

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Argos Magno de Paula Gregorio

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito do Estado, subárea Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

Mestrado em Direito

São Paulo
2007

Banca Examinadora

*Dedico este trabalho à memória de dois amigos queridos,
de cuja companhia sinto muito a falta: Luis Eduardo
Castelo Branco Ferreira e Dejalma de Campos.*

AGRADECIMENTOS

Ao meu verdadeiro Mestre e orientador Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, por sua generosidade acadêmica, seu conteúdo irrestrito e sua simplicidade admirável. Três invejáveis virtudes em um único homem.

Aos admiráveis Professores que tanto me ensinaram ao longo deste caminho: Ana Cláudia Utumi, André Ramos Tavares, Diva Malerbi, Eurico Santi, Heleno Torres, Marcelo Figueiredo e Tárek Moussallem. Obrigado por sua competência e dedicação.

Aos meus tão queridos amigos, colegas de docência junto à Pós Graduação: Thaís Cíntia Cárnio, José Márcio Rielli, Luiza Nagib, Domingos Pozzetti Neto, Ricardo Chimenti, Fúlvia Paoli e Edvaldo Brito. Manifesto minha gratidão e meu respeito.

Ao amigo Eduardo Jardim (e por que não ao Luis Carlos?), pela confiança irrestrita em mim depositada. Ao “catedrático” José Maria Arruda de Andrade, por nossas discussões “filosóficas, melódicas e tabaquísticas”. Ao Marcelo Campos, pela companhia e condescendência.

Às queridas Regina Toledo Damião e Andréa Boari Caraciola, pelo carinho e pelo crédito a mim dedicados.

Aos mais que queridos Virgílio Galvão, Rodrigo Almeida, Cristiana Santos e Luis Alberto Levi, pela lembrança, a cada encontro, de que a verdade e alegria residem nas coisas simples da vida.

Ao “bolanderiano” casal Fernanda e Rodrigo Quadrante, por estarmos sempre juntos, nos bons e maus momentos de nossas vidas.

Aos meus pais Sonia e Sérgio, aos meus irmãos Sargon e Sandra (Didi) e, finalmente, à minha amada BRUNA. É para vocês o meu amor.

“Não...

Não me leias agora;

Deixa para fazê-lo num lugar

Onde houver grilos e tempo

e tempo para escutá-los...”

Alfredo Augusto Becker

RESUMO

TÍTULO: A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

AUTOR: Argos Magno de Paula Gregório

Este trabalho analisa os principais aspectos da Capacidade Contributiva - dada a profundidade e a relevância da matéria – porém o faz sem a pretensão de esgotá-los. A exposição do tema inicia-se sob a ótica da Teoria da Linguagem e possibilita ao leitor, após brevíssimos apontamentos sobre o assunto, concluir tratar-se a Capacidade Contributiva de locução eivada de ambigüidade e imprecisão.

Após o traço de sua origem e evolução ao longo da História, busca-se demonstrar o esforço da Doutrina em construir a sua noção - ainda que embrionária - para em seguida serem apresentadas algumas teorias formuladas pelas principais Escolas que se dedicaram ao seu estudo. Sua análise permitiu a formulação do conceito de Capacidade Contributiva através de diferentes critérios, cada qual evidenciando a orientação teórica dos doutrinadores nacionais e estrangeiros que o adotaram.

Posteriormente, apresentam-se as diferentes concepções da Capacidade Contributiva e, após uma rápida exposição sobre os Sistemas e suas classificações, examina-se a incorporação desta pelo Sistema do Direito Positivo através de sua elevação à categoria de Princípio.

Ao final, partindo-se de um breve arrazoado sobre os Princípios para, a seguir, identificar aqueles que formam o Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro, demonstra-se a harmonização destes com a Capacidade Contributiva e, em última instância, se estabelece sua eficácia e alcance através da aplicação dos princípios da ponderação e da razoabilidade.

Palavras-Chave: DIREITO - TEORIA DA LINGUAGEM - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – HISTÓRICO – CONCEITUAÇÃO – SISTEMAS – DIREITO POSITIVO – PRINCÍPIOS – HARMONIZAÇÃO – SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.

ABSTRACT

TITLE: THE ABILITY TO PAY PRINCIPLE

AUTHOR: Argos Magno de Paula Gregório

This essay aims at analyzing the main aspects concerning the Ability to Pay principle – given the depth and the relevance of the matter – however, it makes it with no intent to reach its depletion. The exposition of the theme begins under the Language Theory point of view, and allows the reader, after some very short considerations about the subject, to conclude that the Ability to Pay principle is about elocution, flawed with ambiguity and imprecision.

After its origin and evolution throughout History, one aims at demonstrating the effort of the Doctrine in creating its notion in order to, after that, introduce some theories created by the main Schools that dedicated themselves to its study. Its analysis allowed the formulation of the concept of the Ability to Pay principle through different criteria, which each one of them highlighted the theoretic orientation of both Brazilian and foreign masters who have adopted it.

Subsequently, one introduces the different conceptions of the Ability to Pay principle and, after a brief exposition of the Systems and its classifications, one examines the inclusion of the former in the Positivistic Law System through its rise to category of Principle.

At the end of this essay, departing from a brief reasonable discourse about the Principles to subsequently identifying those that form the Constitutional Brazilian Tax Subsystem, one demonstrates the harmonization between these and the Ability to Pay principle in order to finally establish its effectiveness and achievement through the usage of the principles of pondering and reasoning.

Key-words: LAW – LANGUAGE THEORY – ABILITY TO PAY – HISTORIC – CONCEPTUALISATION – SYSTEMS – POSITIVISTIC LAW – PRINCIPLES – HARMONIZATION – TAX CONSTITUTIONAL SUBSYSTEM

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 - A LINGUAGEM: BREVÍSSIMAS CONSIDERAÇÕES	15
2 - DEFINIÇÃO E CONCEITO	22
3 - HISTÓRICO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	27
4 - A LOCUÇÃO CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA AMBIGUIDADE	31
5 - A NOÇÃO EMBRIONÁRIA DE GRIZIOTTI	33
6 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ESCOLA DE PAVIA	35
6.1 - A TEORIA CAUSALISTA DE GRIZIOTTI - A VINCULAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM OS BENEFÍCIOS RECEBIDOS DO ESTADO.....	35
6.2 - A LEITURA DE DINO JARACH – A CAUSA COMO PONTE ENTRE O PRESSUPOSTO DE FATO E A LEI, ESPECIALMENTE COMO CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	39
6.3 - A ÓTICA DE VANONI – A CAUSA COMO FIM DA ATIVIDADE PÚBLICA.....	40
7 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS DEMAIS DOUTRINAS CAUSALISTAS	41
7.1 - DE TESORO A ADRIANI – AINDA A ADMISSÃO TOTAL DA TEORIA CAUSALISTA.....	41
7.2 - ADMISSÃO PARCIAL DA TEORIA CAUSALISTA – A VISÃO DA DOUTRINA TEDESCA: BÜHLER, HENSEL E BLUMENSTEIN.....	42
7.3 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O ANTICAUSALISMO.....	44

8 - CONCEPÇÕES DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	46
8.1 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA OU OBJETIVA.....	47
8.2 - DO PRÉ-JURÍDICO AO JURÍDICO: A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RELATIVA OU SUBJETIVA.....	50
9 - CRITÉRIOS PARA A FORMULAÇÃO DO CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	53
9.1 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA JUSTIÇA FISCAL....	54
9.2 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA IGUALDAD.....	56
9.3 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA ISONOMIA.....	58
9.4 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DAS POSSIBILIDADES REAIS ATRIBUÍDAS AO SUJEITO PASSIVO.....	59
9.5 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA SUBSISTÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO.....	61
9.6 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA IDONEIDADE PATRIMONIAL DO SUJEITO PASSIVO.....	63
9.7 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE.....	64
9.8 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO A DOCTRINA ESTRANGEIRA – A UTILIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS RESIDUAIS DA REVELAÇÃO DE RIQUEZA, DA DISTRIBUIÇÃO DE GASTOS PÚBLICOS E DA OBRIGAÇÃO PERANTE O ESTADO.	65
9.9 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO RESIDUAL DA REVELAÇÃO DE RIQUEZA.....	66
9.10 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO RESIDUAL DA DISTRIBUIÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS.....	67
9.11 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO RESIDUAL DA OBRIGAÇÃO PERANTE O ESTADO.....	67

10 - A INCORPORAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO ATRAVÉS DE SUA ELEVAÇÃO À CATEGORIA DE PRINCÍPIO.....	69
10.1 - A NOÇÃO PRELIMINAR DE SISTEMA.....	70
10.2 - A DIFERENCIAÇÃO ENTRE O SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO E O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO.....	74
10.3 - O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO.....	75
10.4 - O SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO.....	78
10.5 - A CONJUGAÇÃO DOS ELEMENTOS SISTEMÁTICOS DO DIREITO POSITIVO ENQUANTO “TODO INDECOMPONÍVEL”	80
11 - A IDENTIFICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FORMADORES DO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA HARMONIZAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	87
11.1 - OS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO.....	87
11.2 - A DOCTRINA NACIONAL E OS PRINCÍPIOS.....	91
11.3 - O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	94
11.4 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	97
11.5 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	105
11.6 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE.....	110
11.7 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA.....	115
11.8 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO REPUBLICANO.....	120
12 - EFICÁCIA, ALCANCE E DEMAIS OBSERVAÇÕES ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	124
12.1 - SUJEIÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS QUANTITATIVAS.....	126
12.1.1 - As proibições de excesso.....	126
12.1.1.1 - A vedação do efeito de confisco.....	126
12.1.1.1.1 - O confisco e os tributos não vinculados.....	129

12.1.1.1.2 - O confisco e os tributos vinculados.....	134
12.1.1.2 - O mínimo existencial.....	137
12.2 - SUJEIÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS QUALITATIVAS.....	139
12.2.1 - As proibições de desigualdade.....	139
12.2.1.1 - Proibição de discriminação.....	139
12.2.1.2 - Proibição de privilégios odiosos.....	141
12.2.2 - Imunidades.....	143
12.3 - OBSERVAÇÕES FINAIS ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PONDERAÇÃO E RAZOABILIDADE.....	146
CONCLUSÕES.....	150
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	161

INTRODUÇÃO

Em resposta a estes anseios, emergem no cenário processual – mergulhado em ondas reformistas – discussões acerca do aperfeiçoamento do ordenamento infraconstitucional, a partir da (re)estruturação de técnicas, construção de novas formas de tutela, como também pela mitigação de certos dogmas processuais, tendo em vista conferir maior agilidade, economia e tónus de efetividade ao sistema processual.

Neste contexto, exurgem discussões doutrinárias acerca da “flexibilização” – leia-se: *afastamento* – do sistema, do princípio da congruência, discussão que se insere naquela outra, relativa à concessão de maiores poderes à magistratura.

O perfil da sociedade atual impõe a agilização e a dinamização dos meios de entrega da prestação jurisdicional, como de resto, também, a introdução de mecanismos que assegurem uma tutela justa e adequada, à composição do conflito submetido à apreciação do Poder Judiciário.

É que insuficientes se revelam as teorias clássicas, impondo-se buscar e, trilhar, novos caminhos, à minimização da atual crise de Justiça que assola o Poder Judiciário, objetivando, pois, conferir maior tónus de efetividade ao processo e à tutela jurisdicional, na consecução dos valores e garantias consagrados na Constituição Federal.

Este o cenário, ora descortinado, face ao qual se pretende discutir e problematizar o princípio da congruência da tutela, fazendo aflorar a discussão relativa à possibilidade, ou não, de o magistrado decidir a causa a ele submetida sem a devida e exata correspondência para com os exatos limites do pedido.

Destarte, em tempos de clamor por um processo civil de resultados, e tendo em vista contribuir para se atingir o propalado ideal de pacificação com justiça, debruçamo-nos, em reflexão, na possibilidade de o magistrado decidir, extrapolando ou ultrapassando os limites do pedido, dando ao titular do direito, segundo a máxima

chiovendiana, tudo aquilo, e somente aquilo, a que tem direito, mesmo que, eventualmente, não tenha formulado pedido que abarque a totalidade do que, em tese, lhe cabe.

Certo é, que os sistemas jurídicos não mais se revelam idôneos, aptos e eficazes, à realização efetiva dos direitos, de sorte a impor uma aproximação entre o direito material e o direito processual, tendo em vista uma conjugação, integração e harmonia entre estes dois planos, porquanto, embora distintos, inquestionável a imbricação entre eles.¹

As exigências da vida moderna tornaram flagrante a necessidade de conferir ao processo, a par da segurança jurídica, função social relativa à pacificação com Justiça, bem como ao acesso à ordem jurídica justa, expressões estas, que traduzem e resumem os anseios da processualística contemporânea, na adoção de um processo de resultados, em contraposição ao processo de filigramas, compreendido enquanto mero instrumento técnico e formal.²

A temática relativa à efetividade do processo deve, sim, exsurgir, na atualidade, de forma a permear as discussões e reflexões acerca do processo no novo milênio. No entanto, estas discussões devem, sempre, revelar a busca de um processo que esteja compromissado com as garantias de um Estado democrático de direito.

Impõe-se à reflexão e, discussão, o papel do juiz face ao mundo exterior e a produção de Justiça. Mais, impõe-se à reflexão o papel do juiz face aos anseios sociais, como também, face aos limites impostos, por lei, ao exercício da função jurisdicional.

¹ Sobre o tema conferir: ALVIM NETO, José Manoel de Arruda. "Anotações sobre as perplexidades e os caminhos do processo civil contemporâneo: sua evolução ao lado do direito material." In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). *As garantias do cidadão na Justiça*. São Paulo: Saraiva, 1993. p.167-184. Também sobre o tema: WATANABE, Kazuo. "Acesso à Justiça e sociedade moderna." In: GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; WATANABE, Kazuo (Coord.). *Participação e processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988. p.128-135.

² DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Reforma do Código de Processo Civil*. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 1995. p.22.

Em sendo constitucionalmente assegurada, porque erigida à garantia individual, expressamente prevista no dispositivo contido no inciso XXXV do artigo 5º da Magna Carta, têm os jurisdicionados, o direito à devida e adequada tutela estatal, sendo certo que esta deve ser entregue de forma plena, completa e integral, veiculada, ademais, por meio de uma decisão judicial clara e precisa, que decida todo o conflito – e somente ele – sem permitir que remanesçam áreas controvertidas despidas de solução, de forma a não permitir resquícios de controvérsias que possam comprometer a utilidade e a efetividade da prestação jurisdicional.³

Inquestionável, pois, que a concepção instrumentalista e a leitura do processo, permeada pelos valores constitucionais, objetivando uma tutela efetiva de direitos, impõem seja redimensionada a participação do juiz na relação processual para que este, observados os limites do pedido e da resistência, atuando a vontade da lei ao caso concreto, seja capaz de adequá-la aos novos tempos, valores e fundamentos contidos da Constituição Federal⁴, sem que, contudo, seja permitido a este título, o cometimento de arbitrariedades e violação à unidade sistêmica do direito processual civil.

Nessa medida, impõe-se sejam superados alguns dos mitos empregados ao juiz, em favor de uma atuação jurisdicional capaz de proporcionar transformação social, atendendo aos anseios e ideais de Justiça⁵, sem que isso, contudo, descaracterize o exercício da função e macule a feição democrática da jurisdição.

³ PADILLA, Luiz R. Nuñez. Apud: ARMELIN, Donald. “Embargos declaratórios contra despachos.” In: *Revista de Processo*. n.82. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril-junho 1996. p.223.

⁴ “O ministro Marco Aurélio de Mello, ao pedir vista dos autos no caso do capitão da Aeronáutica Sergio Ribeiro Miranda de Carvalho, conhecido como Sérgio Macaco, resume bem este tipo de visão: ‘sempre afirmo que, como julgador, a primeira coisa que faço, ao defrontar-me com uma controvérsia, é idealizar a solução mais justa de acordo com a minha formação humanística, para o caso concreto. Somente após, recorro à legislação, à ordem jurídica, objetivando encontrar o indispensável apoio.’” Cf. ROCHA, Geiza. “Ativismo social: uma nova postura para um novo tempo.” In: AMAERJ. Associação dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro. *Revista Fórum* 3. Disponível em: <http://www.amaerj.org.br/index.php?option=content&task=view&id=323>. Acesso em: 28/11/06.

⁵ José Renato Nalini assevera sobre o juiz enquanto produtor de Justiça: “O processo de abandono de uma visão egoística do universo levará o juiz a considerar-se responsável pela produção da Justiça.” NALINI, José Renato. *O juiz, o mundo exterior e a produção de Justiça*. 2ªed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p.705/2760. Sobre o tema conferir também: SANCHES, Sydney. “O juiz e os valores dominantes. O desempenho da função jurisdicional em face dos anseios sociais por Justiça.” In: *Revista dos Tribunais*. 669. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, s/d. p.238-243. Ainda sobre o tema: LACERDA, Galeno. “O juiz e a Justiça no Brasil.” In: *Revista de Processo*. n.61. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan.-março 1991. p.161-177.

1 - A LINGUAGEM: BREVÍSSIMAS CONSIDERAÇÕES

Engana-se quem confunde a linguagem com a realidade. Em verdade, esta confusão deriva do fato de que, sem a intervenção da primeira, não se fala na existência da segunda. Em outras palavras, podemos afirmar que sem a linguagem as manifestações dos fenômenos realizados pelo homem nada são, pois sobre elas nada é dito, nada é conhecido.

Segundo os ensinamentos de GENARO CARRIÓ⁶, “a linguagem é a mais rica e complexa ferramenta de comunicação entre os homens”. Qualquer manifestação realizada pelo homem guarda obrigatoriamente uma mensagem com atributos de comunicação, sempre fundada em alguma ocorrência real⁷.

Tratando-se a linguagem de instrumento comunicacional, permite-se afirmar que ela possibilita a construção de uma realidade enquanto forma de exteriorização e representação do conhecimento⁸. Isso porque, como nos ensina TÁREK MOUSSALLEM⁹, sob o prisma da Semiótica, “o homem não habita um mundo físico, mas sim um mundo cultural, só existente em virtude da linguagem, a ponto de se tornar impossível falar em homem fora dos quadrantes da linguagem”.

Para que a afirmação anteriormente destacada resulte em importância ao nosso texto, é de mister seja riscada, ao menos, uma breve noção acerca da Semiótica. Habilitada para tanto, nos ensina CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO¹⁰ com mestria que:

⁶ Notas sobre Derecho y Lenguaje, p. 13.

⁷ SANTOS, Nélida Cristina dos. A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza, p. 14.

⁸ Para Lourival Vilanova, “o conhecimento é um fato complexo. Simplificadamente diz-se que é relação do sujeito com o objeto. E se tivermos em contra o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem é a experiência social”. In: As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 37.

⁹ Fontes do Direito Tributário, p. 26.

¹⁰ Fato e Evento Tributário – Uma Análise Semiótica, p. 335. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, pp. 335-357.

A semiótica é a ciência dos signos, a ciência que estuda os fenômenos da representação. Como ciência, estuda não somente as representações verbais, ou seja, as representações vertidas em palavras, mas sistematiza rigorosamente qualquer tipo de representação, assim entendida a ação ou modo de comportamento de qualquer tipo de signo.

Posto que “ciência dos signos”, ressalte-se que se trata também a Semiótica de verdadeiro “sistema” de signos. Nossa afirmação decorre da obrigatoriedade de toda e qualquer ciência ser revestida de ordem sistemática, ao exemplo da Ciência do Direito. Oportunamente abordaremos, ao longo deste trabalho, o assunto com mais propriedade.

Os signos exercem papel fundamental junto à linguagem: São eles quem, por sua natureza relacional, interconectam as palavras faladas ou escritas (suporte fático¹¹) com o seu significado. Quando relacionam os objetos e significados, os signos fazem nascer as noções, as idéias ou os conceitos, estes chamados de significação.

Do exposto reiteramos: São as proposições lingüísticas quem criam a realidade, o mesmo se verificando com as regras que sobre esta incidirão. Neste processo criativo, valoriza-se o papel do intérprete¹² e o ambiente lingüístico no qual se encontra inserido.

¹¹ A Autora Nélida Cristina dos Santos rende homenagens a Paulo de Barros Carvalho ao colacionar sua magistral lição sobre o tema: “Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem o status lógico de relação. Nele, o suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O suporte físico, da linguagem idiomática, é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais, no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou de giz na lousa). Esse dado, que entrega a relação signica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é o seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, idéia ou conceito, que chamamos de significação”. In: A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza, p. 17.

¹² CLARICE VON OERTZEN adverte: Convém lembrar que o interpretante não é uma pessoa (ou intérprete, como erroneamente alguns autores traduzem) ou um dado pronto e acabado, mas sim um processo relacional (cognitivo) consubstanciado na idéia gerada pela associação entre o objeto e o signo. Op. Cit.p. 337.

Para NÉLIDA CRISTINA DOS SANTOS¹³ a referida valorização do intérprete “[...] consiste na necessidade de localizar o ser humano enquanto emissor de mensagem e, por meio desta, buscar a obtenção de certos efeitos. Por vezes criador da lei, por vezes seu utente”. Cabe ressaltar que tais efeitos representam a função da manifestação lingüística, podendo ser ela seja ela descritiva ou prescritiva.

Dos ensinamentos de BARROS CARVALHO¹⁴ depreendemos que “o direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso descritivo (descreve normas jurídicas)” . Deixando de lado, neste instante, a Ciência do Direito, passemos a analisar algumas das características do Direito Positivo, ao exemplo da Capacidade Contributiva nele prevista no art. 145,§1º da CF/88.

Para que se possa estudar a Capacidade Contributiva ou qualquer outra instituição pertencente ao Direito Positivo, inegável que se tenha, *a priori*, uma idéia clara a respeito do objeto a ser investigado.

Em análise ao processo da busca pela definição, RICARDO GUIBOURG¹⁵ concluiu conveniente a aproximação e adoção do pensamento Kelseniano. Nas palavras do destacado professor de Filosofia de Direito da Universidade de Buenos Aires:

Conviene, por lo tanto, seguir aproximadamente el esquema kelseniano: averiguar primero las condiciones más usuales en que el lenguaje natural emplea cada término, examinar luego si tales condiciones tienen algo em común que justifique mantener en uso el vocablo y, finalmente, proponer en caso necesario un significado más preciso que permita utilizar cada término con aceptable seguridad y tienda a aumentar la eficacia del lenguaje jurídico.¹⁶

¹³ Op. Cit., p. 18.

¹⁴ Op. Cit., p. 3.

¹⁵ GUIBOURG, Ricardo A. La nulidad y su definicion. In: CARRIÓ, Genaro (coord.). Derecho, Filosofia y Lenguaje. P. 76.

¹⁶ “Convém, para tanto, seguir em proximidade ao método kelseniano: averiguar primeiro as condições mais usuais em que a linguagem natural emprega cada termo, examinar em seguida se tais condições têm algo em comum que justifique manter em uso o vocábulo e, finalmente, propor em caso necessário um significado mais preciso que permita utilizar cada termo com aceitável segurança e tenda a aumentar a eficácia da linguagem jurídica.”. Tradução livre do autor.

Os grifos apostos não se deram sem propósito: A *convenance* apontada toma forma irrenunciável de acordo¹⁷ e manifestação de vontade nos dois casos: No primeiro, vez que o cotejo das descrições dos fenômenos resulta na possibilidade de escolha daquele que melhor se contextualiza com o universo a ser inserido; No segundo, por permitir utilizar, simplificar ou retificar o termo em linguagem jurídica.

A possibilidade de escolha do uso da palavra em determinada linguagem, bem como a proposição e aceitação de uma modificação oportuna desse uso (redefinição) nada mais são que declarações da essência-significado.

Novamente exsurge a idéia de convenção. Sendo a linguagem um sistema de vocábulos convencionais, pode-se afirmar que os significados das palavras ou expressões lingüísticas dependem sempre de uma convenção¹⁸.

Esta dependência é expoente na linguagem jurídica, que nada mais faz que tomar emprestado os termos da linguagem natural, e, com eles, suas zonas de penumbra, sua vaguidade e imprecisão. Transcrevendo EROS GRAU¹⁹: “É necessário que se deixe desde logo afirmada a circunstância de que a textura aberta da linguagem jurídica decorre precisamente do fato de nutrir-se ela (linguagem jurídica) da linguagem natural²⁰, na qual tais fenômenos se manifestaram.”

Cabe-nos uma única advertência: Só é possível admitirmos excluídas como irrelevantes as propriedades ou características possíveis que foram consideradas, não cabendo emprestar tal raciocínio àquelas que nem sequer foram consideradas.

No entender de GENARO CARRIO, estas últimas não estariam excluídas, em virtude da “textura aberta da linguagem”. Com relação às palavras, assim ensinou:

¹⁷ Acordo, no sentido adotado pela Lógica de Pórt-Royal, ao versar que “Depois de conceber as coisas através de nossas idéias, comparamos essas ideias entre si; e descobrindo que algumas estão de acordo entre si e outras não, nós as ligamos ou as desligamos, o que se chama afirmar ou negar e, geralmente, julgar”. In. ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia, p. 15.

¹⁸ Vide EROS GRAU, “Direitos, conceitos e normas jurídicas”, p. 58.

¹⁹ Op. Cit. P. 59.

²⁰ Oportuno lembrar o significado convencional tácito e geral presente sempre nas expressões e palavras pertencentes à linguagem natural.

Quando pensamos haberlas delimitado em todas las direcciones, el caso insólito nos muestra que en un aspecto no contemplado faltaba determinación. No disponemos de un criterio que nos sirva para incluir o excluir todos los casos posibles, por la sencilla razón de que no podemos prever todos los casos posibles.²¹

É desta textura aberta da linguagem - também chamada por RUDOLF CARNAP de vaguidade intensional²² - que deriva a ambigüidade de tantas palavras, cuja possibilidade de confusão só é dissipada quando inseridas em um contexto pré-determinado. Entretanto, para se conhecer uma palavra ou locução, é de mister que se busque o reconhecimento²³ não de sua definição, mas de seu sistema de comunicação, especialmente o seu conceito²⁴.

Este exercício configura o que WITTGENSTEIN denominou “jogo de linguagem”²⁵, devendo servir de pano de fundo para a linguagem jurídica, como pontualmente observado por KARL LARENZ²⁶.

Desabona a utilidade da definição sabermos que esta remete-nos a novo significado em um segundo “jogo de linguagem”. Fica desautorizada, portanto, a captação do papel das palavras mediante definições. O referido “jogo” exige a participação de todos, abrindo-se a possibilidade de compreensão da linguagem jurídica. Só assim, poder-se-á atribuir sentidos mais precisos às suas palavras e locuções.

²¹ “Quando pensamos haver delimitado as palavras em todas as direções, o caso insólito nos mostra que em um aspecto não contemplado faltou determinação. Não dispomos de um critério que nos sirva para incluir ou excluir todos os casos possíveis, pela simples razão de que não podemos prever todos os casos possíveis”. Tradução livre do Autor. In Notas sobre Derecho y Lenguaje, p. 34-35.

²² CARNAP utiliza-se do termo Intensão como termo técnico que designa o significado de uma expressão ou, mais especificamente, seu componente de significado designativo. In: Significado e Sinonímia nas linguagens naturais, p. 128. SCHLICK / CARNAP – Os pensadores.

²³ Nesse sentido é a proposição 378 da obra “Da Certeza”, de LUDWIG WITTGENSTEIN “Das Wissen gründet sich am Schluß auf der Anerkennung” ou “O conhecimento é, em última instancia, baseado no reconhecimento” p. 109.

²⁴ Oportunas as palavras de LOURIVAL VILANOVA a respeito da diferenciação do conceito de Direito e de sua definição: “As causas da diversidade de definições, são muitas. Entre outras, a complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista mediante os quais se considera o Direito – ora a forma, ora o conteúdo, ora o valor, a natureza sociológica etc. -, de sorte que a definição do jurista, a do filósofo, até mesmo a decorrente do fato da especialização num ramo do direito, ostentam ampla discrepância, não meramente verbal, mas de substância”. In: Escritos Jurídicos e Filosóficos, p. 1.

²⁵ Propõe WITTGENSTEIN: “Chamaremos aos sistemas de comunicação jogos de linguagem”. In: O Livro Castanho, p. 14. Nesta obra, em verdade, Wittgenstein prossegue o desenvolvimento da teoria dos jogos de linguagem esboçada no Livro Azul.

²⁶ Apud. EROS GRAU, op. Cit. P. 60.

É a Capacidade Contributiva locução pertencente à instância jurídica. Materializa-se, portanto, nossa advertência feita anteriormente²⁷, no que tange à importância de lançarmos luzes não sobre a sua definição, mas sobre o seu conceito²⁸. Este, no sentido de representação de uma idéia universal, enquanto signo de significações atribuíveis (ou não atribuíveis) a uma coisa, estado ou situação; *in casu*, a permissão e viabilização da aplicação de normas jurídicas.

Não se consegue viabilizar a aplicação de normas jurídicas sem um mínimo de ordenação. O fato dos conceitos serem dispostos de modo ordenado evidencia a sua importância e sua utilidade.

Vale dizer que em relações binomiais de coordenação ou subordinação, universalidade e particularidade e, finalmente, generalidade e universalidade, alcançam os conceitos verdadeira unidade sistemática, esta ao final garantida pela sua relação com os princípios. O mesmo se verifica entre os fatos e as leis.

A esse respeito afirma LOURIVAL VILANOVA²⁹:

O que são as relações causais para os fatos tem o seu equivalente, para os conceitos, nos princípios supremos do pensamento. Da mesma maneira que os fatos se elevam de um puro caos empírico à categoria da ordem, graças às leis, assim, igualmente, os conceitos não se dispõem desordenadamente, mas alcançam o plano da unidade sistemática devido àqueles referidos princípios.

Outro ponto que necessita ser enfatizado: possuem os conceitos conteúdo variável. Sendo a realidade sempre mais rica em determinação que o seu correspondente conceito³⁰, este se adapta ante a multiplicidade do real.

Uma vez mais, merecido o destaque às lições do mestre VILANOVA:

²⁷ Vide nota de rodapé n.2.

²⁸ A exposição de EROS GRAU é primorosa: "A definição jurídica, pois, é a explicitação do termo do conceito e não deve ser confundida com o conceito jurídico. Este é o signo de uma significação, expressado pela mediação do termo. A definição jurídica está referida ao termo e não diretamente ao conceito; consubstancia – repita-se – uma explicitação do termo do conceito. Op. Cit. P. 67.

²⁹ In. Sobre o Conceito do Direito. Escritos Jurídicos e Filosóficos, v. 1, p. 4.

³⁰ LOURIVAL VILANOVA, op. Cit. P. 6.

O conceito se move livremente ante a multiplicidade do real. A história do conhecimento científico mostra quanto varia o conteúdo dos conceitos, quão diversamente se destaca o essencial do que é acidental; aspectos considerados secundários são, posteriormente, estimados como relevantes.

É a multiplicidade do real quem faz com que a indução seja o método de apuração dos fatos e dos fenômenos (em atenção à estrutura formal de todo o campo de realidade). Com pena de ouro escreveu o Mestre Pernambucano³¹:

A indução é o processo metódico imposto ao pensamento pela estrutura formal de todo o campo de realidade. Onde existe pluralidade de fatos, multiplicidade de fenômenos, portanto, o ser real no marco do tempo e do espaço, é indispensável recolher indutivamente fato por fato, fenômeno por fenômeno, em numero bastante para poder inferir, seja um conceito, seja uma lei. No domínio do puramente ideal, o pensamento não se vê na contingência de consultar dados que se repetem ou se transformam no curso do tempo. Por isso, tomada uma figura, é possível estabelecer o que, com necessidade apodíctica, lhe convém.

O mesmo se verifica com a realidade da Capacidade Contributiva. Seu desenvolvimento ao longo do tempo, sua adequação ao espaço, bem como a transformação dos fenômenos e da estrutura formal do campo de sua realidade passarão a ganhar identidade com o objeto deste trabalho, sendo diretamente atacados nas linhas que se iniciam.

³¹ LOURIVAL VILANOVA, op. Cit. P.16.

2 - DEFINIÇÃO E CONCEITO

Para que se possa estudar a Capacidade Contributiva ou qualquer outra instituição pertencente ao Direito Positivo, inegável que se tenha, *a priori*³², uma idéia clara a respeito do objeto de nossa investigação. A adoção, por nós, do critério jusfilosófico de pesquisa torna necessária a definição³³ - enquanto busca da “descrição mais conveniente dos fenômenos e suas correlações invariáveis”³⁴ - da locução Capacidade Contributiva.

Em análise ao processo da busca pela definição, RICARDO GUIBOURG³⁵ concluiu conveniente a aproximação e adoção do pensamento Kelseniano. Nas palavras do destacado professor de Filosofia de Direito da Universidade de Buenos Aires:

Convieni, por lo tanto, seguir aproximadamente el esquema kelseniano: averiguar primero las condiciones más usuales en que el lenguaje natural emplea cada término, examinar luego si tales condiciones tienen algo em común que justifique mantener en uso el vocablo y, finalmente, proponer en caso necesario un significado más preciso que permita utilizar cada término con aceptable seguridad y tienda a aumentar la eficacia del lenguaje jurídico.³⁶

Os grifos apostos não se deram sem propósito: A *convenance* apontada toma forma irrenunciável de acordo³⁷ e manifestação de vontade nos dois casos: No

³² Inclinaoos nosso pensamento ao uso das categorias “a priori” preconizadas por KANT, como método de relação entre a percepção e o conceito.

³³ Como concluiremos adiante, será o conceito – e não a definição – da locução Capacidade Contributiva o objeto de nosso estudo. O raciocínio apresentado nas linhas seguintes pretende construir a utilidade e os termos de nossa conclusão.

³⁴ Este o objetivo do chamado nominalismo metodológico, ao considerar os conceitos e definições não como imagens da “verdadeira natureza” das coisas, mas como ferramentas lingüísticas. In: ROSS, Alf, Direito e Justiça, p. 279, nota de rodapé 22.

³⁵ GUIBOURG, Ricardo A. La nulidad y su definicion. In: CARRIÓ, Genaro (coord.). Derecho, Filosofia y Lenguaje. P. 76.

³⁶ “Convém, para tanto, seguir em proximidade ao método kelseniano: averiguar primeiro as condições mais usuais em que a linguagem natural emprega cada termo, examinar em seguida se tais condições têm algo em comum que justifique manter em uso o vocábulo e, finalmente, propor em caso necessário um significado mais preciso que permita utilizar cada termo com aceitável segurança e tenda a aumentar a eficácia da linguagem jurídica.”. Tradução livre do autor.

³⁷ Acordo, no sentido adotado pela Lógica de Pórt-Royal, ao versar que “Depois de conceber as coisas através de nossas idéias, comparamos essas ideias entre si; e descobrindo que algumas

primeiro, vez que o cotejo das descrições dos fenômenos resulta na possibilidade de escolha daquele que melhor se contextualiza com o universo a ser inserido; No segundo, por permitir utilizar, simplificar ou retificar o termo em linguagem jurídica.

A possibilidade de escolha do uso da palavra em determinada linguagem, bem como a proposição e aceitação de uma modificação oportuna desse uso (redefinição) nada mais são que declarações da essência-significado. Trata-se de “Conceito de Definição” proposto pelos Estóicos³⁸ em oposição à Doutrina Aristotélica, como complemento à Teoria da Definição Nominal³⁹, tão utilizada pelos lógicos terministas medievais.

Novamente exsurge a idéia de convenção. Sendo a linguagem um sistema de vocábulos convencionais, pode-se afirmar que os significados das palavras ou expressões lingüísticas dependem sempre de uma convenção⁴⁰.

Esta dependência é expoente na linguagem jurídica, que nada mais faz que tomar emprestado os termos da linguagem natural, e, com eles, suas zonas de penumbra, sua vaguidade e imprecisão. Transcrevendo EROS GRAU⁴¹: “É necessário que se deixe desde logo afirmada a circunstância de que a textura aberta da linguagem jurídica decorre precisamente do fato de nutrir-se ela (linguagem jurídica) da linguagem natural⁴², na qual tais fenômenos se manifestaram.”

Cabe-nos uma única advertência: Só é possível admitirmos excluídas como irrelevantes as propriedades ou características possíveis que foram consideradas, não cabendo emprestar tal raciocínio àquelas que nem sequer foram consideradas.

estão de acordo entre si e outras não, nós as ligamos ou as desligamos, o que se chama afirmar ou negar e, geralmente, julgar”. In: ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia, p. 15.

³⁸ Das afirmações de Crisipo se originaram as 15 espécies de definição apresentadas por Boécio, quais sejam: Substancial, qualitativa, descritiva, verbal, por diferença, por metáfora, por privação do contrário, por hipotipose, por comparação com um tipo, por falta de plenitude no mesmo gênero, por analogia, relativa, causal e, finalmente, estipulativa. In: ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. P. 237.

³⁹ Acerca do nominalismo, destaca-se a ironia do insuperável PONTES DE MIRANDA: “O nominalismo revela certa mania de grandeza, vaidade de criação, e casou-se bem com o espiritualismo exagerado dos Augustinianos e casa-se bem com o convencionalismo dos cientistas eufóricos). In: O problema fundamental do conhecimento. P. 234.

⁴⁰ Vide EROS GRAU, “Direitos, conceitos e normas jurídicas”, p. 58.

⁴¹ Op. Cit. P. 59.

⁴² Oportuno lembrar o significado convencional tácito e geral presente sempre nas expressões e palavras pertencentes à linguagem natural.

No entender de GENARO CARRIO, estas últimas não estariam excluídas, em virtude da “textura aberta da linguagem”. Com relação às palavras, assim ensinou:

Quando pensamos haberlas delimitado em todas las direcciones, el caso insólito nos muestra que en un aspecto no contemplado faltaba determinación. No disponemos de un criterio que nos sirva para incluir o excluir todos los casos posibles, por la sencilla razón de que no podemos prever todos los casos posibles.⁴³

É desta textura aberta da linguagem - também chamada por RUDOLF CARNAP de vaguidade intensional⁴⁴ - que deriva a ambigüidade de tantas palavras, cuja possibilidade de confusão só é dissipada quando inseridas em um contexto pré-determinado. Entretanto, para se conhecer uma palavra ou locução, é de mister que se busque o reconhecimento⁴⁵ não de sua definição, mas de seu sistema de comunicação, especialmente o seu conceito⁴⁶.

Este exercício configura o que WITTGENSTEIN denominou “jogo de linguagem”⁴⁷, devendo servir de pano de fundo para a linguagem jurídica, como pontualmente observado por KARL LARENZ⁴⁸.

