

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA

**A PROPORCIONALIDADE NA TRIBUTAÇÃO POR
FATO GERADOR PRESUMIDO
(Artigo 150, § 7.º, da Constituição Federal)**

Dissertação de Mestrado
Orientador: Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2010

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA

**A PROPORCIONALIDADE NA TRIBUTAÇÃO POR
FATO GERADOR PRESUMIDO
(Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal)**

Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, sob a orientação do Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2010

DEDICATÓRIA

Para meus pais, minhas avós, minha irmã Monique
e Márcia, pelo apoio
e tantas horas de convívio roubadas.
Eu amo muito vocês.

AGREDECIMENTOS

A meus pais, pelo apoio mais incondicional que poderia existir e por todas as oportunidades proporcionadas, inclusive de formação acadêmica.

Ao meu avô Inácio, por tantos ensinamentos e exemplos de caráter, desapego material, generosidade, amor e dedicação á família.

Às minhas lindas avós, por tanto amor na minha criação, dividida com meus pais durante toda a minha infância.

À Monique, por me ensinar desde cedo o quanto incondicional pode ser um amor fraterno.

À minha linda Márcia, por tanta paciência, horas roubadas e cumplicidade em tantas noites e finais de semana fazendo companhia a um estudante que precisava se esforçar muito.

Aos amigos do Vieira da Rocha, Benevides e Frota Advogados, por tanta compreensão ao longo de já quase cinco anos, desde o curso de especialização. Em especial, aos amigos de tantos anos, Bruno, Leandro e Rafael.

A Luís Eduardo Schoueri, por ter sido *orientador* no sentido mais estrito e admirável que o termo pode ter, exemplo de seriedade e dedicação acadêmica a ser seguido por toda a vida. Os caminhos mostrados foram tantos que começaram pela própria necessidade de busca pela proporcionalidade, tema central deste trabalho, do qual, a parte que houver de acertos, a ele se deve.

À tão querida e adorável Noemia, prova maior de que anjos da guarda existem, e de que Deus os coloca em nossos caminhos nos momentos em que deles mais precisamos, parte deste trabalho também se deve a ela.

Por fim, ao amigo Antônio Carlos e Tio Lico, pela revisão no texto e suporte na vida profissional, respectivamente.

RESUMO

A partir da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, os entes políticos, especialmente, estados-membros, passaram a fazer uso pleno e generalizado do regime autorizado excepcionalmente pelo art. 150, § 7.º, da Constituição de 1988, dispositivo inserido no texto constitucional por meio da Emenda n.º 3/93.

Trata-se do regime de tributação chamado de substituição tributária “para frente”, por fato gerador “presumido”, que abre exceção ao princípio da capacidade contributiva em nome da praticabilidade da tributação. E o objeto do presente trabalho é o estudo dos limites à instituição deste tipo de tributação.

Diante da possibilidade de restrição ao princípio da capacidade contributiva, essa norma será o primeiro objeto de análise. Parte-se da teoria dos princípios, por meio da qual se distinguem princípios e regras por critérios estruturais para que se defina o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Distinguem-se dois direitos fundamentais relativos a dita capacidade, uma regra e um princípio, para, em seguida, focarem-se vários aspectos do conteúdo e aplicação desse princípio.

Chegando-se à conclusão da aplicação conjunta do princípio da capacidade contributiva com o interesse coletivo na praticabilidade da tributação, passa-se à análise do instrumento de tal aplicação, que é o modelo da proporcionalidade, conseqüente da distinção entre princípios e regras e definição dos princípios de direito fundamental, como normas com limites definidos por circunstâncias externas ao seu próprio conteúdo.

Ao final passa-se à análise de algumas possibilidades de aplicação da proporcionalidade na definição dos limites impostos aos legisladores ao instituírem regimes de tributação por fato gerador “presumido”.

ABSTRACT

Since the decision of the Federal Supreme Court on the judgement of the Direct Action ADI 1851-4/AL, the political entities, specially state-members, started to make plain and general use of the regime authorized exceptionally by the article 150, § 7.º, of the Constitution of 1988, clause inserted in the constitutional text by the third Emend (1993).

It is a tax regime called “forward tax substitution” for “constructed” taxable event, that makes an exception to on the ability to pay principle based on the taxation practicability. The object of this essay are the limits of the use of this regime.

Noticed the possibility of restriction to the ability to pay principle, this norm is the first object of analysis. It is started by the principles theory, by which principles and rules are distinguished on terms of structure, to then define the constitutional right to be taxed on the proportion of the ability to pay. Two different constitutional rights related to this ability are distinguished, a rule and a principle. Then, various aspects of the content and application of this principle are focused.

