

GISELE LEMKE

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A
TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA**

**— Uma análise sob a perspectiva do conteúdo do
princípio, do seu âmbito de aplicação e dos limites e
possibilidades de sua efetivação pelo Poder Judiciário**

Tese apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Dou-
tor, Curso de Pós-Graduação em Di-
reito, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Professor Doutor Marçal
Justen Filho

CURITIBA

2001

Esstouch
per 2
Mauritzen
Bulima V. Gegenmaße.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS	v
RESUMO	viii
ABSTRACT	ix
INTRODUÇÃO	1
TÍTULO I — PREMISSAS HERMENÊUTICAS E METODOLÓGICAS	
CAPÍTULO I — O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS PELO PO- DER JUDICIÁRIO	9
1.1. Notas introdutórias	9
1.2. Teorias sobre o alcance do controle de constitucionalidade das leis	11
1.2.1. As teorias interpretativistas	11
1.2.2. As teorias não-interpretativistas	14
1.3. Decisão sobre valores e Poder Judiciário	17
CAPÍTULO II — OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E SUA INTERPRETA- ÇÃO	23
2.1. Notas introdutórias	23
2.2. Princípios <i>versus</i> regras	23
2.3. A máxima da proporcionalidade	32
2.3.1. Anotações terminológicas	32
2.3.2. Notas históricas	32
2.3.3. Fundamento da máxima no Brasil	34
2.3.4. Conteúdo da máxima da proporcionalidade	35
TÍTULO II — O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
CAPÍTULO I — ANOTAÇÕES INICIAIS ACERCA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	42
1.1. Breve histórico	42
1.2. Capacidade contributiva e capacidade econômica	46
1.3. Princípio da capacidade contributiva como direito fundamental	48
1.4. Conteúdo do princípio da capacidade contributiva	58

CAPÍTULO II — ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	66
2.1. A expressão “sempre que possível”	66
2.2. Capacidade contributiva global e parcial	69
2.3. Capacidade contributiva absoluta, relativa, objetiva e subjetiva	73
2.4. Capacidade contributiva das pessoas jurídicas.....	78
 CAPÍTULO III — PRINCÍPIOS DERIVADOS OU RELACIONADOS À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	82
3.1. Capacidade contributiva e princípio da isonomia	82
3.2. Capacidade contributiva e princípio da generalidade.....	92
3.3. Capacidade contributiva e tributação progressiva.....	98
3.4. Capacidade contributiva e princípio da seletividade em função da essencialidade do produto	106
3.5. Capacidade contributiva e mínimo vital	110
3.6. Capacidade contributiva e princípio da vedação de efeito confiscatório	115
 CAPÍTULO IV — PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA RELAÇÃO COM OUTROS INSTITUTOS	125
4.1. Relação do princípio com as ficções e presunções	125
4.2. Relação do princípio com os institutos da extrafiscalidade e da isenção	132
 CAPÍTULO V — O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	141
5.1. As espécies tributárias na Constituição de 1988.....	141
5.2. Os impostos e o princípio da capacidade contributiva	149
5.3. As taxas e o princípio da capacidade contributiva.....	154
5.4. Os empréstimos compulsórios e o princípio da capacidade contributiva	162
5.5. As contribuições e o princípio da capacidade contributiva	164
 CAPÍTULO VI — O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA: UMA ANÁLISE GERAL.....	175
6.1. Notas introdutórias	175
6.2. Índices de riqueza	177
6.3. Tributação sobre a receita bruta e sua relação com o consumo (como índice de riqueza).....	190
6.4. Tributação sobre a receita bruta e vedação de efeito confiscatório	201
6.5. Tributação sobre a receita bruta e princípio do líquido objetivo	208

6.6. Tributação sobre a receita bruta e graduação do tributo segundo a capacidade contributiva	211
 CAPÍTULO VII — O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA: ALGUNS PROBLEMAS ESPECÍFICOS.....	
COS.....	215
7.1. Notas introdutórias	215
7.2. Tributação sobre a receita bruta e operações gratuitas	216
7.3. Tributação sobre a receita bruta e inadimplência.....	219
7.4. Tributação sobre a receita bruta e receitas de terceiros	223
7.5. Tributação direta sobre a receita bruta e tributos pagos pela empresa	227
7.6. O ICMS “por dentro”	231
7.7. Tributação sobre a receita bruta e tributos fixos	233
7.8. Tributação sobre a receita bruta e antecipação do pagamento de tributos	236
7.9. Tributação sobre a receita bruta e princípio da não-cumulatividade	245
7.10. Nova sistemática do PIS e da cofins sobre combustíveis	247
7.11. O PIS e a cofins na Lei n. 10.147/2.000.....	253
7.12. O artigo 166 do Código Tributário Nacional	254
 CAPÍTULO VIII — APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELO PODER JUDICIÁRIO	
8.1. Colocação do problema.....	258
8.2. A atuação positiva do Judiciário	262
8.3. A exclusão de benefício incompatível com o princípio da isonomia.....	269
8.4 A não concessão do direito de crédito em ofensa ao princípio da não-cumulatividade	278
8.5 O princípio da capacidade contributiva e a redução de alíquota tributária...	281
8.5.1. A doutrina e a jurisprudência sobre o assunto	281
8.5.2. A violação à graduação do tributo de acordo com a capacidade contributiva	283
8.5.3. A infringência ao limite máximo de tributação	289
8.5.4. Capacidade contributiva global e atuação do juiz	294
8.5.5. Fixação de alíquotas com desrespeito ao princípio da progressividade e atuação do Judiciário.....	296
 SÍNTESE CONCLUSIVA	300
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	313

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI — ação direta de inconstitucionalidade

ADIMC — medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade

art. — artigo

aut. — autor

BDA — Boletim de Direito Administrativo

cit. — citado

BVG — “Bundesverfassungsgericht”

Cofins — contribuição social sobre o faturamento ou receita bruta

CRP — Constituição da República Portuguesa

DJU — Diário de Justiça da União

FGTS — Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

ICMS — imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

IPI — imposto sobre produtos industrializados

IPMF — imposto provisório sobre movimentação financeira

IPTU — imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IR — imposto de renda

IRPF — imposto de renda da pessoa física

ISS — imposto sobre serviços

ITBI — imposto sobre a transmissão de bens imóveis

IVA — imposto sobre o valor agregado

L.C. — lei complementar

n. — número

ob. — obra

p. — página

PIS — contribuição social destinada ao Programa de Integração Social

pp. — páginas

RDA — Revista de Direito Administrativo

RDDT — Revista Dialética de Direito Tributário

RTJ — Revista Trimestral de Jurisprudência

RIR — Regulamento do Imposto de Renda

STF — Supremo Tribunal Federal

TIPI — Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

TP — Tribunal pleno

TRF4 — Tribunal Regional Federal da 4ª Região

v.g. — *verbi et gratia*

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo do princípio constitucional da capacidade contributiva, especialmente na tributação incidente sobre a receita bruta. A sistemática utilizada foi a de se pesquisar o conteúdo do princípio e sua relação com as presunções e com as diversas espécies de tributos, de modo a se verificar a possibilidade de ser ele aplicado à tributação sobre a receita bruta. Concluiu-se no sentido positivo, investigando-se, então, a forma e as consequências da incidência do princípio sobre a tributação em pauta. A primeira conclusão obtida foi a de que a tributação sobre a receita bruta divide-se em dois tipos: a tributação direta sobre a receita bruta e a tributação sobre o consumo. Para além disso, o estudo desenvolvido possibilitou a dedução de que é possível compatibilizar-se a tributação em exame com todos os aspectos do princípio, inclusive com aqueles do respeito aos limites mínimo e máximo de tributação e da graduação do tributo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o que atualmente tem sido pouco observado pela legislação ordinária. Na seqüência, a análise da aplicação do princípio à tributação sobre a receita bruta foi mais aprofundada, com a pesquisa de casos concretos em que a tese ora desenvolvida permite uma definição mais clara da controvérsia surgida. Por fim, examinaram-se os limites e possibilidades da aplicação do princípio pelo Poder Judiciário, tendo-se inferido que é admissível alguma atuação positiva do juiz, seja no suprimento de omissões relativas, seja na alteração de alíquotas de tributos, respeitados certos requisitos, indicados no trabalho.

ABSTRACT

The aim of this paper is the study of the constitutional principle of the contribution capacity, especially the tax that focuses on the gross income. The approach used was that of researching the content of the principle and its relation to the presuppositions as well as the various types of taxes, in order to verify the possibility of its application to the gross income tax. The conclusion was a positive one, leading then to the investigation of the form and the consequences of the incidence of the principle over the tax being discussed. The first conclusion to be reached was that the gross income tax is divided into two kinds: the direct tax on the gross income and the consumption tax. Moreover, the study that was developed made it possible to conclude that the tax being discussed is compatible with all the aspects of the principle, including here the ones regarding the respect to the minimum and maximum limits of the tax, as well as its range according to the financial capacity of the tax payer, which is presently an aspect that has not been observed by the ordinary law. Afterwards, the analysis of the application of the principle to the gross income tax was deepened, with research based on real cases, which allowed for a clearer definition of the controversy under discussion. Finally, the limits and possibilities of the application of the principle by the Judiciary Power were examined, with the inference that some positive action by the judge is

admissible, be it by supplying the relative omissions, be it by altering the tax aliquots, as far as certain requisites - as indicated in this paper - are respected.

INTRODUÇÃO

Na introdução de um trabalho é fundamental convencer o leitor da importância do tema tratado. Quando se tem por objeto o princípio da capacidade contributiva, o qual constitui a maior expressão constitucional da justiça tributária, essa não é uma tarefa difícil.

A justiça é tema que nunca anda muito longe do Direito, pois, ao final, ao lado da segurança, é o valor maior que induz à aceitação das normas jurídicas. É a aspiração fundamental do homem: ser tratado com justiça. Evidente que o assunto comporta inúmeras digressões, que não cabem nessas linhas introdutórias. Independentemente dessa constatação, porém, há uma noção intuitiva de justiça, muito bem representada, na seara tributária, pelo princípio da capacidade contributiva.

A propósito do tema e de sua relevância, diz NEUMARK¹ que o fato de o tributo ser uma prestação compulsória em geral faz com que as pessoas experimentem uma sensação de desagrado ao pagá-lo, sobretudo quando não haja uma contraprestação equivalente. Para minorar essa sensação, é fundamental que elas sintam que a carga que lhes é destinada é proporcional a sua capacidade contributiva e, muito mais, que é equivalente à das demais pessoas na mesma situação (colegas de profissão, vizinhos, etc.). Essa consideração é tanto mais relevante, quando se trata da atividade empresarial, em que o tributo é fator determinante do preço do

1. "Principios de la Imposición", p. 82.

produto, podendo a diferenciação entre contribuintes propiciar a concorrência desleal.

Essa a razão da escolha do tema, que há muito nos atíça a curiosidade, já desde nosso primeiro trabalho, de monografia de conclusão da Especialização em Direito Tributário. No entanto, dada sua complexidade, sempre se deixou de lado o assunto. Agora, por ocasião da tese de Doutorado, pareceu ser o momento para tratá-lo.

É certo que há já alguns estudos publicados sobre a matéria no Brasil². Pensa-se, todavia, que ainda é possível e necessário aprofundá-los, insistindo na força preceptiva do princípio, até porque a jurisprudência, com raras exceções, não se tem disposto a aplicá-lo, vendo-o como um mero programa, a ser desenvolvido pelo legislador, e não como um direito fundamental do cidadão, maior expressão do postulado da justiça tributária.

Com isso se tem, hodiernamente, um sistema tributário infraconstitucional totalmente desestruturado, sob o ponto de vista deste princípio. Para se ficar apenas com um exemplo, a tributação total incidente sobre as pessoas jurídicas dedicadas à prestação de serviço pessoal (prestado diretamente por seus sócios) é muito menor do que aquela incidente sobre as pessoas físicas, o que faz com que os assalariados sofram uma carga tributária muito maior do que os profissionais liberais (organizados sob a forma de sociedade), se se considerar a isenção de tributação dos dividendos pelo imposto de renda da pessoa física. O próprio IRPF, em sua forma atual,

2. Quando se iniciou a pesquisa, havia três obras monográficas sobre o assunto: CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*; COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva* e OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva*.

revela total despreocupação com o princípio (deduções iníquas a título de dependentes e educação, progressividade quase inexistente). Se se levasse mais a sério o princípio em tela, quiçá o próprio legislador nem se atrevesse a instituir tributos com sua total desconsideração.

Patente, por conseguinte, a necessidade de um estudo mais aprofundado do tema. Dada, contudo, sua amplitude, considerou-se ser preciso restringir a pesquisa de algum modo, pois não seria possível averiguar a forma e as conseqüências da incidência do princípio em todos os tipos de tributo. Daí a limitação do objeto do trabalho à relação da capacidade contributiva com a tributação incidente sobre a receita bruta, que se nos afigurou dos seus aspectos menos examinados³.

Tal tributação nos atrai muito a atenção, em razão de seu caráter, digamos, pouco convencional. Realmente, é tradicional nos países da Europa ocidental e nos Estados Unidos, a tributação incidente sobre a renda, sobre o patrimônio e sobre o consumo, além das taxas e da contribuição de melhoria. Mas a gama de tributos incidentes sobre a receita bruta (e seu peso econômico em relação aos demais tributos) é invenção tipicamente nacional. Esse tipo de tributação traz à baila várias indagações, sendo que a primeira delas é a de saber se há alguma distinção entre a tributação da receita bruta e aquela do consumo. Em havendo, é de se perguntar se esse fato, a receita bruta, pode ser tido como índice de riqueza. Essa tributação está estruturada para atingir a riqueza da empresa (e não propriamente o consumo das pessoas, embora o atinja indiretamente), sem se fundar no seu lucro ou no seu patrimônio. Mas não pode ser tida por inconstitucional, pois expressamente prevista na Constituição brasileira. Daí a questão: aplica-se o princípio da capacidade contributi-

3. Essa matéria, ao que se saiba, ainda não foi objeto de estudo pela doutrina nacional.

va a essa espécie de tributação ou ele é totalmente incompatível com ela? Essa a indagação fundamental que se pretende responder no presente trabalho.

Há algumas questões interessantes vinculadas a essa problemática. Todas as empresas poderiam ser tributadas do mesmo modo, sem qualquer consideração da proporção de suas despesas frente a suas receitas? A base de cálculo “receita bruta” pode envolver qualquer tipo de ingresso, ou alguns deles devem obrigatoriamente ser excluídos? Pode envolver inclusive valores ainda não efetivamente recebidos pela empresa? Aplicam-se à tributação sobre a receita bruta todos os aspectos do princípio? Em que medida?

A sistemática adotada para se chegar à dilucidação dessas questões foi a de se iniciar por um estudo genérico do princípio, para, ao final, detendo-se um conhecimento mais sólido acerca de seus diversos aspectos, verificarem-se os problemas específicos relativos à tributação sobre a receita bruta. Vejamos, pois, como foi estruturada a tese.

Ela foi dividida em dois títulos. O primeiro voltado aos pressupostos hermenêuticos e metodológicos nos quais se fundou a autora para o estudo do princípio e o segundo voltado propriamente ao estudo de seu conteúdo. No capítulo primeiro do título primeiro, a preocupação centrou-se na demonstração da adequação da idéia do controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário, inclusive no concernente aos princípios substanciais constantes da Constituição. Essa proposição pode parecer óbvia para alguns, mas não o é, na medida em que o Poder Judiciário resiste a dar aplicação efetiva aos princípios substanciais ou materiais da Lei Maior, assim entendidos aqueles princípios cujo conteúdo é fluido, não podendo ser preci-

samente delimitado, princípios estes entre os quais se encontra o da capacidade contributiva.

Na seqüência, no capítulo segundo do título primeiro, estuda-se a natureza específica dos princípios, em contraposição àquela das regras jurídicas; assim como a principal “arma” hermenêutica utilizada para a interpretação dos princípios constitucionais: a máxima da proporcionalidade.

Nos capítulos primeiro a quarto do título segundo, procede-se a uma pesquisa abrangente dos variados aspectos do princípio em exame, de sorte a se apreender bem seu conteúdo e seu campo de abrangência, sem o que não é possível o estudo de sua aplicação aos tributos incidentes sobre a receita bruta. Logo no primeiro capítulo, trata-se da questão de saber se o princípio da capacidade contributiva pode ser considerado como direito fundamental e cláusula constitucional pétrea, o que se afigura essencial no sistema brasileiro e viabiliza a melhor delimitação dos métodos interpretativos a ele aplicáveis. Após o estudo de algumas questões introdutórias e do âmbito de aplicação do princípio, pesquisam-se os vários subprincípios que podem ser extraídos dele. Considera-se que a noção de capacidade contributiva é complexa, envolvendo vários aspectos, como são os da necessidade de que a tributação esteja fundada num índice de riqueza, da generalidade da tributação, da graduação dos tributos baseada no princípio da igualdade, da existência de limites mínimos e máximos para a tributação. É ao estudo dessas idéias que se voltam os capítulos terceiro e quarto.

Adiante, tendo-se em mente que os tributos incidentes sobre a receita bruta podem ser encontrados sob a forma de diferentes espécies tributárias, verifica-se a

aplicabilidade do princípio a cada uma das espécies indicadas na Constituição, de acordo com a classificação adotada no trabalho, após análise das várias existentes na doutrina.

No capítulo sexto, chega-se ao cerne da tese, quando, inicialmente, se perquire da aplicabilidade do princípio em epígrafe aos tributos incidentes sobre a receita bruta, analisando-se, incontinenti, os vários problemas específicos suscitados por essa tributação frente ao princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, não se procede ao estudo de todos os aspectos do princípio face a essa tributação, mas somente daqueles que apresentam algum problema específico, eis que, no mais, aplicam-se as considerações gerais tecidas acerca do princípio nos capítulos anteriores.

O capítulo sétimo é dedicado ao estudo de problemas concretos relacionados à incidência do princípio sobre a tributação da receita bruta. A idéia foi a de mostrar que o estudo do princípio tem aplicação prática. Não se trata de teoria sem qualquer valia para a solução de problemas concretos.

Inseriu-se, por fim, um capítulo relativo à aplicação do princípio pelo Poder Judiciário, visto como se percebeu que as conclusões obtidas suscitavam algumas dúvidas sobre a forma e a viabilidade de sua aplicação em juízo, sobretudo no respeitante a dois problemas recorrentes na matéria: o de se saber se é possível que o juiz reduza a alíquota de tributos que desrespeitem a capacidade contributiva e se é possível estender benefícios concedidos com infração ao princípio, isto é, benefícios concedidos a apenas alguns grupos, sem nenhuma justificativa para o tratamento restritivo.

Com isso, se espera ter dado um amplo tratamento à matéria, trazendo idéias novas para o debate acerca do princípio, cientes de que nunca se atinge uma conclusão definitiva sobre temas jurídicos, mas apenas se contribui, através do trabalho científico, para o aprofundamento da discussão.

TÍTULO I — PREMISSAS HERMENÊUTICAS E
METODOLÓGICAS

CAPÍTULO I

O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS PELO PODER JUDICIÁRIO

1.1. Notas introdutórias

A questão relativa à vinculação do legislador ao controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário suscita discussões até os nossos dias. Discute-se principalmente quais os seus limites. Os que se opõem a esse controle argumentam com a teoria democrática e a da separação de poderes. Não vêem como se possa explicar que o Poder Judiciário, cujos membros não são escolhidos democraticamente, possa se opor a decisões tomadas pelo Parlamento, legítimo representante do povo. São adeptos, pois, do *judicial restraint*.

De outro lado, os partidários do amplo controle têm também um forte argumento a seu favor: a supremacia da Constituição. Sustentam que não se pode falar em sua supremacia, se não houver como anular as leis que a contrariem, pois, nesse caso, as leis ordinárias poderiam modificar o conteúdo da Constituição.

Esse debate repercute até hoje no grau de controle da constitucionalidade das leis pelo Judiciário, assim como no controle da omissão legislativa, sendo de fundamental importância em nosso país, porquanto é diminuto aqui o controle constitucional relativo a princípios que envolvam ponderações materiais, e não meramente formais. Alguns tribunais têm especial temor de invadir seara privativa do legislador¹. O que se pretende analisar neste capítulo é exatamente até que ponto isso se justifica.

Vários juristas têm se preocupado com a questão. É o caso de DALMO DE ABREU DALLARI², que insiste em que cabe aos juízes fazer justiça, não apenas dar cumprimento estrito à lei. A seu ver, esconder-se à responsabilidade atrás da idéia de que o juiz é um escravo da lei, não é compatível com o atual desenvolvimento da Ciência Jurídica nem com um Judiciário democrático.

Assim também pensa CAPPELLETTI, para quem “O juiz não pode mais se ocultar, tão facilmente, detrás da frágil defesa da concepção do direito como norma preestabelecida, clara e objetiva, na qual pode basear sua decisão de forma ‘neutra’. É envolvida sua responsabilidade pessoal, moral e política, tanto quanto jurídica, sempre que haja no direito abertura para escolha diversa. E a experiência ensina que tal abertura sempre ou quase sempre está presente”³.

1. Ver mais sobre o assunto, inclusive indicação de jurisprudência, no capítulo VIII do título II.

2. O Poder dos Juízes.

3. Juízes Legisladores?, p. 33.

1.2. Teorias sobre o alcance do controle de constitucionalidade das leis

A matéria relativa ao alcance do controle de constitucionalidade das leis ou, em outras palavras, a discussão sobre a metodologia de interpretação da Constituição gera amplos debates, até os dias atuais, nos Estados Unidos da América.

Há lá duas correntes básicas, quanto ao modo de interpretação da Constituição: os interpretativistas (ou partidários da contenção judicial) e os não-interpretativistas (ou partidários do ativismo judicial).

1.2.1. AS TEORIAS INTERPRETATIVISTAS

Os interpretativistas (entre os quais estão os textualistas e os originalistas) sustentam que só se pode anular uma lei de acordo com regras que possam ser descobertas na Constituição, que tenham seu ponto de partida na linguagem da Constituição ou na intenção dos constituintes⁴. Isto porque não se pode olvidar que a revisão judicial da constitucionalidade das leis é a revisão de atos dos representantes do povo por um corpo de pessoas não eleitas, sen-

4. A expressão em inglês é “framers”, que tem um significado mais intenso do que constituintes para nós, porque faz referência aos arquitetos originais da Constituição norte-americana (também chamados de “founding fathers”), datada de 1787 e que está em vigor até hoje. De todo modo, parece-nos que a melhor tradução para a expressão é essa: constituintes.

do que o coração da forma de governo norte-americana está na feitura das leis de acordo com a regra da maioria. Para os interpretativistas, não se pode aceitar o ativismo judicial, com sua defesa da revisão judicial fundada em disposições que não podem ser encontradas na Constituição, pois isso contraria a teoria democrática⁵.

DWORKIN⁶ explica que há duas formas da teoria da contenção judicial. A primeira delas é o ceticismo político, o qual pressupõe a inexistência de direitos morais dos indivíduos contra o Estado, dado o fato de não ser possível a determinação objetiva de princípios morais. A segunda pressupõe que os indivíduos têm direitos morais contra o Estado, mas argumenta que outras instituições políticas, que não as Cortes, são responsáveis pela determinação desses direitos.

Várias são as críticas feitas às teorias interpretativistas. ELY⁷ lembra que as coisas não são tão simples como parecem, visto como não se pode esquecer da necessidade de proteção à minoria, o que, na sua opinião, não teria sido esquecido pela Constituição norte-americana, encontrando-se o desafio na proteção à minoria sem uma contradição flagrante com a regra da maioria. Além disso, diz o autor, não é possível a adoção de um interpretativismo fechado, porquanto não se consegue extrair simplesmente do texto e da intenção dos constituintes, através do estudo da história legislativa, a resposta para a interpretação de muitas das cláusulas constitucionais, que são abertas. Por conse-

5. Para uma exposição sobre as teorias interpretativistas e não-interpretativistas, ver ELY, John Hart. "Democracy and Distrust" (pp. 01-41); DWORKIN, Ronald. "Taking Rights Seriously" (pp. 131-149), TRIBE, Laurence H. "On reading the Constitution" (pp. 06-19) e SCALIA, Antonin. "A Matter of Interpretation", pp. 14-47.

6. "Taking Rights Seriously", p. 138.

7. "Democracy and Distrust".

guinte, conclui, quando os interpretativistas determinam seu conteúdo, estão simplesmente escolhendo aquele que mais lhes agrada, e não interpretando estritamente a Constituição, como querem fazer crer.

Poder-se-ia sustentar, prossegue o doutrinador, que as cláusulas constitucionais abertas não permitem imposição judicial (“judicial enforcement”), sendo dirigidas somente ao legislador. No entanto, observa, não há nenhuma indicação de que os constituintes teriam separado alguns dispositivos que se dirigiriam somente ao legislador e outros que deveriam ser impostos judicialmente. E a se adotar essa tese, surgiria, ainda, o problema de se separarem as cláusulas que estariam num e noutro grupo, o que exigiria, de todo modo, decisão não prevista especificamente na Constituição.

Essa, igualmente, a posição de DWORKIN⁸. Assevera ele que a Constituição norte-americana não define democracia e não traz nenhuma cláusula que limite o poder de revisão judicial, o qual decorre do chamado constitucionalismo, adotado nos Estados Unidos. Demais disso, não faz qualquer sentido deixar para a maioria a decisão sobre direitos da minoria contra si.

Em razão dos argumentos supra indicados, os quais ora se adota, acredita-se que as teorias interpretativistas realmente não possam ser aceitas. Todavia, é preciso reconhecer, junto com CANOTILHO, alguns ensinamentos importantes por elas trazidos, como os de que a interpretação jurídica deve ser dotada de “objetividade, operacionalidade, rigor, respeito pelo princípio demo-

8. “Taking Rights Seriously”.

crático e humildade perante o conflito de valores”⁹.

1.2.2. AS TEORIAS NÃO-INTERPRETATIVISTAS

Os não-interpretativistas prelecionam que a Suprema Corte deve dar conteúdo às disposições constitucionais abertas, identificando os valores que elas contêm, relacionando-os com o momento atual, aquele em que se dá a interpretação. Falam no evoluir da Constituição¹⁰. Para explicar como se fazer a identificação desses valores e o preenchimento de seu conteúdo, surgiram várias subcorrentes, dentre as quais as que propugnam pela adoção pelos juízes de seus próprios valores, a do Direito natural, da descoberta dos valores através da razão, da tradição, do consenso social, entre outras¹¹.

Analisar-se-á nesse estudo, porém, somente uma delas, a qual se afigura mais importante, a que pugna pelo preenchimento das disposições constitucionais abertas por meio da descoberta dos valores e de seu conteúdo pela razão.

O teórico mais conhecido dessa corrente é DWORKIN¹². Expõe ele sua teoria sobre a interpretação judicial, a qual chama de “a tese dos direitos”. Defende ele que o juiz deve interpretar as disposições constitucionais abertas, sendo de fundamental importância para tal as idéias de propósito da lei e de princí-

9. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, p. 1071.

10. A expressão utilizada em inglês é “evolving Constitution”.

11. Sobre as teorias não-interpretativistas, ver mesmas obras indicadas na nota de rodapé n. 5.

12. Acerca do pensamento do autor, ver “Taking Rights Seriously”, “Law’s Empire”, “A Matter of Principle”.

pios incorporados nas regras da lei, com o que se construirá o caráter da instituição em questão. No entender do autor, esses dois conceitos, conjuntamente, definem os direitos legais como uma função dos direitos políticos, o que não significa, todavia, que o juiz esteja se substituindo ao legislador. Ele está apenas interpretando a lei, sobressaindo a importância das palavras da lei como limite. Outro limite está no fato de o juiz dever utilizar sempre os mesmos princípios, não podendo criar princípios específicos para cada caso concreto. Em suma, ele não decidirá com base em suas convicções morais, mas nas concepções morais da comunidade, as quais estão representadas nas leis e instituições dessa mesma comunidade. Admite o jurista que o juiz terá de confiar em seu próprio julgamento sobre quais sejam essas convicções, o qual será influenciado por suas convicções filosóficas (da filosofia que embasa o sistema por ele adotado). Isso, no entanto, diz ele, é inevitável. Decorre do fato de a Constituição adotar conceitos¹³.

O constitucionalista em epígrafe pensa, ainda, que há sempre uma resposta certa, inclusive para os casos difíceis. Assevera ele que é essa a premissa básica do Direito em sua prática diária: a de que se pode encontrar o melhor argumento. E, prossegue o autor, isso é realmente verdade, desde que o sistema seja suficientemente complexo.

13. DWORKIN distingue conceitos de concepções. Exemplifica com o conceito de justiça. Explica ele: se a lei faz referência ao dever de tratamento justo, está utilizando um conceito, o qual se aplica a um sem número de situações e que pode embutir diversas concepções. De outro lado, se a lei determina a utilização da ética utilitarista de Bentham para a decisão dos casos concretos, está indicando uma concepção específica a ser aplicada ("Taking Rights Seriously", pp. 134-6).

ELY¹⁴ critica os adeptos do não-interpretativismo. Segundo ele, essa corrente pressupõe que a Constituição verse basicamente sobre filosofia moral, sendo que há um modo correto de se fazer esse tipo de filosofia e que os juízes são mais capazes do que outras pessoas na sua identificação. O que tornaria os juízes melhores (mesmo do que os legisladores) seria o fato de eles atuarem desapaixonadamente, sem grande envolvimento político.

O autor opõe a essa tese, inicialmente, o fato de que, ao contrário, nossos sensores morais funcionam melhor sob pressão. Além disso, diz ele, há um problema mais sério com essa teoria. Ela supõe a existência de algo como “o Direito”, que pode ser descoberto por bons juristas e que será por eles descrito de forma idêntica, o que não é verdade. De consequência, o que se tem é uma teoria elitista e antidemocrática, que entrega aos juízes a decisão sobre os valores fundamentais a serem adotados pela sociedade norte-americana.

A nosso ver, o argumento de que os sensores morais funcionam melhor sob pressão não parece ter muito fundamento na realidade fática. A grande questão que essa teoria (de DWORKIN) põe, quer-se crer, é a de saber se há possibilidade de se decidir, com base em argumento de princípio, questões que envolvam valores morais. Ou se tal decisão será sempre política. Vale dizer, será possível chegar à melhor decisão, com base em princípios? Haverá sempre uma argumentação que possa ser considerada a melhor? Ou se deve adotar a tese do ceticismo político, no sentido de que não há possibilidade de deci-

14. “Democracy and Distrust”.

são racional sobre valores?

1.3. Decisão sobre valores e Poder Judiciário

Não parece possível adotar-se um ceticismo total acerca da possibilidade de decisão racional sobre valores. Aliás, as próprias pessoas que o fazem, na grande maioria das vezes, como lembrado por DWORKIN, exprimem, elas próprias, juízos sobre valores. Em muitos casos, é possível fundar racionalmente uma argumentação sobre essa matéria. Assim é que se pode afirmar, com tranquilidade, que tanto o ato de matar um ser humano como a escravidão devem ser valorados negativamente. Na opinião de DWORKIN, ainda, parte dos céticos confunde a argumentação sobre valores com a argumentação física ou matemática. É claro que não há possibilidade de se chegar a uma solução matemática para a questão dos valores, mas isso não significa que a argumentação racional acerca de valores não seja possível.

Pertinente a exposição de TRIBE sobre a questão. A seu ver, embora não seja viável provar uma argumentação jurídica, do mesmo modo que se prova uma proposição matemática, isso não quer dizer que quaisquer interpretações da Constituição sejam igualmente aceitáveis. Preleciona ele que as pessoas, “de algum modo, na sua vida ordinária, podem ainda distinguir o que parece um bom argumento do que parece sofisma: elas sabem que escravidão e as-

sassinato são errados, mesmo não podendo derivar essas verdades de princípios primeiros”¹⁵.

Nesse mesmo sentido é o ensinamento de ALEXY. Diz ele que é possível a racionalização sobre valores, sendo que se aplica a eles a lei de ponderação, cujo resultado consiste na proposição de um enunciado de preferência, o qual deve poder ser fundamentado racionalmente. A fundamentação do enunciado de preferência encontrado, além de estar fulcrada na própria lei de ponderação, fundar-se-á nos demais métodos de interpretação jurídica¹⁶.

Muito bem, com base nessas considerações, crê-se ser possível a racionalização sobre o texto da Constituição, ainda quando ele diga respeito a opções valorativas. Conquanto a interpretação jurídica não possa chegar a resultados matemáticos, isso não significa que ela não possa convencer pela argumentação racional, em que o texto da lei seja a base e o limite da interpretação, construindo-se um sistema a partir dele e introduzindo-se a racionalização sobre valores apenas quando necessário, quando o texto remeta a ela. Essa interpretação distingue o trabalho do jurista daquele do político.

Isso não significa, porém, que se admita inteiramente a posição de DWORKIN, de que se pode chegar sempre à melhor interpretação por meio da argumentação. Na verdade, quanto à questão da melhor interpretação, opta-se por um meio termo. A nosso sentir, com freqüência se pode chegar à melhor

15. On reading ..., cit., p. 19, livre tradução do inglês. No original: “Yet somehow, in their ordinary lives, they can still distinguish what sounds like a good argument from what sounds like sophistry: they know that slavery and murder are wrong, even if they cannot derive these truths from first principles.”

16. Ver-se-á mais sobre a teoria de ALEXY no próximo capítulo.

interpretação. Tal posição, repita-se, tem fulcro na prática da Ciência Jurídica, a qual pretende buscar a melhor interpretação e que muitas vezes, e com o aprimoramento da tecnologia jurídica, acaba chegando a uma conclusão que é, deveras, reconhecida como a melhor. Há, com efeito, determinadas discussões que restam vencidas, por se chegar, num determinado momento, a um consenso entre os juristas sobre sua solução.

Mas, consoante lembra Sérgio MORO¹⁷, na esteira de ELY, é preciso reconhecer a primazia do legislador na solução dos problemas constitucionais, legitimando-se a intervenção judicial apenas a partir da formulação de uma fundamentação suficiente (chamada por HÄBERLE de “reserva de consistência”¹⁸), a qual funciona como um limite à atividade jurisdicional no controle de constitucionalidade das leis. Essa “reserva de consistência” nada mais é do que a argumentação convincente sobre o equívoco do legislador, na hipótese analisada. Caso contrário, quando os argumentos de princípio num sentido ou em outro sejam equivalentes e em se tratando de interpretação da Constituição, deve-se privilegiar a opção do legislador, adotando-se a presunção de constitucionalidade da lei.

Nem poderia ser diferente, visto como deve ser preservado o campo de discricionariedade legislativa, sob pena de se substituir o legislador pelo juiz, malferindo-se o princípio da separação de poderes, o qual, se não impede o controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário, exige que se pre-

17. Desenvolvimento e Efetivação Judicial das Normas Constitucionais.

18. Hermenêutica Constitucional, p. 42.

serve o núcleo mínimo de cada função do Estado¹⁹. Por conseguinte, o resultado da interpretação pode ser o de se concluir que há diversas possibilidades de concretização da Constituição, cabendo ao legislador a escolha entre elas. Assim, quando se sustenta ser possível a racionalização sobre valores, existindo em geral uma melhor interpretação, fundada no raciocínio argumentativo (e não no lógico-matemático), não se está a propugnar pela supressão do campo de discricionariedade legislativa.

Mas, poder-se-á insistir, mesmo sendo possível a racionalização sobre valores constitucionais, por que deveria caber ela ao Poder Judiciário, que não é composto de membros eleitos democraticamente? Basicamente porque a Constituição assim o quer, o que se depreende do simples fato de sua existência, a qual implica, por si só, no chamado “paradoxo da democracia” e no “dilema contramajoritário”²⁰. Realmente, a vinculação do legislador aos direitos fundamentais e o seu controle pelo Judiciário podem afastar a decisão da maioria. No entanto, é isso o que pretende a Constituição. Trata-se de um paradoxo nela implícito. O seu fundamento, acredita-se, está no fato de se pensar que há certos valores e direitos que devem ser garantidos contra a maioria, seja por serem direitos da minoria, seja por serem valores tão fundamentais que não se quer arriscar deixá-los à sorte do processo democrático ordinário. Desse modo, tem-se que o juiz decidirá sobre valores, eventualmente, porque a Constituição assim o quis, tanto que sua decisão (do juiz) só versará sobre valores adotados

19. Sobre o princípio da separação de poderes e o controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário, ver cap. VIII do título II.

20. Ainda que não se admita que o princípio democrático não se resume no princípio majoritário, não há como se deixar de admitir que a própria existência da Constituição implica no dilema contramajoritário.

pela Lei Maior. Ele não poderá criar uma tábua própria de valores a serem adotados em suas decisões. Releva notar que o juiz, nesse processo, além de estar adstrito ao texto da Constituição, também encontra limites nas regras de interpretação da Constituição e não pode deixar de levar em conta, ainda, as construções jurisprudenciais e doutrinárias relativas ao Direito de seu país. A par disso, o juiz está submetido a restrições formais consubstanciadas nos princípios da inércia da jurisdição, imparcialidade (inclusive com proibição do exercício de atividade político-partidária), contraditório e decisão em casos concretos (este último, obviamente, não se aplica no caso de controle abstrato de constitucionalidade), como bem lembrado por CAPPELLETTI²¹, para quem, aliás, são esses princípios que distinguem a atividade jurisdicional da legislativa.

Especificamente no que interessa ao presente trabalho, extrai-se, das considerações supra desenvolvidas, a importante conclusão de que o princípio da capacidade contributiva vincula plenamente o legislador, o que significa que o Poder Judiciário deve proceder a um controle rigoroso de sua efetiva aplicação na legislação tributária. Essa conclusão é importante, porque, embora talvez pareça óbvia, o fato é que o Poder Judiciário tem dado pouca aplicação

21. Juizes Legisladores?, especialmente pp. 73-81.

prática a esse relevante princípio constitucional tributário²².

22. Um exemplo dessa asserção encontra-se na seguinte decisão jurisprudencial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: "TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. (*omissis*) 3. (...) Devido o tributo pela subsunção do fato à norma tributária, das consequências daí decorrentes (o pagamento do tributo), não se livra a impetrante com o argumento de fato, e não jurídico, do gravame lhe corroer quase "41,15%" (sic fls. 19) de sua receita bruta." (ApMS n. 1999.04.01.005629-0/SC, 2ª T. TRF4, un., DJU II n. 234-E, 06.12.2000, p. 313)

Note-se que estaria em questão aí a capacidade contributiva da empresa, já que o gravame, segundo afirma (e poderia ser comprovado por perícia contábil), lhe corrói parte substancial da receita bruta. Portanto, não se trata de argumento de fato, mas sim de argumento jurídico, relacionado a um princípio constitucional material, argumento este que deveria ter sido considerado pelo Poder Judiciário, ainda que para refutar sua eventual infringência.

Outro exemplo, do mesmo Tribunal, tem-se no seguinte acórdão: "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. LEI 8541/92. MODIFICAÇÃO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO DA RENDA. PERÍODO ANUAL REDUZIDO PARA MENSAL. VALIDADE. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO OU IMPOSTO DA COMPETÊNCIA RESIDUAL. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ANUALIDADE. (*omissis*) 3. **Inexiste, como garantia individual** invocável contra o executor da lei, no sistema constitucional pátrio, **o princípio da capacidade contributiva, que é norma programática** dirigida ao legislador. (*omissis*)" (ApMS n. 94.04.53278-9/PR, 1ª T. TRF4, DJU II de 17.12.97, p. 110.768, arquivado no TRF4 sob o n. 051-3464773, grifou-se)

CAPÍTULO II

OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E SUA INTERPRETAÇÃO

2.1. Notas introdutórias

Versando o trabalho sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva, é preciso ter bem clara a distinção entre os princípios e as regras constitucionais.

Necessária, outrossim, a consideração da máxima da proporcionalidade, principal instrumento utilizado atualmente para a interpretação dos princípios constitucionais, máxima esta que será largamente utilizada na seqüência do estudo.

2.2. Princípios *versus* regras

São vários os critérios apontados para se fazer a distinção entre princípios e regras. Essa distinção é importante, porque há normas desses dois tipos

na Constituição, sendo que para este estudo importa precipuamente saber reconhecer as normas principiológicas e suas características peculiares.

Após analisar diversos critérios para a distinção entre regras e princípios, ALEXY afirma que existe um critério essencial para sua diferenciação. Ensina ele:

O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são *ordens de otimização*, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferente grau e que a medida devida de seu cumprimento não depende só das possibilidades reais, mas também das jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostos.

Por outro lado, as *regras* são normas que só podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então se deve fazer exatamente o que ela exige, nem mais nem menos. Portanto, as regras contêm *determinações* no âmbito do fáctica e juridicamente possível. Isto significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa, e não de grau. Toda norma ou é uma regra ou um princípio.¹

Daí se segue a aplicação de métodos diversos no caso de contradição de regras ou de princípios. O conflito de regras só pode ser resolvido introduzindo-se numa delas uma cláusula de exceção ou invalidando uma das normas conflitantes, por isso que uma norma ou vale ou não vale juridicamente: não há possibilidade de graduação do critério da validade. Os critérios em geral utiliza-

1. Aut. cit., "Teoría de los Derechos Fundamentales", pp. 86-87, livre tradução do espanhol, itálicos do texto. É o seguinte o texto original: "El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los *principios* son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida devida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos.

En cambio, las *reglas* son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen *determinaciones* en el ámbito de lo fáctica y juridicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio."

dos para resolver o conflito de regras são os da 'lei posterior derroga lei anterior', 'lei especial derroga lei geral', entre outros.

Já as colisões de princípios devem ser solucionadas de modo bastante distinto. Quando dois princípios entram em colisão, um deles tem de ceder ao outro, o que não significa, porém, que um deles deva ser invalidado ou que se deva introduzir nele uma cláusula de exceção. O que acontece é que, sob certas circunstâncias, um princípio precede ao outro e, sob outras circunstâncias, se dá o contrário.

Os conflitos de regras são resolvidos, pois, na dimensão da validade, enquanto as colisões de princípios são resolvidas na dimensão do peso.²

Prosseguindo na distinção entre os princípios e as regras, explica ALEXY que quando uma regra é uma razão para um juízo concreto de "dever ser" a ser pronunciado, ela é uma razão definitiva. Já os princípios são sempre razões *prima facie*. Eles estabelecem apenas direitos *prima facie*. Para se passar desse direito para um direito definitivo é preciso determinar-se uma relação de preferência. Esta, de acordo com a lei de colisões, corresponde ao estabelecimento de uma regra.

Finalmente, o autor trata da relação entre princípios e valores, esclarecendo que há uma vinculação estreita entre princípio e valor. Fala-se em colisão e ponderação de princípios e, igualmente, em colisão e ponderação de va-

2. Ver-se-á mais sobre a forma de solução das colisões de princípios na seção seguinte, sobre a "máxima da proporcionalidade".

lores. No entanto, há uma diferença primordial entre os princípios e os valores. Aqueles são um tipo de ordem: são ordens de otimização. Pertencem ao âmbito deontológico (dever ser). Estes pertencem ao âmbito axiológico (ser).

CANOTILHO³, conquanto entenda que o principal critério distintivo entre os princípios e as regras é aquele apontado por ALEXY, indica, dentre outros, o critério do grau de abstração, segundo o qual os princípios são normas com um grau de abstração muito mais elevado do que as regras; e aquele da natureza normogenética, a teor do qual os princípios são fundamentos das regras, constituem a sua *ratio*. Além disso, o autor aponta a necessidade de se distinguir entre os princípios hermenêuticos e os princípios jurídicos. Aqueles desempenham uma função interpretativa e, segundo Walter ROTHENBURG⁴, não funcionam como normas jurídicas, mas ajudam a compreender o Direito.

É interessante anotar, ainda, quanto aos princípios, sua importante função na abertura do sistema jurídico. Caso fosse possível haver um ordenamento jurídico composto apenas de regras jurídicas, ter-se-ia um sistema totalmente fechado. Com os princípios, que são ordens de otimização, devendo ser cumpridos na maior medida possível e que estão sujeitos à lei de ponderação, obtém-se um sistema aberto, o que certamente amplia as possibilidades da interpretação e aplicação do Direito.

Mais uma nota típica a ser observada nos princípios é a de que eles são normas de estrutura, caracterizando-se por regerem as demais normas do or-

3. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, pp. 1.034-1.036.

4. Princípios Constitucionais, p. 44.

denamento, e não diretamente a conduta humana. Ou, como diz JUSTEN FILHO, os princípios podem ser classificados como normas de estrutura, “dispondo sobre o relacionamento das normas de conduta entre si e fixando os postulados fundamentais que orientarão sua edição e seu conteúdo”⁵.

Ainda sobre os princípios, cabe averiguar se eles são normas de eficácia plena ou se são normas programáticas. A referência aí é à conhecida classificação de José Afonso DA SILVA⁶, que divide as normas constitucionais em de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada.

O constitucionalista autor dessa classificação das normas constitucionais afirma que os princípios jurídicos são normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, sendo programáticos somente quanto a seu conteúdo, mas sem depender de lei regulamentadora para sua aplicação⁷.

Já Walter ROTHENBURG⁸, preleciona que os princípios costumam vir enunciados por meio de normas programáticas, embora se possa sustentar que muitos princípios vêm expressos por meio de normas de eficácia plena.

José Maurício CONTI⁹ classifica o princípio da capacidade contributiva como norma programática. Já para Regina Helena COSTA¹⁰, não havendo discordância quanto à eficácia plena do princípio da igualdade, também não pode haver em relação àquele da capacidade contributiva. Essa igualmente a opinião

5. O Imposto Sobre Serviços na Constituição, p. 34.

6. Aplicabilidade das Normas Constitucionais.

7. Aut. cit., ob. cit., pp. 143-4.

8. Princípios Constitucionais.

9. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.

10. Princípio da Capacidade Contributiva.

de José Marcos DOMINGUES DE OLIVEIRA¹¹ e de Edilson Pereira NOBRE JÚNIOR¹².

Para Rejane BARBOSA, a norma do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição é de eficácia limitada, institutiva de princípio programático, “pois além de estabelecer um critério de repartição de carga tributária, imprime à tributação a finalidade da consecução do fim da justiça social. Sendo assim, a norma não produz desde a sua entrada em vigor todos os efeitos na atividade tributária por ela propostos, pois, ao estabelecer um programa a ser seguido pelo legislador ordinário, requer que uma legislação subsequente o concretize, o que afasta a sua qualificação como norma de eficácia plena”¹³.

A discussão é relevante, porquanto podem ser encontrados exemplos de acórdãos dos tribunais que deixam de considerar o princípio da capacidade contributiva, ao argumento de sua programaticidade¹⁴.

A nosso sentir, os princípios, enquanto tais, têm eficácia plena e aplicabilidade imediata. No seu caráter de regras, quando possuem caráter dúplice, aí sim, há necessidade, em geral, de regulamentação. Exemplifiquemos com o princípio de que a educação é direito de todos e dever do Estado. Enquanto princípio, i.e., norma de otimização, ele tem desde logo sua plena eficácia e aplicabilidade imediata. Todavia, para se obterem medidas mais concretas a partir desse princípio, como a construção de escolas e contratação de professores, será necessária sua regulamentação através de normas legais. Isso, po-

11. Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio.

12. Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, p. 60.

13. O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 171.

14. Veja-se, p. ex., o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região indicado na nota de rodapé n. 21 do capítulo I deste título.

rém, é necessário, observe-se, apenas para que o princípio passe a se comportar como regra (que determina medidas concretas, objetivas, que não podem ser descumpridas e para cujo cumprimento há uma só forma possível). Há casos em que não se espera qualquer regulamentação do princípio, porque não se espera nenhuma medida material do Estado. A norma constitucional tem caráter meramente principiológico. Nesses casos, com mais segurança se pode dizer que o princípio é norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata. É o que acontece com o princípio da capacidade contributiva, que é aquele que interessa mais de perto nesse trabalho. Ainda que se entenda que este princípio implica no imprimir à tributação a finalidade da consecução do fim da justiça social, como faz Rejane BARBOSA, o fato é que não há necessidade de nenhuma regulamentação do princípio para tal. Ele incide diretamente na conduta do legislador. Coisa totalmente diversa se passa com normas como as que atribuem direito ao fundo de garantia do tempo de serviço, ao salário-mínimo ou à proteção em face da automação (art. 7º, III, IV e XXVII da CF). Elas precisam ser desenvolvidas por meio da legislação ordinária.

O que causa alguma confusão é, de um lado, o fato de os princípios, como norma de estrutura que são, estarem dirigidos precipuamente ao legislador, e não diretamente à conduta das pessoas e, de outro lado, o fato de eles serem normas de alto grau de abstração, informadoras das demais normas do sistema, com o que contêm programas, mas programas estes que não necessitam de desenvolvimento pelo legislador ordinário, embora devam ser observados por ele ao legislar. Trata-se de realidades distintas: o necessitar de desenvolvimento pelo legislador e o dever ser observado por ele, ao legislar.

No primeiro caso, como acontece com o FGTS, a eficácia plena do direito constitucional depende de sua regulamentação. Antes dela, o administrado não pode ir a juízo pedir tutela, a não ser aquela típica da omissão legislativa, que até o momento não tem sido muito eficaz. No segundo caso, que é o dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, em sendo eles desrespeitados pelo legislador, o administrado pode ir a juízo pedir a respectiva tutela, para o efeito de fazer valer tais princípios, eis que eles lhe conferem direitos subjetivos, direta e imediatamente aplicáveis.

Não é por outra razão que José Afonso DA SILVA adverte ser importante “distinguir as disposições programáticas e os princípios políticos constitucionais conformadores das ordens econômica e social. Esses princípios são programáticos, mas apenas no sentido de que definem as bases dos fins e tarefas estatais e enquanto põem os objetivos e determinações do programa a ser cumprido pelo Estado. Constituem Direito imediatamente vigente e são diretamente aplicáveis”¹⁵.

Talvez se possa dizer que os princípios nem sempre são normas de eficácia plena, mas que têm sempre aplicabilidade imediata e surtem o principal efeito dos princípios, que é o de ser uma norma de otimização, a qual determina que algo seja realizado na maior medida possível. No entanto há princípios, como o da capacidade contributiva, que são normas de eficácia plena, porque possuem todos os elementos para sua aplicabilidade imediata, sendo que, co-

15. Ob. cit., p. 143.

mo dito, acaso não observados pelo legislador, conferem direito subjetivo ao administrado, a ser postulado judicialmente.

Em síntese, das considerações tecidas ao longo deste capítulo, infere-se, primeiramente, que o princípio da capacidade contributiva é norma de eficácia plena, o que significa que independe da intermediação do legislador para sua efetivação, a qual há de ser controlada pelo Poder Judiciário com rigor. Em segundo lugar, deduz-se que, sendo princípio, e não regra, a capacidade contributiva, de uma parte, é uma razão *prima facie* para um juízo de dever ser, e não uma razão definitiva, e, de outra parte, é norma com um grau de abstração mais elevado do que as regras jurídicas, donde se depreende que o campo de discricionariedade legislativa em sua aplicação é muito maior do que aquele existente nas regras jurídicas, campo este a ser respeitado pelo Poder Judiciário. Nos princípios tem-se a mesma situação dos conceitos indeterminados, em que há uma zona de certeza positiva e outra negativa, mas em que resta uma grande zona de indeterminação, de discricionariedade do legislador¹⁶. Por conseguinte, em que pese dever o Poder Judiciário controlar com rigor o respeito ao princípio da capacidade contributiva, como se vem insistindo desde o capítulo primeiro; não pode pretender fazê-lo como se se tratasse de uma regra jurídica.

16. Sobre os conceitos indeterminados, ver nota de rodapé n. 27 do capítulo I do título II.

2.3. A máxima da proporcionalidade

2.3.1. ANOTAÇÕES TERMINOLÓGICAS

São diversas as expressões sinônimas para se indicar esse mesmo instituto. Fala-se em princípio da razoabilidade¹⁷, da proporcionalidade, do devido processo legal material ou em máxima da proporcionalidade. Adotar-se-á essa última expressão, tendo em vista as colocações de ALEX¹⁸, no sentido de que os princípios estão sempre sujeitos à ponderação, sendo que algumas vezes reconhece-se-lhes precedência e outras não. Isso não acontece com a máxima da proporcionalidade. Ela é um instrumento para essa ponderação, não estando ela própria sujeita a tal. Daí se preferir falar em máxima, e não em princípio, com o intuito de se evitar qualquer confusão quanto à natureza desse instituto jurídico.

2.3.2. NOTAS HISTÓRICAS

A máxima da proporcionalidade tem origem no Direito norte-americano e no alemão. Nos Estados Unidos, ela surgiu do princípio do devido processo legal, o qual, com o tempo, passou a ser interpretado pela Suprema Corte também em sentido material. Na Alemanha, ela se funda no princípio do Estado de

17. Há quem distinga a razoabilidade da proporcionalidade, como é o caso de HELENILSON CUNHA PONTES, mas a maioria da doutrina não o faz.

18. "Teoría de los Derechos Fundamentales".

Direito e tem sido desenvolvida sob a nomenclatura de princípio da proporcionalidade. Ela surgiu, naquele país, no âmbito do Direito Administrativo, onde conta com previsão legal expressa. E desenvolveu-se realmente após a Segunda Guerra Mundial, com a passagem do Estado de Direito da legalidade àquela da constitucionalidade. Marco no desenvolvimento da máxima foi a decisão jurisprudencial conhecida como caso das farmácias (“Apothekenurteil”), em que o Tribunal Constitucional alemão fixou as suas linhas básicas.

Essa máxima atualmente é adotada em vários países, entre os quais se encontram Portugal, Espanha e Argentina. Além de ser adotada em vários países da Europa (em alguns de forma não explícita), também os órgãos da Comunidade Européia têm feito uso dela, consoante informa Paulo BONAVIDES¹⁹. No Brasil, costuma-se falar no princípio da razoabilidade, havendo já alguns estudos a seu respeito. O Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de aplicá-lo em alguns julgados²⁰, sendo que algumas vezes o faz de forma consciente, conforme procura demonstrar Gilmar Ferreira MENDES, em estudo cuja leitura se recomenda²¹.

Todavia, é bastante tímido o desenvolvimento dessa máxima em nosso

19. Curso de Direito Constitucional, p. 360.

20. Destaca-se o seguinte, relativo à suspensão dos efeitos da Lei paranaense n. 10.248, de 14.01.93: “Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para a substituição à vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: arguição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e §§, 25, § 2º e 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da arguição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis à economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida.” (STF, pleno, j. 1.07.93, rel. Min. Sepúlveda Pertence).

21. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras, *in* Repertório IOB de Jurisprudência, n. 14/2000, ementa n. 1/14965.

país, provavelmente porque, conforme já se destacou, a doutrina e a jurisprudência nacionais resistem à aplicação de princípios materiais, eis que o dogma da separação de poderes se encontra muito arraigado entre nós.

2.3.3. FUNDAMENTO DA MÁXIMA NO BRASIL

A primeira questão que se põe, relativamente à máxima da proporcionalidade, é a de qual seria seu fundamento, de vez que ela não encontra expressão literal em nossa Lei Maior. Um dos fundamentos apontados é o princípio do Estado Democrático de Direito, o qual envolve não só o resguardo de valores formais, como é o caso do princípio da legalidade, mas também de valores materiais, como a igualdade. Referido princípio, portanto, envolveria uma aplicação racional e aceitável da lei. Fala-se, então, no princípio da reserva legal proporcional. Ou seja, a proporcionalidade consubstanciaria limite material ao arbítrio estatal.

Outro fundamento apontado para o princípio estaria nos direitos fundamentais²². Em razão do caráter principiológico desses direitos, eles envolvem sempre a ponderação, que corresponde a um dos elementos ou aspectos da máxima da proporcionalidade. Em outras palavras, não há como se trabalhar com princípios sem se fazer uso da ponderação, critério embutido na máxima da proporcionalidade, como se verá na sequência. Além disso, a Constituição alberga muitos princípios aparentemente contraditórios entre si, havendo ne-

22. Quem aponta esse fundamento é ALEXY, na obra "Teoria de los Derechos Fundamentales".

cessidade de se proceder a sua concordância prática, o que se dá através da máxima da proporcionalidade.

2.3.4. CONTEÚDO DA MÁXIMA DA PROPORCIONALIDADE

Costumam ser apontados três elementos ou aspectos que compõem essa máxima: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Através da adequação se pretende saber se o meio escolhido contribui para a obtenção do resultado pretendido, se ele é hábil para tal. Ele o será, se tornar mais fácil a obtenção do resultado perseguido. Já a análise do elemento necessidade nos informa se a medida escolhida é indispensável para a obtenção da vantagem pretendida, se não haveria outra medida menos gravosa que conduzisse a idêntico resultado. O juízo, no caso, recairá sobre os diversos meios disponíveis para a obtenção do objetivo desejado. Finalmente, a proporcionalidade em sentido estrito traz embutida uma medida de ponderação. Mesmo sendo o gravame hábil e indispensável para a obtenção do resultado, pode ser que ele não deva ser adotado, em razão de o bem lesado ter precedência em relação ao objetivo pretendido pela medida gravosa. Nas palavras de CUNHA PONTES, “A relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido revela-se proporcional quando a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo decorrente da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos *prima facie*”²³. Para se chegar a essa conclusão,

23. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, p. 70.

será preciso fazer-se uma ponderação entre os valores em jogo.

Essa ponderação suscita vários debates. Há quem entenda que este é um procedimento completamente arbitrário, sem qualquer metodologia, ficando ao gosto do intérprete a escolha do princípio a prevalecer em cada caso concreto.

É verdade que a ponderação de bens é um processo mais fluido do que a simples aplicação de regras, como é o caso do chamado princípio da anterioridade tributária. Mormente porque a ponderação envolve valoração. Contudo, conforme se mostrou (ou se espera ter mostrado) no capítulo anterior, é possível a racionalização sobre valores. Ela não envolve um raciocínio matemático, mas um raciocínio próprio à espécie, do tipo argumentativo.

ALEX²⁴ procura trazer critérios mais concretos para essa ponderação, dos quais já se falou um pouco na seção anterior. Ele propõe a adoção da “lei de colisão”, fundada no que chama de relação de precedência condicionada. Esta lei dispõe que, no caso de colisão entre princípios, estabelece-se entre eles uma relação de precedência, ou seja, um deles terá preferência, terá um peso maior no caso concreto. Esta preferência, porém, não será incondicionada. Ela será condicionada às condições concretas da hipótese analisada. Assim, se terá que, sob determinadas condições, o princípio A prefere ao princípio B, ou vice-versa. Isto equivale a dizer que, nestas condições, deve ser aplicado o princípio A ou que está proibida a aplicação do princípio B, sob pena de

24. “Teoría de los Derechos Fundamentales”.

se causar lesão a um direito constitucional subjetivo.

Essa lei de colisão, naturalmente, não explica como serão escolhidas as condições sob as quais um princípio terá preferência sobre o outro. Esclarece ALEXY que essas condições, assim como a relação de precedência entre os princípios, poderiam ser estabelecidas de forma intuitiva. Nesse caso, não se poderia falar numa decisão racional. Mas não é isso que deve ocorrer. O enunciado de precedência que resulta da ponderação deve poder ser fundamentado racionalmente, para que se possa falar na racionalidade do processo de ponderação.

Uma das regras a serem utilizadas para essa fundamentação racional é o que o jurista chama de “lei da ponderação”, a qual pode ser assim enunciada: “a medida permitida de não satisfação ou de afetação de um dos princípios depende do grau de importância da satisfação do outro princípio”²⁵. Vale dizer, há que se verificar o grau de não satisfação de um princípio, de um lado, e o grau de importância da satisfação do outro, de outro lado. É claro que isso não esclarece como se vai saber qual o grau de importância da satisfação de um princípio e da não satisfação de outro. Para tal, devem ser utilizados todos os argumentos que normalmente são utilizados em qualquer argumentação jurídica.