⁴³ “Quando pensamos haver delimitado as palavras em todas as direções, o caso insólito nos mostra que em um aspecto não contemplado faltou determinação. Não dispomos de um critério que nos sirva para incluir ou excluir todos os casos possíveis, pela simples razão de que não podemos prever todos os casos possíveis”. Tradução livre do Autor. In Notas sobre Derecho y Lenguaje, p. 34-35.

⁴⁴ CARNAP utiliza-se do termo Intensão como termo técnico que designa o significado de uma expressão ou, mais especificamente, seu componente de significado designativo. In: Significado e Sinonímia nas linguagens naturais, p. 128. SCHLICK / CARNAP – Os pensadores.

⁴⁵ Nesse sentido é a proposição 378 da obra “Da Certeza”, de LUDWIG WITTGENSTEIN “Das Wissen gründet sich am Schluß auf der Anerkennung” ou “O conhecimento é, em última instancia, baseado no reconhecimento” p. 109.

⁴⁶ Oportunas as palavras de LOURIVAL VILANOVA a respeito da diferenciação do conceito de Direito e de sua definição: “As causas da diversidade de definições, são muitas. Entre outras, a complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista mediante os quais se considera o Direito – ora a forma, ora o conteúdo, ora o valor, a natureza sociológica etc. -, de sorte que a definição do jurista, a do filósofo, até mesmo a decorrente do fato da especialização num ramo do direito, ostentam ampla discrepância, não meramente verbal, mas de substância”. In: Escritos Jurídicos e Filosóficos, p. 1.

⁴⁷ Propõe WITTGENSTEIN: “Chamaremos aos sistemas de comunicação jogos de linguagem”. In: O Livro Castanho, p. 14. Nesta obra, em verdade, Wittgenstein prossegue o desenvolvimento da teoria dos jogos de linguagem esboçada no Livro Azul.

⁴⁸ Apud. EROS GRAU, op. Cit. P. 60.

Desabona a utilidade da definição sabermos que esta remete-nos a novo significado em um segundo “jogo de linguagem”. Fica desautorizada, portanto, a captação do papel das palavras mediante definições. O referido “jogo” exige a participação de todos, abrindo-se a possibilidade de compreensão da linguagem jurídica. Só assim, poder-se-á atribuir sentidos mais precisos às suas palavras e locuções.

É a Capacidade Contributiva locução pertencente à instância jurídica. Materializa-se, portanto, nossa advertência feita anteriormente⁴⁹, no que tange à importância de lançarmos luzes não sobre a sua definição, mas sobre o seu conceito⁵⁰. Este, no sentido de representação de uma idéia universal, enquanto signo de significações atribuíveis (ou não atribuíveis) a uma coisa, estado ou situação; *in casu*, a permissão e viabilização da aplicação de normas jurídicas.

Não se consegue viabilizar a aplicação de normas jurídicas sem um mínimo de ordenação. O fato dos conceitos serem dispostos de modo ordenado evidencia a sua importância e sua utilidade.

Vale dizer que em relações binomiais de coordenação ou subordinação, universalidade e particularidade e, finalmente, generalidade e universalidade, alcançam os conceitos verdadeira unidade sistemática, esta ao final garantida pela sua relação com os princípios. O mesmo se verifica entre os fatos e as leis.

A esse respeito afirma LOURIVAL VILANOVA⁵¹:

O que são as relações causais para os fatos tem o seu equivalente, para os conceitos, nos princípios supremos do pensamento. Da mesma maneira que os fatos se elevam de um puro caos empírico à categoria da ordem, graças às leis, assim, igualmente, os conceitos não se dispõem desordenadamente, mas alcançam o plano da unidade sistemática devido àqueles referidos princípios.

⁴⁹ Vide nota de rodapé n.2.

⁵⁰ A exposição de EROS GRAU é primorosa: “A definição jurídica, pois, é a explicitação do termo do conceito e não deve ser confundida com o conceito jurídico. Este é o signo de uma significação, expressado pela mediação do termo. A definição jurídica está referida ao termo e não diretamente ao conceito; consubstancia – repita-se – uma explicitação do termo do conceito. Op. Cit. P. 67.

⁵¹ In. Sobre o Conceito do Direito. Escritos Jurídicos e Filosóficos, v. 1, p. 4.

Outro ponto que necessita ser enfatizado: possuem os conceitos conteúdo variável. Sendo a realidade sempre mais rica em determinação que o seu correspondente conceito⁵², este se adapta ante a multiplicidade do real.

Uma vez mais, merecido o destaque às lições do mestre VILANOVA:

O conceito se move livremente ante a multiplicidade do real. A história do conhecimento científico mostra quanto varia o conteúdo dos conceitos, quão diversamente se destaca o essencial do que é acidental; aspectos considerados secundários são, posteriormente, estimados como relevantes.

É a multiplicidade do real quem faz com que a indução seja o método de apuração dos fatos e dos fenômenos (em atenção à estrutura formal de todo o campo de realidade). Com pena de ouro escreveu o Mestre Pernambucano⁵³:

A indução é o processo metódico imposto ao pensamento pela estrutura formal de todo o campo de realidade. Onde existe pluralidade de fatos, multiplicidade de fenômenos, portanto, o ser real no marco do tempo e do espaço, é indispensável recolher indutivamente fato por fato, fenômeno por fenômeno, em número bastante para poder inferir, seja um conceito, seja uma lei. No domínio do puramente ideal, o pensamento não se vê na contingência de consultar dados que se repetem ou se transformam no curso do tempo. Por isso, tomada uma figura, é possível estabelecer o que, com necessidade apodíctica, lhe convém.

A realidade da Capacidade Contributiva não poderia deixar de beber água na mesma fonte de multiplicidade apontada pelo mestre VILANOVA. Seu desenvolvimento ao longo do tempo, sua adequação ao espaço, bem como a transformação dos fenômenos e da estrutura formal do campo de sua realidade passarão a ganhar identidade com o objeto deste trabalho, sendo diretamente atacados nas linhas que se iniciam.

⁵² LOURIVAL VILANOVA, op. Cit. P. 6.

⁵³ LOURIVAL VILANOVA, op. Cit. P.16.

3 - HISTÓRICO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Capacidade Contributiva remonta à Idade Antiga, notadamente à mais importante das chamadas Civilizações Completas e Puras: A Civilização Egípcia. Partindo-se da divisão clássica da História do Antigo Egito em três ciclos, é no Segundo Ciclo⁵⁴ que se verifica a primeira manifestação de tributação fundamentada na Capacidade Contributiva.

A despeito da tributação se verificar no Egito Antigo desde a monarquia de Buto (3500 a.C.), foi somente com a ascensão ao trono de Thutmosis III em 1483 a.C., que o Império Egípcio passou a praticá-la segundo o que conhecemos por Capacidade Contributiva. Adotando uma política única e diferenciada no controle do território Sírio (dada a sua extensão e importância econômica) teria sido na administração de seus 110 Estados que o Egito instituiu a tributação segundo a riqueza disponível⁵⁵.

ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵⁶, invocando as lições de EMÍLIO GIARDINA⁵⁷, afirma que a Capacidade Contributiva “[...] se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulados pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica”. Esta afirmação é corroborada por REGINA HELENA COSTA⁵⁸, também prestigiando o Professor da *Università di Catania*.

⁵⁴ Este ciclo inicia-se com queda do Império Antigo, estendendo-se até o fim do Império Novo (2200 – 1085 a.C.).

⁵⁵ Em seu trabalho “Los Tributos em el antiguo Egipto”, Valentin Jones aponta a tributação de cereais, gado, azeite, vinho, ouro, prata, cobre, carros, cavalos, madeira, escravos, objetos manufaturados etc. In: Origen, Historia y Evolución de los tributos, p. 173. Diversos autores reportam-se aos escritos do Grego Heródoto, como sendo o primeiro registro da verificação da Capacidade Contributiva no Antigo Egito. Cf. Emílio Giardina, Op. Cit.

⁵⁶ Teoria Geral do Direito Tributário, p. 437.

⁵⁷ Le Basi Teoriche del Principio della Cappacità Contributiva, p. 6.

⁵⁸ Princípio da Capacidade Contributiva, p. 15.

Na Idade Média, a Capacidade Contributiva também foi visitada pela Legislação e pela Literatura. Como bem observado por ROBERTO TAMAGNANO em sua obra “El Contribuyente”, teóricos absolutistas do porte de JEAN BODIN⁵⁹ já desenhavam estudos sobre suas linhas. São Tomás de Aquino também rendeu homenagens à Capacidade Contributiva, dispondo que o gravame deveria dar-se “*unicuique secundum suma facultatem y secundum aequalitatem proportionis*”⁶⁰.

Foi na passagem do até então vigente patrimonialismo para o capitalismo que a Capacidade Contributiva firmou-se como postulado para a tributação dos cidadãos. Dentre os difusores de tal idéia, ADAM SMITH elegeu a Capacidade Contributiva a um dos quatro princípios da imposição, ao afirmar que cada um deve concorrer às cargas públicas, dentro de suas possibilidades, em proporção à sua própria faculdade ou capacidade⁶¹.

A doutrina econômico-financeira inaugurou manifestação acerca da Capacidade Contributiva através da “*Declaration des Droits*” de 1789. Eis o momento em que a Revolução Francesa lhe empresta sua força expansiva, elevando a Capacidade Contributiva à categoria de Direito Essencial do Homem⁶². BERNARDO RIBEIRO DE MORAES bem apontou o artigo 13 da referida Declaração, por este afirmar que a contribuição para as despesas da Administração dar-se-ia por repartição igualitária entre os cidadãos em razão de suas próprias possibilidades⁶³.

A previsão contida no artigo 13º da Declaração dos Direitos ultrapassou fronteiras distantes, sendo posteriormente trazida à diversas Cartas Constitucionais,

⁵⁹ Assim propugnado por JEAN BODIN (1530-0596), precursor do mercantilismo: “*Sum igitur ea vectigalia, si modo necessaria probanda, qua in amnes ordines pro singularum facultatibus exaequantur*”. In. El Contribuyente, p.63.

⁶⁰ In: CARLOS PALAO TABOADA, El principio de Capacidad Contributiva como Critério de Justicia Tributária: Aplicación a los impuestos directos e Indirectos. P. 285.

⁶¹ In. TAMAGNANO, Roberto. Op. Cit. P. 62.

⁶² In. TAMAGNANO, Op. Cit. P62.

⁶³ In. Compêndio de Direito Tributário, p. 119. No original: “*Pour l’entretien de la force publique et pour les dépenses de l’administratino, une contribution est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, em raison de leurs facultés*”. Apud. Regina Helena Costa. Op. Cit. p. 16.

ao exemplo⁶⁴ dos textos contidos nos artigos 25 e 134 das Constituições Italiana (Estatuto Albertino) e de Weimar, respectivamente.

Segundo o escólio de RICARDO LOBO TORRES⁶⁵, no Brasil, as idéias lançadas por Adam Smith em sua “Riqueza das Nações” foram inicialmente captadas por José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu. Autor da obra “Princípios de Economia Política”, Cairu teve profunda influência nos termos liberais que viriam a povoar a Carta Imperial de 1824, notadamente a idéia de Capacidade Contributiva presente no inciso 15 de seu artigo 179, como bem observado por REGINA HELENA COSTA⁶⁶.

Na seqüência de sua exposição o Autor fluminense identifica a evolução e localização da Capacidade Contributiva em nossos Diplomas Constitucionais:

Ressurgiu explicitamente na Constituição de 1946 e mereceu considerações judiciosas por parte da doutrina liberal, especialmente através da obra de Aliomar Baleeiro. Desapareceu da letra das Cartas outorgadas pelo regime autoritário (1967/1969) e, também, do discurso da doutrina sua contemporânea, que retornou ao positivismo normativista.

⁶⁴ O reflexo da Capacidade Contributiva nas Constituições modernas é inegável: **Albânia – 1946** (Art. 33: “Em proporção de sua possibilidade econômica”); **Bolívia - 1945** (Art. 21: “Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos... debiendo determinarse en relación a um sacrificio igual de los contribuyentes em forma proporcional o progresiva”); **Brasil – 1946** (Art. 202: “Os impostos terão caráter pessoal sempre que possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”); **Bulgária – 1947** (Art. 94: Proporcionalmente à sua possibilidade econômica”); **Chile – 1925** (Art. 10: “La igual repartición de los impuestos y contribuciones em proporción de los haberes o em la progresión o forma que fije la ley”); **Ecuador – 1946** (Art. 182: “No se pueden crear impuestos u otros ingresos sino em virtud de uma ley y em proporción a la capacidad económica del contribuyente”); **Espanha – 1945** (Art. 19: “na medida de sua capacidade econômica”); Grécia – 1951 (Art. 3: “Tem proporção de sua possibilidade”); **Haiti – 1946** (Art. 123: “La imposición directa descansa sobre el principio de progresividad y está calculada em función de la importancia de la fortuna de los salários y de las rentas. El impuesto es la recaudación del Estado, proporcional a la fortuna del contribuyente, mientras que la tasa representa el precio directo de um servicio prestado”); **Itália (Estatuto Albertino – Art. 25: “Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”); Itália – 1947** (Art. 53: “Em razão de sua capacidade contributiva); **Iugoslávia – 1946** (Art. 42: “Proporcional à possibilidade econômica de cada cidadão”); **Nicarágua – 1948** (Art. 216: La ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente em proporción a su capacidad económica”); **Venezuela – 1947** (Art. 232: “El régimen rentístico nacional se organizará y funcionará sobre bases de justicia e igualdad tributaria com el fin de lograr una repartición de impuestos y contribuciones progresivas y proporcional a la capacidad económica de contribuyente, la elevación del nivel de vida y del poder adquisitivo de los consumidores y la protección e incremento de la producción nacional”).

⁶⁵ In: Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 82.

⁶⁶ Op. Cit. p. 16 Nota de rodapé n. 6. Art. 179: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres”.

Reapareceu, vigorosamente, no texto do art. 145, §1º da CF 88, o que já está provocando a ressurgência da meditação sobre o tema.

4 - A LOCUÇÃO CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA AMBIGUIDADE

É a Capacidade Contributiva locução ambígua pertencente à Linguagem Jurídica; em última instância, à Linguagem Natural. Como já exposto anteriormente através de sucinta exposição sobre o pensamento de CARNAP, sua manifesta ambigüidade deriva da “textura aberta da linguagem”, por este chamada de “vaguidade intensional”.

Não bastasse a ambigüidade da locução Capacidade Contributiva, a própria linguagem jurídica é ambígua, como diz LOURIVAL VILANOVA⁶⁷: “Mas a expressão linguagem jurídica é ambígua. Refere-se a dois níveis de linguagem: a do direito positivo e a da Ciência-do-Direito que tem o Direito Positivo como objeto de conhecimento (dogmático).”

Com relação à Capacidade Contributiva, sua ambigüidade enquanto linguagem jurídica foi observada por EMILIO GIARDINA⁶⁸, ao dispor que a locução Capacidade Contributiva em si mesma não atinge qualquer significado além “da possibilidade de suportar o ônus tributário”.

Em sua festejada “Base Teórica do Princípio da Capacidade Contributiva”, o mestre de Catania considera, fazendo uso do precioso raciocínio de ANTONIO BERLIRI⁶⁹, ser a locução verdadeira “scatolone vuoto⁷⁰”, sem qualquer parâmetro científico para determinar o papel do contribuinte enquanto agente de obrigações para com o Estado.

ALFREDO BECKER também o faz, tecendo ácidas críticas sobre a ausência de conteúdo da locução Capacidade Contributiva e o seu imprestável papel tanto ao Direito Tributário como à Ciência das Finanças.

⁶⁷ In: Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 65.

⁶⁸ Op. Cit. p. 3.

⁶⁹ In: Corso Istituzionale di Diritto Tributário, p. 116. No original: “Secondo un’opinione largamente diffusa specie fra gli economisti tale espressione sarebbe così vaga, imprecisata ed imprecisabile da rendere l’art. 53 del tutto inoperante o, al massimo, da ridurlo ad uno scatolone vuoto che si può riempire come si vuole”.

⁷⁰ Caixa Vazia.

Lamenta-se o jurista Gaúcho pelos “funestíssimos efeitos que tumultuam e obscurecem o desenvolvimento racional de ambas as ciências, constituindo, por si mesma, um foco gerador de obscurantismo”.

Não há motivos para nos surpreendermos com tal conclusão: Como alhures afirmado, o empréstimo dos termos da linguagem natural não se dissocia de suas zonas de penumbra, vaguidade e imprecisão⁷¹.

Por seu turno, PEREZ DE AYALA e EUSÉBIO GONZALEZ expõem⁷², sem rodeios, a significação tripla da locução Capacidade Contributiva, podendo a mesma ser traduzida em três planos: 1) Jurídico-positivo; 2) Ético-econômico e, finalmente 3) Técnico-econômico. Dada nossa inclinação à significação afeta ao plano jurídico-positivo, cabe-nos brevíssimos comentários sobre o tema.

Sob este último prisma, a Capacidade Contributiva expressaria a titularidade de direitos e obrigações de um sujeito segundo a norma tributária vigente. Seria a norma quem definiria a capacidade e seus contornos. Pretendemos, em breve e oportuno momento, concluir pela coerência de tais argumentos, quando forem analisadas as concepções da Capacidade Contributiva.

⁷¹A falta de precisão jurídica também foi verificada pelo ítalo-argentino DINO JARACH, que acreditava ser a Capacidade Contributiva um “*a priori*” para o Direito elaborado pela Ciência das Finanças. Não outra a conclusão de REGINA HELENA COSTA: “A expressão capacidade contributiva apresenta alto grau de generalidade e vaguidade, características próprias da linguagem do direito positivo”. Op. Cit. p. 22.

⁷²In: Curso de Derecho Tributário, p. 163-166.

5 - A NOÇÃO EMBRIONÁRIA DE GRIZIOTTI

BENVENUTO GRIZIOTTI⁷³ foi quem primeiro buscou superar o significado genérico e vago da locução Capacidade Contributiva. Para ele, a locução “explica a distribuição dos gastos públicos mediante impostos, tanto diretos como indiretos, e indica que a aplicação das cargas se efetua sem levar em conta o proveito, por parte dos contribuintes, dos diversos serviços públicos”.

Aponta-nos MANUEL DE JUANO⁷⁴ que, ao final de seus estudos, em 1929, GRIZIOTTI concluiu que:

As manifestações da capacidade contributiva, em relação aos benefícios produzidos aos contribuintes pela atividade Estatal e da sociedade como um todo consistem na riqueza que se ganha, na riqueza que se gasta e nos benefícios derivados de obras de interesse público colocados à disposição da fruição do contribuinte.

Segundo sua Teoria, afirmou GRIZIOTTI que a Capacidade Contributiva:

[...] transforma-se em qualidade objetiva dos fatos nomeados pelo legislador tributário como pressuposto dos tributos, além de exprimir um conceito suficientemente rigoroso à sua utilização sob o plano da elaboração jurídica das normas tributárias.⁷⁵

Em outras palavras, seria a Capacidade Contributiva a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos⁷⁶. Entretanto, não se pode esquecer que o Estado, no exercício de sua soberania fiscal, deve contar com a vontade implícita de seus subordinados. Do contrário, não se atribuiria vigência ao tributo. Estaria morta a elaboração jurídica das normas acimamencionada.

⁷³ In: Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, p. 143.

⁷⁴ In: Curso de Finanzas y Derecho Tributario, p. 282. Tradução livre do Autor.

⁷⁵ Apud. MAFFEZZONI, Federico. Il Principio di Capacita Contributiva nel Diritto Finanziario. P. 5, Do texto original: “La capacità contributiva diventa così, una qualità obbiettiva dei fatti scelti dal legislatore tributario come presupposti dei tributi ed esprime un concetto sufficientemente rigoroso da poter essere utilizzato sul piano della elaborazione giuridica delle norme tributarie. Tradução livre do Autor.

⁷⁶ Apud. REGINA HELENA COSTA, Op. Cit. p.21.

Inegável concluirmos que o pensamento de GRIZIOTTI deitou verdadeira pá de cal sobre a antiga Teoria do Lucro, abandonando a antiga idéia de ser o tributo prestação paga pelos particulares ao Estado em troca de serviços, das vantagens e benefícios que o Estado presta ao cidadão⁷⁷. Falecia a idéia da contraprestação, cujo aspecto remontava às idéias do contrato social de RUSSEAU, evidenciando sua natureza contratualista, em desacordo com a realidade dos fatos.

Delineados, portanto, os três pilares para a construção da Teoria da Capacidade Contributiva, a saber: 1) A abstração dos serviços prestados pelo Estado, como manifesto abandono do aspecto contratualista da Teoria do Lucro; 2) A repartição dos encargos brilhantemente exposta por GASTON JÉZE e finalmente, 3) O assentamento da tributação nos ideais de solidariedade social.

Construída a noção de Capacidade Contributiva, coube tanto aos seguidores da Escola de Pavia quanto aos seus críticos a adaptação e modificação da mesma, adequando-a. A construção teórica urgia por vestes científicas à tal Capacidade. Era chegado o momento da formulação de seu conceito para, posteriormente, elevá-lo à categoria de princípio.

⁷⁷ In: SUDÁ DE ANDRADE, Apontamentos de Ciência das Finanças, p. 124.

6 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ESCOLA DE PAVIA

Denominou-se ESCOLA DE PAVIA o grupo de teóricos italianos⁷⁸ que, liderados no início do século XX por BENVENUTTO GRIZIOTTI, buscou racionalizar a atividade impositiva do Estado através da delimitação de diretrizes metodológicas aplicadas à Ciência das Finanças.

Ensina-nos FONROUGE⁷⁹:

O propósito inicial de GRIZIOTTI foi criar uma interpretação que lhe permitiria combater com êxito as idéias prevalecentes em Direito Financeiro Internacional, campo em que imperava o conceito de cidadania como atributivo de potestade tributária, e criar um meio jurídico para eliminar a dupla imposição.

Tratava-se da Teoria da Causalidade vinculada aos benefícios recebidos do Estado, cuja vinculação posteriormente foi estendida à Capacidade Contributiva enquanto causa última da tributação. O Pensamento de GRIZIOTTI, as críticas de seus próprios seguidores bem como a negação de tal Teoria merecem destaque nas linhas seguintes, vez que em seu conjunto elevaram o debate a respeito da Capacidade Contributiva, agora protagonista de diferentes papéis vistos, obviamente, de diferentes ângulos.

6.1 - A TEORIA CAUSALISTA DE GRIZIOTTI - A VINCULAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM OS BENEFÍCIOS RECEBIDOS DO ESTADO

Procurando desenvolver a noção de Capacidade Contributiva, GRIZIOTTI escreveu sua Teoria Causalista tomando por base os ensinamentos teológicos da Idade Média. Estes foram considerados “verdadeira reação à obediência incondicional às exigências tributárias por parte dos doutores da Igreja durante os

⁷⁸ Destaque-se: MARIO PUGLIESI, EZIO VANONI, ANTONIO PESENTI, SERGIO STEVE, DINO JARACH, FRANK TAMAGNA, GIANINO PARRAVICINI, FEDERICO MAFFEZZONI, ERNESTO D'ALBERGO, GIAN ANTONIO MICHELI, ENRICO ALORIO E FRANCESCO FORTE..

⁷⁹ Op. Cit. p. 473. Tradução livre do Autor.

primeiros séculos do Cristianismo”⁸⁰, inegável reflexo das arbitrariedades tão comuns aos Regimes Absolutistas.

Foi sem dúvida São Tomás de Aquino o grande expoente da “nova” Doutrina Medieval. Este Teólogo foi o responsável por atribuir ilegitimidade ao destino de todo tributo que fosse exigido além do indispensável ao bem comum.

Combatendo a interpretação rígida das passagens dos Evangelhos, notadamente as referências ao *Dinheiro de César* (Mateus, 22; Marcos, 12 e Lucas, 20) e à Epístola de São Paulo aos Romanos (Ep. 13), São Tomás de Aquino reage contra a criação dos tributos pelo interesse pessoal dos “príncipes” e proclama um “direito de resistência”, ainda que passiva, aos gastos desordenados e imoderados.

Foi além a reação Aquiniana ao defender que a validade da tributação dependia do atendimento de ao menos uma das quatro causas, a saber: a) *Causa finalis*: justificada a tributação pelo fato de estar o destino do tributo vinculado ao bem comum e ao interesse público; b) *Causa efficiens*: atuação da potestade tributária dentro de seus limites; c) *Causa formalis*: adequação da tributação à capacidade contributiva dos indivíduos; d) *Causa materialis*: a indicação das coisas e sujeitos suscetíveis de imposição⁸¹.

Nos ensina SOAREZ MARTÍNEZ⁸² que esta observação materializou a distinção preconizada pelos teólogos do Medievo entre os impostos justos (com causa) e os injustos (sem causa): Injusto seria todo aquele tributo cuja imposição derivasse exclusivamente do poder arbitrário do soberano.

Para o festejado Autor Português, estava definido o “Princípio da Subordinação dos tributos ao bem comum”.

⁸⁰ In: Soares Martínez, Direito Fiscal, p. 193.

⁸¹ GIULIANI FONROUGE. In: Derecho Financiero, v.1, p. 471.

⁸² In. Direito Fiscal, p. 193.

Este Princípio - verdadeira ligação do tributo com sua causa “legítima” - passou a ser considerado essência da tributação no momento em que os ensinamentos dos textos canônicos migraram para os textos dos Jurisconsultos. Exemplo disso é a definição de imposto encontrada no Tratado “*De magistratibus eorum império et iurisdictione*”, publicado em 1667 por Garsia Mastrillo, como argutamente observado por SOARES MARTÍNEZ⁸³: *Collecta dicitur quae ex justa causa impositur pro expensis*.

O enraizamento da Teoria da Causa pôde ser visto até mesmo no Período Pombalino: Em seus *Comentários aos Artigos das Sisas*, Leitão de Lima defendeu, em 1759, a necessidade da “justíssima causa” no estabelecimento de qualquer tributo⁸⁴. Porém, diante das novas concepções filosóficas advindas do Despotismo Iluminado, sobretudo nos países protestantes, a Teoria Causalista perde fôlego. Seus estudos quedaram silentes até o final do século XIX, voltando a serem reavivados na Itália, desta vez por estudos não mais tributários, mas ligados ao Direito Administrativo.

Deve-se ao Administrativista italiano ORESTE RANELLETTI a retirada do o tema do isolamento, ao apontar, em célebre estudo sobre a natureza jurídica do imposto datado de 1898, por um lado o serviço prestado pelo Estado à Sociedade como causa primeira e mediata do imposto; pelo outro, a posse e o consumo da riqueza pelo contribuinte como causa última ou mediata da imposição.

Para RANELLETTI, a transformação do tributo em serviços destinados à satisfação das necessidades públicas representava o fundamento do direito do Estado ao imposto, sendo deste a sua causa última. Esta conclusão, porém, não permitia a fixação da medida individual do benefício proporcionado individualmente por cada contribuinte ao Estado, como bem observado por SOARES MARTINEZ⁸⁵, ao dispor sobre o tema.

⁸³ Op. cit. p.194.

⁸⁴ Op. cit. p. 194.

⁸⁵ In: Direito Fiscal, p. 195.

Para o respeitado Professor Lisboa, RANELLETTI reconheceu a

[...] impossibilidade de fixar, em concreto, individualmente, a medida que cada contribuinte beneficia da satisfação das necessidades públicas, e esta impossibilidade determinaria que o custo global dessa satisfação fosse repartida não em função das vantagens individuais, mas sim em função da posse da riqueza, ou seja, da Capacidade Contributiva.⁸⁶

Resume-se a construção de RANELLETTI em reconhecer uma contra-prestação do Estado à Sociedade, e **não a cada contribuinte**, como causa final do imposto. Foi exatamente esta negativa em se determinar as vantagens oferecidas pelo Estado aos particulares individualmente considerados que levou BENVENUTTO GRIZIOTTI a reavivar a teoria de RANELLETTI, passando esta a ser objeto de seus estudos.

Para GRIZIOTTI, a causa da tributação consistia unicamente nas “vantagens gerais e particulares que derivam da associação, enquanto essas vantagens, precisamente, são o fim prático da contribuição e a razão econômica e jurídica pela qual o contribuinte se adapta e deseja formar parte dessa associação”⁸⁷.

Nada mais fez GRIZIOTTI que afastar da construção da causa do imposto o elemento subjetivo da Capacidade Contributiva. Como nos ensina SOAREZ MARTÍNEZ, o Líder de Pavia sustentou que “são os elementos objetivos, ou seja, as vantagens gerais da pertença a uma comunidade política, econômica, social, e as vantagens particulares decorrentes da atividade do Estado, que constituem a causa da obrigação tributária”⁸⁸.

⁸⁶ In: Direito Fiscal, p. 195.

⁸⁷ In: GIULIANI FONROUGE, op. Cit. p. 473. No original: “(la causa consistia)... em las ventajas generales y particulares que derivan de la asociación, em cuanto estas ventajas, precisamente, son el fin práctico de la contribución y la razón económica y jurídica, por la cual el contribuyente se adapta y desea formar parte de la asociación”.

⁸⁸ In: Direito Fiscal, p. 196.

A despeito da sucessão e complementação de idéias, cabe ressaltar, como o fez FONROUGE⁸⁹, que o conceito de Capacidade Contributiva de RANELLETTI foi rechaçado pelo fundador da Escola de Pavia, evidenciando a evolução verificada nas idéias daquele, fruto dos estudos deste.

Último apontamento: Em um segundo momento GRIZIOTTI, em atenção às críticas proferidas por seus seguidores (dentre os quais se destacaram PUGLIESE e DINO JARACH), modificou seu pensamento, “estendendo a idéia de causa à doutrina geral, vinculando-a com a Capacidade Contributiva”⁹⁰. Lancemos luzes sobre a idéia de JARACH.

6.2 - A LEITURA DE DINO JARACH – A CAUSA COMO PONTE ENTRE O PRESSUPOSTO DE FATO E A LEI, ESPECIALMENTE COMO CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

DINO JARACH divorciou-se do pensamento originário de GRIZIOTTI desde a sua formulação. Para este que foi um dos mais célebres teóricos de Pavia, a Teoria de seu Mestre não poderia ser aceita por duas razões:

A uma, por limitar a Capacidade Contributiva à causa última da obrigação impositiva; a duas, pela inexistência de relação lógica entre esta e a participação das vantagens derivadas da Atividade do Estado, causa primeira e remota da tributação⁹¹.

Criticava JARACH a admissão de dívidas *in abstracto*, declarando esta situação possível somente aos que aceitassem como suas causas a potestade Estatal e o gozo das vantagens que desta derivavam.

⁸⁹ Op. Cit. p. 473.

⁹⁰ Idem. Op. Cit. 473.

⁹¹ DINO JARACH. In: Fato Imponível. P. 129.

A despeito de negar a Teoria de seu Professor, o fez JARACH com propriedade: A coerência de suas ponderações levou GRIZIOTTI a reformular seu pensamento inicial, assimilando a nova e diferente conclusão elaborada por seu aluno. Mestre e Aluno passam, a partir de então, a compartilhar a idéia de ser a causa a razão pela qual a Lei assume fatos de uma determinada natureza como pressupostos das relações tributárias⁹².

Em arremate, posicionou JARACH a Capacidade Contributiva diante da espécie tributária imposto: seria aquela o critério justificativo deste, sua razão última. Para tanto, admitiu-se a identidade entre a causa jurídica e o conceito de Capacidade Contributiva.

6.3 - A ÓTICA DE VANONI – A CAUSA COMO FIM DA ATIVIDADE PÚBLICA

Se de um lado tínhamos GRIZIOTTI na sustentação de sua Teoria inicial e, de outro, JARACH em sua respeitosa - porém combativa - oposição, ao centro temos EZIO VANONI ofertando-nos sua visão acerca da Causa. Sua Teoria da Causa como fim da Atividade Pública aproxima-se da idéia original do MESTRE DE PAVIA, porém não despreza as observações do colega JARACH.

VANONI entoa em unísono um dos critérios formulados por GRIZIOTTI: Para ele, correto o entendimento acerca da causa do tributo estar radicada na Atividade Estatal, melhor dizendo, nas vantagens gerais ou particulares que a atividade estatal pode proporcionar aos seus subordinados. Entretanto, renuncia à proporcionalidade desejável entre tais vantagens e a imposição.

Resumidamente, vale dizer que EZIO VANONI considera a Capacidade Contributiva apenas como objeto final da lei tributária, não atribuindo importância ao fato de que a mesma possa contemplar inadequadamente tal circunstância⁹³.

⁹² El Hecho Imponible, p. 84. Apud. Giuliani Fonrouge, Op. Cit. P. 475.

⁹³ GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. p. 476. Tradução livre do Autor.

7 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS DEMAIS DOCTRINAS CAUSALISTAS

7.1 - DE TESORO A ADRIANI – AINDA A ADMISSÃO TOTAL DA TEORIA CAUSALISTA

Os estudos de GIORGIO TESORO⁹⁴ e SALVATORE SCOCA foram marcados pela admissão integral da causa como pressuposto de fato do tributo. Para o Professor de Bari, a obrigação tributária surge como consequência de uma “relação entre o obrigado e determinado bem ou ato ou fato econômico, ou seja, com o pressuposto de fato da obrigação”.

O raciocínio do primeiro é complementado pelo Professor de Trieste, no sentido de reconhecer a variabilidade do pressuposto do fato, podendo este ser fato econômico ou ato ou fato jurídico com conteúdo econômico. Se JARACH entendia a causa como ponte entre a Lei e o pressuposto de fato, TESORO e SCOCA vislumbram a causa como o próprio pressuposto de fato de um tributo.

Já o francês LOUIS TROTABAS admitia integralmente a identidade da causa com a Capacidade Contributiva, também a reconhecendo em relação à Ação do Agente⁹⁵. No primeiro caso, como causa objetiva da imposição; no segundo, a admissão deu-se pela consideração da situação do contribuinte e sua dependência em relação à conjunção dos elementos⁹⁶ fundamentais que o colocam na condição de contribuinte, especificamente os relacionados aos atos administrativos de aplicação (causa subjetiva).

⁹⁴ In: La causa giuridica delle imposte, p. 40//41. Apud. GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. p.477. Tradução livre do Autor.

⁹⁵ Assim se depreende da leitura do quadro sinóptico apresentado pelo insuperável SAINZ DE BUJANDA em sua obra Hacienda y Derecho, v. 4, p.539.

⁹⁶ Para o autor Francês, tais elementos seriam a lei do pressuposto e a lei impositiva. Apud. GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. p. 478.

Na mesma esteira de TROTABAS, para o “pai” do Direito Administrativo Argentino RAFAEL BIELSA⁹⁷, a causa se funda em principio legal e constitucional. Para ele, a causa é considerada em sua vertente jurídica, devendo fundamentar o controle dos atos da Administração.

Finalmente, para o holandês ADRIANI a causa é circunstância variável segundo o tributo. Ainda que partidário da orientação da Escola de Pavia, a adoção da variabilidade da causa o distancia de GRIZIOTTI. Para o neerlandês, têm os impostos pessoais sua causa na Capacidade Contributiva, ao passo em que os impositivos se fundamentam em formas jurídicas ou em aspectos sociais ou econômicos contemplados pela lei⁹⁸.

7.2 - ADMISSÃO PARCIAL DA TEORIA CAUSALISTA – A VISÃO DA DOUTRINA TEDESCA: BÜHLER, HENSEL E BLUMENSTEIN⁹⁹

Ensina-nos ASTER ROTONDI que, segundo a Doutrina Tedesca, a importância da causa jurídica da obrigação tributária dá-se mais no campo do Direito Internacional (na tentativa de se combater a dupla tributação) em detrimento do Direito Interno. Esta Teoria não fala em causa jurídica da imposição, mas da justificação da imposição através da causa, como verdadeira *ratio legis*¹⁰⁰.

Entendem BÜHLER e HENSEL que a obrigação tributária é pautada pela teoria do pressuposto de fato (*Tatbestand*), destacando-se também a relação de poder existente entre o Estado e o contribuinte, obviamente com a supremacia daquele sobre este.

⁹⁷ Dentre os seguidores do pensamento de BIELSA, merecido destaque a LINARES QUINTANA e ao brasileiro RUBENS GOMES DE SOUZA.

⁹⁸ Idem. P. 481. Destaque para a comunhão de idéias entre ADRIANI e ASTER ROTONDI, como delineado na obra deste, *Appunti sull'obbligazione tributaria*.

⁹⁹ Em verdade, ERNST BLUMENSTEIN é nascido na Suíça, porém desenvolveu seus estudos em língua tedesca.

¹⁰⁰ In: *Appunti sull'obbligazione tributaria*. P. 29. Tradução livre do Autor. No original: “Nelle teorie tedesche sull'imposta, dai tempi della Cameralistica in poi, non si parla precisamente della causa giuridica dell'imposizione, ma della giustificazione dell'imposizione ovvero della”

OTTMAR BÜHLER difere a motivação do direito à aplicação do imposto (causa jurídica lato sensu) da motivação ao seu crédito (causa jurídica em sentido estrito)¹⁰¹. Para ele, a causa jurídica significa a relação econômica que se deduz em primeiro lugar do fato impositivo, às vezes também construída pela *ratio legis*, pela qual se vale o Estado em caso de manifesta pretensão impositiva¹⁰².

No mesmo sentido ALBERT HENSEL, ao considerar a intenção do legislador como causa da tributação, desconsiderando ser o pressuposto do fato, em regra, detentor de tal função. Em suas palavras:

A partir da intenção do legislador de sujeitar um determinado objeto mediante um imposto, parece fácil concluir que da lei deveriam derivar-se (ou se derivam) direitos sobre tais objetos (tributação real). O elemento objetivo do pressuposto não tem porque desempenhar, como regra geral, essa função jurídico-real.¹⁰³

Por derradeiro, pode o pensamento de ERNST BLUMENSTEIN assim ser resumido: Admite-se parcialmente a causa com respeito aos tributos com relação individual entre o devedor e o Estado e o objeto do gravame¹⁰⁴. Esta seria a única possibilidade de se estabelecer analogia entre o conceito de causa utilizado nas obrigações de Direito Privado e aquele competente às obrigações de Direito Público¹⁰⁵.

Vale repisar as idéias do Mestre Suíço: A adoção do causalismo é parcial, pois somente quando se possa estabelecer tal relação individual (a vinculação do sujeito passivo, com o objeto ou motivo da prestação) haverá causa. Em caso contrário, ela não se verifica, como no caso dos impostos, excluídos por BLUMENSTEIN do grupo dos chamados tributos causais¹⁰⁶.