After noticing the joined application of the ability to pay principle and the public interest on the practicability of the tax system, it passes to the analysis of the instrument of this application, the proportionality model, which is a consequence of the distinction between principles and rules and the definition of principles of constitutional rights, as norms with limits determined by circumstances out of their own content.

Then, the work passed to some analysis of some possibilities of application of the proportionality model on the definition of the limits to the legislators to make use of regimes of taxation of constructed events.

A proporcionalidade na tributação por fato gerador presumido (artigo 150, § 7.º, da Constituição Federal)

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 – A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TEORIA DOS PRINCÍPIOS	15
1.1 – A definição de princípio jurídico	15
1.1.1 – A evolução das distinções estruturais	16
1.1.2 – O “duplo caráter” de alguns dispositivos normativos	18
1.1.3 – A resistência à distinção estrutural entre princípios e regras	24
1.1.4 – Problemas da resistência á distinção	25
1.1.5 – Problemas da resitência á distinção estrutural entre princípios e regras	28
1.2 – O direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva <i>como princípio</i>	32
1.2.1 – Origens e noções gerais	32
1.2.2 – Da regra ao princípio da capacidade contributiva	36
1.2.3 – A base de cálculo como “única” expressão numérica do fato gerador	42
1.2.4 – As opções de base de cálculo à disposição do legislador no cumprimento ao princípio	44
1.2.5 – A possibilidade de ponderação do princípio da capacidade contributiva	46
CAPÍTULO 2 – O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA..	50
2.1 – A capacidade contributiva como critério de igualdade nos impostos e contribuições com fato gerador típico de imposto	50
2.1.1 – As funções das normas tributárias	50
2.1.2 – A busca pela causa e a definição dos princípios como critério de igualdade	54
2.1.3 – As dimensões da justiça e de igualdade	57
2.2 – Aspectos subjetivo e objetivo da tributação conforme a capacidade contributiva	59
2.2.1 – Origem histórica da distinção	59
2.2.2 – Distinções tradicionais entre capacidade contributiva absoluta/objetiva e relativa/subjetiva	60
2.2.3 – A distinção baseada no fato gerador de cada tributo	62
2.3 – A relação entre capacidade contributiva e tributos indiretos	64
2.3.1 – A necessidade de tributos indiretos	64
2.3.2 – Tributos indiretos e sua repercussão	65
2.3.3 – Teses contra a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos	66
2.3.4 – A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos	68
2.3.5 – A pouca aplicabilidade da <i>regra</i> da capacidade contributiva em tributos diretos e indiretos	69
2.4 – Intervenções no âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva em nome da praticabilidade	70
2.4.1 – A igualdade hierárquica entre todos os princípios constitucionais	70
2.4.2 – Novamente as funções das normas tributárias	73

2.4.3 – Novamente a causa dos tributos	74
2.4.4 – A possibilidade de ponderação das funções arrecadadora e simplificadora	77
3– A PROPORCIONALIDADE	85
3.1 – Origens e evolução teórica da noção de proporcionalidade	85
3.1.1 – A exclusão da proporcionalidade da classe dos princípios	100
3.2 – A proporcionalidade como regra ou como postulado aplicativo normativo	103
3.2.1 – O fundamento jurídico positivo	108
3.2.2 – As teorias interna e externa sobre os limites dos direitos fundamentais	110
3.3 As três <i>fases</i> da aplicação da proporcionalidade	115
3.3.1 – Adequação	118
3.3.2 – Necessidade	120
3.3.3 – Proporcionalidade em sentido estrito	122
CAPÍTULO 4 – A INTERVENÇÃO NO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AUTORIZADA PELO ARTIGO 150, § 7.º, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	125
4.1 – O conteúdo do dispositivo constitucional e das regras legais de tributação por fato gerador presumido	125
4.1.1 – As regras constitucionais de competência	125
4.1.2 – As regras legais de tributação por fato gerador presumido	127
4.2 – A adequação da tributação por fato gerador presumido	133
4.2.1 – A confusão entre praticabilidade e direitos fundamentais	135
4.2.2 – Os níveis de abstração, generalidade e atualidade	136
4.3 – A necessidade da tributação por fato gerador presumido	142
4.4 – A proporcionalidade em sentido estrito da tributação por fato gerador presumido	144
CONCLUSÃO	156
BIBLIOGRAFIA	158

INTRODUÇÃO

Em 17 de março de 1993, foi promulgada a Emenda nº 3 à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inserindo o § 7.º ao artigo 150 desta carta, com a seguinte redação:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido.”