Se se entender que isso não é suficiente para a conclusão de que o processo de aplicação da máxima da proporcionalidade, e a ponderação de princí-

25. ALEXY, “Teoria de los Derechos Fundamentales”, p. 161, livre tradução do espanhol. No original: “De acuerdo con la ley de la ponderación, la medida permitida de no satisfacción o de afectación de uno de los principios depende del grado de importancia de la satisfacción del otro.”

pios aí envolvida, é um processo racional, então se deve concluir também que uma parte substancial do que constitui a atividade jurisdicional é irracional. Na verdade, aduz o autor, é mais fácil, muitas vezes, resolver o problema da valoração que subjaz à ponderação, do que resolver muitos problemas de interpretação.

O modelo da ponderação responde ao princípio da concordância prática. Ele possibilita a otimização dos princípios. Não se trata de se ter uma palavra contra outra, mas um princípio contra outro.

Suzana de Barros TOLEDO²⁶, ao analisar a lei de colisão e a lei de ponderação sugeridas por ALEXY, conclui que efetivamente o processo de ponderação é racional. Ele não é livremente manipulável. A autora acrescenta, ainda, que, aos poucos, com a utilização da máxima da proporcionalidade, vão se formando pautas de valorações de bens diante de casos concretos. Os tribunais irão formar regras de precedência de bens, que serão aplicadas a outros casos semelhantes, reduzindo ainda mais a discricionariedade nessa matéria.

E CUNHA PONTES²⁷ acrescenta que a decisão sobre o peso específico assumido pelos princípios em oposição deverá se fundar nas normas-objetivo presentes na ordem jurídica, as quais, na Constituição brasileira, são aquelas dos artigos 1º, 3º, 4º, 5º, 170 e 193. De todo modo, prossegue, é fato que o aspecto da proporcionalidade em sentido estrito é o mais discricionário. Isso se dá, porque, enquanto nos dois outros aspectos (adequação e necessidade), o

26. O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais, pp. 171-172.

27. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, pp. 70-1.

objetivo é fixo, variando apenas os meios para atingi-lo, neste último aspecto (proporcionalidade em sentido estrito), tanto os meios como os fins são variáveis, na medida em que se procede à comparação entre os fins a serem atingidos pelo outro princípio objeto da ponderação, cuja eficácia estará sendo limitada no caso concreto.

Tratando dos aspectos da necessidade e adequação, Heinrich SCHOLLER²⁸ lembra que é bastante diversa sua apreciação dependendo de se estar diante do controle de atos legislativos ou administrativos. No primeiro caso, a dúvida deve falar em favor da lei. No segundo, a presunção se dá em favor do particular, cabendo à Administração o ônus da comprovação da presença daqueles requisitos.

A nosso sentir, a partir da doutrina supra exposta, extrai-se a ilação de que não há como se refutar a importância da máxima da proporcionalidade no atual estágio de desenvolvimento da Ciência Jurídica. Em algumas situações, faz-se indispensável a ponderação entre os bens jurídicos envolvidos. Todavia, não se pode olvidar, doutro lado, que sua aplicação, via de regra, envolve um grau de discricionariedade maior do que o da simples interpretação. Desse modo, deve ser feita com muita cautela e apenas quando se esteja diante de um real conflito entre dois ou mais princípios constitucionais.

Vale salientar, ainda, que sua aplicação para o princípio da capacidade

28. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional e Administrativo da Alemanha, p. 276.

contributiva pode se dar tanto de forma interna (entre os diversos aspectos do princípio), como de forma externa (ponderação entre a capacidade contributiva e outros princípios constitucionais). A par disso, a máxima da proporcionalidade é utilizada também para o controle da aplicação do princípio da igualdade, que é um dos aspectos do princípio da capacidade contributiva. Para se verificar se determinada desigualdade é constitucional, será preciso pesquisar se ela é razoável (adequada, necessária e proporcional). Ou seja, a máxima da proporcionalidade, entre outras funções²⁹, serve como instrumento para se aferir a validade de uma norma legal frente ao princípio da isonomia. Daí a sua grande importância para este trabalho.

29. Segundo CUNHA PONTES, ela desempenha as funções de complemento do princípio da igualdade, exigência de racionalidade sistêmica e imperativo de justiça.

TÍTULO II — O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

CAPÍTULO I

ANOTAÇÕES INICIAIS ACERCA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.1. Breve histórico¹

A noção de capacidade contributiva é antiga. Desde que passaram a existir impostos, eles sempre foram ligados à riqueza dos contribuintes. Essa noção esteve presente já no antigo Egito e entre os filósofos gregos.

Na Idade Média também não foi desconhecida a noção. São Tomás de AQUINO afirmava que cada um devia pagar impostos *secundum facultatem* ou *secundum equalitatem proportionis* e considerava injustos os impostos que não obedecessem a esse critério.

No século XVIII, já estava bastante arraigada a idéia de capacidade contributiva, tendo dado origem inclusive a diversas revoltas políticas, podendo-se citar o episódio da “*Boston Tea Party*” (relacionado com a independência dos Estados Unidos da América), a Tomada da Bastilha e, em

1. Esta seção é reprodução do quanto exposto em nossa obra “Imposto de Renda — os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica”, pp. 38-9, com alguns acréscimos.

nosso país, a Inconfidência Mineira (derrama). Como consequência, as Declarações de Direitos surgidas desses episódios, as quais influenciaram as Constituições posteriores, continham sempre o princípio da capacidade contributiva. Em obra datada de 1776, Adam SMITH sustentava que os súditos de cada Estado devem contribuir para o sustento do Governo e que sua contribuição deve se dar na medida de sua capacidade. Na verdade, naquela época, a grande preocupação estava em se estabelecer o princípio da generalidade da tributação, i.e., de que todos deviam pagar tributos, sem privilégios, já que na época e até o século XIX, tributavam-se justamente as classes mais pobres da população, numa total inversão do princípio.

Mas a sua definição como conceito técnico surgiu somente no século XIX, na Ciência das Finanças. A introdução desse tema como objeto de estudos da Ciência Jurídica tem sido creditada a GRIZIOTTI, em trabalho datado de 1929.

Após a Segunda Guerra Mundial, diversas nações incorporaram preceito expresso em suas Constituições acerca do princípio da capacidade contributiva, como a Espanha (1945, art. 19), a França (1946, art. 37), a Iugoslávia (1946, art. 42), a Bulgária (1947, art. 94), a Itália (1947, art. 53), a Venezuela (1947, art. 232), a Alemanha Oriental (1949, art. 29), Portugal (1976, art. 106), Espanha (1978, art. 31), Argentina, além do Brasil.

No Brasil, esse princípio constou já da Constituição do Império, em seu artigo 179, parágrafo 15, do seguinte teor: “Ninguém está isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. A Carta de

1934 apenas garantiu a justiça gratuita, a isenção de taxas e custas aos necessitados e vedou qualquer elevação de imposto além de 20% (vinte por cento) do seu valor ao tempo do aumento. Posteriormente, o princípio constou da Constituição de 1946, artigo 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Esse dispositivo foi revogado pelo artigo 25 da Emenda Constitucional n. 18/65. Ele não figurou na Constituição de 1967 nem na Emenda n. 1, de 1969. Voltou a estar presente na atual Constituição, de 1988. Aliomar BALEEIRO foi quem se preocupou pela primeira vez de forma mais detida com a matéria na doutrina brasileira².

Atualmente esse princípio é objeto de norma expressa em nossa Constituição (art. 145, par. 1º, C.F./88), do seguinte teor:

Art. 145 (omissis)

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

Pode-se falar numa evolução do princípio também em termos jurídicos. Discutiu-se muito na doutrina se o princípio da capacidade contributiva era uma norma programática ou preceptiva. As primeiras interpretações desse princípio foram no sentido de se tratar de uma norma programática. Eram muitos os

2. Essa breve noção histórica representa a síntese dos dados constantes dos seguintes estudos: TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva, RDT n.4, pp. 125-54; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio; COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade contributiva; CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade e GIARDINA, Emilio. “Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva”.

doutrinadores que não o aceitavam como um princípio realmente jurídico, sustentando que se estava diante de uma norma programática, continente de um princípio econômico-financeiro, de uma orientação ao legislador no campo da política fiscal. Enfim, uma regra vazia de juridicidade. Atribuía-se a esse princípio um conteúdo tautológico, pois se entendia que por se estar diante de norma genérica, dela só seria possível extrair que todos estão obrigados a contribuir para o custeio das despesas públicas na medida de sua capacidade de contribuir. Waldir SILVEIRA MELLO³ enumera entre os adeptos dessa corrente de pensamento Rubens GOMES DE SOUSA, PONTES DE MIRANDA, Benedito COCIVERA e Achille Donato GIANINI. Pode ser citado, ainda, Gilberto de ULHÔA CANTO⁴, o qual afirma que o Judiciário só poderia verificar a efetiva observância do princípio, se houvesse lei fixadora de paradigmas para tal.

Na Itália, segundo conta MOSCHETTI, foi a própria Corte Constitucional que deu ensejo à modificação dessa postura, ao entender que as normas programáticas podiam conduzir à declaração de inconstitucionalidade de uma lei.

No Brasil, estando o princípio previsto expressamente na Constituição Federal, não se pode negar sua juridicidade. A par disso, após a lição de José Afonso DA SILVA⁵, não é mais possível sustentar a posição de que as normas programáticas não têm qualquer efeito jurídico. Elas têm ao menos o efeito negativo, de impedir que sejam elaboradas normas infraconstitucionais que as

3. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 397-448.

4. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 01-32.

5. Aplicabilidade das normas constitucionais.

contrariem. Mas os princípios não são normas programáticas. Eles são normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, na terminologia daquele mesmo mestre⁶. De fato, não há necessidade de norma que os complemente, porque sua eficácia própria esgota-se no servir como diretriz da legislação infraconstitucional, não necessitando essas normas, para tal, de qualquer complementação⁷. Assim, a lei que desatender ao princípio da capacidade contributiva será inconstitucional.

A indeterminação e vagueza do princípio, conforme posição de parte da doutrina, sobressaindo A. A. BECKER⁸, não deve servir para lhe reduzir a importância. Consoante explanado anteriormente, as normas que carregam valores são de essencial relevância no ordenamento jurídico e passíveis de interpretação judicial, como quaisquer outras. Talvez seu conteúdo seja de mais difícil determinação e seus limites não sejam tão precisos como os das regras, mas isso não diminui em nada sua juridicidade.

Nos dias de hoje, tem-se por pacífico que esse princípio é dotado de conteúdo jurídico, variando as posições unicamente no que diz respeito à extensão desse conteúdo.

1.2. Capacidade contributiva e capacidade econômica⁹

6. Idem.

7. Sobre a questão, ver o quanto exposto no capítulo II do título I.

8. Teoria Geral do Direito Tributário.

9. Esta seção contém um resumo do quanto exposto na seção 4.2 de nossa obra (cit.).

Antes de se aprofundar o estudo do princípio da capacidade contributiva, é preciso abordar uma questão terminológica, que consiste em saber se as expressões "capacidade econômica" e "capacidade contributiva" são sinônimas.

Segundo Agostinho Toffoli TAVOLARO e Regina Helena COSTA¹⁰, aquela encontra-se presente quando o contribuinte tem um patrimônio maior do que o total das suas obrigações. Esta significa, de forma simplificada, capacidade de pagar tributos, a qual só existe quando a riqueza do contribuinte é superior ao chamado mínimo vital.

É de se concordar com essa corrente. Tomando-se essas expressões sob o prisma parcial (um tributo e uma parcela da riqueza do contribuinte), tem-se que a capacidade econômica está presente, desde que exista alguma parcela de riqueza e a capacidade contributiva só estará presente, quando a parcela da riqueza tomada em consideração por um dado tributo for superior ao mínimo vital. Desse modo, em que pese o artigo 145, parágrafo 1º de nossa Carta Constitucional fazer menção a "capacidade econômica", estando ele inserido no capítulo do Sistema Tributário, há de se entender essa expressão como capacidade para pagar tributos, ou seja, capacidade contributiva.

À vista dessas considerações e mais do fato de a expressão

10. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 191-219 e Princípio da Capacidade Contributiva, respectivamente.

"capacidade contributiva" ser aquela tradicionalmente empregada pela doutrina pátria, será esta a expressão utilizada, ao longo do trabalho, para a referência ao instituto jurídico *sub examen*¹¹.

1.3. Princípio da capacidade contributiva como direito fundamental

É de primordial importância em nosso sistema a classificação de um direito como fundamental, mormente na categoria dos direitos e garantias individuais. Isso porque estes estão incluídos entre as cláusulas pétreas de nossa Constituição (art. 60, § 4º, IV). E, considerando-se a febre de alterações constitucionais que se tem visto nos últimos anos no Brasil, em que a Constituição é modificada com muito maior facilidade e frequência do que a legislação ordinária, não é difícil entender a relevância das chamadas cláusulas pétreas. Não é demais lembrar, igualmente, que já se falou, há não muito tempo, na exclusão do princípio da capacidade contributiva do Texto Constitucional.

Para verificar a pertinência do enquadramento do princípio em questão entre os direitos fundamentais, comecemos por verificar quais os traços que os

11. Essa será a regra. Algumas vezes, porém, se falará em "capacidade econômica", seja por se estar a referir esta realidade (e não a capacidade contributiva), seja por ser esta a expressão utilizada pelo autor comentado na ocasião.

qualificam e identificam.

VIEIRA DE ANDRADE¹², ao tratar dos direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976, cujo artigo 16, número 1 dispõe que “os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional”, afirma a necessidade de se adotar um critério material para a determinação do âmbito da matéria de direitos fundamentais, de modo a se saber quais são os outros direitos, não expressos na Constituição, que constituem também direitos fundamentais.

O autor indica os seguintes traços caracterizadores da autonomia institucional dos direitos fundamentais: a) os preceitos relativos aos direitos fundamentais atribuem posições jurídicas subjetivas aos seus titulares ou servem para garantir tais posições, b) esses preceitos têm uma finalidade específica: a consagração do princípio da dignidade da pessoa humana. É interessante notar que, ao enumerar exemplos de direitos fundamentais que estão fora do catálogo constitucional, o constitucionalista cita o direito de não pagar impostos inconstitucional ou ilegalmente liquidados ou cobrados.

Jorge MIRANDA vincula os direitos fundamentais, num sentido material, à idéia de Constituição material, ou seja, à concepção de Constituição dominante, aos princípios e à idéia de Direito que a inspira¹³. Isso não significa que exclua a importância do princípio da dignidade humana, o qual, a seu ver,

12. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976.

13. Manual de Direito Constitucional, Tomo IV, p. 10.

confere uma unidade de sentido aos direitos fundamentais, sendo que a quase totalidade deles está vinculada àquele princípio, ainda que indiretamente¹⁴.

CANOTILHO assevera que um dos traços principais dos direitos, liberdades e garantias é o de serem dotados de densidade normativa suficiente para serem diretamente aplicáveis, sem a necessidade de complementação legislativa. Quanto aos direitos extraconstitucionais materialmente fundamentais (do art. 16, n. 1, CRP), preleciona que são aqueles “equiparáveis pelo seu objeto e importância aos diversos tipos de direitos formalmente fundamentais”¹⁵.

Além destes, há também os direitos fundamentais dispersos (art. 17 CRP), que são aqueles direitos fundamentais formalmente constitucionais, mas que se encontram fora do catálogo, sendo que alguns deles têm natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, o que é importante constatar, já que estes gozam de regime particularmente cuidadoso. Tais direitos podem se encontrar entre os direitos económicos, sociais ou culturais. Para reconhecê-los, é preciso simplesmente verificar se são análogos a algum dos direitos constantes do catálogo dos direitos, liberdades e garantias.

O constitucionalista destaca algumas funções dos direitos fundamentais, dentre as quais interessam-nos particularmente as de defesa ou de liberdade e a de não discriminação. Esta função, derivada do princípio da igualdade e dos direitos de igualdade específicos consagrados pela Constituição portuguesa, é

14. Idem, pp. 166-167.

15. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, p. 369.

considerada uma função básica dos direitos fundamentais nos dias de hoje e consiste em assegurar que o Estado trate a todos os cidadãos de forma fundamentalmente igual.

Jorge Bacelar GOUVEIA¹⁶ faz uma análise dos diversos critérios apresentados pelos constitucionalistas portugueses para a caracterização dos direitos fundamentais, afastando todos eles e optando por um quarto critério. Quanto àquele apresentado por Jorge MIRANDA, da Constituição material, observa que ele é muito fluido e muito amplo, permitindo uma extensão desmesurada dos direitos fundamentais. Relativamente à idéia da dignidade da pessoa humana, anota que ela é a mais adotada entre os constitucionalistas portugueses, mas, a seu sentir, trata-se de conceito muito indeterminado, além de não se aplicar a todos os direitos fundamentais do catálogo constitucional, já que há alguns desvinculados dessa idéia. Reconhece, porém, sua importância para o subsistema constitucional dos direitos fundamentais, inclusive para a solução dos casos de colisão de direitos fundamentais. Passando ao critério da *analogia legis*, sustenta ser ele demasiado rígido, não permitindo a evolução do sistema, uma vez que a analogia, no caso, terá de se dar individualmente, em face de cada direito fundamental constante do catálogo. A seguir, o autor apresenta seu critério, que é o da “*analogia iuris* relativamente ao conceito de direito fundamental efetivamente relevante no nosso sistema constitucional”¹⁷. A *analogia iuris*, diz o autor, consiste na identidade de duas realidades jurídicas objeto de comparação, tomando-se por

16. Os Direitos Fundamentais Atípicos, pp. 371-411.

17. Os Direitos Fundamentais Atípicos, p. 402.

base o conceito de cada uma delas. No caso dos direitos fundamentais, um determinado direito pertencerá a referido grupo se se enquadrar no conceito de direito fundamental. Esse conceito, na Constituição portuguesa, representa uma mistura das concepções liberal, social, democrática e marxista.

No Brasil, Paulo BONAVIDES, conquanto não trate especificamente da questão da conceituação dos direitos fundamentais, manifesta-se no sentido de sua vinculação essencial à liberdade e à dignidade humana¹⁸.

Ingo SARLET¹⁹ observa, inicialmente, que a doutrina brasileira não se tem preocupado muito com a definição do conteúdo material do conceito de direitos fundamentais. Para o autor, o critério dos direitos análogos, que por seu conteúdo e importância sejam equiparáveis aos direitos constantes do catálogo, deve servir de fio condutor nos estudos sobre o assunto, embora seja necessário complementá-lo, para se saber quando se está diante de conteúdo e importância equiparáveis. SARLET passa, na sequência, a analisar os termos do artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição brasileira, dispositivo este instituidor da abertura dos direitos fundamentais em nosso sistema. Referido dispositivo vincula os direitos e garantias não expressos ao **regime** e aos **princípios adotados pela Constituição**. Com base nisso, o constitucionalista afirma que **tais princípios** só podem ser aqueles do Título I da Carta Constitucional, sendo o **regime** a democracia. Entre os princípios do Título I está o da dignidade da pessoa humana, que o autor passa a estudar, considerando que

18. Curso de Direito Constitucional, p. 474.

19. A Eficácia dos Direitos Fundamentais, pp. 87-120.

é tido pela doutrina majoritária como critério unificador dos direitos fundamentais. Ensina, fundado em lição de G. DÜRIG, que a dignidade da pessoa humana pode ser considerada atingida quando a pessoa é rebaixada a simples instrumento. Além disso, preleciona que “constitui pressuposto essencial para o respeito da dignidade da pessoa humana a garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário, (...)”²⁰. Deixa claro, porém, que, apesar da importância do princípio da dignidade da pessoa humana, há direitos fundamentais no catálogo que não se fundam nele, razão pela qual podem ser encontrados direitos fundamentais fora do catálogo com base em outros princípios do Título I da Constituição.

Vê-se, a partir do estudo ora efetuado, que não há unanimidade na doutrina relativamente ao critério para a conceituação material dos direitos fundamentais. Não é o caso aqui de se apresentar uma conclusão sobre o tema, o que exigiria um estudo muito mais aprofundado. Nosso objetivo é apenas o de verificar se o princípio da capacidade contributiva pode ser tido como um direito fundamental de fora do catálogo, embora com *status* constitucional. Para tal, serão levados em conta os critérios fundados no princípio da dignidade da pessoa humana e da analogia *legis*. Não se analisarão os critérios da Constituição material e da analogia *iuris*, visto como são ambos muito fluidos, de difícil aplicação prática. E, de qualquer sorte, os dois critérios a serem considerados encontram-se embutidos nos outros dois

20. A Eficácia dos Direitos Fundamentais, p. 108.

critérios, deixados de lado. Com efeito, se se puder fundar o princípio da capacidade contributiva no critério da dignidade da pessoa humana, automaticamente ele se enquadraria na idéia de Constituição material. Se ele puder ser incluído entre os direitos fundamentais com base na analogia *legis*, com mais razão podê-lo-ia com fulcro na analogia *iuris*, que é conceito mais abrangente.

Ambos os critérios supra apontados (da dignidade da pessoa humana e da analogia *legis*) levam à conclusão de que o princípio da capacidade contributiva deve ser enquadrado entre os direitos fundamentais. De fato, como anota Ricardo Lobo TORRES²¹, consistindo a capacidade contributiva num critério de aplicação da justiça distributiva na esfera fiscal, ela acaba por consagrar o princípio da dignidade humana no campo da tributação, já que certamente não se há de questionar o fato de o valor “justiça” estar diretamente vinculado à realização da dignidade humana. Aliás, como se viu, essa também a posição de Ingo SARLET, o qual coloca como pressuposto para a dignidade humana que todas as pessoas sejam tratadas de forma isonômica.

Quanto à constatação de que o princípio da capacidade contributiva é uma aplicação do princípio da justiça distributiva na esfera fiscal, ela não é difícil. Segundo PERELMAN, o conceito de justiça sugere a todos uma idéia de igualdade. Embora haja diversas noções de justiça, há acordo sobre o fato de que ser justo significa tratar do mesmo modo aqueles que são iguais de um certo ponto de vista. Em razão disso, o autor diz que é possível “definir a justiça

21. Justiça distributiva: social, política e fiscal.

formal ou abstrata como *um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados do mesmo modo*²². Daí a observação de Ricardo Lobo TORRES, no sentido de que o princípio da capacidade contributiva é o princípio fundamental da justiça tributária.

É verdade que o conceito de justiça pode ser utilizado também em outros sentidos, não se resumindo no princípio da igualdade. HART, por exemplo, fala na justiça ou injustiça das indenizações, situação em que a conexão do conceito de justiça com o princípio da igualdade não é direta²³. De todo modo, o fato é que a idéia de igualdade é um dos aspectos do conceito de justiça (o principal deles), podendo-se, por conseguinte, dizer que o princípio da isonomia consiste numa aplicação do valor “justiça”, que é o que interessa no momento.

Dessa forma, fica justificada a afirmação de que o princípio da capacidade contributiva é o princípio fundamental da justiça tributária. Ele constitui, efetivamente, em uma de suas facetas, uma aplicação do princípio da igualdade (conforme se verá melhor mais adiante), com um critério de

22. “La Giustizia”, p. 37, livre tradução do italiano, itálicos do texto. No original: “È dunque possibile definire la giustizia formale o astratta come *un principio d'azione secondo il quale gli esseri di una stessa categoria essenziale devono essere trattati allo stesso modo.*”

SEABRA DE GODOI (Justiça, Igualdade e Direito Tributário) critica a concepção de justiça de PERELMAN, com base em KELSEN. Afirma que sua noção de justiça nada mais é do que uma consequência lógica da característica de generalidade da norma, o que é muito pouco. A igualdade exige bem mais. O autor considera interessantes as teorias da justiça de John RAWLS e de DWORKIN.

O que nos importa é observar que, independentemente das críticas que possam ser feitas à teoria de PERELMAN, não deixa de ser verdadeira a ligação por ele estabelecida entre justiça e igualdade, a qual está presente também nas outras duas teorias indicadas, de RAWLS e de DWORKIN, podendo-se ter por verdadeira a assertiva de que a idéia de justiça está intimamente vinculada à de igualdade.

23. O Conceito de Direito, p. 178.

desigualação pré-definido, qual seja, a capacidade econômica do contribuinte.

Tomando-se a teorização de CANOTILHO, chega-se à mesma conclusão. Expõe ele que são direitos, garantias e liberdades todos aqueles direitos equiparáveis, por seu objeto e importância, aos direitos constantes do catálogo. No Brasil, o princípio da isonomia consta expressamente do catálogo dos direitos e deveres individuais e coletivos. Aliás, consta do *caput* do artigo 5º. Assim, sendo o princípio da capacidade contributiva, numa de suas facetas, uma derivação do princípio da isonomia, aplicável especificamente na esfera tributária, não pode haver dúvida de que, também de acordo com esse critério, ele é um direito individual. E, como alerta CANOTILHO, o princípio da isonomia é tão importante, que esta é tida como uma função de todos os direitos fundamentais.

No mesmo sentido da posição ora defendida está HERRERA MOLINA²⁴, para quem o princípio da capacidade contributiva é um verdadeiro direito fundamental, pois é uma modalidade específica, *ratione materiae*, do direito de igualdade, o qual está relacionado à dignidade da pessoa humana.

Em nosso país, em razão da disposição do artigo 5º, parágrafo 2º, da Lei Maior, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a existência de direitos individuais fora do catálogo (do artigo 5º, *caput*). Isso ocorreu, por exemplo, na decisão relativa à constitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/93, que instituiu o IPMF, em que se entendeu, por maioria, que não se podia abrir

24. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal."

exceção ao princípio da anterioridade, nem mesmo por meio de emenda constitucional, por estar ele incluído entre as cláusulas pétreas, na modalidade de garantia individual assegurada ao contribuinte²⁵.

Com isso, nossa mais alta Corte deixou claro que direitos de conteúdo econômico, integrantes do Sistema Constitucional Tributário, podem integrar o rol dos direitos e garantias individuais. Ora, se o princípio da anterioridade, o qual constitui uma garantia formal do contribuinte, tem o *status* de direito e garantia individual, não se vê como a interpretação da Corte possa ser diversa, se chamada a decidir sobre o princípio da capacidade contributiva, o qual constitui garantia **material** do contribuinte, tendente a aplicar o princípio da isonomia na esfera tributária e, pois, a concretizar o valor “justiça” nesse mesmo campo jurídico.

As conseqüências dessa constatação são relevantíssimas, pois se extrai daí que o princípio da capacidade contributiva é cláusula pétrea de nossa Constituição, não podendo ser alterado ou excluído mediante emenda constitucional, o que torna ainda mais interessante o seu estudo. Para além disso, tem-se que lhe é aplicável toda a dogmática dos direitos fundamentais, sobretudo as noções de colisões de princípios e respectiva aplicação da máxima da proporcionalidade (vista no capítulo II do título I), sendo de se notar que a dogmática dos direitos fundamentais, pelo interesse que eles suscitam na doutrina constitucional, está sempre mais adiantada do que aquela relativa às demais áreas da Constituição. E dessume-se, ainda, com fulcro nessa

25. ADIn 939-7/DF, rel. Min. Sidney Sanches, DJU de 18.03.94, RTJ 151/755.

constatação, que o princípio da capacidade contributiva concorre com os demais direitos fundamentais no mesmo nível, por ocasião da ponderação, sempre que surgirem problemas de colisão entre esse princípio e outros direitos fundamentais. Por fim, esse enquadramento amplifica a força preceptiva do princípio, por isso que os direitos fundamentais são tidos como normas de aplicação direta e eficácia imediata, não necessitando de complementação legislativa para sua imediata efetividade. Enfim, são tidos pela doutrina e jurisprudência como normas de maior importância, cuja efetiva aplicação não pode ser deixada ao alvedrio do legislador ordinário, idéia esta que a Constituição brasileira ajuda a reforçar, em razão do disposto no parágrafo 1º de seu artigo 5º.

1.4. Conteúdo do princípio da capacidade contributiva²⁶

A busca do conteúdo do princípio da capacidade contributiva é tarefa intrincada, pois se trata de um vocábulo genérico, fluido, como as noções de bem comum ou de ordem pública. Por conseguinte, não há que se procurar atingir uma definição estrita, objetiva. Os limites desse conceito são amplos, o que não quer dizer, porém, que não se possa encontrar seu núcleo de

26. Esta seção reproduz parcialmente as idéias expostas em nossa obra (cit.), seção 4.5, com alguns acréscimos.

significação²⁷.

Segundo MOSCHETTI²⁸, é preciso encontrar um conteúdo para o princípio da capacidade contributiva que esteja em consonância com os demais princípios constitucionais.

Conta ele que uma doutrina recente propôs que a capacidade contributiva estivesse relacionada com o gozo de serviços públicos pelos contribuintes. Seus adeptos argumentavam que a capacidade contributiva não poderia estar relacionada à renda, porque há diversas noções de renda. Além disso, vários outros índices seriam utilizados para sua medida, como o patrimônio e os gastos, sendo que todos esses índices poderiam ser combinados entre si, o que tornaria a capacidade contributiva uma grandeza indeterminável.

O autor rebate esses argumentos, fazendo ver que muitas normas contêm conceitos genéricos, o que não as torna inválidas. E o gozo de serviços públicos é também um critério indeterminado, sendo difícil medi-lo. E se não for considerado o poder econômico do contribuinte, pode-se chegar ao confisco.

27. Todo vocábulo possui um núcleo de significação, que se consubstancia numa zona de certeza positiva e noutra negativa. Para além dessas zonas, está a zona de indeterminação, propícia ao desenvolvimento da discricionariedade legislativa. Sobre a existência de um núcleo de significação em todo vocábulo, veja-se a lição de ROQUE CARRAZZA: "É noção cediça, unanimemente proclamada por pensadores da melhor suposição, que toda palavra (ou expressão) possui um ponto central, incontroverso, acerca de cuja significação as divergências são impossíveis. Era o que pretendia exprimir Jellinek quando prelecionava que 'um conceito tem limites, do contrário não seria um conceito'. Inexistisse uma área de inquestionável certeza sobre o cabimento de um conceito e as palavras não passariam de ruídos, despidos de qualquer conteúdo (Celso Antônio Bandeira de Mello). Portanto, todo conceito, ainda que vago e impreciso, é, por definição, uma noção finita, graças a que possui, necessariamente, um núcleo central incontestável." (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 63.)

28. "Il principio della capacità contributiva."

Na opinião de MOSCHETTI, o princípio da capacidade contributiva está relacionado com o da solidariedade social. A sua idéia central é a do desenvolvimento de um esforço coletivo (cooperação geral) para se atingir um fim comum, devendo cada um participar desse esforço coletivo de acordo com suas forças. Solidariedade, porém, não significa destruição da iniciativa privada, mas apenas consideração dos fins sociais. Os dois aspectos, tanto o solidarista como o garantístico convivem no princípio da capacidade contributiva.

Uma das conseqüências desse caráter solidarístico do dever tributário é a noção de que a participação de cada qual se dará apenas após satisfeitas as exigências de sobrevivência e bem-estar mínimo dos contribuintes e seus familiares. Outra conseqüência consiste em tornar compatível o princípio da capacidade contributiva com a finalidade de redistribuição da riqueza que está ínsita à tributação. Desse modo, parece normal que embora a tributação deva ser feita com respeito aos princípios da propriedade privada e da livre iniciativa econômica, deve-se ter em conta a função social da propriedade.

Enrico DE MITA²⁹ tece considerações semelhantes às de MOSCHETTI acerca do princípio ora analisado. Desse princípio, constante do artigo 53 da Constituição italiana, extrai-se que o pressuposto do tributo só pode ser de caráter econômico e que a base de cálculo deve estar vinculada à hipótese de incidência. Esse princípio impõe um dever de solidariedade no arcar com as

29. "Interesse fiscale e tutela del contribuente", 1991.

despesas públicas. E ele traz também uma exigência de coerência lógica. Deve estar clara a manifestação de capacidade contributiva sobre a qual incide cada tributo.

Segundo José Marcos DOMINGUES DE OLIVEIRA³⁰, o princípio da capacidade contributiva desdobra-se em várias facetas: o princípio da generalidade, a desigualação baseada no critério da riqueza, o resguardo de um mínimo de riqueza que possibilite a sobrevivência digna e a limitação da tributação, de forma a que ela não se torne excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, de modo que ela não interfira com outros princípios constitucionais, como o da propriedade e o da liberdade no exercício das profissões. Esse princípio tutela, portanto, a igualdade material da tributação, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada. Ele atua como critério de graduação dos tributos, informando sua progressividade. E impede a redução do padrão de vida do contribuinte, assim como que ele seja privado do exercício de atividade lícita por meio da tributação.

Alfredo Augusto BECKER³¹ fala em quatro alcances da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva, a saber: a) a eficácia desse princípio dirige-se ao legislador ordinário, podendo o juiz apenas analisar a constitucionalidade da lei, e não de situações concretas de contribuintes individualizados; b) o legislador só pode instituir tributação acima do mínimo indispensável da riqueza escolhida para compor a hipótese de incidência do

30. Capacidade contributiva — Conteúdo e eficácia do princípio.

31. Teoria Geral do Direito Tributário.

tributo; c) a alíquota dos impostos deve ser aumentada ou diminuída na proporção da maior ou menor riqueza presumível do contribuinte; jamais no sentido inverso e d) quando for instituída a substituição tributária, deve haver repercussão jurídica do tributo sobre o substituído.

Ensina Marçal JUSTEN FILHO³² que o princípio da capacidade contributiva exige que a hipótese de incidência descreva fato avaliável economicamente, para que ela possa ser qualificada como tributária. No que se refere ao mandamento normativo, esse princípio diz respeito à base impositiva, ao sujeito passivo e à alíquota. A base impositiva deve guardar coerência lógica com o fato descrito na hipótese de incidência. Deve representar uma medida deste. O sujeito passivo também deve estar relacionado ao fato econômico descrito na hipótese de incidência. E a alíquota não pode ser fixa. Ela deve servir para o cumprimento do princípio da isonomia, dando-se tratamento diverso para situações diversas.

O princípio da capacidade contributiva, continua o autor, deve conviver com outros princípios e direitos constitucionais. Estão diretamente relacionados a ele o direito de propriedade, o qual não pode ser eliminado através da tributação e o princípio da justiça social, constante do capítulo "Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica" (da C.F./88). Daí decorre a necessidade de respeito às regras da Ciência das Finanças acerca desse princípio. Não existindo regras objetivas, presume-se a conformidade da lei com a Constituição nesse ponto, a menos que se possa demonstrar a sua

32. Sujeição Passiva Tributária, 231-260.

incompatibilidade com as disposições extrajurídicas relativas ao princípio em questão.

Expõe SEABRA DE GODOI³³ que na Alemanha, Itália e Espanha vincula-se o princípio da capacidade contributiva ao da solidariedade. Em seu entender, porém, a teoria do sacrifício é a que melhor se presta a fundamentar o princípio.

HERRERA MOLINA³⁴ informa que na Alemanha a capacidade econômica é considerada como derivada diretamente do princípio da solidariedade, como corolário do Estado social. Ao ver do autor, pode-se dizer que o dever de contribuir é um elemento constitutivo da função social da propriedade. Assim, tem-se que sua estrutura dogmática se funda no direito à igualdade e seu conteúdo, como medida da contribuição individual, deriva do princípio de solidariedade e da função social da propriedade.

Diz o jurista ainda que os elementos que formam o conteúdo do princípio da capacidade econômica e que devem ser considerados para a delimitação do conflito são: a) o princípio da progressividade, b) a tributação de acordo com a capacidade econômica efetiva, c) o princípio do rendimento líquido objetivo e o princípio da continuidade temporal na determinação dos rendimentos, d) a proibição de confisco, e) o princípio do líquido subjetivo (dedução do mínimo vital pessoal e familiar).

33. Justiça, Igualdade e Direito Tributário.

34. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal."

Antes de se prosseguir no estudo do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, é preciso refutar desde logo, acompanhando MOSCHETTI, a teoria do gozo do serviço público. A capacidade contributiva do indivíduo não está vinculada ao benefício que lhe advém desses serviços. Caso contrário, não se teria um princípio de capacidade contributiva, mas um princípio de comutatividade. O imposto serve justamente para o financiamento dos serviços públicos genéricos e indivisíveis, ou seja, aqueles serviços cujo custo não pode ser dividido entre os indivíduos. O que se perquire é qual a capacidade do indivíduo de contribuir para o financiamento das despesas públicas. Para tal, é preciso que se conheça a riqueza do indivíduo, ou melhor, aquele elemento da riqueza que se pretende tributar.

Como visto, na Itália, na Espanha e na Alemanha, o conteúdo do princípio da capacidade contributiva tem sido vinculado à idéia de solidariedade. Considerando-se que o princípio em questão vem expresso em nossa Constituição, ao contrário do que acontece, por exemplo, na Alemanha, não parece tão importante averiguar qual sua origem extrajurídica. De qualquer sorte, talvez não seja demais consignar que a tributação em si embute uma idéia de solidariedade. Sua finalidade é a de “união de esforços” para a consecução de um objetivo comum. E num estado social, como aquele introduzido pela Carta Constitucional de 1988, seu fim é também o de redistribuição da riqueza, provendo-se às necessidades mínimas daqueles que não conseguem provê-las por seus próprios meios.

Contudo, quanto ao conteúdo do princípio em estudo, parece possível identificá-lo de forma mais precisa do que simplesmente fazendo-se menção à idéia de solidariedade. A nosso ver e com fulcro nas lições suso expostas, podem ser assim sistematizadas as principais idéias vinculadas ao princípio da capacidade contributiva, as quais formam seu conteúdo mínimo, não podendo ser desconsideradas no momento da instituição dos tributos pela lei, sob pena de inconstitucionalidade. São elas: a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente, devendo haver congruência entre os diversos aspectos da norma tributária; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência); e) a tributação não pode ser excessiva, o que significa que não se pode atingir o limite do confisco, representado pelos princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada (com função social).

Essas idéias vinculadas ao princípio da capacidade contributiva serão estudadas mais detalhadamente nos próximos capítulos.

CAPÍTULO II

ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO PRÍNCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1. A expressão "sempre que possível"¹

A doutrina discute o significado da locução "sempre que possível", constante do artigo 145, parágrafo 1º, de nossa Constituição Federal. Uns entendem que ela é aplicável apenas ao caráter pessoal dos impostos e outros que também ao princípio da capacidade contributiva. A base dessa controvérsia está em que os primeiros são de opinião que este princípio (da capacidade contributiva) pode ser aplicado a todos os impostos, tanto diretos como indiretos². Os segundos sustentam que nem todos os impostos podem ser graduados de acordo com esse princípio. Apenas os impostos diretos podem sê-lo.

Entre os primeiros, encontram-se Hugo de Brito MACHADO³ e Américo

1. Esta seção reproduz parcialmente o quanto exposto em nosso trabalho anterior (cit.), seção 4.3, acrescentando novas idéias.

2. Sobre a classificação dos impostos em diretos e indiretos e as críticas a ela, ver o capítulo V deste título, nota de rodapé n. 18.

3. Princípio da Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 119-39.

LACOMBE⁴. Entre os segundos, encontram-se Alcides Jorge COSTA⁵ e Cecília Maria Marcondes HAMATI⁶. Marçal JUSTEN FILHO⁷ sustenta que o princípio da capacidade contributiva só pode deixar de ser aplicado quando objetivamente impossível e apenas quanto ao aspecto cuja aplicação não seja possível, o que pode acontecer em relação à graduação das alíquotas.

Há quem prelecione que o caráter pessoal está intrinsecamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, não se podendo analisá-los de forma apartada⁸. Não se concorda com essa assertiva. O caráter pessoal significa que o tributo deve procurar levar em consideração as características do contribuinte. Embora, via de regra, a graduação de acordo com a capacidade contributiva seja feita segundo a capacidade econômica do contribuinte, há casos em que tal não se dá, tomando-se em conta características do bem sobre o qual incide o tributo, como acontece no critério da seletividade em função da essencialidade do produto. O mesmo poderia se dar com o IPTU, em que seria possível a sua graduação de acordo com a situação do imóvel (localização, área, etc.). Desse modo, pensa-se que, em que pese a coincidência parcial dos critérios da pessoalidade e da capacidade contributiva, eles não se confundem. A pessoalidade é somente uma forma, a melhor delas, de se implementar a graduação dos tributos segundo a capacidade econômica. Por conseguinte, é-lhe seguramente aplicável a locução “sempre que possível”.

4. Anais do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, RDT n. 56, pp. 171-72.

5. Capacidade contributiva, RDT n. 55, pp. 297-302.

6. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 331-56.

7. Sujeição Passiva Tributária, pp. 231-60.

8. BARBOSA, Rejane B. de Souza. O princípio da capacidade contributiva, dissertação de Mestrado apresentada na UFPR, em 2000, pp. 178-86.

Mas, seria aplicável tal expressão para o princípio da capacidade contributiva? Em nossa opinião, mesmo que se a considere aplicável *in casu*, daí não se pode depreender que apenas os impostos diretos estariam submetidos ao princípio. Todos os impostos, tanto diretos como indiretos, devem estar submetidos a ele, uns com maior outros com menor intensidade. Ainda que a influência desse princípio na graduação de alguns impostos seja diminuta ou mesmo seja impossível, o fato é que, ao menos sob o prisma objetivo, o princípio da capacidade contributiva nunca poderá deixar de se fazer presente. E, mesmo sob o prisma relativo, ele só poderá deixar de ser adotado, quando objetivamente impossível, como assevera JUSTEN FILHO, o que não acontece com freqüência. De fato, não se deve olvidar que a progressividade das alíquotas não é a única forma de graduação do imposto “segundo a capacidade econômica do contribuinte”, como diz a Constituição. Aliás, é desse mesmo documento que se extrai, desde logo, outro critério de graduação de acordo com a capacidade contributiva: o princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, adotado para o IPI e para o ICMS.

Em síntese, mesmo que se entenda ser a expressão “sempre que possível” aplicável ao princípio da capacidade contributiva, o fato é que ele só poderá deixar de ser aplicado, quando objetivamente impossível.

Há mais uma indagação, porém, que pode ser colocada, quanto ao âmbito de aplicação do princípio: se ele se aplica, igualmente, a outras espécies tributárias, além dos impostos. Essa questão, dada sua maior complexidade, será objeto do capítulo quinto, infra.

2.2. Capacidade contributiva global e parcial⁹

Tem-se a capacidade contributiva global, quando se toma por base o total dos tributos pagos por uma pessoa e se os relaciona com o total de sua riqueza. Capacidade contributiva parcial é a que olha cada tributo isoladamente, comparando-o com a riqueza que lhe é subjacente.

Para Fritz NEUMARK¹⁰, o princípio em estudo, na medida do possível, deve dizer respeito a cada imposto em particular. Todavia, fundamentalmente, ele é aplicável e deve ser analisado em relação ao Sistema Tributário como um todo.

Na opinião de HERRERA MOLINA¹¹, pode-se admitir que um determinado tributo não respeite a capacidade econômica, desde que isso seja compensado em outro tributo.

João Caio GOULART PENTEADO e Alcides Jorge COSTA¹² são de parecer que o princípio em tela pode ser violado não só em relação a um dado tributo, mas igualmente quando a carga tributária total imposta pelo sistema seja excessiva, asfixiando a capacidade contributiva dos indivíduos.

9. Esta seção reproduz as idéias tratadas na subseção 4.4.2 de nossa obra (cit.), com alguns acréscimos, relativos à posição da doutrina estrangeira.

10. "Principios de la Imposición".

11. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal".

12. Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 449-490 e Capacidade Contributiva, RDT 55, pp. 297-302, respectivamente.

Para Maria de Fátima RIBEIRO e Hamilton DIAS DE SOUZA¹³, cada gravame deve ser analisado isoladamente, sem se levar em conta os demais impostos. Essa é também a opinião de Angela Maria da MOTTA PACHECO¹⁴, segundo quem não é possível medir a capacidade contributiva global, tomando-se o total da riqueza do contribuinte em relação ao total dos tributos que sobre ela incidem.

Nesse mesmo sentido posiciona-se Alfredo Augusto BECKER¹⁵, o qual preleciona que, ao adentrar o mundo jurídico, o princípio da capacidade contributiva sofre algumas constrações, de modo a se tornar regra dotada de certeza e praticabilidade, requisitos estes essenciais para que se tenha uma norma jurídica. Essas constrações consistem na sua análise individualizada em relação a cada tributo e à riqueza que lhe serve de pressuposto fático (além do resguardo do mínimo indispensável).

O Tribunal Constitucional espanhol entende que o princípio da capacidade contributiva deve ser avaliado em relação a cada tributo, e não só relativamente ao sistema tributário em seu conjunto¹⁶.

Parece não haver dúvida de que a capacidade contributiva deve ser vista sob o prisma parcial, comparando-se cada tributo com o índice de riqueza

13. Imposto de Renda — Estudos n. 13 e A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar, em Estudos sobre o Imposto de renda, pp. 261-73, respectivamente.

14. Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 287-318.

15. Teoria Geral do Direito Tributário.

16. Segundo informa Diego Marín-Barnuevo FABO ("La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF", p. 23).

sobre o qual ele incide. De fato, o significado primacial desse princípio é o da averiguação de cada índice de riqueza, tomado individualmente, perquirindo-se se os contribuintes são capazes de suportar sua tributação nos moldes colocados pela legislação instituidora de cada tributo. Ao menos no sistema brasileiro, não é possível adotar-se a posição de HERRERA MOLINA. É que o artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição faz referência expressa à graduação dos impostos, e não do Sistema Tributário, de acordo com a capacidade econômica. Demais disso, referido dispositivo estipula que “sempre que possível ...” Ora, não há dúvida de que sempre é possível a graduação do Sistema Tributário de acordo com o princípio em exame. O que eventualmente pode não ser possível é a perfeita graduação de determinado imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte¹⁷.

Entretanto, isso não exclui uma possível verificação da compatibilidade do Sistema Tributário (no sentido de tributos instituídos) como um todo com a riqueza que ele pretende atingir. Pode acontecer que cada tributo considerado de per si não infrinja o princípio da capacidade contributiva, mas que a sua reunião torne impossível a vida econômica dos contribuintes, desmotivando-os a prosseguirem em sua atividade produtiva. À primeira vista, pode parecer estranho que cada tributo individualmente não desatenda ao princípio em tela, mas seu conjunto o faça. Contudo, se se pensar que as hipóteses de incidência de uns entrelaçam-se com as de outros, com o que se tributa, em alguns casos, mais de uma vez a mesma riqueza (sob o ponto de vista

17. É claro que a locução “sempre que possível” pode ser tida como aplicável somente ao critério da personalidade, como visto na seção anterior. De qualquer modo, persiste o outro argumento retro elencado.

econômico), é possível compreender que a soma se torne exorbitante, embora cada uma das partes individualmente não o seja. Releva frisar que essa hipótese é excepcional. Ordinariamente, a capacidade contributiva há de ser analisada em razão de cada tributo e da respectiva parcela de riqueza.

Essa hipótese traz alguns problemas na sua aplicação pelo Poder Judiciário. Como se fazer, ao se constatar que o Sistema não está de acordo com a capacidade contributiva? Primeiro, é preciso deixar claro que normalmente a impugnação do contribuinte não dirá respeito a todo o Sistema, mas sim a um grupo de tributos que incidam sobre a mesma base econômica (v.g., a receita bruta) e que, em seu conjunto, desatendam ao princípio. Isso porque o próprio contribuinte dificilmente terá condições de provar que o Sistema todo desatende ao princípio. Nesse caso, a questão está em saber se se deve anular um dos tributos ou se todos eles devem ser reduzidos até atingirem um limite viável.

Essa questão será analisada no capítulo oitavo, ocasião em que se verificará que o problema não é tão sério, não se justificando a posição daqueles que não vêem possibilidade de se perquirir acerca do respeito à capacidade contributiva sob o aspecto global, relevando frisar que será indispensável a demonstração cabal e evidente pelo contribuinte da infração ao princípio, o que afasta a discricionariedade excessiva na verificação do problema pelo Poder Judiciário.

Quadra anotar que o Supremo Tribunal Federal já aplicou o princípio sob o aspecto global, em sede de medida liminar, ao suspender a elevação da

alíquota da contribuição dos servidores públicos para a Seguridade Social, com base no argumento da violação do princípio da não-confiscatoriedade¹⁸.

2.3. Capacidade contributiva absoluta, relativa, objetiva e subjetiva¹⁹

A doutrina tem utilizado como sinônimas as expressões capacidade absoluta e objetiva, assim como capacidade relativa e subjetiva. Costuma-se falar em capacidade contributiva absoluta ou objetiva com o significado de que a hipótese de incidência dos tributos deve ser composta por fato-signo presuntivo de riqueza. Não se pode cobrar tributo com base em fato que não tenha caráter econômico. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva diz respeito à distribuição da carga tributária, isto é, à graduação e aos limites da tributação. Anota Marçal JUSTEN FILHO²⁰ que a capacidade contributiva absoluta diz respeito à hipótese de incidência, enquanto a capacidade contributiva relativa refere-se ao mandamento normativo.

Neste trabalho, distinguir-se-ão as quatro expressões suso indicadas: capacidade contributiva absoluta, relativa, objetiva e subjetiva. Assim,

18. O STF entendeu que essa contribuição, com sua nova alíquota (25%), somada ao IRPF (27,5%), à primeira vista, produzia um efeito confiscatório sobre a renda dos servidores públicos. (ADIn n. 2010-2, rel. Min. Celso de Mello, DJU de 11.10.99).

19. Esta seção reproduz as idéias sustentadas em nossa obra (cit.), com acréscimos e com uma pequena alteração de postura em relação ao entendimento a ser dado às expressões em epígrafe, consoante explicado na nota 21.

20. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 357-95.

adotar-se-ão os termos capacidade contributiva absoluta e relativa com os significados supra apontados. Mas se propõe a adoção de significado diverso para as expressões capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Tem-se a capacidade objetiva, quando a graduação do tributo é feita de acordo com a média, de modo que a maior parte dos casos corresponderá aos critérios estabelecidos, isto é, quando a lei faz uso de padronizações. Tem-se a capacidade subjetiva, quando os critérios estabelecidos permitem a individuação do tributo para cada contribuinte, de sorte a se obter sua capacidade contributiva real²¹.

Eduardo D. BOTALLO²² só aceita o aspecto objetivo do princípio. Afirma ele que o juiz só pode anular a norma tributária se estiver ausente qualquer fato signo-presuntivo de riqueza.

Alfredo Augusto BECKER²³ ensina que o aplicador pode declarar a inconstitucionalidade de norma que institua tributo com fundamento em fato que não seja signo presuntivo de riqueza acima do mínimo legal. E o legislador ordinário está obrigado a instituir alíquotas progressivas, estando vedado que as estabeleça de forma regressiva. BECKER diz claramente que não cabe ao juiz deixar de aplicar a norma por constatar que num determinado caso concreto ela não atende ao princípio da capacidade contributiva. Opinião

21. Em nossa obra "Imposto de Renda...", adotamos os termos capacidade contributiva subjetiva abstrata e concreta, com os significados ora atribuídos às expressões capacidade contributiva objetiva e subjetiva, respectivamente. O sentido da distinção continua o mesmo, apenas, em melhor consideração do assunto, nos pareceu mais fácil, de um ponto de vista didático, falar em capacidade objetiva e subjetiva.

22. Capacidade contributiva, RDT n. 47, pp. 234-44.

23. Teoria Geral do Direito Tributário, pp. 437-57.

semelhante sustentam Marciano SEABRA DE GODOI e Roque CARRAZZA²⁴.

Francisco ESCRIBANO²⁵ relata que o Tribunal Constitucional espanhol entende que basta que a riqueza que serve de fundamento à norma tributária exista na maior parte ou na média dos fatos impositivos contemplados pela norma, para que se tenha por respeitado o princípio da capacidade contributiva.

Marçal JUSTEN FILHO²⁶ dá especial ênfase ao prisma objetivo do princípio, asseverando que ele é inerente à qualificação de uma norma como tributária. Uma norma cuja hipótese de incidência não descreva fato que possa ser avaliado economicamente, ainda que seu mandamento contenha uma obrigação de pagamento em dinheiro, não é norma tributária. Não institui tributo. Isso não significa que se trate de norma inconstitucional. Apenas se trata de norma pertencente a outra área do Direito. Tão importante é, a seu sentir, esse aspecto do princípio, que não se pode dizer que a hipótese de incidência tributária deva estar subordinada ao princípio da capacidade contributiva, mas sim que uma hipótese de incidência só se caracteriza como tributária, quando presente o princípio da capacidade contributiva²⁷. Mas, pensa o mestre, também no mandamento normativo tal princípio se faz

24. Justiça, Igualdade e Direito Tributário e Curso de Direito Constitucional Tributário (pp. 66-8), respectivamente. No caso de CARRAZZA, não fica claro se ele admite a capacidade contributiva relativa. Ele se insurge contra a adoção da capacidade contributiva subjetiva, dizendo que só a capacidade objetiva pode ser considerada. Mas, pelo teor de seu discurso, a preocupação do autor parece ser a de afastar somente a verificação da capacidade contributiva em cada caso concreto, e não a capacidade contributiva relativa, i.e., a graduação dos tributos de acordo com a capacidade contributiva.

25. "La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir", p. 339.

26. Sujeição Passiva Tributária, pp. 231-260.

27. Idem, p. 242.

presente, impondo a existência de base de cálculo e alíquota, de modo que situações diversas sejam tratadas de modo diferenciado. Esse princípio implica, ainda, na existência de uma relação lógica entre a base de cálculo, o sujeito passivo e o fato econômico descrito na hipótese de incidência, evitando-se assim "uma desnaturação objetiva ou subjetiva do tributo"²⁸. O doutrinador não aceita, porém, o que chama de princípio da capacidade contributiva relativa. Entende ele que a pesquisa do valor adequado para a prestação tributária, no caso concreto, invade esfera exclusivamente política²⁹.

Entre os adeptos da teoria da capacidade subjetiva, temos Regina Helena COSTA³⁰, Maria de Fátima RIBEIRO³¹ e José Marcos DOMINGUES DE OLIVEIRA³², os quais predicam que a capacidade contributiva se aplica no plano individual. Este último doutrinador insiste bastante nessa idéia, afirmando inclusive que falta causa à tributação, se não houver capacidade contributiva em cada caso concreto. A seu ver, a solução está em suspender a eficácia da lei no caso concreto.

Como visto, ainda há quem assevere importar apenas o ângulo absoluto da capacidade contributiva. Ou seja, desde que a hipótese de incidência descreva fatos de conteúdo econômico, estaria atendido esse princípio. Hodiernamente, porém, essa corrente de pensamento é minoritária. E, realmente, neste caso estar-se-ia restringindo demais o âmbito de incidência

28. Idem, p. 248.

29. Idem, p. 244.

30. Princípio da Capacidade Contributiva.

31. Imposto de renda - Estudos n. 13.

32. Capacidade contributiva - Conteúdo e eficácia do princípio.

do princípio. Não se pode deduzir que o indivíduo tenha capacidade de contribuir para o financiamento das despesas públicas simplesmente por constar da hipótese de incidência fato-signo presuntivo de riqueza. Pode haver somente capacidade econômica.

Sobremais, a capacidade contributiva envolve necessariamente uma noção de igualdade. Vale dizer, desse princípio decorre que em iguais condições econômicas, a contribuição tributária deve ser a mesma. E, portanto, não basta que a hipótese de incidência descreva um fato econômico, mas é necessário também que a tributação seja graduada de acordo com o nível de riqueza dos contribuintes. Na verdade, no artigo 145, parágrafo 1º, a Constituição faz referência justamente à capacidade contributiva relativa: “os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Ora, isso significa que a carga econômica do tributo deve ser distribuída de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, que é exatamente o que a doutrina chama de capacidade contributiva relativa.

Em suma, afigura-se preferível a posição de que a capacidade contributiva deve ser vista tanto sob o prisma absoluto quanto sob o relativo. No que, aliás, acompanha-se a doutrina majoritária.

Muito bem, agora é preciso saber se a capacidade contributiva deve ser meramente abstrata (objetiva) ou efetiva, concreta (subjativa). Essa questão é sobremodo importante, mas de difícil solução. De um lado, tem-se o princípio da capacidade contributiva sob os prismas absoluto (hipótese de incidência composta por um índice real de riqueza) e relativo (igualdade na tributação),

que apontam no sentido de uma capacidade efetiva, e não meramente potencial, para que se exija contribuição para o financiamento dos gastos públicos. De outro lado, tem-se o mesmo princípio sob o ângulo da generalidade, do qual decorre a idéia de praticabilidade da tributação, a qual aponta no sentido contrário. Tendo em vista essa aparente contradição entre os diversos aspectos do princípio da capacidade contributiva, há necessidade de se aplicar a máxima da proporcionalidade, internamente a ele, para se conhecer o seu real alcance. O estudo dessa problemática, dada sua complexidade, será aprofundado nos capítulos seguintes, quando se estudarão os subprincípios inseridos no princípio da capacidade contributiva e mais a relação das ficções e presunções com o princípio.

2.4. Capacidade contributiva das pessoas jurídicas

Discute-se se o princípio da capacidade contributiva é aplicável também às pessoas jurídicas.

GIARDINA³³ é contrário à aplicação do princípio às pessoas jurídicas, por entender que a capacidade contributiva é, em última instância, um atributo das pessoas físicas, as quais realmente sentem a carga tributária e disfrutam dos serviços públicos.

33. "Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva", pp. 376-84.

Fritz NEUMARK³⁴ não acha convincentes os argumentos no sentido da aplicação do princípio às pessoas jurídicas, visto como por detrás destas há sempre pessoas físicas, para as quais é destinado o rendimento. A existência de um imposto sobre sociedades justifica-se apenas por uma razão prática, de evitar-se a fraude fiscal.

Na opinião de BAYONA e SOLLER ROCH³⁵, conquanto as pessoas físicas sejam, em última instância, as titulares da capacidade contributiva, o fato é que a personalidade jurídica, enquanto expediente técnico, pode ser utilizada para a obtenção de vantagens que conduzem a uma alteração quantitativa e qualitativa de sua capacidade econômica, razão pela qual se justifica que a lei tributária grave também as pessoas jurídicas de acordo com a capacidade contributiva por elas representada, que é diversa da soma daquelas das pessoas físicas que a compõem.

Para HERRERA MOLINA³⁶, os titulares natos do direito de contribuir segundo a capacidade econômica são as pessoas físicas. Quanto às pessoas jurídicas, não cabe falar em capacidade econômica subjetiva, mas cabe falar em capacidade econômica objetiva (rendimentos líquidos disponíveis). O princípio do líquido disponível já inclui todos os gastos necessários à subsistência da organização empresarial.

Regina Helena COSTA³⁷ sustenta que o princípio se aplica às pessoas

34. "Principios de la Imposición".

35. "Derecho Financiero", pp. 182 e 187-8.

36. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal".

37. Princípio da Capacidade Contributiva

jurídicas, inclusive sob o aspecto do mínimo vital, porquanto estas também precisam satisfazer necessidades mínimas operacionais para se manterem existentes. Funda sua argumentação ainda no artigo 173 da Constituição, o qual demonstra que a Ordem Econômica instituída constitucionalmente requer a existência de diversas empresas em cada setor, para o que é necessário garantir seu mínimo vital.