¹⁰¹ Op. Cit. p. 483. Segundo FONROUGE, “Bühler estabelece a diferença entre a motivação do direito a aplicar impostos, cuja análise corresponde à Ciência das Finanças e é de natureza político-econômica ou filosófico-política e motivação do critério do imposto, ou seja, da obrigação fiscal”.

¹⁰² In: ASTER ROTONDI, Op. Cit. p. 30. Tradução livre do Autor.

¹⁰³ In: Derecho Tributário, p. 188. Tradução livre do Autor.

¹⁰⁴ In: SAINZ DE BUJANDA, Op. Cit. p. 538.

¹⁰⁵ In: GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. p. 483

¹⁰⁶ Tributos causais seriam os chamados tributos de monopólio, contribuições especiais, taxas e os gravames substitutivos (Ersatzabgabe).

7.3 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O ANTICAUSALISMO

Mesmo diante da abundância de “vertentes e derivações” do pensamento da Escola de Pavia, inúmeros tratadistas se posicionaram CONTRÁRIOS à interpretação causalista propagada por seu representante maior GRIZIOTTI. Se de um lado tínhamos a grandeza teórica exemplificada em JARACH, VANONI, TROTABAS E BIELSA; de outro verificamos a não menos honrosa reunião de pensadores do porte de GIANNINI, BERLIRI, PEIRANO FACIO, SAINZ DE BUJANDA, todos anticausalistas.

A.D. GIANNINI afirmava, de modo enfático que a teoria causalista carecia de relevância jurídica, em virtude da obrigação derivar diretamente da lei. Em comunhão com as críticas de INGROSSO, o Mestre de Bari refutou toda interpretação que vinculasse a causa com o Poder Tributário, o mesmo fazendo com a anteriormente mencionada *ratio legis*.

Como nos ensina FONROUGE¹⁰⁷, suas críticas foram além: Para ele, a adoção da realização de serviços públicos como sendo pressuposto do nascimento da dívida tributária consistia em um dos principais equívocos cometidos pela *Scuola Pavese*, tornando sua doutrina da Capacidade Contributiva insustentável.

Em tempo, afirmava também GIANNINI que a reunião de fundos para atender os serviços públicos era, ao contrário do defendido por GRIZIOTTI, motivo pré-jurídico da imposição, e não a causa do imposto.

ANTONIO BERLIRI também teceu extensas críticas à doutrina de Pavia. Segundo seu entendimento, o equívoco de GRIZIOTTI consistiu em ao menos uma das quatro hipóteses ventiladas: a) confusão entre momento político e momento jurídico; b) equiparação de causa e *ratio legis*; c) uso da causa como sinônimo de fonte de obrigação ou pressuposto de fato e, finalmente, d) a incorreta interpretação de normas passíveis de retificação sem recorrer ao inadmissível conceito de causa.

¹⁰⁷ Op. Cit. p. 484.

O Uruguaio PEIRANO FACIO também foi autor de duras críticas ao “causalismo aprimorado” de JARACH. Em sua leitura, não poderia a relação jurídico-tributária fundamental ser integrada pela causa, ainda que esta possa ser considerada como a justificação ético-política do imposto.

Como visto, os teóricos anticausalistas sustentam suas críticas na eleição de pelo menos um dos argumentos aqui reunidos: a) a inoperância da noção da causa (INGROSSO); b) a carência de relevância jurídica (GIANNINI, FACIO); e, c) a doutrina da causa radicada em equívoco (BERLIRI).

Elegemos ninguém menos que SAINZ DE BUJANDA (para quem “a noção de causa não deve integrar-se ao Sistema do Direito Financeiro”) para encerrar nossa brevíssima ilustração do pensamento anticausalista.

Com a mestria que lhe é peculiar e, resumindo todas as nuances teóricas aqui exemplificadas, mais que oportuna a transcrição das palavras proferidas pelo “Mestre dos Mestres” ao analisar os pensamentos de GRIZIOTTI e JARACH, em seu festejadíssimo HACIENDA Y DERECHO:

El grave error de estas doctrinas consisten precisamente, em que no han acertado a enmarcar la capacidad contributiva em el marco de la técnica jurídica, de tal suerte que para acoger la noción de capacidad contributiva – que es una exigência de justicia sancionada por el ordenamiento – tienen que remontarse a la relación económica que sirve de soporte o punto de referencia extrajurídico del hecho imponible, y no a este ultimo, que es el que ineludiblemente, por exigencias de tipo legal y lógico-jurídico, há de provocar el nacimiento de la obligación tributaria.¹⁰⁸

¹⁰⁸ In: Hacienda y Derecho, v. 4, p. 595 .

8 - CONCEPÇÕES DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

É chegado o momento de analisarmos a Capacidade Contributiva sob o plano jurídico-positivo, consoante anunciado anteriormente. Para tanto, tomaremos por base a representação esquemática proposta por REGINA HELENA COSTA¹⁰⁹ em todos os seus elementos. Segundo a criteriosa Autora, pode ser a Capacidade Contributiva compreendida sob as óticas objetiva-absoluta ou subjetiva-relativa.

Das lições de AIRES BARRETO, é a Capacidade Contributiva:

Princípio prestigiado pela Constituição e, por isso, requerido para a criação de tributo. Essa Capacidade manifesta-se subjetiva ou objetivamente. Criados os tributos com observância desses limites, eleitos como contribuintes apenas aqueles nos quais se revele essa capacidade, segue-se o medir os quinhões das dívidas tributárias respectivas.¹¹⁰

Adotar a primeira possibilidade significa duplicar as considerações acerca da Capacidade Contributiva: nesta hipótese, a mesma pode ser observada como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, bem como diretriz para a eleição das hipóteses de incidência deste. Já na segunda alternativa, ganha a Capacidade Contributiva roupagem de critério de graduação de imposto, da mesma sorte em que instrumento de limite à tributação.

Como nos ensina GUILLERMO AHUMADA, a existência de diferentes concepções sobre a Capacidade Contributiva advém das valorizações objetivas e subjetivas feitas pelo soberano sobre o potencial econômico de seus subordinados para fazer frente aos impostos, em nome da ordenação do processo de desenvolvimento de um país¹¹¹.

É feito o convite a breves reflexões acerca das apontadas concepções.

¹⁰⁹ Op. Cit. p.29.

¹¹⁰ In: Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p. 22.

¹¹¹ *Apud.* Manuel de Juano, In: Curso de Finanzas y Derecho Tributário, p. 279.

8.1 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA OU OBJETIVA

Quando o legislador elege eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas, se posicionando a frente de fatos que constituam manifestação de riqueza, estamos diante da Capacidade Contributiva em sua modalidade Absoluta. Esta servirá de pressuposto do tributo, condicionando o legislador à eleição de fatos que ensejarão o nascimento da obrigação tributária¹¹².

A eleição das manifestações de Capacidade Contributiva, segundo o escólio de TULLIO ROSEMBUJ¹¹³:

[...] equivalen a manifestaciones de poder economico institucionalizado sobre bienes o derechos. La privación de bienes y derechos a consecuencia de la contribución al gasto publico, obliga al legislador a vincular su acción em base al poder de disposición sobre los mismos, de los que es titular el sujeto pasivo.

Para LUÍS EDUARDO SCHOUER¹¹⁴, a Capacidade Contributiva em sua concepção objetiva compreende o “momento que concerne à delimitação da base imponível, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo”.

Cabe dizer que está o Legislador não somente condicionado, mas verdadeiramente vinculado à Capacidade Contributiva quando da referida escolha dos fatos que servirão de manifestação econômica suscetível ao gravame. Tais manifestações legalmente previstas, a despeito de sempre expressarem a aptidão do cidadão a contribuir com os gastos públicos, são sempre múltiplas e variadas, assumindo diversas facetas ao longo do tempo.

Todavia, como bem observado por SACHA CALMON NAVARRO COELHO esta multiplicidade “[...] somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se

¹¹² In: REGINA HELENA COSTA, Op. Cit. p. 26.

¹¹³ In: Elementos de Derecho Tributário, p. 19.

¹¹⁴ Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica, p. 282-283.

referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais”¹¹⁵.

Historicamente podemos afirmar que a Capacidade Contributiva em sua concepção absoluto-objetiva surgiu no momento em que se atribuiu conotação de “aptidão econômica” a todo o patrimônio dos governados, não mais considerando, de maneira isolada, a propriedade fundiária.

Em um primeiro momento, quando os homens ainda viviam de atividade pastoril, a aptidão econômica do cidadão à concorrência aos gastos públicos passou a ser mensurada por sua chamada “magnitude patrimonial”. As terras foram divididas, destinando-se os melhores campos ao pastoreio. Percebeu-se a evidente injustiça no processo de medição da aptidão econômica dos homens. Tal fato ensejou mudanças no critério de apuração da Capacidade Contributiva.

Este não mais se limitaria tão somente à propriedade fundiária, mas ao conjunto de bens produtivos e improdutivos pertencentes ao cidadão sujeito à tributação. Nasce a imposição do dízimo, que não era outra coisa senão uma décima parte do produto entregue ao Estado. Neste momento, passaria a Capacidade Contributiva a ser representada pelos escravos, pelos bens de produção e, finalmente, pelos bens de consumo¹¹⁶.

Por seu turno, em momento posterior, temos dois fatores que justificaram a diferença qualitativa e quantitativa atribuídas à riqueza: De um lado, o aumento populacional e sua conseqüente divisão do trabalho; do outro, o avanço da técnica e o progresso das ciências.

Passou-se, portanto, a mensurar a Capacidade Contributiva através do produto, seja ele industrial ou agrícola. Seja ela mensurada pela tributação direta sobre a riqueza mobiliária ou indireta sobre o consumo.

¹¹⁵ In: Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 82.

¹¹⁶ MIGUEL DE JUANO. In: Curso de Finanzas y Derecho Tributário, p. 279.

Com o perpassar dos tempos, o cotejo entre os privilégios concedidos à Igreja e ao Clero (cujas bases patrimoniais nunca foram consideradas índices de Capacidade Contributiva), e a proximidade aos ideais de justiça e equidade, fez com que a indicação da Capacidade Contributiva passasse a ganhar substância através do consumo, tomando por base a sua generalidade e necessidade.

Ao final, a adoção do consumo deu lugar à renda¹¹⁷, esta considerada o melhor índice de capacidade contributiva, constituída pela riqueza que se ganha ou se obtém, no sentido dinâmico dessa manifestação¹¹⁸.

Lembremos que o alvo de nossa observação não é a presença ou ausência de juridicidade nos diferentes índices de Capacidade Contributiva apresentados, mas a análise da própria eleição, pelo Legislador, dos diferentes atos presuntivos de riqueza econômica e sua modificação ao longo da linha do tempo.

Estamos, portanto, diante da realização do “princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva”¹¹⁹, como bem observado por PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu festejado Curso de Direito Tributário¹²⁰.

Este princípio pré-jurídico é pautado pela análise objetiva da riqueza exibida pelos contribuintes e pela eleição de seu objeto, variável ao longo do tempo: seja o patrimônio, o produto, o consumo ou a renda. Oportuna a observação de MIGUEL DE JUANO¹²¹ em seu *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, ao afirmar que a variação do objeto eleito traduz verdadeira “integração da forma superior que chega a dominar as outras, entretanto, sem a dissolução ou anulação das precedentes”.

¹¹⁷ Reservamo-nos apenas a mencionar a adoção da renda como critério de aferição da Capacidade Contributiva, deixando para qualifica-la em momento oportuno.

¹¹⁸ In: Miguel de Juano, Op. Cit. p 280.

¹¹⁹ In: Curso de Direito Tributário, p. 332.

¹²⁰ Lembra ainda o renomado BARROS CARVALHO: “No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da Capacidade Contributiva Absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade”.

¹²¹ Op. Cit. p. 281. Tradução livre do Autor.

Da apontada eleição, só lhe resta (ao Legislador) dar conotação jurídica à sua escolha. Assim o fará através da distribuição da carga tributária, já em observância à equidade e proporcionalidade entre a dimensão do evento tributável e o grau de contribuição daqueles que dele participaram.

Justamente essa possibilidade de repartição do impacto tributário em nome da realização do princípio jurídico da igualdade é o que se convencionou chamar de capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Imperioso o seu estudo, como já preconizava D'ALBERGO, fato também verificado por VITOR UCKMAR¹²², dado que, para o primeiro, “a referência à Capacidade Contributiva Absoluta, de per si, é vazia de significado; seria, quando muito, melhor compreendida como critério de distribuição de referência à Capacidade Contributiva Relativa”.

8.2 - DO PRÉ-JURÍDICO AO JURÍDICO: A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RELATIVA OU SUBJETIVA

A Capacidade Contributiva Relativa é, segundo REGINA HELENA COSTA, a “expressão da aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”¹²³. Sua principal característica é possuir dupla função operacional: de um lado, serve de critério de graduação do imposto; do outro, atua como verdadeiro limitador à tributação.

A respeito deste “binômio operacional”, não é demais afirmar que o mesmo é condicionado ao respeito a um sujeito determinado, considerando suas específicas aptidões econômicas para a absorção do impacto tributário.

¹²² In: Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário, p. 83.

¹²³ Op. Cit. p. 26.

Como já apontado por ERNESTO D'ALBERGO¹²⁴, ao definir a noção de Capacidade Contributiva, é exatamente esta condição quem se torna responsável pela sua relativização, quem caracteriza sua subjetivação. Tal fato também foi percebido por ANTONIO BERLIRI¹²⁵, chegando este a afirmar que “o elemento que caracteriza a Capacidade Contributiva é a sua ligação com a pessoa do contribuinte”

Essa necessária acomodação dos critérios de quantificação do gravame às circunstâncias particulares do sujeito da imposição foi chamada, por SAINZ DE BUJANDA¹²⁶, de “subjetivação do imposto”. Às de costume, precisos e preciosos os ensinamentos do Professor Madrileno sobre o assunto:

La captación de la capacidad contributiva relativa de los sujetos no se produce tan solo a través de la naturaleza – real o personal – del presupuesto de hecho, de la discriminación – cuantitativa y cualitativa – de las rentas y de la estructura – proporcional o progresiva – de los tipos, sino también merced a una consideración de las circunstancias personales del contribuyente, a las que la normativa tributaria puede dar relevancia jurídica en cualquier zona de la imposición y a través de cualquiera de los elementos que, dentro de la relación tributaria, contribuyen a la fijación cuantitativa de la deuda fiscal.¹²⁷

Segundo entendimento de MANUEL DE JUANO¹²⁸, tem a Capacidade Contributiva caráter prevalentemente subjetivo. Para o eterno Reitor da Universidade de Rosário, é imperiosa a atribuição de um sacrifício pessoal ao contribuinte que dispõe de riqueza, ato de manifesta qualidade subjetiva quando atribuído à Capacidade Contributiva, por ele também chamada de potencialidade econômica.

¹²⁴ In: La Crisi dell'imposta personale sul reddito. P. 3. “Trata-se da medida em que os cidadãos podem suportar a carga tributaria levando em conta suas respectivas situações pessoais”. Tradução livre do Autor.

¹²⁵ In: Corso Istituzionale di Diritto Tributario, p. 118.

¹²⁶ Op. Cit. p. 230.

¹²⁷ Idem, p. 231.

¹²⁸ Op. Cit. p. 285.

Na feliz imagem de HELENO TORRES¹²⁹, sua subjetividade – da Capacidade Contributiva - está representada pelos poderes atribuídos à Administração Tributária mediante o §1º do art. 145 da Carta Magna de 1988, para, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, num esforço de confirmação dos seus propósitos de garantia ao direito de propriedade, bem como aos valores de segurança e previsibilidade de condutas, numa busca da verdade material compatível com os conceitos classificatórios legalmente qualificados.

¹²⁹ In: Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, p. 126. Interpretação e Integração das Normas Tributárias – Reflexões Críticas.

9 - CRITÉRIOS PARA A FORMULAÇÃO DO CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A formulação de qualquer Conceito é matéria de espinhoso trato. Já afirmamos anteriormente que o primeiro e fundamental obstáculo a ser superado para o cumprimento de tal propósito é o domínio dos termos que a linguagem nos oferece. *In casu*, em se tratando da locução “Capacidade Contributiva”, o domínio respeita à correta utilização dos termos pertencentes à Linguagem Jurídica, linguagem aberta onde a ambigüidade, a vaguidade e a imprecisão insistem – e insistirão, como apontado alhures - em se fazer presentes.

PAULO DE BARROS CARVALHO debruçou-se sobre o tema com a costumeira mestria que lhe é tão peculiar. Apontando com precisão o fracasso das tentativas doutrinárias em estabelecer parâmetros determinados, este notável jurista se recusou, ao exemplo de SAINZ DE BUJANDA, à formulação de sua conceituação (da Capacidade Contributiva).

Irrefutável o argumento que sustentou a sua negativa:

Trata-se de juízo de valor e, como tal, está mergulhado no terreno instável e movediço das elaborações individuais [...]. Posta uma exigência tributária concreta, não se sabe dizer, a não ser em hipótese-limite, a respeito de seu enquadramento no âmbito de abrangência daquele primado.¹³⁰

A meditação sobre suas preciosas palavras nos inspira à irrenunciável conclusão: Por mais que se esforce na tentativa particular e subjetiva de conceituar a Capacidade Contributiva, se assim proceder, ficará o Autor-Doutrinador adstrito a tais critérios e a eles subordinará sua formulação.

O pensamento CARVALHIANO evidencia sobremaneira importância destinada ao estudo da Capacidade Contributiva em suas concepções relativa e absoluta. Ao invés de dedicar-se à formulação de tal Conceito, prefere o Mestre

¹³⁰ In: Princípios Constitucionais Tributários, p. 56. Seu Texto: Legalidade. P. 55-60.

Paulista a análise de tais vertentes, apontando, *ab initio*, a sua observância por todas as figuras tributárias conhecidas no Brasil¹³¹.

Mesmo diante de tais dificuldades, a busca da conceituação da Capacidade Contributiva pela Doutrina é tarefa vetusta que se perpetua nos dias atuais. Estudiosos estrangeiros - assim como inúmeros doutrinadores brasileiros de escol - já se manifestaram, ou ao menos tentaram a sua elaboração ao longo do tempo.

Observe-se que a despeito de suas formulações serem provenientes e influenciadas por diferentes escolas e períodos, cada posicionamento doutrinário evidenciará uma identidade na escolha de critérios – verdadeiros pontos de interseção – fato este que, ao final, inegavelmente irá aproximá-los.

Esta observação nos permite afirmar, sem medo do equívoco, que o núcleo de toda conceituação de Capacidade Contributiva tomará por Norte a eleição de, ao menos, um dos seguintes critérios: a) Justiça Fiscal; b) Igualdade; c) Isonomia; d) Possibilidades Reais atribuídas ao Sujeito Passivo; e) Subsistência do Sujeito Passivo; f) Idoneidade Patrimonial do Sujeito Passivo e g) Proporcionalidade.

Ante a todo o exposto, imperiosa se faz a análise imediata da conceituação da Capacidade Contributiva segundo cada um dos critérios apontados.

9.1 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA JUSTIÇA FISCAL

O alcance da Justiça Fiscal já foi reconhecido como objeto da Capacidade Contributiva por inúmeros autores. Ninguém menos que FERNANDO SAINZ DE BUJANDA já se manifestou nesse sentido, ao dispor que a Capacidade Contributiva é um dos mais relevantes critérios de Justiça Distributiva consagrados em matéria tributária. Para o Mestre dos Mestres, o Legislador busca a Justiça Fiscal quando acata o Princípio da Capacidade Contributiva e incorpora ao elenco de fatos

¹³¹ In: Curso de Direito Tributário, p. 332-333.

imponíveis aqueles pressupostos de fato que, normalmente são expressivos de Capacidade Contributiva¹³².

Entretanto, SAINZ DE BUJANDA abre mão de conceituar a Capacidade Contributiva, apenas destacando o seu papel: “[...] supõe a titularidade de um patrimônio ou de uma renda, aptos em quantidade e qualidade para fazer frente ao pagamento do imposto, uma vez cobertos os gastos vitais e indispensáveis do sujeito”¹³³.

No Brasil, a relação apontada por SAINZ DE BUJANDA pode ser vista em RICARDO LOBO TORRES, quando este nos ensina que a Capacidade Contributiva “[...] nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão”¹³⁴.

Para o respeitado Autor Fluminense, a Capacidade Contributiva é o princípio mais importante de Justiça Fiscal, ao determinar “[...] que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”¹³⁵.

No mesmo sentido concluiu KIYOSHI HARADA, ao dispor que a Capacidade Contributiva é Princípio cujo escopo é o “atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”¹³⁶.

Adotando a mesma linha de pensamento, porém abstendo-se de conceituar a Capacidade Contributiva, ROQUE ANTONIO CARRAZZA dedicou-se a apontar suas formas de manifestação.

¹³² In: Hacienda y Derecho, V. IV, p. 550.

¹³³ In: Hacienda y Derecho, V. III, p. 190.

¹³⁴ In: A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte, p. 434. Artigo em Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa, p. 430-456.

¹³⁵ In: Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 79.

¹³⁶ In: Direito Financeiro e Tributário, p. 387.

Afirma este Autor que a correlação entre os impostos e a Capacidade Contributiva é “[...] um dos mecanismos mais eficazes para o alcance da Justiça Fiscal”¹³⁷. Ambas se identificam e se manifestam “[...] diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária”.

Evidente que ROQUE CARRAZZA tenha buscado inspiração em ALFREDO AUGUSTO BECKER, pelo fato de que este reconhecia o Princípio da Capacidade Contributiva como verdadeiro sinônimo de Justiça Tributária, sendo, ao final, genuína regra de Direito Nacional¹³⁸. Entretanto, lembremos que o Mestre Gaúcho desconsiderava ser o Princípio da Capacidade Contributiva a contribuição de cada indivíduo para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica (para ele tal consideração redundaria em verdadeira Tautologia¹³⁹).

9.2 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA IGUALDADE

ALFREDO BECKER não só reconheceu o Princípio da Capacidade Contributiva como sendo sinônimo de Justiça Fiscal, mas o elevou ao *status* de corolário do Princípio da Igualdade. Não outro foi o ensinamento de GERALDO ATALIBA: “Só há tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades, em matéria tributária, se cada qual tiver de contribuir com impostos, de acordo com sua Capacidade Contributiva.”¹⁴⁰ Para o saudoso ATALIBA, é o Princípio da Capacidade Contributiva inexorável e necessária consequência Princípio da Igualdade.

RUY BARBOSA NOGUEIRA também rendeu homenagens à Capacidade Contributiva sob a ótica da Igualdade. Para ele, trata-se de cristalização do fundamento e anseio de que a tributação se coadune com o ambiente social e

¹³⁷ In: Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 74.

¹³⁸ Idem. P 447.

¹³⁹ In: Teoria Geral do Direito Tributário, p. 439.

¹⁴⁰ Resposta dada à Pergunta formulada ao final de sua conferência “Do Sistema Constitucional Tributário ao TIT. P. 251. In: Curso sobre Teoria do Direito Tributário, p.227-252.

econômico da nação, refletindo, finalmente, a igualdade tributária dentro da concepção de justiça social¹⁴¹. (grifamos)

Se a Doutrina brasileira foi sutil em considerar a Capacidade Contributiva como simples reflexo do Princípio da Igualdade, os estrangeiros foram mais incisivos, ao comparar diretamente os dois princípios. Vejamos.

ALBERTO PINHEIRO XAVIER considerou o Princípio da Capacidade Contributiva como simples aspecto em que se desdobra o princípio da igualdade e não regra autônoma¹⁴². Segundo o ilustre Professor Lusitano, o legislador pode escolher

[...] livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma mas sempre deverá proceder a essa escolha entre situações da vida reveladoras de Capacidade Contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.¹⁴³ (grifamos)

Ao seu modo, RENATO MARTINS PRATES entendeu o Princípio da Capacidade Contributiva como agente revelador da exigência da igualdade no seu aspecto material, constituindo um dos pilares do Direito Tributário. Para ele, através de tal princípio, devem os membros da sociedade custear os encargos estatais proporcionalmente à sua riqueza ou Capacidade de pagar.¹⁴⁴

Por seu turno, KLAUS TIPKE definiu o Princípio da Capacidade Contributiva como critério de comparação para a aplicação do princípio da Igualdade, este formal e aberto. Para o Autor alemão, a Capacidade Contributiva não é senão uma denominação abreviada do princípio de imposição igualitária¹⁴⁵.

Na mesma esteira também o fizeram FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e JOSÉ MARQUES DOMINGUES DE OLIVEIRA Para o primeiro, serve a Capacidade Contributiva de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo

¹⁴¹ Direito Financeiro, p. 180-181.

¹⁴² In: Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, p.74.

¹⁴³ In: Manual de Direito Fiscal, V. I, p. 108.

¹⁴⁴ In: Interpretação Tributária e a questão da Evasão Fiscal, p.62-63.

¹⁴⁵ In: Die Steuerrechtsordnung, V. I, p. 479. Tradução livre de José Maria Arruda de Andrade.

tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual¹⁴⁶. Já para o segundo, trata-se de pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, sendo também expressão tributária da Igualdade¹⁴⁷.

Apontamos CARLOS PALAO TABOADA como sendo outro Autor que se absteve de Conceituar a Capacidade Contributiva em função de seus reflexos no campo da dogmática.

Preferiu o Professor Catedrático da Universidade Autônoma de Madrid utilizar-se da concepção formalista do Princípio da Igualdade, este como um postulado de equiparação entre duas situações iguais, buscando na noção de Capacidade Contributiva o critério de comparação entre elas¹⁴⁸.

A eleição do critério da Igualdade também pode ser verificada nos ensinamentos de VICTOR UCKMAR. Apesar de negar-se à conceituação da Capacidade Contributiva, o professor emérito da Universidade de Gênova reconheceu que a sua fórmula tem significado mais elevado e importante, na medida em que reafirma “[...] o princípio ou preceito da Igualdade de posições dos cidadãos, diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade”¹⁴⁹.

9.3 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA ISONOMIA

A Isonomia não é, definitivamente, um dos critérios utilizados pelos doutrinadores estrangeiros para a conceituação da Capacidade Contributiva. Muitos dos mais festejados autores consideraram seu estudo pelo Princípio da Igualdade, deixando de analisá-la sob a ótica da Isonomia.

¹⁴⁶ In: O Princípio da Realização da Renda, p. 298. Artigo em Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. V. I, p. 298-327.

¹⁴⁷ In: Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio, p. 50-51.

¹⁴⁸ In: El Principio de Capacidad Contributiva como Critério de Justiça Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos. P. 295. In: Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.

¹⁴⁹ In: Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, p. 84.

No Brasil, entretanto, podemos dar destaque a dois Autores que empreenderam esforços e atenção a tal critério: AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e HUGO DE BRITO MACHADO.

AMÍLCAR FALCÃO foi enfático ao afirmar que o postulado da Capacidade Contributiva está consagrado nos Estados modernos e representa a versão, em matéria tributária, do Princípio Geral da Isonomia¹⁵⁰. Já para HUGO DE BRITO, a Capacidade Contributiva o Princípio da Isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido.

Para este último, “Enquanto o Princípio da Isonomia fica a depender da definição dos critérios de justiça, o Princípio da Capacidade Contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade”¹⁵¹. Curioso observarmos a ligação da Capacidade Contributiva ao nascimento do binômio “Justiça-Isonomia”, quiçá um desdobramento ou uma releitura de outro binômio, “Justiça-Igualdade”, outrora apontado pelo Mestre de Todos ALFREDO BECKER.

9.4 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DAS POSSIBILIDADES REAIS ATRIBUÍDAS AO SUJEITO PASSIVO

*Sum igitur ea vectigalia, si modo necessaria probanda, qua in amnes ordines pro singulorum facultatibus exaequantur*¹⁵². A máxima atribuída a JEAN BODIN evidencia a escolha da análise das reais faculdades atribuídas ao Sujeito Passivo como método de apuração da Capacidade Contributiva.

FRANCO GAFFURI considerava a Capacidade Contributiva como a eqüitativa divisão das despesas, tomando por base a capacidade individual de suportar o encargo fiscal¹⁵³. Esta base também foi eleita por ERNESTO D’ALBERGO, quando o mesmo afirmou que a Capacidade Contributiva é a medida

¹⁵⁰ In: Fato Gerador da Obrigação Tributária, p. 68.

¹⁵¹ In: Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 38

¹⁵² Apud. TAMAGNO, Roberto. El Contribuyente, p. 62.

¹⁵³ In: L’Attitudine alla Contribuzione, p. 1.

em que os cidadãos podem suportar a carga tributária levando-se em conta suas respectivas situações pessoais¹⁵⁴.

Vale lembrar que estas “situações pessoais” se resumem à aptidão econômica pessoal para suportar as cargas públicas em maior ou menor grau¹⁵⁵, como bem observado por MANUEL DE JUANO.

TULIO ROSEMBUJ, ao considerar a Capacidade Contributiva como sendo a “[...] expressão de poder econômico de que é titular o sujeito na sociedade e expressivo da aptidão estrita de contribuir ao gasto público”¹⁵⁶, também é exemplo de doutrinador estrangeiro que elegeu o critério das possibilidades do sujeito passivo como instrumento de sua conceituação.

No Brasil, tal aptidão econômica foi chamada por CELSO RIBEIRO BASTOS de “ability to pay”¹⁵⁷. Para ele, adotar este critério significa equiparar a Capacidade Contributiva à possibilidade econômica do contribuinte de pagar tributos. Diante do mesmo teor colocamos BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, para quem a Capacidade Contributiva é “[...] o Princípio pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica”¹⁵⁸.

Também elegeram tal critério os autores IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e, finalmente, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO. Enquanto o primeiro conceitua a Capacidade Contributiva como sendo “[...] aquela potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio e necessidades do Erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los”¹⁵⁹; SOARES DE MELO identifica-a como a “[...] aptidão que determinadas pessoas têm para arcar com parcela do custo dos serviços públicos gerais, ou do fenômeno revelador da riqueza”¹⁶⁰.

¹⁵⁴ In: La crisi dell'imposta personale sul reddito, p. 3

¹⁵⁵ In: Curso de Finanzas y Derecho Tributário, Tomo I, p.278.

¹⁵⁶ In: Elementos de Direito Tributário

¹⁵⁷ In: Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, p. 121.

¹⁵⁸ In: Compêndio de Direito Tributário, p. 118.

¹⁵⁹ In: Teoria Da Imposição Tributária, p. 51.

¹⁶⁰ In: Contribuições Sociais no Sistema Tributário, p. 43.

Com a científica originalidade que tanto lhe é peculiar, EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, a despeito de considerar a Capacidade Contributiva como um dos direitos sociais enumerados no art. 6º da Constituição Federal, entende que a “[...] instituição de impostos haverá de levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, o que entreplica respeitar os direitos individuais relativos ao patrimônio, aos rendimentos e às atividades econômicas do sujeito passivo”¹⁶¹. Este respeito a real possibilidade atribuída ao Sujeito Passivo é, para este Autor, condição *sine qua non* para a aferição de tal Capacidade.

9.5 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA SUBSISTÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO

Como observado anteriormente, o insubstituível GERALDO ATALIBA inclinou-se em adotar o critério da IGUALDADE ao analisar o tema em testilha. Em companhia de CLÉBER GIARDINO, porém, o eterno Reitor da PUC/SP não desconsiderou o respeito ao critério da subsistência do sujeito passivo como elemento limitador da Capacidade Contributiva, naquela oportunidade chamada de Capacidade Econômica.

Em conjunto, concluíram que “[...] a Capacidade Econômica corresponde a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação”¹⁶². (grifamos) Esta arguta observação se refletirá em duas de suas grandes seguidoras: REGINA HELENA COSTA e MARIA RITA FERRAGUT.

REGINA HELENA COSTA relembra as importantes ponderações de seus Mestres ao afirmar ser a Capacidade Contributiva a “[...] aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”¹⁶³.

¹⁶¹ In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário, p. 26 (Separata).

¹⁶² In: Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Artigo: Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva. P. 142.

¹⁶³ In: O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 101.

Por sua vez, MARIA RITA FERRAGUT amplia e vivifica tal conceituação, ao reconhecer não a riqueza pessoal do contribuinte, mas a riqueza do fato jurídico. Assim nos ensina a jovem e brilhante Autora:

É a Capacidade Contributiva Princípio que visa “fazer com que o tributo seja exigido de acordo com a riqueza manifestada no fato, evitando que uma tributação excessiva comprometa os meios de subsistência dos cidadãos, ao mesmo tempo em que assegura que o Estado arrecade o necessário à sua subsistência. É, nesse sentido, a real capacidade de diminuir-se o patrimônio do contribuinte, considerando não sua riqueza pessoal, mas a riqueza do fato jurídico.¹⁶⁴

Não menos importantes as observações de GARCIA BELSUNCE e, novamente de SAINZ DE BUJANDA, exemplos claros do reconhecimento da Capacidade Contributiva sob este prisma.

Para BELSUNCE, tal Capacidade consiste na “[...] diferença entre a renda bruta do contribuinte e a soma que resulta do total de despesas indispensáveis à sua subsistência, uma adequada porcentagem por sua economia e capitalização”¹⁶⁵. Já SAINZ DE BUJANDA, além de estudar o tema sob a ótica da JUSTIÇA (como anteriormente já demonstrado) considerou como condição para a aferição de Capacidade Contributiva a cobertura dos gastos vitais e indispensáveis¹⁶⁶ do sujeito, como garantia à sua subsistência.

Por derradeiro, merece destaque o singular posicionamento de SUDÁ DE ANDRADE no que diz respeito à Capacidade Contributiva e o critério da subsistência por nós aqui trazido: Compara o Autor a Capacidade Contributiva com o Princípio da Igualdade de Sacrifício Mínimo, consistente no respeito à capacidade econômica dos contribuintes, exigindo deles o mínimo de sacrifício em sua contribuição para as rendas do Estado¹⁶⁷.(grifos apostos).

¹⁶⁴ In: Presunções no Direito Tributário, p. 95.

¹⁶⁵ In: Temas de Derecho Tributário, p. 115.

¹⁶⁶ In: Hacienda y Derecho, V. III, p. 190.

¹⁶⁷ In: Apontamentos de Ciência das Finanças, p. 130.

9.6 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA IDONEIDADE PATRIMONIAL DO SUJEITO PASSIVO

Este talvez seja o único dos critérios apontados cuja herança remonta diretamente à Ciência das Finanças. A adoção de tal critério evidencia duas características que aqui traduzimos: a) o comprometimento de seu Autor com tal Ciência; b) a tentativa de transportar conceitos Financeiras às formulações afetas ao Direito Tributário, outrora “dependente” da Ciência das Finanças.

Exemplificando a eleição de tal critério originariamente financista, FEDERICO MAFFEZZONI definiu a Capacidade Contributiva como a expressão da idoneidade patrimonial de um sujeito para concorrer aos gastos públicos e para recordar ao Legislador Financeiro seu dever de extrair desta uma valoração conforme a exigência do ambiente social em que opera¹⁶⁸. (grifos propositais).

As proposições de seus compatriotas FRANCESCO MOSQUETTI e G. A. MICHELI também evidenciam a adoção deste critério derivado do universo financista. Enquanto que para MOSQUETTI:

Capacidade contributiva não é, portanto, toda manifestação de riqueza, senão somente aquela potência econômica que deve julgar-se idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz das exigências econômicas e sociais fundamentais acolhidas em nossa Constituição.¹⁶⁹

MICHELI, por sua vez, conceituava a Capacidade Contributiva como a idoneidade em abstrato para contribuir à repartição do peso dos gastos com observância da Lei.¹⁷⁰

No Brasil não poderia ocorrer de modo diferente. A herança das idéias financeiras teve em seu expoente máximo ALIOMAR BALEEIRO. Em sua indispensável obra *Uma introdução à Ciência das Finanças*, o grande jurista Baiano definiu a Capacidade Contributiva do indivíduo como sendo sua “[...] idoneidade

¹⁶⁸ In: Il Principio di Capacita Contributiva Nel Diritto Finanziario, p. 3.

¹⁶⁹ In: El Principio de Capacidad Contributiva, p. 277.

¹⁷⁰ In: Las Presunciones y el Fraude de Ley em el Derecho Tributário. In: Revista de Derecho Financiero y de Hacineda Publica, p. 247-258.

econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”¹⁷¹.

Reconhecemos ZELMO DENARI como seguidor dos ensinamentos de BALEEIRO quando aquele identifica a Capacidade Contributiva com

[...] a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos. Trata-se, como se depreende, de simples dimensão jurídica da capacidade econômica, é dizer, de um patamar estabelecido pelo Legislador para submeter o contribuinte ao regime impositivo, à luz de critérios estabelecidos na Carta Constitucional.¹⁷²

9.7 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE

Já versava o escocês ADAM SMITH sobre a idéia da proporcionalidade e a necessidade de sua observância na aferição da Capacidade Contributiva em seu emblemático *Riqueza das Nações*. Para o “Pai da Economia Moderna”, “[...] cada um deve concorrer às cargas públicas, quando possível, em proporção a sua própria faculdade ou capacidade”¹⁷³.

EMANUELE MORSELLI apontou como o único critério a ser verificado na aferição da Capacidade Contributiva o pagamento dos tributos pelo contribuinte em proporção à sua renda e sua riqueza¹⁷⁴.

Observamos que no Brasil, MANUEL GONÇALVES FERREIRA FILHO deu maior destaque à proporcionalidade em detrimento do próprio significado econômico atribuído à Capacidade Contributiva, ao afirmar que “[...] o dever de concorrer cada qual na proporção de suas possibilidades para o custeio do Estado, tem um

¹⁷¹ In: Uma Introdução à Ciência das Finanças, p. 276.

¹⁷² In: Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva, p 76-91. Revista dialética de Direito Tributário n. 124, Janeiro/2006.

¹⁷³ In: TAMAGNO, Roberto. El Contribuyente, p. 62

¹⁷⁴ In: Corso di Scienza Della Finanza Pubblica, p. 205. Tradução livre do Autor

significado maior do que o econômico, alcançando as mais diversas formas de contribuição¹⁷⁵.

Apenas um hiato: Seria ingenuidade desconsiderar que algum Autor, brasileiro ou estrangeiro deixou, no momento do estudo da Capacidade Contributiva, de considerá-la sob a ótica do critério da Proporcionalidade. Nesse sentido estariam todos, senão quase todos, inseridos no rol daqueles que optaram por este critério. Entretanto, se aqui não comparecem, é dado ao fato de utilizarem deste como critério não menos importante, mas SUBSIDIÁRIO dentre os demais valorizados.