Assim, constitucionalizou-se expressamente a chamada substituição tributária “para frente” ou “progressiva”, por “fato gerador presumido”, cuja conformidade com a Constituição foi fortemente questionada por muito anos.¹ E mesmo após pronunciamento de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ao final de 2002, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, continuou a ser tachada de “manifestamente inconstitucional” a própria Emenda à Constituição que inseriu o dispositivo no ordenamento jurídico, como se vê em Roque Antônio CARRAZZA² e em Aires F. BARRETO³, este último, fazendo minuciosa crítica à base de cálculo do regime em comento.

Trata-se de instrumento típico de tributos plurifásicos sobre o consumo, por meio do qual a ocorrência de uma das etapas do ciclo econômico de um determinado bem faz presumir que ocorrerão as outras subsequentes em direção ao consumidor final.

Em decorrência, nasce a obrigação para um sujeito passivo de pagar o tributo, com base na expressão econômica que se presume que o produto terá, quando ocorrerem efetivamente as operações futuras, desconsiderando-se o valor efetivo das transações em favor de valores presumidos.

¹ ATALIBA, Geraldo. Emenda 3/93 (à Constituição de 1988). *Revista trimestral de direito público*, vol. 93, n.º 4 (172-175). São Paulo, 1993. ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS: ficção do fato gerador na substituição tributária*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 114.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 232-249. Em sentido contrário, expondo a sistematização do dispositivo constitucional com as normas do CTN: RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 135-144.

³ BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 84 (7-32). São Paulo: set. de 2002.

Por exemplo, na hipótese de vendas de automóveis desde a indústria ao consumidor final, apesar de o ICMS ser devido, em princípio e, como regra geral, a cada operação de circulação dos bens, estima-se o valor destes negócios jurídicos e o imposto (sobre o consumo) passa a ser devido integralmente, no momento da primeira operação de venda (no exemplo, do fabricante ao distribuidor), com base no valor pelo qual se presume que ele será vendido ao consumidor final na última operação do ciclo, sempre com vistas a se onerar o consumo.

Caso não se efetive uma dessas operações, o imposto pago com base em seu valor presumido deve ser imediata e, preferencialmente, devolvido.

O dispositivo constitucional é uma cláusula de exceção ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, que permite uma tributação baseada em valores aproximados, objetivando viabilizar uma parcela do sistema tributário que, de outra forma, seria, além de onerosa, extremamente difícil senão quase impossível.⁴

Tal afastamento da justiça individual, em favor da justiça geral, envolve a ponderação desses fins e aplicação conjunta dos princípios que os positivam. No plano individual há um direito fundamental, veiculado por um princípio, com forte potencial de sofrer intervenção em meio ao regime de tributação. Trata-se do princípio da capacidade contributiva.

A proporcionalidade é um instrumento para se verificar a compatibilidade destas intervenções (no direito fundamental) com a Constituição, pois, embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido ser constitucional a técnica de tributação⁵, obviamente não afirmou ser ela irrestrita, ou seja, não deu um “cheque em branco” aos órgãos legislativos. Por isso se pretende aqui ao menos traçar contornos desses limites, sempre definidos por uma aplicação proporcional dos princípios envolvidos.

É importante frisar que não se desconhece a importância da discussão acerca da devolução de valores correspondentes à diferença entre o valor efetivo das operações e o valor presumido antecipadamente, quando este for maior que aquele. Tampouco se ignora a discussão acerca da possibilidade de, quando a lei previr a devolução destas diferenças, poder

⁴ ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 123 (122-34). São Paulo: dezembro de 2005.

⁵ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002.

também regradar a cobrança de diferenças no outro sentido, ou seja, nos casos em que o valor efetivo das operações for superior ao valor presumido.

Mas a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que foi expressa no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.851-4/AL, será tomada como premissa metodológica. Assim, parte-se do pressuposto de que a competência outorgada pelo § 7.º, do artigo 150 da Constituição de 1988, autoriza a instituição de regime de tributação indireta com incidência no começo dos ciclos econômicos de forma *definitiva*, não se tratando de mera antecipação, ou seja, os valores que o fabricante ou distribuidor de um bem pagar, a título de tributo pela sua operação e pelas operações subseqüentes não serão devolvidos se “o fato gerador real” tiver valores menores que “o fato gerador presumido”.

Esse é o regime a ser analisado neste trabalho.

Entretanto, se a Constituição autorizou tributarem-se “fatos geradores presumidos” de forma definitiva, é de se perguntar se teria autorizado também aos entes políticos instituírem um regime de mera antecipação de pagamento, em que ocorrendo o “fato gerador real” em valores inferiores ao “presumido” devolve-se a diferença. Tal sistemática gera um outro questionamento.

