer excesso por parte da Administração Pública, isto é, o valor cobrado deverá corresponder aos gastos do Estado em razão da

atividade que exerce em favor dos usuários – grupo de indivíduos que se beneficiam da atividade estatal, e não a coletividade –, inclusive sob pena de desvirtuamento de uma de suas características elementares²²⁶.

12.1.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS IMPOSTOS REAIS

Como visto anteriormente, verificou-se que o Supremo Tribunal Federal entende que o princípio da capacidade contributiva não teria aplicabilidade nos impostos reais. Merece destaque o julgamento do RE 153771. (BRASIL, 1997) Dentre os vários e plausíveis fundamentos apresentados pelo contribuinte, asseverou-se que o IPTU não poderia ser progressivo. Inclusive, o próprio Supremo editou a súmula 668 que, no seu enunciado, anota que a progressividade de alíquotas no IPTU, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, somente poderia ocorrer na forma extrafiscal²²⁷.

Cumpra anotar que no RE 562045 (BRASIL, 2008a), ainda em tramitação, o Supremo Tribunal Federal analisará a matéria novamente. A Corte demonstra estar propensa a aplicar o princípio da capacidade contributiva nos impostos reais e pessoais²²⁸.

Vale reiterar, aqui, o posicionamento anteriormente assinalado no Capítulo 9.6.2.1. Os tributos atualmente classificados como reais, como são o IPVA e o IPTU, apenas exteriorizam riqueza – quanto mais luxuoso for o imóvel ou mais moderno for o carro, por exemplo, presumidamente maior será a capacidade contributiva –, assim como ocorre com a renda auferida pelo sujeito – quanto maior a renda, presumidamente maior a capacidade contributiva para pagar Imposto de Renda, imposto rotulado como pessoal.

Portanto, caso o STF venha a alterar o seu posicionamento neste tocante, entende-se que a melhor exegese do texto constitucional

226 Como ocorreu no caso da ADI 2551. Nela, o custo da taxa de expediente cobrada era visivelmente superior ao gasto do Estado para realizar os serviços.

227 Vide também o RE 394010 (BRASIL, 2004c) e AI 524091 (BRASIL, 2008c)

228 O julgamento se encontra suspenso, conforme pesquisa realizada em janeiro de 2012, após o pedido de vista feito pelo Min. Marco Aurélio em 04/08/2011.

será alcançada. Afinal, sempre será o sujeito que arcará com o ônus tributário, e não o objeto que exterioriza a existência de riqueza.

12.1.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”/PRATICIDADE TRIBUTÁRIA

Em algumas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal foi provocado para analisar dispositivos legais tributários que, em nome da praticidade, exercem a tributação “para frente”, o que, por conseguinte, deixaria de observar princípios constitucionais tributários, dentre eles o da capacidade contributiva.

Antes mesmo da Emenda à Constituição n. 03 de 1993, que positivou no texto constitucional a figura da substituição tributária “para frente”, contribuinte do Estado de São Paulo questionou a (in) constitucionalidade do instituto previsto em legislação paulista, uma vez que a cobrança do tributo se efetiva antes mesmo da ocorrência do fato gerador e que a base de cálculo adotada é presumida²²⁹.

Dentre outras questões debatidas no julgado, restritivamente à matéria ora em estudo, o Ministro Ilmar Galvão, Relator do processo, teceu importantes comentários. Segundo ele, o instituto da substituição tributária “para frente” não violaria o princípio da capacidade contributiva:

não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada. (BRASIL, 2000c)

229 RE n. 213396. (BRASIL, 2000c)

Na mesma linha, o Relator do processo entendeu que não haveria confisco tributário:

quanto ao confisco não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor. (BRASIL, 2000c)

Cumpre deixar consignado que, embora voto vencido, o Ministro Marco Aurélio apresentou importantes fundamentos para afastar a substituição tributária “para frente”. Dentre eles, valendo-se dos ensinamentos de grandes autores²³⁰, sustentou que o instituto violaria o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a operação tributária realizada por esse instituto estaria vazia de conteúdo econômico e longe da realidade, ou seja, não demonstra efetiva riqueza.

Embora a “substituição tributária” seja política louvável para facilitar a arrecadação e fiscalização tributárias, o instituto vem sendo utilizado de forma avassaladora pelo Estado e, na prática, está virando erroneamente regra, quando o correto seria a sua adoção em situações excepcionais²³¹.

O instituto da substituição tributária “para frente” continuou sendo questionado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, inclusive após a Emenda Constitucional n.3/93, que o positivou no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição.

Na ADI 1851 (BRASIL, 2002c), a Confederação Nacional do Comércio pedia que fosse declarada a inconstitucionalidade, dentre outros dispositivos, da cláusula segunda do Convênio

230 Geraldo Ataliba, Antonio Roque Carrazza etc.

231 Anote-se que não se pretende discorrer sobre a viabilidade/constitucionalidade do instituto da substituição tributária “para frente” criada por meio da Emenda Constitucional n. 3, mas tão somente anotar como ele pode vir a afrontar o princípio da capacidade contributiva. Deixa-se registrada somente a sua origem e sua adoção na prática no Brasil.

ICMS/97, que não permite a restituição do tributo quando o valor da operação for inferior à base de cálculo presumida.

O Ministro Ilmar Galvão relatou os argumentos apresentados que sustentariam a inconstitucionalidade: (i) afronta ao princípio do não confisco e da legalidade; (ii) semelhança com o empréstimo compulsório; (iii) a livre escolha do substituto, visando a comodidade da arrecadação, afrontaria o princípio da capacidade contributiva.

Registre-se que o STF, por maioria, julgou improcedente o pedido. De fato, os princípios constitucionais elencados na discussão não foram suficientemente analisados e, para ser afastados, não houve apresentação de argumentos relevantes. Em verdade, a decisão se limitou a asseverar que, para facilitar a arrecadação e impedir a sonegação fiscal por um sem número de contribuintes, não haveria que se falar em inconstitucionalidade do instituto.

Deve-se deixar consignado que, na decisão se verifica a realização de ponderação de valores ou decisionismo judicial por parte dos julgadores, o que não tem guarida à luz da teoria dos princípios. Quando houver a apresentação de fundamentos distintos pelas partes, espera-se que o Judiciário, quando da resolução do litígio, apresente os argumentos jurídicos que sirvam de sustentáculo técnico para a decisão tomada, refutando-se, por conseguinte, meras alegações. Frise-se que diante da falta de apresentação de fundamentos jurídicos na decisão, qualquer análise crítica relativamente ao mérito debatido fica limitado, não tendo outra alternativa ao pesquisador senão apontar vícios no exercício da função judicante.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 373011 (BRASIL, 2008e), realizado em 31/07/2008, o Supremo Tribunal Federal referendou novamente que no regime de substituição tributária “para frente” não há que se falar em restituição de valores quando efetivado o fato gerador, cuja base de cálculo presumida seja superior a real, ou seja, a adotada no caso concreto.

Percebe-se, portanto, que, nos impostos indiretos, o Supremo Tribunal Federal prima pela praticidade tributária em detrimento

dos princípios constitucionais tributários, como, dentre outros, o da capacidade contributiva e o da não cumulatividade²³².

Além de todas as outras questões que poderiam ser tecidas sobre o instituto²³³, positivas e negativas, que ora não o faz para fins de delimitação do tema, merece ênfase o entendimento assentado pelo Supremo Tribunal Federal de que não há necessidade de restituição de valores quando, uma vez efetivado o fato gerador, a base de cálculo presumida seja superior a real – à adotada no caso concreto. Nesse tocante, sem qualquer necessidade, o STF tem realizado conflito normativo entre capacidade contributiva e praticidade tributária – assim denominada pela doutrina e jurisprudência nacional –, restritivamente, substituição tributária prevista no artigo 150, parágrafo 7º da CRFB.

É que o princípio da capacidade contributiva pode conviver em harmonia com o instituto da substituição tributária, isto é, a partir do entrecruzamento dos artigos 145, parágrafo 1º com o artigo 150, parágrafo 7º, ambos da Constituição, não se verifica preliminarmente colisão entre eles. O correto seria que ambos fossem prestigiados e produzissem efeitos concomitantemente.

Nessa linha, por exemplo, para facilitar a fiscalização e a arrecadação, o Estado pode se valer do instituto da substituição tributária. Entretanto, para não violar o princípio da capacidade contributiva objetiva, o Estado não pode impor base de cálculo presumida irreal. Da mesma forma, criada a figura da substituição tributária e sendo devolvidos os valores pagos a maior, a praticidade

232 Devidamente correlato com o tema ora exposto, vale transcrever a título de menção, que no AI 228337 (BRASIL, 2000a), contribuinte sustentava que a exigência do recolhimento do ISS antes de recebido o preço pelo tomador dos serviços afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária. O STF afastou de forma objetiva esta argumentação, esclarecendo que a tributação não pode ficar à mercê do prazo concedido ao cliente para o pagamento do serviço. Noutros termos, o fato gerador é a prestação de serviço, e não o recebimento do preço. Entendeu-se que inexistente ofensa aos princípios destacados, tendo em vista que é essência da própria tributação a transferência de parcela do patrimônio do sujeito passivo ao Fisco. Não há, pois, antecipação no pagamento do tributo.

233 Por exemplo, eleições aleatórias de substituto e substituídos tributários, utilização do instituto sem necessidade etc.

tributária e a capacidade contributiva serão observadas, preservando-se, por conseguinte, dois enunciados normativos constitucionais ao mesmo tempo. Logo, negar a restituição de valores pagos a maior é prestigiar a praticidade tributária além do seu sentido real e refutar desnecessária e indevidamente o princípio da capacidade contributiva.

Em síntese, embora concretizado de forma imperfeita nos impostos indiretos, o princípio da capacidade contributiva prima em todos os aspectos pela realidade, e não por presunções absolutas e ficções. Nesse sentido, negar a devolução de valores recolhidos a maior, pois o que foi presumido não se concretizou, é violar o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o Estado estará tributando algo que não exterioriza riqueza real. Em verdade, realiza-se ponderação desnecessária ao se realizar colisão entre enunciados normativos que, preliminarmente, não são conflitantes, sendo certo que capacidade contributiva e substituição tributária, no que ora se expõe, poderiam ser prestigiados concomitantemente.

12.1.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TOTALIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA IMPOSTA AO SUJEITO PASSIVO

Em caso paradigmático, o Supremo Tribunal Federal entendeu que para constatar o efeito confiscatório do tributo – além da capacidade contributiva – no campo da fiscalidade, seria necessário visualizar a carga tributária total imposta. O Ministro Celso de Mello extremamente claro:

injusta apropriação estatal no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática profissional lícita, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita

em função da totalidade da carga tributária, mediante a verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – **para suportar e sofrer incidência de todos os tributos que ele deverá pagar dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído** (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômica-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o **caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma atividade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou renda do contribuinte.** (destaque-se) (BRASIL, 2002b)

O precedente acima colacionado é de suma importância para a pesquisa. O sistema tributário nacional prevê diferentes espécies tributárias e no Brasil, atualmente, é enorme a quantidade de tributos existentes. Diferentemente, a capacidade contributiva subjetiva, onde o Estado Tributário exerce legitimamente o seu poder, é única. Por isso não se deve levar em consideração tão somente a incidência de um ou outro tributo, mas sim, de toda a carga tributária arcada pelo sujeito passivo durante determinado período.

De fato, é possível que a visualização individual de cada tributo imposto ao cidadão em determinado período não viole a ideia de capacidade contributiva subjetiva, no entanto, a sua observação em conjunto com todos os demais pode corresponder verdadeira insuportabilidade da carga tributária. Noutros termos, a capacidade contributiva subjetiva é única e individualizada, logo, para verificar suposta violação ao mínimo vital ou tributação com

efeito confiscatório, não basta se ater aos tributos individualmente cobrados.

12.1.5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS CASOS CONCRETOS – IMPOSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO NO ÂMBITO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em algumas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal já deixou de apreciar a necessidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva subjetiva, tendo em vista que, para tanto, seria necessário o reexame de fatos e provas, o que é vedado em sede de Recurso Extraordinário, conforme súmula 279 do Tribunal²³⁴.

Oportuno destacar, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal possui importante precedente admitindo a verificação, no campo abstrato, de suposto efeito confiscatório – limite além da capacidade contributiva.

Na ADI 1075 (BRASIL, 2006d), discutia-se o efeito confiscatório da multa fiscal exigida no dispositivo do art. 3º, da Lei n. 8.846/94, que prevê a aplicação da penalidade na ausência de emissão de nota fiscal – 300% do valor do bem ou do serviço prestado²³⁵. A seu turno, o Min. Celso de Mello, em preliminar, citando Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho, asseverou a impossibilidade de se constatar a ofensa ao dispositivo do art. 150, IV, da CRFB, em sede de controle

234 No Agravo de Instrumento n. 505908/MG (BRASIL, 2009i), contribuinte sustentou que a multa exigida pelo Fisco – 50% sobre o valor do crédito tributário – tem caráter confiscatório e, portanto, ofende o princípio da capacidade contributiva. Como dito, o STF não conheceu do recurso, sob o fundamento de que a suposta violação aos princípios constitucionais demandaria a análise do caso concreto. Na mesma linha, o RE 402902/MG (BRASIL, 2008d), interposto em face de acórdão prolatado pelo TJMG, em que se asseverou que a multa de revalidação do ICMS não apresenta caráter confiscatório, mas apenas punitivo, para a proteção da ordem jurídica tributária. O contribuinte reiterou o caráter confiscatório da multa exigida. Contudo, o STF entendeu que a demanda foi julgada de acordo com lei local e que a averiguação do caráter confiscatório da penalidade e da capacidade contributiva ensejaria o reexame das provas constantes nos autos.