9.8 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO A DOUTRINA ESTRANGEIRA – A UTILIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS RESIDUAIS DA REVELAÇÃO DE RIQUEZA, DA DISTRIBUIÇÃO DE GASTOS PÚBLICOS E DA OBRIGAÇÃO PERANTE O ESTADO.

Uma vez demonstrado que grande parte da doutrina nacional e estrangeira evidenciou manifesta inclinação a pelo menos um dos critérios anteriormente por nós visitados, podemos afirmar que aqueles que não o fizeram utilizaram-se de outros critérios por nós considerados residuais, quais sejam: a) Revelação de Riqueza; b) Distribuição de Gastos Públicos e c) Obrigação perante o Fisco.

De antemão, impende salientar que utilizamo-nos do adjetivo “residual” no sentido etimológico da palavra: Falecem, portanto, quaisquer tentativas em diminuir a importância da utilização de tais critérios frente aos demais. Justificamos a sua reserva ao final em virtude de os mesmos aparecerem em manifestações esporádicas, *pero* não menos significativas.

¹⁷⁵ In: A Democracia Possível, p. 10.

9.9 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO RESIDUAL DA REVELAÇÃO DE RIQUEZA

Para JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, a Capacidade Contributiva é sinônimo de Capacidade Econômica, e esta, se aceita geralmente, significa posse de uma riqueza. O que revela a posse de tal riqueza é o patrimônio ou a renda do contribuinte, vez que elementos formadores do conjunto de seus bens econômicos¹⁷⁶. No mesmo sentido, cite-se RAMON VALDÉS COSTA, para quem a noção de Capacidade Contributiva se equipara, por sua concepção primitiva, à riqueza considerada em si mesma¹⁷⁷.

Em nossa leitura, DINO JARACH parece adotar o mesmo critério quando afirma que o Princípio em questão (a Capacidade Contributiva) pressupõe a existência de uma riqueza em uma manifestação direta ou indireta.

Vai além o Professor Ítalo-Argentino ao considerar que a Capacidade Contributiva também significa uma apreciação do Legislador, que a valora em função de determinada concepção política e de determinados fins¹⁷⁸.

No Brasil, ousamos afirmar que as idéias de LAPATZA, VALDÉS COSTA e JARACH reverberam nas explanações de SIDNEY SARAIVA APOCALYPSE: Mesmo reconhecendo a impressionante vacuidade constante no Princípio da Capacidade Contributiva, não se furta o Autor a considerá-lo como agente postulatório de hipótese tributária que revele riqueza do contribuinte¹⁷⁹.

¹⁷⁶ In: Curso de derecho Financiero Español, p. 439.

¹⁷⁷ In: Instituciones de Derecho Tributário, p. 446.

¹⁷⁸ In: Curso Superior de Derecho Tributário, p. 187

¹⁷⁹ In: A Capacidade Contributiva. Artigo em I Congresso Nacional de Estudos Tributários – Academia Brasileira de Direito Tributário.

9.10 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO RESIDUAL DA DISTRIBUIÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS

Para os adeptos deste critério, o pensamento impresso nas palavras do Investigador-Jurista português NUNO DE SÁ GOMES é bastante e justifica a sua escolha: “O princípio da Capacidade Contributiva pode ser traduzido no dever de concorrer para as despesas públicas na medida da capacidade de pagar.”¹⁸⁰

A nosso ver, JUAN CARLOS LUQUI também demonstrou predileção a este critério quando nos ensina que a Capacidade Contributiva é aquela capacidade de prestação que o Estado considera suficiente para a obtenção de recursos tributários, ao mesmo tempo, e sem prejuízo deles, alcançar por meio do emprego dos tributos objetivos políticos, sociais e econômicos¹⁸¹. (grifos apostos). Como se observa, o destaque foi dado à distribuição dos gastos do Estado aos Contribuintes, cuja valoração e suficiência foram anteriormente por este determinada.

Não diferente a manifestação de ALBERTO TARSITANO quando, em homenagem ao Mestre JUAN CARLOS LUQUI dispôs a respeito do duplo propósito atribuído à Capacidade Contributiva: de um lado, serve como pressuposto legitimador da distribuição do gasto público; do outro, como limite material ao exercício da potestade tributária¹⁸².

9.11 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SEGUNDO O CRITÉRIO RESIDUAL DA OBRIGAÇÃO PERANTE O ESTADO

Também pode ser considerada a Capacidade Contributiva como o simples parâmetro para a determinação da obrigação de contribuir às despesas públicas através dos impostos. Este o exato pensamento de ANTONIO BERLIRI, para quem tal determinação implica a discriminação da parte da riqueza do contribuinte que é

¹⁸⁰ In: Manual de Direito Fiscal, V. II., p. 124.

¹⁸¹ In: La Obligación Tributaria, p. 203.

¹⁸² In: Estudios de Derecho Constitucional Tributario: Em homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui, p. 303.

necessária para a satisfação de suas obrigações privadas daquela que será disponibilizada para as despesas públicas¹⁸³.

Atrevemo-nos a dizer que este critério evidencia demasiada relação entre a obrigação apontada e a sua causa. Buscamos escorar nossa afirmação no pensamento da ORESTE RANELLETTI, para quem a Capacidade Contributiva é justamente a causa última e imediata da obrigação de pagar impostos pelo cidadão, que possui ou realiza riqueza¹⁸⁴.

Nossa sugestão nos assegura conforto ao elegermos BENVENUTO GRIZIOTTI como Autor igualmente adepto de tal critério. Como já exposto algures, suas formulações a respeito da Teoria da Causa junto à Casa de Pavia tomaram por base os estudos de RANELLETTI. Nada mais natural que a escolha dos critérios para a abordagem do Tema Capacidade Contributiva fosse, para ambos, semelhante, senão idêntica.

Para GRIZIOTTI, a Capacidade Contributiva explica a distribuição dos gastos públicos mediante impostos, tanto diretos como indiretos e indica que a aplicação das cargas ocorra sem levar em conta o gozo, por parte dos contribuintes, dos diversos serviços públicos¹⁸⁵. Finalmente, aponte-se que JOSÉ OSWALDO CASÁS não se refere à Capacidade Contributiva como causa, mas como fundamento da obrigação do pagamento de tributos e da quantia da carga¹⁸⁶.

¹⁸³ In: Corso Istituzionale di Diritto Tributario, v1, p. 117/118.

¹⁸⁴ In: Natura Giuridica dell'imposta, p. 1064.

¹⁸⁵ In: Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. P. 143.

¹⁸⁶ In: Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, p. 736.

10 - A INCORPORAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO ATRAVÉS DE SUA ELEVAÇÃO À CATEGORIA DE PRINCÍPIO

Constatadas a vaguidade e imprecisão da locução Capacidade Contributiva, os estudiosos da Ciência das Finanças tentaram a ela imprimir significado mais concreto, buscando uma noção jurídica capaz de inseri-la harmonicamente à elaboração sistemática das normas de Direito Financeiro¹⁸⁷.

A evolução dos estudos Doutrinários resumiu-se, em um primeiro momento, à busca de uma definição (quicá conceituação) do “instituto” da Capacidade Contributiva e tomou por base, como já observado, a eleição de ao menos um dos critérios¹⁸⁸ anteriormente apontados, para a composição de seu núcleo de significação.

De antemão concluímos que a eleição dos referidos critérios antevia o momento histórico que se anunciava aos seus eleitores (a Doutrina). O Pensamento Jusnaturalista evidenciava sinais de sua superação. O fracasso político do Positivismo viria a se consumir com a derrota dos governos totalitários da Itália e Alemanha. Através de novas reflexões sobre o Direito, buscava a Doutrina a edificação da dignidade humana e sua correlação com o Direito, através do reconhecimento da função social deste último. Era verificado o nascimento do chamado Pós-Positivismo.

Ensina-nos LUIS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS tratar-se o Pós-Positivismo da

¹⁸⁷ FEDERICO MAFFEZZONI, em sua obra *Il Principio di Capacita Contributiva nel Diritto Finanziario* aponta com segurança BENVENUTO GRIZIOTTI como sendo o primeiro estudioso a empenhar, ao final de 1929, esforços nesse sentido.

¹⁸⁸ Oportuna a lembrança dos critérios anteriormente visitados: Justiça Fiscal, Igualdade, Isonomia, Possibilidades reais atribuídas ao sujeito passivo, Idoneidade patrimonial do sujeito passivo e, finalmente, Proporcionalidade.

[...] designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada *nova hermenêutica constitucional* e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana.¹⁸⁹

Em desenlace, conclui o Professor Titular de Direito Constitucional da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, juntamente com sua brilhante Assistente: “A valorização dos Princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética.”

Neste alvissareiro ambiente a Doutrina de escol passa a direcionar seus esforços não mais à definição da Capacidade Contributiva, mas à inserção harmoniosa desta “noção jurídica” ao Sistema de Direito Positivo. Para tanto, o rigor científico exigiu-lhe maior compreensão e reflexão sobre alguns assuntos (verdadeiras CONDIÇÕES à sua compreensão) que aqui passamos a abordar, em apertada síntese, na exata ordem de apresentação, quais sejam: a) A Noção Preliminar de Sistema; b) A Diferenciação entre o Sistema da Ciência do Direito e o Sistema do Direito Positivo e c) A Conjugação dos Elementos Sistemáticos do Direito Positivo enquanto “todo indecomponível”.

10.1 - A NOÇÃO PRELIMINAR DE SISTEMA

Trata-se o “sistema” de vocábulo com diferentes acepções. Como anteriormente observado, esta possibilidade múltipla de sentidos deriva da textura aberta da Linguagem Jurídica, em última instância, da Linguagem Natural.

A etimologia nos aponta a sua origem na Grécia de Platão e Aristóteles. Ensina-nos o jusfilósofo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR¹⁹⁰ que estes notáveis

¹⁸⁹ In: O começo da história: A nova interpretação constitucional e o papel dos Princípios no Direito Brasileiro”, p.9.

¹⁹⁰ In: O Conceito de Sistema no Direito, p. 9 ss. A melhor doutrina pátria reza em uníssono ao reconhecer a relevância e obrigatoriedade da leitura dos ensinamentos presentes em sua festejada tese de Doutorado intitulada “O Conceito de Sistema de Direito” defendida em 1970. Cite-se PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário, p. 128; Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 53;); FABIANA DEL PADRE TOMÉ (A prova no Direito Tributário, p. 37);

Pensadores empregaram a palavra *syn-istemi* no sentido de “algo organizado”, ao passo em que os estóicos utilizaram-na para designar o conceito de Cosmos. Hodiernamente sabemos que o significado do termo “Sistema” não guarda sinonímia com o apresentado pelos Gregos, fato já observado por MARIA HELENA DINIZ¹⁹¹ quando de seu clássico estudo sobre as Lacunas no Direito.

Em sua exposição, a insigne Professora da Universidade Católica de São Paulo excursiona por diferentes momentos históricos e aponta-nos a Idade Média como marco do aparecimento da palavra “Sistema”, notadamente nos séculos XVI e XVII, em alusão à Teoria da Música e à Teologia. Perpassando por considerações filosóficas levantadas por Christian Wolff, J.H Lambert, Kant, Hegel e Eisler, atribui ao teórico da Jurisprudência dos Interesses PHILLIP HECK a ligação do Sistema à noção de Ordem.

É justamente a esta “ordenação de elementos¹⁹² em conjunto segundo uma perspectiva unitária” que se refere o Professor da Universidade do México JUAN MANUEL TERAN ao formular o seu conceito de Sistema, como bem observado por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁹³ e EDUARDO JARDIM¹⁹⁴.

Não outra é a conceituação do Teórico do Direito MARCELO NEVES¹⁹⁵, para quem o “Sistema” é o “[...] conjunto de elementos (partes) que entram em relação formando um todo unitário”.

Rendendo homenagens à preciosidade que lhe é tão peculiar, filiamo-nos à significação de Sistema proposta por BARROS CARVALHO: “Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de Sistema.”¹⁹⁶

TÁREK MOUSSALLEM (As fontes do Direito Tributário, p. 63); MARIA HELENA DINIZ (As lacunas do Direito, p. 25).

¹⁹¹ In: As Lacunas no Direito, p. 22.

¹⁹² Para TERCIO SAMPAIO, este conjunto de elementos será denominado “repertório”, ao passo em que se denominará “estrutura” o complexo de relações entre eles estabelecidas. In: Introdução ao Estudo do Direito, p. 165.

¹⁹³ In: Teoria da Norma Tributária, p. 24.

¹⁹⁴ In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário, p. 31.

¹⁹⁵ Teoria da Inconstitucionalidade das Leis, p. 2.

¹⁹⁶ In: Curso de Direito Tributário, p. 128-129.

A adoção da formulação CARVALHIANA nos obriga à abertura de um ligeiro parêntesis: O modo pelo qual se relacionam os mencionados elementos, bem como a sua aglutinação e apresentação ao ser cognoscente (serem ou não as partes entidades lingüísticas) servirão de base para a construção das classes de sistemas.

Segundo prestigiosa¹⁹⁷ classificação sugerida por MARCELO NEVES¹⁹⁸, os sistemas podem ser divididos em REAIS OU EMPÍRICOS e PROPOSICIONAIS.

Serão considerados SISTEMAS REAIS OU EMPÍRICOS aqueles cujos elementos são constituídos por objetos do mundo físico e social (extra-lingüísticos, físicos, biológicos, psíquicos e sociais), estando vinculados através de suas relações de causalidade (princípio da causalidade física¹⁹⁹). Por seu turno, serão chamados SISTEMAS PROPOSICIONAIS aqueles formados por proposições revestidas por linguagem, distinguindo-se em NOMOLÓGICOS e NOMOEMPÍRICOS.

Cabe-nos uma observação. Apresentado à classificação proposta por MARCELO NEVES, o Mestre PAULO DE BARROS CARVALHO inicialmente atribuiu-lhe validade condicionando-a a um necessário corte na relação da linguagem com o sujeito do conhecimento²⁰⁰. Posteriormente, melhor refletindo sobre o tema e em coerência com o seu quadro de referências, proclama a auto-referencialidade da linguagem enquanto ente sustentável, refutando com convicção a aceitação da subespécie dos SISTEMAS REAIS proposta por seu Autor²⁰¹.

No mesmo sentido, cite-se a perspicácia de FABIANA TOMÉ²⁰², ao não quedar silente diante de tal divisão:

¹⁹⁷ A adoção de Classificação de MARCELO NEVES resta-se sedimentada pela boa Doutrina. Cite-se Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 48; Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p.55; Curso de Direito Tributário, p. 130); Eurico Santi (Lançamento Tributário, p. 42); Fabiana Tomé (A Prova no Direito Tributário, p. 38).

¹⁹⁸ In: Teoria da Inconstitucionalidade das Leis, p.4.

¹⁹⁹ In: BARROS CARVALHO, Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 57.

²⁰⁰ Esta condição pode ser depreendida da leitura de sua Tese apresentada em 1996 ao Concurso para professor-titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

²⁰¹ In: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 50-51. "É preciso acentuar que a subespécie dos sistemas reais não pode ser aceita no âmbito do modelo que venho desenvolvendo, exatamente porque pressupõe objetos da experiência que extrapassam os limites da linguagem".

²⁰² A Prova no Direito Tributário, p. 38.

Não obstante seja comum a distinção entre sistemas reais e proposicionais, conforme os elementos pertençam ao mundo da experiência ou caracterizem enunciados lingüísticos, tal dicotomia fica sem sentido diante da consideração de que a linguagem é constitutiva da realidade. Daí falarmos apenas em sistemas proposicionais [...].

A coerência presente nas observações aqui apartadas nos obriga a deixarmos de lado a análise dos SISTEMAS REAIS, deitando nossas especulações apenas sobre os SISTEMAS PROPOSICIONAIS, nos reportando imediatamente à análise de suas modalidades NOMOLÓGICAS e NOMOEMPÍRICAS.

São os SISTEMAS NOMOLÓGICOS desprovidos de denotação existencial, vez que partem de postulados e desenvolvem-se pelo método inferencial-dedutivo. Suas partes consistem em entidades ideais (v.g, os Sistemas Matemáticos), como bem observado por FABIANA DEL PADRE TOMÉ²⁰³.

Apropriadas as palavras de EURICO SANTI²⁰⁴ ao visitar os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, quando sinteticamente assim resumiu: “Os sistemas nomológicos são aqueles compostos de proposições analíticas, cujo desenvolvimento dá-se mediante processo dedutivo a partir de uma base axiomática situada no interior do sistema.” Tratam-se, portanto, de sistemas meramente formais; ricos, no plano sintático e pobres nos ângulos semântico e pragmático²⁰⁵.

Já os SISTEMAS NOMOEMPÍRICOS, também chamados de PROPOSICIONAIS EMPÍRICOS são aqueles formados por proposições descritivas ou prescritivas, cuja denotação existencial reflete a referência empírica de tais proposições.

Finalmente, podem os Sistemas Nomoempíricos ser classificados segundo o critério da FUNÇÃO EMPREGADA NA LINGUAGEM DE SEUS ENUNCIADOS. Serão **DESCRITIVOS** quando buscarem a representação dos dados mediante proposições apofânticas (ou descritivas), como no caso da **CIÊNCIA DO DIREITO**. Finalmente, serão **PRESCRITIVOS** quando vertidos em linguagem prescritiva e

²⁰³ Idem, p. 38.

²⁰⁴ In: Lançamento Tributário, p. 43.

²⁰⁵ Ver TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, In: Fontes do Direito Tributário, p.67.

dirigidos à conduta social, restando-se representados por proposições deônticas pretensamente válidas, ao exemplo do **DIREITO POSITIVO**.

Fechado este parêntesis regressivo, nos é permitido afirmar peremptoriamente que o “Sistema” é uma reunião de objetos e seus atributos, servindo de aparelho teórico²⁰⁶ a possibilitar o estudo da realidade, verdadeiro “conceito instrumental de ciência”. Sua finalidade, portanto, é transmitir ao discurso científico a “[...] idéia de correção e perfeição formal que pressupõe a validade lógico-racional de suas proposições”, como bem apontado por EURICO SANTI²⁰⁷.

Familiarizados à noção de Sistema, cabe-nos a sua obrigatória coordenação com o universo do Direito. Apropositado o escólio do saudoso GERALDO ATALIBA: “De pouco vale a familiaridade com certas informações, se não se as coordena com o universo do Direito, se não se sabe filiá-las, explica-las e concatená-las com os fundamentos em geral, e com o todo sistemático onde inseridas.”

10.2 - A DIFERENCIAÇÃO ENTRE O SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO E O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

Já apresentados à Noção de Sistema, podemos assim resumi-la, tomando emprestadas as palavras do mestre LOURIVAL VILANOVA²⁰⁸:

Falamos de Sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. O conceito formal de todo (no sentido husserliano) corresponde ao sistema. Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são elementos do Sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser estrutura.

²⁰⁶ In: DINIZ, Maria Helena. As Lacunas do Direito, p. 22.

²⁰⁷ In: Lançamento Tributário, p. 41.

²⁰⁸ In: As Estruturas Lógicas...p. 173.

Quando analisamos os tipos de Sistema, nos foi possível atribuir esta condição tanto à Ciência do Direito quanto ao Direito Positivo, este também chamado livremente por BARROS CARVALHO de ordenamento²⁰⁹.

Ao tratarmos da Ciência do Direito enquanto Sistema, esta foi classificada como Sistema Proposicional Empírico Descritivo ou Nomoempírico Descritivo, dado que as descrições de normas estão no nível do conhecimento jurídico. Linguagem descritiva, portanto. Por seu turno, foi o Direito Positivo classificado como Sistema Proposicional Empírico Prescritivo ou Nomoempírico Prescritivo, trazendo em seu bojo as normas, notadamente através da Linguagem Prescritiva.

Apesar de serem a Ciência do Direito e o Direito Positivo reconhecidos como Sistemas em sua modalidade Proposicional Empírica (aquela Descritiva, esta Prescritiva), os dois não se confundem. Uma vez mais nos socorremos do pensamento CARVALHIANO para fundamentarmos nossas afirmações:

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.²¹⁰

10.3 - O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

Ensina-nos NORBERTO BOBBIO que foi através da Teoria do Ordenamento Jurídico que se chegou à caracterização do que conhecemos por Positivismo Jurídico, também chamado de Direito Positivo. Esta Teoria foi responsável pela consideração do Direito “[...] não como norma singular ou como um acervo de normas singulares, mas como entidade unitária constituída pelo conjunto sistemático de todas as normas”²¹¹.

²⁰⁹ In: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 53.

²¹⁰ In: Curso de Direito Tributário, p. 1.

²¹¹ In: O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito, p. 197.

Baseada nos caracteres fundamentais da unidade²¹², coerência²¹³ e completitude, a Teoria do Ordenamento Jurídico surgiu entre o final do século XVIII e o início do século XIX, encontrando em HANS KELSEN o seu “fundador” e maior expoente.

Afirma BOBBIO que o resultado dos estudos KELSENIANOS surgiu em decorrência da “[...] necessidade de se atribuir unidade a um conjunto de normas jurídicas fragmentárias, que constituíam um risco permanente de incerteza e de arbítrio²¹⁴” (grifamos). Buscou, portanto, o Positivismo Jurídico conferir homogeneidade a todas as suas regras através da sua normatividade.

Ao analisar o pensamento kelseniano, LOURIVAL VILANOVA chega às mesmas conclusões de NORBERTO BOBBIO, quando reconhece a NORMA FUNDAMENTAL como sendo o ponto de partida à homogeneidade propagada pela Teoria do Ordenamento Jurídico²¹⁵. Arremata o Professor Pernambucano: “A unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento-de-valoridade desse sistema – a Constituição positiva, ou, em nível epistemológico, a Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, a norma fundamental.”²¹⁶

²¹² Das lições de NORBERTO BOBBIO, ressalte-se que a unidade toma diferente conceituação para os Jusnaturalistas e para os Juspositivistas. Para os primeiros, o Direito constitui um sistema unitário, porque todas as suas normas podem ser deduzidas por um procedimento lógico uma da outra até que se chegue a uma norma totalmente geral, que é a base de todo o sistema e que constitui um postulado moral auto-evidente. De outra banda, aponta-nos o Jusfilósofo de Torino que para os Juspositivistas, ao contrário, o Direito constitui uma unidade num outro sentido: não porque as suas normas possam ser deduzidas logicamente uma da outra, mas porque elas todas são postas (direta ou indiretamente, isto é, mediante delegação a autoridades subordinadas) pela mesma autoridade, podendo assim todas serem reconduzidas à mesma fonte originária constituída pelo poder legitimado para criar o direito.

²¹³ Mesmo sob o risco de estarmos equivocados, afirmamos ser esta a mesma coerência traduzida em adequação do Conceito de Sistema no Direito Positivo à praticabilidade do pensamento sistemático na Ciência do Direito, consoante os ensinamentos de CLAUS-WILHELM CANARIS citados por EURICO SANTI em seu festejado Lançamento Tributário, p. 45.

²¹⁴ Idem, p. 198.

²¹⁵ Em suas palavras: O que confere homogeneidade a todas as regras de Direito positivo é a sua normatividade. O ponto de partida é normativo: a norma fundamental, para tomarmos o modelo kelseniano de explicação. Consiste essa homogeneidade estrutural no modo constante de relacionar os dados ou elementos (fatos e condutas) da experiência. Se o relacionamento segue o esquema da causa-efeito, temos *natureza*; se o nexó é de dever-ser (dado A, deve-ser B), temos a imputação. Não somente a unidade do sistema, mas a unicidade do ponto de partida caracterizam o sistema do Direito Positivo. In: As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 165.

²¹⁶ Idem, p. 180. Retomaremos esta ponderação de LOURIVAL VILANOVA quando formos abordar a relação existente entre os Princípios Constitucionais da Justiça e da Capacidade Contributiva.

Ainda sobre a NORMA FUNDAMENTAL e o pensamento kelseniano, reiteram o exposto as mais que oportunas considerações de PAULO DE BARROS CARVALHO, cujo teor aqui colacionamos:

A descoberta da norma fundamental, por HANS KELSEN, é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental não se prova nem se explica. É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedam.²¹⁷ (grifos apostos)

Das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO²¹⁸ e de LOURIVAL VILANOVA²¹⁹ ousamos sintetizar a seguinte formulação: Direito Positivo é ou tende a ser Sistema Social dirigido ao campo material das condutas intersubjetivas, composto por uma estrutura hierarquizada de normas jurídicas de formação ou construção submetidas à fundamentação ou derivação, inter-relacionadas segundo um princípio unificador, cuja dinâmica é manifestada por seu poder auto-regulatório.

Nosso grifo não é sem propósito. É justamente a existência de um Princípio Unificador que possibilita a unidade e homogeneidade do Sistema Nomoempírico do Direito. É ele quem torna obrigatória a convergência de todas as normas do Sistema para um único ponto: a NORMA FUNDAMENTAL, fundamento de validade de uma Constituição Positiva.

²¹⁷ In: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 60-61.

²¹⁸ Merecida a transcrição do pensamento do insigne Professor Paulista: As normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Se pensarmos neste conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente À região ôntica dos objetos culturais, visto que é produzido pelo homem para disciplinar a convivência social, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas. In: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 54.

²¹⁹ Rendemos homenagens ao Mestre Pernambucano, também transcrevendo sua exposição: “O Direito positivo, sempre historicamente individualizado pelo substrato social a que responde, como contrapartida normativa, tem estruturas de diversos tipo. Em conjunto, é uma estrutura social, inseparável o suporte factual e a capa normativa, pois não há fato social sem normatividade... Assim, o direito positivo se não é, tende a ser um sistema... As partes são as proposições. Onde há sistema há relações e elementos, que se articulam segundo leis. Se os elementos são proposições, sua composição interior obedece leis de formação ou de construção”.

Nas palavras do próprio KELSEN²²⁰, é a norma fundamental que constitui a unidade e a pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.

Para encerrarmos o assunto, suas postimeiras, porém consolidadoras palavras proferidas durante o ano de 1949, a respeito da significância e do papel da Norma Fundamental no ordenamento jurídico²²¹:

La razón de validez de un ordenamiento jurídico es su norma fundamental, de la cual se deriva la validez de la primera constitución. Pero el jurista presupone una norma fundamental refiriéndose a una constitución, tan solo si esta constitución es la base de un orden jurídico eficaz. En otras palabras: la ciencia del Derecho atribuye a un instrumento que se presenta subjetivamente como la primera constitución de un Estado, la significación objetiva de una norma jurídica válida solamente si las normas expedidas sobre la base de este instrumento son en conjunto eficaces; esto quiere decir que se crean y aplican em conformidad con este instrumento.

10.4 - O SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO

Como anteriormente aludido, a condição de Sistema é atribuível tanto ao Direito Positivo quanto à Ciência do Direito, dado que o *logos proposicional*²²² encontra-se presente nos dois planos. Enquanto corpo de linguagem, podemos afirmar que a Ciência do Direito encontra-se acima da linguagem do Direito Positivo, devido ao fato de discorrer sobre esta, tratando-se, portanto, de verdadeira linguagem de sobrenível²²³. Por sua vez, sob a ótica sistemática, é a Ciência do Direito “[...] um sistema cognoscente sobre outro sistema prescritivo, mas tomando o sistema-objeto, o do Direito Positivo, em seu aspecto formal”²²⁴.

²²⁰ In: Teoria pura do Direito, p. 217.

²²¹ In: Problemas Escogidos de la Teoria Pura Del Derecho: Teoria Egologica y Teoria Pura, p. 54.

²²² LOURIVAL VILANOVA. Op. Cit. p. 172.

²²³ PAULO DE BARROS CARVALHO, In: Curso de Direito Tributário, p. 3.

²²⁴ LOURIVAL VILANOVA, Op. Cit. p. 168.

Se outrora recorremos a LOURIVAL VILANOVA e BARROS CARVALHO para pormenorizar o Sistema do Direito Positivo, o mesmo faremos neste instante, desta vez invocando suas considerações sobre o Sistema da Ciência Jurídica.

VILANOVA observa que:

O sistema reside na articulação consistente de proposições teóricas, na presença de uma estrutura formal global que interliga as partes – as proposições, na composição de um todo unitário, endereçado a um domínio homogêneo –, as normas jurídicas positivas e os fatos-do-mundo²²⁵, na medida em que tais normas os convertem em substratos de pressupostos ou conseqüências (elementos constituintes da proposição normativa²²⁶). (grifou-se)

BARROS CARVALHO, ao seu estilo, demonstrou novamente seu rigor científico na escolha precisa das palavras, assim ensinando:

A Ciência do Direito estuda o sistema nomoempírico do direito positivo, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, que KELSEN chama de “norma hipotética fundamental”, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática²²⁷. A contar desse Texto Básico, as restantes normas do sistema distribuem-se em vários escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide as regras individuais de máxima concretude.²²⁸

Uma vez mais temos referência à Norma Hipotética Fundamental fruto do ensaio KELSENIANO. A importante lembrança de BARROS CARVALHO foi observada por TARÉK MOUSSALLÉM, quando o Mestre capixaba assim sintetizou suas considerações a respeito da Ciência em apreço: “A Ciência do Direito (dogmática) descreve o direito positivo na sua estrutura hierárquica a partir do

²²⁵ Podemos inferir que os “fatos do mundo” aos quais se refere VILANOVA” coincidem o objeto da Ciência do Direito apontado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., qual seja, o comportamento do ser humano. Nas palavras deste: “Envolvendo sempre um problema de decidibilidade de conflitos sociais, a Ciência do Direito tem por objeto central o próprio ser humano que, pelo seu comportamento, entra em conflito, cria normas para splucioná-lo, decide-o, renega suas decisões etc”. (grifos apostos). In: A Ciência do Direito, p. 47.

²²⁶ Op. Cit. p. 193.

²²⁷ Sobre a contradição sintática e o seu comprometimento com a verdade, ver LOURIVAL VILANOVA em sua irretocável e mais que clássica obra “Sobre o Conceito de Direito”.

²²⁸ In: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 61.

postulado da Norma Hipotética Fundamental, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática.”²²⁹

Isto posto, forçoso é concluir que a condição de “Sistema” deve ser atribuída, sem qualquer ressalva, tanto ao Direito Positivo quanto à Ciência do Direito. Temos, portanto, a existência de DOIS DIFERENTES SISTEMAS, com suas propriedades individuais, restando incompatível a inserção de proposições descritivas e prescritivas em um só Sistema.

Encerram e concluem nossas considerações em favor da dualidade sistemática apontada as palavras de PONTES DE MIRANDA observadas por LOURIVAL VILANOVA²³⁰: “O Direito é um Sistema Lógico de proposições. Mas tanto o Direito-ciência, como o Direito Positivo.”

10.5 - A CONJUGAÇÃO DOS ELEMENTOS SISTEMÁTICOS DO DIREITO POSITIVO ENQUANTO “TODO INDECOMPONÍVEL”

Das palavras conclusivas de PONTES DE MIRANDA que encerraram nossa última exposição temática depreendemos tratar-se o Direito de “Sistema Lógico de Proposições”, que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos²³¹, cujas estruturas são encobertas “[...] pelas referências conceptuais a fatos-do-mundo (eventos e condutas) que o Sistema Jurídico trouxe para seu universo”²³².

Interessa-nos esta passagem dos fatos-do-mundo para o Sistema Jurídico. Entretanto, indispensável a ressalva: Não se confundem o Sistema Jurídico com o Sistema Normativo do Direito.

²²⁹ In: Fontes do Direito Tributário, p. 68.

²³⁰ In: As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 172.

²³¹ In: Tratado de Direito Privado, Tomo I, p.1

²³² In: VILANOVA, Lourival. Op. Cit. p. 66. Complementa o Autor: Tem fundamento denominar-se sistema lógico tanto ao conhecimento jurídico-dogmático quanto ao Direito positivo. Um e outro apresentam essa nota comum: são constituídos de linguagem, ainda que descritiva, uma, prescritiva, outra.

Enquanto o Sistema Normativo do Direito é o “[...] conjunto harmônico das normas existentes na ordem jurídica”, compreende o Sistema Jurídico além deste conjunto organizado de normas, todas as demais proposições prescritivas da natureza não normativa²³³.

Reconhecendo a relevância de tal distinção, também a ela lançou luzes PAULO DE BARROS CARVALHO, em sua consagrada obra “Teoria da Norma Tributária²³⁴”, cuja inspiração remete aos ensinamentos do já mencionado Professor da Universidade do México JUAN MANUEL TERÁN, *verbis*:

Debe entenderse por sistema jurídico no solo las normas establecidas para una comunidad, para un país unitariamente, sino también las situaciones jurídicas derivadas de ellas; es decir, los contratos entre particulares, las querellas penales, en suma todo lo que es actuado dentro de las normas jurídicas, también forma parte de la organización sistematizada del derecho.

Isto posto, tempestivo recorreremos à advertência do saudoso GERALDO ATALIBA, bem observada pelo espírito sagaz de EDUARDO JARDIM²³⁵: “Não é a soma de elementos que perfaz um sistema, mas a conjugação²³⁶ de elementos inter-relacionados com Princípios Fundamentais compondo um todo indecomponível” (grifamos). Ninguém menos que ATALIBA para emprestar-nos as palavras que titulam este item expositivo.

Neste instante oportuna se torna a observação do próprio EDUARDO JARDIM:

²³³ PAULO DE BARROS CARVALHO, In: Teoria da Norma Tributária, p. 23. Nos ensina o autor em sua “Teoria da Norma Tributária” às fls. 34 que: “o Sistema jurídico é formado por juízos de estrutura hipotética que se conjugam a juízos outros de estrutura categórica (as proposições que descrevem estados, pessoas e coisas), esses com funções anclares na ordem jurídica global”.

²³⁴ Op. Cit. p. 24.

²³⁵ In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário, p. 31-32.

²³⁶ Conhecedor do bom Direito que era, concluímos irrenunciável ter GERALDO ATALIBA se inspirado nas ensinanças de NORBERTO BOBBIO. Em sua clássica obra “Teoria do Ordenamento Jurídico”, assim se posicionou BOBBIO: “Inexiste norma jurídica isolada e, acrescentemos, fonte normativa sem vinculação interna: tudo está dentro do ordenamento, e só é explicável em função do todo que é o ordenamento jurídico”. *Apud*. LOURIVAL VILANOVA, As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 63.

Cumpra observar que a tarefa de compreender qualquer um dos Sistemas referidos requer um traço em comum, na proporção em que o intérprete deve conhecer o significado do que seja Sistema, bem como haverá de reconhecer quais são os PRINCÍPIOS do Sistema. (destacamos)

Comunga do mesmo entendimento PAULO DE BARROS CARVALHO, ao afirmar que só poderá o estudioso satisfazer suas pretensões cognoscentes acerca de qualquer Sistema (em especial do Direito Positivo) através de seu “envolvimento com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por juízos que chamamos de PRINCÍPIOS”. (destaques apostos)

É justamente a estes vetores axiológicos que se referia AGUSTÍN GORDILLO²³⁷ quando diferenciou os Princípios de Direito Público das simples Normas, consoante observação de REGINA HELENA COSTA ao analisar a juridicidade da CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, naquela oportunidade por ela reconhecida como verdadeiro PRINCÍPIO de nosso Sistema de Direito Positivo.

A nosso ver, os três primeiros pensadores - legítimos representantes da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - rezam em uníssono, ao ditarem, por um lado, a necessidade do reconhecimento da Unidade Sistemática; por outro, o obrigatório reconhecimento dos Princípios componentes desse Sistema²³⁸.

E não é só: Entendemos que REGINA HELENA COSTA, legítima “herdeira” da mesma escola deixa crer, já em 1992, nas entrelinhas de sua exposição, que a concepção da harmonização da CAPACIDADE CONTRIBUTIVA com os Princípios do Direito Positivo (do Sistema Constitucional Tributário, por óbvio) deu-se por sua

²³⁷ In: *Introducción al Derecho Administrativo*, 2ª ed., pp. 176-177. Apud. COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 32.

²³⁸ Uma observação se faz importante: Entendemos por ultrapassada a discussão acerca da natureza da norma acolhedora do Princípio da Capacidade Contributiva, se programática ou preceptiva (operativa). Lastreamos nosso entendimento nas lições de Luís Roberto Barroso. Para o Autor, a visão crítica que muitos autores mantêm em relação às normas programáticas é, por certo, influenciada pelo que elas representavam antes da ruptura com a doutrina clássica, em que figuravam como enunciados políticos, meras exortações morais, destituídas de eficácia jurídica. Modernamente, a elas é reconhecido valor idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição, como cláusulas vinculativas, contribuindo para o sistema através dos princípios, dos fins e dos valores que incorporam. Sua dimensão prospectiva ressalta, Jorge Miranda, é também uma dimensão de ordenamento jurídico, pelo menos ao Estado Social. In: *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*, p. 111.

elevação (daquela Capacidade) à mesma categoria de tais vetores normativos, por força de sua generalidade e abrangência.

Suas palavras afiançam nosso entendimento:

Diante das lições apresentadas, não resta dúvida de que a norma se impõe a observância da Capacidade Contributiva traduz-se num autêntico princípio. Trata-se de regra geral e abrangente que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos.²³⁹

Em verdade, entendemos que a leitura de REGINA HELENA COSTA reflete a concepção acerca dos Princípios adotada pela Teoria Clássica do Direito Público²⁴⁰, cuja difusão pôde ser verificada junto aos estudos de Direito Administrativo, trasladando-se, posteriormente, aos trabalhos de Direito Constitucional. Filiam-se a esta corrente os maiores publicistas dos séculos XIX e XX, os mesmos que elevaram os Princípios à condição de “grandes pilares do ordenamento jurídico”.

Nosso entendimento segue a esteira da manifestação de HUMBERTO ÁVILA²⁴¹ sobre o assunto. Para o Autor gaúcho:

É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam seus efeitos. Dela

²³⁹ Op. Cit. p. 32.

²⁴⁰ Em interessante estudo a Segurança Jurídica e os Princípios e Regras, HUMBERTO ÁVILA ao diferenciar os princípios das regras nos ensina que a adoção da Teoria Clássica do Direito Público dá-se pelos que admitem que “os princípios são normas portadoras de elevado grau de abstração (destinam-se a um número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e, por isso, exigem uma aplicação influenciada por um elevado grau de subjetividade do aplicador, contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número (quase) determinado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número (quase) determinado de pessoas), e, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete”.

²⁴¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica, Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito, SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), São Paulo, Noeses, 2005. p. 251-277.

também decorrem as assertivas no sentido de que os princípios, em contraposição às regras, veiculam valores.