De fato, não há razão para se sustentar a não aplicação do princípio da capacidade contributiva para as pessoas jurídicas. Como unidades de produção de riqueza, elas também estão sujeitas a contribuir para os gastos públicos na medida de sua capacidade econômica, que pode variar bastante, conforme o porte da empresa. É certo que, como lembra NEUMARK, há pessoas físicas, destinatárias finais dos rendimentos, por detrás das pessoas jurídicas. Todavia, em sistemas como o brasileiro, em que vige a regra da separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e de seus sócios, não há como se pretender considerar sua capacidade econômica conjuntamente, até porque parte dos rendimentos da pessoa jurídica não chegará a ser distribuída aos sócios. Desse modo, o fato de os rendimentos da pessoa jurídica em geral serem destinados aos sócios só passará a importar a partir do momento da distribuição e na mesma medida dessa distribuição. Aí sim, se pode falar numa certa confusão entre os rendimentos da pessoa jurídica e das pessoas físicas que estão por trás dela. Não antes. Por conseguinte, no momento da tributação da pessoa jurídica, em que os rendimentos pertencem apenas a ela, há de se considerar sua capacidade contributiva, e não aquela dos sócios, que inclusive poderá variar bastante entre eles.

Não é impertinente, pois, ao menos sob esse ângulo, tratar-se da relação entre a capacidade contributiva e a tributação sobre a receita bruta, fato este vinculado à atividade empresarial, majoritariamente levada a efeito por pessoas jurídicas.

CAPÍTULO III

PRINCÍPIOS DERIVADOS OU RELACIONADOS À

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1. Capacidade contributiva e princípio da isonomia¹

A isonomia é princípio dos mais fundamentais em nosso ordenamento jurídico. Sobre sua importância, veja-se o seguinte ensinamento de Geraldo ATALIBA: “Se se perguntar qual é o princípio mais importante, qual a diretriz que domina toda a Constituição e que espraia suas exigências até os seus mais remotos confins e cujas exigências não podem ser ignoradas em nenhuma hipótese, por ninguém — nem pelo legislador, nem pelo administrador, nem pelo aplicador, nem pelo homem comum — teremos que dizer: “é a igualdade”. Esse é o maior princípio constitucional.”²

O tema da igualdade é penoso. Não se pode pretender estabelecer uma igualdade absoluta entre as pessoas, ao menos não no sistema econômico capitalista, que, em princípio, não se preocupa com a eliminação da

1. Nesta seção, o que se refere à exposição da teoria de BANDEIRA DE MELLO já constará de nossa obra (cit.), seção 3.1. O mais foi acrescentado nesta ocasião.

2. Regime Tributário e Estado de Direito, in Palestras da EMAG, publicadas na página do TRF da 3ª Região na Internet.

desigualdade. Contudo, temperando-se esse sistema com a idéia de justiça social, presente na Constituição, é possível e é de rigor constitucional procurar reduzir em parte essas desigualdades. Considerando-se, porém, que as pessoas são desiguais, isso só pode ser feito, tratando-se desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, como já dizia Rui BARBOSA³, em idéia amplamente divulgada por nossa doutrina. A abordagem desse princípio, há de considerar ainda outro pressuposto, o de que a lei existe exatamente para estabelecer discriminações, como ensina Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO⁴.

Pois bem, não se pretende aqui desenvolver um estudo aprofundado do princípio da igualdade, pois isso poderia ser objeto de uma tese própria, dada sua complexidade. Reproduzir-se-ão somente os ensinamentos de três doutrinadores, dentre os muitos que trataram do tema. Os dois primeiros foram escolhidos em função de sua importância no cenário jurídico nacional, já que são muito citados pela doutrina. O terceiro, por haver tratado do tema especificamente na área do Direito Tributário.

No escólio de ALEXY⁵, os juízos de igualdade são sempre relações triádicas: *a* é igual a *b* relativamente à propriedade *P*. Eles são juízos sobre igualdade fática parcial, porque não há duas pessoas iguais em todas as suas características. Daí é que surge o problema da aplicação da máxima geral da igualdade, o qual pode ser indicado por duas questões: em que medida é

3. Oração aos Moços, pp.27-8.

4. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.

5. "Teoría de los Derechos Fundamentales".

possível fundamentar racionalmente os juízos de valor necessários dentro do âmbito da máxima da igualdade e quem tem competência, no ordenamento jurídico, para formular em definitivo e de forma vinculante referidos critérios. Respondendo a essas indagações, o autor começa por traçar a diferença entre a versão forte e a fraca da máxima da igualdade. Na forte, procura-se a solução ideal. Se se adotasse essa versão, o legislador não teria qualquer liberdade de configuração. Isso não é admissível, segundo ALEXY, porquanto não há um critério seguro de conhecimento da norma mais justa e funcional. Interessa, pois, a versão fraca da máxima, em que se respeita a liberdade de configuração do legislador, o qual fica limitado pelo critério da arbitrariedade, podendo-se dizer, então, que estão proibidos os tratamentos arbitrariamente desiguais.

Aprofundando a questão, o constitucionalista resume o princípio em duas fórmulas. A primeira: “Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual”⁶. A segunda: “Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual”⁷. A carga de argumentação é estabelecida, portanto, para os tratamentos desiguais, o que significa que a regra é o tratamento igual. Quanto ao conceito de razão suficiente, ele requer um juízo valorativo e deve ser interpretado com a ajuda do de arbitrariedade.

Por fim, o jurista trata da problemática da igualdade de fato, asseverando

6. Ob. cit., p. 395, livre trad. do espanhol. No original: “Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento igual.”

7. Ob. cit., p. 397, livre tradução do espanhol. No original: “Si hay una razón suficiente para ordenar un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento desigual.”

que há um paradoxo no princípio da igualdade, decorrente do fato de que quem deseja criar uma igualdade de fato, terá de aceitar um tratamento desigual de direito e quando se privilegia a igualdade de direito, a consequência será a existência de desigualdades de fato. Para resolver esse paradoxo, é preciso optar por um dos tipos de igualdade, sendo que, em seu entender, do ponto de vista do Direito Constitucional, não se pode renunciar ao princípio da igualdade de direito.

Há, contudo, um modelo de solução que leva em conta tanto a igualdade de direito como a de fato. A base desse modelo estaria constituída pelas fórmulas da igualdade anteriormente mencionadas, interpretando-se, em ambos os casos, o conceito de tratamento como referido ao princípio da igualdade de direito, referindo-se o conceito de razão suficiente à igualdade de fato, a qual se comportaria como um princípio, ou seja, seria ponderada com os princípios opostos, da igualdade de direito e do limite de conformação do ordenamento pelo legislador, dentre outros.

BANDEIRA DE MELLO⁸, tratando do princípio, começa por dizer que a lei tem por objetivo justamente discriminar. O que se há de pesquisar é quais discriminações são legítimas e quais não o são. O primeiro passo é verificar qual o elemento tomado como fator de desigualação. A seguir, cabe investigar se há relação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido em função desse elemento. Finalmente, é preciso analisar se a relação lógica existente guarda consonância com os valores constitucionais.

8. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.

Quanto ao fator de discriminação, ele não pode ser tão específico que se dirija apenas a uma pessoa determinada já ao tempo da edição da lei. Isso equivaleria ou a uma perseguição ou a um favoritismo em relação a essa pessoa, o que contraria frontalmente o preceito da isonomia. Assim, o fator de discriminação deve dizer respeito a um grupo de pessoas ou a uma pessoa indeterminada no presente ou a uma situação abstrata, que tenha possibilidade de se repetir. Além disso, esse fator de discriminação deve residir na pessoa, coisa ou situação discriminadas. Não teria lógica buscar num elemento estranho a determinada situação o fator de sua discriminação. Em outras palavras, só é possível criar diferenciações entre pessoas, coisas ou situações, se houver nelas mesmas características diversas entre si.

No que se refere ao segundo passo supra mencionado, relativo à relação lógica entre o *discrímen* e as conseqüências jurídicas a ele atribuídas, quadra observar a importância fundamental da verificação dessa relação lógica. Ao contrário do que muitos pensam, não importa observar unicamente o elemento escolhido como desigualador, mas sim a relação entre ele e a normatização estabelecida em razão dele. Portanto, o tratamento diferenciado em razão do sexo ou raça, por si só, não fere necessariamente o princípio da isonomia. Esse princípio resta ferido apenas quando não haja qualquer relação lógica entre o sexo e o tratamento jurídico diferenciado estabelecido pela lei.

O terceiro passo da pesquisa consiste em verificar os valores constitucionais. Pode haver uma real distinção entre duas situações ou entre dois grupos de pessoas, existindo também uma relação lógica entre esses

elementos e o regime estabelecido pela lei e, apesar disso, é possível que não se esteja atendendo ao princípio da isonomia, por estar sendo desprestigiado valor constitucional relevante. A desigualação só pode acontecer com fundamento em relação lógica que prestigie ou, ao menos, que não contrarie valores constitucionais.

Para SEABRA DE GODOI⁹, o princípio da igualdade não pode se resumir na fórmula da proibição de tratamento arbitrário, ao menos não num Estado Democrático de Direito de forte conotação social, como é o brasileiro, nos termos da vigente Constituição. Mesmo os critérios mais objetivos propostos por BANDEIRA DE MELLO para se descobrir quando um tratamento é arbitrário não resolvem o problema. Impende introduzir nesta solução formal o critério de moralidade política proposto por DWORKIN, de que “o Estado tem o dever moral, imposto pela Constituição, de tratar os cidadãos como iguais, sendo proibida qualquer consideração que os diferencie como ocupantes de *status* civis diferentes ou merecedores de diferentes *valores*”¹⁰.

Falando sobre a igualdade de fato e a de direito, ponto fulcral do princípio da igualdade, a seu sentir, diz que a igualdade de fato deve servir “como eliminadora de desigualdades moralmente arbitrárias, que negam o direito de todos os cidadãos a um mesmo ponto de partida social (...)”, deixando de se justificar, todavia, “quando busca uma artificial ‘igualdade de resultados’, nivelando diferenças legítimas e que decorrem de diversas

9. Justiça, Igualdade e Direito Tributário.

10. Idem, p. 167, *itálicos do texto*.

personalidades, diversas ambições e diversos valores de vida apresentados por cada indivíduo”¹¹.

Na Constituição brasileira, esse princípio aparece repetidas vezes. No que interessa, além de constar entre os direitos e garantias fundamentais (art. 5º), aparece também no capítulo constitucional destinado ao Sistema Tributário Nacional (art. 150, II), em que se proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Nem seria necessária a sua menção novamente nesse capítulo. Contudo ela se justifica, porque já houve época em que nem todas as pessoas estavam submetidas à tributação pelo IR em nosso país, embora auferissem renda suficiente para tal. Essa a razão da menção específica à proibição de distinção em virtude de ocupação profissional. Mas essa não é a única referência ao princípio da isonomia nesse capítulo. Há diversos princípios dele derivados, do que são exemplos aqueles da uniformidade dos tributos federais (art. 151, I), da vedação à diferenciação tributária em razão da procedência dos bens ou serviços (art. 152), da progressividade e da generalidade (art. 153, par. 2º, I) e, no que interessa mais de perto, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, par. 1º).

No Direito Tributário, o critério discriminador mais freqüente e que é o traço característico dessa seara do Direito é o econômico, cuja obediência nossa Carta Constitucional indica expressamente, ao impor a atenção ao princípio da capacidade contributiva, objeto deste estudo. Apesar de esse ser o

11. Idem, p. 169.

elemento discriminador mais importante nessa esfera do Direito, ele não é o único, bastando a lembrança da existência de isenções e de tributos com caráter extrafiscal, bem como das taxas, regidas precipuamente pelo princípio da remuneração. Portanto, contrariamente ao sustentado por muitos tributaristas, o conteúdo do princípio da isonomia no Direito Tributário não se esgota na aplicação do critério da capacidade contributiva.

De todo modo, a relação entre os dois princípios é muito próxima. Vejamos, pois, quais os ensinamentos que podem ser extraídos das lições supra expostas acerca do princípio da isonomia.

É de se concordar com SEABRA DE GODOI, no sentido de que o princípio não pode se resumir na fórmula da proibição do arbítrio. Ele não tem um significado meramente negativo, mas também positivo, de obrigar o legislador a discriminar, quando a igualdade de fato assim o exigir.

Para se saber quando há obrigatoriedade de um tratamento igual ou desigual, parecem interessantes as fórmulas propostas por ALEXY, em que o peso da argumentação recai sobre o tratamento desigual. Isso porque se deve privilegiar o tratamento igual. Quadra observar que a adoção das duas fórmulas referidas pelo constitucionalista alemão não implica na existência de dois princípios: da igualdade e da desigualdade. Esses são dois ângulos de análise do mesmo princípio.

O mesmo se diga no atinente à igualdade de direito e à de fato. São duas facetas de um só princípio. Muitas vezes uma desigualdade de direito se

justifica para privilegiar a igualdade de fato. Com isso, não se estará desrespeitando o princípio da isonomia, mas aplicando-o, de acordo com a máxima de RUI BARBOSA: “Tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.”

O princípio da igualdade de fato, nas fórmulas propostas por ALEXY e ora adotadas, estará representado pela “razão suficiente”. Com frequência, a razão suficiente para a desigualação será a correção da desigualdade fática entre os indivíduos.

E quando uma razão é suficiente? Afiguram-se interessantes para verificá-lo, os critérios indicados por BANDEIRA DE MELLO, a saber: a) examina-se qual o elemento tomado como fator de desigualação; b) investiga-se se há relação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido em função dele e c) analisa-se se a relação lógica existente guarda consonância com os valores constitucionais.

Esses critérios ajustam-se bem à primeira fórmula proposta, relativa à obrigatoriedade ou não de tratamento igual. Por meio deles, pode-se concluir se é permitido ou se é vedado um tratamento desigual.

Para a segunda fórmula, concernente à obrigatoriedade de tratamento desigual, o critério da “razão suficiente” envolve a consideração de mais alguns elementos: aqueles da máxima da proporcionalidade, notadamente os requisitos da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, pois o da adequação corresponde já ao critério da letra b), supra. Impende verificar se a

desigualação é necessária para se atingir o objetivo proposto, ou seja, se ele não poderia ser atingido por outro meio, menos gravoso ao princípio da isonomia, e se ela justifica a quebra da igualdade de direito, o que envolve uma ponderação entre a finalidade que induziu à desigualação e o princípio da igualdade de direito. Essa finalidade, dentre outras, pode ser a de se atingir a igualdade de fato.

Nesse caso, o difícil é saber quando esta prepondera sobre o princípio da igualdade de direito, no balanço entre os dois. Num sistema capitalista, sempre haverá, por óbvio, desigualdades fáticas entre as pessoas. Adotando-se, no entanto, o regime da social democracia, como faz a Constituição brasileira (arts. 1º, III e IV; 3º, I e III e 170, III, VII e VIII, CF/88), nem todas as desigualdades são aceitáveis. Muitas delas deverão ser corrigidas pelo legislador. O parâmetro para se deduzir quais desigualdades são aceitáveis e quais não o são, estará nas normas constitucionais que desenham o estado social, sendo interessantes as colocações de SEABRA DE GODOI sobre o assunto, suso reproduzidas. Para além disso, é evidente que a obtenção da igualdade fática será obrigatória, quando a Constituição indicar expressamente essa opção, o que acontece, em nossa opinião, com o princípio da capacidade contributiva.

Passando-se a ele, tem-se que dois são os seus aspectos relacionados diretamente ao princípio da isonomia: a generalidade da tributação e a graduação dos tributos segundo a capacidade econômica. O aspecto da generalidade significa que, em princípio, está determinado o tratamento igual

(todos estão sujeitos à tributação), só sendo admissível o tratamento desigual, se houver razão suficiente para tal, à vista dos valores constitucionais. Quanto à graduação dos tributos segundo a capacidade econômica, tem-se aí norma constitucional explícita a servir como razão suficiente para obrigar o tratamento desigual. A norma determina a graduação dos tributos, o que significa que eles serão cobrados em montantes diferentes para cada contribuinte, sendo que o critério para tal desigualação é a respectiva capacidade econômica. Não há, pois, como sustentar a aplicação da igualdade de direito no atinente à graduação dos tributos, ao menos não no que se refere aos impostos, em razão da dicção literal do artigo 145, parágrafo 1º, da Lei Maior¹². É imprescindível, na hipótese, a consideração da igualdade de fato.

3.2. Capacidade contributiva e princípio da generalidade¹³

O princípio da generalidade é aspecto essencial do princípio da capacidade contributiva, sendo, porém, dos menos considerados pela doutrina. Decorre ele do próprio princípio da isonomia, o qual exige que **todas** as pessoas na mesma situação sejam tratadas de igual modo. Assim, no que respeita à capacidade contributiva, tem-se que todos aqueles dotados de capacidade contributiva devem pagar tributos. Esse ângulo do princípio tem

12. Quanto aos demais tributos, aprofundar-se-á o exame da questão no capítulo V deste título.

13. Nesta seção, reproduz-se em parte, com diversos acréscimos, o que já constara de nossa obra (cit.), subseção 4.4.1.

sido pouco considerado. Tem-se privilegiado seu estudo sob a perspectiva de que cada um deve pagar tributos na medida de sua capacidade contributiva. Ocorre que tão fundamental como este é o cânone de que todos aqueles dotados de capacidade contributiva devem pagar tributos. O desrespeito a esse ditame gera uma sensação de injustiça derivada exatamente do tratamento desigual de contribuintes na mesma situação, o que é tanto mais grave quando se trata da atividade empresarial, já que a exigência desigual de tributos de empresas na mesma situação fere o princípio da livre concorrência. Ela leva à concorrência desleal entre as empresas, o que talvez seja até mais grave do que o exigir-se tributo um pouco acima do que seria o nível ideal de tributação. Com efeito, se todas as empresas forem obrigadas a pagar tributos no mesmo nível, ainda que ele seja um tanto elevado, elas fixarão seus preços nas mesmas bases, o que lhes permitirá a livre concorrência e o livre desempenho de suas atividades. Tal não se dá, quando determinadas empresas de um setor simplesmente não estejam obrigadas, ou, o que é mais freqüente, fujam à tributação à qual estejam obrigadas. Nesse caso, essas empresas podem oferecer seus produtos por preços menores, fraudando suas concorrentes, gerando a chamada concorrência desleal.

Dessas considerações extrai-se que se deve fazer o máximo esforço para que as leis efetivamente tenham aplicabilidade geral. Vale dizer, não basta que a lei tenha alcance geral. É preciso que na prática seja possível sua aplicação para todos, que ela seja executável em relação a todos os que forem por ela abrangidos. Faz-se necessário tornar praticável a cobrança do tributo de toda a sociedade, o que se dará com os mecanismos das presunções e

padronizações. Daí se conclui que o princípio da praticabilidade está embutido naquele da generalidade, o qual, de sua vez, é um dos aspectos do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da praticabilidade tem sido pouco estudado pela doutrina pátria. Quem nos traz a notícia de sua importância é Misabel DERZI¹⁴. Diz ela que a praticabilidade é princípio constitucional implícito e significa o conjunto de meios e técnicas utilizados para possibilitar a execução e aplicação das leis¹⁵. Essas técnicas são as presunções, ficções e padronizações, que podem se dar ao nível da própria lei, quando se tem a praticabilidade horizontal, ou ao nível de norma superior àquela que se pretenda executar, tendo-se então a praticabilidade vertical. O princípio da praticabilidade restringe o da legalidade. Mas se trata, muitas vezes, da única forma de se poder cumprir a lei, especialmente naqueles ramos do Direito, dentre os quais o Direito Tributário, em que se dá a "aplicação em massa" das leis¹⁶. Nesses casos, se se pretender verificar as peculiaridades de cada caso concreto, torna-se impossível a aplicação da lei.

A autora examina o princípio da praticabilidade mais em função do princípio da legalidade. No entanto, esse princípio interfere também com aquele que é objeto de estudo no momento. Realmente, a verificação da capacidade contributiva concreta de cada cidadão, se fosse exigida do legislador ordinário, tornaria impraticável a tarefa de instituição de tributos. E se

14. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação), RDT n. 47, pp. 166-179.

15. Idem, p. 175.

16. Idem, p. 177.

se pretendesse exigi-la do administrador, tornaria impraticável o cumprimento da lei tributária, o que acabaria implicando no desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, que exige não só que cada um contribua de acordo com sua riqueza, mas também que todos contribuam, devendo-se procurar evitar o máximo possível a evasão.

HERRERA MOLINA¹⁷ ensina que as normas de simplificação buscam garantir a arrecadação, reduzir a elisão e a fraude, facilitar o controle da Administração e simplificar a atuação do contribuinte. Essas normas em geral estão em conflito com o princípio da capacidade contributiva, conflito este que deve ser resolvido através da ponderação. De um lado se terá o aspecto do princípio envolvido no conflito e, de outro lado, se terá a necessidade de eficácia administrativa, que é essencial para um sistema tributário justo. Caso contrário, apenas alguns pagam os tributos: aqueles mais honrados ou os que tenham menos possibilidades de fraudar o fisco. Além disso, também seria injusto um sistema fiscal cujos custos de gestão fossem desproporcionais em relação à arrecadação.

O autor enumera, ainda, os principais critérios adotados pelo *Bundesverfassungsgericht* (o Tribunal Constitucional alemão, doravante simplesmente BVG) para a ponderação em questão: a) O tratamento desigual deve afetar um número pequeno de contribuintes; b) Nem todas as injustiças se justificam: a lesão à igualdade não pode ser muito intensa; c) Verifica-se a necessidade da medida, examinando-se se a tipificação só poderia ser evitada

17. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal".

com muita dificuldade; d) Examina-se qual seria o custo de gestão sem a adoção da medida simplificadora, admitindo-se um custo de até 20% (vinte por cento) da arrecadação; e) São inadmissíveis medidas de simplificação que firam outros princípios constitucionais, além dos da capacidade econômica e da igualdade; f) Examina-se se a desigualdade deriva diretamente da norma ou se é consequência acessória, assim entendida aquela que decorre de circunstâncias excepcionais; g) A tipificação é admissível quando estabelecidas as chamadas “cláusulas de equidade”, que permitam corrigir a injustiça no caso concreto.

É de se concordar com HERRERA MOLINA. A única forma de se procurar equilibrar esses princípios é através da ponderação, a qual envolveria, via de regra, os aspectos da efetividade e do líquido objetivo do princípio da capacidade contributiva e, doutra parte, o seu aspecto de generalidade da tributação (princípio da praticabilidade). Para a ponderação, devem ser utilizados os critérios indicados pelo BVG. Assim, pode-se concluir que é aceitável o uso da padronização com base na capacidade contributiva média, contudo permitindo-se ao contribuinte que se encontre numa situação concreta absolutamente diversa da presumida pelo legislador ou pelo administrador, a prova em contrário, que seria o que o BVG chama de aplicação das “cláusulas de equidade”. Naturalmente, seria aconselhável que a lei estabelecesse quais as hipóteses em que seria admissível o questionamento dos critérios legais. Ter-se-ia, então, uma presunção legal relativa.

Uma situação evidente, em que não se pode aceitar o uso da capacidade contributiva objetiva, é aquela em que tal uso implique num efeito confiscatório ou na total desconsideração do limite do mínimo vital. Pode-se afirmar, pois, com CASANOVA¹⁸, que a utilização de padronizações não pode atingir efeito confiscatório. Ou seja, este é um aspecto da capacidade contributiva que não está sujeito à ponderação com o princípio da praticabilidade.

Figure-se um exemplo. A legislação do IR estabelece a quantia a ser deduzida por dependente. Ainda que tal importância fosse razoável (o que não acontece em nossa legislação), ela seria estabelecida considerando-se as situações normais, as mais freqüentes. Uma pessoa que tenha um filho excepcional (com distúrbios mentais) certamente terá despesas muito superiores, o que fará com que sua capacidade contributiva concreta seja bastante diminuída ou, eventualmente, desapareça. Nessa situação, entende-se necessário considerar a capacidade contributiva concreta do contribuinte.

Em resumo, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva não implica na consideração da capacidade contributiva subjetiva de cada contribuinte, mas apenas da capacidade contributiva objetiva¹⁹, a não ser em hipóteses excepcionalíssimas, como seria o caso de a padronização levar a um

18. Gustavo NAVEIRA DE CASANOVA ("El Principio de no Confiscatoriedad"), tratando do princípio da vedação de efeito confiscatório, afirma que o tributo não pode ser confiscatório em nenhum caso concreto, não importando apenas a média.

19. Acerca dos conceitos de capacidade contributiva subjetiva e objetiva e sua distinção em relação à capacidade contributiva absoluta e relativa, ver o capítulo II deste título.

efeito confiscatório ou à total desconsideração do mínimo vital, num determinado caso concreto.

3.3. Capacidade contributiva e tributação progressiva

Até hoje é controversa a pertinência da idéia da progressividade obrigatória ao princípio da capacidade contributiva. A discussão se insere no aspecto do princípio vinculado à isonomia. A igualdade na tributação implica necessariamente em sua progressividade? No que se refere ao imposto de renda, não há dúvida aqui no Brasil, em razão da disposição expressa do artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição de 1988. Mas, e quanto aos outros tributos?

CASANOVA²⁰ relata que parte da doutrina vincula a progressividade à questão da redistribuição da riqueza, enquanto outra parte a insere no postulado da proporcionalidade, o qual está referido à capacidade econômica.

Para José Maurício CONTI²¹, a progressividade é inerente aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, porquanto visa assegurar igual sacrifício a todos os contribuintes. Funda essa idéia na teoria de PAUL HUGON, de que a utilidade-final de cada uma das unidades de uma renda de 1.000 (mil) é muito maior do que aquela de uma renda de 100.000 (cem mil), o que

20. "El Principio de No Confiscatoriedad".

21. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.

repousa na observação de que a utilidade e o valor de um bem diminuem à medida em que aumenta sua quantidade. Portanto, o sacrifício individual consistente em pagar 10% (dez por cento) de imposto sobre uma renda de 1.000 (mil) é imensamente maior do que o de pagar 10% (dez por cento) de uma renda de 100.000 (cem mil).

Regina Helena COSTA²² pensa também que a progressividade é exigência do postulado da capacidade contributiva, podendo ser utilizada, pois, em qualquer imposto.

Lembra NEUMARK²³ que, mesmo que a capacidade contributiva aumentasse apenas de forma proporcional em relação à riqueza, certa progressividade seria necessária para compensar a regressividade de alguns impostos. Mas, na verdade, o autor pensa que a progressividade é decorrência necessária do postulado da capacidade contributiva, o que faz com que ela deva ser bastante intensa nos tributos em que é viável sua adoção (para compensar a regressividade de muitos impostos). A seu ver, esse raciocínio não se funda na teoria do sacrifício, mas no próprio princípio da capacidade contributiva, do qual, por si só, já decorre que a capacidade de contribuir aumenta mais do que proporcionalmente ao aumento da renda, sendo que, na verdade, a vontade de sacrifício do contribuinte não aumenta progressivamente. Anota, finalmente, que estudos realizados nos Estados Unidos, na Inglaterra e na Alemanha, têm demonstrado que a intensificação da

22. Princípio da Capacidade Contributiva.

23. "Principios de la Imposicion".

progressividade no imposto de renda, no imposto sobre sociedades e no imposto sobre o patrimônio não tem desincentivado a atividade econômica.

GIARDINA²⁴ assevera que muitos sustentam que a capacidade contributiva cresce de maneira mais do que proporcional em relação ao crescimento da renda, pois à medida em que se sobe na escala de rendimentos, aumentam os gastos supérfluos. Mas é preciso explicar essa colocação racionalmente. A principal teoria que procura explicá-la é a do sacrifício. A ela se faz uma crítica de peso: a de que não é possível medir o sacrifício que representa para cada pessoa o pagamento dos tributos. Com a evolução da discussão, chegou-se a uma postura objetiva da teoria do sacrifício. Não importa qual o sentimento pessoal em relação à riqueza e à obrigação de pagar tributos, mas sim a determinação objetiva desse sacrifício, levada a efeito com base na comparabilidade entre as condições e necessidades médias dos indivíduos. E nem se diga que essas necessidades variam conforme a classe social à qual pertencem os indivíduos. Na sociedade contemporânea, há uma profunda interrelação entre os grupos, sendo que mesmo os mais pobres desejam bens que são acessíveis apenas aos ricos, até porque a consciência da igualdade entre os homens hoje é muito maior. O que acontece é que, não havendo renda suficiente, os indivíduos adquirem primeiro o que é mais importante e, à medida em que a renda cresce, vão satisfazendo as outras necessidades, menos prementes. Isso é o que se passa com as pessoas em geral e que explica a teoria segundo a qual a utilidade das

24. "Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva".

unidades da renda vai diminuindo na proporção em que ela cresce, o que justifica a tributação progressiva da renda. O autor comenta, ainda, que não podem ser admitidos no sistema impostos de caráter regressivo, pois, não sendo todos os demais progressivos, eles contribuiriam decisivamente para tornar letra morta o princípio da progressividade²⁵.

Como dito, questão essencial a ser debatida nesse item é a atinente à relação entre a progressividade e a capacidade contributiva. A explicação de GIARDINA afigura-se muito interessante. Aliás, a maior parte da doutrina concorda com ela, ao sustentar que a utilidade da renda diminui à proporção em que ela cresce e que a progressividade decorre necessariamente do princípio da capacidade contributiva. De fato, é inegável que a capacidade para contribuir com os gastos públicos cresce mais do que proporcionalmente à renda, porque quanto maior é esta, mais sobra para acumulação. E é dessa parcela, naturalmente, que se deve retirar a soma necessária para o pagamento dos tributos.

Quanto à afirmação de que não há como saber qual o sacrifício representado intimamente, para cada pessoa, pela tributação e qual a importância atribuída por cada um à acumulação de riquezas, isso é despiciendo. Em matéria de igualdade, o que importa é a comparação objetiva entre a situação das pessoas, e não as sensações individuais, as quais, de todo modo, jamais poderão ser medidas. E, como visto na seção anterior, o

25. Cumpre lembrar que o princípio da progressividade vem expresso na Constituição italiana (art. 53). O mesmo, aliás, se passa na Constituição espanhola, cujo art. 31.1 trata conjuntamente dos princípios da capacidade contributiva, progressividade e vedação de efeito confiscatório.

princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto de graduação dos tributos segundo a capacidade econômica, obriga à busca de uma igualdade real entre os contribuintes, e não meramente formal, o que faz com que a parcela de riqueza a ser tomada pelo Estado de cada sujeito deva ser progressivamente maior, à medida em que cresce a renda. Conclui-se, portanto, que o princípio da progressividade é uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva, ao menos num Estado em que vigora a social democracia, como é o caso do Brasil, em que a Constituição prevê a justiça social, a construção de uma sociedade justa e solidária e o combate à pobreza como objetivos fundamentais do Estado e de sua política econômica (artigos 3º e 170).

Dessume-se, pois, que a progressividade fiscal sempre pode ser adotada pelo legislador. Mais até, ela é obrigatória, sempre que objetivamente possível, do que se depreende que a existência de previsão constitucional sobre eventual progressividade extrafiscal, como ocorre no IPTU (art. 156, § 1º e art. 182, § 4º, II) e no ITR (art. 153, § 4º), nenhuma relação tem com a progressividade fiscal. Assim é que o legislador pode instituir alíquotas progressivas em virtude da capacidade contributiva, para esses impostos, independentemente do cumprimento ou não da função social da propriedade.

Importa observar, todavia, que não é essa a posição do Supremo Tribunal Federal. Ao examinar a constitucionalidade da Lei Estadual de São Paulo n. 10.921/90, que instituiu a progressividade no IPTU, segundo a localização e o valor do imóvel, decidiu a Corte que referido tributo, sendo um

imposto real, não pode variar segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo que a única progressividade cabível é a extrafiscal, prevista na Constituição²⁶. Também no ITBI, o Supremo Tribunal Federal decidiu ser inaplicável a progressividade, seja por se tratar de tributo real, seja por falta de previsão expressa na Constituição²⁷.

Como se depreende do quanto exposto, defende-se a posição oposta nesse trabalho, tanto no que se refere ao fato de os impostos reais estarem sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, como no que diz respeito à desnecessidade de previsão expressa de progressividade para que ela seja adotada pelo legislador ordinário.

Surge mais uma questão vinculada à da progressividade. Deve ela ocorrer exclusivamente em função do montante da receita ou também em razão de outros critérios, como o da sua origem (se do capital ou do trabalho)?

Sobre isso, diz GIARDINA²⁸ que, em sendo correta a afirmação de WAGNER de que em condições iguais de renda, a capacidade econômica de seu perceptor é tanto menor quanto maior a participação do trabalho na formação da renda, o princípio da proporcionalidade exige que as rendas de capital sejam gravadas mais intensamente que as do trabalho. Anota, porém, que as diferenças entre as rendas do capital e do trabalho estão diminuindo, já

26. RE n. 233984/SP, 1ª T. STF, rel. Min. Sydney Sanches e RE 206.010-1-SP, 1ª T. STF. É o caso de se observar que, posteriormente, a Emenda Constitucional n. 29/2000 inseriu o parágrafo 1º no art. 156 da Constituição de 1988, em que se prevê expressamente a chamada progressividade fiscal no IPTU, cujas alíquotas poderão variar em razão do valor do imóvel, de sua localização e de seu uso.

27. RE n. 153.771-MG, DJU de 5.9.97 e RE n. 234.105-SP, rel. Min. Carlos Velloso, 8.4.99.

28. "Le Basi...", ob. cit.

que os gastos sociais estão beneficiando cada vez mais os perceptores de rendas do trabalho, os quais passam a ter uma garantia maior de recebimento da renda durante a vida toda, como acontece com as rendas do capital.

Pensa também que a igualdade fiscal impõe o tratamento mais favorável dos rendimentos do trabalho em relação aos do capital, em virtude do postulado da igualdade de sacrifícios, Domingos PEREIRA DE SOUSA²⁹.

ESCRIBANO³⁰ comenta que o Tribunal Constitucional espanhol orienta-se no sentido de que o princípio da igualdade não impede que o legislador, para efeitos fiscais, dê um tratamento diferenciado para contribuintes diversos, dependendo da fonte de seus ingressos.

O problema da tributação diferenciada conforme as fontes dos ingressos, sobretudo para permitir um tratamento mais favorável aos rendimentos oriundos do trabalho, não tem sido discutido no Brasil, apesar de sua relevância. Aliás, a tributação em nosso país é em geral mais gravosa para os rendimentos oriundos do trabalho, mormente quando prestado por pessoa física. Basta um exemplo. A tributação dos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, qualquer que seja seu valor, se dá à alíquota de 20% (vinte por cento), exclusivamente na fonte. Enquanto isso, a tributação do salário superior a R\$ 1.800,00 (menos de US\$ 900,00, i.e., do que o salário mínimo nos países desenvolvidos) mensais se dá à alíquota de 27,50% (vinte e

29. As Garantias dos Contribuintes.

30. "La Configuracion Juridica del Deber de Contribuir".

sete vírgula cinqüenta por cento)³¹.

Muito embora a injustiça dessa situação, é difícil concordar com a afirmação de GIARDINA, de que a não diferenciação segundo a origem da renda ofenderia o princípio da capacidade contributiva³². Para esse princípio, importa exclusivamente o fator de diferenciação “capacidade econômica” do contribuinte. Não importam outros elementos de diferenciação, como é o caso da origem da renda.

É verdade que os rendimentos do capital são mais duradouros do que os do trabalho, porque há sempre o risco do desemprego, além da inatividade após determinada idade, o que acarreta considerável redução dos rendimentos da classe média. Com isso se poderia sustentar que, dadas duas quantias iguais, aquela proveniente de rendimentos do capital implica em maior capacidade econômica do sujeito. Ocorre que não é possível ter a exata dimensão da diferença, eis que não se pode calcular eventual desemprego (sendo que hoje há, ainda, o seguro desemprego a se considerar) e nem sempre há redução dos vencimentos na aposentadoria, os quais podem ser complementados por previdência privada. A par disso, os rendimentos de capital não implicam em tanta segurança, pois pode haver retração do mercado imobiliário, problemas com o locatário (no caso de renda de bem imóvel) ou confisco (parcial ou total) do dinheiro aplicado, o que tem acontecido com

31. Na verdade, a comparação não é tão simples. É preciso considerar a parcela de dedução do IRPF. Mas, a partir de um certo valor, a tributação das aplicações financeiras é bem inferior à da renda oriunda do trabalho.

32. No exemplo utilizado supra, convém registrar, há uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva, mas não em função da origem da renda, e sim em virtude de a tributação de rendas de mesmo montante estar sendo tratada de modo diverso.

freqüência no Brasil, entre outros problemas. Desse modo, é de se excluir a diferenciação da tributação fundada na diferente capacidade contributiva decorrente da origem dos rendimentos. Isso não significa, contudo, que esse elemento, da origem da renda, não possa ser levado em conta, estabelecendo-se uma tributação mais amena para os rendimentos provenientes do trabalho. Todavia, o fundamento para tal estaria no princípio da isonomia, dando-se relevância, como fator discriminante, ao elemento “trabalho”.

Por fim, há que se perquirir, ainda, se a progressividade deve dizer respeito ao sistema ou a cada tributo, individualmente. Na Espanha, segundo Rodriguez BEREJO³³, o Tribunal Constitucional tem dito que esse é um princípio que opera em relação ao sistema como um todo, e não sobre cada tributo. Essa interpretação, no entanto, está fundada na letra do dispositivo constitucional espanhol, não se aplicando necessariamente ao sistema brasileiro. Aqui valem as mesmas considerações relativas ao princípio da capacidade contributiva em geral, i.e., de que ele é aplicável sempre que possível. Vale dizer, verificar-se-á em cada imposto se é viável a aplicação do princípio. Se for, ela é obrigatória. Além disso, o sistema como um todo, naturalmente, não pode ter efeito regressivo.

3.4. Capacidade contributiva e princípio da seletividade em

33. “El Sistema Tributario en la Constitución”, RDT n. 59/7, p. 35.

função da essencialidade do produto

O princípio da seletividade em função da essencialidade do produto constitui uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos indiretos, mais precisamente à tributação incidente sobre o consumo³⁴.

Com efeito, nem sempre é possível graduar o tributo de acordo com o princípio da progressividade, eis que este leva em conta características pessoais do contribuinte (renda, valor do patrimônio), as quais não estão disponíveis em alguns tipos de impostos. Nesse caso, é preciso encontrar outras formas de aplicação do princípio da capacidade contributiva. E uma daquelas encontradas pela Constituição Federal de 1988 é o chamado princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, o qual se encontra expressamente previsto para o imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I) e para o imposto sobre a circulação de mercadorias (art. 155, § 2º, III).

Visando uma melhor aplicação desse princípio, Paulo de BARROS CARVALHO³⁵ classifica os produtos em indispensáveis à sobrevivência, úteis, mas não indispensáveis, e de luxo. A estes últimos, por óbvio, devem ser aplicadas as alíquotas mais elevadas. Aos primeiros, na opinião do autor,

34. Roque CARRAZZA discorda desse raciocínio. Afirmar que alguns impostos, como é o caso do ICMS, não se coadunam com o princípio da capacidade contributiva, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 71.

35. RDP 11, p. 77.

devem ser aplicadas as alíquotas mais suaves.

Embora essa classificação seja interessante, no nosso modo de ver, é o caso de se ir um pouco mais adiante no que tange às conseqüências a serem extraídas dela, para se afirmar a inconstitucionalidade da tributação dos produtos indispensáveis à sobrevivência, por ofensa ao mínimo vital. Com efeito, conforme estudado, o princípio da capacidade contributiva é aplicável também aos impostos indiretos, sempre que possível. Sendo o mínimo vital um de seus aspectos, esse raciocínio aplica-se a ele. E, no caso, é perfeitamente possível a não-tributação do mínimo vital, bastando que não sejam tributados os produtos da “cesta básica”.

Dir-se-á que, com isso, também aquelas pessoas de elevada capacidade econômica deixarão de pagar o ICMS, ao consumirem esses produtos. Assim é, de fato. Ocorre que, consoante se verá na seqüência (seção 3.5), a noção de mínimo vital aplica-se a todas as pessoas, mesmo àquelas dotadas de capacidade contributiva.

Outra discussão inserida no princípio da seletividade diz respeito à obrigatoriedade ou não de sua aplicação aos impostos antes nominados, sobretudo no concernente ao ICMS.

É que, em relação ao IPI, a Lei Maior determina que ele “será seletivo”, enquanto, no atinente ao ICMS, ela dispõe que ele “**poderá** ser seletivo”. Daí haver autores que sustentam que a seletividade é uma opção quanto ao

ICMS³⁶. Já outros entendem tratar-se de princípio de adoção obrigatória, em que pesem os termos literais da Constituição³⁷. Esta segunda corrente parece a melhor, tendo em vista que o princípio da seletividade, como dito, é decorrência direta do princípio da capacidade contributiva. Ele serve à averiguação da capacidade contributiva nos impostos indiretos e à tributação de acordo com seus termos. E, sendo este último um princípio constitucional fundamental, classificável como cláusula pétrea, e mais, de aplicação obrigatória sempre que objetivamente possível, segundo visto, não se poderia adotar outra posição neste trabalho, senão a da obrigatoriedade da aplicação do princípio da seletividade, na conformação das alíquotas do ICMS.

A propósito, o estudo de Salvador VIANNA *et alii*³⁸ deixa bem clara a relevância da questão. Mostram os autores que aqueles que recebem até dois salários mínimos dispendem cerca de 27% (vinte e sete por cento) de sua renda com impostos, ao consumirem produtos básicos, enquanto aqueles que se encontram no estrato mais elevado de renda dispendem somente 7% (sete por cento) com a tributação incidente sobre o consumo. Daí se deduz que o descuido com o princípio da seletividade em função da essencialidade pode inclusive tornar o sistema tributário regressivo, em clara infração ao princípio da capacidade contributiva.

De último, vale anotar que esse princípio pode ser utilizado com finalidades extrafiscais, desestimulando-se, com o uso de alíquotas elevadas, o

36. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário, p. 38.

37. CARRAZZA, ICMS, 5ª ed., S.P., Ed. Malheiros, pp. 247-8.

38. Carga Tributária Direta e Indireta, etc.

consumo de determinados produtos, tidos como prejudiciais à saúde ou ao meio-ambiente.

3.5. Capacidade contributiva e mínimo vital

A doutrina é unânime em dizer que se extrai do princípio da capacidade contributiva a idéia da não tributação do mínimo vital. Vejamos.

Cecilia Marcondes HAMATI³⁹ ensina que o Estado não pode tirar com uma mão o que oferta com a outra, concluindo que o dever de contribuir para os gastos públicos começa, portanto, após a satisfação das necessidades pessoais do contribuinte.

HERRERA MOLINA⁴⁰ preocupa-se com o mínimo vital nos impostos indiretos, entendendo-o aplicável a eles através da não tributação dos produtos de primeira necessidade. Afirma, ainda, que o estabelecimento de uma cota muito baixa para a dedução dos gastos familiares, como acontece na Espanha, fere o princípio da capacidade contributiva.

Diego MARÍN-BARNUEVO FABO⁴¹ leciona que existem três posições no que se refere ao fundamento da proteção do mínimo vital: a) a que se funda na retribuição do capital humano, b) a que se funda na primazia das necessidades

39. A Capacidade Contributiva.

40. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal".

41. "La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF".

elementares do indivíduo frente a quaisquer outras e c) a que afirma que só a renda disponível pode ser tributada, o que significa que todos os gastos exigíveis de acordo com o Código Civil devem ser excluídos. O autor refuta a primeira tese, sustentando que o mínimo vital deve ser protegido independentemente da origem da renda. Afasta, outrossim, a terceira corrente, aduzindo que o âmbito de proteção do Código Civil é diverso daquele do mínimo vital. Na opinião do autor, o mínimo vital é dedutível diretamente do princípio da capacidade econômica, consistindo numa máxima de justiça em matéria tributária que manda antepor as necessidades básicas do indivíduo às do Estado. Relativamente à quantificação do mínimo vital, a posição do Tribunal Constitucional espanhol é de que sua quantia deve ser maior ou igual ao valor das prestações sociais reconhecidas pelo legislador como obrigatórias aos carentes. Para a quantificação do mínimo vital dos filhos, podem ser utilizados dados estatísticos. Já o BVG lembra que as famílias mais abastadas também têm direito à “isenção” do mínimo vital, sob pena de se tributar igualmente pessoas em situação diversa (famílias com filhos, sem filhos, pessoas solteiras).

A proteção ao mínimo vital deve ser tida como decorrente diretamente do princípio da capacidade contributiva. É isso, como visto, que diferencia a capacidade econômica da capacidade contributiva. Esta só tem início após satisfeitas as necessidades mínimas de sobrevivência do indivíduo e de sua família. Não faz sentido que se exija contribuição para manutenção do Estado, antes de estar garantida a manutenção do indivíduo e de sua família. Afinal, uma das funções do Estado é exatamente garantir a todos a satisfação das

necessidades mínimas de sobrevivência. Nesse sentido, tem-se a obrigação do Estado de organização da Seguridade Social (art. 194 e parágrafo único da CF/88), assim como diversas regras protetivas da relação de emprego (art. 7º, CF/88), inclusive com a estipulação de um salário mínimo, o qual deve garantir as necessidades básicas do trabalhador e de sua família (art. 7º, IV, CF/88).

Portanto, o fundamento da proteção ao mínimo vital encontra-se no próprio princípio da capacidade contributiva, juntamente com a consideração da primazia da satisfação das necessidades básicas de cada indivíduo. Não se deve procurar explicar o mínimo vital em termos de produção (reposição do capital humano), seja porque o indivíduo não pode ser comparado a uma máquina, seja porque isso não explicaria tal proteção no caso dos aposentados nem da renda oriunda do capital. Não explicaria também a proteção do mínimo vital familiar. Essa noção refere-se apenas ao ser humano e a suas necessidades básicas⁴².

Quanto ao montante da cota de não-incidência do tributo, ela deve ser calculada estatisticamente, com base na média dos gastos com a satisfação das necessidades mínimas do indivíduo e de sua família. Aplica-se aí novamente a idéia de capacidade contributiva objetiva (de padronização). Não há necessidade de se permitir a dedução de todas as despesas da pessoa, por exemplo, com educação ou com os dependentes, mas é preciso permitir a dedução de uma cota razoável, fundada na média dos gastos de uma família

42. Às empresas se aplica a idéia de reposição do capital, para se tributar apenas o rendimento líquido.

com cada item componente do mínimo vital. O estabelecimento de uma cota muito baixa acarreta a inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, podendo-se pleitear junto ao Poder Judiciário a anulação da norma, com a permissão da dedução do total dos gastos, devidamente comprovados, relativos ao item objeto da disputa, até que se estabeleça uma cota condizente com a realidade, o que variará no tempo e no espaço.

As exigências do mínimo vital serão diferentes, dependendo do país e da época. Num país de “Terceiro Mundo” não se pode pretender o reconhecimento de um mínimo vital semelhante ao reconhecido no “Primeiro Mundo”, já que ele deverá guardar relação inclusive com o valor do salário mínimo, o qual é sempre menor nos primeiros. Observe-se, porém, que não se está sustentando que o mínimo vital seja equivalente a um salário mínimo. Apenas se disse que ele deverá guardar relação com aquele.

De regra, pensa-se em mínimo vital em relação ao imposto de renda (abatimento de despesas com saúde, instrução, dependentes, “dedução-padrão”), mas, na verdade, tendo-se em vista que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável somente a esse imposto, mas aos impostos em geral, conforme se defende neste trabalho, também o mínimo vital deve ser resguardado em todos os impostos. Isso, contudo, não tem acontecido. Basta ver a incidência de ICMS sobre produtos da “cesta básica”.

Nesse passo, vale lembrar que todos têm direito a ter resguardado de tributação o mínimo vital, na correta lição de BARNUEVO FABO, sob pena de,

consoante apontado pelo BVG, tributarem-se igualmente pessoas em situação diversa (famílias com filhos, sem filhos, pessoas solteiras). Esse raciocínio se aplica não somente ao IR, mas também ao ICMS, porquanto é de se presumir que, via de regra, as famílias maiores gastem parte maior de sua renda no consumo de alimentos da cesta básica.

Quadra consignar, ainda, que é equivocado falar-se em isenção do mínimo vital, como é corrente na doutrina. Isenção é figura legal. Isenta aquele que tem competência para tributar. No caso do mínimo legal, falece competência ao legislador para tal. Não há possibilidade de instituição do tributo nesse limite. A não incidência de tributação sobre o mínimo vital decorre diretamente da Constituição.

Derradeiramente, é o caso de observar que, no concernente às empresas, parece melhor falar-se em líquido objetivo, que seria uma noção similar à de mínimo vital, porém com uma conotação um pouco diversa⁴³. A distinção é importante, porque o fundamento para a não tributação do mínimo vital é diverso daquele para a não tributação das despesas da empresa, sendo diversos, igualmente, os itens incluídos num e noutro. Na atividade empresarial, importa considerar as despesas necessárias para a produção das receitas, assim como os custos da reposição do maquinário, sem o que ela perde a capacidade de produzir. O resguardo do limite mínimo na empresa, por conseguinte, está ligado à necessidade de reposição do capital, para que ela

43. Aqui é preciso anotar uma alteração de postura em relação à dissertação de Mestrado, quando se falou em mínimo vital para a pessoa jurídica, sempre porém com a idéia de líquido objetivo. Apenas não se fez a distinção entre as duas realidades.

se mantenha produtiva. Apenas o resultado líquido de sua atividade representa capacidade para contribuir para as despesas públicas. Já na pessoa física, como se viu, não se deve falar em reposição do capital humano. O resguardo do mínimo vital está ligado às necessidades próprias da pessoa humana, para sua sobrevivência.

Sob um aspecto, porém, a noção de líquido objetivo guarda semelhança com a de mínimo vital: correspondem ambas ao limite mínimo de tributação, à porção de riqueza que deve ser resguardada da incidência de tributos para se possibilitar a sobrevivência, seja do indivíduo e de sua família, seja da atividade empresarial.

3.6. Capacidade contributiva e princípio da vedação de efeito confiscatório⁴⁴

É de árdua determinação o conteúdo do princípio da vedação de efeito confiscatório (art. 150, IV, CF/88).

Paulo de CARVALHO⁴⁵ é de opinião que esse princípio oferece apenas uma diretriz para o legislador ordinário, no sentido de que existe um limite para a carga tributária. No mais, diz ele, não se encontra até hoje na doutrina uma

44. Nesta seção, foi reproduzido o quanto exposto em nossa obra (cit.), seção 3.3, com diversos acréscimos, em que se procurou aprofundar o estudo deste princípio, o que não se deu naquela ocasião.

45. Curso de Direito Tributário, pp. 101-02.

explicação satisfatória sobre qual seja esse limite, servindo para tal a intuição, nos casos flagrantes.

Sacha Calmon NAVARRO COELHO⁴⁶ leciona que a teoria do confisco deve ser estudada frente ao direito de propriedade, não se devendo olvidar, todavia, que hoje vigora o princípio da função social da propriedade, conforme se depreende da leitura dos artigos 5º, incisos XXII, XXIII, XXIV, XXV; 170; 182 e parágrafos; 184 e parágrafos e 186 de nossa Constituição. Além disso, a tributação pode ser exacerbada por razões extrafiscais. O confisco se dá, segundo esse doutrinador, quando o valor do tributo é de tal monta que consome a renda ou a propriedade. Outrossim, esse princípio tem sido utilizado para o estabelecimento de limites máximos para a tributação, assemelhando-se a um princípio da razoabilidade da tributação, restando a questão de se definir o que seja essa razoabilidade.

Aliomar BALEEIRO⁴⁷ acrescenta que tributos confiscatórios são aqueles que absorvem parte considerável do valor da propriedade, mas também os que aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

NAVEIRA DE CASANOVA⁴⁸ afirma que a noção de efeito confiscatório tem alguma relação com o gasto público. Tal efeito será tanto maior quanto menor for o gasto público, já que, nesse caso, o cidadão precisará de mais recursos para satisfazer suas necessidades. Por fim, lembra que o limite consiste também em que sobre renda suficiente, de modo a compensar o custo ou o

46. Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário.

47. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 534.

48. "El Principio de no Confiscatoriedad".

risco do investimento.

A Suprema Corte argentina considera inconstitucionais os impostos imobiliários que consumam mais de 33% (trinta e três por cento) da renda dos imóveis, bem como os impostos sucessórios que ultrapassem 33% (trinta e três por cento) do valor dos bens recebidos pelos beneficiários⁴⁹. Mas não considera confiscatórios tributos sujeitos à translação nem com fins extrafiscais⁵⁰.

O BVG considera que a carga fiscal não pode atingir um limite próximo a 50% (cinquenta por cento) dos ingressos do contribuinte, pois a propriedade deve servir igualmente aos interesses públicos e privados, sendo que se deve levar em conta, no cálculo, também a tributação indireta suportada pelo contribuinte⁵¹.

O Supremo Tribunal Federal brasileiro tem se detido pouco na análise desse princípio, não se podendo extrair de seus julgados uma teoria e nem limites para a sua aplicação no Brasil, o que certamente torna mais problemático seu manejo em nosso país. Isso não significa que o Pretório Excelso nunca tenha dado aplicação a ele. Conforme visto supra, nossa Corte Maior teve oportunidade de aplicá-lo, ao julgar a constitucionalidade da elevação da alíquota da contribuição dos servidores públicos para a Seguridade Social para 20% (vinte por cento) e 25% (vinte e cinco por cento),

49. Segundo Angela Maria da MOTTA PACHECO, *Capacidade contributiva*, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 287- 318.

50. Consoante expõe CASANOVA, ob. cit.

51. Segundo HERRERA MOLINA, "Capacidad Económica y Sistema Fiscal".

dependendo da faixa salarial, havendo concedido a medida liminar requerida em ação direta de inconstitucionalidade, ao fundamento do aparente efeito confiscatório dessa alíquota, somada àquela do imposto de renda⁵².

A partir das lições supra, pode-se guardar o ensinamento de que há um limite para a tributação, ainda que bastante fluido. O limite referido consubstancia-se em que a tributação certamente não pode alcançar patamares que evidentemente a caracterizem como confiscatória. É preciso, então, pesquisar o núcleo de significação desse vocábulo⁵³.

Confisco é a tomada de bens dos particulares sem qualquer indenização. Como protege o direito de propriedade (art. 5º, XXII), a Constituição não o admite, a não ser como pena (art. 5º, XLV e XLVI, 'b'). Desse modo, o confisco evidentemente é incompatível com a tributação, a qual não tem caráter de sanção de ato ilícito, como diz o Código Tributário Nacional (art. 3º). Daí o princípio da vedação de efeito confiscatório, o qual vai mais além. Proíbe não só a tributação que equivalha a suprimir totalmente a riqueza, mas também aquela dotada de efeito semelhante, isto é, cuja alíquota seja tão alta que se tenha a sensação de estar sendo praticamente suprimida a riqueza que lhe serve de base. Em outras palavras, esse princípio estabelece um limite máximo para a tributação. Seu fundamento se encontra não somente no direito de propriedade, como lembram BALEEIRO e CASANOVA, mas igualmente no direito ao livre exercício de profissão (art. 5º, XIII, C.F.) e à livre iniciativa

52. ADIn n. 2010-2, rel. Min. Celso de Mello, DJU de 11.10.99.

53. Ver, sobre o que seja o núcleo de significação, a nota de rodapé n. 27 do capítulo I deste título.

econômica (art. 170 C.F.). Essa a razão de a vedação de efeito confiscatório não significar apenas a supressão total da liberdade, e sim a fixação de alíquotas tão elevadas que se torne desinteressante o exercício da atividade e mesmo a acumulação de riquezas, própria do regime da iniciativa privada.

A livre iniciativa é a base de nosso sistema econômico, devendo ser respeitada pela tributação, o que vale dizer que esta não pode atingir índices tais a desincentivar a atividade econômica privada, idéia esta que pode ser bastante útil no caso da tributação das microempresas. De outro lado, contudo, como fiel da balança, encontra-se o princípio da justiça social, outro dos princípios fundantes de nossa Ordem Econômica Constitucional. Ele poderia justificar, por exemplo, tributação elevada sobre ganhos que não sejam derivados de atividades produtivas, de modo a se desestimular que algumas pessoas vivam de rendas imobiliárias, sem fazer qualquer esforço produtivo. Quanto ao livre exercício das profissões, naturalmente ele não pode ser impedido por via da tributação, o que significa que esta não pode se tornar tão onerosa a ponto de ficar desinteressante o exercício de uma determinada atividade lícita. Outrossim, há de ser respeitada a propriedade privada, mais um dos pilares de nosso Sistema Econômico. Ela deve ser vista, no entanto, sempre em consonância com sua função social, o que justifica inclusive uma tributação proibitiva (não confiscatória) de propriedade que não esteja sendo utilizada de acordo com sua função social.

Conquanto não se pretenda aprofundar o conteúdo do princípio em tela, há duas questões que merecem ser discutidas. A primeira delas consiste em

saber se esse limite, do confisco, não pode ser ultrapassado nunca, como querem CASANOVA, MOSCHETTI e REGINA HELENA COSTA⁵⁴, ou se pode sê-lo na tributação com efeitos extrafiscais ou quando se dá o exercício do poder de polícia pelo Estado, como sustenta GOULART PENTEADO, para quem, na apreciação da excessiva onerosidade dos tributos, há que se verificar se ele não estará sendo usado como forma indireta de manifestação do poder de polícia do Poder Público, pois, nesse caso, se o Estado poderia impedir a atividade, pode fazê-lo através da decretação de tributos proibitivos⁵⁵.

Acredita-se que, sendo o princípio da vedação de efeito confiscatório um último limite da tributação, ele não pode ser ultrapassado nunca. Finalidades extrafiscais não justificam o efeito confiscatório. Elas justificam apenas a desconsideração de alguns aspectos da capacidade contributiva.

Quando a finalidade da tributação extrafiscal seja justamente a de desincentivar certas atividades (como é o caso do fumo), a questão é mais complexa. Pode-se dizer que se a tributação em exame for bastante gravosa, mas não impedir totalmente o exercício da atividade, não se configura o efeito confiscatório, eis que os limites de tolerância, nesse caso, são bem mais largos⁵⁶. Nesse diapasão, desde logo é preciso deixar claro que é possível a instituição de alíquota superior a 100% (cem por cento), em certos casos, como acontece em relação à produção e comercialização de cigarros. Tal alíquota

54. "El Principio de no Confiscatoriedad", "Il Principio della Capacità Contributiva" e Princípio da Capacidade Contributiva, respectivamente.

55. Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 449-490.

56. Isso se dá, seja porque se está, exatamente, diante de tributação extrafiscal, seja porque o conceito de efeito confiscatório está vinculado aos princípios da livre iniciativa e do livre exercício das profissões, cujo conteúdo é flexível e depende do tipo de atividade envolvida.

não pode ser considerada confiscatória, porquanto não impede o desenvolvimento da atividade nem abarca a totalidade da riqueza descrita na hipótese de incidência. Diferente seria, por exemplo, se se instituísse uma alíquota de 98% (noventa e oito por cento) para o imposto de renda incidente sobre essa mesma atividade. Aí sim, se teria uma alíquota confiscatória, que impediria o regular desenvolvimento da atividade.

Discorda-se, pois, da posição sustentada por certa doutrina⁵⁷, no sentido de que uma alíquota de 100% (cem por cento) sempre apresenta efeito confiscatório. Isso pode não acontecer nos tributos indiretos, que são repassados ao preço do produto. Nessas hipóteses, é relevante analisar a vedação de efeito confiscatório em relação ao princípio da iniciativa privada, e não em relação ao direito de propriedade. Aí, aliás, tem-se um exemplo da importância da distinção entre impostos diretos e indiretos, tão criticada por parte expressiva da doutrina tributária. A vedação de efeito confiscatório não pode ser analisada do mesmo modo em relação à tributação direta e àquela indireta.