235 Vale destacar que, segundo o Supremo Tribunal Federal, a vedação ao confisco positivado no artigo 150, IV da Constituição também se estende às multas ou sanções tributárias.

abstrato de constitucionalidade, tendo em vista que a verificação de efeitos confiscatórios demandaria a análise de um caso concreto. Entretanto, o seu entendimento restou vencido, sendo certo que o controle de constitucionalidade se deu no campo abstrato e o dispositivo em comento foi declarado inconstitucional.

Não se pode olvidar que, para a análise de violação à capacidade contributiva, do mínimo vital e do confisco tributário, a via mais adequada seria a do caso concreto, de tal modo que o julgador poderia confrontar dois elementos matemáticos distintos, quais sejam, a capacidade contributiva do indivíduo e a tributação exigida. E, a partir dessa confrontação, a conclusão poderia ser alcançada.

No entanto, em alguns casos, a violação ao princípio da capacidade contributiva pode ser flagrante, sendo totalmente desnecessário que o Judiciário aguarde a propositura de processos individuais com a finalidade de discutir a inconstitucionalidade da norma para, então, alcançar resposta evidente. Tal como ocorreu no caso acima descrito, a imposição de multa tributária no importe de 300% do valor do tributo é confisco tributário, o que também se vislumbra nas hipóteses em que o IPTU exigido pelo sujeito ativo corresponde ao valor total do imóvel tributado e, ainda, quando o imposto incidente sobre a renda consumi-la inteiramente.

12.2. NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em pesquisa realizada no sítio do Superior Tribunal de Justiça na Internet, em determinados julgamentos, pode-se verificar que o Tribunal utiliza o princípio da capacidade contributiva como fundamento para as suas decisões.

Não obstante, existem vários outros julgados do Superior Tribunal de Justiça que, em razão da sua competência atribuída e delimitada pela Constituição, assinalam expressamente a impossibilidade de abordar a matéria²³⁶.

236 Nesse sentido, vide o Resp n. 1051304/ES (BRASIL, 2009g), Resp 755319 (BRASIL, 2008i) e AgRg no Resp 556338 (BRASIL, 2008l).

12.2.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CRITÉRIO PARA TRATAMENTO DIFERENCIADO

O STJ, provocado a se manifestar sobre a possibilidade de existir distinção de cálculos para o pagamento de parcelas do Parcelamento Especial – PAES –, instituído pela Lei 10.684/03, levando-se em consideração o porte das empresas, entendeu que inexistia qualquer ilegalidade, pois, assim sendo, estaria presente a “justiça comutativa, baseada na igualdade proporcional ou relativa, que leva em consideração a diversidade entre as respectivas capacidades contributivas.” (BRASIL, 2008j)

Os parcelamentos especiais são atos oriundos do Legislativo que facultam a todos os contribuintes com débitos perante o Estado o pagamento de créditos tributários com importantes incentivos fiscais. Assim, desde que questões formais e materiais da lei não sejam extrapoladas, o Executivo, ao regulamentá-la, pode fazer com que os débitos sejam calculados de forma distinta, valendo-se, como medida de comparação, o porte da empresa. Nesse sentido, a igualdade tributária pode ser referendada²³⁷.

12.2.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E REALIDADE

Sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva, o STJ assevera que no caso de condenação judicial determinando ao empregador ou equiparado o pagamento ao funcionário ou semelhante de importância relativa a período anterior, a tributação do Imposto de Renda não poderá levar em consideração a quantia recebida de forma cumulativa. O cálculo do Imposto de Renda deve considerar as tabelas e as alíquotas vigentes ao tempo em que tais rendimentos deveriam ter sido recebidos, separadamente. Em verdade, o recebimento integral ou cumulativo de quantia que

²³⁷ Como visto no capítulo 8, tratou-se sobre a igualdade, sendo certo que na seara tributária ela se vale preliminarmente da capacidade contributiva como medida de comparação – um dos cinco elementos da igualdade. Assim, impor cálculos distintos para parcelamentos – procedimento inerente ao Direito Tributário –, a não ser que sejam apresentados outros fundamentos, a capacidade contributiva continua a ser a principal medida de comparação.

devia ter sido paga em período anterior e de forma fracionada não expressa aumento da capacidade contributiva²³⁸. Assim, caso fosse levado em consideração o montante total recebido de uma só vez, a realidade da capacidade contributiva estaria sendo violada²³⁹.

Para elucidar, imagine-se o seguinte exemplo: o indivíduo tem direito de receber determinada quantia por mês e, sobre ela, deve ocorrer a incidência de Imposto de Renda, cuja alíquota é de 15%. Os pagamentos periódicos não foram feitos à época devida e, posteriormente, de uma só vez, ocorre o pagamento integral de tudo que era devido. Para tributação legítima, não se deve utilizar com base de cálculo o montante total recebido e sobre ela aplicar a alíquota de acordo com a tabela progressiva. Torna-se necessária a segregação de valores de acordo com todo o período em que os pagamentos não foram realizados, e, a partir disso, exercer a tributação nos termos da lei vigente à época de cada exercício. Se assim não for, a incidência do Imposto de Renda de uma só vez sobre o montante percebido fora do prazo poderá ser bem maior, por exemplo, com adoção de alíquota de 27,5% sobre o montante.

Entende-se que o posicionamento do STJ, além de alcançar a melhor exegese da legislação infraconstitucional, respeita o princípio da capacidade contributiva. Como já visto, o referido princípio prestigia a ideia de realidade, e não ficções ou presunções²⁴⁰. Nesse sentido, a realidade inerente ao princípio da capacidade contributiva impõe que, tendo em vista que os valores percebidos foram pagos a destempo e de forma cumulativa, a imposição tributária deve obedecer a lei vigente à época em que os pagamentos deveriam ser feitos e de forma segregada, sob pena de o contribuinte, por razões totalmente alheias a sua vontade, se submeter à tributação superior do que a devida. Se assim não for, ocorrerá violação da sua capacidade contributiva e do princípio da igualdade, pois, além de perceber aquilo que lhe é devido a

238 Vide o Resp. n. 852333. (BRASIL, 2008b)

239 Importante registrar que a matéria será decidida pelo Supremo Tribunal Federal. Vide RE 614406.

240 Conforme devidamente exposto no item 9.2.2 do presente trabalho.

destempo, o que gera indubitavelmente desconforto, o sujeito passivo sofrerá ônus tributário bem superior do que aquele que, com igual capacidade contributiva, recebeu o que lhe era de direito e pagou os tributos no tempo correto.

12.3. NOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS DA 1ª E 4ª REGIÕES

Diferentemente do que ocorre no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, existem inúmeros julgados nos Tribunais Regionais Federais trabalhando o princípio constitucional da capacidade contributiva. Destaque-se que por poder analisar questões fáticas e de direito, o princípio da capacidade contributiva ganha importante destaque nesses tribunais.

Em verdade, muitas matérias expostas no tópico anterior são visualizadas no âmbito do Tribunal. Em respeito à objetividade, após pesquisa realizada no sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região na Internet, algumas questões pontuais merecem destaque²⁴¹.

12.3.1. EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, AINDA QUE NO CAMPO ABSTRATO DA NORMA, EM CASOS CONCRETOS E A EXONERAÇÃO OU MANUTENÇÃO TOTAL OU PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO

Aplicando o princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia, o Tribunal Regional Federal, confirmando sentença prolatada em primeiro grau, na Apelação Cível n. 1999.37.00.001450-0 (BRASIL, 2009a), entendeu ser inconstitucional o art. 2º da Lei n. 9.783/99, que impôs aos servidores públicos da União alíquotas adicionais – 9% a 14% – a título de contribuição social, além da alíquota comum de 11%. Isso porque, os servidores já ficam submetidos à retenção na fonte do imposto

241 A exposição se limita ao âmbito do TRF da 1ª Região. Isso porque em pesquisa preliminar realizada nos sítios dos demais tribunais regionais federais e dos tribunais de justiça estaduais não foram visualizados julgados que mereçam destaque discorrendo sobre a matéria.

de renda, sendo certo que a exação conforme pretendida poderia onerar sobremaneira a sua remuneração.

Em outra ocasião, Mandado de Segurança (BRASIL, 2007a) foi impetrado por servidores públicos que questionavam a legalidade e a constitucionalidade da contribuição social incidente sobre as parcelas percebidas a título de cargo comissionado. Alegou-se que tais valores não integravam os proventos a serem recebidos pelos servidores ao tempo da aposentadoria, nos termos da Lei n. 9.527/97. Nesse caso, quando do julgamento da Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2000.34.00.034666-8/DF (BRASIL, 2007a), o TRF entendeu que a contribuição incidente sobre a função gratificada não viola o princípio da capacidade contributiva, porque resta presente a proporcionalidade entre a incidência e a capacidade de contribuir do sujeito passivo de obrigação tributária.

A propósito, no voto condutor do Acórdão, o Juiz Convocado Iran Velasco Nascimento assevera que, ao contrário do princípio da isonomia, que é relativo, uma vez que deve ser apurado mediante comparação, o princípio da capacidade contributiva é absoluto:

(...)

O art. 40, *caput*, da Constituição, estabelece que o regime de previdência do servidor público deve ser contributivo, ou seja, deve haver a contrapartida de todo servidor público no custeio das aposentadorias e pensões.

Essa contribuição social, apesar de não estar inserida no Capítulo do Sistema Constitucional Tributário, encontra limites nos princípios da isonomia, art. 5º, inciso I, e no art. 145, § 1º, e da vedação ao confisco, art. 150, IV, todos da Carta de 1988, assim como os demais tributos, vez que nenhuma norma constitucional pode ser interpretada de forma isolada e estanque.

Esses princípios, apesar de terem como referência a capacidade econômica do contribuinte, se diferenciam,

porque, o primeiro é relativo e está relacionado com a justiça tributária, devendo ser apurado por meio de comparação, enquanto o segundo tem sentido absoluto. (...). (BRASIL, 2007a)

Na Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.38.00.023539-6 (BRASIL, 2007, c)²⁴², o contribuinte se insurgiu contra o adicional de alíquota de 0,08% da CPMF, de acordo com a Emenda Constitucional n. 31/00, a qual vinculou a receita da arrecadação adicional ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Um dos argumentos levantados seria a suposta ofensa ao princípio da capacidade contributiva. O TRF, citando precedentes próprios, manteve a sentença que denegou a ordem, afastando qualquer violação à capacidade contributiva, nos seguintes termos

Também não há que se cogitar em ofensa ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que, apesar da alíquota ser única, o montante a ser arrecadado será proporcional à quantia sacada ou movimentada, encontrando-se, desta forma, em harmonia com a capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, também não há cogitar em ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista que a referida contribuição atinge a todos que se encontrem nas condições objetivas previstas na lei.

(...)

O princípio da Capacidade Contributiva foi preservado ante a pequenez da alíquota, bem como ao fato de subtrair-se maior monta aos mais abastados, que movimentam com maior frequência suas contas bancárias, fazendo-o a menor quanto aos menos aquinhoados, encontrando-se a cobrança em harmonia com a capacidade econômica do contribuinte.

242 Na mesma linha, vide AMS 2001.33.00.001755-5/BA. (BRASIL, 2006a)

Princípio da Isonomia ileso, uma vez que a contribuição atinge de maneira equivalente a todos que se encontrem nas condições objetivas previstas na lei. (BRASIL, 2007c)

As decisões do TRF supramencionadas são de importante valia e corroboram com tudo o que foi outrora sustentado. O princípio da capacidade contributiva é absoluto, ou seja, possui autonomia²⁴³. Logo, ele tem como escopo impor limites à exação tributária, de tal modo que o contribuinte somente é submetido a pagar tributo dentro da sua real capacidade contributiva, sem qualquer necessidade de comparação entre sujeitos, como ocorre com o princípio da igualdade²⁴⁴. Trata-se, pois, de verdadeiro direito subjetivo do contribuinte.

Como norma jurídica constitucional que é, suposta violação do princípio da capacidade contributiva na lei tributária infraconstitucional poderá sofrer o controle judicial ainda no campo abstrato. Em algumas situações clarívidentes, até mesmo sem verificar as particularidades dos pleiteantes, com simples análise da norma tributária é possível afastar tributação exorbitante – respeito à capacidade contributiva objetiva²⁴⁵.

12.3.2. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS CASOS CONCRETOS EM RAZÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA IMPOSTA AO SUJEITO PASSIVO

De fato, existem importantes julgados realizados no âmbito do TRF-1ª Região que anotam ser possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto e, por conseguinte, exonerar a tributação efetivada.