No caso de estados-membros que adotaram esse regime de mera antecipação do tributo, no caso do ICMS, aventou-se a possibilidade de, se “fato gerador real” tiver valores maiores que o “presumido”, o fisco cobrar a diferença do contribuinte. O fundamento para tanto seria a própria natureza antecipatória da cobrança, ou seja, alega-se que, se o estado-membro devolve a diferença do que o contribuinte tiver pago a mais, pode cobrar a diferença que tiver pago a menos.

Essas duas últimas questões fogem aos limites do trabalho, posto que, como se disse, a premissa adotada é o caráter definitivo da incidência tributária neste regime, posta na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Mas, se a premissa tomada como ponto de partida é a jurisprudência do STF pela constitucionalidade do regime de tributação definitiva por “fato gerador presumido”, é preciso observar, com Humberto ÁVILA, que o tribunal nada decidiu sobre o conteúdo e limites deste regime, asseverando também o autor que, ainda que se admita, para isso, ter-se um “fato gerador modificado que ocorre antes do que aquele da

operação normal”, ele praticamente nada disse a respeito de “vários aspectos da base de cálculo do imposto”.⁶

Assim, o fato de se ter considerado constitucional o regime de incidência *no começo da cadeia* e de forma *definitiva*, não quer dizer que haja ampla liberdade para o legislador ordinário instituir regimes de “substituição tributária para frente”, na medida que quiser e da forma que pretender. É dizer: a regra atribuída ao §7.º, do artigo 150 da Constituição de 1988, deve ser construída conjuntamente com as demais regras de competência tributária e princípios que limitam o poder de tributar.

Como afirmam Luís Roberto BARROSO e Ana Paula de BARCELLOS:

“O fato de uma norma ser constitucional em tese não exclui a possibilidade de ser inconstitucional *in concreto*, à vista da situação submetida a exame. Portanto, uma das consequências legítimas da aplicação de um princípio constitucional poderá ser a não aplicação da regra que o contravenha.”⁷

Por outro lado, será demonstrado que o regime tributário em questão tende a intervir em direitos fundamentais, especial e fortemente em um deles, a saber: o princípio da capacidade contributiva. Por isso, a regra que o autorizou precisa ser analisada de modo acurado, para que, sob o argumento de que é o resultado de uma ponderação feita pelo próprio constituinte (derivado)⁸, não se transforme em total discricionariedade do legislador, porque o mesmo constituinte que autorizou a instituição de regimes de tributação por fato gerador presumido, fê-lo com “escopo” específico, que precisa ser identificado, para que se complete o sopesamento feito pelo reformador constitucional.

É inegável a ponderação entre princípios no bojo da Emenda à Constituição, todavia, não é menos inegável ter sido ela incompleta, pouco concreta como se disse, apenas autorizando em abstrato que sejam instituídas regras tributárias para realização de um fim (praticabilidade da tributação), ainda que se restringindo a realização de outro (tributação

⁶ ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume*. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-278.

⁷ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coordenador). *Dos princípios constitucionais*. (61-88). São Paulo: Método, 2008.

p. 87

⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 52-53, 178-179.

conforme a capacidade contributiva de cada um), tendo deixado aos aplicadores da Constituição a tarefa de definir os limites dessa permissão.

O escopo do trabalho é tentar descrever o fenômeno de aplicação do Direito em que se opera a incidência do princípio da capacidade contributiva em conjunto com o interesse coletivo na praticabilidade da tributação. Para tanto, serão buscadas definições de premissas metodológicas referentes à teoria dos princípios e aos modelos de proporcionalidade da aplicação dessa categoria normativa. Esse caminho passa, outrossim, pela análise da estrutura e conteúdo do direito fundamental objeto de intervenção por meio das regras de substituição tributária “para frente”, que é o princípio da capacidade contributiva.

Ao final, se pretende traçar alguns contornos dos limites impostos ao legislador, no exercício da sua competência tributária, exatamente por se saber que, após a referida decisão do Supremo Tribunal Federal, parece que alguns passaram a ter a impressão de que os órgãos legislativos adquiriam absoluta liberdade para se valer de regimes de incidência tributária sobre fato gerador “presumido”, o que não é verdade.

O método utilizado no trabalho será a pesquisa bibliográfica, com exposição e confronto de posições doutrinárias e jurisprudenciais, estudadas por meio de livros e periódicos, inclusive eletrônicos, no que se refere à jurisprudência, especialmente, sítios oficiais do Supremo Tribunal Federal.