Também deve ser levado em conta o tipo de riqueza que serve de base à tributação, como lembra Marçal JUSTEN FILHO⁵⁸. O autor não vislumbra possibilidade de ser estabelecido doutrinariamente um limite inicial para a configuração do efeito confiscatório da alíquota, havendo que se verificar a natureza da riqueza tributada, se renovável ou não e qual seu grau de

57. Essa posição é sustentada, p. ex., por Rejane Batista de Souza Barbosa, em sua dissertação de Mestrado, cit., p. 214.

58. Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 357-395.

essencialidade. Renovável é a riqueza que tem potencialidade para reproduzir-se. Nestas, é mais difícil surgir o efeito confiscatório. O mesmo se dá, no caso de riqueza de pequeno grau de essencialidade.

Voltando-se à questão da possibilidade de o limite do confisco ser ultrapassado pela tributação que vise desestimular determinada atividade, vejamos o caso de a alíquota realmente impedir o exercício dessa atividade.

É de se considerar que o tributo pode servir a desincentivar o exercício de uma atividade econômica, mas sua finalidade não pode ser a de impedir totalmente seu desenvolvimento, sob pena de se deixar o campo da tributação. Tributo não pode ser confundido com sanção de ato ilícito. Uma norma que imponha uma tributação de tal modo gravosa, que venha a impedir a atividade, na realidade está transformando em ilícito o ato que compõe sua hipótese de incidência. E o mandamento de norma cuja hipótese de incidência descreva ato ilícito constitui uma sanção, não um tributo.

Nesse caso, há um conflito aparente de normas no sistema. Algumas normas parecem admitir o exercício da atividade, e outras simplesmente impedem-no, por via transversa. Tal conflito deve ser resolvido frente aos princípios da livre iniciativa e do livre exercício profissional. Se eles admitirem a restrição da atividade, é de se concluir que ela, a rigor, é proibida no país. Caso contrário, a norma instituidora da tributação confiscatória deve ser tida por inconstitucional.

Sintetizando o pensamento ora exposto, de uma parte, se a tributação extrafiscal tem finalidades outras, que não o desincentivo à atividade tributada, naturalmente ela não poderá ter efeito de confisco. Contudo, ainda que sua finalidade seja a de desincentivar determinada atividade, a tributação não poderá atingir o grau do confisco, sob pena de não se ter uma norma tributária. Nesse caso, a tributação não será necessariamente inconstitucional, devendo a questão ser examinada sob o prisma dos princípios do livre exercício das profissões e da livre iniciativa.

Outra indagação que merece reflexão é a relativa à posição do princípio da vedação de efeito confiscatório em relação àquele da capacidade contributiva. Constituirá ele somente um limite máximo da tributação, que nunca pode ser ultrapassado, ou terá ele um significado mais lato, abrangendo uma idéia de proporcionalidade da tributação (como querem HERRERA MOLINA e BEREIJO), donde decorreria que ele representaria um limite de maior amplitude, mas que poderia ser ultrapassado em algumas situações, como é o caso da tributação extrafiscal.

Embora se pudesse ampliar o significado da expressão “vedação de efeito confiscatório” para atingir as hipóteses em que a tributação seja excessiva, desproporcional à riqueza, mas não chegue a privar o contribuinte dela (ou de parte significativa dela), isso não parece aconselhável. É que, de um lado, o significado literal da locução “vedação de efeito confiscatório” é o de ser proibido que a tributação implique num efeito similar ao da supressão da propriedade ou, num sentido mais tributário, da riqueza que serve de base à

incidência fiscal. De outro lado, essa interpretação mais larga acarretaria uma menor precisão semântica do princípio, o qual não poderia mais ser tido, por exemplo, como limite máximo da tributação, não ultrapassável, parcela essa mais importante de seu conteúdo, já que para o mais se tem o princípio da capacidade contributiva.

CAPÍTULO IV

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA RELAÇÃO COM OUTROS INSTITUTOS

4.1. Relação do princípio com as ficções e presunções¹

Pretende-se verificar, nesta seção, se o princípio da capacidade contributiva é óbice ao estabelecimento de ficções e presunções em matéria tributária. Na verdade, desenvolver-se-á um pouco mais o estudo iniciado no capítulo III deste título, em que se concluiu da possibilidade da utilização de padronizações e presunções, ou seja, da adoção da capacidade contributiva objetiva.

A doutrina discute a constitucionalidade da utilização de presunções e ficções em matéria tributária.

As presunções absolutas, ao ver de Luís Eduardo SCHOUER² serão inconstitucionais sempre que tratarem do fato gerador, na medida em que, tomando por pressuposto de tributação um fato diverso daquele previsto na

1. Esta seção é reprodução parcial do quanto constante de nossa obra (cit.), seção 4.7, com alguns acréscimos.

2. Distribuição Disfarçada de Lucros.

hipótese de incidência, ferem o princípio constitucional da repartição de competências tributárias. Nada impede, porém, sua utilização em matéria tributária, quando não estiver em pauta a definição do fato gerador.

Leonardo Sperb DE PAOLA³ preleciona que as ficções e as presunções absolutas não ferem, por si sós, o princípio da capacidade contributiva. O que se há de perquirir inicialmente é se o fato tomado como base da ficção ou da presunção subsume-se a uma das regras-matrizes de incidência tributária indicadas pela Constituição. Se isso não acontecer, aí sim é preciso averiguar se se está diante do exercício da competência residual da União em matéria de instituição de impostos, para o que um dos requisitos a ser verificado é o atendimento ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Nas palavras do autor, “Para fins de controle pelo princípio da capacidade contributiva, visto aqui sob o ângulo objetivo, é irrelevante a relação entre o fato descrito na norma que alberga a presunção absoluta ou ficção e o fato descrito em outra norma, à qual se faz remissão. (...) O que importa, na verdade, é que o próprio fato constante da norma remissiva seja um índice de capacidade contributiva”⁴.

No concernente às presunções relativas, relata o jurista ora estudado haver uma concordância na doutrina sobre pertencerem elas ao domínio probatório. No mais, não há consenso acerca de sua natureza jurídica. Discute-se se se trata de fonte ou meio de prova, se referidas presunções

3. Presunções e Ficções no Direito Tributário.

4. Idem, p. 155.

invertem o ônus probatório ou se modificam o objeto da prova. A seu sentir, as presunções relativas são norma sobre prova, e não prova. Elas “modificam o objeto da prova, aquilo que tem de ser provado”⁵. No seu caso (das presunções relativas), é importante o contraste entre o fato descrito na norma que cria a presunção e aquele descrito na norma à qual ela se remete, para se verificar se aquele primeiro fato é indício razoável da riqueza tributável em questão. Ou seja, os requisitos da gravidade⁶, precisão⁷ e concordância⁸ precisam estar presentes nas presunções relativas, com o que, além de se possibilitar ao contribuinte a prova em contrário, também se lhe possibilita a demonstração de que a presunção relativa estabelecida não é razoável. Esse tipo de presunção deve ser contrastada, igualmente, com o princípio do devido processo legal, verificando-se se ela não torna excessivamente difícil a defesa daquele que por ela é “prejudicado”.

Ao ver de MOSCHETTI⁹, em razão da característica da atualidade da capacidade contributiva, uma de suas características essenciais na opinião do mestre, são inadmissíveis as presunções absolutas. A capacidade contributiva deve ser real, efetiva, e não uma capacidade normal, baseada na média dos contribuintes. São válidas unicamente, em sua opinião, as presunções relativas. Informa ele, todavia, que a Corte Constitucional italiana entende que

5. Idem, p. 66.

6. Segundo Leonardo de Paola, “Presunção grave é aquela na qual o relacionamento entre o fato conhecido (indício) e o fato desconhecido que se quer provar é bastante provável, embora não seja absolutamente certo” (ob. cit. nas notas anteriores, p. 73).

7. De acordo com o mesmo autor, “Precisão significa que o indício é relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e, não, com vários fatos desconhecidos que possam ser excludentes entre si” (ob. cit., pp. 73-4).

8. “Pela concordância”, prossegue o mesmo autor, “todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar na mesma direção” (ob. cit., p. 74).

9. “Il principio della capacità contributiva”.

as presunções não contrastam com o princípio em questão, desde que fundadas em critérios lógicos e na experiência comum. A seu ver, esses critérios não bastam. Só serão legítimas as presunções destinadas a evitar a fuga à tributação de sujeitos dotados de capacidade contributiva, mas não aquelas que fazem com que concorram à tributação sujeitos não dotados de capacidade contributiva.

Aristides Horacio M. CORTI¹⁰ igualmente sustenta que as presunções absolutas de capacidade contributiva serão inconstitucionais se se provar que a realidade econômica objeto delas é diversa daquela legalmente presumida. Isso porque a capacidade contributiva deve ser real, efetiva. No mesmo sentido tem-se, ainda, a posição de Enrico DE MITA¹¹.

José Marcos DOMINGUES DE OLIVEIRA¹² também não aceita a utilização de presunções absolutas de capacidade contributiva, ao entendimento de que isso transforma em ficção jurídica esse princípio, em algumas hipóteses.

Conta Francisco ESCRIBANO¹³ que o Tribunal Constitucional espanhol aceita o uso de presunções para se evitar a evasão fiscal que se produziria em razão da impossibilidade de uma estimativa efetiva, desde que elas não possam ser consideradas privadas de racionalidade.

Quanto às presunções absolutas, é de se concordar com DE PAOLA, no

10. "De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)", em *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, pp. 271-300.

11. "Interesse Fiscale e Tutela del Contribuyente".

12. Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio.

13. "La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir", p. 199-200.

sentido de que, em princípio se há de verificar sua compatibilidade diretamente com a Lei Maior, sem necessidade de se averiguar a relação entre a norma que estabelece a ficção ou a presunção e aquela norma à qual esta se reporta. Isto porque elas são normas de direito substantivo, como quaisquer outras, e não normas sobre provas¹⁴. Por conseguinte, e com todo o respeito, discorda-se da posição de MOSCHETTI, de CORTI, de DOMINGUES DE OLIVEIRA e de DE MITA, no sentido de serem inadmissíveis as presunções absolutas em Direito Tributário, por ferirem o princípio da capacidade contributiva. Elas são admissíveis, devendo ser analisada caso a caso sua compatibilidade com os princípios constitucionais tributários. Não se pode dizer que elas firam, em tese, o princípio da capacidade contributiva, o que só poderá ser verificado caso a caso.

No que diz respeito ao princípio da repartição constitucional de competências, sua relação com as ficções e presunções é a mesma do princípio da capacidade contributiva, a saber: não se pode, por meio destas, burlar subrepticiamente a repartição constitucional de competências. Ou seja, o fato utilizado para configuração da hipótese de incidência tributária deve ser um daqueles indicados na Constituição como sendo da competência do ente tributante, ou então, deve poder se enquadrar na norma que atribui competência residual à União.

Nesse passo, é de mister notar que a expressão presunção absoluta é

14. Em sentido contrário, ver SCHOUERI, ob. cit., p. 130, para quem as presunções absolutas estão ligadas à teoria das provas.

usada pela doutrina tributária num sentido amplo, que não aquele simplesmente de norma remissiva¹⁵. Fala-se em presunção absoluta sempre que a lei tributária, mesmo sem utilizar a estrutura de norma remissiva, constrói a hipótese de incidência ou a base de cálculo com fundamento em fato que corresponde à realidade na média dos casos, mas não necessariamente em todos eles. Essa acepção do termo é muito utilizada em matéria de capacidade contributiva. São as chamadas padronizações (ex.: limite para dedução de despesas com educação no IRPF; percentuais de depreciação e amortização no IRPJ). É, aliás, nesse sentido que o termo foi empregado por MOSCHETTI e por CORTI, quando afirmam que não são aceitáveis presunções absolutas em matéria de capacidade contributiva, porque esta deve ser real, efetiva, e não uma capacidade baseada na média dos contribuintes. Assim entendida, a expressão “presunção absoluta de capacidade contributiva” corresponde à noção, antes apresentada, de capacidade contributiva objetiva.

Apesar de ser mais científica a separação das duas situações, nominando a uma de presunção absoluta e à outra, por exemplo, de padronização; considerando-se, porém, que a doutrina em sua maioria não tem feito esse tipo de distinção e, mais, que as duas situações envolvem o mesmo problema (embora posto sob forma diversa: num caso sob forma de norma remissiva e no outro não), que é aquele da constitucionalidade (ou não) da utilização da capacidade contributiva média pela lei e dos pressupostos para tal, manter-se-á ao longo do trabalho o emprego da expressão “presunção

15. A doutrina que trata especificamente do estudo das presunções absolutas costuma conceituá-la como norma remissiva.

absoluta” para a designação de ambas as situações postas acima. Vale dizer, quando se falar em presunção absoluta, estar-se-á significando qualquer norma que tenha por pressuposto a consideração da capacidade contributiva objetiva (ou média), e não da efetiva, independentemente de sua forma (se de norma remissiva ou não).

Passando-se às presunções relativas, parece despicienda, para os fins deste estudo, a discussão acerca de sua natureza jurídica. O importante é saber (e quanto a isso, viu-se, há consenso) que elas pertencem ao domínio probatório. E que é sempre preciso examinar sua razoabilidade, isto é, se ela está fundada em critérios lógicos e na experiência comum ou, como indica DE PAOLA, de forma mais minuciosa, é preciso verificar se estão presentes os requisitos da gravidade, precisão e concordância, fazendo-se o contraste entre o fato descrito na norma que cria a presunção e aquele descrito na norma à qual ela se remete, para se verificar se aquele primeiro fato é indício razoável da riqueza tributável em questão. Assim, como indica o autor citado, além de se possibilitar ao contribuinte a prova em contrário, também se lhe possibilita a demonstração de que a presunção relativa estabelecida não é razoável.

Em conclusão, vale frisar que, com fulcro na fundamentação supra, se aceita tanto a utilização de presunções absolutas e relativas, como da capacidade contributiva objetiva (média) em matéria tributária, o que ajuda a explicar e a justificar a tributação incidente sobre a receita bruta, objeto específico desta tese.

Releva observar que a utilização de presunções, de qualquer tipo, é admissível, desde que não se infrinja o princípio da repartição constitucional de competências e que elas sejam razoáveis. E elas o serão, como diz a Corte Constitucional italiana, quando fundadas em critérios lógicos e na experiência comum¹⁶.

4.2. Relação do princípio com os institutos da extrafiscalidade e da isenção¹⁷

Nesta seção, passa-se a ver quais as conseqüências do princípio, relativamente à extrafiscalidade e às isenções.

Extrafiscalidade é o fenômeno pelo qual o tributo é instituído com finalidades outras, além daquela de prover recursos para os cofres públicos. Tais finalidades estão ligadas à política econômica ou social do Estado, visando direcionar o comportamento dos administrados para o atingimento de determinados objetivos. Na verdade, a maior parte dos tributos acaba tendo, concomitantemente, finalidades fiscais e extrafiscais, visto como eles sempre carrearão dinheiro aos cofres públicos, mesmo quando instituídos com finalidade extrafiscal e, de outra parte, em geral influirão no comportamento

16. Conforme notícia MOSCHETTI, em sua obra, já citada, "Il principio della capacità contributiva".

17. Nesta seção, reproduziram-se parcialmente as idéias expostas em nossa obra (cit.), seção 4.6, com diversos acréscimos.

dos contribuintes e na distribuição de riquezas no Estado. De todo modo, classificar-se-á um tributo como fiscal ou extrafiscal de acordo com sua finalidade preponderante.

O principal instrumento de exercício da extrafiscalidade é a fixação de alíquotas por critérios diversos da capacidade contributiva (relativa). Daí justificar-se o seu estudo neste trabalho. Essa, igualmente, a razão do estudo das isenções. Elas “dispensarão” o pagamento de tributos com base em critérios diversos da capacidade econômica do contribuinte.

A isenção é uma figura amplamente discutida no Direito Tributário, sendo variadas as posições doutrinárias acerca de sua natureza jurídica. O tema é muito bem ferido por Paulo de BARROS CARVALHO, segundo quem “Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*”¹⁸, conceito este que se adota neste trabalho. Distingue-se a isenção da imunidade, em virtude do meio legislativo que a exprime. A imunidade tem sede constitucional. A isenção, legal. Desse modo, não se põe a questão da imunidade *versus* princípio da capacidade contributiva, eis que ela consubstancia evidente exceção ao princípio, estabelecida pela própria Constituição. Poderia haver algum problema somente na hipótese de imunidade prevista por emenda constitucional, tendo-se em vista que o princípio da capacidade contributiva configura-se como cláusula pétrea. Nesse caso, são válidas as mesmas considerações desenvolvidas na seqüência no

18. Curso de Direito Tributário, 13ª ed., p. 482 13ª ed. e 5ª ed., pp. 328-9.

concernente às isenções.

Quanto à extrafiscalidade, MOSCHETTI¹⁹ afirma que, diante da caracterização da capacidade contributiva como um princípio de base solidarística, torna-se mais fácil sua explicação, pois desse modo o dever de contribuir é visto juntamente com as exigências coletivas. Deve-se tirar de cada um, não somente de acordo com sua riqueza, mas também em função do interesse coletivo nos campos econômico e social, o que justifica a tributação com finalidade extrafiscal. Para se saber quais os fins sociais a serem tutelados, há que se consultar os princípios constitucionais. Releva notar, prossegue o autor, que a tributação com fins sociais não pode servir para justificar o desrespeito a outros princípios constitucionais. Não se pode desconsiderar o direito de propriedade (em consonância com sua função social) nem o princípio da liberdade de iniciativa, ao se instituir tributação com fins extrafiscais. Solidariedade, lembra o doutrinador, não é sinônimo de socialização.

Para DE MITA²⁰, a tributação com fins extrafiscais é constitucional, quando esses fins são tutelados pela Constituição, mas ela sempre deve ter por pressuposto fato que seja manifestação de riqueza.

Afirma DOMINGUES DE OLIVEIRA²¹ que a extrafiscalidade é perfeitamente compatível com o princípio da capacidade contributiva. Mesmo nos tributos extrafiscais a hipótese de incidência só pode estar constituída por fatos

19. "Il principio della capacità contributiva."

20. "Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente."

21. Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio.

econômicos. Também não se admite a graduação regressiva das alíquotas de um tributo sobre receita crescente, sob o pretexto de sua extrafiscalidade. E as isenções extrafiscais só podem ser admitidas, se destinadas à tutela de valores constitucionalmente apreciáveis. Essa, igualmente, a posição de Regina Helena COSTA²².

Na opinião de HERRERA MOLINA²³, há alguns aspectos do princípio da capacidade contributiva que em hipótese alguma podem ceder ante objetivos extrafiscais. É o caso da tributação do rendimento líquido objetivo.

NAVEIRA DE CASANOVA²⁴ aponta uma série de limites à tributação extrafiscal, a saber: a) a necessária existência de uma capacidade econômica, b) conformidade da intervenção fiscal com o interesse coletivo expresso nas normas constitucionais, c) adequação entre o meio e o fim propostos, d) respeito ao princípio da não confiscatoriedade.

No escólio de SEABRA DE GODOI²⁵, o critério da capacidade contributiva, as imunidades, as isenções e demais benefícios fiscais devem todos ser vistos como aspectos da aplicação do princípio da igualdade ao Direito Tributário. Na visão do autor, este é um princípio maior, do qual aquele da capacidade contributiva é um subprincípio, fundado num critério essencial, mas não exclusivo, para fazer operar o primeiro na esfera tributária. A discriminação que não tem fundamento na capacidade econômica não viola necessariamente a

22. Princípio da Capacidade Contributiva.

23. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal".

24. "El principio de No Confiscatoriedad".

25. Justiça, Igualdade e Direito Tributário.

isonomia, “desde que o *discrímen* parta de diferenças concretas e reais e as conecte racionalmente a metas realizadoras de valores positivados na Constituição”²⁶. A própria Constituição, em seu entender, estabelece espécies de *discrímens* não fundadas na capacidade econômica, como são as imunidades. Quando é utilizado outro critério de discriminação, deve-se aplicar a máxima da proporcionalidade para saber se ele é adequado. O autor repete diversas vezes ao longo de seu discurso que o princípio da capacidade contributiva é aquele fundamental em matéria de igualdade tributária, mas que pode ceder ante outros valores, hipótese em que, de todo modo, sempre se está a aplicar o princípio da igualdade, o qual não pode ser afastado nunca.

Inicialmente, releve frisar uma afirmação anteriormente feita acerca da relação entre o princípio da capacidade contributiva e aquele outro, da isonomia, a saber: a graduação dos tributos de acordo com a capacidade econômica não é o único meio de aplicação da igualdade em matéria tributária. Podem ser tomados outros elementos discriminadores (constitucionalmente relevantes) para a construção da norma tributária. Assim, por exemplo, o IPTU não terá alíquotas progressivas apenas em função da riqueza (valor da propriedade), mas também em razão do grau de cumprimento da função social da riqueza considerada (a propriedade). Na verdade, nem o princípio da igualdade se esgota naquele da capacidade contributiva, na esfera tributária, nem este último se consubstancia como uma simples aplicação do primeiro²⁷. A capacidade contributiva apresenta facetas que não estão vinculadas à

26. Idem, p. 196.

27. Com isso, discorda-se parcialmente, como se vê, da posição de SEABRA DE GODOI, *supra* exposta.

isonomia, como é o caso da proibição de se ultrapassar um limite máximo na graduação do tributo. De outra parte, muito embora a capacidade contributiva seja o principal critério para aplicação da igualdade tributária, podem eventualmente ser utilizados outros critérios, como se dá nas hipóteses de isenção e extrafiscalidade.

No atinente à extrafiscalidade, parece correta a posição da doutrina majoritária que, como se viu, é no sentido de que ela não contraria frontalmente o princípio da capacidade contributiva. A própria Constituição dá reforço a essa idéia, na medida em que indica hipóteses de extrafiscalidade (arts. 153, par. 4º; 156, par. 1º; 182, par. 4º, II).

Na verdade, consoante referido por Regina Helena COSTA (acima), mesmo os tributos extrafiscais devem atender aos limites decorrentes do princípio da capacidade contributiva. E, pode-se acrescentar, devem obviamente atender ao aspecto absoluto desse princípio, devendo constar de sua hipótese de incidência um fato-signo presuntivo de riqueza, sob pena de não se ter tributo, mas outra figura qualquer, já que a capacidade contributiva, sob o aspecto absoluto é característica essencial do próprio regime jurídico tributário. Devem atendimento, igualmente, ao aspecto da generalidade da tributação. Esse tipo de tributo só não estará vinculado à graduação de acordo com a capacidade econômica.

É evidente que o estabelecimento de tributos com finalidade extrafiscal só será possível se compatível com os valores constitucionais. Melhor explicando. O princípio da capacidade contributiva deve ser equilibrado com os

demais valores constitucionais. Mas, certamente, só se admite sua flexibilização, se estiverem em questão outros valores de mesmo nível.

Para se saber quando o princípio da capacidade contributiva deve ceder em parte face a outros princípios constitucionais, deve-se fazer uso da máxima da proporcionalidade e da ponderação de princípios, o que deve ser feito frente a cada um de seus aspectos. Aplica-se aqui tudo o que foi estudado a respeito desses dois institutos no capítulo segundo do título primeiro.

Como visto, alguns aspectos do princípio não podem ceder nunca em razão de finalidades extrafiscais. Assim os de que a hipótese de incidência deve conter sempre um fato-signo presuntivo de riqueza, do mínimo vital, da vedação de efeito confiscatório²⁸. A rigor, o único aspecto a ser atingido é o da graduação do tributo de acordo com a capacidade econômica, ou seja, o princípio da igualdade da tributação. Em relação a ele devem ser aplicados os critérios da utilidade da graduação diversa para se atingir o fim extrafiscal proposto, da indispensabilidade da graduação diversa e da ponderação entre a finalidade extrafiscal que se pretende atingir e o princípio da graduação dos tributos de acordo com a capacidade econômica. Essa ponderação é necessária, pois, mesmo que se esteja aplicando o princípio da isonomia, deve-se ter em mente que o critério principal para sua aplicação na esfera tributária é o da capacidade contributiva, o qual só pode ceder ante outros valores constitucionais realmente relevantes.

28. Sobre o princípio da vedação de efeito confiscatório e a extrafiscalidade, ver cap. III, seção 3.6.

Com isso, conclui-se que a tributação extrafiscal deve atender aos aspectos já indicados do princípio da capacidade contributiva, além de dever atender a finalidade constitucionalmente relevante e aos demais requisitos do princípio da isonomia.

No que se refere às isenções, discorda-se da posição de Cecília HAMATI²⁹, quando a autora preleciona que elas constituem uma forma de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, elas deixam de atendê-lo, na medida em que pessoas dotadas de capacidade contributiva ficam dispensadas do pagamento do tributo. Sua instituição, todavia, é possível, com fulcro na argumentação desenvolvida no parágrafo anterior, de que os princípios constitucionais devem ser vistos em seu conjunto, limitando-se reciprocamente e de que o princípio da igualdade não se manifesta na seara tributária apenas através daquele da capacidade contributiva. Isso significa, entretanto, que as isenções só são admissíveis, quando sua finalidade prestigiar valores constitucionais relevantes, devendo existir coerência lógica entre o fator discriminador adotado para sua concessão, a finalidade que lhe serviu de fundamento e o benefício isentivo efetivamente concedido, satisfazendo-se, desse modo, o princípio da isonomia, segundo os critérios propostos por BANDEIRA DE MELLO e adotados neste trabalho para a verificação sobre a existência ou não de uma razão suficiente para a desigualação, sob o prisma da generalidade da tributação.

29. A Capacidade Contributiva, em Imposto de Renda — Estudos n. 16.

Também se aplica aqui a máxima da proporcionalidade (utilidade e indispensabilidade da isenção como único meio de se atingir o fim proposto e sua ponderação frente ao princípio da generalidade, o qual decorre diretamente do princípio da igualdade), sendo que deve ser feita uma verificação bem mais cuidadosa nesse caso, uma vez que as isenções ferem frontalmente o princípio da capacidade contributiva, num de seus aspectos essenciais, o da generalidade da tributação.

Nesse passo, cabe uma palavra sobre a utilização da máxima da proporcionalidade para a averiguação da constitucionalidade da tributação extrafiscal e das isenções. Quando do estudo do princípio da isonomia, estabeleceu-se que tal máxima só seria utilizada para pesquisa das hipóteses de obrigatoriedade da desigualação, e não para aquelas de simples permissão de desigualação, como é a presente, em que a liberdade do legislador para dar tratamento igual ou desigual seria maior. Ocorre que, em matéria de aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva, a liberdade legislativa é menor, uma vez que este é um princípio especial de igualdade, em que o critério para a aplicação do princípio foi especificamente escolhido pelo constituinte. De conseqüência, a esfera de liberdade do legislador é mais restrita na efetivação do princípio da capacidade contributiva do que naquele da igualdade geral (em que não há critério de igualação ou desigualação predeterminado).

CAPÍTULO V

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

5.1. As espécies tributárias na Constituição de 1988

Nesse capítulo, pretende-se verificar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a cada uma das espécies tributárias. A discussão centra-se em saber se ele é aplicável apenas aos impostos, consoante leva a crer a literalidade do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição ou se incide também sobre as demais espécies tributárias. Para tal, naturalmente é preciso começar verificando quais as espécies tributárias existentes frente ao atual Sistema Constitucional Tributário.

Não há acordo na doutrina tributária quanto à classificação dos tributos em espécies. Embora haja praticamente unanimidade no entender que os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais constituem tributos, discute-se se as espécies tributárias são duas, três, quatro ou cinco. A principal diferença entre as correntes encontra-se entre os que entendem que é possível a divisão em espécies com fundamento num só critério (do aspecto material da hipótese de incidência) e

os que pensam ser necessária a conjugação de critérios para se alcançar a adequada caracterização das modalidades tributárias, segundo a Constituição.

Entre os primeiros, encontra-se Alfredo Augusto BECKER¹, o qual divide os tributos em taxas e impostos, de acordo com a composição de sua base de cálculo, único elemento importante para se conhecer o seu gênero. Filiam-se a essa corrente, com algumas variantes, Paulo de BARROS CARVALHO², Roque CARRAZZA³, Geraldo ATALIBA⁴ e Sacha Calmon NAVARRO COELHO⁵.

Entre os segundos, tem-se Celso Ribeiro BASTOS⁶ e Hugo de BRITO MACHADO⁷, para os quais são cinco as modalidades tributárias contempladas na Lei Maior: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, classificação esta obtida com a conjugação de critérios. Também Luciano AMARO⁸ apresenta uma classificação fundada em mais de uma característica dos tributos.

Inicialmente, é mister verificar se os empréstimos compulsórios e as contribuições constituem tributos, eis que alguns juristas colocam em dúvida esse fato⁹. Marco Aurélio GRECO¹⁰ não adota uma posição sobre o assunto, mas suscita algumas dúvidas. Lembra que as contribuições não foram arroladas en-

1. Teoria Geral do Direito Tributário, pp. 338-348.

2. Curso de Direito Tributário, pp. 23-36.

3. Curso de Direito Constitucional Tributário, pp. 304-353.

4. Hipótese de Incidência Tributária.

5. Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 402.

6. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, pp. 144-161.

7. Curso de Direito Tributário, p. 46.

8. Direito Tributário Brasileiro, pp. 79-86.

9. É o caso de Hamilton DIAS DE SOUZA (Contribuições para a Seguridade Social, pp. 107-137) e de Marco Aurélio GRECO (Contribuições).

10. Contribuições.

tre os tributos pelo artigo 145 da Constituição e que o seu artigo 149 faz referência somente a alguns princípios constitucionais tributários (os dos arts. 146, III e 150, I e III).

A falta da referência aos empréstimos compulsórios e contribuições no artigo 145 pode ser facilmente explicada pelo fato desse dispositivo dizer respeito aos tributos que podem ser instituídos por todos os entes da Federação, o que não é o caso daquelas duas espécies, as quais são de competência exclusiva da União (com a exceção do parágrafo único do artigo 149).

Quanto ao fato de o artigo 149 indicar apenas alguns princípios aplicáveis às contribuições, daí não decorre necessariamente que os demais não o sejam. Pode-se sustentar que os princípios expressamente indicados são obrigatoriamente aplicáveis, enquanto os demais o serão se compatíveis com a natureza específica das contribuições. A menção expressa a alguns princípios pode ser justificada para se evitarem dúvidas sobre sua aplicação às contribuições, dada sua relevância. Sobremais, é de se considerar que, para que duas figuras tenham a mesma natureza jurídica, não é indispensável que estejam submetidas ao mesmo regime jurídico específico. Se não fosse assim, as taxas não poderiam ter a mesma natureza dos impostos. Por essa razão é que os institutos jurídicos são divididos em grupos e subgrupos, em que a proximidade de características é crescente.

Sustenta-se, pois, que as contribuições e empréstimos compulsórios são tributos, por possuírem suficientes características para pertencerem ao mesmo gênero dos impostos e taxas. São todas receitas públicas cobradas compulso-

riamente dos particulares, em moeda, e que não constituem sanção de ato ilícito. Esses traços induzem à aplicação de um mesmo regime jurídico genérico, sem prejuízo das diferenças decorrentes da pertinência dos vários tributos a distintas espécies. Essa parece ser, outrossim, a posição do Supremo Tribunal Federal¹¹.

Passando-se à questão da classificação dos tributos em espécies, impende anotar que, embora cada classificação deva obedecer a um critério determinado, nada impede a conjugação de critérios classificatórios para a formação de grupos. Não se pode dizer, por exemplo, que um tributo x seja diverso de outro tributo y, porque o primeiro tem por hipótese de incidência um fato não vinculado a uma atuação estatal e o segundo destina-se a financiar a Seguridade Social. Não é possível a comparação de duas figuras com base em critérios diversos. É preciso sempre tomar um mesmo critério de comparação entre dois objetos. Todavia, daí não se pode concluir que a comparação só possa ser feita com base num critério. Muitas vezes, é necessária a utilização de mais de um critério para a distinção entre duas coisas, sob pena de se chegar a um agrupamento muito genérico, o qual pode não se mostrar suficientemente útil no caso concreto.

Pois bem, verifica-se que a Constituição de 1988 instituiu cinco regimes tributários diversos, sendo que, para tal, ela tomou dois critérios distintos: o da materialidade da hipótese de incidência e o da destinação das receitas.

11. Esse o entendimento esposado pelo pleno do STF no RE n. 146.733/SP (RTJ 143/684), relativo à Lei n. 7.689/88, instituidora da contribuição social sobre o lucro líquido.

Se se adotasse simplesmente o critério da materialidade da hipótese de incidência, como quer a doutrina majoritária, poder-se-ia afirmar que as contribuições ora são tributos vinculados, ora tributos não-vinculados ou que ora são taxas, ora são impostos. Mas como explicar, ante a dicção do artigo 154, inciso I, da Lei Maior, a possibilidade constitucional de incidência de um imposto, instituído pela União, sobre a receita bruta? Ou como explicar a possibilidade constitucional de incidência de um imposto sobre a folha de salários, sem a utilização do instrumento da lei complementar? Ou, por outra, como se poderia explicar a possibilidade constitucional de incidência de um imposto federal sobre a propriedade territorial urbana, em razão de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública?

Poder-se-ia argumentar que a explicação para esses fatos estaria em considerar a existência de subespécies tributárias fundadas na destinação ou na restituibilidade do tributo. Assim, ter-se-ia o IPI, o IR, o imposto restituível e o imposto com destinação. Esse raciocínio, porém, não pode ser aceito. Em primeiro lugar, porque a Constituição não menciona qual a hipótese de incidência ou base de cálculo dos empréstimos compulsórios ou das contribuições (afora aquelas do art. 195). Ela dá relevância a outra característica desses tributos, que é a sua destinação. Em segundo lugar, porque essa mesma característica constaria dos dois grupos (o que certamente não ajudaria a distingui-los), visto como se pode ter não só imposto restituível ou com certa destinação, mas também taxa restituível ou com determinada destinação. Em terceiro lugar, é preciso notar que a principal finalidade da classificação dos tributos de

acordo com a materialidade de sua hipótese de incidência é a de impedir que o legislador institua taxas com características de impostos e vice-versa, burlando a repartição constitucional de competências. No caso das contribuições e empréstimos compulsórios, contudo, isso não se aplica. Nenhum problema haveria nessa intercambialidade da base de cálculo, de vez que essas espécies tributárias comportam os dois tipos de hipótese de incidência: a vinculada e a não-vinculada. E, mais, comportam também o que em matéria de impostos se poderia chamar de invasão de competência, o que leva ao quarto ponto. Para que a inclusão dos empréstimos compulsórios e contribuições como subespécies de impostos fizesse algum sentido, eles teriam de obedecer ao mesmo regime geral daqueles, atendendo sobretudo à regra do artigo 154, inciso I, da Constituição. Não é, todavia, o que acontece, sob pena de não terem qualquer função as previsões dos artigos 148 e 149 da Lei Maior, eis que a regra do artigo 154, I, teria o mesmo efeito delas¹². De fato, se os empréstimos compulsórios e contribuições devessem seguir as regras do artigo 154, inciso I, isso poderia ser feito independentemente de qualquer destinação, por meio simplesmente do uso da competência residual da União. Por conseguinte, é mister concluir que as regras dos artigos 148 e 149 foram editadas justamente para se possibilitar a instituição de tributos com o mesmo fato gerador e base de cálculo daqueles já constantes da Carta Magna, desde que destinados às finalidades indicadas naqueles dispositivos.

Dessume-se desse raciocínio que não há utilidade na classificação dos

12. Nesse sentido, confira-se a posição de Marco Aurélio GRECO, na obra "Contribuições", p. 76.

empréstimos compulsórios e contribuições entre os impostos e taxas, por isso que a principal finalidade desse critério classificatório, de evitar a burla à repartição constitucional de competências, não lhes é aplicável. Ou melhor, o critério da materialidade da hipótese de incidência não é suficiente para tal, porque não foi nele que a Lei Maior fundou a atribuição de competência para a instituição de empréstimos compulsórios e de contribuições.

É preciso abrir um parêntese para dizer que o regime das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social é muito mais parecido com o dos impostos, sendo-lhes aplicável o disposto no artigo 154, I¹³. Mas isso em razão de previsão expressa da Constituição, e não por pertencerem essas contribuições à categoria dos impostos. Tanto que a contribuição incidente sobre a receita bruta, v.g., só pode ser instituída se destinada ao custeio da Seguridade Social.

Dessas considerações, extrai-se que não é útil a adoção de classificação fundada apenas num critério para o agrupamento das modalidades tributárias, já que a Constituição adotou dois critérios para tal. Desse modo, podem ser assim divididas as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Esses grupos podem ser classificados de acordo com dois critérios básicos: o da vinculação ou não da materialidade da hipótese de incidência do tri-

13. Vale salientar que não é esse o entendimento do STF, segundo se depreende do quanto decidido na ADIn n. 1.432-3/DF, cujo pedido de liminar foi negado pelo plenário do Tribunal (RDDT n. 17/129), bem como no RE n. 228.321/RS (pleno STF, rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º.10.98, Informativo STF n. 125), ambos relativos à L.C. n. 84/96.

buto a uma atuação estatal (que permite uma terceira opção: da desimportância dessa vinculação)¹⁴ e o da vinculação constitucional ou não do tributo a uma finalidade. Conjugando-se esses dois critérios e confrontando-se o tributo instituído com os tipos estabelecidos pela Constituição (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), será possível a verificação sobre o respeito ao princípio da repartição constitucional de competências. Vê-se, pois, que o critério da materialidade da hipótese de incidência não perde sua importância. Ele poderá inclusive atuar sozinho, se a intenção for somente a de verificar se se tem uma taxa ou um imposto. Também para o exame da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às diversas espécies tributárias, é essencial essa classificação. Pode-se afirmar, por exemplo, que sua aplicação é bem mais tranqüila, quando se está diante de tributos não-vinculados.

Na seqüência, passa-se a verificar a aplicabilidade do princípio a cada uma das espécies tributárias, salvo a contribuição de melhoria, uma vez que essa espécie não é compatível com a hipótese de incidência “receita bruta”, objeto específico desta tese.

Anota-se que será procedida a análise da aplicabilidade do princípio às taxas, eis que, conquanto também essa espécie tributária não seja compatível com a hipótese de incidência “receita bruta”, as contribuições, que o são, apresentam muita semelhança com as taxas (especialmente no concernente à for-

14. Essa terceira opção é importante para a classificação das espécies, de acordo com a tipologia prevista na Constituição. Se se quiser classificar os tributos instituídos por lei, segundo esse critério, bastam as duas primeiras opções, pois ou a lei os terá instituído de forma vinculada ou de forma não vinculada a uma atuação estatal.

ma de aplicação do princípio em exame), quando sua hipótese de incidência (da contribuição) seja do tipo vinculado.

5.2. Os impostos e o princípio da capacidade contributiva

Nos termos da classificação antes apresentada, imposto é o tributo cuja hipótese de incidência descreve fato não vinculado a nenhuma atuação estatal, não devendo o produto de sua arrecadação estar destinado a qualquer fundo ou órgão específico, com as exceções previstas no artigo 167, inciso IV, da Constituição.

Não há dúvida quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos. É o que decorre da literalidade do artigo 145, parágrafo 1º, da Lei Maior. Surge alguma discussão, porém, sobre se ele é aplicável apenas aos impostos diretos ou também aos indiretos, em virtude da expressão “sempre que possível”, constante daquele dispositivo. Como visto anteriormente, parte da doutrina entende que ela diz respeito apenas ao caráter pessoal dos impostos e outra parte que também ao princípio da capacidade contributiva.

A grande maioria da doutrina tributária posiciona-se no sentido da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva à totalidade dos impostos, diretos, indiretos, pessoais e reais¹⁵.

Angela Maria da MOTA PACHECO¹⁶ é das poucas juristas que afirma a aplicação do princípio apenas aos impostos pessoais, em razão da cláusula “sempre que possível” constante do artigo 145, parágrafo 1º. Também Waldir Silveira MELLO¹⁷ é de opinião que ele se aplica somente aos impostos pessoais.

Em nossa opinião, todos os impostos devem estar submetidos ao princípio em questão, uns com maior outros com menor intensidade. Não há qualquer razão para que os impostos indiretos ou os reais¹⁸ não se sujeitem a ele. Ainda que se entenda que a cláusula “sempre que possível” se refere também ao princípio da capacidade contributiva, isso significa apenas, como lembra JUSTEN FILHO¹⁹, que não será aplicável o princípio quando isso não seja objeti-

15. Nesse sentido, ver: Fritz NEUMARK (“Princípios...”, p. 150.), Regina Helena COSTA (Princípio..., p. 54.), José Maurício CONTI (Princípios...), DOMINGUES DE OLIVEIRA (Capacidade Contributiva...), NAVEIRA DE CASANOVA (“El Principio...”), Cecilia Marcondes HAMATI (Imposto de Renda...), GIARDINA (“Le Basi...”), José Ricardo MEIRELLES (O Princípio...), MOSCHETTI (“O Princípio...”) e HERRERA MOLINA (“Capacidad Económica...”).

16. Capacidade Contributiva..., cit., p. 303.

17. Capacidade Contributiva.

18. Não é demais lembrar que os autores costumam falar em impostos diretos e indiretos e em impostos pessoais e reais. Impostos de caráter pessoal são aqueles em que se levam em conta as características pessoais dos contribuintes e impostos de caráter real são aqueles que não consideram tais características. Em que pese a crítica de alguns autores a essa classificação, como é o caso de NAVARRO COELHO (Comentários, cit., pp. 88-90) e de Roque CARRAZZA (Curso, cit., n.r. 41, p. 310), o fato é que ela foi adotada por nossa Constituição (art. 145, § 1º).

Quanto aos impostos diretos, são aqueles que não repercutem, i.e., cuja carga é suportada pelo próprio contribuinte. Já os indiretos são os que repercutem, ou seja, seus efeitos econômicos são suportados por terceiros, que não os contribuintes. Também esta classificação é objeto de críticas da doutrina (CARRAZZA, Roque. Curso..., cit., nr 41, pp. 309-310 e ATALIBA, Geraldo. Hipótese..., cit., pp. 142-143), mas ela nos parece útil, ao menos para o tema específico desse trabalho, já que se costuma analisar a capacidade contributiva nos impostos indiretos frente à pessoa que efetivamente suporta a carga tributária.

19. Ver cap. II deste título.

vamente possível, o que pode acontecer em alguns impostos indiretos ou reais, mas não certamente em todos. Demais disso, não se deve olvidar que o princípio em exame se desdobra em várias facetas, sendo que algumas delas serão sempre aplicáveis, como é o caso da composição da hipótese de incidência com fato avaliável economicamente (ângulo absoluto do princípio). Passemos, pois, à análise de cada um dos aspectos do princípio e sua aplicabilidade aos impostos indiretos e reais. Não se faz necessário seu exame frente aos impostos diretos, pois o princípio é plenamente aplicável a eles, ficando as exceções por conta da extrafiscalidade, isenções e outros incentivos fiscais, fenômenos estes já estudados.

A primeira idéia embutida no princípio, de que a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente, como dito, é aplicável sempre aos impostos indiretos e aos reais. Já se viu, aliás, que nem se poderia falar em tributo, se não fosse assim. O segundo aspecto do princípio, da generalidade, só pode ser deixado de lado diante da tributação extrafiscal, das isenções ou incentivos. O fato de se tratar de imposto indireto ou de imposto real não autoriza a desconsideração desse subprincípio. Esse fato também não autoriza a tributação com efeito confiscatório.

Os únicos aspectos que podem eventualmente ser postos de lado na imposição indireta ou na real são os da graduação do tributo de acordo com a capacidade econômica e do limite mínimo. E isso tão somente quando absolutamente não seja viável o atendimento a esses subprincípios, o que não costuma acontecer com freqüência.

Nos impostos indiretos, cujos principais exemplos são o IPI e o ICMS, utiliza-se o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, que é uma forma de graduação do tributo de acordo com a capacidade econômica presumida do contribuinte. E para a atenção ao limite mínimo de tributação, basta a isenção dos produtos básicos, como é o caso dos itens de alimentação que compõem a “cesta básica” e do vestuário destinado às classes populares. Medidas como essas, na realidade, são de rigor, pois não se pode dizer que não seja possível sua adoção. E o atendimento ao princípio da capacidade contributiva só é dispensado, quando inviável. Isso, porém, não tem sido observado pelo legislador brasileiro.

Quanto aos impostos reais, em que pese a existência de decisões do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário²⁰, é possível a sua graduação segundo a capacidade contributiva. Os impostos incidentes sobre a propriedade, por exemplo, podem ser graduados de acordo com o tamanho, localização, número de imóveis do contribuinte, etc., elementos que denotam a maior ou menor capacidade contributiva. E, conforme já se viu, essa aplicação é obrigatória, não havendo qualquer argumento aceitável no sentido de não se aplicar o princípio a esse tipo de impostos, quando isso seja perfeitamente possível, como no caso.

O argumento de que o caráter real do imposto é incompatível com a pro-

20. O STF decidiu ser inaplicável o princípio ao IPTU (RE n. 233984/SP, 1ª T. STF, rel. Min. Sydney Sanches e RE 206.010-1-SP, 1ª T. STF) e também ao ITBI (RE n. 153.771-MG, DJU de 5.9.97 e RE n. 234.105-SP, rel. Min. Carlos Velloso, 8.4.99), sempre fundado no caráter real desses impostos.

gressividade, utilizado pelo Supremo Tribunal Federal nos acórdãos relativos ao IPTU e ao ITBI, não tem nenhum apoio na Constituição, a qual dispõe que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º). Por consequência, trata-se de duas determinações diversas. Uma, de que os impostos devem ter caráter pessoal, e outra, de que devem ser graduados segundo a capacidade econômica. Não há como ler referido dispositivo no sentido de que somente os impostos pessoais serão graduados de acordo com a capacidade econômica, como parece fazer o Supremo Tribunal Federal. Nem há como sustentar a impossibilidade fática de graduação dos impostos reais de acordo com a capacidade econômica, tanto que eles foram assim graduados em alguns municípios, o que justamente levou às decisões mencionadas, de nossa Corte Maior.

Atualmente, no que se refere ao IPTU, a questão foi resolvida pelo legislador. Através da Emenda Constitucional n. 29, de 13.09.2000, inseriu-se o parágrafo 1º no texto do artigo 156, do seguinte teor: “art. 156. (*Omissis*) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá: I — ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II — ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

Conclui-se, pois, que é perfeitamente possível a adoção do princípio da capacidade contributiva tanto nos impostos indiretos, como nos reais. A única diferença em relação aos impostos diretos e aos pessoais, é que sua aplica-

ção, na hipótese em exame (impostos indiretos e impostos reais) eventualmente poderá não se dar plenamente nos aspectos da graduação de acordo com a capacidade econômica e do limite mínimo. Entretanto, mesmo em relação a esses aspectos existe a obrigatoriedade de graduação de acordo com a capacidade econômica, sempre que isso seja possível.

5.3. As taxas e o princípio da capacidade contributiva

Taxa é tributo cuja hipótese de incidência descreve fato vinculado a uma atuação estatal, sendo desimportante o destino do produto de sua arrecadação.

A aplicação do princípio às taxas não é tão tranqüila, justamente porque, sendo tributo vinculado, fica sujeita a outro princípio quanto a sua base de cálculo, que é o do custo do serviço. Vejamos o que pensa a doutrina tributária sobre o tema.

Sustentam que o princípio é aplicável às taxas, em relação aos limites mínimo e máximo de tributação, J. A. LIMA GONÇALVES²¹, GIARDINA²², Cecilia Marcondes HAMATI²³, SEABRA DE GODOI²⁴ e José Maurício CONTI²⁵. Já DOMIN-

21. Isonomia na Norma Tributária.

22. "Le Basi...", cit.

23. Capacidade Contributiva, CPT 14, ..., cit.

24. Justiça..., cit., p. 204.

25. Princípios..., cit.

GUES DE OLIVEIRA²⁶ pensa que ele é aplicável inclusive no que se refere a sua graduação de acordo com condições indicativas de riqueza do sujeito passivo. Isso sem prejuízo da aplicação a elas do princípio da remuneração.

Posição diversa é adotada por Regina Helena COSTA²⁷, a qual se coloca entre os que afirmam a impossibilidade da aplicação do princípio às taxas, que são regidas por princípio diverso: o do custo do serviço. É que a taxa consiste numa contraprestação pela atuação do Poder Público diretamente referida ao contribuinte, sendo irrelevante para medi-la a capacidade contributiva do sujeito passivo. Quanto à isenção de taxas à população carente, tal se dá em decorrência de considerações como a da desigualdade social, e não do princípio em estudo. Do mesmo sentir são Misabel DERZI²⁸, MOSCHETTI²⁹, Américo LACOMBE e Geraldo ATALIBA³⁰.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a constitucionalidade da taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários, instituída pela Lei n. 7.490/89, entendeu que o princípio da capacidade contributiva também pode ser aplicado às taxas³¹. O mesmo entendimento foi esposado em acórdão relativo à taxa de coleta de lixo municipal do município de São Carlos, em que se considerou que o fato de a alíquota de indigitada taxa variar de acordo com a metragem do imóvel não fere o disposto no artigo 145, parágrafo 1º, da Consti-

26. Capacidade Contributiva..., cit.

27. Princípio..., cit.

28. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

29. "Il Princípio...", cit.

30. Regime Tributário e Estado de Direito, em Palestras da EMAG, material publicado na página do TRF da 3ª Região na Internet.

31. RE ns. 177.835/PE; 182.737/PE; 202.533/DF e 203.981/PE, rel. Min. Carlos Velloso, 22.04.99.

tuição, sendo, ao contrário, uma forma de aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva³². E, no que se refere às custas judiciais, as quais segundo o Pretório Excelso têm natureza de taxa, o Tribunal tem dito que é possível sua cobrança sobre o valor da causa, desde que estabelecido um limite máximo, de modo que ela guarde alguma relação com o custo do serviço³³. Ou seja, mais uma vez admite a graduação da taxa de acordo com a capacidade contributiva, eis que o valor da causa não tem relação direta com o custo do serviço.

Vê-se que a maioria da doutrina advoga uma aplicação intermediária do princípio da capacidade contributiva no caso das taxas, embora haja quem o entenda inaplicável a elas e outros que sustentam sua plena aplicabilidade. No geral, porém, os autores não costumam fundamentar muito sua posição, quer no sentido da aplicabilidade, quer da inaplicabilidade do princípio às taxas, questão esta que é bastante complexa, ao menos face à Constituição brasileira.

A literalidade do dispositivo constitucional (art. 145, § 1º, CF) levaria à conclusão de que o princípio não é aplicável a outras espécies tributárias que não os impostos, dada a referência expressa a eles. Além disso, uma interpretação histórica poderia, igualmente, levar à mesma conclusão, já que no texto da Comissão Afonso Arinos, o princípio era do seguinte teor: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capaci-

32. RE n. 239.284-3/SP, 2ª T. STF, rel. min. Marco Aurélio, RDDT n. 63/195.

33. ADIMC 1926-4/PE, TP, DJU de 10.09.99, p. 2; ADI 2040/PE, DJU de 25.02.00, p. 51; AgrAg n. 170.271/SP, 1ª T. STF, DJU de 01.12.95, p. 41.697.

dade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar”³⁴. Ou seja, o texto falava em “tributos” e, na redação final, ficou constando apenas “impostos”. Ocorre que, como visto nos capítulos anteriores, o princípio em epígrafe decorre da própria idéia de justiça, assim como do princípio da isonomia (ao menos em parte), não se cingindo, assim, àquele dispositivo.

Além do mais, referido artigo menciona literalmente somente a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica. Destarte, ainda que se o fosse aplicar rigorosamente, nada se teria relativamente aos demais aspectos do princípio. Mas o fato é que nem mesmo naquele aspecto pode ser levada a efeito uma interpretação meramente literal. Há outros princípios constitucionais que devem ser considerados na análise. Assim é que os princípios da isonomia, da vedação do efeito de confisco, da justiça social (erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais) e da dignidade da pessoa humana, todos estreitamente vinculados e formando, pode-se assim dizer, a base do princípio da capacidade contributiva, consoante já estudado, aplicam-se certamente a todos os tributos. E podem conduzir à dedução de que alguns aspectos (ou mesmo todos) do princípio em exame são aplicáveis às taxas, bem como às demais espécies tributárias, que serão estudadas mais adiante.

Tendo-se em conta esse preâmbulo, pode-se dizer, desde logo, que a posição intermediária está correta, ao indicar a aplicação dos limites mínimo e máximo da tributação às taxas. Com efeito, não se deve olvidar que o limite mínimo da tributação está vinculado às idéias de dignidade da pessoa humana e

34. Conforme relata José Maurício CONTI, ob. cit.

de redução das desigualdades sociais³⁵. Daí se extrai que não pode ser negada a prestação de serviços públicos essenciais àqueles que não têm condições econômicas de pagar por eles. Por consequência, serviços como o de vacinação, embora suscetíveis de cobrança de taxa, devem ser prestados gratuitamente aos reconhecidamente pobres. O mesmo se diga quanto à assistência judiciária, emissão de certidão de óbito e registro civil. Estes têm previsão constitucional expressa de “isenção” (art. 5º, LXXIV e LXXV, CF)³⁶. Mas, em nosso entender, tal “isenção”, vinculada ao princípio da capacidade contributiva, seria, de todo modo, obrigatória, independentemente de previsão expressa na Constituição nesse sentido. Também o limite máximo, do confisco, não poderia ser ultrapassado. Não se vê, porém, muita possibilidade de que tal viesse a acontecer, considerando-se a limitação do montante da taxa pelo custo do serviço.

Quanto aos demais aspectos do princípio, aquele relativo à composição da hipótese de incidência por fato econômico, considerando-se a configuração constitucional do tributo taxa, não se afigura aplicável a ele. Já os referentes à congruência entre os diversos elementos da norma instituidora da taxa e ao cânone da generalidade da tributação, naturalmente são aplicáveis às taxas, se bem que o primeiro deles o seja mais por obra do princípio da remuneração (ou do custo do serviço). Com efeito, sendo as taxas regidas pelo princípio da remuneração, parece evidente que elas devam ter por sujeito passivo o benefi-

35. A estreita vinculação dessas idéias à tributação foi muito bem demonstrada por Marçal JUSTEN FILHO, no estudo intitulado “Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica”.

36. A Constituição fala em “isenção”, mas doutrinariamente trata-se de imunidade.

ciário (ainda que potencial) do serviço ou da atividade de fiscalização e por base de cálculo o custo do serviço.

Mas o que enseja realmente maior questionamento é o atinente à graduação das taxas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Tem-se notado a tendência do legislador a considerar esse cânone por ocasião da instituição de taxas, como a de luz e água, cujo montante aumenta progressivamente, na medida em que aumenta o consumo. Também as custas judiciais fundam-se num critério de proporcionalidade, e não de custo do serviço. E, como visto, o Supremo Tribunal Federal tem dito que o princípio é aplicável às taxas.

Parece difícil aceitar-se a adoção do critério da capacidade contributiva para as taxas, sob pena de ser ela desfigurada como uma espécie tributária. Ao invés de se ter um tributo cobrado em razão e em proporção do serviço público prestado, ter-se-á um tributo cobrado por ocasião da prestação de um serviço público, mas cuja base de cálculo não apresenta qualquer vínculo com a hipótese de incidência, porque o custo do serviço não é maior em razão da maior capacidade contributiva de seu usuário.

Em que pesem essas considerações, porém, talvez os dois critérios, do custo do serviço e da capacidade contributiva, possam ser compatibilizados. Há que se ter sempre em mente, contudo, que o primeiro é o critério essencial em matéria de taxa, podendo ser temperado com o da capacidade contributiva, tendo-se em vista objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como o da redução das desigualdades sociais. Certamente não se poderia

abandonar completamente o critério do custo do serviço, sob pena de não se ter mais um tributo da espécie taxa. Portanto, no mínimo teria de ser levado em conta o custo total do serviço. Ou seja, a forma progressiva de cobrança da taxa não poderia conduzir a que, no total (considerando-se o que é arrecadado do universo de contribuintes que utilizam o serviço) se obtivesse mais do que o custo do serviço. Também não se poderia adotar uma progressividade muito acentuada. Além disso, o critério utilizado para determinar a cobrança diferenciada deve estar ligado às características do próprio serviço prestado. Assim, o que se propõe é que é viável a adoção da presunção de que quem utiliza mais determinado serviço, tem mais capacidade contributiva, dependendo sempre do tipo do serviço em questão.

Com isso se poderia obter, concomitantemente, um tributo cujo critério básico fosse o custo do serviço, e não a capacidade contributiva dos usuários, mas temperado por este último critério, atendendo-se a um dos princípios mais básicos da Constituição, e como bem lembrado por JUSTEN FILHO³⁷, da tributação, que é o da redução das desigualdades sociais. É claro que esse princípio não pode ser levado a extremos, pois o regime econômico adotado pela Constituição é o capitalista (art. 1º, IV e art. 170, IV, CF). Mas isso não aconteceria com a leve adoção do cânone da capacidade contributiva. Vejamos um exemplo.

A taxa de energia elétrica³⁸ deve corresponder ao custo do serviço. Mas,

37. Ver estudo indicado na nota de rodapé n. 35, supra.

38. Considerando-se que se trata de taxa, e não de preço público, discussão esta, contudo, que não se pretende abordar, porque poderia dar margem a outra tese.

tomando-se a teoria exposta nos parágrafos anteriores, poder-se-ia calcular o custo total do serviço e considerar-se a quantidade média de consumidores (ainda que de forma aproximada). Da divisão desses valores, ter-se-ia o valor da taxa. Pretendendo-se aplicar o cânone da capacidade contributiva, reduzir-se-ia o valor da unidade da taxa daqueles que consomem muito pouca energia e aumentar-se-ia o valor unitário da taxa dos que consomem mais energia. Com isso, o critério básico ainda seria o custo do serviço, mas sua repartição entre os consumidores seria um pouco diversa daquela meramente comutativa. Não se justificaria, entretanto, o simples aumento do valor da taxa dos que consomem mais, pois esse tributo tem em vista o pagamento de serviços específicos e divisíveis, e não pode ser utilizado como imposto. Se se fizesse isso, sobriam recursos, os quais seriam destinados a outras finalidades, com o que já não se teria mais simplesmente uma taxa.

Poder-se-ia objetar que o temperamento na aplicação do princípio do custo do serviço, conjugando-se-o com o da capacidade contributiva, infringiria o disposto no artigo 145, parágrafo 2º, da Carta Magna, consoante sugere SEABRA DE GODOI³⁹. Não nos parece ser assim. Mesmo com a conjugação de critérios, o custo do serviço teria de ser levado em conta para a fixação da base de cálculo, com o que ela não se confundiria com a dos impostos, que têm em conta apenas a capacidade contributiva do sujeito passivo, extraída do fato escolhido para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária. O que se pretendeu evitar com o dispositivo em exame foi que o legislador instituísse

39. Justiça..., cit.

impostos disfarçados de taxa e invadissem a competência tributária de outro ente da Federação, como aconteceu no caso da antiga TRU (taxa rodoviária única), em que pretensamente se tinha uma taxa vinculada ao serviço de conservação das estradas de rodagem, mas cuja base de cálculo era o valor do veículo automotor do contribuinte. Não é o que se sugere. Na hipótese, a capacidade contributiva só poderia estar ligada a algum critério relativo ao serviço utilizado. Por exemplo, poder-se-ia estabelecer que quem viaja mais, presumindo-se sua maior capacidade contributiva, pagaria mais por unidade do pedágio cobrado⁴⁰.