Em julgamento²⁴⁶, o contribuinte questionou a cobrança de Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária da ANVISA. Dentre

243 A mesma conclusão foi alcançada anteriormente. Vide o capítulo 9.5.2.

244 Vide os elementos do princípio da igualdade no capítulo 8.2.

245 Esta questão foi devidamente desenvolvida no capítulo 10, quando se discorreu sobre a Função do Judiciário.

246 Vide Apelação em Mandado de Segurança n. 2000.34.00.026378-3 (BRASIL, 2009I) e AMS 2004.34.00.02007-6 (BRASIL, 2006c). Verifica-se que o TRF

outros argumentos, apontou que houve violação ao princípio da capacidade contributiva. O TRF deu provimento ao recurso de apelação da ANVISA, asseverando que o contribuinte não juntou aos autos nenhum documento que demonstrasse sua riqueza e, assim, a exorbitância da tributação. A propósito, vale transcrever passagem do voto do Desembargador Luciano Tolentino Amaral:

A impetrante alega que sua taxa, como devida, inviabiliza suas atividades. A violação da capacidade contributiva, entretanto, é inaférvel, pois a impetrante sequer colaciona planilha com seu balancete patrimonial, faturamento ou qualquer dado capaz de permitir a análise de inviabilidade de suas atividades pelo pagamento da taxa. Aliás, milita contra a impetrante o fato de possuir capital social de R\$ 854.000,00, em 2000 (f. 33), e de ser “a maior e mais importante fabricante de charutos da América do Sul”, como registra em seu site (...). (BRASIL, 2009I) (sem destaque no original)

Na Apelação Cível n. 2003.34.00.035250-8 (BRASIL, 2009j), o contribuinte prestador de serviços de plano de saúde objetivou desconstituir crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS, argumentando que os valores pagos às clínicas e hospitais não integram sua receita. Dessa forma, pediu a aplicação do art. 3º, § 2º, III, da Lei n. 9.718, atualmente revogado, mas em vigência quando do fato gerador. Entretanto, o TRF não acolheu a pretensão da empresa, esclarecendo que a exclusão da receita de valores transferidos a outras pessoas jurídicas dependia de regulamentação pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

Ademais, para justificar a decisão, o TRF anotou que a empresa se limitou a alegar violação ao princípio da capacidade contributiva, sendo que não trouxe aos autos qualquer meio que

está em sintonia com o posicionamento do Supremo Tribunal relativamente à possibilidade de o princípio da capacidade contributiva também ser aplicado nas taxas.

comprovasse o alegado. Nas palavras do Juiz Federal Convocado Cleberson José Silva:

a revogação (MP 1991-18/2000) da opção legislativa infraconstitucional, no sentido de reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS, mediante a exclusão prevista no art. 3º, §2º, inciso III, da Lei 9.718/98, não se mostra ofensiva ao princípio da capacidade contributiva, até porque não comprovou o apelante a injusta apropriação estatal do seu patrimônio de forma a comprometer sua atividade empresarial, com a incidência de insuportável carga tributária. (BRASIL, 2009j).

Muito embora não se tenha encontrado nenhuma decisão do TRF-1ª Região exonerando total ou parcialmente o contribuinte de pagar tributo em respeito à capacidade contributiva subjetiva, pode-se verificar que os membros do Tribunal estão abertos para analisar o tema. Na realidade, os contribuintes não lograram êxito em nenhum dos julgamentos selecionados acima porque, pelo que tudo deixa transparecer, não foram apresentadas as provas necessárias para comprovar o alegado, como preceitua o artigo 333 do Código de Processo Civil.

Mas, deve-se deixar consignado que o TRF-1ª Região possui precedentes preciosos para o tema desenvolvido e que, certamente, servirão de subsídio doravante: (i) assim como o STF, para verificar se o princípio da vedação ao confisco vem sendo respeitado nos casos concretos, deve-se levar em consideração a carga tributária total imposta ao sujeito passivo; (ii) desde que devidamente comprovado pelo interessado, em respeito ao sentido subjetivo da capacidade contributiva, é possível ocorrer a exoneração fiscal pelo Judiciário, no caso de tributação exorbitante.

Diferentemente da pesquisa realizada no sítio do TRF da 1ª Região, pode-se apontar importantíssimo precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que veio a garantir a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto. No julgado específico, empresa prestadora de serviços, que recolhia PIS e

COFINS sob a sistemática cumulativa, com o advento das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, se viu obrigada a observar o regime não cumulativo, o que aumentou a sua carga tributária²⁴⁷.

No caso concreto, a empresa requerente conseguiu demonstrar que a alteração de regime imposta era extremamente perversa, tendo em vista que o PIS e COFINS exigidos dobraram. Os julgadores apontaram que não era o caso de inconstitucionalidade em tese das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, mas sim de inconstitucionalidade no caso concreto. Decidiu-se, em respeito ao princípio da capacidade contributiva e de outros dispositivos constitucionais, pelo retorno ao regime originário do PIS e da COFINS.

Dessa forma, impera registrar que o importante precedente atende concomitantemente os interesses do Estado e do contribuinte. Em vez de afastar totalmente a exação do PIS e COFINS em razão da inconstitucionalidade, o Tribunal teve a sensibilidade de alterar o regime da tributação, o que leva à conclusão de que nem o Estado ficou sem a arrecadação e nem o contribuinte foi excessivamente tributado.

Trata-se de verdadeiro exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto, o que resulta na redução parcial (e não total) da carga tributária imposta ao sujeito passivo.

13. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS CASOS CONCRETOS: LEGITIMIDADE DO JUDICIÁRIO PARA REDUZIR CARGA TRIBUTÁRIA EXORBITANTE IMPOSTA AOS SUJEITOS PASSIVOS DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

13.1. ENTENDIMENTO DA DOUTRINA

Relativamente à aplicação do princípio da capacidade contributiva nos casos concretos ou particulares, e não somente no

²⁴⁷ Vide Apelação n. 2004.71.08.010633-8/RS.

campo abstrato, parte da doutrina já se manifestou relativamente a tal possibilidade. Alguns posicionamentos merecem ser trazidos à baila. Pode-se verificar três distintas correntes.

Na primeira corrente, Alfredo Augusto Becker (2002, p. 496-500) assinalou que o princípio da capacidade contributiva vincula somente o legislador ordinário e que o Judiciário, por ter o dever de verificar a constitucionalidade dos atos praticados pelas outras Funções, se limitaria a analisar abstratamente a norma²⁴⁸. Logo, suposta aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto particularizado e, por conseguinte, afastar ou reduzir o encargo tributário imposto, para Becker, não tem vez.

Armando Zurita Leão (1999, p. 103 – 106), valendo-se dos ensinamentos de Cappelletti, que estudou a função do juiz como alguém que participa da criação do Direito, e não tão só como mero intérprete-aplicador, anota, na mesma linha de Becker que:

(...) compete ao juiz, integrante de um Poder independente, vincular o princípio da legalidade ao da generalidade e ao da igualdade tributária, vedando validade à lei que não gradue a tributação, no caso concreto, à capacidade contributiva e balizando essa ação de angariar recursos ao Estado, com a estrita obediência ao princípio do mínimo vital e à vedação ao confisco. (LEÃO, 1999, p.103)

Professor Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 227-228), a seu turno, entende que

se se chegar à conclusão que o legislador, ao elaborar a lei, agiu de forma a atingir não só a capacidade contributiva objetiva ou absoluta mas também a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, lançando mão das medidas de personalização cabíveis (preservação do mínimo vital, deduções necessárias etc.) não há que se dar ao juiz o poder de negar à aplicação à lei por uma

248 Carrza (1997, p. 68-69), no mesmo sentido.

particularidade individual da situação do contribuinte.
(GODOI, 1999, p. 227-228)

Numa segunda corrente, Regina Helena Costa (2003, p. 80-85) entende que o Judiciário pode fazer o controle de constitucionalidade concentrado da norma que venha a violar o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, além deste controle, a autora assevera que a lei pode vir a ser inconstitucional diante do caso concreto, em razão das particularidades do contribuinte e, por conseguinte, o Judiciário poderia negar os seus efeitos. Assim, “(...) a análise da capacidade contributiva relativa, nessa hipótese – caso concreto –, leva à mesma conclusão da inexistência de capacidade contributiva absoluta.” (COSTA, 2003, p. 83)

Embora a autora admita a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto e, por conseguinte, afastar o dever de pagar tributo, ela refuta a ideia de que o juiz poderia modular a carga fiscal imposta ao sujeito. Noutros termos, segundo Regina Helena Costa, no caso de violação da capacidade contributiva, poderá ocorrer a exoneração total, mas não parcial, do tributo incidente.

Na terceira corrente, merecem destaque as considerações feitas por José Marcos Domingues de Oliveira. (1998, p. 147-160)²⁴⁹ O autor assevera que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado no caso concreto, de modo a afastar lei tributária – declaração de inconstitucionalidade – que venha a onerar demasiadamente o sujeito passivo de obrigação tributária.

Com maior audácia, pode-se assim dizer, José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 155-160) aduz que a tributação exorbitante verificada no caso concreto pode ser reduzida pelo Judiciário. Nesse caso, somente estará presente a violação parcial e não total da capacidade contributiva, o que afasta a possibilidade de ser declarada a inconstitucionalidade incidental da norma tributária. Nas claras palavras do autor:

249 Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 89-93) demonstra simpatia à teoria sustentada por José Marcos Domingues de Oliveira.

(...) advogamos a preservação dos efeitos legítimos da lei sobre a efetiva capacidade contributiva revelada no caso concreto, reduzindo-se o crédito tributário à expressão que, em prova técnica, se vier a determinar consoante critérios de razoabilidade.

Fica, assim, resguardado o princípio sem que, por sua incidência, seja desconsiderado outro princípio conexo ao da capacidade contributiva, qual seja, o da generalidade da tributação, salvaguardados, a um só tempo, o interesse público e o interesse individual por ambos tutelados. Não se alegue que o Poder Judiciário, *in casu*, terá usurpado função do Legislador, pois, a nosso sentir, haverá procedimento à compatibilização ao espírito constitucional, que lhe incumbe proteger, sem que tal conduta possa constituir infração ao princípio da separação de poderes. (OLIVEIRA, 1998, p. 157)

Inclusive, o autor assinala que, em sentido semelhante, o STF possui importantes precedentes que admitem a possibilidade de redução de penalidades ou sanções tributárias exorbitantes no caso concreto²⁵⁰.

250 Antes mesmo da entrada em vigor do atual texto constitucional, a Corte brasileira já havia decidido, em algumas oportunidades, pela redução de multa tributária por considerá-la excessiva no caso concreto. No ano de 1975, o STF, no Recurso Extraordinário 81.550-3, determinou a redução da multa moratória de 100% para 30% do valor do tributo devido, sob a justificativa de que possuía feição confiscatória e que o valor reduzido seria razoável para punir a impontualidade do contribuinte. (BRASIL, 1975)

Na mesma linha, em decisão prolatada no Recurso Extraordinário 82.510-SP, ainda no ano de 1976, o STF entendeu por bem manter decisão prolatada pelo antigo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo. Na oportunidade, o Tribunal paulista, amparando-se em alguns precedentes do próprio STF, entendeu que o Judiciário teria legitimidade para reduzir ou aumentar multa/penalidade administrativamente aplicada. (BRASIL, 1976)

Noutra decisão prolatada no final da década de 70, exarada no Recurso Extraordinário 91.707-MG, foi seguida a mesma linha das duas anteriormente mencionadas, *i.e.*, optou por reduzir multa pela falta de pagamento no tempo correto, de 100% para 30%, afastando-se, assim, a feição confiscatória da penalidade e entendendo que o valor reduzido seria razoável para punir o contribuinte inadimplente. (BRASIL, 1980)

Fábio Brun Goldschmidt (2003, p. 279-284) dedica parte do seu livro para desenvolver a possibilidade de se detectar o efeito confiscatório à luz da carga tributária total imposta ao sujeito passivo de obrigação tributária. Citando alguns autores e decisões do Supremo Tribunal Federal, ele admite tal possibilidade.

O autor assevera que a carga tributária é una, muito embora os indícios ou manifestações de riqueza possam ser vários. Somente uma renda do contribuinte é que poderá responder pelos tributos que lhe são impostos.

No entanto, com o zelo necessário, o autor levanta importante questão: o Brasil é um país federado, no qual existem três esferas e todas elas possuem tributos que são das suas competências constitucionais. Assim, por exemplo, considerando a existência de várias imposições tributárias que, visualizadas individualmente, demonstram ser proporcionais e não violam a capacidade contributiva no sentido objetivo, mas que, em conjunto, possam ter caráter confiscatório, como seria possível proceder a exoneração total ou parcial? Quais tributos deveriam ser reduzidos ou excluídos?

Existem vários posicionamentos. Alguns anotam que se deve reduzir o último tributo instituído que teria extrapolado o limite confiscatório. Outros dizem que o primeiro tributo, o que deu início à causa, é que deveria ser afastado. Ainda há aqueles que advogam que o primeiro ou o último tributo vencido deveria ser reduzido. Enfim, não existe consenso relativamente ao critério a ser adotado²⁵¹.