O mesmo Autor não deixa escapar o fato de que elevação da Capacidade Contributiva à categoria de Princípio (tradução da distinção entre as espécies normativas) com base no grau de abstração e generalidade é matéria de grande difusão entre a doutrina do Direito Tributário. Entretanto, conclui pelo desserviço prestado por estes dois vetores, indicando que o seu uso resulta em inconsistência semântica²⁴² e sintática²⁴³.

Entendemos que as preocupações de HUMBERTO ÁVILA acerca da inconsistência nos campos semântico e sintático derivam do fato de serem os Princípios, segundo as lições de KARL LARENZ²⁴⁴, quem estabelecem justamente estas coordenadas (semânticas e sintáticas) de uma infinidade de regras.

A evolução do pensamento doutrinário é indiscutível. Curioso observarmos que esta evolução também é encontrada nas reflexões de REGINA HELENA COSTA. A inquietude científica da então Mestranda fez com que, ao longo dos 15 anos passados desde a apresentação de sua Dissertação junto à Universidade Católica de São Paulo, rendesse reflexões contínuas sobre o tema. A generalidade e abrangência da Capacidade Contributiva que outrora justificavam a sua elevação à Categoria de Princípio deram lugar à MAGISTRAL abordagem sobre o assunto em

²⁴² Assim dispõe o Autor: “A inconsistência semântica está na impropriedade da definição de princípio com base no elevado grau de abstração e generalidade. Esse critério de distinção entre as espécies normativas sofreu pesadas críticas. Uma delas, talvez a principal, seja a de que toda norma, porque veiculada por meio de linguagem, é, em alguma medida, indeterminada, descabendo por isso, fazer uma distinção entre as espécies normativas com base em algo que é comum a todas elas – a indeterminação... O mesmo ocorre com relação ao conteúdo valorativo. Toda norma, porque destinada a atingir determinada finalidade, serve de meio para a realização de valores, sendo que as regras servem de meio para a concretização de, no mínimo, dois valores: o valor formal de segurança, pois as regras têm uma pretensão de decidibilidade inexistente no caso dos princípios; e o valor substancial específico, já que cada regra tem a finalidade que lhe é subjacente. Por essa razão, descabe fundar uma distinção entre as espécies normativas no conteúdo valorativo se ele, em vez de extremá-las, termina as aproximando”. Op. Cit. p. 267-268.

²⁴³ Novamente as palavras do Autor: “A inconsistência semântica traz implicações no plano sintático: muitos autores que definem os princípios como aquelas normas portadoras de propriedades específicas (elevado grau de abstração e generalidade) insistem em qualificar de princípios normas que não têm aquelas propriedades”. Op. Cit. p. 268.

²⁴⁴ Derecho Justo: Fundamento de Ética Jurídica. P. 33. Para o jusfilósofo Professor de Göttingen, os princípios “desempenham uma função pragmática de fundamental importância na compostura da ordem jurídica e que possuem uma função positiva e outra negativa. A função positiva consiste no influxo que exercem nas sucessivas decisões e, desta forma, no conteúdo de regulação que tais decisões criam. De outra parte, na função negativa, operam a exclusão dos valores que lhes são contrários e a invalidação das normas que neles se fundam”.

sua novíssima obra “Praticabilidade e Justiça Tributária – Exeqüibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte”.

Em seu novo trabalho, a Autora (hoje Doutora e Desembargadora Federal), com segurança inquestionável, busca nos ensinamentos de JOSÉ CABALTA NABAIS²⁴⁵ as razões que elevaram a Capacidade Contributiva à categoria de Princípio. Merecida a transcrição dos ensinamentos deste respeitado Autor Português:

Por isso, compreende-se que o apelo ao princípio da Capacidade Contributiva, a que se assiste um pouco por toda a parte, não obstante a diversidade que apresenta, não é senão a expressão da tentativa de afirmação da idéia do Estado de Direito material, no cada vez mais absorvente e indomesticável domínio da tributação, depois de, há bastante tempo, a mesma idéia se ter afirmado com assinalável êxito na generalidade dos sectores da acção estadual, através essencialmente da subordinação desta aos direitos fundamentais e do seu efectivo controlo pelas jurisdições constitucionais.

Continua o Professor de Coimbra sua exposição:

Pois bem, é o diagnóstico deste défice, relativamente ao qual converge a generalidade das análises, o pano de fundo que está por detrás da (re) vitalização do princípio da capacidade contributiva, visto como uma terapia, ao lado de outras, capaz de anular ou ao menos diminuir o fosso que se foi instalado entre o direito fiscal e o restante do direito público, a expensas aliás de pretensões autonomistas que, por excessivamente ancoradas em aspectos formais, mormente no princípio da legalidade fiscal, se revelaram contraproducentes, ao redundarem, afinal de contas, num regime de *apartheid* desfavorável ao desenvolvimento do direito dos impostos.

Feitas as digressões e retornando ao ponto, dizíamos que a Doutrina de escol pretendia não mais a definição (ou conceituação) da Capacidade Contributiva, mas a sua inserção harmoniosa ao Sistema do Direito Positivo, cujo fundamento último é a Constituição.

²⁴⁵ NABAIS, Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos, p. 445. Apud. COSTA, Regina Helena. Op. Cit. p. 115-116.

Podemos reduzir este capítulo a uma tríade conclusiva: 1) Reconhecida foi a natureza Sistemática do Direito Positivo; 2) Demonstramos ser o Texto Constitucional o fundamento último deste Sistema e, finalmente; 3) Elevada foi a Capacidade Contributiva à condição de “vetor axiológico” deste Texto.

Diante de todo o exposto, pode perceber o leitor mais atento que faltou-nos a identificação dos Princípios formadores da Constituição e a sua harmonização com o agora reconhecido Princípio da Capacidade Contributiva. Irremediável que preenchamos esta ausência. Anunciado, portanto, o escopo de nossas próximas linhas.

Em tempo: A partir deste instante, nosso campo de observação e análise deixará de ser o Texto Constitucional *in abstracto*. Ao revés, delimitaremos nossas considerações à Carta Política de 1988, em especial ao quadro orgânico de normas tributárias que compõem o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁴⁶ chamado de Subsistema Constitucional Tributário, nomenclatura por nós adotada a partir de agora.

²⁴⁶ “Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem”. Curso de Direito Tributário, p. 138.

11 - A IDENTIFICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FORMADORES DO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA HARMONIZAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Antes de adentrarmos na temática anunciada, compete-nos uma advertência: Não pretendemos o traço de um tratado filosófico sobre os Princípios, tampouco a análise de todos os Princípios Jurídicos residentes no Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro. Ao revés, nossa pretensão se resume em duas propostas: 1) Realizaremos uma leitura genérica sobre os Princípios através de manifestações doutrinárias sobre o tema; 2) Analisaremos tão somente os Princípios Constitucionais Tributários que se relacionam diretamente com o Princípio da Capacidade Contributiva. Oxalá permita que nosso desiderato se verifique nas linhas que se seguem.

11.1 - OS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO

Ensina-nos ARNALDO VASCONCELOS²⁴⁷ que a teorização dos Princípios Gerais do Direito deu-se por conta do pensamento Jusnaturalista. Para os adeptos desta corrente, os Princípios representavam verdades superiores metafísicas, eternas e imutáveis; resultado direto de sua assimilação ao Direito Natural. Estas verdades superiores²⁴⁸ foram elevadas à autoridade de fonte formal do ordenamento jurídico pelo chamado Jusnaturalismo Escolástico, representado, como já mencionado algures, por SÃO TOMÁS DE AQUINO.

Observa o citado Autor que esta formulação Aquiniana foi trazida aos tempos modernos pela chamada Escola Espanhola de Direito Natural, com VITÓRIA e SUÁREZ à sua frente. Sua incorporação deu-se inicialmente à Teoria do Direito Internacional Público; já seu estudo, enquanto elemento pertencente à Doutrina Natural, foi desenvolvido sob a denominação geral de Filosofia do Direito.

²⁴⁷ VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*, P. 286.

²⁴⁸ Oportuna a lembrança: Ainda que os Princípios Gerais do Direito passassem a ser admitidos pelo pensamento Juspositivista por razões de ordem lógico-formal, os mesmos nunca foram por estes recepcionados como verdades superiores metafísicas, tampouco como eternos e imutáveis.

Não poderia ser diferente. Como nos ensina o ilustre jusfilósofo MIGUEL REALE²⁴⁹, a disciplina da Filosofia do Direito “[...] visa, com efeito, a determinar, no plano empírico-positivo, os princípios ou leis gerais que nos permitem compreender a experiência jurídica, estudada, sob ângulos distintos, pelo jurista, pelo sociólogo, o historiador, e etnólogo etc.”. Contudo, esta distinção não se limitou ao campo da Filosofia do Direito, reverberando-se nos planos legislativo, jurisprudencial e doutrinário. Junto à Ciência do Direito, verifica-se a análise dos Princípios como uma espécie de norma jurídica diferente das regras²⁵⁰.

Apona-nos CARLOS MAXIMILIANO²⁵¹ que o estudo doutrinário dos Princípios no Brasil pautou-se na busca junto ao Direito Natural de elementos para suprir lacunas e completar o sentido dos textos em vigor, o mesmo sendo verificado outros países, aos exemplos de Portugal, Áustria, Itália, França, Bélgica, Suíça e Argentina. De modo discreto, atribui o Autor caráter complementar²⁵² aos Princípios, distinguindo-os, portanto, das regras jurídicas.

Por conveniência e oportunidade, deixaremos de lado os planos legislativo e jurisprudencial, reservando nossas atenções, como anteriormente anunciado, às manifestações doutrinárias sobre o tema.

A doutrina demonstra aprofundamento constante em torno do tema, manifestando-se em favor da diferenciação entre regras jurídicas e princípios. Todavia, a literatura jurídica demonstra divergências em relação ao caráter desta distinção, fato este observado por HUMBERTO ÁVILA²⁵³ quando, inspirado nas lições de AULIS AARNIO sobre o tema, assim resumiu:

²⁴⁹ In: Estudos de Filosofia e Ciência do Direito, p. 47.

²⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Princípios e Regras e a Segurança Jurídica*. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. P. 252.

²⁵¹ Hermenêutica e Aplicação do Direito, p. 296.

²⁵² Assim prescreve o Autor: “Constituem estes (os princípios) as diretivas idéias do hermeneuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica. Se é deficiente o repositório de normas, se não oferece, explícita ou implicitamente, e nem sequer por analogia, o meio de regular ou resolver um caso concreto, o estudioso, o magistrado ou funcionário administrativo como que renova, em sentido inverso, o trabalho do legislador: este procede de cima para baixo, do geral ao particular; sobe aquele gradativamente, por indução, da idéia em foco para outra mais elevada, prossegue em generalizações sucessivas, e cada vez mais amplas, até encontrar a solução colimada.

²⁵³ Op. Cit. p. 252.

Didaticamente, os autores podem ser divididos em dois grandes grupos, tendo em vista o caráter da distinção que é feita: de um lado, aqueles autores que propõem uma distinção meramente gradual e, de outro lado, aqueles autores que sugerem uma diferenciação lógica e estrutural entre princípios e regras.

Novo - e necessário - parêntesis: Das filiações apontadas pelo Autor Gaúcho, reservamo-nos às formulações de apenas um representante de cada mencionado grupo, por nós livremente considerados expoentes de cada corrente. Deixemos, quiçá, para momento que não este, a análise de maior número de autores e o aprofundamento do tema.

Do primeiro grupo apontamos CLAUS-WILHELM CANARIS, para quem “[...] os princípios, ao contrário das regras, possuiriam um conteúdo axiológico explícito e careceriam, por isso, de regras para sua concretização”²⁵⁴. Como representante da segunda corrente, destacamos o pensamento de ROBERT ALEXY, que assim enunciou:

Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Por isso, são mandados de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas. O âmbito do juridicamente possível é determinado pelos princípios e regras opostas.²⁵⁵

Filiamo-nos ao pensamento de ROBERT ALEXY, ao exemplo da nova exposição de REGINA HELENA COSTA²⁵⁶. Ainda que CANARIS tenha aberto caminho para o desenvolvimento da chamada “distinção forte”, como bem observado por HUMBERTO ÁVILA²⁵⁷, foi ALEXY quem refutou por definitivo a distinção entre regras e princípios segundo o critério da generalidade, ao afirmar que o verdadeiro critério de diferenciação entre princípios e regras é o qualitativo (*qualitative Unterscheidung*).

²⁵⁴ Op. Cit. p. 254.

²⁵⁵ Teoria de los derechos fundamentales, p. 86.

²⁵⁶ Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte, p. 83.

²⁵⁷ Ibidem, p. 254.

Não bastasse a divergência doutrinária verificada, a dissonância toma maiores proporções dada a multiplicidade de sentidos atribuída à palavra “Princípio”. Este fato não passou despercebido aos olhares de BARROS CARVALHO²⁵⁸, ao ensinar que:

Também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

O mestre Paulista parece fazer escola: O mesmo olhar crítico e detalhista que lhe é tão peculiar pode ser encontrado nas observações de MARIA RITA FERRAGUT²⁵⁹. Ao discorrer sobre o tema, a Autora remete o leitor aos ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA, notada e coincidentemente à observação deste quanto à equivocidade presente na palavra “princípio” e transcreve sua seleção:

A palavra princípio é equívoca. Aparece com sentidos diversos. Apresenta a acepção de começo, de início... Não é nesse sentido que se acha a palavra princípios da expressão princípios fundamentais do Título I da Constituição. Princípio aí exprime a noção do “mandamento nuclear de um sistema”.

Engana-se quem imagina poder diminuir tais divergências utilizando-se da locução “princípios gerais do direito” em substituição ao termo isolado “princípio”. Como observado pelo grande OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO²⁶⁰:

A locução “princípios gerais do direito” tem dado margem a discussões entre os juristas, principalmente os positivistas e jusnaturalistas. Para aqueles corresponde aos princípios gerais do direito positivo, confundido por alguns com a própria analogia jurídica; enquanto para os últimos corresponde aos

²⁵⁸ Curso de Direito Tributário, p. 140-141. Prossegue o Autor: Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto que nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.

²⁵⁹ Presunções no Direito Tributário, p. 89.

²⁶⁰ Princípios Gerais do Direito Administrativo, V. I, p. 358.

princípios gerais de direito sem cogitação de cada ordem jurídica específica, transcendendo o problema da técnica jurídica para o da filosofia do direito.

Isto posto, em abstenção à análise das correntes apontadas e divergências apontadas, tomaremos emprestadas as derradeiras palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, como se nossas fossem:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.

Diante de tamanha objetividade, nada mais a dizer, restando-nos apenas a ilustração do pensamento da doutrina pátria.

11.2 - A DOUTRINA NACIONAL E OS PRINCÍPIOS

Ninguém menos que MIGUEL REALE²⁶¹ para iniciar nossa exposição exemplificativa. Para o jusfilósofo paulista, “princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, que para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”. Dotados de monovalência (aplicados apenas no âmbito de determinada ciência), ensina-nos REALE que os Princípios são “verdades fundantes” de um sistema de conhecimento.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁶², na esteira dos ensinamentos de MIGUEL REALE, também aludiu às “verdades fundantes” e à monovalência dos princípios jurídicos, assim ensinando: “Princípios jurídicos são as verdades tidas como iniciais, fundadas, reconhecidas como verdadeiras, tendo por referência a idéia do Direito.” Continua o Autor: “Os princípios gerais do direito são proposições,

²⁶¹ Lições Preliminares de Direito, p. 299.

²⁶² Compêndio de Direito Tributário, V. II, p. 83.

de natureza monovalente, que informam as formulações jurídicas, valendo para todo o Direito.”

O saudoso GERALDO ATALIBA²⁶³ não poderia quedar silente frente ao assunto. Assinala o festejado Autor serem os princípios:

[...] as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico que apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo, tendo que ser prestigiados até as suas últimas conseqüências.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁶⁴ nos ensina que:

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.

Já ROQUE CARRAZZA²⁶⁵ define o princípio jurídico como sendo:

[...] um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isto mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Em outra oportunidade²⁶⁶, complementou sua exposição assim afirmando: “Os princípios são, a bem dizer, as pedras angulares do sistema formado pelo Direito. Tanto que despreza-los equivale, no mais das vezes, a incidir em erronia irreversível.”

²⁶³ República e Constituição, p. 6-7.

²⁶⁴ Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição, p. 81. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza, p. 55-86.

²⁶⁵ Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária, p. 8.

²⁶⁶ Conflitos de Competência: Um Caso Concreto, p. 31-32.

Aproximando os Princípios Jurídicos aos valores, as lições de RICARDO LOBO TORRES²⁶⁷ são preciosas:

Os princípios jurídicos são enunciados genéricos que quase sempre se expressam no discurso constitucional ou legal e se encontram a meio passo entre os valores e as normas na escala da concretização do direito e com eles não se confundem. Representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam.

EDVALDO BRITO²⁶⁸ também nos oferta sua visão sobre os Princípios. Para o eloqüente seguidor do também baiano ORLANDO GOMES, “os Princípios são conformadores das valorações políticas captadas, pelo legislador constituinte na sociedade civil: são garantias dos cidadãos quando veiculam os seus direitos subjetivos públicos”.

Encerrando nossa exemplificativa relação de doutrinadores brasileiros que se pronunciaram sobre o tema, colocamos as indispensáveis lições do Professor Emérito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO²⁶⁹, que assim define o Princípio como:

[...] verdadeiro alicerce dele (do sistema jurídico), 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. (parênteses apostos).

²⁶⁷ Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, p. 680. In: Justiça Tributária, p. 679-696. Continua sua brilhante exposição o Autor: “A norma jurídica – ou regra de direito, como preferem outros – ocupa o lugar seguinte no processo de concretização do direito, subordinando-se ao princípio e ao valor. Tem grau maior de concretude, pouca abstração e é atributiva de direitos e deveres. Se os princípios jurídicos se vinculam aos valores, deles se diferenciando em virtude do grau de abstração, conclui-se que têm aproximadamente as mesmas características dos valores: pluralismo, abertura, unidade, equilíbrio, polaridade, analogia e ausência de hierarquia (salvo com referência aos de *policy*)”.

²⁶⁸ Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, pp.49-74.

²⁶⁹ Elementos de Direito Administrativo, p. 230.

Diante da grandeza e unanimidade²⁷⁰ acerca destas últimas considerações, passemos à análise dos Princípios Constitucionais Tributários restringindo-a, como já advertimos, aos Princípios diretamente relacionados com a Capacidade Contributiva, buscando a sua real dimensão, seguindo as lições de ROQUE CARRAZZA²⁷¹.

11.3 - O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Através dos esquemas racionais oferecidos historicamente ao legislador tanto pela Ciência do Direito quanto pela Economia, ensina-nos o preclaro SAINZ DE BUJANDA²⁷² tratar-se todo Sistema Tributário (sistema tributário racional) da reunião harmônica e coesa de exações, visando o alcance dos objetivos característicos de uma política financeira definida.

Em suas lições o Mestre dos Mestres reconhece a sustentação do Sistema Tributário sob dois pilares: o Lógico e o Histórico. Em suas palavras:

A idéia de Sistema Tributário pode, com efeito, sustentar-se em um duplo sentido: do ponto de vista lógico, responde a uma necessidade intelectual, consistente em que se ordenem racionalmente os tributos para que sirvam aos fins de uma política financeira; do ponto de vista histórico, se designa com ela a tendência espontânea à harmonização dos distintos gravames fiscais, fato que impede que se produza, em definitivo, o caos tributário.²⁷³

²⁷⁰ Impressiona o sem número de Autores nacionais que, ao dispor sobre o assunto “princípios” utiliza-se da definição de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, dentre os quais podemos citar REGINA HELENA COSTA (Princípio da Capacidade Contributiva, p. 31; Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte, p. 78); MARIA RITA FERRAGUT (Presunções no Direito Tributário, p. 89); NÉLIDA CRISTINA DOS SANTOS (A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza, p. 42); HUGO DE BRITO MACHADO (Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 14); HUMBERTO EUSTÁQUIO CÉSAR MOTA FILHO (Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva, p. 13); ROQUE ANTONIO CARRAZZA (Conflitos de Competência: Um caso Concreto, p. 32; Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária, p. 8); JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (Contribuições Sociais no Sistema Tributário, p. 20).

²⁷¹ Assim averbou o festejado Autor Paulista: “Todos os artigos da Lei Maior que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional”. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 48.

²⁷² In: Hacienda y Derecho II, p. 256.

²⁷³ Op. Cit. p.259.

Plasmados os pilares de sustentação dos Sistemas Tributários, cabe-nos afirmar que estes podem ser classificados (relativamente à organização do regime tributário) em unitários, múltiplos ou plurais.

Em seu secular “Manual da Sciencia das Finanças”, já em 1906 nos ensinava JOÃO PEDRO DA VEIGA FILHO²⁷⁴ fundarem-se os Sistemas com Unidade do Imposto na consideração da terra como único bem produtor de rendimento líquido, devendo ser, portanto, o único bem passível de tributação, através de um imposto único²⁷⁵, da maneira menos onerosa possível.

De outro giro, esclarece-nos VEIGA FILHO serem os Sistemas com Multiplicidade do Imposto aqueles formados pela conveniente²⁷⁶ multiplicidade dessa espécie tributária, verdadeira garantia contra as iniquidades do regime tributário.

Por último, porém não menos importante encontram-se os Sistemas com Pluralidade do Imposto. Seriam estes um meio termo prático entre a estrita unidade e a indefinida multiplicidade do imposto. Para qualificá-los, VEIGA FILHO desqualifica o Sistema precedente: Enquanto aquele “[...] não passa de uma extensa cadêa que prende a actividade humana e que tanto complica e torna obscura a legislação tributária, produzindo péssimos efeitos [...]”²⁷⁷, o Sistema de Pluralidade do Imposto procura substituir a multidão das imposições e das formalidades pela efetiva clareza e simplicidade, sem prejuízo dos grandes Princípios inspiradores da prática tributária.

Acatando os ensinamentos aqui colacionados, podemos afirmar que, enquanto Sistema Tributário, o Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro não

²⁷⁴ Op. Cit. p.99ss.

²⁷⁵ Veiga Filho critica com veemência a idéia do imposto único, às fls. 100 de sua obra: “A idéia do imposto único, directo ou indirecto, proporcional ou progressivo, sobre o capital ou sobre a renda, não passou ainda das regiões do ideal. René Stourm a considera como irrealizável, utópica, incompatível com os orçamentos actuaes. A unidade no imposto reuniria em si todos os defeitos e injustiças dos demais impostos; é inconciliável com o progresso da civilização, com a sociedade moderna, onde a riqueza se reveste de mil formas diversas, incessantemente variáveis e às quaes o imposto deve adaptar-se”.

²⁷⁶ Conveniência esta observada por Adam Smith e por demais sectários da mesma Teoria, ao exemplo de Arthur Youn e Cornewal Lewis.

²⁷⁷ Op. Cit. p. 100-101.

poderia se apoiar em pilares de sustentação diversos daqueles referidos por SAINZ DE BUJANDA. Se não, vejamos:

Do ponto de vista lógico, nosso Subsistema Tributário é o “[...] conjunto de normas organizadas harmonicamente no texto supremo, as quais versam matéria tributária e jazem reunidas em torno de princípios fundamentais”²⁷⁸.

Já sob a ótica histórica, destaque-se que o Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro denota harmonização dos diferentes tipos de tributos, sendo o Brasil, nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁷⁹, “[...] o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”. Hodiernamente, o Sistema Tributário Brasileiro, enquanto subsistema²⁸⁰ encontra-se albergado no Texto de 1988, notadamente no Capítulo I de seu Título VI²⁸¹.

Esta harmonização não se encerra aos diferentes tipos de tributos. Ao contrário, permeia e vincula obrigatoriamente os Princípios Constitucionais, dentre os quais faz parte a Capacidade Contributiva. Como bem colocado por SIDNEY SARAIVA APOCALYPSE, embora topicamente instalado no §1º do Art. 145 da Carta Política de 1988²⁸², sua significação deverá ser colhida na totalidade do sistema, através da combinação de outras noções jurídicas fundamentais.

²⁷⁸ JARDIM, Eduardo. In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário, p. 33.

²⁷⁹ Op.cit. p. 47-48.

²⁸⁰ Para o Autor, é possível o estudo da Constituição Tributária em três grupos temáticos, por ele chamados de subsistemas tributários: a) o da repartição das competências tributárias entre a União, os estados e os municípios; b) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar; c) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação. In: Op. Cit: p. 48. Nossa observação: Por óbvio, a temática da Capacidade Contributiva verifica-se inserida no segundo subsistema apresentado pelo Autor, objeto de nossa análise.

²⁸¹ Destaque-se os preceitos tributários consagrados fora do “Sistema Tributário Nacional”: Vedação da vinculação da receita de impostos (art. 167), CIDE sobre a importação ou comercialização de petróleo, gás natural, seus derivados e álcool combustível (art. 177), Imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184), Aspectos gerais das contribuições de seguridade social (art. 195), Outorga de competência para a instituição de contribuições de seguridade social (art. 195, I a IV), Regulação específica das contribuições de seguridade social (art. 195, §§1º a 13), Contribuição social do salário educação (art. 212, §§ 5º e 6º), Contribuições ao PIS/PASEP (art. 239 §§ 1º ao 4º), Contribuições ao SESC, SENAC, SESI e SENAI (art. 240) e, finalmente, artigo 74 e seguintes do ADCT.

²⁸² Adaptação livre do Autor. Originalmente, o texto fazia menção ao §1º do art. 151 do Projeto de Constituição, posteriormente promulgado como Constituição Federal de 1988. Op. Cit., p. 53.

Buscando suporte nas palavras de CELSO RIBEIRO BASTOS, assim concluiu o Autor:

[...] as Constituições são autênticos códigos encerrando muitos preceitos. A significação destes não é obtencível pela compreensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida eles se interpenetram. É dizer, até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma.²⁸³

É exatamente esta harmonia entre as regras diretivas de nosso Subsistema Constitucional Tributário e o comando superior da Capacidade Contributiva que passaremos a enfrentar nas linhas que se seguem.

11.4 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁸⁴, o Princípio da Igualdade “[...] nasceu para abolir a estrutura social do século XVIII, onde existiam privilégios de nascimento, regalias de toda ordem e diferenciações sociais”, sendo reconhecido como estatuto jurídico pela primeira vez somente em 1789, com a edição da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão²⁸⁵. Aplicado ao campo do Direito Tributário, implica no estabelecimento de gravames tributários iguais a uma mesma categoria de contribuintes, que se acham em condições ou situações iguais.

Também chamado de princípio da igualdade jurídica, princípio da igualdade perante a lei, princípio da igualdade formal ou princípio da isonomia; verifica-se que o mesmo extrapolou as fronteiras da Declaração proclamada pela Assembléia Constituinte Francesa, buscando morada em diversas Constituições modernas.

²⁸³ Idem, p. 53.

²⁸⁴ Compêndio de Direito Tributário, V. II, p. 111.

²⁸⁵ Em verdade, como observado por FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, “a positivação da igualdade como princípio de direito e garantia humana, na forma de estatuto, entretanto, foi pela primeira vez observada na América do Norte, numa lei creditada ao Reverendo Nathaniel Ward of Ipswich, em 1641, sendo depois denominada como “body of Liberties”. Em Boston, em 20 de novembro de 1772, James Otis e Samuel Adams apresentaram o primeiro projeto de declaração de direitos do homem. In: Princípios de Direito Constitucional e a Capacidade Contributiva, p. 73.

No Brasil, o Princípio da Igualdade adquire *status* de direito e garantia individual. Isto porque, nas palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁸⁶:

A isonomia é o protoprincípio, o mais originário na ordem axiológica (valor Justiça, imanente e não transcendente ao ordenamento jurídico). Porque a legalidade isônoma (CF, art. 5º, caput e itens I e II) condiciona a efetividade de todos – nenhum excetuado – os demais critérios individuais e suas garantias constitucionais.

Pode ser a igualdade encontrada em todas as nossas Constituições: Constituição Política do Império do Brasil de 1824 (Art. 179); Constituição Federal de 1891 (Art. 72, §2º); Constituição Federal de 1934 (Art. 113); Constituição Federal de 1937 (Art. 22), Constituição Federal de 1946 (Art. 141 §1º); Constituição do Brasil de 1967 (Art. 150, §1º), Emenda Constitucional nº 1 de 1969 (Art. 153, §1º). Inegável, portanto, tratar-se o Princípio da Igualdade de fundamento Constitucional expresso. Genericamente²⁸⁷, encontra-se na letra do artigo 5º, caput e inciso I do Texto Supremo de 1988²⁸⁸. Em relação específica ao Subsistema do Direito Tributário Brasileiro, o mesmo guarda morada no inciso II do artigo 150 da mesma Carta²⁸⁹.

Ressalte-se que o sentido da Igualdade presente neste Princípio Constitucional é o mesmo da máxima aristotélica²⁹⁰, também verificado na célebre Oração aos Moços de RUI BARBOSA²⁹¹.

²⁸⁶ Relações Hierárquicas do Contraditório Tributário com outros Princípios Constitucionais, p.430. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. Dimensão Jurídica do Tributo: Homenagem ao Professor Dejalma de Campos, pp. 429-439.

²⁸⁷ Ensina-nos ANDREI PITTEN VELLOSO: Distingue-se, usualmente, o princípio da igualdade “perante a Lei” (na aplicação da lei), previsto de forma geral no caput, do princípio da igualdade “na lei” (na criação da lei), consagrado no inciso I, ambos do artigo 5º da CF/88. In: Constituição Tributária Interpretada, p. 133. Apesar de seus ensinamentos, verifica-se o apontamento de REGINA HELENA COSTA quando, ao invocar as lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, entende “desnecessária a distinção entre a igualdade perante a lei e a igualdade na lei, pois o que importa ressaltar é que o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei”.

²⁸⁸ Literalmente: 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:

I. homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

²⁸⁹ 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 os 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;

²⁹⁰ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, p. 35.

²⁹¹ BARBOSA, Rui. Oração aos Moços, p. 31. “A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social,

Segundo o escólio de MIZABEL DERZI²⁹², esta igualdade - considerada por muitos a diretriz mais relevante de todo o ordenamento jurídico - pode ser tomada por dois sentidos, material e formal: naquele, quando representa o ideal humanista da busca do idêntico acesso aos bens da vida (fato nunca alcançado); neste, ao expressar as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores²⁹³. Interessante, portanto, este último.

Para que seja concretizado o Princípio da Igualdade é necessário que se correlacione logicamente²⁹⁴ o fruto da apuração dos critérios de discrimen (cujo resultado permitiria identificar quem são os iguais e quem são os desiguais), com a identificação das propriedades que autorizem a adoção de tratamentos tributários diferenciados²⁹⁵. Em outras palavras, só se alcança a igualdade quando verificada a consonância da discriminação²⁹⁶ de tais critérios com os interesses protegidos na Constituição, conforme capitulado por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO em seu festejado trabalho “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”.

Esta verificação só se consuma, segundo BANDEIRA DE MELLO²⁹⁷, com a concorrência de quatro elementos, que aqui transcrevemos: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente

proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”. Este trecho faz parte do discurso elaborado pelo Águia de Haia quando, em 1920, foi paraninfo da turma de doutorandos da Faculdade de Direito de São Paulo. Em virtude de seu adoecimento, o Autor não compareceu à solenidade, sendo sua Oração aos Moços lida pelo Prof. Reinaldo Porchat.

²⁹² Apud. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, p. 110.

²⁹³ Buscou a Autora inspiração nas preciosas palavras de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO: “Entende-se, em concorde unanimidade, que o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia. O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador.”. In: *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 9.

²⁹⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Op. Cit.* p. 42. Em suas palavras: “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 lógico, é mister que este retrate concretamente um bem – e não um desvalor – absorvido no sistema normativo constitucional”.

²⁹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. Cit.* p. 134.

²⁹⁶ Destaque-se para a posição de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, para quem as variações da Capacidade Contributiva seriam uma das discriminações lícitas – nos moldes referidos por Bandeira de Mello - que o legislador pode efetuar para atender ao Princípio da Igualdade. In: *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. Apud. COSTA, Regina Helena. *Capacidade Contributiva*, p. 38.

²⁹⁷ *Op. Cit.* p. 41.

distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; e d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.

Ensina-nos MARIA RITA FERRAGUT²⁹⁸ que o fator determinante da validade ou invalidade de uma regra perante o princípio da Igualdade é o mesmo vínculo de conexão lógica a que se referia CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO. Seu apontamento não é sem propósito. Ao revés, seu destaque nos obriga à lembrança de que a correlação entre a apuração dos critérios de discrimen e a identificação das propriedades autorizadas deve ocorrer sob a égide das regras e dos princípios constitucionais, em especial, do Princípio da Capacidade Contributiva insculpido no §1º do art. 145 do Texto Excelso; letra componente do Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Isto deve ocorrer porque, segundo ALIOMAR BALEEIRO²⁹⁹:

O princípio fundamental, fonte principal de critérios discriminatórios, é o da Capacidade Contributiva, que recomenda a personalização do imposto e a sua graduação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte. Mas a igualdade será respeitada sempre dentro da mesma categoria de contribuintes.

As lições do Mestre BALEEIRO podem ser encontradas em RUY BARBOSA NOGUEIRA³⁰⁰, quando este afirma pela certeza da aplicação da garantia da igualdade – regra geral de constitucional – no campo dos tributos.

²⁹⁸ Presunções no Direito Tributário, p. 95.

²⁹⁹ Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 520.

³⁰⁰ Direito Tributário, p. 69. O Autor solidifica seu pensamento colacionando os dizeres de FRANCISCO CAMPOS: “o princípio não tem, portanto, como foco de incidência um ponto preciso e definitivo. Ele se difunde por todo o tecido das relações humanas que possam constituir objeto de regulamentação jurídica ou sejam suscetíveis de configurar-se em conteúdo de um ato ou de um comando de autoridade pública”.

Corroborando a nossa exposição, oportunas as palavras do Ministro JOSÉ AUGUSTO DELGADO³⁰¹:

A Capacidade Contributiva é um critério de diferenciação utilizado no postulado da igualdade, para fins de promoção do princípio da igualdade no Direito Tributário, inserido no §1º do art. 145 da Constituição. Determina, assim, que a tributação, através de impostos, observe as particularidades de cada contribuinte consoante sua Capacidade Contributiva.

Da leitura das lições de CASTANHEIRA NEVES³⁰² sobre o Princípio da Igualdade, podemos afirmar que daquela correlação apontada por BANDEIRA DE MELLO advêm, de um lado, limitações e proibições dirigidas tanto ao legislador quanto aos aplicadores da lei; de outro, a concorrência do Princípio da Igualdade com outros Princípios e demais regras positivadas.

Merecida a transcrição das palavras do Catedrático de Coimbra:

O Princípio da igualdade desimplifica-se nas conseqüências jurídicas da autonomia e participação. Aquela é garantida [sic] juridicamente de um modo negativo por limitação e proibições dirigidas aos outros: *neminem laedere*; esta é actuada juridicamente de um modo positivo, pela concorrência constitutiva com os outros, nos contratos e em todas as formas associativas, na legislação (na representação legislativa), etc: *pacta sunt servanda*.

Além dos efeitos decorrentes da conseqüência jurídica da participação mencionada pelo respeitadíssimo Autor Português, aponta-se mais um motivo que evidencia a concorrência constitutiva do Princípio da Igualdade com o Princípio da Capacidade Contributiva: trata-se esta de um dos critérios (não o único) de viabilização e materialização do Princípio da Igualdade (Isonomia).

³⁰¹ Os Postulados e os Princípios na Constituição Federal de 1988. Aspectos Conceituais, p. 632. VELLOSO, Carlos Mário da Silv; ROSAS, Roberto e outros (coord). In: Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins. Pp. 621-643.

³⁰² Digesta: Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros, V. I, p.415.

Sobre tais critérios, lembrou-nos PAULO DE BARROS CARVALHO que a Capacidade Contributiva (em sua vertente relativa) pode ser exteriorizada pela demonstração de signos de riqueza³⁰³ a serem apreendidos pelo Legislador.

Através desta demonstração verte-se possibilitada a distribuição uniforme da carga tributária, configurando-se aquela (a Capacidade Contributiva) como elemento condicionante à verificação deste, o Princípio da Igualdade.

Novamente BARROS CARVALHO: “Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.”³⁰⁴ (grifamos)

Esta também foi a observação de MORIS LEHNER³⁰⁵, que assim dispôs:

Na dogmática do Princípio da Capacidade Contributiva, desenvolvida por KLAUS TIPKE, as concretizações do princípio da renda líquida objetiva e subjetiva criam diferenciações de um sistema interno, cujas premissas surgem da valorização primária do Princípio da Igualdade. Correspondendo ao entendimento ultrapassado de que o princípio da Igualdade seria apenas uma proibição do arbítrio, encontramos o princípio da Capacidade Contributiva como PARÂMETRO CONSTITUCIONAL para a igualdade tributária. (destaques apostos)

³⁰³ Corroborando o pensamento Carvalhiano, cite-se a exposição de AIRES BARRETO: “Todos os signos de riqueza têm um valor. O que a lei faz é colher esse valor, que está sempre embutido no núcleo, de forma subjetiva ou objetiva. Em resumo, ou as hipóteses expressam signos de riqueza e terão um dimensão ou não tem dmensao e não são dignos de riqueza, vale dizer, não expressam capacidade contributiva”. In: Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p. 22.

³⁰⁴ Teoria da Norma Tributária, p.57. Continua o Mestre Paulista: “Daí porque JARACH haja se referido à igualdade como “condiciones iguales de capacidad contributiva” e PEREZ DE AYALA inclua tal capacidade entre “Los Principios superiores de la imposición y la justicia fiscal”. Conclui BARROS CARVALHO: “Se é correto dizer-se que já não existe em nossa Lei Suprema o antigo dispositivo que impõe limites à pretensão tributária, consoante a capacidade contributiva do sujeito passivo, não menos verdade é afirmar que o cânone da igualdade só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal”.

³⁰⁵ Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias, p. 151.. In: Direito Tributário: Estudos em Homenagem a BRANDÃO MACHADO, pp. 143-154.

Do fato presuntivo de riqueza ao fato imponible: Vem a calhar a cita de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Atenderá ao princípio da Capacidade Contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que ALFREDO AUGUSTO BECKER, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência da capacidade contributiva.

CLÉBER GIARDINO e GERALDO ATALIBA³⁰⁶, em menção aos ensinamentos de FERREIRO LAPATZA concluem que a afirmação do Princípio da Capacidade Contributiva postula a revelação de capacidade econômica pelo fato imponible. Recorrendo à BLUMENSTEIN, ainda que não concordem com sua exposição, arrematam o raciocínio entendendo que tal manifestação também pode ocorrer, como na visão do Pensador Suíço, a partir do Princípio da Igualdade. Neste instante, ao nosso ver, equiparam os dois Princípios, ainda que sob seu critério funcional.