Finalmente, releva considerar que, de qualquer sorte, a adoção do critério da graduação das taxas de acordo com a capacidade econômica não pode ser tida como de aplicação obrigatória pelo legislador, ao contrário do que acontece nos impostos.

5.4. Os empréstimos compulsórios e o princípio da capacidade contributiva

Caracteriza-se como empréstimo compulsório o tributo restituível, cuja hipótese de incidência pode ser tanto de tributo vinculado como de tributo não-

40. É claro que esse exemplo não é bom, porque a pessoa pode viajar mais por motivos profissionais, o que não é indicativo de maior capacidade contributiva, sendo que seria muito difícil, na prática, criar-se uma forma de distinção entre as viagens com intuito profissional e aquelas de passeio. O exemplo, portanto, tem somente uma finalidade didática, de demonstrar a diferença entre a adoção do princípio nos impostos e aquela ora proposta para as taxas, critério este que, se é de muito difícil aplicação nesse exemplo, não o é no caso das taxas de água e luz.

vinculado, mas cuja finalidade deve ser necessariamente uma daquelas do artigo 148 da Constituição, sendo relevante o destino do produto de sua arrecadação, o qual deve estar vinculado à despesa que fundamentou sua instituição. Via de regra, sua hipótese de incidência descreverá fato não vinculado a nenhuma atuação estatal, uma vez que não há qualquer proveito, sob o ponto de vista do Estado, na instituição de taxa restituível. Já a vantagem da instituição do tributo sob a forma não-vinculada está em que, nas circunstâncias especiais em que sua criação é possível, o legislador não está sujeito à discriminação de competências tributárias relativa aos impostos.

Regina Helena COSTA⁴¹ é de opinião que os empréstimos compulsórios submetem-se ao princípio, quando se caracterizam como imposto e não se submetem, quando se caracterizam como taxa.

DOMINGUES DE OLIVEIRA⁴² pensa ser aplicável o princípio conforme a composição da hipótese de incidência do tributo, sendo que, a seu ver, o princípio é aplicável para as taxas.

Pois bem, no que se refere à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos empréstimos compulsórios, o importante é saber qual o tipo de sua hipótese de incidência, se ela descreve fato vinculado ou não a uma atuação estatal. No primeiro caso, o princípio será aplicado da mesma forma que o é para as taxas. No segundo caso, que é o mais comum, ele será aplicado da mesma forma que o é nos impostos, com mais uma limitação, a de que a totali-

41. Princípio..., cit.

42. Capacidade..., cit.

dade dos recursos arrecadados não poderá ultrapassar o que é necessário frente à despesa que justificou sua instituição. Ou seja, a figura tributária assim instituída deverá respeitar todos os aspectos do princípio da capacidade contributiva e mais este último requisito. Não basta que respeite, como limite máximo, o da vedação de confisco. Seu limite máximo está muito mais aquém daquele válido para os impostos.

5.5. As contribuições e o princípio da capacidade contributiva

Vejamos o que pensa a doutrina tributária acerca da aplicação do princípio às contribuições.

Segundo GIARDINA⁴³, nas contribuições a capacidade contributiva manifesta-se combinada com o princípio do benefício.

Ao ver de DOMINGUES DE OLIVEIRA⁴⁴, as contribuições parafiscais ora são taxas, ora impostos, aplicando-se-lhes o princípio consoante a forma por elas adotada. Segue no mesmo sentido a opinião de Regina Helena COSTA.

MOSCHETTI⁴⁵ vê um caráter contributivo e solidarístico nas contribuições, inclusive naquelas dirigidas à Previdência Social. Entende aplicável a elas, portanto, o princípio da capacidade contributiva. Não se pode olvidar, no entanto,

43. "Le Basi...", cit.

44. Capacidade..., cit.

45. "Il Principio...", cit.

que o autor estuda as contribuições tendo em vista o sistema italiano.

Para Marco Aurélio GRECO⁴⁶, não há obrigatoriedade de aplicação às contribuições do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o artigo 149 da Constituição Federal não faz referência ao artigo 145, parágrafo 1º. Inobstante isso, é possível a sua aplicação às contribuições. Ela apenas não é obrigatória. Sê-lo-á, contudo, quando sua hipótese de incidência contiver fato-signo presuntivo de riqueza.

O Supremo Tribunal Federal aplicou o princípio da capacidade contributiva às contribuições, na decisão relativa à incidência ou não de Cofins sobre operações relativas a derivados de petróleo e combustíveis, em que afirmou que sua não incidência no caso feriria o prefalado princípio⁴⁷.

Observa-se que a maior parte da doutrina entende aplicável o princípio em estudo às contribuições, o que é natural, até porque a maioria dos tributaristas sustenta que elas se caracterizam ora como impostos, ora como taxas. No primeiro caso, evidentemente deverão se posicionar pela aplicabilidade do princípio, já que não há dúvida sobre sua aplicabilidade aos impostos, notadamente aos diretos.

Naturalmente, a questão da aplicabilidade ou não do princípio às contribuições depende da posição que se adote no respeitante a elas. Diante disso, passa-se a expor o entendimento adotado nesse trabalho relativamente ao te-

46. Contribuições.

47. RE n. 230.337/RN, rel. min. Carlos Velloso, Informativo STF n. 155, 28/06-1º/07/99.

ma.

Conforme visto, no que se refere às contribuições, podem ser distinguidas duas posições básicas na doutrina. Há os que sustentam ser elas impostos ou taxas⁴⁸, podendo-se falar numa subcorrente desta, que dá alguma importância à destinação, mas não o suficiente para distingui-la totalmente dos impostos e taxas⁴⁹. Outro grupo as vê como espécies diversas dos impostos ou taxas, sendo que sua característica peculiar estaria na sua destinação⁵⁰.

Considerando-se que a primeira posição já foi analisada neste estudo e refutada (entende-se que as contribuições são espécies diversas dos impostos e taxas), deve-se agora considerar a segunda corrente.

Marco Aurélio GRECO⁵¹ traz posição bastante interessante sobre as contribuições. Entende que elas se caracterizam por quatro fatores: a) a existência de um grupo, b) um motivo, que pode ser uma desigualdade interna ao grupo ou a necessidade de desenvolvê-lo ou de protegê-lo, c) uma entidade, responsável por cuidar do grupo, d) a contribuição propriamente, a qual pode servir como fonte de recursos ou como instrumento de intervenção. Aduz que sua principal característica está na finalidade, sendo importante, por consequência, o destino do produto de sua arrecadação, que deve ser em favor do grupo em

48. Otávio FISCHER, BECKER.

49. Geraldo ATALIBA, Sacha Calmon NAVARRO COELHO. Esses dois autores distinguem somente a contribuição de melhoria dos impostos e taxas. As demais contribuições, ao ver deles, constituem impostos com destinação.

50. Luciano AMARO, Marco Aurélio GRECO (citados anteriormente), Wagner BALERA (A Contribuição Social sobre o Lucro, pp. 292-322) e Susy HOFFMANN (As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário).

51. Contribuições.

função do qual foi instituída a contribuição. Observa que a vantagem não é elemento essencial do conceito de contribuição. Essencial é a idéia de “solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de uma certa finalidade”⁵². Por fim, lembra que as contribuições devem ser pensadas segundo o princípio da proporcionalidade, pois o tipo de validação ao qual elas estão sujeitas, nos termos da Constituição, é a finalística. E o princípio da proporcionalidade serve justamente para a aferição da compatibilidade entre meios e fins⁵³.

É de se concordar com essas observações. A finalidade é característica essencial, e não meramente accidental, das contribuições. Todavia, isso não significa que deva estar presente sempre o elemento vantagem ou especial benefício nas contribuições. Nem que elas só se justifiquem em função de uma despesa gerada pela atuação estatal em benefício de um grupo. O que deve é haver algum vínculo entre a finalidade e a sujeição passiva nessa modalidade tributária, pena de restar sem sentido a previsão de uma destinação como elemento essencial das contribuições. Também a base de cálculo deve ter relação com a finalidade da contribuição, sob pena de se desfigurar essa modalidade tributária, transformando-se-a num imposto. E é vedada a vinculação do produto da arrecadação de imposto, o que, entre outros motivos, torna necessária a distinção entre essas duas espécies.

No atinente à base de cálculo, sua vinculação com a finalidade significa

52. Idem, p. 83.

53. Atribui destaque também à relação entre esse princípio e as contribuições Helenilson CUNHA PONTES (O Princípio da Proporcionalidade e do Direito Tributário).

que o montante a ser cobrado não pode superar a vantagem a ser obtida ou os recursos necessários para a obtenção da finalidade que qualifica a contribuição. Se o valor da contribuição for maior do que o necessário para a finalidade que justifica sua instituição, a sobra será destinada a despesas gerais, com o que se terá um imposto, e não uma contribuição (ao menos no que se refere ao excesso).

Assim, por exemplo, o produto da arrecadação das contribuições à Seguridade Social não pode ultrapassar o necessário para as ações a ela ligadas, não podendo ser desviado para outras despesas da União. Vale dizer, o valor da contribuição não terá em conta somente a capacidade contributiva do sujeito passivo (representada pelo fato que compõe sua hipótese de incidência), mas também as necessidades do órgão (ou órgãos) ao qual ela se dirige.

Pode-se dizer, pois, que contribuição é tributo cuja hipótese de incidência pode descrever fato vinculado ou não a uma atuação estatal, mas cuja finalidade será necessariamente uma daquelas dos artigos 149 ou 195 da Constituição, sendo que deve haver uma vinculação estreita entre essa finalidade e os demais aspectos da norma tributária (a ser verificada com o auxílio do princípio da proporcionalidade), sendo relevante o destino do produto de sua arrecadação, o qual deve estar vinculado à finalidade que justifica sua instituição.

Uma análise das contribuições vigentes em nosso sistema demonstra que a maioria delas tem hipótese de incidência de tributo não-vinculado⁵⁴. Al-

54. PIS, Cofins, CSLL, contribuição ao SESC, SENAC, etc.

gumas, contudo, possuem hipótese de incidência e base de cálculo de tributo vinculado⁵⁵, ou seja, uma base de cálculo que não é exatamente igual à da taxa, mas que leva em conta basicamente o benefício gerado ou o custo do serviço, e não um fato indicador de riqueza do contribuinte.

Essa diversidade entre a hipótese de incidência das contribuições, no entanto, não induz à conclusão de que o princípio da capacidade contributiva seja aplicável no primeiro caso e não o seja no segundo, já que ele se aplica, embora de modos diversos, tanto aos tributos vinculados como aos não-vinculados, consoante anteriormente exposto.

Quando a hipótese de incidência da contribuição for aquela de tributo vinculado, aplica-se o princípio da capacidade contributiva da mesma forma explanada para as taxas. Vale dizer, devem ser respeitados os limites mínimo e máximo de tributação e o princípio da generalidade e, eventualmente, pode haver alguma graduação de acordo com a capacidade contributiva, mas sempre respeitado o limite da finalidade que gerou sua instituição. As receitas devem se destinar a cobrir as despesas do órgão e deverão estar limitadas a este montante, o que restará atendido, se a contribuição respeitar o custo da atuação que a justificou.

Sendo a hipótese de incidência de tributo não-vinculado, deverão ser respeitados os limites mínimo e máximo e o princípio da generalidade da tributação. Além disso, será necessário observar o limite do custo da intervenção

55. Contribuições profissionais.

ou do benefício esperado. Vale dizer, o limite não estará somente nos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeito confiscatório, mas também no custo total da intervenção.

O maior problema está no aspecto da graduação do tributo. Nesse caso, o critério a ser adotado variará conforme o tipo de benefício esperado. Nas contribuições vinculadas a um benefício direto, como são aquelas dos empregados à Seguridade Social, o seu valor deverá estar relacionado sobretudo a esse benefício. Pode haver alguma progressividade, mas sempre relacionada a dados do próprio benefício e sem se desconsiderar o princípio do custo da atuação. A aplicação do princípio da capacidade contributiva aqui se dá de forma semelhante àquela indicada para as taxas, com as devidas adaptações. Já nas contribuições em que não se espera um benefício direto para o sujeito passivo, a graduação pode ser feita exclusivamente tendo em vista a riqueza que compõe a hipótese de incidência, de vez que é muito difícil sua graduação relativamente ao benefício esperado, dado seu caráter indireto (ou até mesmo sua inexistência). Nada impede, entretanto, que se utilizem outros critérios para a graduação do tributo, mesmo nesse caso, desde que guardem relação lógica com a finalidade da contribuição. Isto porque não se deve olvidar que o princípio primeiro aplicável às contribuições é o da proporcionalidade de sua base de cálculo em relação a sua finalidade. Em qualquer caso, impende salientar que nunca se pode ultrapassar o limite do custo da intervenção, sob pena de haver a desfiguração da contribuição como tal.

Em síntese, o princípio da capacidade contributiva é sempre aplicável às contribuições nos aspectos dos limites mínimo e máximo e da generalidade da tributação. Mas, no que se refere à graduação do tributo, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, embora perfeitamente viável, não é obrigatória, nem mesmo quando a hipótese de incidência da contribuição seja de tributo não-vinculado.

Por fim, não se pode deixar de tecer algumas considerações acerca do disposto no artigo 195, parágrafo 9º, da Constituição, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 20, de 16.12.98, do seguinte teor: “As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”. Essa disposição contraria o princípio da capacidade contributiva. Em se tratando de emenda constitucional, pode-se colocar a questão de sua constitucionalidade.

Como estudado no capítulo quarto deste título, quando se tratou da extrafiscalidade, podem ser adotados critérios diversos da capacidade contributiva para a graduação dos tributos, desde que justificados em função de outros princípios constitucionais.

Conquanto não se trate aqui de extrafiscalidade, aplica-se o mesmo raciocínio, de que é possível a adoção de outros critérios, diversos da capacidade contributiva, desde que justificados por outros princípios constitucionais. Nas contribuições, isso é ainda mais fácil, uma vez que elas são regidas prima-

cialmente pelo princípio da solidariedade em virtude de determinada finalidade, e não por aquele da capacidade contributiva. De fato, a aplicação deste último princípio às contribuições não é obrigatória, até porque a Constituição, no artigo 149, não faz referência a ele. Assim, se a finalidade da contribuição justificar a aplicação de outros critérios para a distribuição da carga tributária, isso pode ser feito sem qualquer inconstitucionalidade.

Vejamos se a finalidade “custeio da Seguridade Social” (que é aquela das contribuições indicadas no parágrafo 9º) justifica a distinção em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. Analisemos inicialmente o primeiro critério indicado, da distinção em razão da atividade econômica. Quer-se crer que ele não justifique a distinção linearmente, i.e., sem mais considerações. Deveras, é preciso pensar se há motivo para que a manutenção da Seguridade Social interesse mais a um tipo de atividade econômica do que a outro. Em caso positivo, seria possível a distinção, mas somente ante a existência concreta desse motivo na hipótese considerada.

Acredita-se que há, efetivamente, motivos para tal distinção, sendo o mais evidente deles o da utilização mais intensiva de mão-de-obra por determinado setor de atividade econômica, o que, porém, foi colocado como discriminante apartada. Mas se pode pensar também em outros motivos, como o desenvolvimento de atividades insalubres ou perigosas por determinadas empresas, o que demanda uma maior utilização do sistema de Seguridade Social. Vê-se, portanto, que pode haver justificativa para a distinção em razão da atividade econômica. O que não se pode aceitar, contudo, frise-se é que essa dis-

tinção se dê sem que esteja presente qualquer justificativa razoável (o que poderia decorrer de uma interpretação meramente literal do dispositivo em epígrafe).

Além disso, como dito inicialmente, pode-se admitir a distinção como forma de aplicação do princípio da isonomia. É o que se passa no caso, lembrado por Marco Aurélio GRECO⁵⁶, de não ser possível tributar um determinado setor da economia com fulcro nas três bases de tributação indicadas no artigo 195, inciso I. Então, sim, seria possível a elevação da alíquota em relação a uma das bases, em função da impossibilidade de a tributação incidir sobre outra delas, com o que se estaria dando aplicação aos princípios da universalidade e da equidade do custeio da Seguridade Social (art. 195, *caput*, da CF/88), princípios estes, todavia, que nada mais são do que uma aplicação específica do princípio da isonomia e daquele da capacidade contributiva sob o prisma global.

Por conseguinte, o disposto no parágrafo 9º, *sub examen*, não tem o condão de tornar constitucional toda e qualquer distinção em razão da atividade econômica. A rigor, ele apenas explicita o que decorre já do princípio da isonomia e daquele específico das contribuições, que é o da solidariedade em função de determinada finalidade.

No que tange à utilização intensiva de mão-de-obra, a questão é mais fácil. Essa discriminante pode ser utilizada de modo mais linear, porque não se

56. Contribuições, p. 209.

pode dizer que ela não tenha relação com a manutenção da Seguridade Social. Em princípio, as empresas que utilizam maior quantidade de mão-de-obra têm mais interesse na manutenção do sistema de Seguridade Social. Nunca é demais lembrar, entretanto, que a busca do pleno emprego é princípio de nossa Ordem Econômica (art. 170, VIII, CF), o que, de certo modo, neutraliza esse fato, da relação mais intensa dessas empresas com a finalidade da contribuição para a Seguridade Social. De toda forma, não se pode dizer que seja inconstitucional a distinção de alíquotas com base na utilização intensiva de mão-de-obra.

CAPÍTULO VI

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA: UMA ANÁLISE GERAL

6.1. Notas introdutórias

Neste capítulo pretende-se verificar se o princípio da capacidade contributiva é aplicável para a tributação incidente sobre a receita bruta, o que constitui o cerne de nossa tese. Do exposto nos capítulos anteriores, extrai-se que a resposta a essa questão é afirmativa, ao menos para aqueles que sustentam a aplicabilidade do princípio aos impostos indiretos e às contribuições sociais, eis que, em nosso Sistema Tributário, são essas as principais hipóteses de tributação sobre a receita bruta.

Essa conclusão, contudo, não é suficiente. Há que se saber em que medida o princípio incide nesse caso e, sobretudo, quais os limites dessa tributação. Tal questão não tem sido objeto de discussão em nossa doutrina, mas se afigura relevante, sendo que começam a surgir alguns debates na jurisprudência a respeito dela, como os relativos à incidência de Cofins e ISS no caso de inadimplência.

Na doutrina estrangeira, pode-se encontrar algum debate sobre o tema, como se verá ao longo da exposição. Todavia, não são muitos os estudos¹ e, naturalmente, não levam em conta as peculiaridades de nosso sistema.

Ainda a título introdutório, é preciso esclarecer qual a abrangência que se atribui à expressão “receita bruta” no contexto deste trabalho. Conquanto se tenha conhecimento das inúmeras discussões que o tema tem suscitado, para o estabelecimento de qual o tipo de receitas que pode ser abrangido pelo conceito, essa não é a nossa preocupação no momento. Entender-se-á por tributação sobre a receita bruta qualquer tributação que tome por base a receita do contribuinte, sem consideração das despesas que a geraram e que não se caracterize propriamente como tributação sobre o patrimônio. Vale dizer, é a tributação de ingressos, e não de riqueza estática, sem a consideração, porém, das despesas respectivas. São tributos desse tipo os dos artigos 153, incisos I, II, IV e V; 155, inciso II; 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, e as diversas contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita bruta das empresas.

Neste capítulo, examinar-se-á a questão sob uma perspectiva geral, i.e., em relação aos subprincípios vinculados à capacidade contributiva, estudados nos capítulos anteriores. No próximo capítulo, analisar-se-ão os principais pro-

1. Quando se fala na doutrina estrangeira, na verdade, está se fazendo referência especificamente à doutrina italiana e à espanhola. Desenvolveu-se alguma pesquisa, igualmente, junto à doutrina norte-americana, à portuguesa e à francesa, onde, porém, não parece haver maior preocupação com a matéria. Mas não se tem notícia, a não ser indireta, da doutrina alemã, onde o tema da capacidade contributiva tem sido mais estudado. A falta de contato com a doutrina alemã, em que pese sua reconhecida importância na seara jurídica, deve-se à barreira da língua.

blemas concretos surgidos na tributação sobre a receita bruta.

6.2. Índices de Riqueza

Variaram, ao longo do tempo, os índices tidos como indicadores de riqueza das pessoas. O seu estudo é essencial para o presente trabalho, uma vez que, como visto, o primeiro aspecto do princípio da capacidade contributiva é o de que a tributação deve incidir sobre fato indicativo de riqueza, o que, inclusive, é primordial para a qualificação de uma norma como tributária.

Segundo conta Douglas YAMASHITA, no século XVII, tinha-se o solo como o melhor indicador de capacidade contributiva. No século XIX, com a Revolução Industrial, passa a ser importante o capital. Já entre o final do século XIX e meados do século XX, o acréscimo de poder de disponibilidade econômica ou renda *lato sensu* passou a ser tido como o melhor índice². Passa-se a entender que o patrimônio (ou capital) nada mais é do que renda acumulada e o consumo, renda despendida. Daí concluir o autor que:

Portanto, se a capacidade contributiva corresponde a renda, patrimônio (renda acumulada) ou consumo (renda despendida) e ela termina onde começa o confisco que leva à sua destruição, logo, parece evidente que todo tributo que não onere nem a renda, nem o patrimônio (renda acumulada), nem o consumo (renda despendida) tem *efeito de confisco*. Pode parecer improvável que se instituem tributos com esse efeito de confisco, mas não é. Infelizmente, há diversos falsos indicadores de capacidade contributiva, tais como o faturamento, as receitas, o valor agregado, os juros potenciais e uma infinidade atos jurídi-

2. Confisco como Efeito Tributário e sua Proibição Constitucional, p. 265.

co-negociais [sic]³ destituídos de substância econômica.⁴

José Ricardo MEIRELLES⁵ assevera que, inicialmente, o principal índice de riqueza era o patrimônio. Com o tempo, passou a ser a renda, sendo que hoje, de acordo com a Ciência Econômica, podem ser indicados os seguintes índices de capacidade contributiva: o patrimônio, as despesas e os incrementos patrimoniais.

José Maurício CONTI⁶ afirma que são três os critérios a serem considerados para a mensuração da capacidade contributiva: a renda auferida, o consumo (ou renda despendida) e o patrimônio (ou renda acumulada). A renda auferida costuma ser considerada o melhor critério, por ser o mais abrangente, já que inclui tudo o que o indivíduo recebeu e tudo o que pode gastar, além de ser o critério que permite a melhor gradação de acordo com a capacidade econômica. Aqueles que defendem o consumo como o melhor critério, relata o autor, fazem-no por entender que o consumo é um ato egoísta e anti-social. Quanto ao capital, defende-se sua inclusão ao argumento de que os bens podem gerar renda. Há, ainda, diz o autor, quem sustente a existência de um quarto critério: a transferência de bens.

Comenta Aliomar BALEEIRO⁷ que, conforme se diz desde Adam SMITH, ao final, a tributação subtrai sempre uma parcela da renda, variando apenas o momento ou aspecto dela. Atinge-a diretamente como imposto sobre a renda ou

3. Provavelmente, o autor quis dizer 'uma infinidade de atos...'

4. Aut. cit., ob. cit., p. 264.

5. O Princípio da Capacidade Contributiva.

6. Princípios Tributários..., cit.

7. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 748.

atinge sua acumulação, com a tributação de elementos patrimoniais ou atinge seu consumo ou investimento. Essa é, igualmente, a posição de BALEEIRO, para quem o imposto atinge sempre a renda ou o capital, ainda que a tributação possa incidir sobre variados indícios destes⁸.

GIARDINA⁹ ensina que, de um ponto de vista teórico, a melhor noção de riqueza é aquela que faz referência ao complexo das satisfações e utilidades que o indivíduo extrai dos bens e serviços que tem à disposição. Todavia, essa noção não se presta a uma mensuração objetiva, razão pela qual é preciso recorrer a uma noção mais empírica, ligada à possibilidade de avaliação monetária dos bens. Assim é que as utilidades que não sejam passíveis de troca em moeda não devem entrar no conceito de riqueza. O autor faz um extenso estudo do assunto, relatando que se discute sobre a possibilidade de tributação do capital. Há quem entenda não ser possível a tributação concomitante do capital e da renda, por serem ambos aspectos da mesma realidade. Já há quem observe, como é o caso de KALDOR, que o capital é suscetível de imobilidade autônoma. Leciona ele que capital e renda não se confundem, sob o ponto de vista da mensuração da capacidade contributiva, porquanto cada um, de per si, constitui fonte de poder de consumo (de gasto). GIARDINA lembra, ainda, a tese da preferibilidade da imposição do consumo, fundada no argumento de que o indivíduo, quando gasta, impõe uma carga ao resto da coletividade. O autor, porém, diz preferir o conceito de capacidade contributiva vinculado ao de riqueza disponível, por estar ele perfeitamente de acordo com a consciência coleti-

8. Uma Introdução à Ciência das Finanças, pp. 258-9.

9. "Le Basi...", cit.

va. A seu ver, são indícios imediatos de força econômica a posse, a produção e a aquisição de riqueza. Menciona também a existência de fatos que constituem indícios indiretos de capacidade econômica, como é o caso da transferência e consumo de riqueza. Anota que esses fatos fazem presumir a existência de riqueza, o que, todavia, nem sempre corresponde à realidade. A venda de um bem pode se dar em virtude da situação de necessidade do vendedor. Nesse hipótese, contudo, a solução não é a anulação da lei, mas sua descon sideração no caso concreto, em que fique caracterizada a inexistência de capacidade contributiva. Isso porque não se pode ter a lei por inconstitucional, de vez que o legislador não pode considerar senão o que acontece na generalidade dos casos.

Relata NEUMARK¹⁰ que, desde Adam SMITH, se impôs a idéia de que a renda constitui o melhor indicador de capacidade contributiva. Mas, a seu ver, também o patrimônio é um bom indicador. A sua posse confere uma força econômica independente de sua rentabilidade. Observa o autor que se se aceitar a renda como índice de capacidade contributiva, ainda que se tenha em conta também a capacidade contributiva adicional gerada pelo patrimônio, todos os impostos, além do IR, deverão ter como raiz fundamental a renda, o que causa grandes dificuldades metodológicas. Tratando do sistema tributário ideal, predica o autor que seu primeiro pilar deve ser o IR, vindo em segundo lugar o imposto sobre o consumo e contando-se também com um imposto sobre o patrimônio. Anota que, efetivamente, nos países desenvolvidos, o IR é um dos im-

10. "Principios...", cit.

postos mais importantes do sistema. Finalmente, diz que continuam existindo impostos desvinculados da capacidade contributiva, nos sistemas fiscais atuais, como são os impostos de tráfico.

CASANOVA¹¹ analisa um caso específico: o do tributo incidente sobre atividades econômicas. Expõe a existência de divergência, na Espanha, quanto a este ser ou não um indicador de capacidade contributiva. De um lado, está o Tribunal Superior de Justiça de Canárias, que entende constitucional o imposto, mas aceita que o contribuinte prove que não alcançou em sua atividade particular o benefício médio presumido pela lei para o seu setor de atividade econômica. De outro lado, se encontra o Tribunal Superior de Justiça de Castilha-La Mancha, para o qual é sempre constitucional o imposto, não importante se num dado caso concreto não se obtém o retorno financeiro esperado. O autor não concorda com essa postura, afirmando que o fato imponible deve ser sempre revelador de riqueza, o que não acontece no caso, já que o desenvolvimento de atividade econômica nem sempre produz riqueza.

No entender de MOSCHETTI¹², é incorreto identificar capacidade contributiva com renda. Aquela é uma aptidão complexa, formada por vários índices parciais, dentre os quais se encontram a renda, o patrimônio e as despesas.

HERRERA MOLINA sustenta que o princípio da capacidade econômica exige que se grave a riqueza real, e não meramente nominal, o que significa que: “a) o imposto não deve gravar a ‘capacidade produtiva’, mas a riqueza efetiva-

11. “El Principio...” cit.

12. “Il Principio...” cit.

mente obtida; b) não cabe estabelecer presunções *iuris et de iure* que imputem uma riqueza meramente 'provável' ao contribuinte; c) não cabe gravar rendimentos puramente nominais."¹³ Na seqüência, o autor esclarece melhor essas colocações. Diz ele:

O gravame da riqueza 'que deveria ser produzida' ("Soll- Ertrag") pode constituir um mero instrumento de estimação objetiva baseado em considerações de praticabilidade administrativa ou luta contra a fraude. Neste caso, será necessário ponderar se estamos ante uma medida necessária para evitar uma maior lesão ao princípio da capacidade econômica, dada a impossibilidade prática de impor um regime de estimação direta. Tais considerações são também aplicáveis aos casos em que o legislador utilize presunções ou ficções jurídicas para evitar a fraude ou facilitar a aplicação do imposto.

O gravame dos rendimentos que 'deveriam' ter sido obtidos pode fundar-se também numa finalidade extrafiscal: o melhor aproveitamento da riqueza; é dizer, pode encontrar fundamento na função social da propriedade. Pois bem, a função social não é senão uma reformulação do princípio da solidariedade, e este constitui o fundamento mesmo do dever de contribuir. Assim se explica — sem prejuízo de um concreto controle de proporcionalidade — que possa justificar-se uma restrição ao direito a tributar segundo a capacidade econômica.¹⁴

Vale dizer, o doutrinador entende que não se pode tributar a riqueza meramente provável, a não ser que essa medida se justifique para se evitar a fraude, facilitar a cobrança do imposto ou por fins extrafiscais, conclusão esta à

13. "Capacidad Económica...", cit., p. 119, livre tradução do espanhol. No original: "a) el impuesto no debe gravar la 'capacidad productiva', sino la riqueza obtenida efectivamente; b) no cabe establecer presunciones *iuris et de iure* que imputen una riqueza meramente 'probable' al contribuyente; c) no cabe gravar rendimientos puramente nominales."

14. Aut. cit., ob. cit., pp. 119-20, livre trad. espanhol, itálicos do texto. No original: "El gravamen de la riqueza 'que debería producirse' (*Soll-Ertrag*) puede constituir un mero instrumento de estimación objetiva basado en consideraciones de practicabilidad administrativa o lucha contra el fraude. En tal supuesto habrá que ponderar si estamos ante una medida necesaria para evitar una mayor lesión del principio de capacidad económica, dada la imposibilidad práctica de imponer un régimen de estimación directa. Tales consideraciones son también aplicables a los supuestos en que el legislador utilice presunciones o ficciones jurídicas para evitar el fraude o facilitar la aplicación del impuesto."

El gravamen de los rendimientos que 'deberían' haberse obtenido puede basarse también en una finalidad extrafiscal: el mejor aprovechamiento de la riqueza; es decir, puede encontrar anclaje en la *función social de la propiedad*. Ahora bien, la función social no es sino una reformulación del principio de solidaridad, y éste constituye el fundamento mismo del deber de contribuir. Así se explica — sin perjuicio de un concreto control de proporcionalidad — que pueda justificarse una restricción al derecho a tributar según la capacidad económica."

qual só se vai chegar através do controle de proporcionalidade. Ao analisar o imposto sobre atividades econômicas, aduz o jurista que o exercício de uma atividade econômica, por si só, não constitui um indicador de capacidade contributiva, porquanto inclusive as empresas que tenham sofrido prejuízo ficam sujeitas ao imposto.

Vê-se que a questão relativa aos índices que servem como indicadores de capacidade contributiva é complexa. Mas ela é essencial ao estudo da tributação incidente sobre a receita bruta, de modo a se saber se esta constitui ou não um tal índice.

A maioria dos tributaristas entende que são índices de riqueza a renda, o patrimônio e o consumo, sendo que alguns procuram mostrar que, na verdade, todos eles se resumem na renda, em seus vários momentos: renda auferida, renda acumulada, renda despendida.

Aprofundemos mais um pouco a pesquisa. Capacidade contributiva, como se sabe, é a possibilidade de contribuir para as despesas públicas. Ora, é evidente que, para isso, é preciso haver riqueza, a qual é constituída pelo patrimônio (ou capital ou ativos) e pela renda da pessoa. Isso é o que constitui a riqueza individual. Um indivíduo é tanto mais rico, quanto mais patrimônio e renda possuir.

O Dicionário Houaiss traz a seguinte definição de riqueza, sob o ponto de vista econômico: "Conjunto de bens econômicos que tenha utilidade en-

quanto tal, que atenda às necessidades humanas ou que seja passível de domínio, posse, uso, etc.”¹⁵.

Não é muito diferente a definição de Paulo SANDRONI: “Conjunto dos bens e serviços à disposição de uma coletividade, um grupo social ou um indivíduo”¹⁶.

Tratando especificamente da riqueza de um indivíduo, dizem BANNOCK, BAXTER e REES que ela:

É o conjunto global dos seus haveres tangíveis ou intangíveis que possuam um valor de mercado. Quer dizer que devem poder ser trocados ou por moeda ou por outros bens, isto é, que a sua propriedade pode ser transferida. Este conceito inclui não só bens físicos, tais como casas, bens para venda, ações, contas bancárias, etc., mas também negócios e contactos profissionais, e mesmo os conhecimentos especializados que o indivíduo porventura possua. Estas últimas formas de riqueza têm valor de mercado na medida em que possam ser trocadas no mercado.¹⁷

Leciona NAPOLEONI¹⁸ que a riqueza, como conjunto de bens econômicos que é, pode ser considerada de duas formas. A primeira é a estática. Toma-se um determinado momento no tempo e verifica-se quais os bens econômicos disponíveis para o indivíduo naquele momento, o que costuma ser chamado de patrimônio. A segunda forma é a dinâmica. Verifica-se o fluxo de riqueza entre dois momentos, isto é, num período de tempo. É o que se conhece por renda.

Alguns economistas incluem bens imateriais como riqueza do indivíduo (BANNOCK, BAXTER e REES). É preciso notar, porém, de um lado, que nem todos

15. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, p. 2461, verbete n. 9.

16. Novíssimo Dicionário de Economia, p. 532.

17. Dicionário de Economia, p. 374.

18. Curso de Economia Política.

compartilham dessa idéia. Petreli GASTALDI¹⁹, por exemplo, assevera que os serviços imateriais não constituem riquezas, mas causas das riquezas. Traz também a posição de BASTIAT, segundo o qual, para se fazer um inventário de riquezas, levam-se em conta apenas os valores materiais, embora isso possa produzir resultados relativos; porque os imateriais não são facilmente comparáveis.

De outra parte, no Direito Tributário certamente não se poderia aceitar um conceito tão dilargado de riqueza, sob pena de se ficar sem parâmetros para a tributação. Demais disso, qualidades das pessoas, como a beleza ou a inteligência ou mesmo a força de trabalho, não podem ser trocadas diretamente no mercado. Apenas seu uso pode ser cedido ou empregado em atividades que gerem valor econômico. Destarte, em que pese a importância de se conhecer o nível de educação dos cidadãos do país para se ter uma medida melhor da riqueza nacional, o mesmo não se pode dizer quanto à riqueza individual, já que nem todos os indivíduos conseguirão transformar qualidades tidas como positivas (beleza, inteligência, cultura) em meios de satisfação de suas necessidades.

Por conseguinte, da análise do conceito econômico de riqueza, extrai-se, mais uma vez, que ela será igual ao patrimônio da pessoa mais sua renda. Com efeito, algumas definições falam diretamente no conjunto dos haveres ou bens dos indivíduos que possuem valor de mercado (BANNOCK, BAXTER e REES e NAPOLEONI). Outros conceituam riqueza como conjunto de bens e serviços

19. Elementos de Economia Política.

capazes de satisfazer as necessidades humanas. Considerando-se que para a obtenção desses bens e serviços é preciso moeda, chega-se novamente ao mesmo resultado: riqueza é o conjunto de bens que possuem valor de mercado (moeda ou o que possa ser transformado em moeda). Ou, em outras palavras, patrimônio, no sentido estático ou dinâmico (renda).

Outra abordagem que conduz à mesma conclusão é aquela relativa ao estudo da função consumo em Economia. Este, na Ciência Econômica, é tido como função da riqueza e é estudado sobretudo com base na renda e no patrimônio de uma pessoa, apesar de se considerar a existência de outros fatores, alguns psicológicos, que influenciam o consumo. Mas, como base, estuda-se a renda disponível e, em menor medida, a renda acumulada²⁰. Esta, por considerar-se que, quanto maior ela for, maior também a disposição da pessoa para consumir sua renda disponível, pois diminui a preocupação com sua reserva. Depreende-se, pois, mais uma vez, que, para os economistas, a riqueza está diretamente vinculada à renda disponível e, em segundo lugar, ao patrimônio. Isso é o que decorre, outrossim, de uma análise do significado do vocábulo na linguagem comum.

Tem-se, pois, que a renda e o patrimônio constituem os dois índices de

20. Ver sobre isso SHAPIRO, Edward. Análise macroeconômica; TORRES, Ivo. Macroeconomia e ROSSETI, José Paschoal. Introdução à Economia.

riqueza por excelência²¹. Sabe-se, no entanto, que a tributação costuma trabalhar com outros índices, dentre os quais sobressai o consumo, não só no Brasil, mas na maior parte dos sistemas jurídicos do mundo ocidental. Estaria, nesse caso, sendo desconsiderado o princípio da capacidade contributiva?

Nesse ponto, é preciso fazer uma distinção entre os índices de riqueza. Há os diretos, que são o patrimônio e a renda. Mas há também os indiretos. Segundo exposto supra, alguns autores não aceitam esses índices ou, em todo caso, não aceitam todos aqueles índices que têm sido utilizados pelas legislações. Assim Douglas YAMASHITA, para quem constituem falsos indícios de capacidade contributiva o faturamento, as receitas, os atos jurídicos negociais. NEUMARK insurge-se contra os impostos de tráfico. CASANOVA e HERRERA MOLINA sustentam que o exercício de atividade econômica, por si só, não constitui indício de capacidade econômica, porque inclusive as empresas que tenham sofrido prejuízo ficam sujeitas ao imposto.

Já se vê que não é pacífica a possibilidade de utilização de índices indiretos de capacidade contributiva. O único deles que é aceito mais tranqüila-

21. Em verdade, não é tão pacífico que o patrimônio constitua um índice de riqueza. Há uma doutrina que entende que só a renda constitui índice de riqueza tributável. A tributação sobre o patrimônio teria de ser paga com os rendimentos dele provindos. Não se adota, porém, essa tese. O patrimônio é renda acumulada, sendo, por si só, um índice de riqueza, não se devendo confundir capacidade contributiva com capacidade financeira, como alerta Rejane BARBOSA (O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 122). Parece evidente que uma pessoa que tenha uma renda disponível igual à de outrem, mas que detenha um patrimônio de grande monta, é muito mais rica. O patrimônio representa, ele próprio, poder de consumo. De uma parte, significa a desnecessidade de se pagar pelo uso de bens que se possui e, de outra parte, significa uma reserva, da qual sempre é possível o indivíduo se desfazer, transformando-a em moeda, quando necessário. O fato de a renda, que deu origem ao patrimônio, já haver sido tributada, também não pode impedir de se o considerar como índice próprio de riqueza. É que o simples fato de ter sido possível a acumulação da renda representa um poder econômico aumentado em relação àqueles cuja renda não é suficiente para permitir a acumulação. E, num sistema em que se tributa o consumo, vale lembrar que há, igualmente, dupla tributação da renda para os que preferem não acumular bens.

mente é o consumo.

A nosso sentir, os indicadores indiretos são aceitáveis, sempre que fundados numa presunção legítima da existência de riqueza. Enquadrar-se-ia o consumo como um índice desse tipo? Seguramente. Como visto, o consumo justamente é estudado na Economia como função da riqueza, sendo que é considerada a existência de outros fatores (principalmente psicológicos), mas todos secundários. E parece óbvio que a aquisição de bens de consumo e de serviços depende exatamente da existência de poder econômico. É uma parte desse poder econômico, precisamente, que é subtraída pela tributação. Esse, provavelmente, o motivo de não haver dúvida entre os tributaristas sobre a possibilidade da tributação incidente sobre o consumo.

Ocorre que não é possível tributar-se diretamente o consumo, já que seria inviável a arrecadação de tributo cujo sujeito passivo fosse o consumidor. Em vista disso, a chamada tributação sobre o consumo em verdade acaba incidindo sobre a receita das empresas, o que cria uma situação *sui generis* sob o prisma do princípio da capacidade contributiva, pois há dois sujeitos cuja capacidade contributiva passa a importar.

Nesse sentido, é elucidativa a lição de MOSCHETTI²². Ensina ele que no IVA se passa um fenômeno peculiar. O sujeito passivo tributário é diverso do sujeito que suporta o peso do tributo. Isso é possível, porque o conceito de concurso para as despesas públicas é mais amplo do que o de obrigação tribu-

22. "Il Principio...", cit.

tária. Quem suporta o peso do tributo, no IVA, é o chamado contribuinte de fato, como se depreende do mecanismo do tributo. No entanto, isso não significa que ele seja o único atingido pela carga tributária. O sujeito passivo também concorre para as despesas públicas, na medida em que é forçado a antecipar com dinheiro próprio o tributo, recuperando-o mais tarde, por ocasião da venda da mercadoria.

Também NEUMARK²³ parece considerar a existência de duas capacidades contributivas que, de alguma forma, acabam sendo atingidas, embora o alvo seja aquela do consumidor. Diz ele que, como regra, as diferenças de tratamento no IVA só se justificam à vista do diverso caráter das necessidades a serem satisfeitas pelos bens sobre os quais ele incide, visto como se trata de tributo concebido para repercutir. Excepcionalmente, poderá haver tratamento diverso, acaso se comprove que, numa determinada hipótese, não ocorre a repercussão prevista em lei, sendo o tributo pago pelo sujeito passivo.

Pode-se colocar a questão, pois, de se saber se se pode falar na existência de uma tributação incidente sobre o consumo ou se, na realidade, o que há é uma tributação incidente sobre a receita bruta das empresas.

E a Constituição brasileira introduziu mais um ingrediente nessa problemática, pois, além de possibilitar a tributação do consumo na forma tradicional, por meio da incidência de tributo sobre o valor de cada operação mercantil ou de industrialização (IPI, ICMS), possibilita ainda a incidência de tributo sobre a

23. "Principios...", cit.

receita bruta total das empresas, incluindo nesta operações não relacionadas diretamente à tributação do consumo.

Independentemente da conclusão que se alcance a propósito dessa indagação, o que será objeto das próximas seções, é preciso, desde logo, deixar claro que, de qualquer modo, a tributação sobre a receita bruta é constitucional em nosso país, já que estabelecida expressamente pela Constituição, sendo que o Supremo Tribunal Federal e a doutrina em geral não têm considerado aplicável a tese da inconstitucionalidade das normas constitucionais de Otto BACHOF, posição esta que se acolhe neste estudo.

Isso não impede, porém, que se analise a compatibilidade desse tipo de tributação com o princípio da capacidade contributiva, porquanto este é um princípio tributário geral, que se aplica sempre, na medida do possível²². E é perfeitamente viável a compatibilização deste princípio com a tributação incidente sobre a receita bruta, como se verá mais adiante.

6.3. Tributação sobre a receita bruta e sua relação com o consumo (como índice de riqueza)

22. O STF inclusive aplicou esse princípio, entre outros, à norma do art. 155, § 3º, da CF, preconizando que se estaria desrespeitando o princípio da capacidade contributiva, caso se entendesse que as empresas mineradoras e distribuidoras de combustíveis não estão sujeitas ao pagamento da Cofins, numa interpretação literal daquele dispositivo (RE n. 230.337/RN, rel. min. Carlos Velloso, j. em 1º.07.99, Informativo STF n. 155, de 28/06-1º/07/99). Ou seja, a Corte utilizou o princípio para interpretar uma norma constitucional expressa, fazendo uso da chamada interpretação restritiva, que é exatamente o que ora se propõe: considerar possível a incidência de tributo sobre a receita bruta, mas sem que se descuide do respeito ao princípio da capacidade contributiva.

A pesquisa da relação da tributação sobre a receita bruta com o consumo coloca duas questões. A primeira delas consiste em saber se há alguma relevância no fato de a lei ter por objetivo a tributação do consumo, ao instituir um tributo sobre a receita bruta da empresa. A segunda consiste em saber se há hipóteses de tributação da receita bruta das empresas que não impliquem numa tributação do consumo. Esta parece ser a posição de YAMASHITA, o qual, conforme se estudou, afirma que o consumo é um índice de capacidade contributiva, mas entende inconstitucionais índices como o faturamento ou as receitas da empresa.

A resposta a essas questões está vinculada à adoção ou não da classificação dos tributos em diretos e indiretos e ao fenômeno da repercussão da carga tributária.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos, fundada na repercussão da sua carga econômica, tem sido refutada por parte substancial da doutrina tributária, segundo a qual não interessa saber quem suporta a carga econômica do tributo²³.

Em várias situações, porém, interessa ao Direito saber quem suporta a carga econômica. Uma delas é exatamente a do princípio que é objeto deste estudo, da capacidade contributiva. Além disso, tem-se o artigo 166 do Código Tributário Nacional e o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Ora, se não se pudesse levar em consideração a pessoa verdadei-

23. Veja-se, por todos, CARRAZZA, Curso, cit., pp. 309-10, nota de rodapé n. 41.

ramente atingida pela carga tributária, nenhum sentido teria dito princípio constitucional.

Por consequência, concluindo-se da utilidade dessa distinção frente ao sistema nacional, o problema está em saber de sua viabilidade, isto é, se é possível classificar os tributos conforme ocorra ou não a transferência de sua carga econômica. É que parte da doutrina considera que não há como se prever a efetiva ocorrência da repercussão da carga econômica. Outra parte afirma ser desimportante a ocorrência da repercussão econômica, desde que ela seja pressuposta pela lei. E há também quem afirme que a tributação sobre o consumo é inconstitucional, se não ocorrer a repercussão econômica. Vejamos.

HERRERA MOLINA²⁴ traz a opinião de C. THEILE sobre o IVA (imposto sobre o valor agregado), para quem a repercussão ordenada pelo legislador não se produz na prática. O que ocorre é um aumento de preço dos produtos, embutindo o tributo, o que leva, porém, a uma redução da demanda. Em razão disso, THEILE pensa que o IVA não atende ao princípio da capacidade econômica. MOLINA expõe também a opinião contrária, de SÖHN, o qual sustenta que basta que a lei configure o imposto para repercutir para o consumidor final, pouco importando se isso realmente acontece na prática. Já MOLINA adota posição intermediária. Assevera ele que o IVA é um imposto sobre o consumo, não sobre a empresa, sendo que as deficiências práticas da repercussão constituem uma consequência não desejada da imposição sobre o consumo. Elas devem ser

24. "Capacidad Económica...", cit.

admitidas, em razão do princípio da praticabilidade, desde que não atinjam proporções alarmantes. Em casos excepcionais, devem ser adotadas cláusulas de equidade, de forma a evitar que o imposto recaia sobre as empresas de modo desproporcional.

Semelhante à de THEILE é a posição de LAPATZA²⁵, para quem o princípio da capacidade econômica exige que a lei se estruture de forma a gravar o consumo no IVA, o que deve ser feito de modo a se viabilizar sua repercussão. Não basta uma declaração de intenções. É preciso que a lei estabeleça mecanismos que tornem real, efetiva, a repercussão do tributo.

CASANOVA²⁶ relata que, no tema da relação entre a translação do efeito econômico do tributo e o princípio da vedação de efeito confiscatório, podem ser encontradas duas posições principais. Uma delas, que é geralmente adotada pela doutrina argentina, tem uma conotação economicista, ou como ela pretenderia ser chamada, realista ou não formalista. Ela atribui consequências jurídicas ao fenômeno econômico da translação da carga tributária, o que se vincula à distinção entre contribuinte de fato e de direito. Parte dos adeptos dessa corrente pensa ser mais importante a distinção entre tributos efetivamente trasladados e os não trasladados, por considerar possível que um tributo indireto não seja repercutido por impossibilidade fática. Assim pensa García BELSUNCE, para quem, em alguns casos, os impostos sobre o consumo incidem sobre o capital ou a renda, por não estarem presentes as circunstâncias fáticas neces-

25. "Sujetos Pasivos y Capacidad Económica", *in* RDT n. 59/160.

26. "El Principio...", cit.

sárias a sua translação. E, nesses casos, o tributo pode ter efeito confiscatório. A outra posição é a dos que negam relevância à translação, que seria mero fato econômico, a menos que ela esteja expressamente prevista na própria norma (ou em outra). Se a repercussão se dá fora dos esquemas legais, não pode ser considerada do ponto de vista do Direito Tributário e só será contribuinte o de direito, devendo-se analisar a confiscatoriedade exclusivamente em relação a ele.

BECKER²⁷ distingue a repercussão econômica da repercussão jurídica do tributo. A primeira se dá quando o contribuinte transfere o ônus econômico do tributo para terceiras pessoas. A segunda acontece quando o legislador cria mecanismo (de reembolso ou de retenção na fonte) destinado a permitir que o contribuinte de direito transfira o ônus econômico do tributo. Mas calha advertir que a repercussão jurídica do tributo não garante sua repercussão econômica. Importa para o Direito a primeira, sendo totalmente inadequada a classificação dos impostos em diretos e indiretos, fundada em sua repercussão econômica, por não haver a doutrina, até hoje, conseguido estabelecer quando efetivamente se dá tal repercussão.

Essa, outrossim, a lição de Gilberto de ULHÔA CANTO²⁸, o qual procura demonstrar que os estudiosos de matemática financeira escreveram centenas ou milhares de páginas sobre o assunto, sem, contudo, ter conseguido concluir precisamente em que condições se dá a repercussão econômica do tributo.

27. Teoria Geral do Direito Tributário.

28. Repetição do Indébito, *in* CPT n. 8, pp. 7-9.

Da leitura dessas posições, surgem alguns questionamentos: a falta da repercussão econômica da tributação sobre o consumo conduz à inconstitucionalidade do tributo? Ou basta a previsão pela lei de mecanismo que permita a repercussão, não importando se ela de fato ocorre? Ou se poderia dizer da total irrelevância da consideração da ocorrência de qualquer tipo de repercussão, por se tratar de questão extrajurídica?

Como visto, pensa-se não ser extrajurídica a questão da repercussão, tanto que se adota a distinção dos tributos em diretos e indiretos. Acredita-se, todavia, não ser possível, frente ao sistema tributário nacional, a adoção da posição de THEILE e de LAPATZA, de que a simples impossibilidade prática de repercussão do tributo acarretaria sua inconstitucionalidade, por ferir o princípio da capacidade contributiva²⁹. Nada impede a tributação da receita bruta da empresa, atingindo-se a capacidade contributiva da empresa (e não do consumidor), caso se constate a não ocorrência da repercussão prevista em lei. Esse tipo de tributação não fere necessariamente o princípio da capacidade contributiva.

Qual, porém, a repercussão que importa: a jurídica ou a econômica? Como visto, CASANOVA relata haver duas correntes na doutrina argentina: uma que empresta importância à repercussão econômica e outra à jurídica. A nosso ver, para a classificação dos tributos em diretos e indiretos, parece importar a repercussão jurídica. Vale dizer, se o tributo foi planejado pela lei para repercu-

29. Com isso, note-se bem, não se quer dizer que essa posição esteja incorreta frente ao sistema espanhol. Apenas que ela não se aplica ao sistema brasileiro, que é bastante diverso.

tir. Isso porque seria muito difícil a distinção dos tributos em razão da repercussão econômica, uma vez que, conforme lembrado por BECKER e por ULHÔA CANTO, os estudiosos do tema não chegaram ainda a nenhuma conclusão sobre a questão, sendo que a pretensão das empresas é de fazer todos os tributos repercutirem economicamente. E nem poderia ser diferente, dado que as empresas existem para gerarem lucros, para o que devem somar todos os seus custos ao preço do produto que vendem, aí incluídos os custos tributários.

Com base na repercussão jurídica, podem-se dividir os tributos em diretos e indiretos, sendo os primeiros aqueles em que não há previsão legal de repercussão e os segundos aqueles em que há previsão legal de sua repercussão³⁰. Essa previsão pode ser expressa, como nos casos de retenção na fonte, mas pode também estar implícita na lei.

Dois elementos são importantes para se considerar a presença ou não de tal previsão implícita: a) possibilidade teórica de ocorrer a repercussão econômica; b) a estruturação do tributo de molde a ser atingida preferencialmente a capacidade contributiva de terceira pessoa, que não o sujeito passivo tributário. Analisar-se-á, na seqüência, a hipótese mais comum, sobretudo na tributação sobre a receita bruta, que é a de se procurar atingir a capacidade contributiva do consumidor.

A possibilidade de ocorrer a repercussão econômica costuma estar presente em qualquer tipo de tributação incidente sobre a atividade empresarial,

30. Ficam afastadas, desse modo, as críticas de BECKER a essa classificação, pois, diferentemente do susposto pelo autor, ela não se funda na repercussão econômica, mas na repercussão jurídica.

de vez que as empresas embutem o tributo no preço do produto, procurando repassar sua carga econômica. O mesmo não se dá com as pessoas físicas, as quais não têm como repassar os tributos que pagam (a não ser quando no exercício de atividade profissional).

Mas, além disso, é preciso que o tributo seja estruturado para repercutir, o que se dá por via da composição dos critérios material da hipótese de incidência e quantitativo do mandamento. Quatro são os aspectos a serem considerados. O primeiro deles é o de que a hipótese de incidência deve estar composta por uma relação jurídica bilateral ou por um fato indicativo dela, conforme apontado por Marco Aurélio GRECO³¹. O segundo aspecto diz respeito à determinação da base de cálculo. Ela deve ser composta por um índice que quantifique o valor da operação de compra e venda ou da prestação de serviço levada a efeito entre a empresa e o consumidor. Normalmente isso é feito através da incidência do tributo sobre o valor de cada operação mercantil, como se dá com o IPI ou com o ICMS. Nada impede, todavia, que a incidência se dê sobre o conjunto de operações, desde que não incluídas operações não relacionadas à maior ou menor capacidade contributiva do consumidor. O terceiro aspecto refere-se à aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Sua previsão, que no Brasil é expressa para o ICMS e para o IPI, equivale a determinar que se tenha em conta a capacidade contributiva do consumidor. Tributos sujeitos a esse princípio, portanto, pretendem tributar o consumo, ou seja, são planejados para repercutir, até porque a capacidade contri-

31. Repetição do Indébito, *in* CPT n. 8/277.

butiva da empresa não varia conforme o produto que ela venda (quando ela ofereça vários tipos de produtos ao consumidor). O terceiro aspecto está relacionado à estruturação do tributo de forma não-cumulativa. A aplicação do princípio da não-cumulatividade serve à apreensão da capacidade contributiva do consumidor³², a qual não variará segundo o tamanho da cadeia de distribuição, mas segundo o tipo de produto consumido. Caso não se aplique esse princípio, não se estará estruturando o tributo para atingir propriamente a capacidade contributiva do consumidor³³, já que o valor do tributo embutido no preço do produto variará conforme o tamanho da cadeia de distribuição, fator este que, obviamente, não tem qualquer relação com a capacidade contributiva do consumidor. Misabel DERZI³⁴ lembra que o próprio texto da Constituição induz à conclusão de que o princípio da não-cumulatividade está vinculado à repercussão jurídica, quando possibilita que o adquirente-contribuinte compense o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ora, ao atribuir créditos ao adquirente-contribuinte, a Constituição o faz na presunção de ter havido a repercussão econômica do tributo cobrado na fase anterior.

Mas o tributo pode incidir sobre a receita bruta, sem estar estruturado para atingir o consumo, na forma acima exposta. Um exemplo disso temos no PIS e na Cofins³⁵, os quais incidem sobre o valor de um conjunto de opera-

32. Essa não é, por evidente, a única função do princípio da não-cumulatividade, mas é aquela que nos interessa neste estudo.

33. Embora, como visto, todo o tributo incidente sobre a atividade empresarial atinja, de alguma forma, a capacidade contributiva do consumidor, em razão do fenômeno de sua repercussão econômica.

34. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, pp. 886-7.

35. Com a exceção do PIS/Cofins sobre combustíveis e daquelas incidências da Lei n. 10.147/2.000. Ver seções 7.9 e 7.10.

ções, incluindo-se, dentre estas, algumas que não decorrem do objeto principal da atividade empresarial (v.g., receitas financeiras de empresa comercial ou industrial). Essa tributação, frente à Constituição brasileira, como visto, deve ser tida por constitucional.

É de se concluir, portanto, que nem toda tributação sobre a receita bruta é do tipo indireta, sob o ângulo jurídico³⁶. Falar-se-á, pois, doravante, em tributação direta sobre a receita bruta para se fazer referência à tributação que não tenha sido estruturada pela lei para atingir o consumo e em tributação sobre o consumo, na hipótese contrária. Quando se falar simplesmente em tributação sobre a receita bruta, estarão sendo consideradas as duas realidades em conjunto.

Na verdade, não há tanta diferença entre essas duas espécies de tributação sobre a receita bruta, sob o prisma da aplicação do princípio da capacidade contributiva. É que, embora numa se considere principalmente a capacidade contributiva da empresa e noutra a do consumidor, o fato é que, ao se considerar uma, automaticamente se estará considerando a outra, visto como, de um lado, a empresa terá tanto maior capacidade contributiva quanto maior for sua possibilidade de repasse do tributo ao preço do produto, o que dependerá da maior ou menor capacidade contributiva do consumidor ao qual ele esteja destinado; e, de outro lado, conforme já referido, nas duas hipóteses ocorrerá a repercussão econômica do tributo, sempre que possível (econômica-

36. Embora, sob o ponto de vista econômico, frise-se, toda tributação da empresa possa ser vista como tributação indireta.

mente). Daí se poder falar no caráter dúplice da capacidade contributiva na tributação sobre a receita bruta, no sentido de que há duas manifestações de capacidade contributiva que são atingidas, no caso: a da empresa e a do consumidor, cabendo à lei indicar qual delas pretende captar.

De qualquer sorte, é importante perceber que a tributação sobre a receita bruta pode se apresentar sob dois aspectos diversos, sendo constitucional em qualquer das duas formas (tributação direta ou indireta), porque ela estará apreendendo manifestações diversas de capacidade contributiva. E o fato de, eventualmente, a tributação ter sido estruturada para atingir a capacidade contributiva do consumidor e acabar, na prática, atingindo a da empresa, ou vice-versa, via de regra não interferirá em sua constitucionalidade. Basta que ela seja constitucional sob o prisma da capacidade contributiva que se pretendeu atingir. É de se admitir, porém, uma exceção, relativa à tributação sobre o consumo: a de que se consiga comprovar que ela definitivamente não atingiu a capacidade contributiva do consumidor e que, enquanto tributação direta da empresa, ela é confiscatória. Tal exceção se justifica como decorrência do caráter dúplice da capacidade contributiva na tributação sobre a receita bruta, suso examinado.

Na seqüência, passa-se a estudar a aplicação de cada um dos aspectos do princípio da capacidade contributiva à tributação sobre a receita bruta. A rigor, faz-se necessário examinar mais de perto a aplicação dos subprincípios da vedação de confisco, do líquido objetivo e da graduação segundo a capacidade econômica, porque os demais aspectos não apresentam nenhuma peculiarida-

de digna de nota em sua aplicação à tributação sobre a receita bruta, valendo sem restrições as considerações tecidas nos capítulos anteriores.

6.4. Tributação sobre a receita bruta e a vedação de efeito confiscatório

Evitar o confisco na tributação sobre a receita bruta não é tarefa fácil. Examinemos a questão inicialmente em relação à tributação direta, em que a ênfase está na capacidade contributiva da empresa.