A nosso ver e *a priori*, entende-se que o modelo mais justo para reduzir a carga tributária tida como confiscatória ou, até mesmo, que viole o mínimo vital, seria a utilização da proporcionalidade. Desta feita, sendo necessária a redução de determinado percentual da carga tributária total – por exemplo, 10%, seria importante que todos os tributos incidentes recebessem a mesma redução. Logo, todos os entes federados sofreriam lesão proporcionalmente igual.

251 Vide Fábio Brun Goldschmidt. (2003, p. 281-284)

13.2. APLICAÇÃO NOS CASOS CONCRETOS

Como visto no tópico anterior, no caso de determinado sujeito passivo sofrer com a imposição de carga tributária além ou aquém da sua capacidade contributiva, haverá evidente violação ao direito constitucional, o que, por conseguinte, garante-lhe o acesso ao Judiciário. Ele pode pedir processualmente que o seu direito, supostamente ameaçado ou violado, seja devidamente tutelado, e, ao Judiciário compete, se for o caso e após o devido processo legal, acatar o pedido, para que seja preservado o império da lei, ou melhor, da Constituição.

O exercício do poder tributante possui delimitações previstas ao longo do texto constitucional. Entretanto, merece observância o Título VI – Tributação e do Orçamento – e com maior destaque o Capítulo I, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. É nele que se pode verificar os principais balizamentos para o exercício da tributação.

Logo na primeira seção, que compreende os artigos 145 a 149 e trabalha os princípios gerais, é possível notar, dentre outros, os seguintes pontos: (i) possibilidade de os entes federados instituir cinco diferentes espécies de tributos – conforme interpretação do STF; (ii) reserva à lei complementar para desenvolver determinadas matérias; (iii) o exercício da tributação, em regra, deverá observar o caráter pessoal e a capacidade contributiva.

Entre os artigos 150 a 152 da Constituição estão previstas as limitações ao poder de tributar. Dentre outras previsões, verifica-se: (i) aumento ou criação de tributo somente por meio de lei; (ii) dever de tratamento igual entre os contribuintes; (iii) tratamento uniforme; (iv) respeito às anterioridades ao exercício financeiro e nonagesimal, dependendo do imposto, tendo em vista a previsão de exceções; (v) o tributo não pode ser confiscatório.

Traçadas as premissas que delimitam o poder tributário do Estado, o texto constitucional designa os impostos que poderão ser instituídos e atribui a competência de cada ente federado. Noutros termos, o próprio Constituinte indica determinados critérios de

mensuração – renda, riqueza e consumo – aptos a gerar recursos para o Estado. Esses critérios demonstram, em regra, indício de capacidade contributiva – em seu sentido objetivo.

Nessa toada, os entes federados devem, ao instituir os tributos, observar os preceitos normativos constitucionais, que, em verdade, regulam o exercício do poder tributante.

Entende-se que entre as normas constitucionais não existe hierarquia. Muito embora existam preceitos normativos preliminarmente conflitantes, a interpretação da Constituição deve primar pela unidade, justeza e conformidade. A interpretação e aplicação do Direito devem tentar preservar, ao máximo, todos os preceitos constitucionais, ao passo de, somente quando impossível, afastar um preceito em face do outro. Portanto, o intérprete deve sempre tentar fazer prevalecer, no caso concreto, o maior número de preceitos constitucionais possível.

Nessa linha expositiva, várias leituras podem ser feitas a partir do entrecruzamento dos mais diversos dispositivos constitucionais. Por exemplo, a União pode tributar o contribuinte que aufera renda, sendo certo de que, para tanto, deverá instituir a lei necessária – princípio da legalidade. O Estado poderá tributar a propriedade do veículo automotor, entretanto somente o fará após a edição da lei – princípios da irretroatividade e/ou da segurança jurídica. De igual modo, o contribuinte se sujeitará a pagar os tributos que lhe são cobrados, caso não haja nenhum vício de ordem constitucional e dentro da sua real e pessoal capacidade contributiva.

Como devidamente trabalhado no Capítulo 9, “ser tributado dentro da sua capacidade contributiva” é verdadeiro direito subjetivo individual do cidadão. A grosso modo, o Estado pode exercer legitimamente o seu poder de tributar, desde que não deixe de observar a capacidade contributiva do sujeito passivo – objeto do presente estudo – e demais balizamentos constitucionais.

Por isso mesmo, quando se verifica que, diante de determinado caso concreto, existe exagerada imposição de ônus tributário ao sujeito passivo, entende-se que Regina Helena Costa (2003),

Fábio Brun Goldschmidt (2003), José Marcos Domingues de Oliveira (1998), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007), dentre outros, estão corretos em sustentar a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso individualizado. Conforme exposto anteriormente, o próprio STF e, especialmente, o TRF-1ª Região e TRF-4ª Região, acenam e referendam a possibilidade de redução de carga tributária imposta ao sujeito passivo no caso concreto. Limitar a análise e a aplicação da capacidade contributiva no campo abstrato da norma é negar liminarmente o exercício de direito individual previsto na Constituição.

O Direito Tributário prima pela legalidade. O legislador tenta exaurir os principais elementos na lei tributária, mas sempre atuando de forma geral e abstrata. O Executivo, quando necessário, pormenoriza o que dispõe o legislador. Em matéria tributária, o seu campo de atuação é limitada, uma vez que a sua atividade é plenamente vinculada.

Nesse sentido, a lei tributária que institui determinado tributo, cuja competência tributária esteja prevista constitucionalmente, deverá ser visualizada à luz do princípio da capacidade contributiva. Não havendo nenhum vício, *i.e.*, não sendo detectada violação do princípio da capacidade contributiva no controle abstrato da norma, ela, por ser geral, abstrata e impessoal está apta a produzir os efeitos.

Embora a lei tributária esteja de acordo preliminarmente com o princípio da capacidade contributiva – abstratamente visualizado –, é possível sustentar que, no caso concreto e particularizado, os efeitos do princípio da capacidade contributiva não estejam produzindo os efeitos necessários e esperados. Logo, torna-se necessária a adequação da norma abstrata e geral ao caso individualizado, mesmo ciente de que, para a superabilidade das regras instituidoras do tributo, seja importante ônus de argumentação e fundamentação. Enfim, não se pode negar a aplicação do princípio no caso concreto, sob pena de negar o seu real conteúdo.

Humberto Ávila (2008a, p. 97-102), no que tange à eficácia dos princípios, anota que, no seu conteúdo²⁵² “as normas atuam sobre as outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente definindo-lhes o seu sentido e o seu valor.” (ÁVILA, 2008a, p.97) Nessa linha, determinada norma jurídica estará apta a ser interpretada a partir de outra coligada ou interligada. Nesse sentido, a instituição e a cobrança de tributos deverão ser analisadas à luz do princípio da capacidade contributiva, nos seus sentidos objetivo e subjetivo.

Apesar de não existir menção expressa, Regina Helena Costa (2003), ao sustentar a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade da lei tributária que infringir a capacidade contributiva no caso concreto e, por conseguinte, afastar o ônus tributário, está, em verdade, interpretando a lei tributária – regra – e as questões fáticas do caso concreto, para, em seguida, fazer a devida interligação entre uma norma inferior e o princípio constitucional, hierarquicamente superior, que lhe dá suporte. Nesse caso, são os postulados hermenêuticos da unidade do ordenamento jurídico e da coerência que estão sendo devidamente observados quando da interpretação e aplicação do Direito.

Evidentemente, deve-se reconhecer o grande avanço da autora ao admitir a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto. Entretanto, no caso de violação da capacidade contributiva no caso individualizado, não poderia ocorrer a redução da imposição tributária, ao invés da sua exclusão? O juiz não poderia chamar para si esta incumbência e fazer preservar em máxima medida a Constituição? Entende-se que sim. E as respostas às perguntas lançadas podem ter como ponto inicial a formulação de outro questionamento: não seria possível adequar os interesses, de tal modo que o contribuinte arque com a sua obrigação de pagar tributos dentro de seus limites pessoais e reais, o que fará com que ninguém saia excessivamente lesado?

252 Vide item 5.4 do trabalho.

Na realidade, o posicionamento que nega a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto afasta direito do cidadão – de ser tributado dentro da sua capacidade contributiva. De outro lado, a aplicação do princípio da capacidade contributiva e o afastamento total do dever de pagar tributo, mesmo quando não é necessário chegar a este extremo²⁵³, viola a ideia de solidariedade e prejudica o Estado e, por conseguinte, a sociedade. Dependendo da concepção, o contribuinte que tem capacidade contributiva, mas que sofre a imposição tributária além das suas condições pessoais e reais e vê o afastamento de toda a carga tributária, poderá sair como grande beneficiado, o que, de fato, seria também uma injustiça “às avessas”. A igualdade no Direito Tributário não seria efetivada e a sua violação poderia sair com aval do próprio Judiciário.

Assim, os postulados normativos aplicativos, segundo Humberto Ávila (2008a), são de grande valia e podem servir de sustentáculo para o que ora se expõe.

Os postulados normativos aplicativos podem ser utilizados exatamente para solucionar os casos concretos. Como visto, Humberto Ávila (2008a) subdivide os postulados normativos em inespecíficos e específicos. No primeiro grupo – inespecíficos – estão presentes a ponderação, a concordância prática e a proibição do excesso. No segundo grupo, visualiza-se a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade.

No caso dos postulados aplicativos inespecíficos, a ponderação será adotada para que o intérprete possa buscar todos os elementos e argumentos existentes e terminar com a “formulação de regras de relação, inclusive de primazia entre os elementos objeto de sopesamento, com a pretensão de validade para além do caso.” (ÁVILA, 2008a, p. 145)

Nesse sentido, o contribuinte deverá comprovar que a carga tributária que lhe é imposta vai além da sua capacidade contributiva. O aplicador deverá levar isso em consideração e, quando necessário,

253 Não se afasta a possibilidade de, em determinados casos concretos, afastar o dever total de pagar tributo, ante a total inexistência de capacidade contributiva.

determinar ao pleiteante que providencie tantos elementos/provas quanto forem necessários para verificar a veracidade do alegado. A constatação fática, nesse caso, é indispensável.

No caso do postulado normativo aplicativo inespecífico da relevância prática, o aplicador deverá buscar a “realização máxima de valores que se imbricam.” (ÁVILA, 2008a, p. 145) Em outras palavras, deve-se tentar harmonizar os valores que estão em conflitos.

Este ponto é deveras importante. Assim, no caso de tributação que ofenda a capacidade contributiva subjetiva do contribuinte, de um lado estará diante do interesse individual – o de ser tributado dentro da sua capacidade contributiva – e, de outro, do interesse do ente estatal – arrecadar os recursos necessários para o desenvolvimento – e da sociedade geral.

Portanto, à luz do postulado inespecífico de relevância prática, negar a aplicação do princípio no caso concreto é refutar liminarmente o exercício de um direito e o usufruto de um valor correlato. De igual modo, aplicar o princípio da capacidade contributiva no caso concreto e afastar a totalidade do ônus tributário imposto também seria refutar outro valor importante inerente à capacidade contributiva: a solidariedade social.

No caso da proibição ao excesso, o terceiro postulado normativo inespecífico, nenhum direito fundamental poderá ser excessivamente limitado ou restringido, independentemente do discurso apresentado. Trata-se de limite a ser imposto, em que o núcleo duro do direito deve ser resguardado. Logo, a tributação somente poderá incidir onde estiver presente a capacidade contributiva do contribuinte. Se assim não o for, de duas, uma: ou o mínimo vital será violado ou haverá confisco tributário. Restaria, pois, patente o excesso.

No caso do segundo grupo dos postulados normativos aplicativos, os específicos, ganham destaque, neste momento, a razoabilidade e a proporcionalidade.

A razoabilidade, no primeiro nível, é detectada como equidade, assim como sustentara Aristóteles, ou seja, “consiste em ser um

corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral.” (ÁVILA, 2008a, p. 155) Portanto, nesse primeiro nível, a razoabilidade tem como escopo harmonizar o caso específico com a norma abstrata e geral.

Nesse sentido, a norma tributária geral e abstrata – singular ou pluralmente visualizada(s) – que impõe excesso de carga tributária, ao passo de violar a capacidade contributiva subjetiva, precisa ser adaptada ao caso concreto. Nessa linha, a equidade, como primeiro nível da razoabilidade, pode, de fato, reduzir a carga tributária imposta ao sujeito passivo, de tal modo a preservar na maior medida possível os interesses conflitantes, até mesmo porque este instituto não pode afastar o dever de pagar tributo devido²⁵⁴.

Ademais, a razoabilidade também deverá ser analisada como equivalência. Logo, a medida adotada e o critério deverão ter simetria/ser equivalentes. Assim, a imposição tributária deverá ser equivalente às condições pessoais do contribuinte.

Nesse sentido, entende-se que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado no caso concreto, reduzindo parcialmente a carga tributária exorbitante imposta ao sujeito. Isso fará com que seja preservado o direito individual e pessoal do cidadão e não restringirá sobremaneira o recolhimento dos tributos pelos entes federados. Haverá, na medida do possível, a compatibilização de interesses. Dessa forma, a ideia de solidariedade será preservada. São os interesses coletivos e individuais se adequando mutuamente no caso concreto. Enfim, é a justiça tributária sendo prestigiada.