De tudo o quanto exposto, inegável estar a Capacidade Contributiva atrelada ao Princípio da Igualdade, seja enquanto elemento condicionante à sua verificação (como visto), seja como manifestação ou reafirmação deste (como veremos).

Quando realizamos uma breve digressão histórica sobre a Capacidade Contributiva, apontamos que ao final do século XVIII ADAM SMITH³⁰⁷ preconizava ser esta Capacidade um dos quatro cânones da tributação.

Em complemento à ponderação de outrora, sentimo-nos seguros ao afirmar, neste momento, que aquela mesma Capacidade Contributiva era vista para o Autor do clássico “A Riqueza das Nações” como verdadeira manifestação do Princípio da Igualdade dentro da seara econômico-financeiro-tributária.

³⁰⁶ Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva, pp 144 e 174-175. In: Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, pp. 137-179.

³⁰⁷ Lembrando a máxima já citada em nosso trabalho: “Cada um deve concorrer às cargas públicas, enquanto possível, na proporção de sua faculdade ou capacidade”.

As idéias liberais propagaram-se ao longo do tempo e perduram até os nossos dias. VICTOR UCKMAR³⁰⁸ demonstra sua adoção ao afirmar que a “[...] fórmula da Capacidade Contributiva tem significado mais elevado e importante, na medida em que reafirma o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos, diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade”. Os dizeres do Professor da Universidade de Gênova encontram eco no pensamento de ALBERTO TARSITANO³⁰⁹, para quem a Capacidade Contributiva é evidente manifestação da Igualdade.

Da leitura dos ensinamentos de ROBERTO TAMAGNO³¹⁰ depreende-se que a equivalência do Princípio da Capacidade Contributiva ao Princípio da Igualdade pode ser encontrada em muitos autores adeptos de tais idéias.

Cita o Autor portenho personalidades do porte de ESTEBAN ECHEVERRIA e JUAN BAUTISTA ALBERDI como filiados a tais idéias. Para o primeiro, “no hay igualdad, donde las contribuciones no están igualmente repartidas y en proporción a los bienes e industria de cada uno”. ALBERDI, no mesmo sentido, assim dispôs: “Que la contribución pese sobre todos igualmente y sobre cada uno según sus fuerzas: he ahí la igualdad proporcional.”

Não outro é o entendimento de RAMON VALDÉS COSTA³¹¹ ao afirmar que:

No Estado de Direito existe uma preocupação manifestada em seus textos fundamentais em submeter o imposto a princípios éticos e jurídicos que respondam à idéia de igualdade, e que esta idéia encontra no campo financeiro sua expressão no conceito de faculdades econômicas ou Capacidade Contributiva.

³⁰⁸ Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, p. 84.

³⁰⁹ El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva, p. 324. In: Estudios de Derecho Constitucional Tributario: Em homenaje al Prof. Dr. JUAN CARLOS LUQUI, PP. 301-341.

³¹⁰ El Contribuyente: Sujeto pasivo de la Obligación Tributaria. P. 62.

³¹¹ Instituciones de Derecho Tributario, p. 446. Tradução livre do Autor. Curioso notarmos que, em momento posterior de sua exposição (às fls 458 de suas “Instituições”), o mesmo Autor nomeia a Capacidade Contributiva como subprincípio do Princípio maior da igualdade. Colacionamos: “As constituições contemporâneas se caracterizam por haver incorporado normas que ampliam a enunciação de princípios relacionados à tributação e os especificam. É uma consequência da evolução das concepções sobre os fins extrafiscais do Estado no que respeita especialmente ao bem estar social e o desenvolvimento econômico. Entre as especificações mais notáveis está a do Princípio da Igualdade na lei mediante o critério do subprincípio da Capacidade Contributiva e o instrumento da progressividade”.

Por fim, observarmos que ALBERTO XAVIER³¹² não reconhece equivalência entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade, tampouco entende ser o primeiro elemento condicionante à existência deste. Para este Autor, o Princípio da Capacidade Contributiva não é regra autônoma, é ao contrário, mero desdobramento do Princípio da Igualdade. ALBERTO XAVIER considera, portanto, injusto e arbitrário qualquer critério de tributação que não se baseie no referido Princípio.

Em tempo: Pretende-se, conforme anunciado nas primeiras linhas deste Capítulo, a abordagem dos Princípios formadores do Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro, em particular daqueles que guardam relação direta com o Princípio da Capacidade Contributiva. Desta feita, perceberá – se já não o fez – o leitor mais atento que não foram (nem serão) vistas neste trabalho qualquer linha que aborde, ainda que rasamente, a ruptura³¹³ de tais Princípios.

11.5 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Apona-nos HECTOR VILLEGAS³¹⁴ que a previsão de que não há tributo sem lei encontra suas origens na Inglaterra, no ano de 1215, na chamada *Magna Charta Libertatum*, editada diante da oposição dos Barões do reino em adimplir as exigências abusivas de tributos pelo Rei “João sem Terra”. A partir dessa recusa, passaram os gravames a serem estabelecidos somente com o consentimento dos Barões.

³¹² Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, p. 74.

³¹³ Ao contrário, se acaso fosse nossa intenção, tornar-se-iam obrigatórias novas abordagens. Nesta hipótese – que aqui renunciamos expressamente - buscaríamos, *verbi gratia*, a análise da tributação ilegal e desrespeito às limitações constitucionais ao poder de tributar (manifesto desrespeito ao Princípio da Legalidade), os privilégios fiscais injustificáveis, a evasão e elusão fiscais (todos como ruptura da igualdade, enquanto esquiva injustificada da obrigação de contribuir), as ficções e presunções jurídicas, bem como as diferentes formas de interpretação do Direito Tributário pátrio, com especial destaque ao método teleológico. A delimitação do tema, a metodologia pretendida e o objeto de nosso estudo justificam nossa renúncia.

³¹⁴ Penalidades Tributárias, p. 708. In: ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) VI Curso de Especialização em Direito Tributário, pp. 705-718.

Referindo-se aos estudos de VICTOR UCKMAR, GERD WILLI ROTHMANN³¹⁵ também indica a Carta Inglesa de 1215 como “[...] expressão do anseio de liberdade e conseqüente limitação dos poderes do Estado”, reconhecendo, em seu artigo XII³¹⁶, a primeira idéia de autorização da cobrança de impostos e tributos em geral.

Em interessante estudo sobre a Tipicidade no Direito Brasileiro, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA³¹⁷, com base nos ensinamentos de ALBERTO XAVIER reconhece o Princípio da Legalidade como reflexo direto da noção de Estado de Direito. Sublinha a Autora que esta noção “[...] envolve dois sentidos: o conteúdo material – a realização da justiça para proteção da esfera dos cidadãos contra arbítrios do poder; e o conteúdo formal a reclamar a utilização de formas jurídicas, em especial a lei formal”.

A leitura do aforismo *NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE*, denota a obrigatória observância da lei em sentido formal, em todos os seus aspectos essenciais, quando da criação e organização dos tributos³¹⁸. Como consignado por JOSÉ OSVALDO CASÁS³¹⁹:

[...] a lei deve estabelecer todos os aspectos relativos a existência, estrutura e quantia da obrigação tributária (pressuposto de fato, base de cálculo, exonerações, alíquotas), também o fazendo com relação à responsabilidade tributária, a tipificação de infrações, a imposição de sanções e o estabelecimento de limitações aos direitos e garantias individuais.

Como dito, trata-se o Princípio da Legalidade de reflexo direto da noção de Estado de Direito e é este último, segundo ALBERTO XAVIER³²⁰, o elemento de ligação entre o referido princípio e a Capacidade Contributiva, ao permitir que,

³¹⁵ O Princípio da Legalidade Tributária, p. 88. In: Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual, pp.79-119.

³¹⁶ No original: “no scutage ora id shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of four kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable aid”.

³¹⁷ A Tipicidade no Direito Brasileiro, p. 36.

³¹⁸ COSTA, Ramon Valdes. Estudos de Derecho Tributário Latino Americano, p.9-10.

³¹⁹ Derechos y Garantias Constitucionales del Contribuyente: A partir del principio de reserva de ley tributaria, p. 720.

³²⁰ Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 263.

juntamente com a generalidade, coexistam os três princípios em unidade sistemática.

Uma advertência, desta vez amparada pelos ensinamentos de FERNANDO SAINZ DE BUJANDA³²¹: Apesar de não se confundirem, os Princípios da Capacidade Contributiva e da Legalidade se aproximam enquanto “limitadores normativos”. Enquanto este constitui uma limitação formal ao sistema de produção de normas jurídicas tributárias, aquele supõe uma limitação material com relação ao conteúdo de tais normas.

Um parêntesis: A doutrina não foi unânime em relação à aproximação dos dois Princípios. RICARDO LOBO TORRES³²² observa com olho clínico a existência de uma permanente tensão (em grande parte, ideológica) entre a Legalidade e a Capacidade Contributiva. De um lado, o positivismo normativista, de outro, o positivismo sociológico.

Entretanto, ensina-nos o Professor Fluminense que “hoje presenciamos a construção de um novo panorama em que, através da visão centrada nos valores, procura-se o equilíbrio entre Legalidade e Capacidade Contributiva”.

Atrás da verificação de tal equilíbrio, voltemos ao ponto. Entende RUY BARBOSA NOGUEIRA³²³ que é o Princípio da Legalidade o fundamento de toda a tributação, constituindo este a base não só do Direito Tributário, mas do próprio Direito Constitucional moderno, visto que o Estado de Direito nasceu de razões tributárias.

Foi neste exato sentido, como observa ANDREI PITTEN VELLOSO³²⁴, que se pronunciou o Ministro CELSO DE MELLO³²⁵ acerca do assunto:

³²¹ Hacienda e Derecho, V. III, p. 252. Esta colocação também foi observada por REGINA HELENA COSTA em sua obra “Capacidade Contributiva”, às fls. 41-42.

³²² Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, p. 703. In: Justiça Tributária, pp. 679-705.

³²³ Direito Tributário, p. 139.

³²⁴ Constituição Tributária Interpretada, p. 125.

³²⁵ STF, Pleno, ADI 1.296 MC, 6.1995.

A essência do direito tributário – respeitados os postulados fixados pela própria Constituição – reside na integral submissão do poder estatal à *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária.

Comunga com tal exposição CELSO RIBEIRO BASTOS³²⁶ ao reconhecer a importância deste Princípio, remetendo o leitor aos ensinamentos de FONROUGE, *verbis*: “Um dos princípios essenciais do estado moderno é o da legalidade da tributação – também conhecido por reserva da lei – que a doutrina considera como regra fundamental do direito público.”

A despeito de poder ser dividido o Princípio da Legalidade em Princípio da Reserva da Lei e Princípio da Legalidade Administrativa, daremos atenção somente à sua primeira faceta. Assim adotado, localizamo-na junto ao inciso II do art. 5º da Constituição Federal de 88.

Junto ao Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro, pôde ser encontrado o Princípio da Legalidade nos seguintes Textos Magnos: Constituição de 1891 (Art. 72, §1º); Constituição de 1934 (Art. 113, inciso II); Constituição de 1946 (Art. 141, §2º); Constituição de 1967 (Art. 150, §2º) e Constituição de 1969 (Art. 153, §2º). Hodiernamente, localiza-se o Princípio da Legalidade entalhado no inciso I do artigo 150 da Carta Democrática de 1988³²⁷.

Lembrando que nosso objetivo é a simples intersecção dos Princípios da Legalidade e Capacidade Contributiva e não o estudo aprofundado do primeiro, nossos comentários, ainda que sob vestes franciscanas, são suficientes a ensejar o cumprimento daquele. Isto considerado, nos resta apenas uma breve e derradeira pincelada sobre o seu sentido e alcance.

³²⁶ Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, p. 107.

³²⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Para HUGO DE BRITO MACHADO³²⁸, o “[...] verdadeiro SENTIDO do Princípio da Legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei”.

Este pensamento parece ecoar as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO³²⁹, ao preconizar que:

Qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. (grifos e destaques propositadamente apostos)

Convém remarcar a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³³⁰:

A eficácia do Princípio da Legalidade da Tributação (*nullum tributum sine lege*) não se resume ao seu aspecto positivo do estabelecimento de tributos mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine.

Finalmente, reportamo-nos uma vez mais às lições de HUGO DE BRITO MACHADO, para quem o ALCANCE do Princípio da Legalidade é definido pela interpretação do Texto Constitucional. Para o insigne Mestre:

Admitir que a lei apenas se reporte ao tributo, deixando a definição de qualquer elemento essencial de sua hipótese de incidência, ou de seu mandamento, a norma infralegal, é admitir que a lei apenas comece o processo de criação ou instituição do tributo, desmentindo o afirmado pela Constituição. (destacamos)

³²⁸ Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 28.

³²⁹ Curso de Direito Tributário, p. 154.

³³⁰ Teoria Geral da Isenção Tributária, p. 38.

11.6 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

Ensina-nos J. A. LIMA GONÇALVES³³¹ que

No Direito Constitucional brasileiro, o princípio da tipicidade da tributação exige a fixação, no plano legislativo, de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária. Assim, é atividade privativa do legislador, não podendo, portanto, ser substituída ou suprida por outra pessoa a descrição completa e acabada de toda a regra matriz de incidência tributária. (grifou-se)

Suas palavras evidenciam a correspondência, no Brasil, entre a tipicidade e o Princípio da Determinação do Fato Gerador (Grundsatz der Bestimmtheit), ao sinalizar que o fato tributário deve vir exaustivamente definido na lei³³². (grifos apostos). Essa obrigatória necessidade de estar o fato tributário definitivo em exaustão em lei faz com que a Tipicidade, como nos elucida REGINA HELENA COSTA³³³, denote expressão do Princípio maior que é o Princípio da Legalidade.

Estes os exatos termos de ALBERTO PINHEIRO XAVIER³³⁴, para quem o Princípio da Tipicidade não é um princípio autônomo do da legalidade: “Antes é a *expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei*, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.” (destaques no original)

Para que possamos compreender a relação apontada pelo Professor de Direito Tributário da PUC/SP (bem como a razão de nossos grifos propositais) é de mister que se abra um hiato visando colorir as idéias de incidência em matéria tributária e de fato tributário, para imediatamente analisarmos sua relação com a Tipicidade Tributária e, finalmente desta com a Capacidade Contributiva. Para tanto, seguiremos as observações do saudoso Mestre GERALDO ATALIBA³³⁵, buscando a

³³¹ Isonomia da Norma Tributária, p. 36.

³³² TORRES, Ricardo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 108. Como observa o Autor, o princípio da tipicidade tributária é outro corolário da legalidade, podendo ter três sentidos distintos, de acordo com a sua vinculação: a) à criação do tipo, b) à definição, c) à interpretação e aplicação.

³³³ Princípio da Capacidade Contributiva, p. 42.

³³⁴ Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, p.70.

³³⁵ Hipótese de Incidência Tributária, p. 43 (nota de rodapé 16.6).

contribuição dos notáveis autores ALFREDO BECKER, SOUTO MAIOR BORGES e PAULO DE BARROS CARVALHO sobre o tema.

Lembra-nos ALFREDO AUGUSTO BECKER ter sido a regra jurídica – enquanto instrumento de ação social – construída pela estrutura do pensamento humano, fato “[...] que permite a criação de uma regra cujo efeito disciplinador fica condicionado à realização de uma hipótese”³³⁶. A Regra Jurídica Tributária, antes de ser tributária, é Regra Jurídica, e, portanto, obedece a construção apontada.

Inevitável a transcrição das palavras do Autor:

A realização da hipótese de incidência desencadeia automaticamente a incidência da regra jurídica e as conseqüências desta incidência são os efeitos jurídicos. O número e natureza destes efeitos jurídicos consistem precisamente nas conseqüências prescritas pela regra que (juntamente com a hipótese de incidência) integra a estrutura lógica da regra jurídica.³³⁷

No momento em que traslada o tema ao campo do Direito Tributário, o faz com clareza solar:

Toda a vez que acontecerem os fatos que realizam a hipótese de incidência da regra jurídica de tributação (que prescreve o pagamento do tributo), esta incide sobre a hipótese de incidência realizada e o efeito desta incidência consiste na irradiação da relação jurídica tributária, porque a regra jurídica de tributação está estruturada como regra juridicizante.³³⁸

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³³⁹ sintetiza a exposição de BECKER, ao afirmar com mestria que:

A incidência do tributo pressupõe a inclusão de determinado fato no campo da regra jurídica de tributação. Ocorrendo o fato gerador, há incidência do tributo ou da regra jurídica sobre o fato e, pois, desencadeia-se como efeito típico o surgimento da obrigação tributária para uma pessoa determinada.

³³⁶ Teoria Geral do Direito Tributário, p. 312.

³³⁷ Op. Cit. p. 316.

³³⁸ Idem, p. 323.

³³⁹ Teoria Geral da Isenção Tributária, p. 185.

De sua exposição nos é permitido concluir como necessária a perfeita conjugação do fato material ao fato tributável. Isto porque o fato tributário é necessariamente um fato típico³⁴⁰, devendo, portanto, se ajustar EM TODOS OS SEUS ELEMENTOS ao tipo abstrato descrito em lei.

Ressalte-se que a realização da hipótese de incidência somente se verifica quando se verificarem TODOS os elementos que a compõem. Esta composição obrigatoriamente se faz necessária em toda norma tributária em sentido estrito³⁴¹, também chamada de “norma-padrão” ou “regra-matriz de incidência”. Se não houver a verificação de um dos elementos desta “regra-matriz”, estaremos diante da não-incidência, não nos sendo permitido falar em tributação, por manifesta ausência de tipicidade.

Nesse sentido, uma vez mais SOUTO MAIOR BORGES³⁴²: “Ocorre não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária.”

Com o rigor científico que lhe é característico, preleciona ainda o Mestre de Pernambuco³⁴³: “A não-incidência decorre da noção de fato gerador: enquanto esta fornece o âmbito material de incidência da regra jurídica tributária, aquela está configurada por toda a área que transcende ao campo da incidência do tributo.”

Por derradeiro, em fechamento ao hiato proposto, resta-nos recorrer às preciosas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, acerca dos elementos que compõem já mencionada Regra Matriz de Incidência Tributária:

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na

³⁴⁰ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 87.

³⁴¹ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a norma que assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo. Complementa o mestre Paulista: “A regra matriz de incidência se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade, integrando também o quadro das regras de conduta”. In: Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 93-94.

³⁴² Op. Cit. p. 183.

³⁴³ Idem, p. 184.

conseqüência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).³⁴⁴ (grifamos)

Atendida a sugestão de GERALDO ATALIBA, só nos cabe examinar, pois, se a incidência em matéria tributária (juntamente com o fato tributário) realmente se relaciona com a Tipicidade Tributária, e se essa relação se estende ou não à Capacidade Contributiva.

Para a realização de nosso intento, lancemos mão das ensinanças finais de RUY BARBOSA NOGUEIRA e ALBERTO PINHEIRO XAVIER.

Proclama RUY BARBOSA NOGUEIRA³⁴⁵ que no aspecto da conjugação ou adequação do fato material ao fato tributável (a mesma outrora apresentada em nossa conclusão intermediária) há relativo paralelismo com o Direito Penal, este consubstanciado na mesma técnica de adequação do *factum* ao *typus*, até a “realização do fato gerador”³⁴⁶.

Relativo porque, enquanto no Direito Penal a conjugação do fato ao tipo legal resulta a antijuridicidade e faz nascer o direito de o Estado punir mediante sentença, no Direito Tributário esta perfeita adequação resulta em declaração de juridicidade de um crédito em desfavor do Contribuinte em relação ao Estado e o seu direito (do Estado) de exigí-lo mediante o lançamento e a cobrança³⁴⁷.

Utilizando-se do mesmo paralelismo apontado por RUY BARBOSA NOGUEIRA, assim dispôs ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *verbis*: “Analogamente ao que sucede com o crime ou fato punível, que se define como o fato típico ilícito e culposo, pode definir-se o fato tributário como o *fato típico revelador de capacidade contributiva*.”

³⁴⁴ Idem, p. 94-95.

³⁴⁵ Pode-se afirmar que a mesma segurança ou fundamento político-liberal da Tipicidade “criada” por ERNST VON BELING para o ramo do Direito Penal pode ser verificada no Direito Tributário, ramo este também pertencente ao Direito Público.

³⁴⁶ Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, p. 119.

³⁴⁷ Op. Cit. p. 120.

Lembramos que, consoante exposto, para que essa revelação se materialize é preciso a realização perfeita de sua hipótese de incidência, o que só ocorre através da subsunção de uma situação da vida (anteriormente eleita pelo legislador a integrar a hipótese da norma tributária) à norma. A atuação da técnica da tipicidade se dá não só sobre a hipótese da norma tributária material, mas também sobre o seu mandamento. São dois, portanto, os seus objetos: as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais, as mesmas referidas por ALBERTO XAVIER quando da análise do tema que aqui também apreciamos.

Interessa-nos, neste instante, a Tipicidade no Direito Tributário. Abrimos nossa exposição doutrinária com os dizeres de LIMA GONÇALVES e, com este, finalizamo-la. Com pena de mestre, o mesmo Autor Paulista³⁴⁸ marcou a Tipicidade com os termos seqüentes: “Esta se verifica com a submissão completa do fato à prescrição legislativa que veicula o tipo formulado e que consiste na descrição de toda a regra matriz de incidência tributária.”

Diante de todas as considerações aqui trazidas neste tópico, permitimo-nos três afirmações: 1) O fenômeno da incidência se verifica com a realização de um fato social que, elevado à condição de fato tributável por previsão normativa anterior à sua verificação, a esta mesma norma se subsume com perfeição; 2) Este mesmo fato tributário é caracterizado por um requisito formal irrenunciável: a Tipicidade, verdadeira expressão do Princípio da Legalidade; 3) É o fato tributário caracterizado por outro requisito, desta vez material: a Capacidade Contributiva, sendo desta o seu fato típico revelador.

Por tudo o quanto foi exposto, temos por comprovada a estreita relação entre os Princípios da Tipicidade e da Capacidade Contributiva, em cujo pano de fundo se verifica estampado o fato tributário.

Em remate, concluímos nossa exposição repetindo o que fez ALBERTO XAVIER³⁴⁹ ao se valer das precisas palavras de PEREZ DE AYALA sobre o tema: “Objeto da tipificação é pois e sempre a Capacidade Contributiva, cujas expressões

³⁴⁸ Op. Cit. p. 36.

³⁴⁹ Op. Cit. p.77.

a lei delimita pela formulação de modelos ou tipos, aos quais se devem ajustar as situações da vida para que se desencadeiem os efeitos tributários.”

11.7 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA³⁵⁰

Manso e pacífico o fato de que todo tributo deva ser legal. Todavia, não basta que a exação reserve submissão exclusiva ao Princípio da Legalidade, ou mesmo ao Princípio da Tipicidade enquanto expressão máxima do primeiro. O mesmo pode ser afirmado com relação ao corolário da Igualdade. Ao revés, a exação deve além da observância aos três princípios mencionados, obrigatoriamente obedecer ao ideal de JUSTIÇA. Vejamos o porquê desta indispensável obediência.

Ensina-nos ALF ROSS³⁵¹ que o Direito tem sua meta dentro de si mesmo: realizar o ideal de Justiça. Por sua vez, NORBERTO BOBBIO³⁵² afirma ser a Justiça o fim superior do Direito. A despeito da manifesta comunhão encontrada nas opiniões desses dois importantes jusfilósofos, imperiosa a observação: Para que este - o Direito - possa realizar aquela - a Justiça - é necessária a criação de um estado de certeza e segurança³⁵³, somente alcançados através da POSITIVAÇÃO DO DIREITO.

Pauta-se esta observação nos apontamentos de LUIS RECASÉNS SICHES³⁵⁴, que sobre o tema assim lecionou, *verbis*: “Para que un Derecho pueda

³⁵⁰ Tomaremos a Justiça como Princípio Constitucional como assim o fez JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em sua festejada obra “Teoria Geral da Isenção Tributária”, ao tratar, no seu Capítulo II, da vinculação das isenções aos Princípios Constitucionais. De mesma sorte, porém considerando a Justiça como verdadeiro sobreprincípio, cite-se PAULO DE BARROS CARVALHO em seu festejado Curso de Direito Tributário, p. 144.

³⁵¹ Direito e Justiça, p. 335.

³⁵² O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito, p. 231.

³⁵³ Para Recaséns Siches, certeza e segurança são valores funcionais que todo Direito realiza por sua mera existência, seja qual for o seu conteúdo. In: Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho, p. 21.

³⁵⁴ Direcciones Contemporáneas del Pensamiento Jurídico: La Filosofía del Derecho en el Siglo XX, p. 193. O destacado Catedrático de Filosofia do Direito da Universidade de Santiago continua sua exposição trazendo uma ressalva: Existe una extensa serie de preceptos que cumplen el fin o el ideal jurídico, solo em cuanto crean un estado de certeza y seguridad; su justicia estriba meramente en esto y no en su contenido, que podría ser completamente opuesto y sin embargo conservar el carácter de rectitud.

realizar la Justicia es condición previa que sea *positivo*, creando con ello um *estado de orden y de seguridad*.” (destaques no original, grifos apostos)

Esta condição existe porque, como nos ensina MIGUEL REALE³⁵⁵, “é absurdo conceber-se uma idéia ou ideal de Direito sem qualquer reflexo ou repercussão no plano do ser, uma justiça, em suma, sem que haja homens e sentenças justos”. (grifamos)

Uma advertência deve ser aduzida: Quando abordávamos anteriormente³⁵⁶ neste trabalho o Sistema do Direito Positivo, em especial o papel unificador da norma hipotética fundamental kelseniana, anunciamos em sede de rodapé que revisitaríamos o pensamento de LOURIVAL VILANOVA a respeito do tema. É chegado o momento de justificarmos a anunciada repetição. Vejamos.

Assim dispôs o Mestre Pernambucano³⁵⁷: “A unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento-de-validade desse sistema – *Constituição Positiva*, ou, em nível epistemológico, a *Constituição em sentido lógico-jurídico*, ou seja, a norma fundamental.”

Realmente revisitar a exposição de VILANOVA, ladeando-a com as ensinanças de BOBBIO, ROSS e RECASÉNS SICHES, nos permite o alcance das seguintes conclusões parciais e, em posse delas, fundamentarmos a obediência obrigatória do tributo ao ideal de Justiça, como por nós afirmado no primeiro parágrafo deste capítulo: 1) Trata-se a Justiça do fim superior do Direito; 2) O alcance daquela só se observa com a positivação deste; 3) O Direito quando positivado, tem por fundamento-de-validade a Constituição.

Em tão douta companhia, aventuramo-nos com nossa formulação: Trata-se a Positivação do Direito de condição necessária à identificação da Justiça como expressão máxima e fundamento de todo Sistema Constitucional.

³⁵⁵ Estudos de Filosofia e Ciência do Direito, p. 47.

³⁵⁶ Vide Capítulo entitulado “A Incorporação da Capacidade Contributiva pelo Sistema do Direito Positivo através de sua Elevação à Categoria de Princípio”

³⁵⁷ As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 180.

Diante de nossa franciscana pretensão, fácil concluirmos que também se oferece a Justiça como fundamento aos Sistemas Tributários, ao exemplo do Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro, vez que parte de um Sistema Maior Positivado que é a própria Constituição. Salta-nos aos olhos a obediência obrigatória do tributo ao Princípio da Justiça.

O parágrafo anterior encontra abono nas palavras de SAINZ DE BUJANDA³⁵⁸. Para ele:

Um sistema tributário não pode ser, em última análise, senão o conjunto harmônico de prestações pecuniárias que hão de ser satisfeitas por uma coletividade ao Estado ou a outros entes públicos, na forma, tempo e quantia estabelecidas pela lei, *com sujeição ao critério de justiça*. (destaque no original)

Ensina-nos ALF ROSS³⁵⁹ que o Direito tem sua meta dentro de si mesmo: realizar o ideal de Justiça. Também chamada por alguns autores de Justiça Fiscal, este ideal de Justiça encontrado no Direito Tributário é, por essência, parte deste e consiste, segundo o Professor de Copenhague, em avaliar “a cada qual segundo a sua capacidade”.

Nova advertência: Não nos cabe, neste trabalho, tratarmos da justiça de outra maneira senão como delimitadora e harmonizadora dos desejos, pretensões e interesses conflitantes na vida social da comunidade³⁶⁰. E essa delimitação, diga-se de passagem, dar-se-á em observância ao “princípio de justiça para a distribuição de cargas”, ainda nos moldes da referência feita por ALF ROSS³⁶¹.

Vale lembrar que o princípio básico de Justiça na distribuição da carga tributária se exterioriza, como afirma SAINZ DE BUJANDA³⁶², em uma “fórmula legal que acolhe o critério da Capacidade Contributiva”. Acabamos de desenhar a ótica de nossa análise da Justiça.

³⁵⁸ Op. Cit, p. 181. Tradução livre do Autor.

³⁵⁹ Direito e Justiça, p. 335.

³⁶⁰ Idem, p. 313.

³⁶¹ Ibidem, p. 317.

³⁶² Hacienda y Derecho, V. II., p. 189.

Retornemos da breve observação para considerar que o sentido de Justiça, como nos apresenta J.M. OTHON SIDOU³⁶³ é certamente o mais evocado do campo tributário. Diante estamos do verdadeiro motivo que nos remeteu à eleição do Princípio Constitucional da Justiça como um dentre os Princípios do Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro que mais relacionam se com a Capacidade Contributiva.

Sobre essa relação, HUGO DE BRITO MACHADO³⁶⁴ recorreu aos ensinamentos preconizados já em 1955 por ALIOMAR BALEEIRO, que assim ditavam: “Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva.”

Desbravando um pouco mais estas sendas, ressaltamos ser a Capacidade Contributiva a melhor expressão da justiça fiscal³⁶⁵, o princípio maior da justiça distributiva³⁶⁶. Como bem assinalado por RICARDO LOBO TORRES³⁶⁷, isto se deve ao fato de reunir a Capacidade Contributiva “[...] os direitos humanos fundamentais na limitação do poder de tributar, compondo um quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais”.

Em verdade, consideramos a Justiça Fiscal como um dos campos de manifestação da Justiça Social, em consonância aos ensinamentos do grande TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR³⁶⁸, cujo teor aqui colacionamos, *verbis*:

A justiça social propõe o uso da tributação com a finalidade de redistribuir a riqueza, buscando realizar a igualdade por meio de normas de cunho eminentemente social. Entretanto, as normas de finalidade financeira, como o artigo 145, §1º da Constituição propõem o bloqueio ou a contenção do poder de tributar, mantendo sua finalidade de justiça fiscal.

³⁶³ A Natureza Social do Tributo, p. 44.

³⁶⁴ Temas de Direito Tributário, p. 9.

³⁶⁵ ZILVETTI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva, p. 124.

³⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 90. No mesmo sentido, ver FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, in Derecho y Hacienda, V.IV, p. 550.

³⁶⁷ A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*, p. 434.

³⁶⁸ Apud. ZILVETTI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva, p. 123.

Em sua exposição junto ao I Congresso Nacional de Direito Tributário, LOBO TORRES³⁶⁹ identificou com brilhantismo a ligação da Capacidade Contributiva com a Justiça Tributária, ao afirmar que esta se positiva através de alguns Princípios Constitucionais, dentre os quais a Capacidade Contributiva. Para o mestre Fluminense, é a Justiça Tributária (ou Fiscal) uma das possibilidades mais concretas de Justiça Política³⁷⁰.

Como prova da importância do tema em análise, bem como da sua dimensão, indispensável o entendimento proferido por KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA³⁷¹:

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.

As ponderações de TIPKE não passaram despercebidas pelos olhos atentos de REGINA HELENA COSTA quando da abordagem do tema em comentário em sua novíssima PRATICABILIDADE E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA³⁷². Externando sua opinião, a Autora entende que para TIPKE, a questão da justiça se materializa com a repartição, entre os homens, das cargas ou direitos derivados da vida em comum.

Inegável a estreita relação entre a Justiça e a Capacidade Contributiva. Consoante buscamos demonstrar, “não basta, portanto, que o tributo seja legal: é, ademais, necessário que seja justo”³⁷³. Deste modo, damos por liquidada qualquer dúvida sobre o porquê de nossa escolha em favor de ser a Justiça princípio Constitucional dotado de estreita relação com a Capacidade Contributiva.

³⁶⁹ Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, p. 692. In: *Justiça Tributária: Direitos do Fisco e Garantias dos Contribuintes nos Atos da Administração e no Processo Tributário*. Das lições do Autor temos a relação da Justiça Tributária com os seguintes princípios: 1) Capacidade Contributiva; 2) Custo/benefício ou princípio da equivalência; 3) solidariedade do grupo e 4) distribuição de renda.

³⁷⁰ Ensina-nos FERNANDO ZILVETI: Por Justiça Política entendem-se: os direitos fundamentais positivados e garantidos pelas instituições suportadas pelo cidadão, conforme previsto no texto da Constituição francesa. Op. Cit., p.124.

³⁷¹ Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva, p. 18.

³⁷² Op. Cit., p. 377.

³⁷³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho, v. II, p. 181.

Em tempo: Se fossemos tecer maiores detalhes, nos seria obrigatório afirmar que, ao longo da evolução da tributação, verificou-se que seu objeto - o tributo - pode constituir “[...] poderoso instrumento de reforma social ao encontro da equidade econômica, sobretudo quando na forma direta incide sobre a renda e indiretamente sobre o capital”³⁷⁴. Nos furtaremos, nesse momento, até mesmo da formulação de considerações pontuais, deixando-as para quando analisarmos a eficácia e demais atributos da Capacidade Contributiva.

Encerramos este tópico com excerto extraído do Texto Definitivo das Propostas da Comissão de Altos Estudos da Justiça Federal para a Reforma Tributária, elaborado por diversos e verdadeiros cientistas do quilate de REGINA HELENA COSTA:

E a justiça tributaria impõe uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação. Não parece demasiado pensar, como objetivo último, na qualidade de vida do cidadão-contribuinte, impositiva do respeito a seus direitos.³⁷⁵

11.8 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO REPUBLICANO

Encerrando nossa exposição sobre a relação direta existente entre a Capacidade Contributiva e os Princípios Constitucionais, teceremos, em comparação aos Princípios já visitados, as mais breves considerações sobre o derradeiro Princípio Republicano. Isto não implica reduzir sua importância a nível inferior aos demais princípios. Muito ao contrário. Vejamos.

Já nos ensinou ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁷⁶ ser a República o “[...] tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo, transitório e com responsabilidade”. (grifos apostos)

³⁷⁴ SIDOU, Othon. A Natureza Social do Tributo. p.54.

³⁷⁵ Apud. COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça...p. 379.

³⁷⁶ Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária, p. 19.

Em coerência com a proposta expositiva de nosso trabalho, nossos grifos evidenciam nosso destaque apenas aos dois apontados fundamentos deste Princípio. Sem mais delongas, tratemos sucintamente da igualdade formal das pessoas:

Como decorrência do Princípio da Segurança Jurídica, é através da realização do Ideal Republicano que se recusam os privilégios de nascimento, os foros de nobreza, as distinções de condições sociais e pessoais, os arbítrios no exercício do poder - fato já preconizado no §2º do art. 72 de nossa Primeira Constituição Republicana³⁷⁷.

Não outras as mais atuais lições de REGINA HELENA COSTA³⁷⁸: “Entende-se que o princípio republicano seja decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apóia, como visto, nas idéias de certeza e igualdade.” (grifamos)

É através da República que se impõe a *igualdade formal* de condições na pretensão aos direitos políticos. GERALDO ATALIBA³⁷⁹ a ela se referia como “igualdade fundamental”, por considerá-la postulado básico e condicional para a ereção do Regime Democrático. Para o saudoso Mestre Paulista, “a *res publica* é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos”³⁸⁰.

Quanto à igualdade preconizada por ATALIBA em relação aos encargos atribuídos aos cidadãos, pode-se afirmar que a mesma se realiza por força do Princípio da Capacidade Contributiva. Isto posto, podemos admitir que sua bem elaborada ponderação expressa a estreita relação entre os Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva e o Republicano.

³⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 20.

³⁷⁸ Praticabilidade Tributária e Justiça Tributária... p. 146

³⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição, p. 119 e seguintes.

³⁸⁰ Idem, p. 134.

Abaliza nossa admissão REGINA HELENA COSTA³⁸¹ quando, em sua obra “O Princípio da Capacidade Contributiva”, reconheceu a relação apontada por ATALIBA quando afirmou que “por sua íntima relação com o princípio da igualdade, o princípio republicano também evoca o respeito à capacidade contributiva dos cidadãos”.

Mais adiante, a consagrada Magistrada registra: “Por sua estreita ligação com o princípio da isonomia, o princípio republicano também evoca o respeito à Capacidade Contributiva dos cidadãos; e, conseqüentemente, há de ser observado na implementação de medidas visando à praticidade tributária.”³⁸²

No mesmo sentido se nos revela a Autora as lições de ROQUE CARRAZZA:

Sendo a carga tributária, ao menos em matéria de impostos, calibrada em função da riqueza do contribuinte, a observância da capacidade contributiva do sujeito passivo realiza o ideal republicano, afastando, na tributação, privilégios indevidos, de pessoas ou categorias de pessoas.³⁸³

Agora em visita direta à CARRAZZA, merecido o destaque à sua sintética identificação, tão oportuna à nossa pretensão: “O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.”

A grandeza dos Autores isenta-nos de maiores e adicionais comentários sobre o tema. Remanesce, entretanto, ao menos uma obrigatória pincelada sobre a “responsabilidade” anteriormente aludida, traduzida aqui nos três breves parágrafos que se seguem.

Falar em República, pois, é falar em *responsabilidade*³⁸⁴. Diante de tal assertiva afirmamos que em todo regime republicano encontram-se as autoridades adstritas ao cumprimento da lei. Verificado o seu eventual descumprimento por qualquer das Autoridades legitimamente constituídas, a esta será atribuída

³⁸¹ Op. Cit, p. 42.

³⁸² Praticabilidade e Justiça Tributária... p. 146.

³⁸³ Idem, p. 42.

³⁸⁴ CARRAZZA, Roque. Princípios Constitucionais... p. 28. (Grifos no original)

responsabilização por seu ato danoso tanto à Sociedade quanto aos ideais da República, podendo ensejar, inclusive, o seu ressarcimento.