A receita bruta está relacionada apenas indiretamente com a riqueza da empresa. Via de regra, quanto maior aquela, maior o potencial econômico da empresa. Todavia, é preciso ver que esta não é uma regra rigorosa e, principalmente, que a receita bruta não implica, diretamente, num poder econômico da empresa. É que ela é representada por valores que integram seu patrimônio apenas temporariamente. Trata-se de valores que ingressam no caixa da empresa, mas que, em grande parte, estão destinados a pagamentos de despesas. Ou seja, não se trata de valores que representem real acréscimo de poder econômico da empresa, o que estará consubstanciado em seu lucro. Então, por que não se utilizar esta última grandeza como base da tributação? Isso seria o ideal e é o que acontece na maior parte dos países ditos desenvolvidos, em que a tributação se funda na renda, no patrimônio e no consumo, não se conhecendo ou existindo em muito pequena medida, a tributação incidente di-

retamente sobre a receita bruta³⁷. No Brasil, todavia, a tributação sobre a receita bruta constitui hoje a maior parte da arrecadação federal. Esse fenômeno se deu por uma razão básica: seu controle é muito mais fácil, o que é relevante em nosso país, dados os altos índices de sonegação aqui existentes. Essa é uma razão significativa e, como se viu (no capítulo IV deste título), justamente aquela que permite e indica a utilização de padronizações e presunções em Direito Tributário. O que se há de controlar é o limite de sua utilização³⁸.

Quanto a esse limite, a primeira questão que se põe é a da possibilidade ou não do emprego de presunções absolutas nessa área. Como estudado, elas só serão constitucionais se fundadas em critérios lógicos e na experiência comum. Isso acontece em relação à receita bruta? Pode-se dizer que sim. Ela é uma indicação da existência de riqueza. Há casos, porém, em que o capital produz receita bruta, mas não produz renda (lucro). Esse é o verdadeiro problema.

Considerando-se que se está no campo das presunções, os casos individuais que fujam à regra deverão ser desconsiderados. No entanto, a alíquota do tributo incidente sobre a receita bruta não poderá ser muito alta, porque não se pode olvidar que esta não representa diretamente riqueza da empresa. Apenas um pequeno percentual da receita bruta consubstanciará lucro ao final do período.

37. Está se considerando o IVA e impostos do gênero como tributação sobre o consumo, e não diretamente sobre a receita bruta das empresas.

38. Nesse sentido, igualmente, a posição de HERRERA MOLINA, retro transcrita.

Caberá ao contribuinte demonstrar eventual efeito confiscatório decorrente do excesso da alíquota, o que poderá fazer tomando por base o setor da economia em que atua. É que o limite do confisco variará muito, dependendo da atividade econômica em pauta.

Tome-se o exemplo de um posto de gasolina. Sua taxa de lucro costuma ser baixa. Digamos que seja de 5% (cinco por cento). Ora, afigura-se óbvio que a tributação sobre a receita bruta não poderia atingir, nessa hipótese, 4% (quatro por cento), pois inviabilizaria o desenvolvimento das atividades. Na verdade, a alíquota máxima deveria girar em torno de 1% (um por cento), sob pena de infringir os princípios da livre iniciativa e da propriedade privada, tornando completamente desinteressante o exercício dessa atividade econômica.

Agora veja-se o exemplo oposto, de uma empresa farmacêutica. Segundo apurado pela Comissão Parlamentar de Inquérito que estudou essas empresas (cujo relatório foi apresentado no mês de maio de 2.000 ao Congresso Nacional), o lucro no setor é elevadíssimo, chegando a 300% (trezentos por cento). Nesse caso, naturalmente, podem-se admitir alíquotas bem mais elevadas a título de tributação sobre a receita bruta. Aliás, é de rigor que assim seja, pena de se infringir o princípio da gradação da tributação segundo a capacidade econômica, o qual, conforme estudado, indica a progressividade das alíquotas, sempre que possível. E, na hipótese, isso é factível.

Mas, não terá nenhuma relevância na demonstração do efeito confiscatório, a consideração de eventual repercussão econômica? Na verdade, quan-

do se faz a demonstração do lucro médio do setor, já se está demonstrando o limite no qual é possível repassar ao preço do produto a tributação, eis que as empresas certamente farão o possível para o repasse integral dos tributos, incrementando ao máximo sua margem de lucro.

Vale anotar que tal verificação não será feita caso a caso, invocando-se, nesse quadrante, novamente as lições vistas relativamente ao princípio da praticabilidade e à utilização de padronizações e presunções. O estudo deverá ser feito por ramo de atividade, isto é, não adianta o contribuinte provar que, no seu caso individual, a tributação está tendo efeito confiscatório. É preciso comprovar que, no seu setor de atividade isso acontece.

Essa prova não será fácil, mas tampouco será impossível. Bastará ao contribuinte demonstrar que sua atividade se desenvolve num setor de ampla concorrência e que os preços médios no mercado local (aquele onde o contribuinte desenvolve suas atividades) não permitem seja embutido o tributo no percentual x , conforme previsto em lei. O contribuinte deverá demonstrar que não é possível cobrar um preço maior do que y para seu produto e que o custo para sua produção ou comercialização é de z . Assim, se conhecerá a margem de lucro por unidade do produto e se poderá fixar a alíquota máxima a incidir sobre a receita bruta.

É claro que esse tipo de ação dificilmente teria condições de vingar, se proposta individualmente. Os contribuintes de um mesmo setor de atividade teriam de se reunir para demonstrar que no seu setor a alíquota total incidente a

título de tributação sobre a receita bruta, em suas variadas formas, está inviabilizando o regular exercício da atividade comercial³⁹.

Poder-se-ia alegar que a tributação incidente sobre a receita bruta, caso a empresa não tenha lucro, incidirá sobre o patrimônio, que também é um índice de riqueza, não havendo, pois, qualquer problema nessa tributação. Não é assim, porém. Um mesmo tributo não pode, para alguns contribuintes, incidir sobre o lucro e para outros, sobre o patrimônio. Isso fere gravemente o princípio da capacidade contributiva, porque o tributo, obviamente, será muito mais gravoso no segundo caso. Sobremais, se se pretender fazer incidir um tributo sobre o patrimônio, isso deve ser feito diretamente⁴⁰, de modo a se saber em qual percentual ele está incidindo, sendo de se considerar que, no caso de patrimônio vinculado a uma atividade produtiva, é muito fácil chegar-se ao confisco, mormente se não forem abatidas as despesas com seu desgaste e conservação, o que poderá, em curto espaço de tempo, inviabilizar o desenvolvimento da atividade econômica.

Enfim, não é possível considerar-se a tributação sobre a receita bruta como constitucional enquanto tributação sobre o patrimônio. Ela só poderá ser tida por constitucional na condição de tributação sobre o lucro presumido, até porque não estariam presentes os motivos de praticabilidade a justificarem

39. Surge, nesse ponto, o problema de se saber qual deve ser a atitude do Poder Judiciário: deve simplesmente exonerar aquele contribuinte da tributação ou deve reduzir a alíquota do tributo? Esse assunto será tratado no capítulo VIII.

40. Não só o princípio da capacidade contributiva, mas o próprio cânone da racionalidade o exige. Sobre o tema, ver a lição de Marco Aurélio GRECO (Contribuições, pp. 162-6). O autor sustenta, p. ex., que, se a pretexto de se tributar a renda, se atingir outro tipo de manifestação de riqueza, ainda que não se fira o princípio da repartição constitucional de competências, há inconstitucionalidade, por falta de racionalidade.

uma tributação presumida do patrimônio. É simples o controle da tributação direta dessa riqueza (o patrimônio). O que dá margem a muita sonegação é a tributação sobre a renda, sendo, pois, apenas nesse caso, justificável o estabelecimento de hipótese de presunção de riqueza, como se dá com a receita bruta.

Não será muito diversa a aplicação do princípio da vedação de efeito confiscatório à tributação sobre o consumo, pois, conforme visto, ela não deixa de ser uma tributação incidente sobre a receita bruta (num sentido amplo). A maior diferença estará no fato de as alíquotas serem fixadas de forma diferenciada, por tipo de mercadoria, em virtude do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto⁴¹. Com isso, dificilmente se atingirá o efeito confiscatório nesse caso. É que a alíquota será mais alta para os produtos de luxo, onde a margem de lucro das empresas é maior, o que possibilita uma maior facilidade de repasse do tributo ao preço. Sobre esse tipo de tributação, diz a Corte argentina, segundo relata CASANOVA⁴², que um tributo só pode ter efeito confiscatório, se se provar a impossibilidade de seu repasse ao preço, recaindo ele sobre o custo do produto e o lucro do vendedor, absorvendo-os substancialmente. Na prática, diz o autor, até hoje a Corte sempre rechaçou todas as alegações de efeito confiscatório nos tributos sobre o consumo.

Pois bem, o problema estará em se saber se ocorreu ou não a repercussão econômica. Considerando a dificuldade de se comprovar esse fato, como

41. Consoante estudado, uma das características da tributação sobre o consumo é exatamente a de adotar o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, pois esta é a principal forma de se estruturar a tributação para atingir o consumo, uma vez que não é viável sua tributação direta.

42. "El Principio...", cit.

bem lembrado por BECKER, a única forma de o contribuinte demonstrar eventual efeito confiscatório será novamente por meio da comprovação de que o lucro médio do setor não permite o repasse da tributação ao preço, ao menos não no percentual fixado em lei. Vale dizer, a constatação de efeito confiscatório se dará do mesmo modo nos dois tipos de tributação sobre a receita bruta.

Nesse passo, é o caso de se abrir um parêntese, para dizer que se poderia adotar a tese de que não é viável o confisco na tributação sobre o consumo, porque a capacidade contributiva em mira não é a da empresa. Esse parece ser o pensamento de NEUMARK⁴³, o qual, ao comentar uma regra existente no antigo imposto sobre o volume de vendas alemão, segundo a qual certas operações eram isentas do imposto sempre que o total das vendas não ultrapassasse uma determinada quantia, sustenta que essa disposição era inconstitucional, por não ser congruente com o sistema do imposto sobre o consumo. Entrementes, conforme estudado na seção anterior, pensa-se que, dado o caráter dúplice da capacidade contributiva na tributação sobre a receita bruta, é de se admitir uma exceção nesse caso, para se permitir que o contribuinte comprove que, apesar de a tributação estar estruturada para atingir o consumo, na realidade ela está atingindo a empresa.

Quadra salientar, por fim, que essas considerações aplicam-se a quaisquer espécies tributárias. As taxas e contribuições de melhoria, naturalmente, não incidirão sobre a receita bruta. Mas os impostos, empréstimos compulsórios e contribuições podem ter essa hipótese de incidência. Nesse caso, ficam

43. "Principios...", cit.

sujeitos aos limites ora estudados e mais àqueles vistos no capítulo anterior, pois, conforme exposto naquela ocasião, as duas últimas modalidades tributárias estão sujeitas a outros limites, além dos decorrentes do princípio da capacidade contributiva.

6.5. Tributação sobre a receita bruta e princípio do líquido objetivo

GIARDINA⁴⁴ lembra que não é toda riqueza do contribuinte que pode ser considerada imponible, mas só aquela disponível após a dedução das despesas de produção. Aduz ele que esse princípio diz respeito ao conceito de renda produzida, todavia, como esse é o núcleo da noção de riqueza imponible por ele adotada, trata-se de um princípio válido para a noção mesma de capacidade contributiva. E explica porque: 1) por um lado, porque essa riqueza só nominalmente pertence ao contribuinte, sendo que se estaria produzindo uma expansão artificial da capacidade contributiva do sujeito, em contradição com sua efetiva força econômica; 2) de outro lado, porque um sistema assim incidiria de forma diversa dependendo do tamanho das despesas de produção de cada contribuinte, levando a uma tributação maior daqueles que tiverem, proporcionalmente, maiores despesas de produção. Isso não impede, ao ver do autor, que sejam instituídos tributos comensurados ao produto bruto. Contudo, o le-

44. "Le Basi...", cit.

gislador, ao instituí-los, deve ter em conta que somente a renda líquida exprime capacidade contributiva, adaptando todo o sistema a esse fato.

Consoante já estudado, HERRERA MOLINA⁴⁵, ao tratar do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, erige como um de seus aspectos o subprincípio do líquido objetivo. Mas admite exceções a esse princípio, fundadas na busca de objetivos extrafiscais ou em razões de praticabilidade administrativa e sempre submetidas à máxima da proporcionalidade.

Também MOSCHETTI⁴⁶ fala no princípio da tributação líquida, segundo o qual todas as despesas seriam deduzidas da receita bruta.

Viu-se, no capítulo primeiro deste título, que este seria um dos aspectos do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, mais precisamente o que se chamou de limite mínimo de tributação, o qual, nas pessoas físicas, corresponderia ao mínimo vital e, nas pessoas jurídicas, ao líquido objetivo. Entretanto, é preciso consignar que isso não é pacífico. Na verdade, esse subprincípio é lembrado pela doutrina estrangeira⁴⁷. A doutrina nacional somente trata dele ao estudar o imposto sobre a renda.

À primeira vista, o princípio da tributação do líquido objetivo é incompatível com a tributação incidente sobre a receita bruta, de vez que esta, justamente, desconsidera totalmente as despesas incorridas para a produção das receitas tributáveis. No entanto, não é inviável a compatibilização dessas duas reali-

45. "Capacidad...", cit.

46. "Il Principio...", cit.

47. GIARDINA, HERRERA MOLINA, MOSCHETTI.

dades, desde que se tenha em conta que, na tributação sobre a receita bruta, está-se a trabalhar com presunções e padronizações, as quais devem guardar relação lógica com a verdadeira riqueza que se pretende atingir: a renda líquida (como bem lembrado por GIARDINA).

Assim, deve-se possibilitar que o contribuinte comprove o desrespeito ao princípio do líquido objetivo, o que será feito na forma exposta na seção anterior, ou seja, considerando-se o lucro médio do setor de atividade econômica do contribuinte. Em verdade, essa medida não produzirá um respeito total ao princípio, eis que algumas empresas não atingirão o lucro médio do setor. Mas, ao menos, se terá produzido alguma compatibilização entre esse princípio e a tributação sobre a receita bruta, fazendo com que ele não seja completamente desconsiderado.

Outra forma de se compatibilizar o princípio do líquido objetivo com a tributação sobre a receita bruta encontra-se na admissão de certas deduções, as quais sejam importantes para se procurar aproximar a tributação do que provavelmente corresponderia à renda líquida da empresa e que, de outra parte, não possibilitem maior facilidade de evasão fiscal, que é precisamente o que justifica a tributação sobre a receita bruta frente ao princípio da capacidade contributiva.

Outrossim, é importante a consideração de que nos primeiros anos de atividade ou, ao menos, no primeiro ano, a empresa provavelmente não terá lucro. Ela está investindo para se firmar no mercado. Por consequência, esse princípio indicaria a necessidade de não incidência de qualquer tributação dire-

ta sobre a receita bruta no primeiro ano de atividade da empresa. Medidas desse tipo não são totalmente desconhecidas no Direito comparado. Na Espanha, *verbi et gratia*, em consideração a esse princípio, segundo relata HERRERA MOLINA, a lei permite que a compensação de perdas no IR, cujo limite temporal é de sete anos, seja contada a partir do primeiro período em que a empresa gerar lucro.

No Brasil, porém, ainda se está longe desse tipo de preocupação com a personalização dos tributos e com a consideração da capacidade contributiva efetiva das empresas.

No que tange à tributação sobre o consumo, em geral não se põe a questão do líquido objetivo, por não ser possível falar-se em “consumo líquido”.

6.6. Tributação sobre a receita bruta e graduação do tributo segundo a capacidade contributiva

No capítulo terceiro deste título, concluiu-se que o aspecto de isonomia do princípio da capacidade contributiva torna obrigatória a graduação dos tributos de forma progressiva, sempre que objetivamente possível. Cabe agora verificar se ela é compatível com os tributos incidentes sobre a receita bruta.

É o caso de se distinguir entre os tributos incidentes sobre o valor individual de cada operação e aqueles incidentes sobre a receita bruta de um perío-

do. Nesta última hipótese, é perfeitamente cabível a instituição do tributo de forma progressiva e, assim sendo, a progressividade é de rigor. Basta criar uma escala progressiva de alíquotas, de acordo com o montante da receita bruta ou criar um adicional para receita de valor elevado, exatamente do mesmo modo que se faz com o imposto de renda.

Vale notar que a progressividade é sobremaneira importante na tributação sobre a receita bruta, pois esse tipo de tributo, consoante estudado, funda-se num índice indireto de riqueza, o que significa que, se utilizada uma alíquota uniforme para todas as empresas, não se estará implementando uma tributação sequer proporcional em relação à capacidade contributiva (muito menos progressiva). Assim, o tributo deve ser progressivo não apenas em relação ao montante da receita da empresa, mas suas alíquotas devem variar também segundo a margem de lucro média de cada setor de atividade econômica. Ou seja, devem-se conjugar esses dois fatores na tributação sobre a receita bruta. Isso seria importante para se procurar evitar a regressividade de que hoje é dotado o sistema tributário no Brasil⁴⁸.

Um argumento que pode ser levantado contra a tributação individualizada, por setor de atividade, é o de que isso tornaria muito complexa a atividade legislativa. É fato que esse procedimento seria mais complexo do que a simples fixação de alíquota única, mas certamente não inviabilizaria a tributação. Isso já acontece, por exemplo, no seguro de acidente do trabalho, em que a alíquota varia conforme o grau de risco da atividade, cabendo ao Poder Execu-

48. Ver, sobre o ponto, o capítulo III, seção 3.3.

tivo listar as atividades e respectivos graus de risco. O mesmo sistema poderia ser utilizado na tributação sobre a receita bruta. Caberia ao Legislativo fixar os parâmetros gerais e os limites mínimo e máximo das alíquotas, deixando-se para o Poder Executivo a tarefa de indicar a alíquota aplicável para cada setor de atividade⁴⁹. Se é verdade que o primeiro não teria condições de fazê-lo, é igualmente verdade que o segundo tem perfeitas condições técnicas e de aparelhamento para tal.

Demais disso, é preciso ver que a tributação de acordo com a capacidade contributiva é o princípio básico a ser respeitado nessa seara jurídica, justificando-se sua restrição tão somente quando absolutamente imprescindível, em função de princípios como o da praticabilidade. E na estrita medida em que tal se faz necessário. A acomodação das autoridades fiscais com certeza não justifica o desatendimento ao princípio em exame.

Na tributação incidente sobre cada operação, não há possibilidade de se adotar a progressividade, a qual dependeria do total arrecadado com a soma das operações realizadas. Daí que o critério aplicável é o da seletividade em função da essencialidade do produto, o qual constitui também forma de graduação do tributo segundo a capacidade contributiva, idealizada exatamente para as hipóteses de tributação indireta⁵⁰.

49. Não se desconhece a celeuma que o sistema do seguro de acidente de trabalho tem gerado, tendo por base o princípio da legalidade. Pensa-se, entretanto, que se trata de sistema perfeitamente constitucional. Hodiernamente, não é possível levar o princípio da legalidade a extremos. A complexidade da vida moderna faz com que certas minúcias legislativas devam ficar a cargo do Executivo.

50. Estudo mais detalhado desse critério consta do capítulo III.

Ou, por outra, se a lei resolver instituir o tributo para apreender a capacidade contributiva do consumidor, o que se dará se as alíquotas forem graduadas de acordo com a essencialidade do produto, não há se cogitar da progressividade segundo a capacidade econômica da empresa. Mas se a lei instituir o tributo na outra forma possível, de tributação direta sobre a receita bruta, então deve haver alguma graduação das alíquotas, de acordo com o montante da receita bruta da empresa e também de acordo com o setor de atividade econômica, em que as alíquotas serão mais elevadas naqueles setores cuja margem de lucro é mais alta. Devem ser utilizados os dois critérios, de forma conjugada.

CAPÍTULO VII

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA: ALGUNS PROBLEMAS ESPECÍFICOS

7.1. Notas introdutórias

Neste capítulo, pretende-se analisar a aplicação do princípio da capacidade contributiva a alguns problemas específicos relativos à incidência da tributação sobre a receita bruta, problemas estes que têm sido discutidos pela doutrina e/ou pela jurisprudência.

Justifica-se a inserção deste capítulo no trabalho, uma vez que o exame de casos concretos, surgidos da legislação tributária pátria, serve, de uma parte, a mostrar a utilidade prática do estudo e, de outra parte, a aprofundar mais a análise do tema, a qual, se não fosse assim, ficaria num patamar muito abstrato, sobretudo na hipótese em tela, em que o objeto do estudo é um princípio constitucional, o que tende a levar a uma abordagem muito genérica da questão.

7.2. Tributação sobre a receita bruta e operações gratuitas

A questão que se põe aqui é a de se saber se é possível a tributação de operações gratuitas nos tributos incidentes sobre a receita bruta, problema este que costuma ser discutido no âmbito do ISS, mas que poderia surgir, igualmente, no âmbito do ICMS ou do IPI.

Para Marçal JUSTEN FILHO¹, o fato de o ISS não incidir sobre a renda não significa que os serviços gratuitos sejam tributáveis. É imprescindível que exista remuneração. Assim pensa o autor, por entender que a prestação de serviços, em si mesma e isolada de outros dados, não é fato-signo presuntivo de riqueza. Ela evidencia uma capacidade física e intelectual, mas, ela própria, não é avaliável economicamente. Apenas o recebimento do preço indicará a existência de riqueza apropriável pelo Estado através da tributação. Por consequência, quando a Constituição elege a prestação de serviço como fato signo-presuntivo de riqueza, evidentemente que ela exige a existência de uma remuneração, pois ela só lista como tributáveis fatos que constituem indícios de riqueza. E a prestação de serviço só constitui indício de riqueza, se conjugada com a remuneração. Nesse mesmo sentido, posiciona-se Sergio André Rocha GOMES DA SILVA².

O Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de se manifestar sobre a

1. O Imposto sobre Serviços na Constituição, pp. 161-164 e ISS no Tempo e no Espaço, RDDT n. 2/53.

2. Não-Incidência do ISS..., in RDDT n. 66/95.

questão, nessa mesma linha, ao decidir sobre o fornecimento gratuito de ingressos por exibidores de espetáculos cinematográficos³.

Parece evidente que, apesar de a hipótese de incidência constitucional do ISS ser a prestação de serviços, assim como a do ICMS é a circulação de mercadorias e serviços e a do IPI é a realização de operações com produtos industrializados⁴, esses fatos só podem ser considerados como tais enquanto índices de riqueza, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto absoluto. Ora, a interpretação da Constituição não pode ser meramente literal. Assim, as competências tributárias atribuídas aos entes da Federação evidentemente devem ser vistas em consonância com os demais princípios tributários, entre os quais o da capacidade contributiva, o que significa que os fatos indicados nos artigos 153, 155 e 156 só atribuem competência para tributar enquanto índices de riqueza. E a prestação de serviços ou a circulação de mercadorias ou a realização de operações com produtos industrializados, por si sós, não são indicativos de riqueza. Somente quando conjugados com o recebimento do respectivo preço de venda é que podem ser tidos como tais. Conclui-se, pois, que não pode haver a tributação de operações gratuitas, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto abso-

3. Re n. 112.923-9, DJU de 15.05.87, citado na RDDT n. 66/97. Ver também RE n. 107009/SP, DJU de 12.02.88, p. 1990, 2ª T. STF, em que se decidiu que os serviços prestados por associações civis a seus próprios sócios ou empregados, sem objetivo de lucro, não estão sujeitos ao ISS.

4. Há discussão sobre qual seja a hipótese de incidência constitucional do IPI: se a industrialização de produtos ou a realização de operações jurídicas com produtos industrializados. Como se vê, opta-se por esta última corrente, porque se pensa que a Constituição não limita a competência à operação de industrialização. Ela fala em "produtos industrializados", donde se depreende que qualquer operação jurídica com referidos produtos pode ser tributada pelo IPI. Sobre a questão, ver a exposição de José Roberto VIEIRA (IPI — A Regra-Matriz de Incidência, pp. 71-80.)

luto.

Indagação que se insere nesse tema é a de se saber se poderia o legislador equiparar serviços prestados gratuitamente por uma empresa a outras empresas do mesmo grupo a serviços, da mesma espécie, prestados de forma onerosa a empresas de fora do grupo. Esse tipo de equiparação foi admitida pelo Superior Tribunal de Justiça, em decisão de sua 1ª Turma, mesmo sem amparo legal, ou seja, por decisão da autoridade administrativa, a qual procedeu a lançamento por arbitramento, tomando por base o preço dos serviços prestados de forma onerosa⁵.

A equiparação das hipóteses sem previsão legal parece totalmente descabida. O que se tem é um caso de elisão, e não de evasão tributária. Mas poderia a lei disciplinar a questão, no sentido acima sugerido? Pensa-se que não. Se os serviços foram efetivamente prestados gratuitamente, não há riqueza a ser tributada. Não importa a razão pela qual isso se deu.

E, ainda que ela importasse, não se pode presumir a tentativa de fraude à legislação tributária (como parece fazer o STJ), no caso. É razoável supor que uma empresa não cobre por serviços prestados a outra do mesmo grupo. E, quanto a essa realidade, da existência de grupos de empresas, trata-se de uma forma de organização empresarial de grande utilidade prática, cuja finalidade específica certamente não é a de reduzir o valor de ISS a ser pago. Se o objetivo fosse simplesmente o de não pagar ISS, isso poderia ser atingido atra-

5. Resp n. 234.498/RJ, 1ª T. STJ, DJU de 19.06.00, decisão comentada na RDDT n. 66/96. Ver também Resp n. 256.200/MG, 1ª T. STJ, DJU de 26.03.01, p. 377, no mesmo sentido.

vés da contratação direta de empregados para prestar o serviço, o que, todavia, não faz sentido, se se tem uma empresa do mesmo grupo, especializada na prestação daqueles serviços.

7.3. Tributação sobre a receita bruta e inadimplência

A indagação que se pretende responder nesta seção é a seguinte: deve a tributação sobre a receita bruta incidir necessariamente sobre a receita disponível economicamente ou pode ela incidir sobre a receita ainda não disponível? Ou seja, logo que a empresa efetua a operação jurídica e emite o título (via de regra a duplicata), está sujeita à tributação ou somente quando recebe o valor em dinheiro é que incide o tributo? E mais, em não havendo pagamento, isto é, em ocorrendo a inadimplência, continua a empresa sujeita à incidência do tributo?

Esse tema tem sido muito pouco tratado pela doutrina e pela jurisprudência pátrias. Na doutrina, Betina Treiger GRUPENMACHER⁶, ao estudar o imposto sobre serviços, afirma que ele não poderia ser exigido, como é, a partir da extração da nota fiscal, mas sim quando do pagamento do preço do serviço prestado. A seu ver, a exigência do tributo já desde o momento da extração da nota fiscal fere os princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade. Este último precipuamente no caso em que a prestação não seja efetivamente

6. ISS — Momento em que se toma devido, RDT n. 61/159.

paga pelo tomador dos serviços.

No mesmo sentido se posiciona Marçal JUSTEN FILHO, para quem “Não é possível configurar como ocorrido o fato imponible em momento anterior à efetiva percepção da remuneração pelo prestador do serviço”⁷. Isto pelas mesmas razões indicadas na seção anterior para a impossibilidade de tributação de serviços gratuitos.

Ruy Barbosa NOGUEIRA⁸, respondendo consulta relativa à tributação sobre a inadimplência no ICMS, no IPI, no PIS e na Cofins, também adota essa posição.

Na jurisprudência, as decisões conhecidas⁹ têm entendido que não há necessidade da disponibilidade econômica da receita e que não importa a inadimplência, pois a tributação se dá sobre a receita bruta.

A indagação que se coloca é: e o princípio da capacidade contributiva, tolera ele a incidência de tributo sobre receita presumida, que ingressa juridicamente no patrimônio, porém não economicamente?

Num primeiro pensar, parece restar ofendido o princípio da capacidade contributiva sob o prisma absoluto, o qual determina que a tributação deve to-

7. ISS no Tempo e no Espaço, RDDT n. 2/53.

8. Tributo Antecipado..., *in* RDDT n. 72/170.

9. Na verdade, não há muitas decisões sobre a questão, mas há uma de especial relevância, em razão de sua origem (decisão do STF). É a seguinte: “ISS: exigibilidade. A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador — que é a prestação do serviço —, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela.” (AgRegAg n. 228.337-3/PR, 1ª T. STF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 18.02.2000, ementário n. 1979-4, RDDT n. 56/135).

mar por base índices de riqueza. Sim, porque, poderia a simples venda de uma mercadoria, sem o recebimento do preço, configurar-se como um fato econômico gerador de riqueza para o contribuinte? Não seria esse um fato gerador de prejuízo?

Como visto, a tributação sobre a receita bruta funda-se numa presunção. Tal presunção, contudo, não pode ser desqualificada a ponto de se tornar uma ficção de riqueza, o que significa que a presunção que serve de base à tributação deve ser, no mínimo, razoável. Isso não acontece no caso de não se permitir a dedução da inadimplência, eis que se está tributando o que provavelmente não ingressará nos cofres da empresa. Em outras palavras, a tributação da receita bruta implica em que se tenha, ao menos, receita. Já é o suficiente, em termos de presunção, a desconsideração das despesas. Não é possível, desconsiderar-se, ainda, a existência de receita, eis que, então, não se poderá falar na existência de um índice de riqueza, nem mesmo indireto, que sirva de base à tributação.

A desconsideração da inadimplência não se justificaria, também, sob o ângulo do princípio da proporcionalidade. É realmente adequada a técnica da cobrança do tributo sobre a totalidade das receitas, sem se permitir qualquer dedução, para o fim de se atingir o máximo possível de arrecadação com o mínimo de esforço fiscalizatório. Seria, no entanto, indispensável para tal? Acredita-se que não. Seria viável atingir-se o mesmo resultado, em termos de praticabilidade e generalidade da tributação (que são os princípios justificadores da tributação sobre a receita bruta), se se admitisse ao menos uma dedução pa-

drão, por setor de atividade econômica, relativa à provável taxa de inadimplência enfrentada pelas empresas daquele setor. Vale dizer, com a utilização desse tipo de padronização, ter-se-ia um sistema de tributação sobre a receita bruta que não desconsideraria totalmente o princípio da capacidade contributiva. Esse sistema é de fácil aplicação prática e já foi adotado para o imposto de renda da pessoa jurídica.

Na realidade, não seria difícil nem prejudicaria o objetivo de se evitar a evasão fiscal a exclusão do valor representado pela inadimplência. Obviamente que a lei fixaria regras para tal, de modo a restar comprovada a efetiva inadimplência. Poderia exigir, por exemplo, o protesto do título, para permitir a desconsideração da receita. O artigo 340 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99) é elucidativo sobre o tema. Ele indica meios de se permitir o abatimento do que não foi recebido pela empresa, sem se alargar demais a margem de evasão.

Conclui-se, pois, ser inadmissível a tributação de receita não recebida efetivamente em dinheiro sem qualquer ressalva, seja por não se poder falar em receita nessa hipótese, seja por restar ferido o princípio da capacidade contributiva absoluta. Com efeito, nesse caso houve uma operação mercantil ou industrial ou de prestação de serviços, mas não houve o recebimento do respectivo preço, que é o que configura a receita e a capacidade contributiva. Apenas prestar serviço ou realizar uma operação mercantil não indica a existência de riqueza. É preciso haver o recebimento do preço. Ou, no mínimo, seria preciso poder se presumir o seu recebimento futuro, nos termos supra expostos.

7.4. Tributação sobre a receita bruta e receitas de terceiros

Podem ser incluídas as receitas de terceiros na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita bruta? Essa indagação é de relevância prática atual, de vez que a Medida Provisória n. 2.113-36, de 27.12.2000, revogou o texto do inciso III do artigo 3º, parágrafo 2º da Lei n. 9.718/98, que era do seguinte teor:

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(*omissis*)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(*omissis*)

III- os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.”

Em parecer sobre a questão, Ives Gandra MARTINS e Fátima Fernandes RODRIGUES DE SOUZA¹⁰ sustentam que a revogação do dispositivo em tela não teve o condão de impedir a dedução da base de cálculo do tributo (PIS e Co-fins) das receitas de terceiros, porque elas não se enquadram seja no conceito de faturamento, seja naquele de receita bruta, os quais não podem ser alterados pela lei tributária, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional. No parecer, os autores utilizam a lição de Geraldo ATALIBA, para distinguir os ingressos que constituem receitas da empresa daqueles que são meros ingressos, não se incorporando em seu patrimônio.

Também Aires BARRETO traz interessante distinção entre ingressos e re-

10. Exclusão das Receitas de Terceiros..., in RDDT n. 70/150.

ceitas. “Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros”¹¹. Ensina, ainda, que despesas não podem ser confundidas com valores pertencentes a terceiros. Não explica, porém, como se devem diferenciar essas duas realidades.

O deslinde da questão *sub examen* passa pela distinção entre receitas próprias e receitas de terceiros ou entre estas e as despesas da empresa. Quer-se crer ser possível diferenciá-las, tendo-se em conta o objeto social da empresa. Apenas os valores recebidos como pagamento pelos serviços prestados ou pelas mercadorias vendidas, como forma de cumprimento do objeto social da empresa, é que constituem receitas próprias. Sempre que a empresa exerça atividades de intermediação, os valores recebidos nessa qualidade, não podem ser tidos como receitas suas, porque não se destinam a viabilizar, de forma direta, o exercício de suas atividades, sendo que poderiam ser pagos pelos clientes diretamente à empresa que irá realmente prestar o serviço em questão. Portanto, são valores que não chegam a integrar o patrimônio da empresa. Já as despesas são gastos da empresa, feitos para possibilitar o desenvolvimento de sua atividade e pagos com valores que integram seu patrimônio. É o que acontece, por exemplo, com as agências de turismo. Elas têm despesas para o desempenho de sua atividade: despesas com empregados, luz, telefone, material de expediente, etc. Mas recebem também dinheiro destinado ao pagamento da atividade de terceiros, por elas representados, que são as

11. ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros, etc., Cadernos de Direito Tributário n. 66, pp. 119-20.

operadoras de turismo, hotéis, locadoras de veículos, etc. Sua receita consistirá numa comissão sobre esses valores.

Essa realidade, de valores recebidos pela pessoa, os quais ficam sob sua guarda, mas que não integram seu patrimônio, não é desconhecida do Direito, em outras searas. Isso acontece no contrato de depósito. Os bens recebidos em depósito, mesmo que representados por dinheiro, não fazem parte do patrimônio do depositário.

Tendo presente essa diferença, é possível considerar a questão antes colocada. Podem esses ingressos, as chamadas receitas de terceiros, ser considerados na base de cálculo do tributo incidente sobre a receita bruta?

Parece fácil concluir-se pela negativa. A receita tributável obviamente deve ser receita própria, para ser indicativa de capacidade contributiva. Caso contrário, infringe-se o princípio sob seu aspecto absoluto.

Nem se argumente com o fato de a tributação sobre a receita bruta ter por base uma presunção. Tal presunção, conforme várias vezes lembrado, deve estar fundada em critérios lógicos e na experiência comum. E esta demonstra que há várias empresas que atuam como intermediárias, o que significa que recebem valores que não se destinam a remunerar suas atividades, mas apenas a serem transferidos a terceiros. A tributação sobre esses valores corresponderia, por conseguinte, à adoção de uma ficção (e não de uma presunção) como base de cálculo do tributo.

E mesmo que esses valores pudessem ser enquadrados como despesas da empresa, o que se aceita tão-somente a título argumentativo, teria de ser permitida sua dedução da base de cálculo do tributo, sob pena de se gerar uma distorção muito grande nessa base de cálculo, eis que esses valores costumam ser muito mais representativos do que os das receitas próprias dessas empresas, já que elas farão jus a apenas um percentual de tais valores, como comissão pela representação. Por consequência, qualquer que seja o ângulo sob o qual se analise a questão, o princípio da capacidade contributiva torna obrigatória a não-consideração de tais valores na base de cálculo do tributo.

Isso vale também para a tributação sob a forma de contribuição, uma vez que, como se viu no capítulo quinto, quando sua hipótese de incidência seja aquela de tributo não-vinculado, independentemente de ser direto ou indireto o benefício esperado, é-lhe obrigatoriamente aplicável o princípio da capacidade contributiva sob o prisma absoluto, o que significa exatamente que não se pode tomar uma ficção como hipótese de incidência do tributo.

Especificamente no que se refere à revogação do dispositivo inicialmente transcrito, cabe uma observação. É de se supor que, em que pese a interpretação dada a tal norma pelos juristas antes citados, ela, na verdade, não pretendia excluir as receitas de terceiros da base de cálculo do tributo, uma vez que fala nos “valores que, **computados como receitas**, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica (...)” (grifou-se). Ora, não se trata, pois, de exclusão de receitas de terceiros da base de cálculo do tributo, porquanto tais valores não são computados como receitas. Cuida-se da exclusão de receitas

próprias da base de cálculo do tributo em determinados casos, a serem definidos em regulamento. Pode-se imaginar a hipótese, por exemplo, de a empresa contratada subcontratar várias outras, o que é freqüente no setor de construção civil. Nesse caso, a empresa contratada teria receitas próprias, que ela transfere para outras pessoas jurídicas, receitas estas que, com a revogação do dispositivo em epígrafe, passam a ser tributáveis, não se vislumbrando nenhum óbice para tal.

Quanto às receitas de terceiros, contudo, conforme se expôs, a revogação desse dispositivo não teve o condão de torná-las tributáveis, até porque não era esse o objeto de sua disciplina.

7.5. Tributação direta sobre a receita bruta e tributos pagos pela empresa

É admissível a incidência de tributo sobre tributo, isto é, pode, por exemplo, o ICMS compor a base de cálculo do IPI ou da COFINS?

Na doutrina, João Luiz COELHO DA ROCHA¹² considera inconstitucional esse tipo de disposição legal, por ferir o princípio da capacidade contributiva.

Também Roque CARRAZZA¹³ insurge-se contra a cobrança de imposto

12. Ainda a Abrangência do Conceito de Renda e a Base de Cálculo do IRPF e da CSLL, RDDT n. 56, p. 70.

13. ICMS, pp. 154-72.

sobre imposto, o que, a seu ver, acontece na chamada base de cálculo “por dentro” no ICMS. Aponta diversos fundamentos para tal, entre os quais o de que esse sistema fere o princípio da capacidade contributiva.

A jurisprudência predominante, porém, coloca-se em sentido contrário. Há súmulas do Superior Tribunal de Justiça pregando a possibilidade de incidência de Finsocial sobre o ICMS e do PIS sobre o ICM¹⁴. Essa jurisprudência tem sido seguida pelos Tribunais Regionais Federais.

Não se antolha possível, frente ao princípio constitucional da capacidade contributiva, a inclusão de um tributo na base de cálculo de outro, ao menos daqueles voltados à tributação do consumo, como o ICMS e o IPI, os quais devem ser classificados como meros ingressos, fazendo-se empréstimo da distinção exposta por Aires BARRETO, entre receitas e ingressos.

Esses tributos são desenhados constitucionalmente para repercutir, tanto que não incidem sobre a receita bruta total da empresa, mas sobre cada operação de circulação de mercadorias ou com produtos industrializados. E estão sujeitos aos princípios da seletividade em função da essencialidade do produto e da não-cumulatividade, os quais têm em vista o chamado contribuinte “de fato”, o consumidor, e não o contribuinte “de direito”, a empresa. Finalmente, não se pode olvidar que, na esfera penal, a empresa é considerada mera depositária dos valores, tanto que o seu sócio-gerente está sujeito ao crime de omissão de recolhimento, pela simples falta de pagamento do tributo (art. 2º, II,

14. Súmula n. 94 STJ: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL” e Súmula n. 68 STJ: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”, respectivamente.

Lei n. 8.137/90).

Há que haver coerência no sistema. Não se pode admitir que a empresa seja considerada mera intermediária no repasse desses valores ao Fisco, para efeitos penais, e que esses mesmos valores sejam tidos como recursos próprios da empresa, para fins tributários.

Mas, e quanto aos demais tributos pagos pela empresa? Pensa-se que, muito embora eles devam ser tidos como despesas da empresa, a compatibilização da tributação direta sobre a receita bruta com o princípio da capacidade contributiva exige que eles sejam deduzidos das receitas da empresa, por ocasião do cálculo da sua receita bruta. De fato, é preciso ter em mente que a tributação direta sobre a receita bruta justifica-se para se tornar mais fácil a fiscalização do pagamento dos tributos, evitando-se a evasão. No que se refere às despesas tributárias, contudo, considerando-se que o seu valor é determinado por lei, não haveria como o contribuinte “fabricar” despesas inexistentes, com o intuito de reduzir sua carga tributária.

Desse modo, no embate entre o princípio da capacidade contributiva e a regra da tributação sobre a receita bruta, tem-se que não se justifica o malferimento do primeiro em prol desta, na hipótese em tela, visto como a medida ora defendida preserva o primeiro, sem desprestigiar a regra, a qual continua íntegra, até mesmo sob o ponto de vista de sua finalidade, já que o entendimento de que a receita bruta não abarca os tributos pagos pela empresa não propicia a ela mecanismos facilitadores de evasão tributária.

À primeira vista, esse raciocínio conduziria à conclusão de que nenhum tributo pode incidir sobre outro. Assim, deveriam ser excluídos da base de cálculo da tributação direta sobre a receita bruta todos os tributos pagos pela empresa, inclusive aqueles incidentes sobre a própria receita bruta. Não é assim, porém. O raciocínio aplica-se aos tributos em geral, com uma exceção: a dos vários tributos de mesma hipótese de incidência e base de cálculo. Não há como se pretender deduzir uns dos outros, justamente porque suas hipóteses de incidência e bases de cálculo são idênticas¹⁵. Aliás, nem se saberia qual deles deduzir em primeiro lugar.

A questão fica mais clara se se pensar que, ao invés de serem instituídos vários tributos diretamente sobre a receita bruta, poder-se-ia aumentar a alíquota do primeiro deles. Em outras palavras, o fato de serem instituídos diversos tributos sobre a mesma base corresponde ao aumento de alíquota da tributação já existente, hipótese em que obviamente não se poderia cogitar da dedução em epígrafe. O limite a ser obedecido, nesse caso, é o da vedação de efeito confiscatório.

Para sumariar, tem-se que, na tributação direta sobre a receita bruta, deve-se permitir a dedução dos tributos pagos pela empresa, inclusive e especialmente daqueles incidentes sobre o consumo. Excetuam-se dessa regra, no entanto, os tributos de mesma hipótese de incidência e base de cálculo.

15. É claro que a lei pode instituir pequenas diferenças entre os diversos tributos incidentes diretamente sobre a receita bruta da empresa, mas isso é irrelevante *in casu*.

7.6. O ICMS “por dentro”

Fala-se em ICMS “por dentro” para designar a forma de cobrança desse tributo em que sua base de cálculo é composta pelo montante do próprio imposto, sistemática esta prevista na legislação atual (art. 13, § 1º, I, L.C. 87/96). Como visto na seção anterior, Roque CARRAZZA opõe-se a essa sistemática, por entender que ela fere, entre outros, o princípio da capacidade contributiva. Assevera o autor, textualmente: “O valor do ICMS não expressa grandeza apta a compor sua própria base de cálculo, porque, não sendo *elemento quantificador* das operações ou prestações realizadas, deixa de levar em conta a *capacidade econômica* do contribuinte, assume feições confiscatórias e afronta a *regra-matriz constitucional* deste imposto”¹⁶. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, considerou constitucional essa forma de cobrança do tributo¹⁷.

É de se concordar com CARRAZZA. O ICMS é tributo constitucionalmente planejado para repercutir, atingindo a capacidade contributiva do consumidor, já que se lhe aplicam os princípios da seletividade em função da essencialidade do produto e da não-cumulatividade. De consequência, o legislador complementar e o ordinário, ao instituírem-no, devem considerar essa sua característica constitucional básica, não podendo fazê-lo incidir diretamente sobre a receita bruta da empresa¹⁸. Ora, isso significa que o ICMS deve incidir sobre o valor

16. ICMS, p. 171, *itálicos do texto*.

17. RE n. 237.361-1/RS, 2ª T. STF, RDDT n. 65/169; RE n. 212.209-2/RS, Pleno STF.

18. Ver, sobre a distinção entre a tributação direta sobre a receita bruta e a tributação sobre o consumo, o capítulo VI.

da operação realizada entre a empresa e o adquirente da mercadoria, única medida que se consubstancia como apta a apreender a capacidade contributiva do consumidor, segundo estudado no capítulo sexto. Significa, outrossim, que no valor total pago pelo adquirente estará embutido o valor do tributo, dirigido a ele. Por conseguinte, não se pode pretender que o valor pago pelo adquirente corresponda apenas ao preço da mercadoria (ou, na dicção constitucional, ao valor da operação de circulação de mercadorias), como faz a lei mencionada (LC n. 87/96). Isso contraria a sistemática constitucional do tributo, da qual se deduz que ele será repassado ao consumidor. Assim, tem-se que, no ICMS, o *quantum* cobrado do consumidor representa necessariamente o preço da mercadoria mais o valor do tributo, não podendo o legislador ordinário ou complementar desconsiderar essa realidade, sob pena de ser ele desfigurado como um tributo incidente sobre o consumo, com desrespeito à Constituição.

Poder-se-ia argumentar que a sistemática em exame pode ser vista simplesmente como uma forma indireta de se aumentar a alíquota do tributo. De efeito, matematicamente o resultado é idêntico, tanto se se dilargar a base de cálculo, como se se aumentar a alíquota do tributo. Ocorre que, nesse caso, tal alíquota não poderá ser superior ao previsto em resolução do Senado Federal, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, incisos IV e V, da Constituição. Caso contrário, será inconstitucional, seja por desrespeito ao princípio da capacidade

contributiva (do consumidor), seja por ofensa a texto expresso de nossa Lei Maior acerca da disciplina do ICMS (do art. 155, § 2º, IV e V)¹⁹.

7.7. Tributação sobre a receita bruta e tributos fixos

Impende verificar da possibilidade da tributação fixa, o que é relevante, uma vez que ela efetivamente existe entre nós. Tributos fixos são aqueles em que é estabelecido um determinado valor a ser pago, igual para todos os contribuintes. Não há alíquota nem base de cálculo.

Posicionam-se no sentido do descabimento desse tipo de tributação Roque CARRAZZA, DOMINGUES DE OLIVEIRA e Marçal JUSTEN FILHO²⁰. É de se concordar com essa doutrina. Realmente, a tributação fixa fere os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, ao desconsiderar as características pessoais de cada contribuinte e a respectiva capacidade econômica. O tributo de valor fixo, por óbvio, incidirá igualmente, independentemente da capacidade econômica de cada contribuinte a ele sujeito. Isso não significa que a tributação fixa nunca possa ser admitida. Ela pode eventualmente ser compatível com algumas espécies tributárias, como é o caso das taxas²¹, cujo princípio re-

19. Na verdade, ainda que as alíquotas não sejam superiores aos limites estabelecidos pelo Senado, seria possível discutir-se a questão frente aos princípios da moralidade e da racionalidade (sobre este último, ver a nota de rodapé n. 40 do capítulo VI). Não se aprofundará a discussão sob esse ângulo, todavia, porque isso exigiria uma análise prévia dos princípios indicados, o que refoge ao âmbito desta tese.

20. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 72; Direito Tributário — Capacidade Contributiva, p. 113 da 2ª ed. e O Imposto sobre Serviços na Constituição, pp. 168-71, respectivamente.

21. Sem bem que mesmo as taxas, via de regra, devam ser fixadas por unidade de serviço.

gente é o da remuneração, e não o da capacidade contributiva²². Também se pode admitir a tributação fixa nas contribuições, a depender de sua hipótese de incidência e finalidade. Mas os impostos certamente não poderão ser do tipo fixo. Ainda que não seja possível graduar determinado imposto de acordo com a capacidade contributiva, seguramente será viável instituí-lo segundo o modelo alíquota-base de cálculo, o que respeita mais o princípio da capacidade contributiva do que a tributação fixa. E, no que se relaciona mais de perto a este trabalho, tem-se que a hipótese de incidência “receita bruta” é logicamente incompatível com a tributação fixa.

De efeito, a rigor, um tributo fixo não incide sobre a receita bruta ou sobre qualquer outro fato-signo presuntivo de riqueza, porque o critério quantitativo de seu mandamento não mede a dimensão do fato descrito na hipótese de incidência. Com isso, tem-se que, nesse caso, tal fato representará mera oportunidade para tributar, e não a causa da tributação. Ou seja, não será medida a capacidade contributiva por ele representada. Isso fere o princípio em sua perspectiva absoluta, além de feri-lo na perspectiva relativa, por não haver graduação do tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Nem vale argumentar que se trata de redução da base de cálculo do tributo. A uma, porque, dependendo do valor fixado para o tributo e da situação pessoal do contribuinte, pode não haver redução, mas aumento da base de cálculo. A duas, porque o tratamento da redução de base de cálculo assemelha-se, em tudo, àquele dado à hipótese de isenção. E, conforme estudado no

22. Embora, em nossa opinião, como se viu, este último princípio possa ser a elas aplicado.

capítulo quarto deste título, as isenções não podem desconsiderar totalmente o princípio da capacidade contributiva. Ademais, o maior problema da tributação fixa não está na provável redução da base de cálculo em comparação aos setores tributados segundo o binômio alíquota-base de cálculo, mas no desrespeito à capacidade contributiva absoluta e na falta de graduação do tributo segundo a capacidade econômica dos contribuintes pertencentes à própria classe atingida pela tributação fixa.

Aplicando-se essas considerações à tributação fixa no ISS, prevista para as sociedades de profissionais liberais, infere-se ser ela inconstitucional, por não medir a riqueza representada pela hipótese de incidência do tributo, qual seja, a prestação de serviços profissionais.

É certo que não é esse o entendimento de nossa Corte Maior, a qual teve oportunidade de decidir que não é inconstitucional a tributação fixa estabelecida pelo Decreto-Lei n. 406/68 para as sociedades de profissionais liberais (art. 9º, §§ 1º e 3º). Ao ver do Supremo Tribunal Federal, não fere o princípio da isonomia o tratar-se de forma diversa diferentes categorias de contribuintes, não havendo, igualmente, ofensa ao princípio da capacidade contributiva²³.

Como dito, discorda-se totalmente desse entendimento. O problema não está, frise-se, no tratamento diferenciado entre contribuintes de classes diversas, o qual quiçá até pudesse se justificar, dadas as características peculiares das sociedades de profissionais liberais. A questão está no desrespeito ao prin-

23. RE n. 236.604/PR, rel. min. Carlos Velloso, TP, DJU de 06.08.99, ementário n. 1.957-18.

cípio da capacidade contributiva (sob o prisma da igualdade) dentro da classe de contribuintes. É que nem todos os profissionais liberais auferem o mesmo rendimento. Há diferenças enormes dentro da classe e, no entanto, todos eles pagarão o mesmo tributo, independentemente da sua maior ou menor capacidade contributiva. Para além disso, como se procurou demonstrar supra, a tributação fixa não respeita sequer o princípio sob o ângulo absoluto. De consequência, é inadmissível a tributação fixa nos tributos incidentes sobre a receita bruta, entre os quais se encontra o ISS.

7.8. Tributação sobre a receita bruta e antecipação do pagamento de tributos

MOSCHETTI e Enrico DE MITA²⁴ pensam ser possível o pagamento provisório antecipado de tributos (pagamento anterior à ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência), apesar de não se encontrar presente o requisito da atualidade, desde que fundado numa presunção legítima (i.e., presunção relativa, fundada em critérios lógicos e na experiência comum) de capacidade futura e desde que garantido o reembolso imediato de valores pagos a maior (inclusive acrescidos de juros) e a cessação do pagamento antecipado, tão logo constatada a falsidade de seu pressuposto. O mesmo raciocínio é aplicável às hipóteses de retenção na fonte. Segundo MOSCHETTI, a Corte Constitucional italia-

24. "Il Principio della Capacità Contributiva" e "Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente", respectivamente.

na posiciona-se no mesmo sentido.

Na doutrina brasileira, Roque CARRAZZA²⁵ opõe-se frontalmente à adoção desse regime. Discorrendo sobre a substituição tributária “para frente” no ICMS, sustenta que a Constituição veda a tributação baseada em fato de provável ocorrência. Se não ocorreram os pressupostos necessários ao nascimento da obrigação tributária, não se pode cogitar de substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Isso fere o princípio da segurança jurídica, que é cláusula pétrea (art. 60 , § 4º, CF), o qual exige que a tributação só se dê após a ocorrência real do fato imponible. Além disso, fere o princípio da tipicidade, o qual estabelece que a obrigação tributária só pode ser exigida de acordo com o tipo previsto em lei e, naturalmente, após a ocorrência de todos os elementos da hipótese de incidência ali descrita, sendo que, inclusive, por não haver ocorrido ainda o fato imponible, desconhecendo-se seu valor, é utilizada base de cálculo fictícia para o cálculo do valor do tributo. Aduz, por fim, que resta ferido, igualmente, o princípio da não-confiscatoriedade, na medida em que se tributa negócio inexistente, fundado em venda futura e incerta. Completa o raciocínio, afirmando que o Direito cria suas próprias realidades, mas que há um limite para isso, o qual consiste exatamente no respeito aos direitos e garantias constitucionais. Assim é que, a seu sentir, a Emenda Constitucional n. 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Lei Maior, é inconstitucional, por desrespeitar cláusula pétrea. Defendem esse mesmo ponto de vista Waldir Luiz BRAGA, Paulo AYRES BARRETO e Clélio CHIESA²⁶.

25. ICMS, pp. 173-195.

26. ICM — Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária (de autoria dos dois primeiros) e ICMS. A Denominada Substituição Tributária “Para Frente” (CHIESA).

Já Ricardo LOBO TORRES²⁷ adota posicionamento diverso. Refuta, inicialmente, o argumento de que a antecipação em tela fere o princípio da legalidade. Predica que não se antecipa a ocorrência da obrigação tributária, o que nem seria possível, mas apenas o pagamento do tributo. Quanto ao princípio da capacidade contributiva, ele fica resguardado pelo mecanismo do reembolso. Anota, por último, que a sistemática da antecipação não é novidade trazida pelo ICMS, pois existe há anos no mecanismo da retenção do imposto de renda na fonte.

Leonardo DE PAOLA²⁸ também se coloca entre os que defendem a constitucionalidade do sistema de antecipação de pagamento de tributos. No seu entender, a questão envolve duas presunções: a de que o fato tributário acontecerá num futuro próximo e a de que a base de cálculo será similar àquela adotada para fins da tributação antecipada. Inicialmente, observa que a antecipação não modifica o aspecto temporal da norma tributária, mas tão-somente o momento do pagamento. Relativamente ao princípio da capacidade contributiva, tem-no por respeitado desde que haja uma vinculação concreta com uma capacidade futura, para o que devem ser observadas algumas condições, a saber: o valor antecipado deve ser muito aproximado àquele a ser pago no futuro, o lapso de tempo entre a obrigação de antecipação e a obrigação tributária propriamente dita deve ser curto e deve ser prevista a devolução de qualquer valor pago a maior. Quanto ao argumento trazido por alguns, referente ao arti-

27. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS, *in* ICMS — Problemas Jurídicos, pp. 183-202.

28. Presunções e Ficções no Direito Tributário, pp. 238-246.

go 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, ele não representa óbice à antecipação tributária. Indigitado dispositivo determina que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Ora, diz o autor, a norma que determina a antecipação tem fato gerador próprio e é com base nele que deve ser interpretado o artigo 113, parágrafo 1º, quando se trata de obrigação de antecipação. Adota essa mesma postura, Marco Aurélio GRECO²⁹.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de decidir a questão atinente à antecipação tributária no ICMS (substituição “para frente”), fazendo-o no sentido da sua constitucionalidade³⁰.

Parece, com a devida vênia dos doutrinadores que pensam em contrário, que nossa Corte Maior tomou a melhor decisão. De fato, o regime de antecipação não representa ofensa quer ao princípio da legalidade (ou tipicidade tributária) quer àquele da capacidade contributiva. O princípio da legalidade estrita resta obedecido com a previsão por lei das hipóteses em que surge a obrigação tributária. Tal previsão se dá no caso da antecipação tributária. Ela decorrerá sempre de expressa previsão legal. Não poderá ser exigida qualquer antecipação pela autoridade administrativa, sem lei que o estabeleça. Essa lei preverá os fatos que compõem a hipótese de incidência da norma, cuja ocorrência dará ensejo à obrigação de antecipação do tributo indicado. Não há, pois, como se alegar ofensa ao princípio da legalidade.

No que se refere ao princípio da capacidade contributiva, que é o que

29. Antecipação do Fato Imponível do Tributo.

30. RE n. 213.396-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 13.08.99.

nos interessa mais de perto, também não resta ele ofendido. As presunções podem e devem ser utilizadas na esfera tributária, precipuamente quando elas sirvam a dar cumprimento ao princípio da praticabilidade. Isso não significa, porém, que elas possam ser utilizadas arbitrariamente. A nosso sentir, aliás, a antecipação do pagamento de tributos (que é largamente utilizada no imposto de renda da pessoa física) só é constitucional enquanto presunção relativa. Ou seja, desde que se funde numa capacidade contributiva futura provável, próxima e que seja prevista a possibilidade de imediato reembolso do valor pago indevidamente pelo contribuinte, no caso de não se verificar o pressuposto da presunção, com o que se terá uma presunção fundada em critérios lógicos e na experiência comum.

Mas essa assertiva não é tão tranqüila. Na verdade, pende de discussão, no concernente à substituição tributária “para frente” no ICMS, a indagação sobre o caráter da presunção que lhe serve de base. Isto porque o artigo 150, parágrafo 7º, *in fine*, da Constituição, que estabeleceu os pressupostos da substituição tributária “para frente”, assegurou a “imediata e preferencial restituição da quantia paga” somente na hipótese de não se realizar o fato gerador presumido. Nada estabeleceu para a hipótese de ele se realizar, porém com base de cálculo diversa da presumida, ou seja, no caso de se constatar, posteriormente, ter havido pagamento a maior do tributo.

A doutrina diverge na análise do tema. Hugo de BRITO MACHADO³¹ sustenta a necessidade de se devolver o tributo pago a maior, no caso de a base

31. A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final, *in* RDDT n. 67/57

de cálculo presumida se revelar excessiva. A seu ver, a não devolução do tributo pago a maior implicaria na aceitação do sistema de pautas fiscais, o qual já foi refutado pelos tribunais superiores, por se fundar numa presunção absoluta ou numa ficção, figuras estas que não podem ser aceitas para a fixação da base de cálculo do tributo. Deve-se observar que a base de cálculo do tributo é o valor da operação a se realizar futuramente. O valor devido a título de antecipação é meramente provisório, sob pena de não se ter uma antecipação de pagamento de tributo, mas um novo tributo. E o artigo 150, parágrafo 7º da Constituição, claramente, permite a cobrança em questão a título de antecipação. Do mesmo sentir são Gabriel Lacerda TROIANELLI e Aroldo Gomes de MATOS³².

Adota a posição contrária Angelo Rodrigues de MELO³³. Diz ele que na substituição tributária, a hipótese de incidência é diversa, consistindo na presunção de que haverá uma operação futura de circulação de mercadoria, presunção esta que só pode ser absoluta, porque não se tem aí uma norma de prova. Por conseqüência, também a base de cálculo será diversa daquela da operação futura e, para bem medir a hipótese de incidência em estudo, deverá consistir no valor provável da operação futura presumida. Além disso, lembra o autor, a vantagem perseguida com o mecanismo da substituição tributária para a frente, de facilitar a fiscalização, seria eliminada, em caso contrário, eis que o

32. O Direito à Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária, *in* RDDT n. 66/45 e Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte, *in* RDDT n. 66/17, respectivamente.

33. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária “para Frente”, *in* RDDT n. 71/25.

número de contribuintes a serem fiscalizados seria o mesmo, já que todos os substituídos poderiam pretender receber diferenças decorrentes da venda do produto por preço menor do que o presumido. Concorde o doutrinador, porém, em que os valores fixados para a base de cálculo presumida devam estar vinculados à realidade do mercado.