254 O próprio CTN reconhece a importância da equidade, mas anota que ela não poderá afastar o dever de pagar tributo. “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) IV – a equidade. (...) § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (BRASIL, 1966) A nosso ver, o tributo devido é aquele que observar as formalidades legais e materiais, dentre elas, a capacidade contributiva.

13.3. EXEMPLO DE REDUÇÃO PARCIAL E DE EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO EM RESPEITO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Diante tudo que foi desenvolvido e sustentado até aqui, entende-se que é indispensável a apresentação de um exemplo, o que ilustraria a argumentação apresentada. Vários outros exemplos poderiam ser criados. Todavia, em nome da objetividade, o exemplo simples abaixo é suficiente para ilustrar a posição defendida e abre a possibilidade para críticas daqueles que possuem entendimento contrário, sendo certo que o aprimoramento científico a partir da dialética é o objetivo que deve prevalecer.

Pois bem. Imagine-se que diretor com vínculo empregatício junto à empresa multinacional percebia mensalmente a quantia de R\$ 50.000,00, totalizando R\$ 650.000,00 (incluindo-se 13º salário) ao ano, até o ano de 2008; é casado e possui dois filhos menores e dependentes; sua esposa se dedica exclusivamente a educação dos filhos e não trabalha; é proprietário de apartamento residencial em Belo Horizonte/MG com valor venal de R\$ 2.500.000,00 e de outro, utilizado para lazer, localizado no litoral do Estado do Rio de Janeiro cujo valor venal é de R\$ 500.000,00; é proprietário de dois veículos automotores, cada um no valor de R\$ 100.000,00.

Diante do contexto narrado acima, o contribuinte, que conseguiu formar o seu patrimônio a partir de muito trabalho e dedicação até o ano de 2008, pagava rigidamente os tributos – Imposto de Renda, IPTU e IPVA²⁵⁵ – que lhe eram impostos. A exação tributária era a seguinte (ano 2008):

255 Desconsidera-se, no exemplo, taxas que são cobradas juntos com IPTU e IPVA. Além disso, para simplificar, deixa-se de observar retenções tributárias que devem ser feitas, a título de Imposto de Renda, pela empresa empregadora, bem como os gastos indispensáveis do contribuinte e família, tais como alimentação, educação, contas de água, luz etc., que, conforme desenvolvido anteriormente, deveriam ser deduzidos no momento de aferir o saldo de riqueza. Não se levará em consideração alterações das bases de cálculos do IPTU e IPVA. As alíquotas adotadas também são exemplificativas, tendo em vista que elas sofrem alterações ao longo dos anos e de acordo com ente federado que exerce a

Tributo	Base de Cálculo (anual)	Alíquota	Valor Devido no Ano
Imposto de Renda	R\$ 650.000,00	27,50%	R\$ 178.750,00
IPVA 1	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00
IPVA 2	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00
IPTU 1	R\$ 2.500.000,00	1%	R\$ 25.000,00
IPTU 2	R\$ 500.000,00	1%	R\$ 5.000,00
Total			R\$ 216.750,00

Portanto, conforme se nota, os tributos pagos pelo contribuinte no ano de 2008 perfaz a quantia de R\$ 216.750,00, o que corresponde cerca de 33% da quantia total auferida no mesmo ano.

Seguindo com o exemplo, imagine que, com a crise mundial vivenciada a partir de 2008, o cidadão tenha sido dispensado pela empregadora e, no ano de 2009, obteve receita esporádica em um total de R\$ 20.000,00. A sua capacidade contributiva reduziu drasticamente, por razões alheias a sua vontade. Entretanto, de acordo com a letra fria da lei, que desconsidera a capacidade contributiva subjetiva, a tributação no ano seguiria a seguinte metodologia:

Tributo	Base de Cálculo (anual)	Alíquota	Valor Devido no Ano
Imposto de Renda	R\$ 20.000,00	isento	isento
IPVA 1	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00
IPVA 2	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00
IPTU 1	R\$ 2.500.000,00	1%	R\$ 25.000,00
IPTU 2	R\$ 500.000,00	1%	R\$ 5.000,00
Total			R\$ 38.000,00

competência tributária ativa (de acordo com o Estado e Município que tributam, respectivamente, o IPVA e IPTU). Reitera-se: outros exemplos poderiam ser dados, inclusive em suposta hipótese em que pessoa jurídica venha a figurar como sujeito passivo da obrigação tributária.

Note-se que o cidadão seria obrigado a pagar no ano de 2009, a título de tributos, a quantia de R\$ 38.000,00, o que corresponde quase ao dobro da receita obtida no exercício.

Por fim, imagine-se que no ano de 2010 o contribuinte conseguiu voltar ao mercado de trabalho e passou a perceber mensalmente a quantia de R\$ 9.000,00, o que corresponde a um total anual, com décimo terceiro, de R\$ 117.000,00. Embora não tenha conseguido retornar à situação anterior vivenciada no ano de 2008, o contribuinte voltou a possuir capacidade contributiva. Nessa linha, a tributação no ano de 2010 corresponderia o seguinte:

Tributo	Base de Cálculo Anual	Alíquota	Valor Devido no Ano
Imposto de Renda	R\$ 117.000,00	27,50%	R\$ 32.175,00
IPVA 1	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00
IPVA 2	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00
IPTU 1	R\$ 2.500.000,00	1%	R\$ 25.000,00
IPTU 2	R\$ 500.000,00	1%	R\$ 5.000,00
Total			R\$ 70.175,00

Note-se que a tributação do ano de 2010 pode vir a consumir cerca de 60% do valor percebido anualmente pelo contribuinte.

Exsurge o questionamento: é justa a tributação conforme o exemplo narrado acima?

O Imposto de Renda é o tributo que melhor observa o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que ele leva em consideração o acréscimo patrimonial que obteve o sujeito passivo em um determinado período. A tributação pelo Imposto de Renda é real e individual, o que otimiza o balizamento do exercício tributante.

O IPTU e o IPVA incidem sobre propriedade de imóvel territorial urbano e propriedade de veículos automotores, respectivamente. Os dois impostos exteriorizam riqueza e demonstram potencialmente

a existência da capacidade contributiva. Portanto, são impostos que precisam ser visualizados com precaução, uma vez que não demonstram a capacidade contributiva individual e real.

Defendeu-se que a capacidade contributiva se aplica a todas as espécies tributárias, devendo ser real e individual. A capacidade contributiva será respeitada quando o poder tributante não atinja o mínimo existencial e nem possua efetivo confiscatório. A tributação que respeita a capacidade contributiva é aquela que impõe o dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza. Por fim, com amparo em decisão do STF, a tributação, sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva, deverá levar em consideração a totalidade da carga tributária imposta ao sujeito passivo.

Nessa toada, no que se refere à tributação efetivada no ano de 2008, entende-se que ela é justa, uma vez que, no caso concreto, consome 33% da receita obtida ou saldo de riqueza²⁵⁶ do contribuinte no exercício, o que corresponde a ideia de preservação da capacidade contributiva individual e real – subjetiva. No caso concreto, respeitando-se os vieses liberal e social existentes na Constituição, a tributação total incidente seria inferior a 50% do saldo de riqueza, o que não violaria o mínimo existencial e a vedação ao confisco.

A conclusão acima não pode ser estendida para o contexto narrado no ano de 2009. Conforme se detecta no quadro ilustrativo, a tributação praticada corresponderia a quase que o dobro do saldo de riqueza do contribuinte. Logo, inevitavelmente, estaria presente verdadeiro confisco tributário, o que é constitucionalmente vedado²⁵⁷.

256 Como ressaltado, no exemplo não se leva em consideração gastos indispensáveis para sobrevivência do contribuinte e família. Assim, caso se levasse em consideração os referidos gastos, inoportunamente o saldo de riqueza – critério da capacidade contributiva – seria reduzido. Logo, a tributação que atinge 33% do saldo de riqueza, não seria justa, por exemplo, caso o indivíduo possuísse gastos altos com educação e saúde, o que faria com que a base impositiva fosse reduzida.

257 Muitos poderiam desenvolver a tese de que o cidadão que não possui recursos necessários para quitar os impostos incidentes sobre a propriedade dos carros e dos imóveis deveria vendê-los. Não se admite tal possibilidade. Entende-se que a partir do momento em que o sujeito passivo precisa vender seu patrimônio para poder quitar tributos, o confisco tributário estará presente, o que não possui chancela constitucional. Deve-se recordar que a capacidade contributiva é real e individual, sendo certo que

Todavia, no que tange ao exercício do poder tributante no ano de 2010, entende-se que ele também possui característica confiscatória. Afinal, 60% do saldo de riqueza deverá ser utilizado para pagar tributos, o que supera o parâmetro de 50%. Logo, surge a necessidade de se adequar a taxaço, de tal modo que a capacidade contributiva, direito individual do sujeito passivo, seja preservada; igualmente, o Judiciário não poderia afastar a totalidade da carga tributária imposta sob o fundamento de preservação do princípio da capacidade contributiva, devendo ocorrer a necessária adequação, o que evitaria prejuízo ao Estado e a efetivação de “privilégio às avessas”. O contribuinte tem que pagar tributo dentro da sua capacidade contributiva. O contribuinte com capacidade contributiva não pode ser desonerado totalmente do dever de pagar tributo, quando, ao menos parcialmente, possui condições de contribuir. Os postulados da razoabilidade e proporcionalidade são importantíssimos para essa conclusão.

Nessa toada, considerando-se que o princípio da capacidade contributiva determina que o exercício tributante não deva ser superior a 50% do saldo de riqueza, admite-se, no exemplo dado, a redução da carga tributária imposta.

Mas como isso se daria?

Para operacionalizar o exemplo, o contribuinte teria que se dirigir ao Poder Judiciário e buscar a redução da carga tributária, valendo-se de um dos meios processuais indicados anteriormente. O processo tramitaria na Justiça Federal, levando-se em consideração o interesse da União no caso concreto, cuja atração de competência é obrigatória, em respeito ao disposto no art. 109 da Constituição. A redução da carga tributária deveria se valer do critério da proporcionalidade da arrecadação de cada ente federado/tributo que exerce competência tributária ativa em face do contribuinte, conforme quadro ilustrativo abaixo:

patrimônio somente indica potencialidade. Em adição, importa registrar que esse patrimônio só foi construído porque o cidadão, após cumprir com a sua obrigação de pagar tributo ao longo de anos e possuindo saldo de riqueza pós-tributário, em vez de gastar demasiadamente, investiu visando futuro melhor para toda a família.

Tributo	Base de Cálculo Anual	Alíquota	Valor Devido no Ano	Percentual	Total Individual
Imposto de Renda	R\$ 117.000,00	27,50%	R\$ 32.175,00	46%	R\$26.910,00
IPVA 1	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00	5,70%	R\$ 3.334,50
IPVA2	R\$ 100.000,00	4%	R\$ 4.000,00	5,70%	R\$ 3.334,50
IPTU 1	R\$ 2.500.000,00	1%	R\$ 25.000,00	35,60%	R\$20.826,00
IPTU2	R\$ 500.000,00	1%	R\$ 5.000,00	7%	R\$ 4.095,00
Total			R\$ 70.175,00		
Total Máximo			R\$ 58.500,00		R\$58.500,00

	Percentual = percentual do tributo devido de acordo com a carga tributária imposta
	Total Máximo = total máximo admitido, levando-se em consideração que a tributação total não pode exceder a 50% do saldo de riqueza. Logo, R\$ 117.000,00 (saldo de riqueza) / 2 (limitador de 50%) = R\$ 58.500,00 (máximo do exercício da tributação)
	Total Individual = total de cada imposto devido após aplicação do princípio da capacidade contributiva

Dessa forma, conforme o exemplo narrado no presente tópico e nos fundamentos jurídicos que antecederam ao presente, julga-se totalmente possível a redução pelo Judiciário da carga tributária exorbitante imposta ao sujeito passivo de obrigação tributária, de modo que os interesses da coletividade, do Estado e do indivíduo

sejam prestigiados e respeitados. Não se pode negar a aplicação do princípio no caso concreto quando houver violação do mínimo existencial ou confisco tributário; igualmente, não se pode excluir o dever total de pagar tributo, quando o princípio da capacidade contributiva for apenas parcialmente violado.

14. CONCLUSÕES

14.1 Entende-se que os paradigmas clássico e moderno estão superados atualmente. Enquanto no primeiro os princípios, quando muito, recebiam papel secundário no ordenamento jurídico, no segundo, por sua vez, eles teriam papel de destaque, ou seja, seriam visualizados como metanormas. O paradigma contemporâneo, que referenda a superabilidade dos dois paradigmas anteriores, aduz que princípios e regras possuem importantes, mas distintas funções.