Dado que o Princípio Republicano foi consolidado através da supressão dos privilégios fiscais dos nobres, da clerezia e de determinados servidores públicos, resta evidente a responsabilidade das Autoridades sobre o postulado da proibição de vantagens tributárias fundadas em privilégios desta natureza. São elas – as Autoridades – responsáveis, portanto, à realização do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

Com estas colocações bem travejadas, concluímos que no Brasil esta proibição se origina com a Proclamação da República e hoje guarda morada tanto na enunciação do Princípio Republicano (localizado no *caput* do artigo inaugural da Carta Política de 1988) quanto na letra de seu correlativo princípio, o da Capacidade Contributiva, insculpida no §1º do art. 145 do Texto Excelso.

12 - EFICÁCIA, ALCANCE E DEMAIS OBSERVAÇÕES ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Após iniciarmos nossa jornada com a apresentação da locução “Capacidade Contributiva”, percorrido foi o caminho de sua evolução histórica, o mesmo ocorrendo com as suas diferentes concepções e os critérios de sua formulação. Finalmente, ao assistirmos sua elevação à categoria de Princípio, se nos tornou obrigatória sua harmonização com os demais vetores Constitucionais, objeto por nós intentado no capítulo imediatamente anterior a este. Ao aqui chegarmos, resta-nos finalmente identificar a eficácia e o alcance da Capacidade Contributiva, apontar alguns de seus atributos, bem como equalizar, em apertada síntese, os efeitos de sua aplicação.

Quando abordávamos a estreita relação entre a Capacidade Contributiva e o Princípio da Justiça afirmamos tratar-se a primeira do instrumento mais valioso para a consecução do segundo. Invocando as lições de RICARDO LOBO TORRES, tal afirmação foi justificada pelo fato de a Capacidade Contributiva reunir os direitos humanos fundamentais na limitação do poder de tributar, atribuindo-se valores de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais. Se naquela oportunidade ficamos em débito com o leitor, este é o momento para vingá-lo, ampliando um pouco mais a exposição que lá iniciamos.

A ponderação do Autor Fluminense inspirava-se, em verdade, nos ensinamentos do Professor da Universidade de Munique M. LEHNER³⁸⁵, para quem a Capacidade Contributiva nada mais é que o “[...] espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão”.

³⁸⁵ A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*, p. 434.

Todavia, vale dizer que esse espaço jurídico encontra-se limitado pelos princípios superiores da liberdade e dos direitos à propriedade e à profissão. Não outra a lição de LOBO TORRES³⁸⁶, ao dispor que o dinheiro em que se consubstanciam os frutos da propriedade e da livre iniciativa “[...] só se torna disponível para o legislador dentro da moldura dos direitos fundamentais, em boa parte desenhada no art. 5º, incisos XIII, XXII, XXIII, XXX e nos arts. 150, 151 e 152 da CF”.

Isto posto, fácil concluirmos por irrenunciável o dever de sujeição da Capacidade Contributiva às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, podendo estas ser quantitativas ou qualitativas. As primeiras se traduzem nas Proibições de Excesso³⁸⁷, dentre as quais destacamos a vedação do efeito de confisco. Às Proibições de Excesso se junta o chamado Mínimo Existencial. Já as últimas, estas consistem nas Proibições de Desigualdades: a) proibição de discriminação; b) proibição de privilégios odiosos e, finalmente c) as imunidades. Examinemos o extrato de cada uma delas.

³⁸⁶ Idem, p. 434. Oportuna a transcrição dos incisos do artigo 5º e a identificação dos artigos 150, 151 e 152 como os referentes às limitações ao poder de tributar.

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 seguintes termos:

XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá sua função social;

XXX – é garantido o direito de herança;

³⁸⁷ Ricardo Lobo Torres nos ensina que, além da vedação ao efeito de confisco, são também proibições ao excesso: a) Vedação de ofensa ao exercício de profissão, este garantido pelo art. 5º, inciso XIII, da CF/88; b) Proibição de exagero na tributação da família, também proibida por nossa legislação. Em suas palavras: “A proibição de excesso, portanto, compreende a vedação de imposto confiscatório ou ofensivo ao exercício de profissão ou à integridade da família, limitando, no patamar superior, a capacidade contributiva suscetível de suportar a incidência tributária. In: A Legitimação da Capacidade Contributiva...p. 436.

12.1 - SUJEIÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS QUANTITATIVAS

12.1.1 - As proibições de excesso

São elas vedações constitucionais oriundas dos próprios direitos fundamentais individuais. Estaremos incorrendo em grave equívoco se afirmarmos serem as proibições de excesso desdobros ou características da Capacidade Contributiva ou da Justiça³⁸⁸. Em verdade se tratam de verdadeiras limitações externas da Capacidade Contributiva.

Parece-nos evidente que, enquanto vedações constitucionais, óbvia e obrigatória a previsão (ainda que implícita) de suas diferentes expressões no Texto Magno, ao exemplo da vedação de confisco prevista no inciso IV do art. 150 e da vedação de ofensa ao exercício da profissão, esta situada no inciso XIII de seu art. 5º. Dada a sua magnitude, daremos especial destaque somente à primeira das apontadas previsões.

12.1.1.1 - A vedação do efeito de confisco³⁸⁹

De acordo com as ensinanças de REGINA HELENA COSTA³⁹⁰, o confisco nada mais é que a “[...] absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”. No mesmo sentido a afirmação de RUY BARBOSA NOGUEIRA³⁹¹: “A característica do confisco está exatamente em ser uma absorção coativa da propriedade, exercida pelo Poder Público ou por meio dele, ‘sem indenização e sem permissão jurídica’.”

³⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit, p. 435.

³⁸⁹ HUGO DE BRITO MACHADO, utilizando-se do significado da palavra confisco registrada por De Plácido e Silva assim nos expõe: “CONFISCO: ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido a ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. In: Os Princípios Jurídicos da Tributação na /constituição de 1988, 3ªed., p. 90.

³⁹⁰ O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 75.

³⁹¹ Direito Tributário: Estudos de Casos e Problemas. 5ª Coletânea. P. 302.

Ao discorrer sobre a matéria, ROQUE CARRAZZA³⁹² se mostra convencido de que a vedação ao efeito de confisco presente no art. 150, IV da CF/88 deriva diretamente do Princípio da Capacidade Contributiva. Entende CARRAZZA estar o confisco em exercício quando se encontram os contribuintes compelidos a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades, sendo confiscatório o imposto que “esgota a riqueza tributável das pessoas”, não levando em conta suas Capacidades Contributivas.

A coleção de lições que aqui trazemos nos elucida um ponto em comum: Os autores mencionados são capazes de enunciar o conceito de confisco deixando, porém, de assim fazê-lo no que respeita à sua medida. Não sem razão. Como já apontado por AIRES BARRETO³⁹³, “tormentoso, entre os tormentosos, é o tema ‘medida do confisco’. Destriçar o limite jurídico além do qual o tributo será confiscatório é tarefa das mais árduas”.

Muito bem: Ainda que presente na letra do inciso IV do art. 150 de nossa Carta Política de 1988, a delimitação da conduta confiscatória representa um problema ainda não enfrentado pela doutrina com a coragem desejada. A subjetividade da significação do que viria a ser “confisco” afronta, de plano, qualquer racionalidade científica. Na prática, estamos alvejando o caráter movediço e perigoso da limitação da Capacidade Contributiva por seu patamar superior, fato que resulta, por muitas vezes, nos conhecidos abusos cometidos contra o contribuinte.

É o que explica, com propriedade, PAULO DE BARROS CARVALHO³⁹⁴:

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.

³⁹² Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 86.

³⁹³ Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p. 108.

³⁹⁴ Curso de Direito Tributário, p. 159.

EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM³⁹⁵ reconhece o esmero presente na captação da dimensão do problema por PAULO DE BARROS CARVALHO, e afirma com firmeza que “a matéria afigura-se insusceptível de determinação objetiva, daí porque os referidos limites jamais poderão ser estatuídos de modo cartesiano”.

Na mesma esteira LUCIANO AMARO³⁹⁶ assim se pronunciou:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Verdade seja que, permitida a possibilidade de testilhas doutrinárias sobre este assunto, exerceu SACHA CALMON NAVARRO COELHO³⁹⁷ essa permissão com destaque. Seus apontamentos são interessantes. Com a propriedade que tanto lhe é peculiar, entende o Autor que a vedação do confisco só se restringe ao campo da fiscalidade e deste não sai. Em contra partida, cede passo o Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição.

Descartando neste instante a análise de tais políticas tributárias extrafiscais, colocamos mais um apontamento de NAVARRO COELHO³⁹⁸ no que tange à delimitação dos patamares máximos de tributação, por força da vedação ao efeito de confisco. Assim restou preconizado:

O princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas

³⁹⁵ Manual de Direito Financeiro e Tributário, p. 143. Oferece-nos, como solução do problema, a utilização da Tópica como método interpretativo, nos moldes propostos por Vieweg. Nas suas palavras: “Por isso cremos que o princípio, embora referido de subjetividade, enseja avaliação equável, desde que desvendado caso a caso, sob a óptica interpretativa do método denominado Tópica, proposto por Vieweg, cujo teor consiste em problematizar o assunto em seu aspecto singular, acomodando-o aos princípios do sistema normativo. Esse labor exegético seria naturalmente desenvolvido sob os influxos da razoabilidade, tão bem predicada por Recaséns Siches”.

³⁹⁶ Direito Tributário Brasileiro, 10ªed., p.143.

³⁹⁷ Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 275.

³⁹⁸ Op. Cit, p. 282.

que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação.

Nosso descarte mencionado no parágrafo anterior nos obriga, ao menos, a visitar brevemente a vedação do efeito de confisco junto ao campo da fiscalidade. Para tanto, acataremos a sugestão de AIRES BARRETO³⁹⁹ e traçaremos algumas linhas sobre os tributos não vinculados e vinculados, em homenagem à célebre classificação proposta por GERALDO ATALIBA⁴⁰⁰ em sua festejadíssima obra “Hipótese de Incidência Tributária”.

Não restam dúvidas que o estudo da Capacidade Contributiva, quando direcionado aos tributos, guarda relação, na maioria dos casos, com os tributos não vinculados, com os impostos. O mesmo parece acontecer com o Princípio da Vedação ao efeito de Confisco. Vejamos.

12.1.1.1.1 - O confisco e os tributos não vinculados⁴⁰¹

Antes mesmo de adentrarmos na relação existente entre o princípio aqui versado e os impostos, é de mister que se assinale a divisão clássica destes em reais e pessoais, critério que, segundo GERALDO ATALIBA⁴⁰², “[...] evidencia influência maior ou menor, na estrutura do imposto, do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência”.

LUCIANO AMARO nos traz uma advertência: Independente da classificação de um imposto, no momento de sua submissão à tributação “[...] deve-se buscar um

³⁹⁹ Op. Cit., p. 108.

⁴⁰⁰ Ver terceira parte intitulada “Classificação Jurídica dos Tributos” da obra mencionada, em que Ataliba apresenta o seu critério de classificação dos tributos, dividindo-os em vinculados e não vinculados.:

⁴⁰¹ Na mencionada obra, Geraldo Ataliba preleciona: “Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”. Op. Cit. p. 136.

⁴⁰² Hipótese de Incidência Tributária, p. 140. Nas linhas de sua exposição, desconsideraremos a classificação dos impostos em diretos ou indiretos, por sua reserva exclusiva à Ciência Econômica.

modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição⁴⁰³.

Feita esta colocação, retornemos ao ponto. Dada a sua clareza e completude, nos utilizaremos do escólio de GERALDO ATALIBA⁴⁰⁴ para definirmos os impostos reais e pessoais.

Proclama o saudoso mestre paulista, “são impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”. Já os impostos subjetivos ou pessoais, ao revés, são aqueles “[...] cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos”.

Notável também a transparência das lições de ALIOMAR BALEEIRO⁴⁰⁵:

Chamam-se impostos pessoais ou subjetivos, os que são regulados em seu aspecto quantitativo e em outros aspectos pelas condições individuais do contribuinte, de sorte que sua pressão é estabelecida adequadamente à capacidade econômica dele.

Mais adiante preleciona o eternizado Ministro Baiano:

Quanto aos impostos reais, estes são decretados sob a consideração única da matéria tributável, com inteira abstração das condições personalíssimas de cada contribuinte. O legislador concentra sua atenção exclusivamente no fato gerador, desprezadas as circunstâncias peculiares ao contribuinte e que poderiam ser tomadas como dados de fato sobre sua capacidade contributiva.⁴⁰⁶

⁴⁰³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, p. 138

⁴⁰⁴ Op. Cit. p. 141.

⁴⁰⁵ Uma Introdução à Ciência das Finanças, p. 282.

⁴⁰⁶ Idem, p. 282.

Colocadas tais definições, fazemo-nos valer da arguta observação de REGINA HELENA COSTA⁴⁰⁷: “Como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos. Desse modo, na instituição dos impostos deverão ser consideradas, o mais possível, as condições pessoais do contribuinte.” Repare o leitor que a ponderação da Autora veio a responder à busca preconizada por LUCIANO AMARO em sua advertência anteriormente aqui colacionada.

Adiante, conclui a Autora, com sabedoria ímpar, o seu raciocínio: “Parece-nos que a personalização do imposto há de ser observada sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte, mesmo que esteja diante dos chamados impostos reais.”⁴⁰⁸

Justamente à esta personalização se refere HENRY TILBERY⁴⁰⁹, autor do “melhor estudo a respeito do imposto sobre o patrimônio, escrito no Brasil”⁴¹⁰, ao dispor que:

Um autêntico imposto real sobre o patrimônio, que desfalca a substância patrimonial, não seria compatível com o princípio constitucional da inviolabilidade do direito à propriedade. Portanto, entendemos que as autorizações constitucionais da imposição tributária sobre o patrimônio, que fazem parte do sistema tributário constitucional, somente dão cobertura a impostos nominais sobre o patrimônio, ou seja, tributos aos

⁴⁰⁷ O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 52.

⁴⁰⁸ Op. Cit. p. 53. Em idêntico sentido, cite-se HUGO DE BRITO MACHADO: “É preciso considerar, entretanto, que um imposto sobre o patrimônio pode ser, sob tal aspecto, confiscatório para uns e para outros não. O contribuinte que auferir renda elevada poderá pagar o imposto sem sacrificar parcela de seu patrimônio, enquanto outro, com renda baixa ou sem nenhuma renda, terá de sofrer redução patrimonial. O critério, como se vê, não tem consistência jurídica. In: Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 94.

⁴⁰⁹ Reflexões sobre a Tributação do Patrimônio, p. 350. In: COSTA, Alcides Jorge et al. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, pp. 317-370. Suprimimos à menção aos artigos 21 e 24 da Emenda Constitucional nº 1/69 presente no original, em amor à atualização do texto.

⁴¹⁰ Os Princípios Constitucionais...p. 93.

quais o contribuinte pode fazer face pela renda⁴¹¹, sem diminuir o patrimônio.⁴¹² (grifos apostos)

Em tempo: Mesmo descartada por nós a utilização da divisão dos tributos em diretos e indiretos, descarte este feito em coerência com as observações de GERALDO ATALIBA, a ela recorremos neste momento, em especial aos IMPOSTOS INDIRETOS para que sejam tecidas nossas derradeiras considerações sobre este ponto.

Pois bem. Vimos que a personalização dos impostos representa o respeito à previsão contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal (parte inicial da enunciação do Princípio da Capacidade Contributiva, diga-se de passagem). Entretanto, deixamos de reconhecer que, em relação a alguns tributos, é tremenda a dificuldade em se atribuir a mencionada personalização.

Enganam-se aqueles que advogam no sentido de desconsiderar a válida aplicação da Capacidade Contributiva diante dos casos em que a dificuldade de personalização dos impostos é manifesta, o que supostamente ocorre com os impostos indiretos, ao exemplo do IPI e do ICMS. Ao revés, não só a Capacidade Contributiva é considerada, como se evidencia por outra de suas vertentes, qual seja, através da seletividade⁴¹³.

⁴¹¹ De antemão avisamos o leitor que nosso estudo em momento algum se dedicará ao exame do conceito de renda e provento de qualquer natureza, restringindo-nos à diferenciação entre patrimônio e renda. Assim o faremos por entendermos que se abordássemos o tema a fundo, estaríamos nos divorciando de nossa proposta original, o estudo da Capacidade Contributiva. Outra razão de nossa recusa em atacarmos a matéria é devido à diversidade de opiniões e extensão do tema, o que daria azo a novo ensaio monográfico, a exemplo da brilhante obra de Roberto Quiroga Mosquera intitulada “Renda e Proventos de Qualquer Natureza: O imposto e o Conceito Constitucional”. Aos mais interessados sobre o tema, recomenda-se a leitura do interessante capítulo XXIX do Manual de Ciência das Finanças de Alberto Deodato

⁴¹² Interessante a diferenciação entre renda e patrimônio proposta por J.L.PEREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZALEZ em seu mais que festejado Curso de Direito Tributário: “Podemos dizer que o conceito de renda surge de uma visão cinematográfica da riqueza: é um fluxo ou corrente de bens que tem lugar ao largo do tempo. É portanto, um conceito dinâmico que, em consequência, exige definir-se e quantificar-se delimitado temporalmente com relação a determinado período (semana, mês, ano, etc). Pelo contrário, o conceito de Patrimônio surge de uma visão fotográfica da riqueza. É um fundo de bens econômicos existente em um determinado momento. É, portanto, um conceito estático e instantâneo”. In: “Curso de Derecho Tributário”, Tomo I. 2ªed., p.178.

⁴¹³ Pelo princípio da Seletividade entende-se a obrigatoriedade do gravame ser inversamente proporcional à essencialidade do bem. Para LUCIANO AMARO, esta vertente deixa seu estado de latência e rende homenagens ao contribuinte “de fato” em função de quem, nos tributos indiretos, deve ser aplicado o princípio. In: Direito Tributário Brasileiro, p. 139.

Continuando: A Capacidade Contributiva, em relação aos tributos vinculados se apresenta sob diferentes aspectos. Por vezes sua aferição se verifica por meio da renda, por outras, pelo patrimônio e, finalmente em terceiras e quartas situações, pelo consumo de bens ou serviços.

Quando verificada através da renda, a Capacidade Contributiva é alcançada através do preceito da progressividade⁴¹⁴, verdadeiro refinamento desse postulado⁴¹⁵. Já respeitante ao patrimônio (impostos reais), expusemos que sua manifestação – da Capacidade Contributiva – buscará a personalização de tais impostos. Em relação ao consumo de bens e serviços, nos aponta a Capacidade Contributiva para a seletividade, como medida de direcionamento dos impostos para a proporcionalidade, mas nesta não se esgotando.

Tão importante quanto a visualização e identificação dos diferentes índices de aferição de Capacidade Contributiva é a inter-relação dos mesmos. Nesse sentido, oportuno que se traga à baila os ensinamentos de JOACHIM LANG, discípulo de KLAUS TIPKE, sobre o papel da Capacidade Contributiva - dentro do contexto de nossa afirmação.

Dentre as ponderações colacionadas por CARLOS PALAO TABOADA⁴¹⁶, destacamos a importantíssima observação feita pelo Catedrático de Colônia, ao relativizar o conceito de Capacidade Contributiva, *verbis*:

Comumente se distinguem a renda, o patrimônio e o consumo como índices de capacidade contributiva; entretanto, é fundamental para a sua determinação a conexão entre tais índices [...]. Um imposto sobre a renda não só reduz a renda, senão também a formação do patrimônio e o consumo. Essas categorias devem ser consideradas em uma visão intertemporal de conjunto, que, de acordo com os conhecimentos presentes pode levar à conclusão de que uma

⁴¹⁴ Segundo o preceito aludido, aqueles que detiverem maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor dos que nada ou pouco possuem e, por esta condição, não podem pagar. Continua a Autora: “Em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte...Vale dizer, o Poder Público pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem ater-se à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo”. In: COSTA, Regina Helena. Op. Cit, pp. 74 e 70.

⁴¹⁵ Ver LUCIANO AMARO, op. Cit. P. 140.

⁴¹⁶ Idem, p. 293. Tradução livre do Autor.

definição de renda orientada pelo consumo é o melhor quantificador de capacidade contributiva.

Como visto e segundo J. LANG⁴¹⁷, “ao princípio de Capacidade Contributiva lhe corresponde ao menos a função conjunta de concretizar os limites superior e inferior da carga tributária total determinada pelos princípios jurídicos de igualdade e liberdade”. Entretanto, esta concretização (ao menos do limite superior) da carga tributária encontra no efeito de confisco, por tudo o aqui afirmado, o seu limitador.

12.1.1.1.2 - O confisco e os tributos vinculados

Antes mesmo de introduzirmos nossas linhas sobre “O Confisco e os Tributos não Vinculados”, observamos que, na esteira da Capacidade Contributiva, o Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco tendia a guardar relação, na maioria dos casos, com os impostos.

É muito provável que essa tendência fortemente direcionada aos tributos não vinculados decorra da leitura rasa do §1º do art. 145 da Constituição Federal, vez que sua letra menciona apenas a espécie tributária imposto, e não o gênero tributo. Ao exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO⁴¹⁸, grande parte da doutrina reconhece a aplicação obrigatória do Princípio da Capacidade Contributiva somente no que respeita aos impostos. Dessa interpretação, estaria livre o legislador para observar ou não tal Princípio no que tange às demais espécies tributárias.

Mesmo sabendo que o tema merece maiores reflexões e, a despeito da manifestação de um sem números de juristas de escol, deixemos consignada nossa inclinação pessoal em favor da aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva (e, por via reflexa a sua limitação por força do Princípio da Vedação ao Confisco) aos tributos vinculados.⁴¹⁹

⁴¹⁷ Apud TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos. P. 293. In: TORRES, HELENO (coord.) *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Saraiva, pp. 285-303.

⁴¹⁸ Os Princípios Jurídicos...p. 68.

⁴¹⁹ HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO se pronunciou sobre o tema com Mestría: “Em princípio, apenas os impostos podem ser pessoais, vale dizer, levar em conta aspectos inerentes à pessoa do

Em relação às taxas, filiamo-nos às lições de SAINZ DE BUJANDA⁴²⁰ quando, ao observar que as taxas são, do ponto de vista jurídico, uma categoria tributária, concluiu que o seu conteúdo não se funda em mera contraprestação pelo consumo individualizado de um serviço, mas, ao contrário, decorre do imperativo da lei, vez que prestação tributária.

Como conseqüência desta previsão legal cujo fundamento é a Justiça Distributiva, entendemos correta a conclusão proferida pelo Mestre dos Mestres, ao concluir que “a Capacidade Contributiva dos usuários do serviço obrigados ao pagamento da taxa, deva estar presente na hora de se estabelecerem as tarifas e os restantes elementos de quantificação das cotas que não se ser satisfeitas”⁴²¹.

Apesar da dificuldade ao enfrentarmos o tema, entendemos que AIRES BARRETO⁴²² conseguiu minimizá-la quando nos ensina que “a função de mensurar o confisco, exercida pela alíquota nos tributos não vinculados, cede lugar à exercida pela base de cálculo, quando de taxas se trata”. Esta inversão das funções da base imponible diante da incompatibilidade dos pressupostos do imposto e das taxas é, ao nosso ver, solução a possibilitar não só a aferição do Confisco, mas da Própria Capacidade Contributiva. Se àquela é permitida a sua aferição, o que dirá esta.

Já com relação às contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, nossos comentários se abreviam, e muito.

contribuinte, bem como ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Isso porque são os impostos que têm por fato gerador uma manifestação de capacidade econômica do sujeito passivo, não relacionada a qualquer atuação estatal”. Mais adiante arremata o Autor: “Mas isso não significa que o legislador, ao cuidar de outras espécies tributárias, possa ignorar o princípio da capacidade contributiva. Não pode haver, notadamente em relação às taxas, uma graduação conforme essa capacidade, mas a mesma pode – e deve – ser considerada, embora de modo mais tênue. É o caso de serviços essenciais ao exercício da cidadania”. Nesse sentido, apresenta os precedentes: ADI 2.040-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 25/2/2000 e ADI 2.078-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 18/5/2001 (STF, Pleno, ADI 2.655/MT., Rel. Min. Ellen Gracie, j. em 9/10/2003, v.u., DJ de 26/3/2004, p.5). In: Código Tributário Nacional: Anotações ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003, p.5.

⁴²⁰ Hacienda Y Derecho, V. II, p. 262.

⁴²¹ Idem, p. 262.

⁴²² Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p. 110.

Quanto às primeiras, divergindo de REGINA HELENA COSTA, acatamos os argumentos de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA quando este defende a aplicação do Princípio às Contribuições de Melhoria. Diferençar a valoração imobiliária do imediato aumento de disponibilidade financeira em virtude de obra do poder público parece-nos, realmente a solução. Não reconhecer o incremento de valor do imóvel como aumento de riqueza seria aceitar a célebre comparação entre o marajá e o mendigo feita por NICHOLAS KALDOR, exposta por HENRY TILBERY⁴²³ em suas Reflexões sobre a Tributação do Patrimônio.

Por seu turno, às contribuições especiais e empréstimos compulsórios nos é permitido declinar quase nenhum esforço. Isto porque as primeiras fundamentam-se pela destinação específica e, sem levantarmos a divergência com relação às taxas, já ensejariam a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao menos quando revestidas pelas características de imposto.

Aos segundos, os Empréstimos Compulsórios, se aplica o mesmo raciocínio, dado que estes, criados em caráter emergencial, podem receber os atributos de qualquer das espécies tributárias. Em ambos os casos, suas hipóteses de incidência são fundamentalmente de imposto ou de taxa, sujeitando-se, então, como eles, ao Princípio da Capacidade Contributiva⁴²⁴.

Diante dessas informações, arrematamos: Está a Capacidade, como anteriormente dito, limitada quantitativamente ao excesso de tributação, seja pela vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, seja pelo desrespeito ao mínimo existencial. Se já abordamos sua limitação pelo patamar superior, direcionaremos nossos esforços, a partir de agora, ao mínimo existencial e a obrigatoriedade consistente em seu respeito.

⁴²³ Op cit., p. 321. A comparação referida: Compare-se um marajá milionário que possui um tesouro de jóias e de ouro com um pobre mendigo sem quaisquer recursos. “No pressuposto de nenhum dos dois ter renda alguma, ambos não pagarão imposto de renda. Todavia, isso não significa que a capacidade contributiva de ambos seja igual!!!”

⁴²⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio, p. 53.

12.1.1.2 - O mínimo existencial

Lembremos que as limitações Constitucionais ao Princípio da Capacidade Contributiva podem ser quantitativas e qualitativas, e que as primeiras se dividem entre as chamadas Proibições de Excesso (quanto ao seu patamar máximo) e Mínimo Existencial (quanto ao seu patamar mínimo, como sugere o nome). Dado o destaque às proibições de Excesso - notadamente à vedação ao efeito de confisco - compete-nos o mesmo fazer-lo em relação ao mínimo existencial.

Oriunda do Direito estrangeiro, aponta-nos FERNANDO ZILVETI⁴²⁵ que, no Brasil “a doutrina do mínimo existencial foi mencionada por Rui Barbosa, ao lembrar a necessidade de excluí-lo da incidência do imposto de renda, isentando as classes desfavorecidas da obrigação de pagar imposto”.

Das palavras de Rui Barbosa, a garantia da isenção do mínimo vital passou a fazer parte de nosso ordenamento com a edição da Constituição de 1946, estando nela prevista notadamente em seu §1º do artigo 15, ao estabelecer que “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”. Hoje, embora não esteja previsto expressamente como estava na Carta de 1946, o Mínimo Vital⁴²⁶ encontra-se implicitamente inserido no §1º do art. 145 do Texto de 1988.

Contando uma vez mais com as lições de RICARDO LOBO TORRES⁴²⁷, podemos afirmar que “a tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana”⁴²⁸. Em outras palavras, este mínimo necessário é

⁴²⁵ Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva, p. 213.

⁴²⁶ Da leitura de nossa Constituição, RICARDO LOBO TORRES conclui que o mínimo existencial, garantido contra a incidência fiscal compreende, entre outros: a) acesso à justiça e defesa de direitos (art. 5º, inciso XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV e LXXV); b) patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, c); imposto territorial de pequenas glebas (art. 153, §4º); d) saúde (art. 196); e) educação (art. 206, IV); e f) família (declarante e filhos).

⁴²⁷ Op. Cit. p. 436.

⁴²⁸ REGINA HELENA COSTA, com pena de outro escreveu: “Por certo que artigos de primeira necessidade são consumidos por pessoas de toda classe econômica; contudo, ignorar-se o princípio neste particular seria afastar uma exigência de justiça tributária, já que, em tais impostos, a hipótese de incidência não guarda relação com o grau de riqueza do consumidor. Op. Cit, p. 67.

insuscetível de tributação⁴²⁹ e consiste em verdadeira isenção contra a incidência fiscal sobre “[...] os pobres, os vencidos na vida, os que não tem capacidade contributiva”⁴³⁰.

Esta isenção, segundo magistério de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

[...] pode ser ditada por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I) conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II) justiça fiscal, os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III) compensação econômico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.

Seja qual for a consideração social que lhe sirva de fundamento, trata-se, portanto, a isenção do mínimo vital de postulado intocável pela Capacidade Contributiva. BENVENUTO GRIZIOTTI⁴³¹ já atentara para este fato, ao considerar a irrelevância da natureza dos tributos, se impostos diretos ou indiretos, se sobre a produção ou consumo.

ALFREDO AUGUSTO BECKER⁴³² também reconheceu a inaplicabilidade da Capacidade Contributiva frente ao Mínimo Vital, entendendo este ser nada menos que uma obrigação jurídica atribuída ao Legislador ordinário, limitando sua escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital àqueles acima do mínimo indispensável.

Em tempo: Assim como na vedação ao confisco a dificuldade encontrada pelos operadores do Direito resumia-se à sua própria medição, na aferição do mínimo existencial também se verifica esta dificuldade, vez que, ao reconhece-la,

⁴²⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Op. Cit. p. 127.

⁴³⁰ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olímpio. Tratado dos Impostos, p. 160.

⁴³¹ Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, p. 167.

⁴³² Teoria Geral do Direito Tributário, p. 529.

torna-se obrigatória a elaboração dos elementos capazes de definir o que vem a ser o mínimo existencial de um cidadão⁴³³.

Isto posto, novamente nos é permitido o mesmo raciocínio anteriormente apontado, agora pela ordem inversa: Não permitir que a tributação desrespeite o mínimo vital significa limitar a aplicabilidade da Capacidade Contributiva, agora constrangida por seu patamar mínimo.

12.2 - SUJEIÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS QUALITATIVAS

12.2.1 - As proibições de desigualdade

12.2.1.1 - Proibição de discriminação

De antemão afirmamos que qualquer discriminação que atente contra os direitos fundamentais previstos no art. 5º da Constituição de 1988 (em especial o princípio genérico da igualdade e da não-discriminação trazido em seu *caput*) afronta não só à Capacidade Contributiva, mas, em primeiro plano, aos direitos de liberdade que a limitam. Servirá este parágrafo inaugural de norte às nossas considerações acerca das proibições de desigualdades acima capituladas.

Direito ao ponto: Estas últimas se verificam através de duas formas, a saber: as vedações de discriminação (discriminações odiosas) e a vedação aos privilégios odiosos. Ainda que aparentemente coincidentes, privilégios e discriminações não se confundem, o mesmo sendo verificado com suas vedações; cada qual apresentando suas peculiaridades. Vejamos.

⁴³³ Zilveti, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e o Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, p. 47.

Quanto à vedação das discriminações fiscais, esta se encontra prevista no art. 150, II da CF/88⁴³⁴, porém nele não se encerra. Este fato não passou ao largo das observações de RICARDO LOBO TORRES, que assim dispôs: “[...] inexistente um elenco fechado de proibição de discrimine. As discriminações odiosas serão tantas quanto forem os direitos humanos suscetíveis de ofensa pela tributação.”⁴³⁵

O Autor nos aponta, dentre as discriminações mais combatidas, as que se fundam em razões ligadas a: a) raça ou cor; b) religião; c) sexo, principalmente pela tributação gravosa dos rendimentos da mulher casada; d) profissão; e) ideologia; f) domicílio; g) situação do bem; h) nacionalidade, das coisas ou das pessoas.

Afirmamos sem medo: Em um Estado Democrático de Direito, ao exemplo do Brasil, INEXISTE a possibilidade de uma discriminação fundamentada em qualquer das razões apontadas não ser considerada odiosa. Independente de qual seja, são inúmeros os vetores que resguardam esta inexistência: o princípio da igualdade, os direitos humanos, os ideais democrático e republicano; enfim, todo e qualquer comando normativo, ético ou moral, está habilitado a atribuir caráter odioso a qualquer das razões apontadas.

Registra com sabedoria CELSO LAFER⁴³⁶ que:

A Constituição brasileira de 1988 afirma, no seu preâmbulo, os valores de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos; explicita como um dos fundamentos do estado democrático de direito a dignidade da pessoa humana (CF. art. 1º III) e contempla, entre os objetivos da República, o de promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outras formas de discriminação (C.F., art. 3 IV).

⁴³⁴ 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.

⁴³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 11ªed., p. 80. O Autor nos aponta, dentre as discriminações mais combatidas, as que se fundam em razões ligadas a: a) raça ou cor; b) religião; c) sexo, principalmente pela tributação gravosa dos rendimentos da mulher casada; d) profissão; e) ideologia; f) domicílio; g) situação do bem; h) nacionalidade, das coisas ou das pessoas.

⁴³⁶ Justiça e Direito: Considerações sobre a Decisão do Supremo Tribunal Federal no Caso Ellwanger (H.C. nº 82.424/RS). In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (coord.) *Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*, pp. 277-283.

Mais adiante, fundamentando ainda mais a repulsa às medidas discriminatórias de qualquer natureza, colaciona o Autor os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil sobre o assunto, assim dispondo:

Cabe apontar que a legislação brasileira está em consonância com os compromissos assumidos na Convenção da ONU de 1965 para a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Racial (art. 4º), da qual o Brasil é parte-contratante [...]. Está, igualmente, em sintonia com o Pacto Internacional da ONU sobre Direitos Cíveis e Políticos (art. 20 §2º) e a Convenção Americana sobre os Direitos Humanos (art. 13, §5º) dos quais o Brasil é parte.

Como visto, os argumentos são inúmeros e falam por si só.

Em tempo: Aqui foram abordadas tão somente as discriminações ODIOSAS, assim entendidas aquelas discriminações infundadas ou desarrazoadas, nulas, portanto, de pleno direito. Em momento algum estas são confundidas com as permitidas distinções entre contribuintes, por certo fundamentadas na Capacidade Contributiva de cada qual. Oxalá não nos permita sequer se voltem nossos pensamentos para a apontada confusão.

12.2.1.2 - Proibição de privilégios odiosos

Trata-se o privilégio odioso de manifesta afronta ao direito fundamental à igualdade de tratamento, motivo elementar de sua proibição. Consiste na “[...] permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais”⁴³⁷.

Em matéria tributária, a verificação de um privilégio odioso implica discriminação contra o contribuinte por ele não favorecido, pelo fato de que este certamente arcará com a obrigação da qual se imiscuiu o privilegiado. A sua

⁴³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 437.

proibição limita o poder estatal na instituição de tributos, ainda que possa existir capacidade contributiva subjacente⁴³⁸.

De forma idêntica às discriminações odiosas, a vedação aos privilégios de mesma natureza encontra-se implícita ou explicitamente escrita no Texto Magno de 1988. Em relação às vedações explícitas, veda a Constituição os privilégios em função de: a) profissões (art. 150, II); b) uniformidade geográfica da tributação federal (art. 151, I); c) renda e obrigações de dívida pública dos Estados (art. 151, II); d) remuneração e proventos dos agentes públicos (art. 151, II); e) comércio interestadual e intermunicipal (art. 152).

Quanto às profissões, autoriza a CF/88 a tributação diferenciada às pessoas jurídicas⁴³⁹, fato terminantemente vedado em relação às pessoas físicas, por força do retro mencionado inciso II do art. 150. Já em relação à uniformidade geográfica verificada no art. 151, I, basta-nos dizer que à União é vedado tratamento privilegiado aos Estados, Municípios e Distrito Federal, ficando ela obrigada a promover uma incidência uniforme dos tributos federais no território de tais pessoas políticas.

Na avaliação percuciente de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴⁰, traz o art. 151, I:

[...] mais uma confirmação do postulado federativo e da autonomia dos Municípios, posto que o constituinte vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, em prejuízo dos demais.

Já quanto às vedações previstas no art. 151, II, estas denotam a projeção de dois outros princípios: Em relação à tributação da renda das obrigações da dívida pública dos Estados, em sua vedação projeta-se o princípio da isonomia das

⁴³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimação da Capacidade Contributiva...p. 438.

⁴³⁹ Segundo Andrei Pitten Velloso, este regime tributário diferenciado pode ser adotado em razão das peculiaridades jurídicas das empresas, ao exemplo de seu porte (art. 146, III, c e d), das características da atividade profissional ou econômica, da utilização intensiva de mão de obra, das condições estruturais do mercado de trabalho (arts. 195 §§9º e 12), de motivos extrafiscais, etc. Op. Cit. p.137-138.

⁴⁴⁰ Curso de Direito Tributário, p. 160.

peças políticas. Quanto à vedação tocante à remuneração dos agentes públicos, esta é manifesta projeção do princípio da isonomia previsto no art. 150, II.

Finalmente, a vedação alusiva aos comércios interestadual e intermunicipal consiste em atribuir tratamento desigual aos bens e serviços em virtude de sua procedência ou destino. Para BARROS CARVALHO, esta vedação decorre da inidoneidade da procedência e do destino enquanto índices de manipulação das alíquotas e da base de cálculo para efeitos de tributação. Em arremate, ANDREI PITTEN VELLOSO⁴⁴¹ observa que o art. 152 da CF/88 veicula uma especificação dos princípios federativo e da isonomia tributária, “[...] ao vedar que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam tratamento tributário diverso em razão da procedência ou do destino de bens e/ou serviços”.

Quanto às vedações implícitas, válidos aos privilégios os mesmos argumentos por nós utilizados quando da apresentação das discriminações odiosas, dispensando-nos de adicionais comentários.

12.2.2 - Imunidades

Tratam-se da última Limitação Constitucional à Capacidade Contributiva - em sua modalidade qualitativa – por nós escolhida para análise. De antemão, nova advertência: Não pretendemos desenvolver o tema com a abrangência que sua importância reclama; ao revés, tão somente nos reservaremos à análise das hipóteses previstas no art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, estas por guardarem relação direta com a Capacidade Contributiva⁴⁴².