Pois bem, verifica-se que a indagação fulcral está no saber se é possível a utilização de presunção absoluta para a composição da base de cálculo da antecipação tributária.

Embora se admita a utilização de presunções absolutas em Direito Tributário, faz-se-o com certos limites, como visto no capítulo quarto deste título. Um desses limites é exatamente o de que não pode restar ferido o princípio da repartição constitucional de competências. Ora, se se admitir o estabelecimento da base de cálculo do tributo antecipado na forma de pauta de valores, sem se permitir a posterior devolução do que eventualmente venha a ser pago em excesso, ter-se-á, em muitos casos, uma base de cálculo que não mede o real valor da hipótese de incidência do tributo. Ou, em outras palavras, que considere devido o tributo, ao menos em parte, sobre riqueza diversa daquela prevista na hipótese de incidência. E estando esta prevista constitucionalmente, resta ferido, por esta via, o princípio constitucional da repartição constitucional de competências.

Aplicando-se esse raciocínio à substituição tributária “para frente” no ICMS, tem-se que, quando a base de cálculo real for menor do que a presumida, está sendo cobrado tributo, em parte, sobre algo que não se caracteriza co-

mo circulação de mercadoria, o que fere o disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição, o qual atribui competência aos estados-membros apenas para cobrar tributos sobre a circulação de mercadorias³⁴.

Nem se argumente que a adoção de presunção absoluta é constitucional, tendo em vista o princípio da praticabilidade da tributação. Referido princípio, como estudado, decorre daquele da generalidade, o qual é, por sua vez, uma das facetas do princípio da capacidade contributiva. Tem-se, entretanto, em jogo, de outra parte, outras facetas do mesmo princípio (capacidade contributiva absoluta, isonomia), além dos princípios da repartição constitucional de competências e da livre concorrência. É o caso, pois, de se recorrer à máxima da proporcionalidade (adequação, necessidade, ponderação), de vez que se está diante do embate entre dois princípios constitucionais.

Quanto ao elemento adequação, pode-se dizer que a fixação de uma pauta de valores é medida que contribui para a simplificação da tributação. Não é tão certo, porém, o fato de ela ser necessária para tal. Há uma medida muito menos gravosa, que consiste na instituição de presunção relativa, a qual parece ser suficiente para se atingir o objetivo de simplificação da tributação, em níveis razoáveis. E, ainda que se considerasse ser indispensável a medida em questão, o fato é que, na ponderação entre o princípio da generalidade, de uma parte, e, de outra parte, daqueles da isonomia, da capacidade contributiva absoluta, da repartição constitucional de competências e da livre concorrência,

34. Atribui competência também para a tributação dos serviços que menciona. Mas isso é desimportante, *in casu*.

há que se optar por estes, seja por serem em muito maior número, seja por não restar gravemente ferido o primeiro deles, sobretudo em se considerando a possibilidade, frise-se, de instituição de uma presunção relativa, o que já simplificará bastante a tributação. Noutro giro, a medida concreta cogitada fere gravemente os princípios da isonomia, da capacidade absoluta e da repartição constitucional de competências, sem que apresente vantagem tão grande em relação à outra medida possível, que é a de adoção de uma presunção relativa, a qual satisfaz de maneira razoável o outro princípio em pauta (da praticabilidade).

Não se pode dizer que a antecipação, com a obrigação de restituição do que foi pago a maior, não acarrete qualquer benefício em termos de simplificação da tributação, como quer fazer crer Angelo Rodrigues de MELO. O número de contribuintes a serem fiscalizados e executados judicialmente será muito menor com o mecanismo da substituição tributária “para a frente”, sendo que a prova de que a base de cálculo real foi menor do que a presumida caberá ao contribuinte, e não ao fisco. Releva notar que fica praticamente resolvido o problema da sonegação em relação à ocorrência da operação, restando apenas a questão da sonegação relativa ao valor da operação, sendo que o contribuinte terá de ir ao fisco comprovar que tem direito à restituição. Essa é, pois, a nosso ver, a medida mais adequada para dar aplicação concomitante aos princípios da generalidade da tributação, da isonomia, da tributação sobre fato-signo presumitivo de riqueza e da repartição constitucional de competências.

Por fim, não se pode olvidar que dificilmente se conseguiria construir uma presunção absoluta razoável quanto ao valor da operação de circulação de mercadorias, a não ser naqueles casos em que há tabelamento de preços. Fora disso, sempre é possível que o substituto tributário resolva dar descontos incondicionais nos seus preços, trabalhando com uma margem de lucro menor, o que deve ser prestigiado, em face do princípio da livre concorrência. Conclui-se que, ainda que fosse admissível a adoção de presunção absoluta para a fixação da base de cálculo na hipótese de antecipação do pagamento de tributos, isso não seria aceitável na tributação sobre a receita bruta, face à impossibilidade prática de construção de uma tal presunção para a fixação do preço de venda de mercadorias não tabeladas.

Por consequência, deve-se interpretar extensivamente o texto do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição, como determinando a devolução da quantia paga indevidamente não só no caso de o fato gerador presumido não ocorrer, mas também no caso de ele ocorrer com valor menor do que o previsto, sob pena de restar atingido, entre outros, o princípio da capacidade contributiva, que é cláusula pétrea de nossa Constituição.

7.9. Tributação sobre a receita bruta e princípio da não-cumulatividade

Seria o princípio da não-cumulatividade de aplicação obrigatória na tributação sobre a receita bruta? Essa questão não é discutida no Brasil. Foi objeto de discussão, porém, na Alemanha, conforme relata Klaus VOGEL³⁵. Conta o autor que o Tribunal Constitucional alemão entendeu inconstitucional o sistema do imposto sobre a cifra de negócios das empresas, que gravava as operações onerosas de circulação de mercadorias e quaisquer prestações de outra natureza realizadas entre as empresas. Tal tributo foi considerado inconstitucional, por ferir o princípio da isonomia, por isso que aumentava de etapa em etapa da circulação de mercadorias, o que fazia com que as empresas concentradas verticalmente fossem favorecidas em relação àquelas que controlassem uma só etapa da circulação da mercadoria, resultando em que as primeiras podiam oferecer seus produtos a preços menores.

Esse raciocínio parece perfeitamente aplicável à tributação sobre a receita bruta. Um tributo estruturado de forma cumulativa ou em cascata, certamente não se dirige a apreender a capacidade contributiva do consumidor, porquanto esta não varia conforme o tamanho da rede de distribuição dos produtos, mas sim segundo o tipo de produto consumido. E um tributo cumulativo será tanto mais elevado quanto maior a rede de distribuição, já que vai se acumulando em cada etapa dela. Nem por isso se pode concluir, desde logo, serem inconstitucionais os tributos cumulativos incidentes sobre a receita bruta. É que, como estudado anteriormente, a tributação sobre a receita bruta pode es-

35. "La Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal sobre el Derecho Fiscal de la República Federal de Alemania", *in* RDP n. 8/127.

tar estruturada para atingir a capacidade contributiva do consumidor ou da empresa. Já se viu que um tributo cumulativo não serve para atingir a primeira. Assim sendo, há que se analisar a questão sob o prisma da capacidade contributiva da empresa.

O problema se põe sob o ângulo da graduação dos tributos segundo a capacidade contributiva, aplicando-se aqui as considerações tecidas no capítulo sexto (seção 6.6). Deveras, tal aspecto do princípio exige que as alíquotas sejam graduadas de acordo com os setores de atividade econômica, assim como que sejam progressivas, de acordo com o montante da receita bruta da empresa. Com essas medidas, a tributação, mesmo sendo cumulativa, não gerará problemas sob o prisma do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, um tributo que não atenda ao princípio da não-cumulatividade e nem à graduação de alíquotas ora indicada, certamente será inconstitucional, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

7.10. Nova sistemática do PIS e da cofins sobre combustíveis

A Lei n. 9.990/2.000 alterou a sistemática de cobrança do PIS/Cofins sobre combustíveis, transformando o sistema de antecipação tributária até então em vigor em sistema de cobrança monofásica, incidindo os tributos em tela somente sobre as operações realizadas pelas refinarias, primeira fase do processo de produção/distribuição de combustíveis, com aumento substancial das alí-

quotas incidentes nessa fase, mas com redução a zero da alíquota nas fases subseqüentes do processo de distribuição dos produtos atingidos pela nova sistemática, conforme dispõem os artigos 4º e 5º da lei supra referida e o artigo 43 da Medida Provisória n.1.991/2.000.

Será constitucional essa sistemática de incidência única? A doutrina divide-se a respeito do tema. Sacha Calmon NAVARRO COELHO e José Souto Maior BORGES³⁶ sustentam a constitucionalidade das alterações. Argumentam que o parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição permite que as contribuições sociais tenham alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, o que não passa de aplicação do princípio da isonomia, princípio este que determina o tratamento desigual para os desiguais. Assim, não se pode considerar infringido o disposto no artigo 246 da Lei Maior, até porque a lei em exame não está regulamentando o parágrafo 9º, citado, o qual é norma auto-executável.

Na posição contrária, temos Hugo de BRITO MACHADO e Aroldo Gomes de MATTOS³⁷, segundo os quais essa sistemática é inconstitucional, por encobrir um regime de substituição tributária “para frente”, já que a cobrança de alíquotas diferenciadas fere, entre outros, o princípio da isonomia. MATTOS admite a constitucionalidade da lei, desde que se faça uma interpretação conforme, para se entender que se trata de uma outra forma de substituição tributária “para frente”, devendo-se devolver ao contribuinte substituído os valores pagos em

36. A Constitucionalidade da Tributação Monofásica das Contribuições Sociais (PIS e Cofins), *in* RDDT n. 61/142 e As Alterações Introduzidas na Lei 9.718/98 pela Medida Provisória n. 1.991/2000 — Contribuições do PIS e Cofins, *in* RDDT n.61/125, respectivamente.

37. Fraude à Constituição em Matéria de PIS e Cofins, *in* RDDT n. 60/68 e Uma Burla à CF: o Caso PIS/Cofins das Transportadoras de Combustíveis Derivados do Petróleo, *in* RDDT n. 71/41, respectivamente.

excesso.

É de se concordar com os primeiros, embora por fundamento diverso, conforme se verá. Não há inconstitucionalidade na nova sistemática do PIS/Co-fins das operações com combustíveis. A maior objeção que se lhe poderia opor seria a da inconstitucionalidade da diferenciação de alíquotas, seja porque aquela das refinarias é muito mais alta do que a incidente sobre a receita bruta de outras empresas, seja por se entender indevida a isenção (alíquota zero) das distribuidoras e varejistas de combustíveis.

A doutrina refuta essa objeção, apelando ao disposto no artigo 195, parágrafo 9º da Constituição. A questão, no entanto, não parece tão simples. Tal dispositivo, como visto no capítulo quinto, não pode ser aceito linearmente. Isto porque ele foi introduzido por emenda constitucional e contraria o critério essencial de igualdade na seara tributária, o qual se consubstancia como cláusula pétrea de nossa Constituição, que é a capacidade contributiva³⁸. Outros critérios, é certo, podem ser utilizados para a diferenciação em matéria tributária, mas apenas de forma excepcional e devidamente justificada frente a princípios constitucionais concorrentes³⁹. Fora disso, a distinção em razão da atividade econômica só seria admissível, se justificada pela finalidade da contribuição em tela, de custeio da Seguridade Social. Nenhuma das duas hipóteses, contu-

38. O estudo do princípio da capacidade contributiva como cláusula pétrea foi feito na seção 1.3 (cap. I do tít. II), que trata do princípio como direito fundamental. E no capítulo V, estudou-se a questão do art. 195, § 9º, da CF/88.

39. A verificação dos critérios de igualdade a serem aplicados na seara tributária foi feita na seção 3.1 (cap. III), em que se estudou o princípio da isonomia e na seção 4.2 (cap. IV), em que se verificou a relação da isenção e da extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva.

do, está presente, no caso. Não se vislumbra a presença de qualquer outro princípio constitucional a justificar a discriminação estabelecida. E não parece haver nenhum motivo, vinculado ao custeio da Seguridade Social, a justificar a diferenciação, na forma como levada a efeito pela lei, a saber: exclusivamente para a industrialização e comercialização de combustíveis⁴⁰. A tributação em tela, portanto, seria inconstitucional, se examinada sob o ponto de vista da capacidade contributiva da empresa, já que não está presente nenhum princípio constitucional relevante a justificar a diferenciação por setor de atividade econômica e entre empresas estabelecida pela Lei n. 9.990/2.000.

No entanto, a distinção de alíquotas estabelecida para o PIS/Cofins não parece ofender ao princípio da capacidade contributiva, nem mesmo sob o aspecto da isonomia, desde que se veja a questão sob o ângulo da capacidade contributiva do consumidor, o que é perfeitamente possível na tributação sobre a receita bruta, em que a capacidade contributiva tem esse aspecto dúplice: pode ser vista sob o ponto de vista da empresa ou do consumidor. Vale dizer, não está em questão uma diferenciação que fira a capacidade contributiva e que teria de ser justificada frente a outros princípios. Tem-se, *in casu*, uma distinção de alíquotas que não fere o princípio, quando analisada sob o ângulo da capacidade contributiva do consumidor.

Na hipótese, é viável considerar a questão sob essas perspectivas, por-

40. Há as incidências da Lei n. 10.147/2.000, as quais, todavia, também não podem ser justificadas como discriminação vinculada à finalidade "custeio da Seguridade Social", nem mesmo se vistas em conjunto com aquela ora examinada. Para se justificar a utilização desse tipo de critério de discriminação, teria ele de se fundar numa classe genérica, como seria o caso de se aumentar a alíquota das contribuições das empresas que explorem atividades perigosas ou insalubres.

que o tributo em análise foi estruturado para atingir o consumidor, senão vejamos. Concluiu-se, no capítulo sexto, que se tem uma tributação sobre o consumo quando: a) o tributo é passível de repercussão econômica e b) ele é estruturado juridicamente para repercutir, o que significa que: b1) a hipótese de incidência contém fato representativo de uma relação jurídica bilateral; b2) a base de cálculo do tributo deve ser formada pelo valor das operações de compra e venda ou de prestação de serviços (dependendo do objeto social da empresa); b3) as alíquotas devem ser instituídas segundo o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto; b4) o tributo deve ser cobrado de forma não-cumulativa.

Isso é o que se passa com os tributos em análise. Realmente, o PIS e a Cofins são suscetíveis de repercussão econômica. No que se refere a sua hipótese de incidência, ela é composta por fato representativo de uma relação jurídica bilateral: a receita bruta, a qual corresponde ao conjunto de operações de compra e venda de combustível, relevando observar que a receita financeira passou a ser tributada separadamente das operações que ora nos interessam (aquelas do art. 4º, I e III, da Lei n. 9.718/98, com as alterações da Lei n. 9.990/2.000). Quanto à base de cálculo dos tributos em análise, embora normalmente seja composta pela receita bruta, como um conjunto de operações; no caso em estudo foi decomposta, passando a lei a se preocupar com as operações individuais que compõem a receita bruta das refinarias, tanto que estabeleceu alíquotas distintas, conforme o tipo de produto e de operação envolvida, tendo separado o tratamento das receitas financeiras daquelas ligadas diretamente à atividade operacional das refinarias. Além disso, foi aplicado o prin-

cípio da seletividade em função da essencialidade do produto, o que se depreende desse mesmo fato, de terem sido instituídas alíquotas diversas, conforme o tipo de produto comercializado. Por fim, o tributo foi instituído de forma não-cumulativa (tributação monofásica). Cuida-se, pois, de uma tributação do consumo, e não diretamente da receita bruta.

Em assim sendo, não importa a forma pela qual o tributo é cobrado: se na fase inicial ou na fase final do ciclo ou ao longo de todo o ciclo de produção e distribuição do produto. A tributação pretende atingir o consumidor e, desde que o faça, é indiferente se isso gera uma cobrança diferenciada entre várias empresas e mesmo isenção para algumas delas, porque, conquanto sejam elas os sujeitos passivos da tributação, não é a sua capacidade contributiva que é alvejada. Nem importa a diferenciação de alíquotas de acordo com o tipo de produto, porque essa é decorrência natural da aplicação do princípio da seletividade, o qual, como se viu anteriormente, é forma de tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva na tributação indireta.

Deixam-se de analisar óbices formais suscitados contra a nova disciplina do PIS/Cofins, como aqueles relativos ao artigo 246 da Constituição ou à impossibilidade de lei complementar ser alterada por lei ordinária, por não ser este o objeto de nossa atenção no momento. Interessou-nos o exame da controvérsia tão-somente como meio de tornar mais concreto o estudo da aplicação do princípio da capacidade contributiva à tributação incidente sobre a receita bruta.

7.11. O PIS e a cofins na Lei n. 10.147/2.000

A Lei n. 10.147/2.000 prevê a tributação de vários produtos pelo PIS/Cofins com alíquotas diferenciadas, conforme indicado em seu artigo 1º. A sistemática é similar àquela indicada na seção anterior, para a tributação dos combustíveis. Aplicam-se-lhe, pois, as considerações tecidas acerca dela. Cuida-se de tributação do consumo, e não diretamente da receita bruta. Há, contudo, na lei em exame, um dispositivo que desperta a atenção e põe em dúvida sua constitucionalidade. Trata-se do parágrafo 4º do artigo 1º, o qual admite que as pessoas jurídicas que industrializem os medicamentos indicados na posição número 3003 da TIPI excluam da base de cálculo da contribuição para o PIS/Cofins o respectivo valor de aquisição. Vale dizer, admite a incidência do princípio da não-cumulatividade unicamente para essa hipótese.

Ora, conforme exposto na seção anterior, isso não é admissível. De fato, verificou-se que tal sistemática só pode ser tida como constitucional sob o prisma da capacidade contributiva do consumidor, o que exige, porém, que seja atendido, entre outros, o princípio da não-cumulatividade. Isso significa que há de ser reconhecido ao contribuinte o direito ao crédito pelo tributo pago nas operações anteriores, sempre que a tributação não seja monofásica, isto é, não incida apenas sobre uma das fases da circulação da mercadoria. De consequência, a lei não poderia restringir esse direito apenas a determinados produtos, como fez.

Conclui-se, pois, que a Lei n. 10.147/2.000 só pode ser tida por constitucional relativamente aos produtos da posição número 3003 da TIPI, em relação aos quais foi reconhecido o direito de crédito do contribuinte pelo tributo pago na etapa anterior. Em relação aos demais tributos, ela só pode ser considerada constitucional, se se estender a eles o direito de creditamento. Caso contrário, é de se ter a lei por inconstitucional, porque instituiu tributação diferenciada entre empresas, o que não se justifica sob o ângulo da capacidade contributiva da empresa, e, de outro lado, não estruturou o tributo para atingir a capacidade contributiva do consumidor, uma vez que claramente excluiu a aplicação do princípio da não-cumulatividade em relação aos produtos que não se classificam na posição número 3003 da TIPI⁴¹.

7.12. O artigo 166 do Código Tributário Nacional

O artigo 166 do Código Tributário Nacional até hoje gera controvérsias na doutrina e na jurisprudência. Na doutrina, há duas posições distintas de grande interesse e que merecem a nossa atenção. Vejamo-las.

Marco Aurélio GRECO ensina que há critério jurídico para identificar os tributos “que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro” (art. 166). Diz ele que a natureza de um tributo é dada por seu fato

41. No próximo capítulo, verificar-se-á a possibilidade ou não de atuação positiva do Judiciário nessas hipóteses, estendendo “direito de crédito” a situações não previstas em lei.

gerador e que só pode ser presumida a transferência do encargo em tributos cujo fato gerador envolva uma relação bilateral e cujo contribuinte seja “pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo fato gerador”⁴².

Para Misabel DERZI, “somente existem dois tributos que, de acordo com sua peculiar natureza jurídica, desencadeiam a transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja, o ICMS e o IPI”⁴³. Isto porque o que importa é a repercussão jurídica do tributo, e não a econômica. E esta só é presumida pela Constituição em relação àqueles impostos para os quais ela determina a aplicação dos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, os quais só podem ser compreendidos pelo fenômeno da translação, para que seja beneficiado o consumidor. Quanto ao princípio da não-cumulatividade, a Constituição presume expressamente a translação, já que determina que será compensado o que for devido em cada operação, “com o montante **cobrado** nas anteriores” (art. 155, §2º, I, grifou-se). Tal montante, explica a autora, não foi cobrado do adquirente das mercadorias, mas foi presumida a sua repercussão econômica e conferido ao adquirente-contribuinte um direito de crédito.

Na jurisprudência, temos a súmula n. 546 do Supremo Tribunal Federal⁴⁴, a qual vem sendo aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas que nada acrescenta ao disposto no artigo 166 do Código Tributário.

42. Repetição do Indébito, *in* CPT n. 8, p. 286.

43. Anotações da autora à obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, p. 886.

44. Súmula n. 546: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de *jure* não recuperou do contribuinte de *facto* o *quantum* respectivo.”

Pois bem, a indagação a ser respondida é: quais são os tributos que, por natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro? A primeira idéia que nos vem à mente é aquela trazida por GRECO. Comportam a transferência do encargo os tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência descreva uma relação jurídica bilateral e em que o contribuinte esteja em posição econômica de promover a translação. Mas será suficiente essa interpretação meramente literal da norma em estudo? Acredita-se que não. Deve-se fazer uma interpretação teleológica dela, tendo-se presente sua finalidade, de evitar o enriquecimento sem causa daquele que, conquanto seja o sujeito passivo do tributo, não tenha atingida sua capacidade contributiva. Para tal, há de se entender o artigo 166 como tendo se fundado numa presunção legal de repercussão econômica, suscetível de prova em contrário, presunção esta que seria muito frágil, se baseada tão somente no fato de o tributo ter por hipótese de incidência uma relação jurídica bilateral.

Muitas vezes, apesar de o legislador tomar um fato desse tipo para compor a hipótese de incidência do tributo, ele não o estrutura para atingir a capacidade contributiva de outrem, que não o próprio contribuinte. Pode-se ter um tributo que incida sobre a receita bruta de vendas ou sobre operações de circulação de mercadorias, mas que seja cumulativo e cujas alíquotas não tenham em conta a essencialidade do produto. Tem-se aí um tributo em que, apesar de sua natureza propícia à repercussão econômica, essa característica não foi considerada pelo legislador para a estruturação do tributo. Será isso irrelevante para a interpretação do artigo 166?

A resposta a essa questão deve ser negativa, sob pena de desrespeito ao princípio da proibição de enriquecimento ilícito, que, como dito, é o fundamento do artigo em comento. Segundo o que se defende nesse trabalho, na tributação sobre a receita bruta o legislador pode optar entre estruturar o tributo para atingir a capacidade contributiva da empresa ou aquela do consumidor. Ora, essa opção definirá a quem cabe a restituição de eventual tributo pago indevidamente. É essa a base do artigo 166. Sua finalidade é a de evitar a restituição do tributo àquele cuja capacidade contributiva não tenha sido atingida. Evidentemente, não pode ele ser interpretado no sentido de se impedir a restituição àquele cuja capacidade contributiva tenha sido atingida, porque foi essa pessoa que sofreu a redução indevida de seu patrimônio.

Conclui-se, pois, que o artigo 166 do Código Tributário só é aplicável quando a lei presumir a repercussão econômica do tributo, o que poderá acontecer em qualquer tributo incidente sobre a receita bruta, desde que preenchidas as condições expostas no capítulo sexto (seção 6.3). Não basta que a natureza jurídica do tributo comporte a translação do encargo. É preciso, mais, que ele tenha sido estruturado para repercutir.

CAPÍTULO VIII

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELO PODER JUDICIÁRIO

8.1. Colocação do problema

Nesse capítulo, pretende-se verificar como se deve dar a aplicação do princípio pelo Poder Judiciário, respondendo à pergunta: constatada a infringência ao princípio, como deve se portar o juiz, o que deve fazer para garantir a supremacia da Constituição?

A resposta a essa questão dependerá do aspecto do princípio que tenha sido desrespeitado. Rememoremos as diversas facetas dele, conforme sistematizado no capítulo primeiro deste título. São elas: a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente, devendo haver congruência entre os diversos aspectos da norma tributária; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de

sobrevivência); e) deve ser respeitado o limite máximo de tributação (princípio da não-confiscatoriedade).

Desatendido o princípio da capacidade contributiva sob o prisma objetivo (letra “a”), não há dúvida de que a solução é a anulação da lei, eis que é inconcebível a instituição de tributo, ao menos da espécie imposto, sobre fato que não constitua signo-presuntivo de riqueza. Em não havendo congruência entre os diversos aspectos da norma tributária, o caminho será o mesmo. Em geral, essa incongruência significará que o tributo instituído não é aquele indicado por sua hipótese de incidência, sendo o caso mais freqüente o da instituição de taxa com base de cálculo de imposto. Outras vezes, a incongruência diz respeito ao sujeito passivo, que não é o destinatário constitucional tributário nem pessoa que tenha vinculação com o fato descrito na materialidade da hipótese de incidência. Como o juiz não pode alterar a base de cálculo do tributo nem seu sujeito passivo, sob pena de estar instituindo novo tributo; a solução, como dito, está na anulação da lei.

O aspecto da generalidade (letra “b”) poderá ser infringido através do estabelecimento de isenções indevidas, que excluam determinadas pessoas da incidência da norma, sem qualquer justificativa constitucionalmente aceitável. Nesse caso, coloca-se a pergunta: deve o juiz anular a lei isentiva ou deve estender a isenção àqueles não expressamente abrangidos pela norma?

No aspecto da isonomia (letra “c”), o princípio pode resultar ferido, quando a norma previr alíquotas diferentes com base em critérios diversos da capacidade econômica. Ou quando previr alíquotas iguais, desconsiderando a

necessidade de graduação do tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ou, ainda, quando o tributo for instituído de forma cumulativa, apesar de, no mais, estar estruturado para atingir a capacidade contributiva do consumidor¹. Em todos esses casos, põe-se a seguinte questão: deve o juiz anular a lei ou deve reestruturá-la, alterando as alíquotas (nas duas primeiras situações) ou determinando a aplicação do princípio da não-cumulatividade (na terceira situação posta)?

Sob o prisma do limite mínimo (letra “d”), pode ocorrer tributação sobre riqueza indispensável à sobrevivência ou podem ser estabelecidas presunções em desacordo com a realidade, como parece se dar no caso das cotas de dedução de educação e de despesas com dependentes no imposto sobre a renda das pessoas físicas. Nessas hipóteses, deve a lei ser totalmente anulada ou deve-se excluir a riqueza que constitui mínimo vital da base de cálculo do tributo? Certamente a melhor solução é esta última.

Defendeu-se anteriormente a possibilidade de a lei trabalhar com presunções, inclusive sob a forma de padronização de valores de dedução. Daí não decorre, porém, que referidas padronizações sejam sempre constitucionais. Para o serem, é preciso que elas estejam baseadas nos valores médios praticados para a despesa em questão. Caso contrário, a tributação tomará por base uma ficção, com desrespeito ao mínimo vital. E qual a medida judicial a ser tomada nesse caso? Simplesmente a anulação da limitação à dedução da despesa, uma vez que ao juiz não é dado fixar novo

1. Ver, sobre esta última hipótese, a seção 7.8.

limite, arbitrariamente.

Relativamente ao limite máximo (letra “e”), ele será infringido sempre que a lei instituir alíquota muito alta, que não preserve parcela satisfatória da riqueza que serve de base à incidência do tributo. Pergunta-se: será o caso de se anular totalmente a lei ou de simplesmente reduzir a alíquota do tributo?

Do exposto, extrai-se haver dois problemas básicos a serem resolvidos. Um deles é o da possibilidade de o Poder Judiciário reduzir a alíquota de um determinado tributo, quando considerar que ela fira o princípio da capacidade contributiva. A alternativa seria simplesmente sua anulação total. Aí se insere, ainda, a questão da capacidade contributiva global. O que fazer quando a ofensa à capacidade contributiva decorrer do conjunto ou de um dado grupo de tributos incidentes sobre o mesmo fato econômico? Reduzir a alíquota de todos eles?

O outro problema é o da viabilidade ou não da extensão de “benefícios”, quando ela seja necessária para tornar constitucional uma lei, a qual, de outro modo, teria de ser anulada por infringência a algum princípio constitucional. É o caso da concessão de isenções ou de incentivos fiscais com infringência ao princípio da isonomia. Vale dizer, dos limites da atuação do juiz, quando se está diante de exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade. É o caso, igualmente, da possibilidade ou não de se admitir o direito de crédito como forma de se dar aplicação ao princípio da não-cumulatividade, quando a lei não o tenha previsto.

Ambas as hipóteses têm sido enquadradas no âmbito da chamada atuação positiva do juiz, como suprimento de omissões legislativas, o que se passará a estudar na seqüência.

8.2. A atuação positiva do Judiciário

É voz corrente entre nós, nomeadamente na jurisprudência, que o juiz não pode atuar positivamente, sob pena de ocupar o lugar do legislador, infringindo o princípio da separação de poderes. A doutrina mais recente, no entanto, tem admitido essa atuação de forma mais larga, principalmente através da utilização dos métodos da interpretação extensiva e da analogia.

Os argumentos utilizados para se defender a proibição de o juiz atuar positivamente são os princípios democrático e da separação de poderes. Quer-se crer, contudo, que, embora tais princípios representem óbices respeitáveis a essa atuação e possivelmente a impeçam em caso de omissão absoluta, eles não têm o condão de impedir totalmente a atuação positiva do Judiciário.

Quanto ao princípio democrático, é bem de ver que ele não pode ser confundido com a regra da maioria. Esse é apenas um de seus aspectos, todavia não o esgota. Tal princípio envolve também a proteção dos direitos fundamentais, como se pode depreender da análise das constituições

democráticas atuais (ao menos as democráticas ocidentais), que contêm sempre um catálogo de direitos fundamentais.

Ao falar sobre o problema da legitimação democrática do Direito jurisprudencial, CAPPELLETTI desenvolve vários argumentos para se opor à assertiva de que não é possível a criação jurisprudencial do Direito, por ser ela antidemocrática. Em primeiro lugar, diz ele, “Dissipou-se em grande parte a utopia tipicamente ocidental, concernente à perfeita capacidade dos poderes ‘políticos’ de alcançar o consenso dos governados, ou pelo menos da sua maioria”². Além disso, o próprio Judiciário não é totalmente antidemocrático, pois os juízes das Cortes Superiores, sobretudo das Cortes Constitucionais, costumam ser nomeados politicamente e são chamados a explicar por escrito e, pois, de forma aberta ao público, as suas decisões, num esforço de convencimento do público acerca de sua legitimidade. Em terceiro lugar, há que se considerar que os tribunais permitem acesso e dão proteção a grupos que não têm acesso ao processo político. Em quarto lugar, cabe notar que há uma participação direta das partes interessadas no processo judicial, o qual, aliás, só pode ser iniciado por elas, característica esta altamente democrática. Isso sem considerar que o juiz está vinculado à lei, a qual pode sempre ser revogada pelo legislador, alterando a decisão judicial. Finalmente, lembra o autor que a noção de democracia não pode ser reduzida a uma simples idéia majoritária. Ela significa também participação e liberdade, liberdade esta cuja preservação exige a eliminação da concentração de poder, isto é, um sistema

2. Juízes Legisladores?, p. 94.

de *checks and balances*.

Passando-se ao princípio da separação de poderes, tem-se que ele serviu, no passado, para impedir o próprio controle de constitucionalidade das leis. Com o tempo e considerando o princípio da supremacia da Constituição, evoluiu-se no sentido de se admitir que o controle de constitucionalidade é necessário e que não infringe a divisão de poderes, a qual, aliás, não é mais tão rígida.

De fato, a teoria da separação de poderes não significa mais uma separação absoluta dos poderes do Estado, os quais, a rigor, segundo ensinamento corrente, não devem ser tidos como poderes propriamente (embora se mantenha a nomenclatura), mas como funções do Estado. Predomina hoje a teoria dos “freios e contrapesos”, de acordo com a qual os “poderes” do Estado devem ser exercidos harmonicamente. Devem se fiscalizar reciprocamente, havendo mesmo alguma interferência entre eles. Ademais, o próprio exercício da função típica de cada “poder” há de interferir nos demais. Quando o Legislativo edita uma lei, ele determina a conduta do Executivo e do Judiciário. Do mesmo modo, quando o Judiciário invalida uma lei, ele determina a conduta dos outros dois “poderes”. Poder-se-ia dizer, é certo, que o Judiciário estaria exercendo aí uma função legislativa. Para os que assim pensam, contudo, vale o argumento de que há efetivamente uma certa mescla de funções entre os “três poderes”, o que fica bem exemplificado no Brasil com a adoção de medidas provisórias (função legislativa) pelo Executivo. Isso não significa, no entanto, que tenha sido invalidada a teoria da separação

de poderes, visto como cada um dos “poderes” mantém uma função típica, principal, juntamente com outras atípicas.

Parece ser preciso, agora, ir mais adiante, para se possibilitar ao Poder Judiciário alguma atuação positiva, já que o tema da omissão legislativa adentrou a pauta das questões jurídicas. Isso se afigura factível, de vez que a Constituição não dispõe que a forma de atuação do Poder Judiciário seja a anulação da lei inconstitucional. Essa é uma construção doutrinária e jurisprudencial, fundada na interpretação do princípio em estudo. Pode-se observar, porém, que, dado o interesse que a questão da omissão legislativa tem despertado na doutrina, ela tem se proposto a reexaminar o tema dos limites da atuação do Judiciário frente ao princípio da separação de poderes.

Sobre o tema, é interessante a lição de Marcos GÓMEZ PUENTES³. Relata ele que, inicialmente, não se cogitou do controle das omissões legislativas, porque dominava o constitucionalismo liberal, para o qual a inatividade dos poderes públicos era a melhor garantia de respeito à esfera individual, sendo este o objetivo das declarações de direitos constantes das constituições. Isso era o que explicava o caráter meramente revisor do controle de constitucionalidade. Os únicos atos potencialmente lesivos do poder público eram os positivos. Esse quadro mudou, quando os direitos a atuações positivas do Estado passaram a ser importantes. Passou-se a colocar o problema do controle da inconstitucionalidade por omissão.

3. “La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control”.

Nesse diapasão, opina Clèmerson Merlin CLÈVE que “Em determinadas circunstâncias, com muita cautela definidas, haverá a Corte Constitucional de superar o dogma que a aprisiona no universo do legislador negativo. Ao contrário, a garantia da plena efetividade da Constituição pode estar a demandar, em inúmeras situações, o adotar provimentos mais arrojados que, sem agredir a esfera funcional do Legislativo, propicie renovada e contemporânea leitura do princípio da separação de poderes”⁴.

Vários outros constitucionalistas também têm admitido, com cautela, alguma atuação positiva do Judiciário, ao sustentarem a possibilidade de utilização da analogia para o suprimento da omissão legislativa, em alguns casos, conforme se verá na seção seguinte.

A questão, então, estaria em se saber em quais condições seria aceitável a superação do dogma do “legislador negativo”, sem infringência ao princípio da separação de poderes. Muito bem, tal princípio, conforme estudado no capítulo primeiro do título primeiro, exige a preservação do núcleo de cada função. O da função legislativa pode-se dizer que está no estabelecer normas de caráter geral e com competência amplamente discricionária, só limitada pela Constituição. Esta a seara própria do Poder Legislativo e que não pode ser invadida pelo Judiciário. LARENZ esclarece muito bem a diferença entre a discricionariedade do legislador e a do juiz. Ensina ele que “a margem de livre decisão do legislador é muito mais ampla que a do juiz. A margem de

4. A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro, p. 359.

livre decisão do legislador só está limitada pela Constituição e pelos princípios irrenunciáveis do Estado de Direito, enquanto a do juiz está limitada, para além disso, por toda a ordem jurídica, com inclusão das pautas de valoração aí expressas”⁵.

Por essa razão é que é admissível a anulação de lei inconstitucional, porque, apesar de se ter aí uma atuação de caráter geral, a discricionariedade nela envolvida não é tão ampla a ponto de se confundir essa função com a do legislador. Com efeito, a opção do juiz estará apenas no anular ou não anular a lei e a causa será uma só, a sua inconstitucionalidade. É bem de ver, no entanto, que a anulação da lei representa uma interferência na esfera de vontade do legislador.

E por que não se aceita a atuação positiva do juiz? A doutrina tem dito que ela gera uma intervenção excessiva na vontade do legislador e que é muito grande a discricionariedade representada pela disciplina de uma situação nova, sem qualquer parâmetro, cabendo este tipo de poder ao legislador, e não ao juiz. Quanto ao problema da interferência na vontade do legislador, necessário frisar que também a declaração de inconstitucionalidade da lei interfere no âmbito de vontade do legislador. O problema não estaria, pois, nessa interferência, mas sim no grau dessa interferência. No mais, não se deve olvidar que toda interpretação envolve criatividade, tanto que há quem distinga a atividade jurisdicional da legislativa mais com base no procedimento do que

5. Metodologia da Ciência do Direito, p. 489.

na substância delas. É o que faz CAPPELLETTI, conforme anotado anteriormente (capítulo I do título I). Encontra-se o nódulo fulcral da questão, pois, em se delimitar a medida dessa criatividade.

A esse propósito, reflete GÓMEZ PUENTES que “(...) é possível afirmar que existe um âmbito em que a inovação jurídica, a integração judicial do Direito, não implica, nem mesmo quando levada a cabo pela jurisdição constitucional (...), usurpação de funções normativas de índole política, (...)”⁶. Na verdade, prossegue o jurista, a polêmica relativa aos limites da interpretação jurídica na integração de omissões legislativas não é diversa daquela que se põe no controle de constitucionalidade das leis e pode ser resumida na seguinte indagação: até aonde é viável o poder ser submetido a regras jurídicas? Com base nesse raciocínio, sustenta que a melhor forma de resolver as omissões é através da integração interpretativa, sempre que isso seja possível. A seu ver, a legitimidade do processo interpretativo pode ser atestada pelos seguintes elementos: a razoabilidade e proporcionalidade da argumentação lógico-jurídica desenvolvida pelo intérprete, a sua neutralidade política, a sua autoridade jurídica, sua capacidade de auto-restrição e prudência frente à tentação de passar da esfera jurídica àquela política.

É com base nessas considerações que se defende a possibilidade de atuação positiva do juiz, sem ofensa ao princípio da separação de poderes. Pensa-se que, em alguns casos, essa atuação representará uma interferência

6. “La Inactividad...”, cit., pp. 31-2, livre tradução do espanhol. No original: “(...) es posible afirmar que existe un ámbito donde la innovación jurídica, la integración judicial del Derecho, no entraña, ni siquiera cuando se lleva a cabo por la jurisdicción constitucional (...), usurpación de funciones normativas de índole política, (...)”

igual ou menor na vontade do legislador do que aquela representada pela anulação de lei inconstitucional e que a criatividade envolvida nessa atuação, desde que respeitados certos limites (indicados nas próximas seções), não será maior do que aquela envolvida na interpretação judicial em geral ou, ao menos, não ultrapassará os limites do que possa ser considerado criatividade judicial, sem atingir o núcleo da função legislativa.

8.3. A exclusão de benefício incompatível com o princípio da isonomia

A primeira hipótese que nos interessa examinar, para o efeito de se determinar a forma de sua resolução pelo Poder Judiciário, é a da concessão indevida de benefícios fiscais em desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. Infringe-se-o, nesse caso, sob o prisma da generalidade e da isonomia, pois todas as pessoas devem pagar tributos, sempre que dotadas de capacidade contributiva.

Essa constatação não impede, certamente, a concessão de isenções. Deveras, conforme averiguado no capítulo quarto deste título, as isenções e os incentivos fiscais não malferem necessariamente a Constituição. Eles podem estar justificados por valores constitucionais outros e tão relevantes quanto a capacidade econômica. É o caso, por exemplo, de incentivos fiscais concedidos para as empresas que se instalarem em determinadas regiões do

país. Nem sempre, porém, as isenções são concedidas por motivos tão nobres, sob o ponto de vista constitucional. Nesses casos é que se põe a indagação sobre a viabilidade de o juiz estendê-las aos que deixaram de ser abrangidos pela norma isentiva.

Quando está em questão incentivo fiscal ou isenção irregularmente concedidos, tem-se hipótese de omissão relativa por infringência ao princípio da isonomia, tema este que tem sido objeto de preocupação específica da doutrina e da jurisprudência. Vejamos.

Marcos GÓMEZ PUENTES⁷ informa que o Tribunal Constitucional espanhol tem conhecido de questões atinentes a omissões constitucionais relativas, suprimindo as respectivas lacunas por meio de interpretação integradora, em alguns casos.

No escólio de VILLAVERDE MENÉNDEZ⁸, em se observando a existência de uma omissão relativa, por infringência ao princípio da isonomia, a primeira medida a ser tomada é a de se procurar fazer uma interpretação conforme (interpretação extensiva), salvando-se a constitucionalidade da lei. Em não sendo isso possível, estar-se-á diante de uma omissão, a qual só poderá ser suprida pelo legislador. Anota o autor que a analogia só pode ser utilizada onde não haja reserva absoluta de lei.

Gilmar FERREIRA MENDES⁹ pensa ser cabível o reconhecimento do direito

7. "La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control".

8. "La Inconstitucionalidad por Omisión".

9. Controle de Constitucionalidade, pp. 69-70.

de segmentos excluídos, em se tratando de exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade, em alguns casos, devendo-se proceder à declaração de inconstitucionalidade total do texto legal somente quando isso não se mostrar factível.

Marco Aurélio GRECO¹⁰, muito embora sustente a impossibilidade de o Judiciário atuar como legislador positivo, aduz que assim não se qualifica a hipótese de recomposição da isonomia através da extensão de previsão já existente. A seu sentir, se uma lei conceder uma vantagem a alguém, deixando de fora outras pessoas em situação equivalente e sendo essa vantagem constitucional, não se deve anular a lei, pois não é isso o que a parte irá pedir em juízo. Ela irá pedir a extensão da vantagem para si. E é perfeitamente possível que o Judiciário o faça, utilizando-se da interpretação extensiva e da analogia. Na mesma direção está a opinião de SEABRA DE GODOI¹¹, o qual afirma que se o benefício concedido não for, em si mesmo, arbitrário, ele deve ser estendido pelo Poder Judiciário àqueles que, estando em idêntica situação, não foram abrangidos pela norma. Essa, ainda, a posição adotada por José Afonso da SILVA¹² e por DOMINGUES DE OLIVEIRA¹³.

O Poder Judiciário não tem admitido a atuação positiva do juiz, nem mesmo para dar aplicação ao princípio da isonomia. Basta ver o teor da súmula nº 339 do Supremo Tribunal Federal: “Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos

10. Contribuições, pp. 210-5.

11. Justiça, Igualdade e Direito Tributário, pp. 228-9.

12. Curso de Direito Constitucional Positivo, p. 208.

13. Direito Tributário — Capacidade Contributiva.

sob fundamento de isonomia.”

O dogma da impossibilidade de concessão de benefício sob o pálio da isonomia tem sido aplicado não somente em matéria de reajuste de servidores públicos (súmula n. 339), mas também na esfera tributária, como se deu no julgamento da isenção de imposto sobre operações financeiras nas importações cujas guias foram emitidas a partir de 1º de julho de 1988 (Decreto-Lei n. 2.434/88, art. 6º). Os contribuintes alegaram a inconstitucionalidade dessa disposição, por ofensa ao princípio da isonomia. Nossa Corte Maior, todavia, por sua 1ª Turma, entendeu que não poderia estender a isenção, por ofensa ao princípio da separação de poderes¹⁴.

Não se olvida que a Corte decidiu em sentido contrário numa ocasião, quando esteve em pauta o reajuste de 28,86% (vinte e oito vírgula oitenta e seis por cento) concedido aos servidores militares, e não aos civis, pela Lei n. 8.627/93¹⁵. Mas isso se deu sobretudo por razões políticas¹⁶, tanto que a súmula n. 339 voltou a ser aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em julgados posteriores¹⁷.

Inobstante isso, podem ser encontradas decisões de outros tribunais,

14. AGRAG 142348/MG, rel. Min. Celso de Mello, 1ª T. STF, DJU 24.03.95, p. 6807.

15. ROMS n. 22.307-7/DF, rel. min. Marco Aurélio, STF, TP, DJU de 13.06.97, ementário n. 1.873-03.

16. Tanto o Poder Judiciário como o Legislativo haviam estendido administrativamente o reajuste a seus servidores. Na realidade, estava em questão a norma do art. 37, X, da CF/88, e não somente o princípio da isonomia. Mas o fato é que dita norma nada mais é do que uma aplicação particular do princípio geral da isonomia.

17. RE n. 180.007-1/SP, rel. min. Moreira Alves, 1ª T. STF, j. 1º.12.98, BDA n. 7 (v. 16), pp. 523-26; AgRAgl n. 138.200-7/MG, rel. min. Sepúlveda Pertence, 1ª T. STF, j. 22.02.2000, RDA n. 221, pp. 298-99. Nas duas hipóteses, tratava-se de reajustes diferenciados concedidos a servidor público, sendo que se fez referência expressa à súmula n. 339, afirmando-se que ela continua em vigor.

inclusive do Superior Tribunal de Justiça, negando aplicação a referida súmula¹⁸.

Em síntese, apesar de a doutrina atual se inclinar pela possibilidade de o juiz atuar positivamente, nos casos de mau trato ao princípio da isonomia, a jurisprudência ainda não tem acompanhado decididamente essa tendência, sem que se possa dizer, contudo, que ela o desconsidere completamente. Em verdade, o que se tem visto é que os Tribunais aplicam ou não positivamente o princípio da igualdade, dependendo das conveniências do caso concreto, situação esta que não pode perdurar, dada a arbitrariedade que envolve.

A doutrina, como visto, em geral admite a utilização da analogia e da interpretação extensiva para a integração da lei, quando se está diante de omissão relativa por infringência ao princípio da isonomia. Não fica muito claro, no entanto, qual o limite dessa integração. Alguns doutrinadores parecem admiti-la de forma ampla. Assim Marco Aurélio GRECO, SEABRA DE GODOI, DOMINGUES DE OLIVEIRA e José Afonso da SILVA. Outros admitem-na de forma mais restrita. É o caso de VILLAYERDE MENÉNDEZ, GÓMEZ PUENTES e Gilmar Ferreira MENDES. O primeiro indica um limite claro para a utilização da analogia:

18. O STJ, no Resp n. 1998.005.07973-4/SP (6ª T. STJ, DJU de 13.09.99, p. 119), admitiu a aplicação extensiva da Lei n. 9.455/97, que trata do crime de tortura, para os demais crimes mencionados no artigo 5º, inciso XLIII, da Constituição, no que se refere ao regime prisional. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região também já admitiu a interpretação extensiva da lei, com fundamento no princípio da isonomia: AC n. 04.24474-6/RS, pleno TRF4, DJU de 18.11.98, p. 525. O Tribunal entendeu ser inconstitucional a expressão “federal” da Lei n. 9.536/97, com o que estendeu sua aplicação aos servidores públicos estaduais (e seus dependentes), de molde a lhes possibilitar o direito de transferência *ex officio* para instituição de ensino superior, independentemente de vaga, quando o requerimento se der em virtude de remoção de ofício, que implique na alteração de domicílio para a cidade onde se localiza a instituição cuja vaga se pleiteia.

a existência de reserva de lei. Os dois últimos, conquanto trabalhem com a existência de um limite para a integração da lei, não indicam claramente qual seria ele.

Consoante estudado na seção anterior, pensa-se que a atuação positiva do juiz é admissível, mas não de forma ampla, e sim em algumas circunstâncias e observados certos requisitos, de modo a não se infringir o princípio da separação de poderes. Seria ela aceitável na hipótese em pauta, de exclusão de benefício incompatível com o princípio da isonomia?

Afigura-se-nos ser exatamente esse o campo mais propício para se aceitar alguma atuação positiva do juiz, porque se tem aí um problema de omissão relativa, a qual está a meio caminho entre a omissão absoluta e o atuar positivo do legislador. De fato, na omissão relativa o legislador “agiu”, embora de forma incompleta, o que reduz sensivelmente a discricionariedade judicial, tanto que se tem indicado o emprego dos métodos da interpretação extensiva e da analogia para sanar, em parte, o problema¹⁹.

Aliás, esse caráter de **atuar** incompleto ou deficiente do legislador na omissão relativa fica claro se se pensar que o resultado será o mesmo tanto se

19. Poder-se-ia discutir, nesse passo, a relação entre as lacunas e a omissão legislativa. Há doutrinadores que distinguem as lacunas da omissão relativa, entendendo que aquelas podem ser integradas, através do uso da analogia. Somente quando não é possível tal integração, é que se estará diante de uma omissão legislativa. Outros caracterizam a omissão relativa de forma mais ampla, aduzindo que ela pode ser suprida através do uso da analogia. Adota a primeira posição, Jorge MIRANDA (Manual de Direito Constitucional, tomo II, p. 237), e a segunda, GÓMEZ PUENTES (conforme indicado supra). Não se fará, contudo, distinção entre lacunas e omissões relativas neste trabalho, por se tratar de tema complexo e por se entender que, de todo o modo, nas duas hipóteses se tem a questão da atuação positiva do juiz, já que a integração analógica da legislação é um meio de atuação positiva. O importante é verificar, pois, se esse tipo de atuação seria admissível em algumas situações ou se é absolutamente vedada.

o legislador atribuir benefícios a apenas algumas pessoas, como se expressamente excluir determinadas pessoas do benefício. Observe-se que, nessa última hipótese, ter-se-á em verdade uma atuação positiva do legislador, a qual poderia ser anulada pelo Judiciário, sendo perfeitamente enquadrável no dogma do “legislador negativo”. Daí se depreende claramente que o problema, na omissão relativa, não se encontra propriamente na impossibilidade de atuação positiva do juiz, mas sim no dever ele respeitar a vontade básica do legislador. Ou seja, trata-se de problemática semelhante à da declaração de nulidade parcial da lei, para cuja solução, nas palavras de Gilmar Ferreira MENDES: “Impõe-se verificar (...) se a norma que há de subsistir após a declaração de nulidade parcial corresponderia à vontade do legislador. Portanto, devem ser investigadas não só a existência de uma *relação de dependência (unilateral ou recíproca)*, mas também a possibilidade de intervenção no âmbito da *vontade do legislador*”²⁰. Essa possibilidade estará presente, desde que isso não implique na “criação de uma *nova lei*, que não corresponda às concepções que inspiraram o legislador (...)”²¹.

Pois bem, vejamos, então, alguns requisitos a serem observados, para que se possa admitir a extensão de benefício concedido com infrigência ao princípio da isonomia, sem que isso implique numa atribuição de discricionariedade excessiva ao juiz, com a alteração total do proposto pelo legislador. São eles: a) a única inconstitucionalidade da lei deve estar na reduzida extensão do benefício, o qual, em si, deve ser constitucional; b) deve

20. Jurisdição Constitucional, p. 275, itálicos do texto.

21. Idem, p. 276, itálicos do texto.

ser observada a reserva do financeiramente possível²²; c) a hipótese de incidência da norma concessiva do benefício deve conter a descrição de um fato e não exclusivamente a qualificação de seu beneficiário, ou seja, a concessão do benefício pelo legislador não deve se fundar unicamente na qualidade da pessoa beneficiária dele, sob pena de restar inviabilizada sua extensão analógica; d) deve-se fazer uso da máxima da proporcionalidade, sopesando-se as conseqüências da anulação total da lei *versus* aquelas da extensão do benefício, bem como o grau de interferência na vontade do legislador, no caso concreto considerado. Com isso, observa-se, tanto quanto possível, a vontade do legislador e se restringe substancialmente a discricionariedade do juiz, a qual não será muito maior do que aquela inerente ao poder de anular lei inconstitucional nem implicará em conseqüências muito diversas.

Nesse caso, o Poder Judiciário não está criando norma. Ele aplica a norma já existente aos casos por ela não expressamente abrangidos (mas que deveriam tê-lo sido), tornando constitucional a lei, a qual, de outro modo, padeceria de vício de inconstitucionalidade.

Essa atuação é adequada, sob o ponto de vista da máxima da proporcionalidade, de molde a se preservar a concordância prática entre os

22. Essa reserva, observe-se, não significa que nunca se justifique a extensão, quando envolvidas questões orçamentárias. Se não fosse assim, também não seria possível a declaração de inconstitucionalidade de leis instituidoras de tributos. Mas é preciso verificar a dimensão financeira do benefício a ser estendido, a qual pode ser um fator decisivo para ser inviabilizada sua extensão. Um dado a ser considerado é a representatividade econômica do benefício concedido pela lei *versus* a representatividade do benefício total que seria concedido, após a extensão pretendida. Como regra, não será o caso de se estender um benefício concedido a um grupo bastante restrito pela lei, a outro grupo de contribuintes, amplo e genérico, bem maior do que aquele previsto inicialmente pelo legislador.

princípios da separação de poderes e da supremacia da Constituição, com a efetiva aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, incidentes na espécie, senão vejamos.

A medida ora proposta (de extensão do benefício) é adequada para a solução do problema, pois, uma vez estendida a aplicação da norma, não há mais se falar em malferimento ao princípio da isonomia. É necessária, visto que não há outro meio de o Judiciário resolver a lide, de vez que a simples anulação da norma não é viável (pois não será objeto do pedido de nenhuma das partes)²³. E é proporcional em sentido estrito, por isso que o juiz não está atuando como legislador, mas simplesmente estendendo norma **criada pelo legislador** a casos não expressamente abrangidos. Deveras, tem-se aí o que a doutrina chama de omissão relativa ou lacuna legal, a qual pode ser suprida por simples interpretação extensiva ou por meio da analogia. Ou seja, eventual atuação positiva do juiz no caso é mínima, porque não há criação originária de norma, além de estarem sendo observados outros requisitos (antes indicados), aptos a evitarem uma discricionariedade excessiva. Desse modo, dá-se aplicação, concomitantemente, ao princípio da separação de poderes (com a preservação de seu núcleo essencial: fazer leis) e àquele da supremacia da Constituição, representado pela efetiva aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Dessume-se, pois, que, no caso de indevida concessão de isenções e

23. Com efeito, a parte beneficiada certamente não pedirá a anulação do benefício e a parte excluída pedirá sua extensão, até porque não seria possível pedir sua anulação, já que essa medida interferiria na esfera de terceiros, não presentes na lide.

de incentivos fiscais com violação ao princípio da capacidade contributiva, o juiz pode estender o benefício, no controle difuso de constitucionalidade, desde que atendidos os requisitos postos supra.

Caso isso não se mostre viável, o problema só poderá encontrar solução no controle concentrado de constitucionalidade, seja através da declaração da inconstitucionalidade da lei, por infração ao princípio da isonomia, seja através da declaração da inconstitucionalidade da omissão, com o que se dará ciência da omissão e da necessidade de ser ela suprida ao Poder Legislativo, nos termos do artigo 103, parágrafo 2º, da Constituição.

De *lege ferenda*, pode-se, eventualmente, pensar em soluções adotadas pelo Tribunal Constitucional alemão, como a de se declarar a inconstitucionalidade sem decretação de nulidade²⁴, com o que caberia ao legislador decidir como suprir a omissão constatada²⁵.

8.4. A não concessão do direito de crédito em ofensa ao princípio da não-cumulatividade

24. Sobre as soluções adotadas pelo Tribunal Constitucional alemão, ver HERRERA MOLINA, ("Capacidad Económica y Sistema Fiscal") e Gilmar Ferreira MENDES (Jurisdição Constitucional).

Cabe lembrar que uma solução desse tipo já foi adotada pela legislação ordinária, permitindo-se que o STF declare a inconstitucionalidade da lei com efeitos *ex nunc* (art. 27 da Lei n. 9.868/99). Mas há outras, mais importantes para a resolução dos problemas em estudo.

25. Quiçá até se pudessem adotar soluções desse tipo *de lege lata*, como parece sugerir Gilmar Ferreira MENDES (Jurisdição Constitucional, pp. 308-19 e pp. 327-28). Deixa-se aqui, porém, só a sugestão, porque não se pretende adentrar essa discussão no presente trabalho.

Consoante explanado no capítulo sétimo (seção 7.8), a estruturação de um tributo de forma cumulativa algumas vezes pode gerar uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Nessa hipótese, o que deve fazer o Poder Judiciário: anular a lei ou autorizar o creditamento do contribuinte pelo tributo pago nas operações anteriores?

Cuida-se de problemática semelhante àquela desenvolvida na seção anterior, de omissão relativa. Realmente, no caso, existe uma lei instituidora do tributo. Tal lei, entretanto, contém uma pequena falha: a falta de previsão de direito de crédito pelo tributo pago nas operações anteriores.

Do mesmo modo que acontece na hipótese de extensão de benefício concedido com infração ao princípio da isonomia, para se saber se é possível a atuação positiva do juiz na situação em pauta (de concessão de direito de crédito), haverá necessidade de serem levados em conta alguns requisitos, a saber: a) o desrespeito ao princípio da não-cumulatividade deve ser a única inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo; b) deve haver necessidade somente de uma pequena correção no sistema do tributo, e não da disciplina, pelo Judiciário, de toda uma sistemática de compensação de débitos/créditos; c) deve-se aplicar a máxima da proporcionalidade em cada caso concreto submetido à decisão judicial. Não há problema quanto à reserva do financeiramente possível, eis que a hipótese, no particular, é semelhante à da anulação do tributo, uma vez que o efeito da atribuição de direito de crédito ao contribuinte é o de reduzir o montante do tributo a ser pago por ele. Para além

disso, não se pode olvidar que a medida em tela é financeiramente mais interessante para o erário público do que a anulação total da lei.

Finalmente, vejamos se, em termos gerais, a medida ora proposta passa pelo crivo da máxima da proporcionalidade. Ela é adequada para a solução do problema, na medida em que tornará constitucional a lei. É necessária, por isso que, de outro modo, a lei teria de ser declarada inconstitucional. E é proporcional em sentido estrito, porquanto, além de não estar o juiz exercendo a atividade típica do legislativo, de vez que não estará disciplinando uma situação *ex novo*, mas apenas corrigindo-a, de modo a adequá-la à Constituição; ainda se deve considerar que, na hipótese *sub examen*, a anulação total da lei é menos interessante para o ente tributante, porque lhe suprime completamente a receita tributária. Sobremais, a concessão do direito de crédito, quer-se crer, respeita mais a vontade legislativa, que era a de instituir o tributo. E, atendidos os requisitos antes colocados, ela não envolve o exercício de uma discricionariedade excessiva pelo juiz, com o que se dá aplicação concomitante ao princípio da separação de poderes (com a preservação de seu núcleo essencial) e àquele da supremacia da Constituição, representado pela efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Nestes termos e limites, antolha-se admissível a integração da legislação pelo Poder Judiciário, para atribuir ao contribuinte o direito ao crédito pelo tributo pago nas operações anteriores, sempre que isso seja indispensável para se ter por respeitado o princípio constitucional da capacidade contributiva.

8.5. O princípio da capacidade contributiva e a redução de alíquota tributária

8.5.1. A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O ASSUNTO

A doutrina tributária se divide quanto à possibilidade de o juiz alterar a alíquota de tributo para adaptá-lo à capacidade contributiva.

Helenilson CUNHA PONTES, tratando do princípio da proporcionalidade, anota que o Poder Judiciário, ante as exigências de dito princípio, pode somente confirmar ou negar validade aos atos estatais, não lhe sendo permitido adaptar o ato guerreado ao princípio da proporcionalidade²⁶. Traz, ainda, a lição de Régis FERNANDES DE OLIVEIRA, de que o Judiciário não pode efetuar dosagem de pena administrativa, reduzindo o montante da sanção pecuniária, como algumas vezes se tem visto na jurisprudência²⁷. Segue nessa mesma linha o escólio de Marco Aurélio GRECO²⁸ e de Regina Helena COSTA²⁹.