14.2 Ronald Dworkin e Robert Alexy, autores que se encontram inseridos ao paradigma contemporâneo, anotam que os princípios diferenciam-se das regras, em síntese, a partir “do conflito normativo” e do “método de aplicação”. Embora sejam preciosas lições de ambos os autores, à luz da prática brasileira princípios e regras podem colidir no campo abstrato e no caso concreto, sendo certo de que nem sempre será verificada ou declarada a invalidade de uma norma em face de outra. Noutros termos, princípios podem entrecruzar e isso não fará necessariamente com que seja declarada a invalidade de um deles; entretanto, nos casos concretos e em caso de colisão, um deles prevalecerá e será aplicado. De igual modo, as regras podem ser colidentes, mas isso não resultará na necessidade de declaração de invalidade de uma delas. No caso concreto, dependendo do ônus argumentativo, uma delas terá aplicabilidade. Logo, os princípios e regras são, conforme sugerido por Álvaro Ricardo de Souza Cruz, normas *prima facie* vinculantes, sendo certo de que a aplicação delas dependerá das questões inerentes ao caso concreto.

14.3 A conclusão de Álvaro Ricardo de Souza Cruz relativamente à desnecessidade de se fazerem distinções entre regras e princípios, até porque todas as normas são *prima facie* vinculantes, é de grande valia. No entanto, para o desenvolvimento de qualquer teoria dos princípios, não basta visualizar a distinção entre as espécies normativas, mas principalmente discorrer sobre o método de operacionalização e aplicação do Direito. Nesse sentido, como estão superados os paradigmas clássico e moderno, bem como as teorias de Alexy e Dworkin, de acordo com a prática judiciária brasileira, adotou-se a teoria dos princípios de Humberto Ávila como marco teórico do presente trabalho acadêmico. Isso porque, além de Humberto Ávila distinguir as espécies normativas princípios e regras, ele apresenta importante mecanismo que possibilita a aplicação e a interpretação do Direito, no caso, os postulados normativos – normas de segundo grau.

Existem três critérios que dissociam as regras dos princípios. No primeiro, “critério da natureza do comportamento prescrito”, os princípios estabelecem fins e estado ideal de coisas a serem atingidos; as regras impõem indiretamente os fins e apontam, com exatidão, o comportamento devido. A distinção está ligada às finalidades e às condutas. Enquanto as regras têm conduta expressa e finalidade mediata, os princípios possuem finalidade conduta necessária e finalidade imediata e conduta necessária. No segundo critério, “natureza de justificação exigida”, as regras, por terem maior caráter descritivo, dependem da análise factual e de ônus argumentativo menor para aplicação. Os princípios, por sua vez, têm como característica o elemento finalístico, e não o descritivo – inerente às regras. Não há casos difíceis ou fáceis, sendo certo de que o ônus argumentativo é estável. Nessa linha, as regras possuem caráter retrospectivo – descrição fática conhecida, de antemão, pelo Legislador e a consequente imposição da conduta a ser adotada –, ao passo que os princípios têm caráter meramente prospectivo – estado ideal a ser alcançado –, sendo que o Legislador não indica os meios necessários para tanto. Por fim, existe o “critério da medida de contribuição para decisão”. Os princípios não são utilizados ou

simplesmente apontam para decisão definitiva, ao contrário das regras. Os princípios apenas contribuem para tanto. As regras, por sua vez, visam apontar decisão definitiva e específica para o conflito entre razões. Há, aqui, pretensão terminativa e direta.

Assim, regras e princípios podem ser aplicados ou não no caso concreto, sendo necessária a visualização fática e jurídica exposta e em conjunto. Entretanto, quanto mais específica for a norma – regra, maior será o ônus argumentativo para superabilidade.

Os postulados jurídicos, normas de segundo grau, são importantes instrumentos para interpretação e aplicação do Direito. Os postulados hermenêuticos – unidade do ordenamento jurídico e coerência – são utilizados para interpretar o Direito. Os postulados aplicativos – inespecíficos e específicos – auxiliam na aplicação do Direito e, por conseguinte, a solucionar os casos concretos contenciosos.

14.4 A igualdade geral e a igualdade tributária são conteúdos preliminarmente vazios. Para alcançá-los, torna-se imperioso verificar a medida de comparação adequada a ser adotada no sentido de alcançar determinada finalidade. No caso do Direito Tributário, a finalidade é o dever de pagar tributo, e o Estado obter os recursos necessários para custear o seu desenvolvimento; o critério observado para tanto é a capacidade contributiva. Logo, a igualdade na seara tributária aponta que contribuintes, independentemente de suas características pessoais – sexo, cor, religião etc. –, que possuem a mesma capacidade contributiva – medida de comparação –, deverão repassar o mesmo montante de recursos ao Estado. Esta é a ideia de igualdade material atualmente difundida, em detrimento da igualdade formal.

Para efetivação de igualdade no direito tributário, entende-se como desnecessária a positivação expressa da capacidade contributiva no texto constitucional. O corolário lógico da igualdade é a capacidade contributiva, medida de comparação adequada.

14.5 No Brasil, nem sempre esteve presente a positivação da capacidade contributiva no texto constitucional. No entanto,

a ideia de capacidade contributiva sempre esteve difundida no País, para fins de exercício do poder tributante. Destaque-se que, atualmente, a Constituição é expressa ao prever o princípio da capacidade contributiva, conforme se verifica no artigo 145, parágrafo 1º da CRFB.

A partir de tais conclusões alcançadas por meio da teoria dos princípios, entende-se que o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição positiva um princípio de ordem constitucional, denominado como princípio da capacidade contributiva.

14.6 A cláusula “sempre que possível” se refere ao caráter pessoal dos impostos. Somente quando não for possível, ou seja, em caráter excepcional, os impostos poderão ter características impessoais – impostos indiretos, tais como ICMS e IPI. A cláusula, de fato, não relativiza a observância do princípio da capacidade contributiva. Se assim o for, de duas, uma: ou a violação ao mínimo vital ou a tributação confiscatória estaria presente, o que não se admite, por serem cláusulas constitucionais pétreas, núcleo duro de direitos fundamentais.

O termo “caráter pessoal” previsto no artigo 145, parágrafo 1º da CRFB aponta duas situações devidamente correlatas: (i) individualidade e (ii) realidade. Logo, a tributação deve levar em consideração questões pessoais/individuais do sujeito passivo de obrigação tributária e se valer da realidade ou da verdade, e não de ficções ou presunções absolutas jurídicas.

O Estado Tributário não pode retirar aquilo que o Estado Social está obrigado a entregar. Para compreender o sentido de capacidade contributiva, deve-se ter em mente que (i) caráter pessoal e real econômico do sujeito passivo de obrigação tributária; (ii) o direito ao exercício em máxima medida de direitos fundamentais, individuais e sociais; (iii) o balizamento para tributação, que se inicia com a inviolabilidade do mínimo vital ou existencial e termina com a vedação ao confisco, sendo certo de que, entre ambos, está presente a capacidade contributiva, em que a tributação poderá incidir. Haverá, portanto, capacidade contributiva quando

houver saldo de riqueza existente após o exercício completo de todos os direitos constitucionalmente previstos – saúde, educação, lazer, moradia etc.

14.7 Atualmente, a ideia de capacidade contributiva relaciona-se com o dever de solidariedade. Entretanto, deve existir via de mão-dupla: pagam-se impostos e o Estado trabalha efetivamente para afastar as desigualdades. Quanto mais o Estado efetivar especialmente os direitos sociais constitucionalmente previstos, menores serão os gastos do cidadão, o que, indubitavelmente aumentará o seu saldo de riqueza/capacidade contributiva, o que dará maior liberdade para o exercício do poder tributante. Entretanto, quanto menos se efetivarem direitos sociais, mais o cidadão terá que gastar para suprir a ausência do Estado, diminuindo, portanto, a sua capacidade contributiva e reduzindo a possibilidade de arrecadação. Em síntese, enquanto houver capacidade contributiva, o cidadão terá o dever da solidariedade de contribuir.

14.8 A partir das classificações das normas constitucionais, o enunciado normativo existente no artigo 145, parágrafo 1º da CRFB pode ser visualizado como norma de eficácia plena, apto a produzir os efeitos esperados. E mais, em hipotética exclusão ou alteração do dispositivo, impossível sustentar que o sentido de capacidade contributiva sumirá. Isso porque, tanto o mínimo vital quanto a vedação ao confisco são direitos fundamentais individuais, logo, cláusulas pétreas. Dessa forma, como ambos não podem ser suprimidos do texto constitucional e se entre eles está presente a capacidade contributiva, entende-se que, por extensão ou indiretamente, o princípio da capacidade contributiva possui o mesmo *status*.

14.9 O princípio da capacidade contributiva não deve ser visualizado como fragmentação do princípio da igualdade. Em verdade, a capacidade contributiva possui dois distintos vieses. No primeiro, como a medida de comparação a ser adotada para alcançar a igualdade tributária. No segundo, como princípio constitucional

autônomo, cujo conteúdo foi devidamente explorado, ou seja, é dever de o sujeito passivo de obrigação tributária repassar, dentro da sua capacidade contributiva, recursos próprios para o Estado, em nome da solidariedade.

Por ser princípio constitucional, uma das espécies de normas jurídicas, a capacidade contributiva deve ser observada pelo Legislativo, Judiciário e Executivo quando do exercício das suas funções constitucionais, até mesmo porque é evidente direito subjetivo do cidadão no Estado Democrático de Direito.

14.10 Muito embora o artigo 145 parágrafo 1º da Constituição faça menção somente aos impostos, o princípio da capacidade contributiva se aplica em todas as espécies tributárias. Evidentemente, nos impostos ele poderá se aperfeiçoar de forma mais perfeita, mas isso, por si só, não refuta a sua aplicabilidade às outras figuras tributárias. Cumpre destacar, entretanto, que, nos tributos vinculados à atuação estatal, o limite mínimo é o início de capacidade contributiva, sob pena de violação de direito fundamental, e o máximo é o custo despendido pelo Estado em favor do particular – inclusive em novos investimentos para coletividade –, ou, no caso das Contribuições de Melhoria, o valor da valorização do imóvel decorrente de obra pública. Importante destacar que, mesmo no caso de existência de flagrante capacidade contributiva por parte do sujeito passivo de obrigação tributária, nos tributos vinculados o limite máximo será diverso da ideia do “além da capacidade contributiva”, *i.e.*, conforme mencionado, o custo ou a valorização do imóvel em decorrência de obra pública deverá pautar tal limite.

14.11 O legislador possui importantes instrumentos disponíveis e aptos a efetivar a capacidade contributiva. Evidentemente, à luz da solidariedade atualmente defendida, a progressividade é importante instrumento a ser adotado pelo legislador tributário, ao passo que, quanto maior for a exteriorização de riqueza, maior poderá ser a tributação, através da utilização de alíquotas variáveis por faixas de medida, que, realizada na dosagem certa, poderá efetivar a justiça fiscal. Outros instrumentos importantes para efetivação

da capacidade contributiva, desta feita, para preservar o mínimo vital, são as isenções e as remissões, que podem exonerar total ou parcialmente o cidadão sem ou com pouca capacidade contributiva. No caso das isenções, elas afastam a ocorrência do fato gerador. Nos casos das remissões, existe algum fato superveniente que, embora ocorrido o fato gerador, há possibilidade de ocorrer o afastamento do dever de pagar tributo total ou parcialmente.

14.12 O princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos extrafiscais. A capacidade contributiva pode ser verificada sobre dois diferentes contextos. No primeiro, como medida de comparação para efetivação da igualdade na seara tributária. No entanto, no caso de tributação extrafiscal, esta medida de comparação poderá ser afastada momentaneamente e, em seu lugar, outra pode ser adotada, desde que tenha amparo constitucional. Entretanto, no segundo contexto da capacidade contributiva, como princípio constitucional autônomo, não pode ser refutado, por se tratar de direito fundamental do cidadão, mesmo na tributação extrafiscal. Noutros termos, na tributação extrafiscal, os contribuintes podem até ser diferenciados através de adoção de outra medida de comparação diferente da capacidade contributiva, no entanto, isso não significa que a capacidade contributiva – realidade e pessoalidade – do contribuinte possa ser violada, sob pena de violação de preceitos constitucionais basilares.

14.13 O princípio da capacidade contributiva se limita aos tributos e não às sanções tributárias. Entretanto, as penalidades impostas não podem ser demasiadamente altas, sob pena de violação ao direito à propriedade e de confisco não tutelado na Lei.

14.14 Em pesquisa realizada no sítio do STF na Internet, foi possível verificar, dentre outras questões, que o Tribunal entende que: (i) é possível o controle de constitucionalidade de lei ou dispositivo de lei que viole o princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, o da vedação ao confisco; (ii) para verificação do efeito confiscatório da tributação – além da capacidade contributiva – não se deve levar em consideração tão somente a incidência de um ou outro tributo,

mas sim, de toda a carga tributária suportada pelo sujeito passivo durante determinado período.