⁴⁴¹ Op. Cit., p. 210. Aponta Pitten Velloso a lição de Paulo de Barros Carvalho:

⁴⁴² Oportuna a lição de JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE sobre a localização constitucional das imunidades: “O art. 150 da CF (Limitações ao Poder de Tributar) apresenta boa parte das imunidades tributárias, mas há outras previstas em artigos esparsos (como as dispostas no art. 5º, XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII, relativas às taxas; art. 184, §5º, e 195, §7º), isso sem contar as previstas nas partes relativas aos impostos (IPI, ISS e ICMS)”. In: *Interpretação da Norma Tributária*, p. 251.

Isto posto, renderemos homenagens à PONTES DE MIRANDA⁴⁴³, trazendo sua lição sobre o tema: “Nos Estados em que a Constituição é rígida, como no Brasil, a imunidade é uma limitação constitucional à competência para editar regra jurídica de imposição.”

Da observação PONTEANA, podemos concluir que as imunidades são normas dotadas de formulação negativa, cujo objeto é a delimitação do campo de exercício do poder de tributar. Configuram hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴⁴ dedicou-se deveras sobre o tema e, após tecer críticas absolutas e pertinentes sobre as principais enunciações doutrinárias, formulou seu conceito de imunidade tributária:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

A respeito da apontada regra constitucional de não-incidência, fundamental a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁴⁴⁵, ao assinalar, em pena de ouro:

Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa.

Assim riscados o conceito e características das imunidades, imperiosa se faz a leitura do art. 150, VI, “a”, “b” e “c” do Texto Supremo, cujo teor aqui colacionamos, *verbis*:

⁴⁴³ Apud. MELLO, Marcos Bernardes. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária, p.39. In: BORGES, José Souto Maior (coord.) Direito Tributário Moderno, pp. 03-49.

⁴⁴⁴ Curso de Direito Tributário, p. 178.

⁴⁴⁵ Teoria Geral da Isenção Tributária, p. 218.

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...]

À semelhança das desigualdades fiscais (ex: privilégios odiosos), produzem as imunidades a mesma ausência de tributação. Entretanto, enquanto os primeiros são proibidos porque ofendem o direito fundamental à igualdade de tratamento, estas – as imunidades – enquanto forma de intributabilidade absoluta, são garantidas em homenagem à liberdade⁴⁴⁶. Não se confundem, portanto.

É o que vemos no art. 150, VI, “a” da Constituição. A ausência de tributação aqui prevista consagra a Imunidade Tributária Recíproca em decorrência seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas⁴⁴⁷. A impossibilidade de incidência de tributos deriva de sua elevação à categoria de cláusula pétrea (art. 60, §4º, I). Diante estamos da “[...] tutela da integridade do patrimônio, da renda e dos serviços das pessoas constitucionais⁴⁴⁸, com a ressalva das exceções postas pelo art.150, §3º”.

Já a imunidade disposta na alínea “b” dos referidos artigo e inciso expressam a garantia constitucional prevista no Art. 5º, VI, qual seja, a liberdade fundamental de crença e de exercício de culto religioso; guardando também consonância com os termos do art. 19, I, todos do mesmo Diploma⁴⁴⁹. Novamente diante estamos de um direito à liberdade, este em harmonia com a Capacidade Contributiva, ainda que deixando espaço limitado à tributação.

⁴⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 81.

⁴⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 602.

⁴⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada, p. 172.

⁴⁴⁹ Art. 5º *omissis*

VI – É inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias;

Finalmente o art. 150, VI “c” também denota evidente limitação ao poder de tributar, atingindo a Capacidade Contributiva, nos moldes anteriormente expostos. Lembra-nos PITTEN VELLOSO⁴⁵⁰ que, de acordo com decisão proferida pelo STF na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade – ADI 939, trata-se esta de “[...] importantíssima garantia dos direitos fundamentais na esfera jurídico-tributária, que não se encontra à disposição do legislador ou do poder constituinte derivado”.

Sem nos atermos ao alcance da imunidade ali prevista, tampouco aos requisitos para o seu gozo, e, inspirados nas lições dos autores aqui trazidos, enunciamos nossas duas derradeiras conclusões: a) aos partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais de trabalhadores, a tributação consistiria em limitação à sua atuação, atentando ao bom funcionamento da Democracia e, em última instância, aos direitos políticos dos cidadãos; b) ainda que não recebam recursos governamentais para a consecução dos objetivos da assistência social, às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos é vedada a expropriação de seus recursos para a realização de seus fins.

12.3 - OBSERVAÇÕES FINAIS ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – PONDERAÇÃO E RAZOABILIDADE

Como por nós visto, está a incidência tributária sobre a Capacidade Contributiva limitada em seu patamar máximo e mínimo pelos direitos da liberdade. Isto posto, cumpre-nos finalmente afirmar que esta mesma incidência se submete aos Postulados da Ponderação e da Razoabilidade, estes dois justamente o objeto de nossa breve reflexão que se segue.

Nos dizeres de RICARDO LOBO TORRES⁴⁵¹, são estes princípios que permitem, juntamente com a Igualdade, “[...] a filtragem e a positivação da liberdade, da justiça, da segurança jurídica e dos princípios morais e a sua irradiação por toda a Constituição Tributária”.

⁴⁵⁰ Op. Cit, p. 174.

⁴⁵¹ A Legitimação da Capacidade Contributiva e os Direitos Fundamentais do Contribuinte.

Seduzidos pelas lições de NORBERTO BOBBIO⁴⁵² em sua “Era dos Direitos”, com relação a estes direitos limitadores - enquanto direitos dos homens – acatamos a importância em dedicarmos nossos esforços não à sua justificação, mas à sua proteção. Sábias as suas palavras:

Não se trata de saber quais e quantos são esses direitos, qual é sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que apesar de solenes declarações, eles sejam continuamente violados.

Tracemos duas ponderações necessárias: 1) É a Capacidade Contributiva limitada pela liberdade, e esta inegavelmente se constitui em direito inalienável de todo cidadão; 2) Tanto a Capacidade Contributiva quanto à Liberdade são reconhecidamente PRINCÍPIOS presentes em nosso Texto Supremo.

Se acatarmos as lições de BOBBIO, nos torna obrigatória a preservação de tais Princípios. Esta deve ocorrer indiscriminadamente em qualquer momento: Seja diante do desrespeito manifesto ao Ordenamento (por vezes tão banalizado pela Sociedade); seja diante da colisão entre princípios componentes de um mesmo sistema.

Justamente nesta última hipótese é que se faz necessária a intermediação do Princípio da PONDERAÇÃO (por HUMBERTO ÁVILA chamado de Postulado da Concordância Prática), segundo o qual um dos princípios deverá prevalecer sobre o outro, em razão de seu peso e ajuste em relação ao caso concreto. No mesmo sentido, leciona, a propósito, JOSÉ AUGUSTO DELGADO⁴⁵³: “O postulado da concordância prática tem seu fundamento constitucional na necessidade do ordenamento trabalhar simultaneamente com vários princípios ‘que podem entrelaçar-se no momento de sua aplicação’.”

⁴⁵² Op. Cit, p. 11.

⁴⁵³ Os Postulados e os Princípios na Constituição Federal de 1988. Aspectos Conceituais, p. 630. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*, São Paulo: LEX Editora, pp.622-643, 2005.

Adiante continua o Íncrito Ministro do STJ:

As razões de sua existência e de sua força de atuação estão, precisamente, diante de um caso concreto que exige a aplicação da norma, no “estabelecimento simultâneo de uma multiplicidade de princípios complementares”, determinar caminhos que preservem todos, a fim de “encontrar soluções harmonizadoras”.

Do cotejo entre nossas “ponderações necessárias” e os ensinamentos aqui trazidos, pode-se com tranqüilidade afirmar que a Intermediação do princípio da Ponderação deve ser verificada com relação à Capacidade Contributiva e os valores fundamentais que a ela impõem limites.

Não outros os ensinamentos de KLAUS TIPKE, consoante observado por RICARDO LOBO TORRES⁴⁵⁴ em sua abordagem ao tema: “A mesma coisa ocorre, no campo do Direito Tributário, entre os direitos de liberdade consubstanciados nas imunidades e na não-discriminação e a justiça no princípio da Capacidade Contributiva.”

Com clareza solar, arremata o Autor fluminense:

As imunidades tributárias, que vedam a incidência de impostos sobre a riqueza de certas pessoas (entes públicos, templos e instituições de educação e assistência social), abrem espaço para a tributação nos casos em que a ponderação indicar o maior peso do interesse econômico e da finalidade lucrativa frente à preservação da liberdade.⁴⁵⁵

Por seu turno, quanto à Razoabilidade, utilizamo-nos uma vez mais do escólio do preclaro JOSÉ DELGADO⁴⁵⁶, de cuja leitura se depreende que esta (a Razoabilidade)

[...] determina que as condições pessoais e individuais dos sujeitos envolvidos sejam consideradas na decisão. Em vez de estabelecer uma estrutura formal de eficácia, como é o caso do dever de proporcionalidade, o dever de razoabilidade impõe a

⁴⁵⁴ Op. Cit., p. 440.

⁴⁵⁵ Idem, p. 440.

⁴⁵⁶ Op. Cit. p. 637.

observância da situação individual na determinação de conseqüências normativas.

O espírito incansável de LOBO TORRES⁴⁵⁷ não deixou passar despercebida a aplicação da Razoabilidade à esfera Tributária, em especial ao Princípio da Capacidade Contributiva. Sua manifestação, nesse sentido, é preciosa:

A razoabilidade, entendida como princípio de legitimação ou como técnica de balanceamento embutida na cláusula do *due process of law* e utilizada na aplicação do direito, tem igualmente importância na temática do confronto entre a Capacidade Contributiva e direitos fundamentais.

Finalmente, em relação à eficácia e alcance da Capacidade Contributiva, diante de todo o exposto, pode o leitor atento perceber que a medida e o limite desta, frente aos direitos fundamentais, passa pelo teste da razoabilidade⁴⁵⁸. Esta sujeição também é verificada junto aos patamares mínimo (mínimo existencial), e máximo (além do qual se caracteriza o efeito de confisco), relacionamento também verificado com a igualdade⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ Idem, p. 441.

⁴⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 441.

⁴⁵⁹ Ricardo Lobo Torres alude à observação de SanTiago Dantas, este ao dispor que “o princípio da Igualdade, presente na Constituição Brasileira, permitia que se prescindisse da cláusula do devido processo legal, que contém a razoabilidade, eis que ambos se aproximam”. Op. Cit, p. 445.

CONCLUSÕES

1. Tanto o estudo da Capacidade Contributiva como de qualquer outra ocorrência fenomenológica necessita ser traduzido em manifestação lingüística.
2. Trata-se a linguagem de instrumento comunicacional que possibilita a construção de uma realidade enquanto forma de exteriorização e representação do conhecimento.
3. A linguagem pode ser vista, sob o enfoque semiótico, como verdadeiro sistema de signos.
4. Possuem os signos natureza relacional. É por intermédio deles que se relacionam as palavras faladas ou escritas (suporte físico) com o seu significado (algo do mundo exterior ou interior, concreto ou imaginário, atual ou passado). Desta relação surgem as noções, as idéias ou os conceitos (significação).
5. Podem os signos ser vistos sob três planos distintos: o sintático, o semântico e o pragmático.
6. Ao homem não lhe é facultado o acesso aos acontecimentos, mas somente à linguagem sobre eles. Os eventos nada provam; ao revés, necessitam da linguagem para que existam no universo dos homens.
7. Não se admite a linguagem como espelho da realidade: ela existe *de per se*.
8. São as proposições lingüísticas que criam a realidade, o mesmo se verificando com as regras que sobre esta incidirão. Neste processo criativo, valoriza-se o papel do intérprete e o ambiente lingüístico no qual se encontra inserido.

9. A valorização do papel do intérprete transforma o homem em emissor de mensagens pelas quais busca a realização de determinados efeitos, e estes representam, do ponto de vista lingüístico, várias funções.
10. Presta-se também a linguagem à tradução e ao controle de determinado seguimento de conhecimento, ao exemplo do discurso jurídico, também, como qualquer discurso, carregado por seus específicos atributos.
11. Não se confundem a Ciência do Direito e o Direito Positivo. Possui a primeira discurso eminentemente descritivo. Já o Direito Positivo se apresenta como um estrato de linguagem de cunho prescritivo. É vedada também a confusão entre os conceitos pertencentes a esses dois segmentos do saber jurídico.
12. O estudo de qualquer instituição pertencente ao Direito Positivo requer o uso de ferramentas lingüísticas, ao exemplo das definições (conteúdo raso) e dos conceitos (conteúdo aprofundado). Estas ferramentas são escolhidas de maneira conveniente com o universo em que melhor se contextualizam. Isto posto, permite-se afirmar que é a linguagem um Sistema de vocábulos convencionais.
13. Trata-se a linguagem de Sistema de vocábulos convencionais. Neste sistema, os significados das palavras ou expressões dependem de uma convenção.
14. A linguagem jurídica toma emprestados os termos da linguagem natural e, juntamente com eles, suas zonas de penumbra, vaguidade e imprecisão.
15. A ambigüidade das palavras deriva da chamada “textura aberta da linguagem” (ou vaguidade intensional), sendo dissipada no momento de sua inserção em um contexto pré-determinado.
16. O conhecimento de uma palavra ou locução deriva do reconhecimento (identificação) de seu conceito e não de sua definição. O estudo de qualquer locução deve iniciar-se pela determinação de seu conceito, enquanto signo de significações atribuíveis (ou não atribuíveis) a uma coisa, estado ou situação.

17. Conceituar a Capacidade Contributiva resulta em determinar ordenadamente a permissão e a viabilização de sua aplicação enquanto norma jurídica. Esta determinação decorre da unidade sistemática atingida pelos conceitos e é garantida por sua relação com os princípios.
18. São binomiais as relações dos conceitos (ao exemplo da Capacidade Contributiva) com os Princípios, podendo adquirir o caráter de coordenação ou subordinação, universalidade e particularidade, e, finalmente, generalidade e universalidade. O mesmo se verifica entre os fatos e as leis.
19. Possuem os conceitos conteúdo dinâmico, variável, portanto. Dada a transformação dos fenômenos e da estrutura formal do campo de sua realidade, transforma-se a Capacidade Contributiva ao longo do tempo e em adequação ao seu espaço.
20. Assim como a linguagem jurídica, é a locução Capacidade Contributiva dotada de ambigüidade. Pode ser esta traduzida em três planos: jurídico-positivo, ético-econômico e técnico-econômico. Abordamo-la em nosso trabalho através da ótica jurídico-positiva. Esta expressa a titularidade de direitos e obrigações de um sujeito segundo a norma tributária vigente.
21. Remonta a Capacidade Contributiva ao Antigo Egito, firmando-se como postulado para a tributação com o advento do Capitalismo. A partir de sua inserção na Declaração de Direitos de 1789, permeia a Capacidade Contributiva um sem fim de Constituições. No Brasil, encontra-se insculpida no art. 145 §1º da Carta Política de 1988.
22. Derivada dos ensinamentos de São Tomás de Aquino, a noção de Capacidade Contributiva desenvolvida no início do século XX pela chamada Escola de Pavia dá lugar a diferentes formulações, cada qual segundo um critério específico.
23. Ao longo do tempo, a doutrina utilizou-se (e ainda o faz) de diferentes critérios que possibilitam a conceituação da Capacidade Contributiva. Podem estes

critérios ser divididos em três grupos: 1) Os que aproximam a Capacidade Contributiva dos ideais de Justiça Fiscal, Igualdade e Isonomia; 2) Os que relacionam a Capacidade Contributiva às diferentes particularidades atribuídas ao sujeito passivo do fenômeno da incidência, tais como suas possibilidades reais, sua subsistência, sua idoneidade patrimonial. 3) Os que vinculam a Capacidade Contributiva com a proporcionalidade, a revelação de riqueza, a distribuição dos gastos públicos ou a obrigação perante o fisco.

24. Dentro dos possíveis planos de análise da Capacidade Contributiva, elegemos neste trabalho o plano jurídico-positivo para o cumprimento de nosso objetivo. Sob este plano, pode a Capacidade Contributiva ser absoluta ou relativa.
25. Sob a perspectiva absoluta, será considerada a Capacidade Contributiva verdadeiro pressuposto ou fundamento jurídico do tributo. Sua medida dar-se-á através da eleição de fatos presuntivos de riqueza econômica.
26. Quando relativizada, serve a Capacidade Contributiva de critério de graduação do tributo, bem como instrumento de limite à sua incidência. Convencionou-se chamar a possibilidade de repartição do impacto tributário em nome da realização do princípio jurídico da igualdade de capacidade contributiva relativa ou subjetiva.
27. Por força de sua vaguidade e imprecisão, à locução Capacidade Contributiva foi atribuída conotação jurídica capaz de inseri-la harmonicamente à elaboração sistemática das normas de Direito Positivo.
28. Adotamos a conceituação de Sistema como sendo a ordenação de elementos em conjunto segundo uma perspectiva unitária. Estes podem ser divididos em reais ou empíricos e proposicionais.
29. São os sistemas reais ou empíricos aqueles cujos elementos são constituídos por objetos do mundo físico e social, estando vinculados através de suas relações de causalidade.

30. São proposicionais os sistemas formados por proposições revestidas de linguagem, estes subdivididos em nomológicos e nomoempíricos.
31. Quanto aos sistemas nomológicos, estes são desprovidos de denotação existencial. Suas partes consistem em entidades ideais. Partem de postulados e desenvolvem-se pelo método inferencial-dedutivo.
32. Os sistemas nomoempíricos são formados por proposições descritivas ou prescritivas, cuja denotação existencial reflete a referência empírica de tais proposições. Podem estes ser classificados, de acordo com a função empregada na linguagem de seus enunciados, em descritivos e prescritivos.
33. Sistemas nomoempíricos descritivos buscam a representação dos dados mediante proposições apofânticas (descritivas), como no caso da Ciência do Direito.
34. Sistemas nomoempíricos prescritivos são vertidos em linguagem prescritiva e dirigidos à conduta social, restando-se representados por proposições deônticas pretensamente válidas, ao exemplo do Direito Positivo.
35. Diferem-se o Sistema da Ciência do Direito e o Sistema do Direito Positivo.
36. O Direito Positivo remonta suas origens na Teoria do Ordenamento Jurídico. O Positivismo Jurídico caracteriza o Direito não como um acervo de normas singulares, mas como entidade unitária constituída pelo conjunto sistemático de todas as normas.
37. A unidade sistemática do Direito Positivo encontra seu fundamento de validade na Constituição Positiva, sendo esta considerada sua norma fundamental.
38. Baseados nos ensinamentos colacionados ao presente trabalho, formulamos: Direito Positivo é ou tende a ser Sistema Social dirigido ao campo material das condutas intersubjetivas, composto por uma estrutura hierarquizada de

normas jurídicas de formação ou construção submetidas à fundamentação ou derivação, inter-relacionadas segundo um princípio unificador, cuja dinâmica é manifestada por seu poder auto-regulatório.

39. Trata-se a Ciência do Direito de sistema de conhecimento, cujo objeto é a descrição formal do Direito Positivo, enquanto sistema prescritivo que é.
40. Trata-se o Direito de Sistema Lógico de Proposições que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos, cujas estruturas são encobertas pelas preferências conceptuais a fatos-do-mundo (eventos e condutas) que o Sistema Jurídico trouxe para seu universo.
41. Não se equivalem o Sistema Normativo do Direito (conjunto de normas existentes na ordem jurídica) e o Sistema Jurídico (conjunto organizado de proposições de natureza normativa e não normativa).
42. A compreensão de qualquer sistema deriva de dois exercícios: 1) Da compreensão do que seja sistema; 2) do reconhecimento de seus princípios.
43. São os Princípios ditados por juízos. Traduzem-se como verdadeiros vetores axiológicos do ordenamento jurídico, e sobre este irradiam os seus efeitos, seja para a sua aplicação e integração, seja para a elaboração de novas normas.
44. A Capacidade Contributiva reveste-se sob a condição de Princípio, estando inserida no Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro. A este guarda dever de harmonia com seus demais princípios.
45. Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro é o quadro orgânico de normas tributárias que compõem o Texto Constitucional de 1988, restando-se albergado no Capítulo I de seu título VI.

46. À Capacidade Contributiva lhe é imposto o dever de guardar harmonia e relação com os demais princípios do Sistema Constitucional. Esta relação estreita-se ainda mais diante de alguns dos princípios insculpidos no Subsistema Tributário Brasileiro: Princípio da Igualdade, Princípio da Legalidade, Princípio da Tipicidade (ou legalidade estrita), Princípio da Justiça e Princípio Republicano.
47. Da correlação existente entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade advêm as limitações e proibições dirigidas tanto ao legislador quanto aos aplicadores da lei.
48. Trata-se o Princípio da Capacidade Contributiva de verdadeiro Parâmetro Constitucional para a igualdade tributária, sendo a melhor expressão da Justiça Fiscal, o princípio maior da Justiça Distributiva.
49. Atende ao Princípio da Capacidade Contributiva a lei que coloque na hipótese de incidência do imposto fatos presuntivos de riqueza. Assim verificado, permitirá a Capacidade Contributiva a revelação da capacidade econômica pelo fato imponible.
50. A observância da lei em todos os aspectos formais da criação e organização dos tributos pode ser traduzida pelo aforismo *nullum tributum sine lege*.
51. Também chamado de Princípio da Legalidade Estrita, o Princípio da Tipicidade consiste na exaustiva definição do fato tributário pela lei. Para haver tributação, é necessária a perfeita conjugação entre o fato material e o fato tributável; em caso contrário, diante estaremos do fenômeno da não-incidência.
52. O fenômeno da incidência se verifica com a realização de um fato social que, elevado à condição de fato tributável por previsão normativa anterior à sua verificação, a esta mesma norma se subsume com perfeição.

53. Todo fato tributável resta-se caracterizado por dois requisitos: um formal (a Tipicidade) e um material (a Capacidade Contributiva).
54. A relação de harmonia entre os princípios exigida pelo Direito Positivo não é bastante em si própria. Ao revés, apresenta como seu elemento condicionante a necessária sujeição ao ideal de Justiça.
55. Trata-se a Positivização do Direito de condição necessária à identificação da Justiça como expressão máxima e fundamento de todo Sistema Constitucional.
56. É a Capacidade Contributiva a melhor expressão da Justiça Fiscal, o princípio maior da Justiça Distributiva.
57. No campo do Direito Tributário, uma das formas de materialização da Justiça se dá através da repartição, entre os contribuintes, da carga e dos direitos decorrentes da vida em sociedade.
58. Dentre os ideais Republicanos, dois deles alcançam o campo tributário: A igualdade formal das pessoas e a responsabilidade. Através da primeira, guarda o Princípio Republicano respeito à Capacidade Contributiva; já a segunda, esta se manifesta na hipótese desse respeito restar-se desfigurado.
59. A Capacidade Contributiva encontra-se sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar.
60. Às limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser classificadas em quantitativas ou qualitativas. As primeiras se traduzem nas proibições de excesso e no mínimo existencial; as últimas, nas proibições de desigualdades.
61. As proibições de excesso são vedações constitucionais oriundas dos próprios direitos fundamentais individuais. Tratam-se de limitações externas da Capacidade Contributiva, ao exemplo da vedação do efeito de confisco.

62. Traduz-se em confisco o Ato coativo não-compensatório praticado pelo Poder Público que absorve, parcial ou totalmente, a propriedade privada.
63. A verificação do confisco é restrita ao campo da fiscalidade.
64. Presta-se a vedação do efeito de confisco ao serviço da delimitação dos patamares máximos da tributação.
65. São os impostos pessoais aqueles cuja regulação não se restringe ao seu aspecto quantitativo, estendendo-se, ao contrário, a outros aspectos relacionados às condições individuais do contribuinte.
66. São os impostos reais aqueles cuja regulação se restringe exclusivamente ao fato imponível, descartando-se as condições pessoais do contribuinte.
67. A personalização do imposto haverá sempre de ser observada e pode utilizar-se da Capacidade Contributiva como seu agente viabilizador. Na hipótese de ser identificado qualquer óbice que dificulte essa personalização, a Capacidade Contributiva será evidenciada pela seletividade, ao exemplo do que ocorre com os impostos indiretos.
68. A Capacidade Contributiva, em relação aos tributos vinculados (impostos) se apresenta sob diferentes aspectos. Por vezes sua aferição se verifica por meio da renda, por outras, pelo patrimônio e, finalmente, em terceiras e quartas situações, pelo consumo de bens ou serviços.
69. Aos tributos vinculados advogamos em favor da aplicabilidade do Princípio da Capacidade contributiva e, por via reflexa a sua limitação por força do Princípio da Vedação ao confisco.
70. O fato de serem as hipóteses de incidência das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios fundamentalmente de impostos e taxas enseja a aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva a tais espécies tributárias.

71. Em se tratando dos serviços essenciais ao exercício da cidadania tributados por força de taxas, estas devem ser graduadas de acordo com a Capacidade Contributiva de seu tomador, ainda que de modo mais tênue.
72. Não resta dúvida estar a Capacidade Contributiva limitada quantitativamente ao excesso de tributação, seja pela vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 88, seja pelo desrespeito ao mínimo existencial.
73. Trata-se o mínimo existencial de verdadeira isenção contra a incidência tributária e corresponde ao mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte e de sua família, em condições compatíveis com a dignidade humana.
74. O mínimo vital é postulado intocável pela Capacidade Contributiva e limita, em última análise, a sua aplicabilidade.
75. As proibições de desigualdade, enquanto limitações constitucionais qualitativas ao poder de tributar, se manifestam através de duas formas: 1) pela proibição de discriminação; 2) pela proibição de privilégios odiosos.
76. Ainda que aparentemente coincidentes, privilégios e discriminações odiosas não se confundem. O mesmo ocorre com suas vedações. Cada qual apresenta suas peculiaridades, porém, ambos serão encontrados onde houver lesão aos direitos humanos, notadamente por intermédio da tributação.
77. A despeito de estar a vedação às discriminações fiscais prevista no art. 150, II da CF/88, a mesma neste não se encerra. Encontram-se as discriminações fiscais vedadas também por força do art. 4º da Convenção da ONU de 1965 para a Eliminação de Todas as formas de Discriminação Racial, pelo Pacto Internacional da ONU sobre Direitos Civis e Políticos (art. 20 §2º) e, finalmente, pela Convenção Americana sobre os Direitos Humanos (art. 13, §5º), todos dos quais o Brasil é signatário.

78. De forma idêntica às discriminações odiosas, a vedação aos privilégios de mesma natureza encontra-se implícita ou explicitamente escrita no Texto Magno de 1988. Em relação às vedações explícitas, veda a Constituição os privilégios em função de: a) profissões (art. 150, II); b) uniformidade geográfica da tributação federal (art. 151, I); c) renda e obrigações de dívida pública dos Estados (art. 151, II); d) remuneração e proventos dos agentes públicos (art. 151, II); e) comércio interestadual e intermunicipal (art. 152).
79. Imunidades são normas dotadas de formulação negativa, cujo objeto é a delimitação do campo de exercício do poder de tributar. Configuram hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.
80. A ausência de tributação prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal de 88 consagra a Imunidade Tributária Recíproca, cuja impossibilidade de incidência de tributos deriva de sua elevação à categoria de cláusula pétrea (art. 60, §4º, I).
81. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da CF/88 expressa a garantia constitucional residente em seu Art. 5º, VI, qual seja, a liberdade fundamental de crença e de exercício de culto religioso. Guarda também consonância com os termos do art. 19, I. Representa, em última análise, harmonia com a Capacidade Contributiva, ainda que limite o espaço à tributação.
82. A letra do art. 150, VI “c” denota evidente limitação ao poder de tributar e atinge, por certo, a Capacidade Contributiva. Aos partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais de trabalhadores, a tributação consistiria em limitação à sua atuação, atentando ao bom funcionamento da Democracia e, em última instância, aos direitos políticos dos cidadãos. Ainda que não recebam recursos governamentais para a consecução dos objetivos da assistência social, às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos é vedada a expropriação de seus recursos para a realização de seus fins.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ªed., São Paulo: Saraiva, 2004.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006.

ANDRADE, Sudá de. *Apontamentos de Ciência das Finanças*. 2ªed., Rio de Janeiro: José Konfino, 1966.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A Capacidade Contributiva. In: CAMPOS, Dejalma de. I Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e Evento Tributário – Uma Análise Semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, pp.335-357, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Do Sistema Constitucional Tributário. In: ROCHA, Antonio Carlos (coord.). *Curso Sobre Teoria do Direito Tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4ªed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses-IBET, p.251-277, 2005.

AYALA, José Luis Perez de; GONZALEZ, Eusébio. *Curso de Derecho Tributário. Tomo I – Vol. XVIII*. 2ª Ed., Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ªed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ªed., São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Elementos de Direito Administrativo*. 3ªed., São Paulo: Malheiros, 1992.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais do Direito Administrativo*. 2ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Rio de Janeiro: Organização Simões, 1951.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *O Começo da História: A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro*. In: BARROSO, Luis Roberto (org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. 2ªed., Rio de Janeiro: Renovar, p. 327-378, 2006.

_____. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. 2ªed., Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ªed., São Paulo: Noeses, 2007.

BELSUNCE, Garcia. *Temas de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982.

BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributário, Volume Primo*. Milano: Dott. A. Giuffré Editore, 1974.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito*. Trad. Márcio Pugliesi et al. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *A Era dos Direitos*. 9ªed., Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BORGES, José Souto Maior. Relações Hierárquicas do Contraditório Tributário com Outros Princípios Constitucionais. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.) *Dimensão Jurídica do Tributo: Homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, p. 429-441, 2003.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ªed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de Competência: Um Caso Concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ªed., São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARRIO, Genaro R. *Notas Sobre Derecho y Lenguaje*. 1ªed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ªed., São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5ªed., São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Tese apresentada ao concurso para professor-titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito, da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 1996, 323 f.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 2ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Edições Lael, 1974.

CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías del Contribuyente: A partir del Principio de reserva de Ley Tributaria*. 1ªed., Buenos Aires: Ad. Hoc, 2002.

CASTANHEIRA NEVES, Antonio. *Digesta: Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros, V.I*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ªed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, p. 55-86, 2007.

COSTA, Ramón Valdés. *Estudios de Derecho Tributário Latino Americano*. Montevideo, 1982.

_____. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

D'ALBERGO, Ernesto. *La Crisi dell'imposta Personale sul Reddito*. Padova: A. Milani, 1931.

DELGADO, José Augusto. Os Postulados e os Princípios na Constituição Federal de 1988: Aspectos Conceituais. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. (coord.) *Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: LEX Editora, pp. 621-643, 2005.

DENARI, Zelmo. *Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 124, p.76-91, 2006.

_____. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi Ltda, 1973.

DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 14ªed., São Paulo: Saraiva, 1976.

DINIZ, Maria Helena. *As Lacunas no Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2ªed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. 2ªed., São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *O Conceito de Sistema no Direito: Uma Investigação Histórica a partir da Obra Jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Revista dos Tribunais – Universidade de São Paulo, 1976.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *A Democracia Possível*. 5ªed., São Paulo: Saraiva, 1979.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero, Volumen I*. 5ªed., Buenos Aires: Depalma, 1993.

_____. *Derecho Financiero, Volumen I*. Buenos Aires: Depalma, 1962.

_____. *Derecho Financiero, Volumen II*. 5ªed., Buenos Aires: Depalma, 1993.

_____. *Conceitos de Direito Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco e Geraldo Ataliba. São Paulo: Edições Lael, 1973.

GAFFURI, Franco. *L'Áttitudine alla Contribuzione*. Milano: Giuffrè, 1969.

GIARDINA, Emílio. *Le Basi Teoriche del Principio della Cappacità Contributiva*. Milano: D.A. Giuffrè, 1961.

GIARDINO, Cléber; ATALIBA, Geraldo. Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva. In: COSTA, Alcides Jorge et al. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Uilhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p.137-179, 1988.

GOMES, Nuno de Sá. *Manual de Direito Fiscal, V.II*. Lisboa: Rei dos Livros, 1997.

GORDILLO, Agustín. *Introducción al Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Perrot, 1962,

GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. 2ªed., Madrid: Instituto Editorial Reuz, 1958.

_____. *Princípios de política, derecho y ciência de la hacienda*. 2ªed., Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

GUIBOURG, Ricardo A. La Nulidad y su Definición. In: BACQUÉ, J. A. et al. *Derecho, Filosofia y Lenguaje: Homenaje a Ambrosio L. Gioja*. Buenos Aires: Editorial Astrea, p.75-87, 1976.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16ªed., São Paulo: Atlas, 2006.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

_____. *Diritto Tributário*. A. Giuffrè Editore, 1956.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Linceo Profesional Cima, 1957.

_____. *El Hecho imponible. Teoria General del Derecho Tributário Substantivo*. 3ªed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982.

_____. *O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. 2ªed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário*. 1ªed., São Paulo: DAG Gráfica e Editorial Ltda, 1988.

_____. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 3ªed., . São Paulo: Saraiva, 1996.

JONES, Valentin. Los Tributos em el Antiguo Egipto. In: JUANO, Manuel de. *Origin, História y Evolución de los Tributos*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, p.164-185, 1984.

JUANO, Manuel de. *Curso de Finanzas y Derecho Tributário, Tomo I – Parte General*. Rosário, Argentina: Ediccion Malachino, 1969.

KELSEN, Hans; COSSIO, Carlos. *Problemas Escogidos de la Teoria Pura del Derecho: Teoria Egologica y Teoria Pura*. Buenos Aires: Editorial Guillermo Kraft, 1952.

LAFER, Celso. Justiça e Direito: Considerações sobre a Decisão do Supremo Tribunal Federal no Caso Ellwanger (H.C. nº 82.424/RS). In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. (coord.) *Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: LEX Editora, pp. 277-283, 2005.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. 9ªed., Madrid: Marcial Pons, 1987.

LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamento de Ética Jurídica*. Madrid: Civitas, 1985.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. In: SHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LIMA GONÇALVES, J. A. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

LUQUI, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3ªed., São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *Temas de Direito Tributário*: São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MAFFEZZONI, Federico. *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*. UTET, 1970.

MARCONDES, Cecília Maria Piedra. *A Capacidade Contributiva*. Tese apresentada como exigência à obtenção de título de Doutor, em Direito Constitucional na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1986, 196f.

MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. 9ªed., Coimbra: ivraria Almedina, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2ªed., São Paulo: LTr, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18ªed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). *Direito Tributário Moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

MICHELI, G. A. *Las Presunciones y el Fraude de Ley em el Derecho Tributário*. In: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. XXVI – Num. 122. Edersa. 1976.

MIRANDA, Pontes de. *O Problema Fundamental do Conhecimento*. 2ªed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1972.

_____. *Tratado de Direito Privado, Tomo I*. São Paulo: Bookseller, 1999.

_____. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº1 de 1969*. v. II. 2ªed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ªed., Rio de Janeiro: Forense, 2002. v.2.

MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza Della Finanza Pubblica*. 3ªed., Padova: CEDAM, 1939.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. *Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1964.

_____. *Direito Tributário: Estudos de Problemas Tributários*, 3ªColetânea. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

_____. *Direito Tributário: Estudos de Problemas Tributários*, 5ªColetânea. São Paulo: José Bushatsky, 1973.

_____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

OLIVEIRA, José Marques Domingues. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A Tipicidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva. 1980.

_____. Princípios da Legalidade e da Tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8ªed., São Paulo: Saraiva, p. 113-133, 2001.

RANELLETTI, Oreste. *Natura Giuridica dell'imposta*. Roma: 1898.

REALE, Miguel. *Estudos de Filosofia e Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1978.

_____. *Lições Preliminares de Direito*. 22ªed., São Paulo: Saraiva, 1995.

RECASÉNS SICHES, Luis. *Direcciones Contemporáneas del Pensamiento Jurídico: La Filosofía del Derecho en el Siglo XX*. México, D.F: Editora Nacional, 1974.

_____. *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*. México - Buenos Aires: Fondo de Cultura Econômica, 1956.

ROSEMBUJ, Túlio. *Elementos de Derecho Tributário*. Barcelona: Editorial Blume, 1982.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. 1ªed., Bauru: EDIPRO, 2000.

ROTHMANN, Gerd Willi; O Princípio da Legalidade Tributária. In: *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*. Belém: CEJUP, 1983.

ROTONDI, Aster. *Appunti Sull'Obbligazione Tributaria*. Padova: CEDAM, 1950.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho, V.II*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

_____. *Hacienda y Derecho, V.III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

_____. *Hacienda y Derecho, V.IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

_____. *Hacienda y Derecho, V.V*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

_____. *Hacienda y Derecho, V.VI*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SANTOS, Nélide Cristina dos. *A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf. *Coletânea de Textos*. Trad. Luiz João Baraúna et al. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SIDOU, J. M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ªed., São Paulo: Malheiros, 1996

TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Critério de Justicia Tributária: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos. In: TORRES, Heleno (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TAMAGNO, Roberto. *El Contribuyente: Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Editorial Perrot, 1953.

TARSITANO, Alberto. El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva. In: BELSUNCE, Horacio Garcia (coord.) *Estúdios de Derecho Constitucional Tributário: En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Buenos Aires: Depalma, p.301-341,1994.

TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. *Dicionário de Direito Tributário: Direito Financeiro, Direito Fiscal, Ciência das Finanças, Economia Financeira*. 2ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

TILBERY, Henry. Reflexões sobre a Tributação do Patrimônio. In: COSTA, Alcides Jorge et al. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p.317-370, 1988.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação e Integração das Normas Tributárias*. In: TORRES, Heleno (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ªed., Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. *Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário*. In: PIRES, Adilson Rodrigues et al. *Justiça Tributária: Direitos do Fisco e Garantias dos Contribuintes nos Atos da Administração e no Processo Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*. 2ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VELLOSO, André Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da Ciência das Finanças*. 2ªed., São Paulo: Espíndola & Companhia, 1906.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos, volume (1)*. São Paulo: AXIS MUNDI-IBET, 2003.

_____. *Sobre o Conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário*. 8ªed., Buenos Aires: Astrea, 2002.

_____. Penalidades Tributárias. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) *VI Curso de Especialização em Direito Tributário, V.2*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olímpio. *Tratado dos Impostos*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Da Certeza*. Trad. Maria Elisa Costa. Lisboa: Edições 70, 2000.

_____. *O Livro Castanho*. Trad. Jorge Marques. Lisboa: Edições 70, 1992.

XAVIER, Alberto. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Capacidade Contributiva e o Mínimo Existencial. In: SHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, pp. 37-47, 1998.