Em contrário, DOMINGUES DE OLIVEIRA³⁰, o qual defende a possibilidade de o Poder Judiciário reduzir a carga tributária, em atenção ao princípio da capacidade contributiva. Assevera que essa é a melhor forma de se preservar, a um só tempo, os princípios da capacidade contributiva e da generalidade da

26. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, p. 100.

27. Idem, p. 147, nota de rodapé n. 89.

28. Segundo se verificou na seção 8.3.

29. Princípio da Capacidade Contributiva, p. 79.

30. Direito Tributário — Capacidade Contributiva, p. 66.

tributação. Caso contrário, com a simples anulação da lei, aquele cuja carga tributária esteja excessivamente elevada, acabará tendo-a excessivamente reduzida.

Predica NAVEIRA DE CASANOVA³¹ que é dado ao juiz diminuir o tributo até que se atinja um limite não-confiscatório. Ele não estará modificando a norma tributária, e sim dando aplicação concomitante a duas diferentes normas: a que estabelece o tributo e a que proíbe que ele seja cobrado com efeito confiscatório, norma esta que prevalece, por ter hierarquia constitucional. Reporta que a Corte Constitucional argentina já agiu assim.

A jurisprudência normalmente não admite a graduação de tributos, mas se encontram exemplos isolados da graduação de multas pelos Tribunais, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal³². No mais, o Pretório Excelso tem reiteradamente se manifestado no sentido da impossibilidade de o juiz atuar como legislador positivo, não admitindo sequer a supressão de dispositivos legais que possam levar à alteração do sentido da lei³³, sendo de se anotar,

31. "El Principio de No Confiscatoriedad".

32. Ver acórdãos publicados na RTJ ns. 33/647, 37/296, 41/55, 44/661 e 78/610. No primeiro caso, único julgado pelo pleno do STF, na verdade, houve simples redução da multa ao mínimo legal. Nos outros, não fica muito clara a situação fática que deu origem às decisões, mas parece que havia previsão legal que possibilitava a redução da multa, em algumas circunstâncias.

33. Na ADIn n. 1.063-8/DF, em que se pretendia a anulação de parte da legislação eleitoral vigente na ocasião, disse o Supremo que "Não se revela lícito pretender, em sede de controle normativo abstrato, que o Supremo Tribunal Federal, a partir da supressão seletiva de fragmentos do discurso normativo inscrito no ato estatal impugnado, proceda à virtual criação de outra regra legal, substancialmente divorciada do conteúdo material que lhe deu o próprio legislador" (rel. min. Celso de Mello, STF, TP, DJU n. 82-E de 27.04.2001, p. 57).

Na RP n. 1.451/DF, em que se discutia a constitucionalidade da correção monetária do IR, estabelecida pelo D.L. 2.323/87, o STF declarou inconstitucional toda a normatização da matéria, entendendo que não poderia, na sua função de legislador negativo, declarar inconstitucional apenas parte dela, alterando o sentido da norma (rel. min. Moreira Alves, STF, TP, RTJ n. 127/789, além das decisões mencionadas na subseção n. 8.3.).

todavia, decisão *sui generis* da Corte relativa ao fornecimento gratuito de medicamentos para pacientes com AIDS, em que, com base no artigo 196 da Constituição, independentemente da existência de lei, determinou-se o fornecimento desses medicamentos³⁴.

Consoante se verificará na seqüência, adota-se a posição dos primeiros doutrinadores mencionados, com uma ressalva. Acredita-se ser admissível a redução da alíquota do tributo, desde que exista na própria lei um parâmetro para a fixação da nova alíquota.

8.5.2. A VIOLAÇÃO À GRADUAÇÃO DO TRIBUTO DE ACORDO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tal violação acontece por meio da fixação de alíquotas diferentes para o mesmo tributo, de acordo com critérios diversos daquele da capacidade contributiva, o que se justifica algumas vezes (quando é justificável a extrafiscalidade), mas não sempre. Quando não há justificativa constitucionalmente aceitável para tal, vem à baila a questão de se saber se se deve proceder à anulação total da lei ou se se devem reduzir as alíquotas mais gravosas, equiparando-se todas elas, de modo a se atender ao princípio da

34. RE 267.612/RS, Informativo STF n. 202, 11-15.09.2000; RE (AgRg) n. 271.286/RS, Informativo STF n. 210.

capacidade contributiva³⁵.

Não se justifica, a nosso sentir, a anulação total da lei, se o problema puder ser resolvido com a redução da alíquota que desatender ao princípio da isonomia.

A atuação positiva do juiz aí é mínima, porque existe uma lei que estabelece um tributo com determinada alíquota. Não se pode falar em omissão legislativa e sequer em lacuna. A lei descumpre o princípio da isonomia através de uma previsão positiva. Dir-se-ia que não há então problema a ser colocado. Ocorre que existem decisões judiciais no sentido de não ser possível a redução da alíquota, mesmo nesse caso³⁶.

Não se vê razão para tal postura. Nessa hipótese, o juiz apenas declara nula a alíquota mais elevada, por considerar que ela foi estabelecida em desacordo com o princípio da capacidade contributiva, com o que passa a estar em vigor a alíquota mais reduzida, já prevista em lei para as outras situações. Ou seja, não se pode falar propriamente na redução da alíquota aplicável pelo juiz, o que é mero efeito da anulação parcial da lei. Só se pode

35. Um exemplo dessa hipótese é o da Cofins, tributo este cuja alíquota foi fixada em 3% pela Lei n. 9.718/98 (art. 8º), com a possibilidade de dedução de 1% da contribuição social sobre o lucro líquido devida no mesmo período, com o que as empresas que tiveram lucros pagam menos Cofins do que aquelas que tiveram prejuízo no período. Seria o caso de se reduzir a alíquota de 3% para 2% para todas as empresas? Não se olvida que a questão já foi resolvida, uma vez que a MP n. 2.113-26/2.000 revogou o dispositivo que permitia a compensação referida. Mas persiste o problema em relação ao período anterior.

36. Cita-se, a título exemplificativo, o despacho do Juiz Carlos Muta, do TRF da 3ª Região, na medida cautelar n. 1999.03.00.014713-2, em que se discutia o problema da elevação de alíquota da Cofins de 2% para 3%, com a possibilidade de compensação de 1% com a CSLL devida no período. O juiz decidiu que essa situação não feria o princípio da isonomia e que, ainda que assim não fosse, “a consequência não poderia ser o afastamento da nova alíquota da Cofins ou a ampliação da compensação a outros tributos — para além da função de legislador negativo atribuída ao magistrado (...)” (RDDT n. 46, p. 172).

considerar haver uma atuação positiva do juiz, pois, se se entender que ele primeiro anula totalmente a norma e depois a substitui por outra, com nova alíquota. Parece mais lógico ver o fenômeno como de anulação parcial da norma, reduzindo-se sua alíquota, de modo a se aplicar concomitantemente a lei e o princípio da capacidade contributiva. Principalmente porque, no caso, existe já outra alíquota prevista em lei, com o que o juiz não estabeleceria, arbitrariamente, uma nova alíquota para o tributo. A não ser assim, a alternativa seria a anulação total da lei, i.e., das duas incidências, tanto daquela com alíquota mais gravosa como da menos gravosa (eis que a anulação apenas da mais gravosa, que fere propriamente o princípio, criaria o problema contrário), o que seria um remédio excessivo para a situação posta e não seria interessante para o ente tributante, já que lhe retiraria completamente a receita tributária. Além disso, a anulação parcial da lei, no caso, preserva mais a vontade legislativa, que era a de instituir o tributo.

É certo que a anulação parcial da lei também coloca a questão da ofensa ao princípio da separação de poderes. A doutrina e a jurisprudência nacionais, todavia, têm adotado, nesses casos, conforme relata Gilmar Ferreira MENDES, a teoria da divisibilidade da lei. Segundo esta teoria, como visto, pode-se declarar a nulidade parcial da lei, desde que isso não implique na “criação de uma *nova lei*, que não corresponda às concepções que inspiraram o legislador (...)”³⁷.

Na hipótese em epígrafe, a intervenção na vontade do legislador

37. Jurisdição Constitucional, p. 276, *itálicos do texto*.

resultante da declaração de inconstitucionalidade da alíquota mais elevada que esteja em descompasso com o princípio da capacidade contributiva afigura-se mínima.

Analisando-se a questão sob o prisma da proporcionalidade, tem-se que a solução adequada (que atinge a finalidade proposta, de preservação da igualdade) e necessária (a outra medida possível para a preservação da isonomia, anulação total da lei, é mais gravosa e respeita menos a vontade legislativa)³⁸ é a que ora se propõe, de redução da alíquota.

Sob o ângulo da proporcionalidade em sentido estrito, tem-se que, com isso, se atende ao princípio da supremacia da Constituição, atribuindo-se ampla eficácia à norma isonômica e, de outro lado, invade-se minimamente a seara legislativa, pois se procede somente à redução da alíquota, tendo-se um parâmetro seguro para tal: outra alíquota também fixada em lei (a alíquota menor, que gerou o problema de desigualdade entre os contribuintes).

A violação à graduação do tributo de acordo com a capacidade contributiva pode ocorrer, ainda, de outro modo: através da fixação de alíquota desproporcional à efetiva capacidade contributiva³⁹. Um exemplo concreto desse problema encontra-se na discussão atual sobre a necessidade de correção monetária da tabela de incidência do imposto de renda da pessoa física.

38. É certo que a anulação parcial da lei, em alguns casos, pode alterar totalmente o seu sentido. Mas não é o que se passa na hipótese concreta *sub examen*, da mera redução de alíquota tributária.

39. A composição da base de cálculo pode levar ao mesmo efeito, mas isso não interessa no momento.

Acredita-se não ser possível a graduação do tributo segundo a capacidade econômica, pelo juiz. Essa é tarefa típica do Poder Legislativo. Cabe ao Judiciário verificar apenas se se chegou ao limite máximo da capacidade contributiva, ao confisco. Se isso ocorrer, então é cabível a interferência judicial. Mas, somente por considerar injustas as alíquotas aplicadas, não pode o juiz revê-las. É que, muito embora se possa discutir, em tese e no âmbito político, sobre a existência de uma medida ideal de tributação de acordo com a capacidade contributiva, essa medida é muito subjetiva. Sua fixação tem muito de discricionário. Está vinculada a critérios de conveniência, à situação econômica do país. De consequência, tem-se aí campo próprio da atividade legislativa ou da chamada liberdade de conformação do legislador. Só a lei pode estabelecer a alíquota justa (desde que não confiscatória), sob pena de se substituir o juízo do legislador pelo do juiz, sem qualquer base fática ou jurídica.

Aplicando-se essas considerações à questão da correção monetária da tabela do IRPF, questão hodiernamente bastante discutida no Poder Judiciário, deduz-se que essa correção só pode ser determinada pelo juiz, caso a sua falta implique em efeito confiscatório do IR ou no atingimento do mínimo vital. Isso, todavia, não acontece na situação atual. Não se pode dizer que a alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre a renda situada entre R\$ 900,00 (novecentos reais) e R\$ 1.800,00 (um mil e oitocentos reais) ou que a alíquota de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento) incidente daí em diante (art. 111 RIR) sejam confiscatórias ou desconsiderem o mínimo vital. E, em não o

sendo, não cabe ao juiz escolher uma alíquota que lhe pareça melhor. Assim, se a falta de correção monetária da tabela do IRPF não levou à infringência dos limites mínimo ou máximo da tributação, não há base jurídica para o suprimimento da omissão legislativa.

Nem se pode dizer que o contribuinte tenha um direito subjetivo à correção monetária para preservar o valor real do tributo. Não há direito adquirido a um regime jurídico. E nem à tributação em determinado patamar. Basta pensar que a lei poderia ter corrigido a tabela, mas ter aumentado as alíquotas do IR, situação em que ninguém sustentaria a inconstitucionalidade da elevação dessas alíquotas. Noutro giro, a não-correção da tabela do IRPF corresponde a um aumento da alíquota incidente em cada faixa salarial e à redução das deduções permitidas, considerado o valor real da renda (esse, sim, corrigido, tendo em vista a inflação verificada nos últimos anos). Ocorre que, inobstante isso possa parecer injusto, o fato é que o sistema constitucional não veda o aumento da alíquota do IR, ainda que indireto, desde que não atingido o nível confiscatório. Por essas razões, considera-se não haver inconstitucionalidade na não-correção da tabela do IRPF. Trata-se realmente de uma omissão legislativa, em termos fáticos. No entanto, nem toda omissão legislativa é inconstitucional. Com efeito, dependendo do conceito

adotado para a omissão legislativa, esta situação nem pode ser qualificada como tal, por não estar presente o dever de legislar⁴⁰.

Vê-se, pois, que não se sustenta, neste trabalho, a possibilidade de irrestrita atuação judicial no aplicar o princípio constitucional da capacidade contributiva. Essa atuação será possível somente onde a discricionariedade não seja tal a justificar o tratamento da questão exclusivamente pelo Poder Legislativo, a quem cabem as decisões políticas subjacentes à feitura das leis.

De último, impende anotar que a violação à graduação do tributo de acordo com a capacidade contributiva pode se dar de uma terceira forma, além daquelas estudadas supra: pelo desrespeito ao princípio da progressividade. Essa situação, porém, será analisada mais adiante.

8.5.3. A INFRINGÊNCIA AO LIMITE MÁXIMO DE TRIBUTAÇÃO

Desatende-se ao limite máximo da tributação, quando se institui tributo de alíquota tão gravosa que praticamente aniquile a propriedade ou em que a riqueza sobejante não justifique o exercício da atividade comercial ou de prestação de serviços. Normalmente, pois, o problema estará na graduação da alíquota, embora a forma de composição da base de cálculo possa levar ao

40. Há outros argumentos envolvidos na controvérsia, como os de que restariam feridos o princípio da legalidade e o conceito constitucional de renda. Não cabe analisá-los detidamente, eis que o trabalho versa sobre o princípio da capacidade contributiva. De qualquer sorte, consigna-se que nenhum dos dois parece restar atingido, pois há lei prevendo a cobrança no patamar atual e a tributação incide sobre a renda, e não sobre o patrimônio, havendo a declaração de ajuste ao final do período justamente para se evitar a incidência sobre o patrimônio ou, sobre o que seria mais provável, o mínimo vital.

mesmo efeito. A hipótese que ora interessa, porém, é a primeira, eis que aí se põe a questão de saber se se deve anular a lei ou somente reduzir a alíquota.

É nesse ponto que se insere a questão que constitui o objeto principal dessa tese: a dos problemas suscitados pela aplicação do princípio da capacidade contributiva à tributação incidente sobre a receita bruta, os quais com freqüência estão relacionados ao caráter confiscatório da alíquota ou da base de cálculo ou à infração do critério do líquido objetivo, nos termos explanados no capítulo sexto.

Aduziu-se supra que a redução da alíquota do tributo pelo Poder Judiciário não equivale à instituição de novo tributo. O que há é simplesmente anulação parcial da lei (através da supressão de alguns de seus dispositivos), sendo que esse mecanismo preserva muito mais a vontade legislativa do que a simples anulação total da lei.

Aplicam-se aqui os argumentos deduzidos para os casos em que haja outra alíquota, que possa servir como parâmetro para o juiz. Um exemplo dessa situação se teria, caso se considerasse a alíquota máxima do IRPF muito gravosa, a ponto de se falar em inexistência de capacidade contributiva. Nessa hipótese, a solução seria reduzir a alíquota para o patamar logo abaixo na tabela do IRPF. Mas, e quando há uma só alíquota prevista em lei, a qual é tida como confiscatória? Aí se tem uma diferença primordial em relação àquela hipótese, a qual torna a questão mais grave. É que lá havia uma alíquota a servir de parâmetro, enquanto aqui não há nenhum parâmetro. Será o caso de o juiz fixar a alíquota máxima?

A Suprema Corte argentina tem feito isso, fixando em 33% (trinta e três por cento) a alíquota máxima para os tributos imobiliários e sucessórios. O BVG tem entendido que a tributação não pode atingir o limite de 50% (cinquenta por cento) dos ingressos do contribuinte. A jurisprudência nacional, todavia, mesmo do próprio Supremo Tribunal Federal, como regra, tem preferido anular totalmente a lei, se verificado efeito confiscatório⁴¹.

Acredita-se ser difícil admitir-se a fixação de nova alíquota pelo juiz, quando considerada confiscatória aquela indicada pelo legislador, porquanto se lhe estaria conferindo poder excessivamente discricionário. Como sobredito, escolher a melhor alíquota a ser aplicada em cada caso, é tarefa do legislador, porque envolve critérios de conveniência e oportunidade, não havendo parâmetros seguros para tal. Essa, exatamente, a esfera em que o juiz não deve se imiscuir, i.e., a esfera própria da atividade do Poder Legislativo, nos termos do princípio da separação de poderes.

Dir-se-á que essa afirmação contradiz grande parte do que foi exposto anteriormente, em que se vem sustentando a possibilidade de o juiz interpretar a lei, mesmo quando se estiver diante de princípios materiais e de conteúdo pouco preciso. Não há, contudo, nenhuma contradição. O que se pensa é que a atividade de interpretação judicial deve ser exercida mesmo quando em

41. Existe o caso das multas desproporcionais (ver decisões indicadas na nota de rodapé n. 31 deste capítulo), mas não fica muito claro, nessas decisões, se o STF aceita a redução de multa excessiva sem qualquer parâmetro. Na verdade, parece que a redução foi considerada constitucional, em razão das disposições específicas da legislação em questão na época, que permitia a redução da multa, em não existindo dolo, o que teria sido desconsiderado pela autoridade administrativa, por ocasião de sua aplicação.

questão valores ou os chamados conceitos indeterminados, ou seja, mesmo quando envolvida certa discricionariedade. Isso não significa, no entanto, que a atividade interpretativa não encontre limites. Ela deve ser exercida, quando envolvida maior discricionariedade, somente nos limites necessários para a efetivação da Constituição, tendo-se sempre a cautela de não se substituir o Estado-Legislator pelo Estado-Juiz. Na situação em exame, a discricionariedade judicial deve se limitar a identificar as hipóteses de confiscatoriedade, o que, certamente, já envolve um grau bastante elevado de discricionariedade. Substituir, porém, a alíquota fixada pelo legislador é atividade quase impossível na esfera jurisdicional e, neste caso, desnecessária à efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeito confiscatório.

Examinando-se a *quaestio* sob o prisma da máxima da proporcionalidade, tem-se que a substituição de alíquotas seria medida adequada à efetivação daqueles princípios. Entrementes, não seria necessária, eis que a anulação da lei serve ao mesmo fim, sem causar “efeitos colaterais”⁴², como acontece nos casos pesquisados nos itens anteriores. Realmente, a anulação da lei colocará todos os contribuintes na mesma situação, de não-tributação, não se podendo falar na infringência ao princípio da generalidade da tributação (isonomia). E essa medida, de anulação da lei,

42. É claro que estará presente o “efeito colateral” consistente na impossibilidade de cobrança do tributo. Mas isso se dá em qualquer caso de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária. O que se quis dizer é que não há “efeitos colaterais” relativos à infringência de outros princípios constitucionais (ou do próprio princípio da capacidade contributiva), como decorrência da anulação da lei.

não causará qualquer gravame ao princípio da separação de poderes, ao contrário daqueloutra, de fixação de nova alíquota. Tendo-se por desnecessária a medida, não cabe a análise do terceiro aspecto da máxima da proporcionalidade: a proporcionalidade em sentido estrito.

Vale consignar que essa solução, na maior parte dos casos, não causará a anulação total da tributação (o que seria um problema grave para o erário), porque o efeito confiscatório costuma ser causado ou pela elevação da alíquota de tributo já existente⁴³ ou pela incidência de vários tributos sobre a mesma riqueza. Nos dois casos, não se terá como consequência a ausência de tributação. No primeiro, haverá uma lei anterior àquela objeto da anulação, a qual será mantida em vigor e que servirá de fundamento para a tributação. No segundo, em geral apenas um dos tributos será anulado, restando os demais.

Impende salientar, ainda, que se o caráter confiscatório se der em razão de alterações na base de cálculo do tributo, deve-se corrigir o aspecto que esteja causando o confisco. Um exemplo se tem na questão da correção monetária da tabela do IRPF. Como exposto na seção anterior, entende-se não haver aí efeito confiscatório, não havendo inconstitucionalidade a ser sanada. Entretanto, caso a desvalorização da moeda se desse em nível muito alto, poder-se-ia atingir o confisco ou o limite do mínimo vital. A solução, porém, seria simples: determinar a correção monetária da tabela.

43. No Brasil, costuma-se instituir o tributo inicialmente com uma alíquota baixa, a qual vai sendo, aos poucos, aumentada. Foi o que aconteceu, v.g., com a Cofins e com a CPMF.

Com isso se pretende deixar claro que só se advoga a tese da impossibilidade de correção do problema específico pelo juiz, devendo ele anular totalmente a lei, impedindo a cobrança do tributo, quando se estiver diante de situação em que não haja qualquer parâmetro para que seja tomada outra atitude, o que não acontece com frequência.

8.5.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA GLOBAL E ATUAÇÃO DO JUIZ

Defende-se a posição, neste trabalho, de que o princípio da capacidade contributiva deve ser examinado também sob o aspecto da globalidade do sistema, o que normalmente significará o conjunto de tributos cuja materialidade da hipótese de incidência tenha por base idêntico fato econômico. Assim, se poderá sustentar que o conjunto dos tributos incidentes sobre o faturamento, somadas as respectivas alíquotas, causa efeito confiscatório. Essa posição já foi defendida e acatada (ao menos em sede de medida liminar) pelo Supremo Tribunal Federal, em relação aos tributos incidentes sobre a renda do servidor público federal⁴⁴.

A indagação que se coloca é sobre qual seja a melhor medida a ser tomada pelo Judiciário, caso constatado o confisco sob esse prisma. Deve-se reduzir a alíquota de todos os tributos ou anular aquele que causou o excesso (em geral o último a ser instituído)?

44. Decisão relativa ao Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos, já comentada.

NAVEIRA DE CASANOVA⁴⁵ é de posição que a melhor solução é a de se reduzir o valor de todos os tributos envolvidos, até se atingir o limite máximo possível de tributação.

No escólio de ALVES DE ANDRADE⁴⁶, é preciso conferir maior elasticidade de atuação ao Poder Judiciário nesses casos, para que tome a medida mais adequada no caso concreto, verificando qual o tributo que mais agrava o problema, o que dependerá da atividade econômica envolvida. Observa que, de qualquer modo, não se pode pretender atribuir primazia a nenhuma das unidades da Federação, para o efeito de se anular, v.g., antes o tributo municipal e depois o estadual.

Assiste, de fato, razão ao autor quanto a esta última consideração. Na Federação brasileira não há primazia de nenhuma das unidades federadas, razão pela qual não se pode cogitar de uma ordem de anulação de tributos, quando se verifica o desrespeito à capacidade contributiva sob o prisma global (de uma pluralidade de tributos, entre os quais alguns federais, outros estaduais e outros municipais).

Invocando-se os argumentos deduzidos na subseção precedente, conclui-se não caber ao juiz fixar alíquota de tributos. *In casu*, isso sequer se faz necessário, pois a anulação do último tributo instituído ou da elevação da alíquota que causou o efeito confiscatório é medida adequada para a

45. "El Principio de No Confiscatoriedad"

46. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e sua Aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos.

preservação do princípio em exame. A redução das alíquotas de todos os tributos envolvidos, posto que adequada à solução do conflito, não é medida necessária para tal, já que a anulação do último tributo instituído resolveria o problema, sem lesão ao princípio da separação dos poderes.

Conforme anotado anteriormente, *de lege ferenda*, pode-se, eventualmente, pensar em soluções adotadas pelo Tribunal Constitucional alemão, como a de se declarar a inconstitucionalidade sem decretação de nulidade, com o que caberia ao legislador decidir como adaptar o sistema tributário ao princípio, no caso de sua violação sob o aspecto global.

8.5.5. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS COM DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE E ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO

O princípio da progressividade talvez seja o aspecto do princípio da capacidade contributiva mais desrespeitado pelo legislador. É o que se passa na tributação sobre a receita bruta, em especial na direta, porque a tributação sobre o consumo segue o critério da seletividade em função da essencialidade do produto.

Consoante estudado no capítulo sexto, o princípio da progressividade indicaria a necessidade de a tributação sobre a receita bruta ser graduada segundo a capacidade econômica da empresa, o que poderia ser feito pela variação de alíquotas de acordo com o montante da receita bruta e por setor de atividade econômica (alíquotas mais elevadas para setores cuja margem de

lucro seja maior). Não é, todavia, o que se passa na legislação brasileira. O que poderá fazer o Poder Judiciário para sanar o problema, nesse caso?

Sustentou-se, nas seções anteriores, que não cabe ao juiz graduar os tributos segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, o que é função típica do legislador. A opção, então, seria a anulação da lei, por infringência àquele princípio.

Sem embargo de ser essa a solução tradicional para esses casos e de enquadrar-se ela na função típica do Poder Judiciário, acredita-se não ser aconselhável a sua adoção no momento presente, tendo em vista o atual estágio de desenvolvimento da consciência jurídica, especialmente do legislador, acerca desse aspecto do princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, a maior parte da legislação tributária brasileira, e inclusive o sistema tributário como um todo, desconsideram esse aspecto do princípio. Desse modo, as conseqüências da aplicação rígida desse subprincípio na esfera judicial seriam inaceitáveis frente à máxima da proporcionalidade, visto como levariam à anulação de grande parte dos tributos hoje existentes. Ou seja, embora a anulação em tela fosse adequada e necessária para a preservação do princípio da progressividade, ela seria medida desproporcional, considerada a atual realidade, porquanto impediria o cumprimento das funções sociais do Estado, em virtude da falta de recursos para tal.

É de se considerar, ainda, no balanceamento dos princípios, que o aspecto da progressividade é o mais elástico, o que mais facilmente pode abrir

espaço à aplicação de outros princípios, até porque se trata de uma aplicação do princípio da igualdade de fato na esfera tributária, princípio este que, conforme exposto no capítulo terceiro, comporta ampla discricionariedade legislativa na sua configuração⁴⁷.

Essas colocações não contradizem o que foi anteriormente dito sobre o princípio da progressividade. Apenas consideram um dado do mundo dos fatos, o qual impossibilita a ampla aplicação desse princípio pelo Poder Judiciário no momento atual, na forma como “deveria ser”. A nosso sentir, a consideração desse dado fático é relevante, pois a argumentação jurídica não pode descurar da realidade fática em que se insere, segundo procura mostrar a moderna metodologia jurídica⁴⁸ e como decorre da visão do Direito como fato, valor e norma, que é a que se adota.

Cabe observar que a argumentação desenvolvida acerca do subprincípio da progressividade como um dos aspectos do princípio da capacidade

47. É mister observar que esse raciocínio não se aplica ao IR, em que a Constituição prevê expressamente a adoção da progressividade das alíquotas. Nesse caso, se porventura desconsiderada essa determinação constitucional expressa, é caso de se anular a lei correspondente.

48. Friedrich MÜLLER (Concepções Modernas..., palestra na 14ª Conferência Nacional da OAB), com sua Teoria Estrutural do Direito, chama a atenção para a importância do domínio da norma, ao lado do programa da norma. O domínio da norma é constituído pelos dados reais. Também CANOTILHO anota a importância do domínio normativo. Afirma ele: “Relevante para o processo concretizador não é apenas a delimitação do âmbito normativo a partir do texto de norma. O significado do texto aponta para um *referente*, para um universo material, cuja análise é fundamental num processo de concretização que aspira não apenas a uma racionalidade formal (como o positivismo) mas também a uma *racionalidade material*. Compreende-se, pois, que: (1) seja necessário delimitar um *domínio ou sector de norma* constituído por um quantidade de determinados elementos de facto (dados reais); (2) os elementos do domínio da norma são de diferente natureza (jurídicos, económicos, sociais, psicológicos, sociológicos); (3) a análise do domínio da norma seja tanto mais necessária: (a) quanto mais uma norma reenvie para elementos não-jurídicos e, por conseguinte, o *resultado* de concretização da norma dependa, em larga medida, da análise empírica do domínio de norma e (b) quanto mais uma norma é aberta, carecendo, por conseguinte, de concretização posterior através dos órgãos legislativos.” (Direito Constitucional, p. 1093, itálicos do texto)

contributiva nem por isso se revela totalmente inútil. É que, de um lado, acredita-se que as obras de doutrina na seara jurídica contribuam para a formação de uma consciência jurídica sobre certos temas, ainda pouco desenvolvidos na legislação. E, de outro lado, seguramente não será admissível a anulação da legislação por inconstitucionalidade, no caso de o legislador ordinário resolver, *sponte propria*, aplicar o princípio da progressividade, o que, lembremos, ele já fez em algumas hipóteses, como no IPTU e no ITBI⁴⁹. Ademais, com um pouco mais de tecnologia jurídica, o problema seria facilmente resolvido. Bastaria a adoção de soluções como aquela referida retro, de declaração de inconstitucionalidade sem a decretação de nulidade ou do chamado “apelo ao legislador”, determinando-se a ele a correção da falha.

Finalmente, convém registrar que essas ponderações são igualmente aplicáveis à ofensa ao princípio da capacidade contributiva consubstanciada na desconsideração do subprincípio da seletividade em função da essencialidade do produto.

49. Tributos que foram declarados inconstitucionais pelo STF exatamente por terem sido instituídos com alíquota progressiva, como estudado.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Indicam-se, na seqüência, as principais conclusões parciais às quais se chegou ao longo do desenvolvimento do trabalho. O objetivo é de apresentar uma síntese do estudo, para consulta rápida. Vejamos:

1. A supremacia da Constituição aponta a necessidade do controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário, controle este que deve ser amplo, envolvendo a efetiva aplicação de seus princípios.

Esse controle se justifica, embora os juízes não sejam eleitos democraticamente, porque há possibilidade de decisão racional sobre valores. Esse tipo de decisão, obviamente, não se fundará numa lógica matemática, mas numa racionalidade argumentativa e terá por base os valores escolhidos pelo legislador constituinte e constantes da Lei Maior, excluída a escolha pessoal do magistrado acerca dos valores a serem garantidos. Além disso, o Poder Judiciário se limitará a afastar a lei, por inconstitucionalidade, quando houver infração ao núcleo de significação dos conceitos adotados pela Constituição. No mais, tem-se um amplo campo de decisão discricionária do legislador.

Nesses limites, os juízes não devem ter receio de tornar efetivos os princípios constitucionais, inclusive os materiais, indicativos de valores a serem

adotados pela legislação ordinária, como é o caso do princípio da capacidade contributiva.

2. Os princípios têm natureza diversa das regras jurídicas, sendo que se desenvolveu no Direito Constitucional uma metodologia própria para a sua interpretação, destacando-se a aplicação da máxima da proporcionalidade (adequação, necessidade, proporcionalidade em sentido estrito) para se resolverem os casos de colisão de princípios.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, quadra consignar que ele é norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, na terminologia de José Afonso da SILVA, não necessitando de complementação pela legislação ordinária para surtir todos os seus efeitos.

3. O princípio da capacidade contributiva classifica-se como um direito fundamental, devendo ser enquadrado entre os direitos e garantias individuais do cidadão previstos na Constituição de 1988, porque é uma aplicação do princípio da isonomia na esfera tributária (conquanto seu conteúdo não se esgote nisso) e um postulado de justiça no campo da tributação. Desse modo, ele se consubstancia numa cláusula pétrea de nossa Constituição, sendo insuscetível de alteração por via de emenda constitucional.

4. A capacidade contributiva deve ser vista tanto sob o prisma global, em relação ao conjunto dos tributos instituídos no país ou relativamente àqueles incidentes sobre o mesmo fato econômico, como sob o parcial, considerando-se sua presença, por ocasião da instituição de cada tributo.

5. Deve-se distinguir a capacidade contributiva absoluta da relativa e a objetiva da subjetiva. A primeira estará presente sempre que a hipótese de incidência seja composta por um fato-signo presuntivo de riqueza. A segunda exige a graduação dos tributos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. A terceira caracteriza-se pela adoção da capacidade contributiva média, e não da individual de cada contribuinte. A quarta diz respeito à verificação da capacidade contributiva concreta, individual, de cada contribuinte. Não se adota essa última perspectiva do princípio da capacidade contributiva. Pensa-se que o princípio estará devidamente respeitado com a adoção da capacidade contributiva objetiva.

6. Ainda sobre o âmbito de aplicação do princípio, sustenta-se ser ele perfeitamente aplicável às pessoas jurídicas.

7. O princípio da capacidade contributiva relaciona-se de perto ao da isonomia, embora não se esgote nele, sendo a recíproca igualmente verdadeira. O relacionamento se dá nos aspectos da generalidade da tributação e da graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, os quais compõem o conteúdo do princípio da capacidade contributiva.

8. Do princípio da capacidade contributiva pode-se extrair a obrigatoriedade da tributação com alíquotas progressivas, sempre que isso seja objetivamente possível. Também o sistema tributário deve ser dotado de progressividade, ou, no mínimo, não deve ter características de regressividade,

com a incidência de carga tributária mais pesada sobre aqueles dotados de menor capacidade contributiva, como acontece no Brasil.

9. O cânone da seletividade em função da essencialidade do produto é forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva à tributação incidente sobre o consumo. Assim sendo, sua aplicação é obrigatória, mesmo para o ICMS, ao contrário do que leva a supor uma interpretação literal dos dizeres constitucionais.

10. Extraí-se do princípio da capacidade contributiva, como limite mínimo, a necessidade de respeito ao mínimo vital, consubstanciado nas necessidades básicas de sobrevivência do contribuinte e de sua família. Nas pessoas jurídicas, existe igualmente um limite mínimo, abaixo do qual não há capacidade contributiva, o qual guarda semelhança com o mínimo vital, sendo preferível chamá-lo, contudo, de princípio do líquido objetivo, o qual determina o respeito às despesas indispensáveis para a sobrevivência da empresa, incluindo-se aí os investimentos necessários para tal.

11. Há, ainda, um limite máximo para a tributação, representado pelo princípio da vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório, o que significa que a tributação deve respeitar os princípios da propriedade privada (com função social), livre iniciativa e livre exercício das profissões, a serem temperados pelo ditame da justiça social. É difícil a determinação desse limite, mas certamente existe uma zona de certeza nesse conceito, em que se terá ultrapassado um patamar razoável de tributação. O limite da não-confiscatoriedade deve ser respeitado em qualquer tipo de tributo, mesmo

naquele com características extrafiscais e inclusive quando se pretenda desestimular o exercício de alguma atividade econômica.

12. É aceitável o uso de ficções e presunções na esfera tributária, o qual não fere o princípio da capacidade contributiva. Como concluído anteriormente, a capacidade contributiva que importa é aquela objetiva, média, e não a individual. Isso porque o aspecto de generalidade da tributação, embutido no princípio, introduz a necessidade de se dotar a tributação da característica de praticabilidade, o que induz à utilização de padronizações e presunções.

13. O princípio da capacidade contributiva não impede a concessão de isenções nem a tributação com efeitos extrafiscais, desde que justificados por outros princípios constitucionais e respeitados os limites mínimo e máximo da tributação e os aspectos da capacidade contributiva absoluta e da congruência da norma de instituição do tributo. A extrafiscalidade deverá observar, outrossim, a regra da generalidade da tributação.

14. Pode-se sintetizar o conteúdo do princípio através das seguintes idéias: a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente, devendo haver congruência entre os seus diversos aspectos; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência); e) a tributação não pode ser excessiva, o que significa que ela há de respeitar os princípios da propriedade privada (com função social), da

livre iniciativa, da justiça social e do livre exercício das profissões (princípio da vedação de efeito confiscatório).

15. O princípio em estudo é aplicável a todas as espécies tributárias, porém em diferentes medidas. Aplica-se plenamente aos impostos, tanto diretos como indiretos, utilizando-se às vezes critérios diversos do da progressividade para sua graduação, como se dá com o postulado da seletividade em função da essencialidade do produto.

16. Aplicam-se às taxas os limites mínimo e máximo, o postulado da generalidade e a graduação segundo a capacidade contributiva, esta, contudo, sem desconsiderar a característica especial das taxas, de serem regidas pelo princípio do custo do serviço, e de forma não obrigatória. Ou seja, o legislador não está obrigado a graduá-las de acordo com a capacidade contributiva, mas se o fizer, o tributo não será inconstitucional.

17. Aos empréstimos compulsórios aplicam-se todos os aspectos do princípio, eis que sua hipótese de incidência costuma ser do tipo não vinculado a qualquer atuação estatal. Deverá ser respeitado, no entanto, além da vedação de confisco o limite representado pela despesa que justificou sua instituição.

18. Em matéria de contribuições, ainda quando sua hipótese de incidência descreva fato que não se configure como signo-presuntivo de riqueza, devem ser respeitados os limites mínimo e máximo da tributação, sem

prejuízo de se dever respeitar o limite do montante necessário para o atingimento da finalidade que justificou sua instituição.

Quando sua hipótese de incidência descreva fato indicador de capacidade contributiva, aplicam-se todos os aspectos do princípio, sendo, contudo, opcional para o legislador a sua graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Poderá ele optar por graduá-lo segundo critério relacionado à finalidade que deu azo à instituição do tributo, mormente em se tratando de contribuição vinculada a benefício direto.

19. O artigo 195, parágrafo 9º, da Constituição, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 20, de 16.12.98, do seguinte teor: “As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra” é constitucional, desde que a diferenciação fundada na atividade econômica esteja vinculada à finalidade da contribuição em pauta, o custeio da Seguridade Social. Ou então se ela se justificar como forma de dar cumprimento ao princípio da isonomia ou àquele da capacidade contributiva sob o prisma global. Relativamente à diferenciação em razão da utilização intensiva de mão-de-obra, não se vislumbra nenhum problema nela, conquanto não seja aconselhável sua adoção, tendo em vista o objetivo constitucional da República Federativa do Brasil da busca do pleno emprego.

20. A tributação sobre a receita bruta inclui a tributação direta sobre a receita bruta e a tributação sobre o consumo. Tanto este como aquela devem ser considerados índices indiretos de riqueza, porque não se fundam no

patrimônio nem na renda do contribuinte, sendo, no entanto, um bom indício de sua existência.

21. Como é inviável a tributação direta do consumo, ela é feita por meio da tributação da receita bruta de vendas da empresa. Daí se poder tratar de forma conjunta os dois tipos de tributação. Na verdade, a única diferença entre elas é que numa, o tributo está estruturado por lei para repercutir, atingindo o consumidor, e noutra, não há uma preocupação da lei com a ocorrência ou não dessa repercussão.

22. Embora a receita bruta não seja um índice direto de riqueza, deve-se procurar compatibilizar a tributação sobre ela incidente com o princípio da capacidade contributiva, o qual incide sobre ela em todos os seus aspectos, com algumas adaptações.

23. Os limites mínimo e máximo da tributação devem ser respeitados. Entretanto, não importará a infringência desses limites em cada caso concreto, mas sim na média, o que torna bastante complicada a sua prova. É que, a rigor, a infração aos limites da tributação se daria sempre que a empresa não tivesse lucro. Mas, como isso implicaria na equiparação da receita bruta ao lucro como índice de capacidade contributiva, é de se admitir que o efeito confiscatório e o desatendimento ao postulado do líquido objetivo só estarão presentes se o contribuinte puder provar que o percentual fixado para o tributo é excessivo no seu setor de atividade, ou seja, que o lucro médio verificado no setor não comporta a tributação sobre a receita bruta com a alíquota fixada em lei. Normalmente, portanto, esse tipo de discussão só será viável se os

contribuintes se reunirem em grupos, o que significa que dificilmente se conseguirá demonstrar, na prática, a confiscatoriedade desse tipo de tributação. Teoricamente, no entanto, ela pode ocorrer.

24. Além desta, há outras conseqüências decorrentes da incidência do subprincípio do líquido objetivo na tributação sobre a receita bruta, como a de que certas despesas devem necessariamente ser dedutíveis, para se ter uma estimativa mais adequada da riqueza líquida da empresa.

25. É indicada, igualmente, a aplicação do princípio da progressividade à tributação sobre a receita bruta, o que há de se dar pela graduação das alíquotas com base no montante da receita bruta e por setor de atividade econômica, considerada a margem de lucro média de cada setor.

26. Para a tributação sobre o consumo, aplica-se o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, que é, aliás, entre outros fatores, o que qualifica um tributo como incidente sobre o consumo, já que a aplicação desse princípio torna evidente que a lei pretende apreender a capacidade contributiva do consumidor.

27. A tributação sobre a receita bruta não pode incluir a inadimplência, não pode incidir sobre operações gratuitas nem sobre as chamadas receitas de terceiros, sob pena de restar ferido o princípio da capacidade contributiva sob o ângulo mesmo da existência de riqueza a ser tributada.

28. O IPI e o ICMS, sendo tributos incidentes sobre o consumo, funcionando a empresa como mera repassadora dos valores recolhidos a esse

título, inclusive nos termos da legislação penal brasileira, não podem compor a base de cálculo “receita bruta”, por não constituírem receita da empresa. Outros tributos também não podem compor essa base de cálculo, sob pena de restar ofendido o princípio da capacidade contributiva. Constituem exceção a essa regra, no entanto, os tributos incidentes diretamente sobre essa mesma base de cálculo.

29. A sistemática de cálculo “por dentro” do ICMS só pode ser tida como constitucional, se entendida como mero aumento da alíquota aplicável e se observados, mesmo após o recálculo da alíquota decorrente desse entendimento, os limites máximos estabelecidos por resolução do Senado Federal. Ainda nesse caso poder-se-ia, eventualmente, discutir a questão frente aos princípios da moralidade e da racionalidade.

30. É inconstitucional a tributação fixa, adotada no Brasil para o imposto sobre serviços, por não permitir a graduação do tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte.

31. A sistemática da substituição tributária “para frente” e a antecipação do pagamento de tributos em geral são constitucionais, desde que garantido o reembolso, em breve tempo, dos valores pagos a maior.

32. O princípio da não-cumulatividade é de aplicação obrigatória na tributação sobre o consumo.

33. O PIS/Cofins sobre combustíveis e as incidências da Lei n. 10.147/2.000 representam um exemplo de tributação dirigida a apreender a capacidade contributiva do consumidor.

34. O artigo 166 do Código Tributário Nacional é aplicável apenas à tributação sobre o consumo, e não à tributação direta sobre a receita bruta.

35. Nos casos de concessão de isenção para alguns contribuintes em detrimento de outros, sem que haja um motivo lógico, justificado constitucionalmente, para tal; o juiz poderá estender o benefício àqueles indevidamente excluídos, desde que: a) a única inconstitucionalidade da lei esteja na reduzida extensão do benefício, o qual, em si, deve ser constitucional; b) seja observada a reserva do financeiramente possível; c) a concessão do benefício pelo legislador não se tenha fundado unicamente na qualidade da pessoa beneficiária dele e d) se faça uso da máxima da proporcionalidade, sopesando-se as conseqüências da anulação total da lei *versus* aquelas da extensão do benefício, bem como o grau de interferência na vontade do legislador, no caso concreto considerado. Com isso, observa-se, tanto quanto possível, a vontade do legislador e se restringe substancialmente a discricionariedade do juiz, a qual não será muito maior do que aquela inerente ao poder de anular lei inconstitucional nem implicará em conseqüências muito diversas.

36. O mesmo se pode dizer quanto à concessão pelo Judiciário de direito de crédito ao contribuinte pelo tributo cobrado nas operações anteriores,

como forma de tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva na tributação do consumo. Os requisitos a serem observados nesse caso, são os seguintes: a) o desrespeito ao princípio da não-cumulatividade deve ser a única inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo; b) deve haver necessidade somente de uma pequena correção no sistema do tributo, e não da disciplina, pelo Judiciário, de toda uma sistemática de compensação de débitos/créditos; c) deve-se aplicar a máxima da proporcionalidade em cada caso concreto submetido à decisão judicial.

37. Quanto à redução da alíquota do tributo, para se adequar ao princípio da capacidade contributiva, o que pode se dar no caso de previsão de alíquotas distintas para uma mesma capacidade econômica ou de alíquota igual para capacidades econômicas distintas ou, ainda, de infringência ao limite máximo da tributação (sob o ponto de vista global ou parcial), ela só é viável se houver outra alíquota para servir como parâmetro. Não é dado ao juiz fixar aleatoriamente alíquotas tributárias, sob pena de invasão de esfera própria da discricionariedade legislativa.

38. A infração ao princípio da progressividade não possibilita a tomada de nenhuma medida concreta pelo Poder Judiciário no atual estágio de desenvolvimento da tecnologia jurídica processual e da consciência jurídica acerca do postulado da progressividade, exceção feita ao imposto de renda, em razão da previsão expressa de adoção desse princípio para referido tributo.

Estas, em resumo, as conclusões obtidas com o desenvolvimento do estudo acerca do princípio da capacidade contributiva e de sua relação com a tributação incidente sobre a receita bruta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. "Teoria de los Derechos Fundamentales", Madrid, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1987.
- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos, *in* Revista Tributária e de Finanças Públicas, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, volume 9, n. 36, jan.-fev./2001, pp. 163-82.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 4ª ed., S.P., Ed. R.T., 1990.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 13ª ed., revisada e atualizada por Flávio Bauer Novelli, R.J., Ed. Forense, 1981.
- _____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, R. J., Ed. Forense, 1997.
- BALERA, Wagner. A Contribuição Social sobre o Lucro, *in*, Revista de Direito Tributário n. 67, S. P., Ed. Malheiros, pp. 292-322.
- BANNOCK, Graham; BAXTER, R. E. e RES, Ray. Dicionário de Economia, tradução de António Luís Salvaterra, Anabela Acciaio H. Mendes e Maria Madalena M. Carvalho Grade, Lisboa, S. P., Ed. Verbo, 1987.
- BARBOSA, Rejane Batista de Souza. O Princípio da Capacidade Contributiva, dissertação de Mestrado apresentada junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito da UFPR, professor orientador Dr. José Roberto Vieira, Curitiba, 2000.
- BARBOSA, Rui. Oração aos Moços, Bahia, Ed. Progresso, 1956.
- BARRETO, Aires. ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros — Momento de Ocorrência do Fato Imponível — Local da Prestação — Base de Cálculo — Arbitramento, *in* RDT n. 66, S.P., Ed. Malheiros, pp. 111-34.
- BARROS, Suzana de Toledo. O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais, Brasília, Ed. Brasília Jurídica, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, S.P., Ed. Saraiva, 1991.

- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1972.
- BEREJO, Alvaro Rodriguez. "El Sistema Tributario en la Constitución (Los Límites Constitucionales del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", artigo publicado na Revista de Direito Tributário n. 59, S.P., Ed. Malheiros, pp. 07-46.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 4ª ed., S.P., Ed. Malheiros, 2000.
- BORGES, José Souto Maior. As Alterações Introduzidas na Lei 9.718/98 pela Medida Provisória n. 1.991/2000 — Contribuições do PIS e Cofins, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.61, S.P., Ed. Oliveira Rocha, outubro de 2000, pp. 125-41.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. Capacidade Contributiva, *in* Revista de Direito Tributário n. 47, S.P., Ed. R.T., 01-03/89, pp. 234-44.
- BRAGA, Waldir Luiz e BARRETO, Paulo Ayres. ICM — Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária, *in* Revista de Direito Tributário n. 32, S.P., Ed. R.T., 04-06/85, pp. 258-65.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador, Coimbra, Ed. Coimbra, 1994.
- _____. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1998.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do Indébito, artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 8, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991, pp. 1-16.
- CAPPELLETTI, Mauro. Juízes Legisladores?, tradução de Carlos Alberto Alvaro de Oliveira, Porto Alegre, Ed. Fabris, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 10ª ed., S.P., Ed. Malheiros, 1997.
- _____. ICMS, 5ª ed., S.P., Ed. Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 5ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1991.
- _____. Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados, *in* Revista de Direito Público n. 11, S.P., Ed. R.T., 01-03/70, pp. 75-87.

- CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. "El Principio de No Confiscatoriedad — Estudio en España y Argentina", Madrid, Ed. Mc Graw-Hill, 1997.
- CHIESA, Clélio. ICMS. A denominada substituição tributária "para frente", *in* Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 29, S.P., Ed. R.T., 10-12/99, pp. 50-73.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário, 2ª ed., R.J., Ed. Forense, 1990.
- _____. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., R.J., Ed. Forense, 1999.
- _____. A Constitucionalidade da Tributação Monofásica das Contribuições Sociais (PIS e Cofins), artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 61, S.P., Ed. Oliveira Rocha, outubro de 2000, pp. 142-62.
- CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, S.P., Ed. Dialética, 1996.
- CORTI, Aristides Horacio M. "De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)", em Estudios de Derecho Constitucional Tributario, coordenado por Horacio A. García Belsunce, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994, pp. 271-300.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva, *in* Revista de Direito Tributário n. 55, S.P., Ed. R.T., 01-03/91, pp. 297-302.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, coleção Estudos de Direito Tributário, S.P., Ed. Malheiros, 1993.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. O Poder dos Juízes, S.P., Ed. Saraiva, 1996.
- DICIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA, 1ª ed., R.J., Ed. Objetiva, 2001.
- DWORKIN, Ronald. "Law's Empire", London, Fontana Press, 1991.
- _____. "Taking Rights Seriously", Cambridge, Harvard University Press, 1978.
- _____. "A Matter of Principle", Cambridge, Harvard University Press, 1987.
- ELY, John Hart. "Democracy and Distrust — a Theory of Judicial Review", 11ª ed., Cambridge, Harvard University Press, 1995.

- ESCRIBANO, Francisco. "La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir", *Perfiles Constitucionales*, Madrid, Ed. Civitas, 1988.
- FABO, Diego Marín-Barnuevo. "La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF", Madrid, Ed. Colex, 1996.
- FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*, S.P., Ed. Dialética, 1999.
- GASTALDI, J. Petrelli. *Elementos de Economia Política*, 17ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1999.
- GIARDINA, Emilio. "Le basi teoriche del principio della capacità contributiva", Milano, Ed. Giuffrè, 1961.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, S.P., Ed. Dialética, 1999.
- GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na Norma Tributária*, coleção Estudos de Direito Tributário, S.P., Ed. Malheiros, 1993.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Os Direitos Fundamentais Atípicos*, Lisboa, Aequitas e Editorial Notícias, 1995.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*, S.P., Ed. Dialética, 2000.
- _____. Antecipação do fato imponible do tributo, artigo publicado na Revista de Direito Tributário n. 17/18, S.P., Ed. R.T., 07-12/81, pp. 253-60.
- _____. Repetição do Indébito, artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 8, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991, pp. 277-91.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS — Momento em que se torna devido, *in* Revista de Direito Tributário n. 61, S.P., Ed. Malheiros, pp. 159-63.
- HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*, tradução de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre, Ed. Fabris, 1997.
- HAMATI, Cecília Maria Marcondes. *Capacidade Contributiva*, Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, pp. 331-56.
- _____. A Capacidade Contributiva, *in* Imposto de Renda — Estudos n. 16, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1990.
- HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*, tradução de A. Ribeiro Mendes, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1961 (ano do original), 1986 (ano da tradução).

HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*, Campinas, Ed. Copola, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, S.P., Ed. R.T., 1985.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*, Belém, Cejup, 1986.

_____. *Capacidade Contributiva*, in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 357-95.

_____. *ISS no Tempo e no Espaço*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 2, S.P., Ed. Dialética, pp. 53-69.

_____. *Sistema Constitucional Tributário: uma Aproximação Ideológica*, in *Revista Interesse Público* n. 2, S.P., Ed. Notadez, 04-06/99, pp. 77-92.

LACOMBE, Américo Masset. *Contribuições no Direito Brasileiro*, in *Revista de Direito Tributário* n. 47, S.P., Ed. R.T., 01-03/89, pp. 189-93.

_____. *Participação do autor no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, conforme os anais de referido Congresso, publicados na *Revista de Direito Tributário* n. 56, S.P., Ed. RT, abril-junho de 1991, pp. 171-2.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. "Sujetos Pasivos y Capacidad Económica", artigo publicado na *Revista de Direito Tributário* n. 59, S.P., Ed. Malheiros, pp. 160-67.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, tradução de José Lamago, 2ª ed., Lisboa, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda — os Conceitos de Disponibilidade Econômica e Jurídica*, S.P., Ed. Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., S.P., Ed. Malheiros, 1993.

_____. *O princípio da capacidade contributiva*, in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 119-39.

_____. *A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final*, artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 67, S.P., Ed. Oliveira Rocha, abril de 2001, pp. 57-72.

_____. *Fraude à Constituição em Matéria de PIS e Cofins*, artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 60, S.P., Ed. Oliveira Rocha, setembro de 2000, pp. 68-85.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Exclusão das Receitas de Terceiros da Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e Cofins Devidas pelo Contribuinte. Direito que decorre da Norma de Competência Relativa a cada uma dessas Contribuições e do Princípio da Capacidade Contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante a Revogação do Inciso III do § 2º do Art. 3º da Lei 9.718/98, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 70, S.P., Ed. Oliveira Rocha, julho de 2001, pp. 150-64.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 66, S.P., Ed. Oliveira Rocha, março de 2001, pp. 17-24.

_____. Uma Burla à CF: o Caso PIS/Cofins das Transportadoras de Combustíveis Derivados do Petróleo, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 71, S.P., Ed. Oliveira Rocha, agosto de 2001, pp. 41-50.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e Controle Jurisdicional, S.P., Ed. Malheiros, 1992.

_____. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 2ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Waldir Silveira. Capacidade Contributiva, artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 397-448.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária "para Frente", artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 71, S.P., Ed. Oliveira Rocha, agosto de 2001, pp. 25-40.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário, S.P., Ed. Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de Constitucionalidade, S.P., Ed. Saraiva, 1990.

_____. Jurisdição Constitucional, 3ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1999.

_____. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras, *in* Repertório IOB de Jurisprudência n. 14, 2ª quinzena de 07/2000, ementa n. 1/14965, pp. 359-72.

MENÉNDEZ, Ignacio Villaverde. "La Inconstitucionalidad por Omisión", Madrid, Ed. McGraw-Hill, 1997.

- MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional, Tomo II, 2ª ed., Coimbra, Ed. Coimbra, 1983.
- _____. Idem, Tomo IV, Coimbra, Ed. Coimbra, 1988.
- MITA, Enrico de. "Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente", 2ª ed., Milano, Ed. Giuffrè, 1991.
- MOLINA, Pedro M. Herrera. "Capacidad Económica y Sistema Fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)", Madrid, Ed. Marcial Pons, 1998.
- MORO, Sérgio Fernando. Desenvolvimento e Efetivação Judicial das Normas Constitucionais, S.P., Ed. Max Limonad, 2001.
- MOSCHETTI, Francesco. "Il principio della capacità contributiva", Padova, Ed. Cedam, 1973.
- MÜLLER, Friedrich. Concepções Modernas e a Interpretação dos Direitos Humanos, palestra na 14ª Conferência Nacional da OAB, Fortaleza
- NAPOLEONI, Claudio. Curso de Economia Política, tradução de Alberto di Sabbato, R. J., Ed. Graal, 1970.
- NEUMARK, Fritz. "Principios de la Imposición", 2ª ed., Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- NINO, Carlos Santiago. "Derecho, Moral y Política", Barcelona, Ed. Ariel, 1994.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, Porto Alegre, Ed. Fabris, 2001.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo Antecipado pelo Contribuinte de Direito, cuja Base de Cálculo é o Preço. Não Pago este, também a Fazenda não pode se apropriar do Tributo. Compensação ou Restituição, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 72, S.P., Ed. Oliveira Rocha, setembro de 2001.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio, R. J., Ed. Renovar, 1988.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Capacidade Contributiva, *in* Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 287-318.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e Ficções no Direito Tributário, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1997.

- PENTEADO, João Caio Goulart. Capacidade Contributiva, artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 449-90.
- PERELMAN, Chaim. "La Giustizia", tradução para o italiano de Liliana Riset, Torino, Ed. Giappichelli, 1991.
- PEROGORDO, Juan José Bayona de e ROCH, María Teresa Soler. "Derecho Financiero", Alicante, Ed. Libreria Compas, 1987.
- PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, S.P., Ed. Dialética, 2000.
- PUENTE, Marcos Gómez. "La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control", Madrid, Ed. Mc Graw-Hill, 1997.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre o Imposto de Renda na Constituição de 1988, *in* Imposto de Renda — Estudos n. 13, S.P., Ed. Resenha Tributária, 08/90.
- ROCHA, João Luiz Coelho da. Ainda a Abrangência do Conceito de Renda e a Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, *in* Revista Dialética de Direito Tributário n. 56, S.P., Ed. Dialética, pp. 67-73.
- ROSSETI, José Paschoal. Introdução à Economia, 17ª ed., S.P., Ed. Atlas, 1997.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. Princípios Constitucionais, Porto Alegre, Ed. Fabris, 1999.
- SANDRONI, Paulo. Novíssimo Dicionário de Economia, S.P., Ed. Best Seller, 1999.
- SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais, Porto Alegre, Ed. Livraria do Advogado, 1998.
- SCALIA, Antonin. "A Matter of Interpretation", Princeton, Princeton University Press, 1997.
- SCHOLLER, Heinrich. O princípio da proporcionalidade no Direito Constitucional e Administrativo da Alemanha, *in* Revista da Ajuris, volume 26, n. 75, Porto Alegre, 09/99, pp. 268-86.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Distribuição Disfarçada de Lucros, S.P., Ed. Dialética, 1996.
- SHAPIRO, Edward. Análise Macroeconômica, tradução de Augusto Reis, 2ª ed., S.P., Ed. Atlas, 1977.
- SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 3ª ed., S.P., Ed. Malheiros, 1998.

_____. Curso de Direito Constitucional Positivo, 8ª ed., S.P., Ed. Malheiros, 1992.

SOUSA, Domingos Pereira de. As Garantias dos Contribuintes, Lisboa, Ed. S.P. B., 1991.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar, artigo publicado nos Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 261-73.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva, artigo publicado na Revista de Direito Tributário n. 4, S.P., Ed. R.T., 04-06/78, pp. 125-54.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade Contributiva, *in* Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 191- 219.

TORRES, Ivo. Macroeconomia, S.P., Ed. Átlas, 1979.

TORRES, Ricardo Lobo. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS, artigo publicado na obra ICMS — Problemas Jurídicos, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, S.P., Ed. Dialética, 1996, pp. 183-202.

TRIBE, Laurence H. e DORF, Michael C. "On Reading the Constitution", Cambridge, Harvard University Press, 1991.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Direito à Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 66, S.P., Ed. Oliveira Rocha, março de 2001, pp. 45-52.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaiger e TOMICH, Frederico Andrade. Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996, texto para discussão n. 757, *in* <http://www.IPEA.gov.br>, Brasília, 09/2000.

VIEIRA, José Roberto. IPI — A Regra-Matriz de Incidência , Curitiba, Ed. Juruá, 1993.

YAMASHITA, Douglas. Confisco como Efeito Tributário e sua Proibição Constitucional, artigo publicado no Repertório IOB de Jurisprudência n. 10/2000, 2ª quinzena de maio de 2000, ementa n. 1/14756, pp. 258-68.

_____. IPI — Direito ao crédito relativo a insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero — Considerações sobre a não-cumulatividade e a extrafiscalidade, artigo publicado no Repertório IOB de Jurisprudência n. 18/99, caderno 1, ementa n. 1/13945, pp. 555-62.