Em pesquisa realizada junto aos sítios do TRF-1ª Região e TRF-4ª Região, existem importantes precedentes que admitem, em especial: (i) que a tributação imposta pode ser mantida ou excluída, até mesmo sem verificar as particularidades dos jurisdicionados. Com a simples análise da norma tributária e a constatação da carga tributária imposta, é possível afastar tributação exorbitante – respeito à capacidade contributiva objetiva; (ii) a análise do princípio da capacidade contributiva deve levar em consideração a carga tributária total imposta pelo ente tributante ao sujeito passivo. E mais, em respeito à capacidade contributiva subjetiva, sendo provada a inexistência pelo jurisdicionado, o Judiciário pode realizar a exoneração fiscal; existe importante precedente no TRF-4ª Região, que demonstra a possibilidade de, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, o Judiciário alterar regime de PIS e COFINS do contribuinte, mesmo quando a norma tributária impor objetivamente o modelo a ser seguido. Trata-se, em verdade, do prevalecimento do princípio da capacidade contributiva em face de regra.

14.15 Para fazer prevalecer o princípio da capacidade contributiva, existem importantes instrumentos processuais. No controle abstrato da norma que supostamente infringir o princípio constitucional em estudo, pode ser proposta ADI. Nos casos particulares, o contribuinte, dependendo da situação concreta, poderá se valer de ações constitucionais – Mandado de Segurança e Mandado de Injunção – e de ações ordinárias – anulatória, embargos, declaratória e de repetição de indébito.

14.16 O Judiciário brasileiro atual tem demonstrado papel atuante para fazer prevalecer os direitos previstos na Constituição. A capacidade contributiva é princípio constitucional autônomo, com conteúdo próprio. No caso de violação ao princípio da capacidade contributiva particular, o Judiciário tem o dever constitucional de, quando devidamente provocado, afastar ameaça ou efetiva lesão do

particular, e, por conseguinte, fazer imperar em máxima medida a Constituição. Portanto, no caso de tributação exorbitante que não incida sobre a capacidade contributiva do cidadão, ela será confiscatória ou atingirá o mínimo vital, sendo certo que, para afastar tal situação, o Judiciário possui papel preponderante.

14.17 A doutrina diverge quanto à possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto. Alguns autores entendem que a ideia de capacidade contributiva somente poderá ser visualizada no campo abstrato da norma, e não nos casos concretos²⁵⁸. Em uma situação intermediária, pode-se assim dizer, Regina Helena Costa (2003) admite a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto e, por conseguinte, o afastamento por inteiro – e não parcial – da tributação exorbitante. Por sua vez, José Marcos Domingues de Oliveira (1998), com amparo em Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007), aduz que o Judiciário pode reduzir – nem sempre é o caso de exclusão – o montante da carga tributária imposta ao sujeito passivo, ao invés de proceder à exoneração total. Inclusive, para tanto, cita alguns precedentes do STF que reduziram, no caso concreto, multa tributária exorbitante aplicada ao sujeito passivo.

A redução da carga tributária imposta ao sujeito passivo preserva dois valores ou interesses preliminarmente conflitantes. De um lado, o direito de o cidadão ser tributado dentro da sua capacidade contributiva e, de outro, o dever de repassar parcela dos seus recursos próprios ao Estado, que detém legitimidade plena para recebê-los. A sociedade, em geral, em nome da solidariedade, depende desses recursos. A aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso concreto e o afastamento total da carga tributária exorbitante efetivará, pode-se assim dizer, direito particular do cidadão que se sentir ameaçado ou lesado no seu direito. No entanto, o interesse coletivo poderá ser violado, pois o cidadão que apresenta capacidade para contribuir estará desobrigado, mediante a concessão de tutela jurisdicional,

258 Dentre outros: Becker (2002), Godoi (1999) e Carrazza (1997).

de repassar recursos próprios em favor do Poder Público. Em verdade, com a chancela do Judiciário, pode-se verificar a efetivação maior da desigualdade tributária. Como alternativa e no sentido de preservar ao máximo os interesses do particular e coletivo, os postulados normativos hermenêuticos e aplicativos apresentados por Humberto Ávila, com destaque para os da unidade do ordenamento jurídico, da coerência, da relevância prática e da razoabilidade, servem de sustentáculo para alcançar a melhor exegese do texto constitucional: o cidadão contribuir dentro da sua capacidade contributiva, atendendo o seu direito de não sofrer injusta tributação e o interesse do Estado, de não perder fonte de receita. Noutros termos, sustentar a desoneração total quando há violação parcial da capacidade contributiva ou, ainda, a não aplicação do princípio no caso concreto, poderá não atender desnecessariamente um de dois valores, que nem sempre são colidentes: na primeira situação, a do interesse coletivo – que não pode perder desnecessariamente fonte de receita; na segunda, a do interesse individual – de ser tributado de acordo com a sua realidade e particularidade, ou seja, no limitador da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad.: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. 669 p.
- ALMEIDA MELO, José Tarcízio de. Direito constitucional do Brasil. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.
- AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. 8 tir. São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Ano 15, n.55, pp.143-155, jan./mar. 1991.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro em Atualização Jurídica, v.I, n.4, julho, 2001. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 27 nov. 2007.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Limitações à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 53-67.

- ÁVILA, Humberto Bergmann. A teoria dos princípios e o Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.125, pp.33-49, fev.2006.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos Princípios. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008a. 190 p.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 2008b. 208 p.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, nov./dez./jan., 2008c. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 25 nov. 2009.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, jan./fev./mar., 2009. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 07 jul. 2009.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Elementos de Direito Administrativo. 3. Ed.. São Paulo: Malheiros, 1992. 370 p.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3. Ed. 17 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993. 48 p.
- BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. Responsabilidade Civil por dano ao meio ambiente. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. 340 p.
- BARRETTO, Vicente de Pauto; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; BARROSO, Luís Roberto *et al.* Coord.: BARRETO, Vicente de Paulo. Dicionário de Filosofia do Direito. Rio Grande do Sul: Unisinos; Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 874 p.
- BARRETO, Aires Fernandino. Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. 187 p.
- BARRETO, Aires Fernandino. IPTU: Progressividade de Diferenciação. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, pp. 7-11, jan. 2002.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002. 807 p.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. 689 p.
- BERNARDES, Flávio Couto; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva no ITBI. Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do Conpedi, Brasília, nov. 2008.
- BERNARDES, Flávio Couto; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH, Belo Horizonte, Ano 2, n. 03, pp. 51-71, jan./jun. 2009.
- BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3. Ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001. 399 p.
- BORGES, José Souto Maior. A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 8, p. 305-311, jul.dez/2007.

- BRASIL. Constituição (1934). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constitui%C3%A7ao34.htm> Acesso em: 1º jan. 2009.
- BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/Constitui%C3%A7ao46.htm> Acesso em: 1º jan. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 18331/SP. Marques e Viegas *versus* Prefeitura Municipal de Santos. Relator Min. Oroszimbo Nonato. Diário de Justiça, Brasília, 10 de ago. 1953. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=18331&classe=RE>>. Acesso em 1º jan. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.266. Não cabe mandado de segurança contra lei em tese. Imprensa Nacional, Brasília, 1964. p. 122.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.279. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Imprensa Nacional, Brasília, 1964b. p. 122.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 81550/MG. Estado de Minas Gerais *versus* Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Ltda. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Diário de Justiça, Brasília, 13 de jun. 1975. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=81550&classe=RE>> Acesso em: 18 abr. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 82510/SP. Estado de São Paulo *versus* Dias Pastorinho S/A – Comércio e Indústria. Relator Min. Leitão de Abreu. Diário de Justiça, Brasília, 06 de ago. 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=82510&classe=RE>> Acesso em: 31 dez. 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 91707/MG. Estado de Minas Gerais *versus* Arcanjo's Decorações Ltda. Relator Min. Moreira Alves. Diário de Justiça, Brasília, 29 de fev. 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=91707&classe=RE>> Acesso em: 31 dez. 2008.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. 168 p.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Sydney Sanches. Diário de Justiça, Brasília, 18 de mar. 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=939&classe=ADI>> Acesso em: 31 dez. 2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 6462/SP. Dawson Baena Zanetelli *versus* Fazenda do Estado de São Paulo. Relator Min. Ari Pargendler. Diário de Justiça, Brasília, 06 de maio 1996. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&num_registro=199500636395&dt_publicacao=06/05/1996> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771/MG. José Tarcízio de Almeida Melo *versus* Município de Belo Horizonte. Relator Carlos Velloso. Relator para o Acórdão Min. Moreira Alves. Diário de Justiça, Brasília, 05 de set. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>

numero=153771&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M> Acesso em: 18 set. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 228337/PR. Caldeira – Representações Comerciais S/C Ltda *versus* Município de São José dos Pinhais. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça, Brasília, 18 de fev. 2000a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=228337&classe=AI-AgR>> Acesso em 18 dez. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 216259/CE. Agroisa Agroindustrial S/A e Outros *versus* União Federal e Comissão de Valores Mobiliários. Relator Min. Celso de Mello. Diário de Justiça, Brasília, 19 de maio 2000b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=216259&classe=RE-AgR>> Acesso em 18 dez. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 213396/SP. Estado de São Paulo *versus* Dias Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A. Relator Min. Ilmar Galvão. Diário de Justiça, Brasília, 01 de dez. 2000c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=213396&classe=RE>> Acesso em 18 dez. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 177.835-1/PE. Agropav Agropecuária Vale do Prata S/A e Outros *versus* Comissão de Valores Mobiliários. Relator Min. Carlos Velloso. Diário de Justiça, Brasília, 25 de maio 2001a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=177835&classe=RE>> Acesso em: 18 abr. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1948-1/RS. Confederação Nacional do Transporte *versus* Governador do Estado do Rio Grande do Sul e Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator Min. Nelson Jobim. Diário de Justiça, Brasília, 14 de set. 2001b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=1948&classe=ADI-MC>> Acesso em 18 abr. 2009

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 8309/RJ. Vargas Vila Cruvello D'Avila *versus* Estado do Rio de Janeiro. Relator Min. Laurita Vaz. Diário de Justiça, Brasília, 08 de out. 2001c. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp/registro=199700142850&dt_publicacao=08/10/2001> Acesso em 02 dez. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 232393/SP. Leine Aparecida Moretti Penedo *versus* Município de São Carlos. Relator Min. Carlos Velloso. Diário de Justiça, Brasília, 05 de abr. 2002a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=232393&classe=RE>> Acesso em 02 dez. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010-2/DF. Confederação Federal da Ordem dos Advogados do Brasil *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Celso de Mello. Diário de Justiça, Brasília, 12 de abr. 2002b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2010&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1851/AL. Confederação Nacional do Comércio *versus* Governador do Estado de Alagoas,

- Ministro de Estado da Fazenda, Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal. Relator Min. Ilmar Galvão. Diário de Justiça, Brasília, 22 de nov. 2002c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp/número=1851&classe=ADI>> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643/DF. Confederação Nacional das Profissões Liberais *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Maurício Corrêa. Diário de Justiça, Brasília, 14 de mar. 2003a. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp/s1=\(1643.NUME.%20OU%201643.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp/s1=(1643.NUME.%20OU%201643.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.688. É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário. Diário de Justiça, Brasília, 9 de out. 2003b. p.5.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade n.9/DF. Requerente: Presidente da República, representado pelo Advogado Geral da União. Relatora Min. Ellen Gracie. Diário de Justiça, Brasília, 23 de abr. 2004a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=elétrica%20e%20sobretarifa&base=baseAcordaos>> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 209014/SP. Indiana Companhia de Seguro Gerais *versus* Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça, Brasília, 04 de jun. 2004b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp/número=209014&classe=RE-ED>> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 394010/RS. Município de Porto Alegre *versus* Condor Empreendimentos Imobiliários S/A. Relator Min. Carlos Velloso. Diário de Justiça, Brasília, 28 de out. 2004c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=394010&classe=RE-AgR>> Acesso em 10 dez. 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 19752/MG. Hélio Martins Machado *versus* Estado de Minas Gerais. Relator Min. João Otávio de Noronha. Diário de Justiça, Brasília, 03 de out. 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500465655&dt_publicacao=03/10/2005> Acesso em 10 dez. 2009.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.33.00.001755-5/BA. Fazenda Nacional *versus* Luiz Cláudio Behrmann Martins. Relator Des. Antônio Ezequiel da Silva. Diário da Justiça Federal da 1ª Região, Brasília, 03 de fev. 2006a. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp/processoX=200133000017555>> Acesso em 11 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2551/MG. Confederação Nacional do Comércio *versus* Governador do Estado de Minas Gerais e Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator Min. Celso de Mello. Diário de Justiça, Brasília, 20 de abr. 2006b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp/número=2551&classe=ADI-MC-QO>> Acesso em 15 dez. 2009.

- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2004.34.00.020007-6/DF. Swissport Brasil Ltda versus Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA. Relator Des. Antônio Ezequiel da Silva. Diário da Justiça Federal da 1ª Região, Brasília, 04 de ago. 2006c. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200434000200076>> Acesso em 02 dez. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075-1/DF. Confederação Nacional do Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Celso de Mello. Diário de Justiça, Brasília, 24 de nov. 2006d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1075&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2000.34.00.034666-8/DF. João Ronaldo Pimenta e Outros *versus* União Federal. Relator Des. Eustáquio Silveira. Diário da Justiça Federal da 1ª Região, Brasília, 09 de fev. 2007a. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200034000346668>> Acesso em 11 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 453/DF. Confederação Nacional das Profissões Liberais *versus* Comissão de Valores Mobiliários, Congresso Nacional e Presidente da República. Relator Min. Gilmar Mendes. Diário de Justiça, Brasília, 16 de mar. 2007b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=453&classe=ADI>> Acesso em 11 jan. 2010.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.38.00.023539-6/MG. Bordeaux Veículos Ltda versus Fazenda Nacional. Relatora Des. Maria do Carmo Cardoso. Diário da Justiça Federal da 1ª Região, Brasília, 20 de abr. 2007c. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200138000235396>> Acesso em 11 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar n. 1109/SP. Banco Pontual S/A *versus* Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Relator Min. Carlos de Britto. Diário de Justiça, Brasília, 19 de out. 2007d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=1109&classe=AC-MC>> Acesso em 11 jan. 2010.ú> Acesso em 10 jan. 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 852333/RS. Fazenda Nacional *versus* Heribert Feldmann. Relator Min. Carlos Fernando Mathias (Juiz Federal convocado do TRF 1ª Região). Diário de Justiça, Brasília, 04 de abr. 2008b. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601322150&dt_publicacao=04/04/2008> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 524091/RJ. Município do Rio de Janeiro *versus* Espólio de Manoel de Oliveira Santos. Relator Min. Gilmar Mendes. Diário de Justiça, Brasília, 25 de abr. 2008c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=524091&classe=AI-AgR>> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 402902/MG. Antônio Orlando Greco Engenharia e Construções Ltda *versus* Município de Betim. Relator Min. Eros Grau. Diário de Justiça, Brasília, 20 de jun. 2008d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=402902&classe=RE-AgR>> Acesso em 10 jan. 2010.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 373011/RJ. Bracom Campos Veículos Ltda *versus* Estado do Rio de Janeiro. Relator Min. Eros Grau. Diário de Justiça, Brasília, 01 de ago. 2008e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=373011&classe=RE-AgR>> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.11. Só é lícito o uso de algemas em casos de resistência e de fundado receio de fuga ou de perigo à integridade física própria ou alheia, por parte do preso ou de terceiros, justificada a excepcionalidade por escrito, sob pena de responsabilidade disciplinar, civil e penal do agente ou da autoridade e de nulidade da prisão ou do ato processual a que se refere, sem prejuízo da responsabilidade civil do Estado. Diário Oficial da União, Brasília, 22 de ago. 2008f. p.1.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.12. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 22 de ago. 2008g. p.1.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.13. A nomeação de cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, inclusive, da autoridade nomeante ou de servidor da mesma pessoa jurídica investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confiança ou, ainda, de função gratificada na administração pública direta e indireta em quaisquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas, viola a Constituição Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 29 de ago. 2008h. p.1.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 755319/RJ. Múltiplic Financeira Crédito Financiamento e Investimento S/A *versus* Fazenda Nacional. Relatora Min. Denise Arruda. Diário de Justiça, Brasília, 22 de set. 2008i. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500895094&dt_publicacao=22/09/2008> Acesso em 12 jan. 2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 877953/CE. Alteza Comércio de Alimentos Ltda e Outros *versus* Fazenda Nacional. Relator Min. Luiz Fux. Diário de Justiça, Brasília, 17 de dez. 2008j. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601793724&dt_publicacao=17/12/2008> Acesso em 12 jan. 2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 556338/PR. Parcon Serviços Contábeis S/C Ltda *versus* Município de Curitiba. Relator Min. Herman Benjamin. Diário de Justiça, Brasília, 19 de dez. 2008l. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200301198864&dt_publicacao=19/12/2008> Acesso em 12 jan. 2010.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível n. 1999.37.00.001450-0/MA. União Federal *versus* Sindicato dos Servidores Públicos Federais no Estado do Maranhão. Relator Des. Luciano Tolentino Amaral. Diário da Justiça Federal da 1ª Região, Brasília, 16 de jan. 2009a. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=199937000014500>> Acesso em 30 dez. 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 940759/SP. Fazenda Nacional *versus* Linda Maria Elias Asfour. Relator Min. Luiz Fux. Diário de Justiça, Brasília,

- 20 de abril 2009b. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200700716665&dt_publicação=20/04/2009> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção n. 788/DF. Maria Aparecida Caetano Lenarduzzi *versus* Presidente da República. Relator Min. Carlos Britto. Diário de Justiça, Brasília, 08 de maio 2009c. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(788.NUME.%20OU%20788.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(788.NUME.%20OU%20788.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 573675/SC. Ministério Público do Estado de Santa Catarina *versus* Município de São José. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça, Brasília, 22 de maio 2009d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=573675&classe=RE>> Acesso em 20 dez. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção n. 795/DF. Creuso Scapin *versus* Presidente da República. Relatora Min. Cármen Lúcia. Diário de Justiça, Brasília, 22 de maio 2009e. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(795.NUME.%20OU%20795.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(795.NUME.%20OU%20795.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em 20 dez. 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1056956/MG. Fazenda Nacional *versus* Instituto Infantil Leidia Vila Ltda. Relator Min. Luiz Fux. Diário de Justiça, Brasília, 01 de jul. 2009f. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200801042835&dt_publicação=01/07/2009> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1051304/ES. Zézito de Almeida e Outros *versus* Fazenda Nacional. Relatora Min. Eliana Calmon. Diário de Justiça, Brasília, 01 de jul. 2009g. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200800889004&dt_publicação=01/07/2009> Acesso em 10 jan. 2010.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2004.38.00.002428-8/MG. Clínica de Olhos Oliveira e Silva S/C Ltda *versus* Fazenda Nacional. Relator Des. Reynaldo Fonseca. Diário da Justiça Federal da 1ª Região, Brasília, 03 de jul. 2009h. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200438000024288>> Acesso em 30 dez. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 505908/MG. Delano Shopping Pampulha Ltda *versus* Estado de Minas Gerais. Relator Min. Joaquim Barbosa. Diário de Justiça, Brasília, 13 de ago. 2009i. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=505908&classe=AI-AgR>> Acesso 30 dez. 2009.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível n. 2003.34.00.035250-8/DF. Samp Espírito Santo Assistência Médica S/C Ltda *versus* Fazenda Nacional. Relator Des. Leomar Barros Amorim de Souza. Imprensa Nacional, Brasília, 09 de out. 2009j. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200334000352508>> Acesso em 20 dez. 2009.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2000.34.00.026378-3/DF. Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) *versus* Menendez Amerino & Cia Ltda. Relator Des. Luciano Tolentino Amaral. Imprensa Nacional, Brasília, 16 de out. 2009l. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200034000263783>> Acesso em 20 dez. 2009.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.21. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Diário Oficial da União, Brasília, 10 de nov. 2009m. p.1.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Mandado de Injunção n. 766/DF. Companhia Nevada Super Lanches Ltda e Outros *versus* União Federal. Relator Min. Joaquim Barbosa. Diário de Justiça, Brasília, 13 de nov. 2009n. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(766. NUME.%20OU%20766.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(766. NUME.%20OU%20766.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em 20 dez. 2009.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2000.01.00.025204-9/BA. Braskem S/A *versus* Fazenda Nacional. Relatora Des. Maria do Carmo Cardoso. Imprensa Nacional, Brasília, 13 de nov. 2009o. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200001000252049>> Acesso em 20 dez. 2009.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível n. 2000.38.00.011261-4/MG. Companhia Industrial Cataguases *versus* Fazenda Nacional. Relator Des. Luciano Tolentino Amaral. Imprensa Nacional, Brasília, 27 de nov. 2009p. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.gov.br/default.asp?processoX=200038000112614>> Acesso em 20 dez. 2009.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. 3 ed. trad.: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. 311 p.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1522 p.
- CARGA tributária bate recorde e atinge 38,8% do PIB em 2006, diz IBPT. Folha Online, São Paulo, 1º março 2007. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/>>. Acesso em: 10 out. 2007.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. 576 p.
- CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional Didático. 5 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. 501 p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, Normas e Valores Jurídicos Tributários. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 10, 1996, São Paulo. Revista de Direito Tributário, n.69. São Paulo: Malheiros, [199-]. pp. 43-56.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da capacidade contributiva como limitação constitucional do poder de tributar. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, n.8, p. 417-424, jul.dez/2007.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 11 ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2004. 1002 p.
- CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141 p.
- CASTRO, Marinella; REIS, Graziela. Imposto no suco, perfume, fralda, café, roupa... Estado de Minas, Belo Horizonte, 2 ago. 2009. Caderno Principal, p. 14.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 917 p.

- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1998. 108 p.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 136 p.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Jurisdição constitucional democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 475 p.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Hermenêutica jurídica e(m) debate: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 415 p.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1982.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não-cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo*. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Ano 11, n.516, pp. 181-197, jan./ago. 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU*. In: DERZI, M.A.M (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, pp. 93-133.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 398 p.
- DIAS, Maria Berenice. *Manual de Direito das Famílias*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 541 p.
- DORNELLES, Francisco. *Dornelles critica alta da carga tributária do Brasil*. Disponível em: <www.dornelles.com.br> Acesso em: 18/11/2007.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. trad.: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007a. 568 p.
- DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. trad.: Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007b. 513 p.
- EMPRESA brasileira é a que mais gasta tempo para pagar impostos. *Folha Online*, São Paulo, 23 nov. 2007. Disponível em: <<http://74.125.47.132/search?q=cache:zeOycxA5xzgJ:www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u348063.shtml+folha+online+23/11/2007+obriga%C3%A7%C3%B5es&cd=1&chl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 25 jan. 2010.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 80 p.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4 ed. vol I. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976. 595 p.
- FERNANDES, Simone Lemos. *Contribuições Neocorporativas: na constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 306 p.
- FURBINO, Zulmira. *Comida do brasileiro é a mais cara do mundo*. Estado de Minas, Belo Horizonte, 28 out. 2007. *Economia*, p. 1.

- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. 271 p.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006. 143 p.
- GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 304 p.
- GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. 78 p.
- GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. *Los Impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 168-189.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: Norton & Co., 1999.
- KIEFER, Sandra. *10% controlam riqueza do país*. Estado de Minas, Belo Horizonte, 16 maio 2008. *Economia*, p. 15.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 2000. 286 p.
- LEÃO, Armando Zurita Leão. *Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999. 144 p.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 77.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O princípio da capacidade contributiva*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, vol.14, pp. 119-139, 1999. 497p.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MAAKARQUIN, Bertha. *A conta que ninguém quer pagar*. Estado de Minas, Belo Horizonte, 30 dez 2009. *Política*, p. 4.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 320 p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. In: MARTINS, I.G.S (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, v.14, pp. 33-90, 1999. 457p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. In: MARTINS, I.G.S (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 29-61.
- MINAS GERAIS. *Constituição (1989)*. *Constituição do Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/downloads/ConstituicaoEstadual.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

- MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO: el derecho tributario y sus fuentes. Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001, p. 240-283.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. 280 p.
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 110-140.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário: capacidade contributiva. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 203 p.
- OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2000. 65 p.
- PIRES, Adilson Rodrigues. Restrições à progressividade de impostos pela jurisprudência do STF. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, n.8, pp. 209-216, jul.dez/2007.
- PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000. 207 p.
- PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. Padrão PUC Minas de normalização: normas da ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias, disponível em <<http://www.pucminas.br/biblioteca/>>, acesso em 07 de out. de 2009.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Política Tributária. Estudos Tributários 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. Brasília, 2000. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 15 dez. 2009.
- RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança n. 2008.004.00016. O Aleph Patologia Cirúrgica e Citologia Ltda. *versus* Secretário de Estado de Fazenda e Controle Geral do Estado do Rio de Janeiro. Relatora Des. Elisabete Filizzola. Diário de Justiça, Rio de Janeiro, 12 de mar. de 2008. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br>> Acesso em: 05 jan. 2009.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 131 p.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: *Quartier Latin*, 2007a. 398 p.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Limites quantitativos às multas tributárias: a aplicação do não-confisco e da equidade. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 8, pp. 153-159, jul.dez/2007b.
- SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais 1 (2003). Acesso em 04 jul. 2009.

- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, RS, Ano 6, n. 29, pp. 159-196, jan./fev. 2005.
- SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 277 p.
- TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. *In: Curso de Especialização em Direito Tributário*, da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo e do IDEPE, 7, 1978, São Paulo. São Paulo: Revista de Direito Tributário, abr./jun. 1978, Ano II, n.4, pp. 125-154. 393p.
- TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes. Madrid: Martins Pons, 2002.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. v. 1. 18 ed. trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. 765 p.
- TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 200 p.
- TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 679-705.
- TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. v. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 593 p.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 460 p.
- UCKMAR, Victor. Direito Constitucional Tributário. Trad.: Marco Aurélio Greco. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. 145 p.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. 336 p.
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. El principio de igualdad. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO: el derecho tributário y sus fuentes. Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001, pp. 221-239.





ESTE LIVRO FOI COMPOSTO EM FONTE ACASLON REGULAR
11/14 E IMPRESSO EM PAPEL PÓLEN 70 G/M² NAS OFICINAS
DA GRÁFICA PAYM