Desta forma, já se mostra o recurso ao direito comparado, especialmente em relação às questões constitucionais que permeiam o trabalho, sempre, entretanto, com o cuidado que deve cercar toda pesquisa jurídica, evitando-se a o erro de se transporem inadvertidamente para o direito interno conclusões alcançadas em circunstâncias muito distintas daquelas aqui verificadas, especialmente, no que diz respeito ao direito positivo de cada Estado.

O método de pesquisa bibliográfica doutrinária e jurisprudencial será empreendido desde a fixação de premissas de Teoria Geral do Direito, analisadas e discutidas no âmbito da filosofia jurídica e das teorias constitucionais.

No que diz respeito a essas últimas, serão objeto de análise e utilizadas para construção argumentativa, tanto, teorias *gerais*, quanto aquelas que, embora declaradamente

referidas a um determinado ordenamento jurídico positivo⁹, podem ser de grande valia na aplicação do direito pátrio, exatamente por terem como objeto normas constitucionais comuns à grande maioria dos Estados Democráticos de Direito.

Assim também se dá em relação ao próprio direito tributário, cujos conceitos e institutos são muitas vezes objeto de estudo da doutrina alienígena, cujas lições podem ser de grande valia para a interpretação/aplicação do direito brasileiro.

Por fim, todos esses aspectos da metodologia acima explicitada serão direcionados ao alcance primordial deste trabalho, qual seja, dar alguma contribuição à justiça tributária.

⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: 2008, pp. 32-39.

CAPÍTULO 1

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TEORIA DOS PRINCÍPIOS

1.1 A definição de princípio jurídico

O regime de tributação chamado de substituição tributária “para frente”, da forma como interpretado pelo STF, ao tomar como base manifestações de riqueza estimadas e não efetivas, pode restringir o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, analisar essa restrição e os limites dela requer seja exposto o que se entende por princípio da capacidade contributiva, o que não pode ser feito sem precisar o que seja *princípio*.

Sendo o Direito objeto cultural¹⁰, as normas que o constituem se assentam mais ou menos diretamente em valores, ideais compartilhados por uma ou mais sociedades, situadas historicamente.

Esses valores, como a Justiça, a Democracia, a Segurança Jurídica e Paz Social são contemplados de diferentes formas pelos diversos ordenamentos nacionais. No entanto é possível encontrar um núcleo comum entre essas diversas noções, principalmente levando-se em consideração Estados que, conquanto se situem em momentos de evolução histórica e política assaz distantes, têm textos normativos com raízes muito próximas, como as constituições dos Estados latino-americanos e europeus.

Assim, não obstante o caráter moral desses valores, o Direito os contempla muitas vezes de modo expreso em suas normas, sejam elas princípios ou regras, passando a expressarem também o que *deve ser*. Vale observar que tal positivação se dá principal e mais diretamente por meio de princípios, por características inerentes à sua constituição como tal. Isso não permite se confundirem valores com normas jurídicas, aqueles atuam no campo da moral e dizem que algo vale, normas jurídicas dizem o que *deve ser*.¹¹

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 10. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: 2009, pp. 148-149.

1.1.1 Distinções com base em generalidade e abstração das normas

O Direito positivo em si é composto por normas jurídicas, que podem ser classificadas como regras ou princípios¹², por isso definir princípios jurídicos impõe sua distinção em relação às regras. Historicamente, a distinção entre princípios e regras teria sido feita, num primeiro momento, para explicar as decisões judiciais baseadas não só em textos normativos, buscando-se uma redefinição do Direito, cujas normas não seriam mais somente aquelas prescritivas de hipótese e consequência, aplicáveis pelo raciocínio subsuntivo. Haveria a partir de então outra espécie de normas, prescritivas de finalidades a serem determinadas no próprio processo de aplicação. Em tal fase, ainda se buscava demonstrar a normatividade dos princípios.¹³ Num segundo momento, é que se pretendeu definir critérios objetivos para melhor fundamentação da interpretação e aplicação baseada nos princípios.¹⁴

Helenilson Cunha PONTES menciona a vagueza e ambiguidade de significação do termo princípio, iniciando assim um exemplificativo rol de noções a que o termo remete, sendo: a) normas jurídicas de caráter geral, sendo tal generalidade objetiva (forte amplitude e indeterminação de sua *fattispecie*) e subjetiva, imenso rol de sujeitos abrangidos; b) norma programática ou *indirizzo*, como norma típica do *Welfare State*, com vistas à transformação da realidade social; c) expressão de valores supremos de todo um ordenamento ou de um determinado setor do ordenamento; d) norma jurídica de essencial importância para a ordem, não obstante não possua uma *fattispecie*; e) norma jurídica hierarquicamente superior que, por isso, se constitui em pressuposto normativo de todas as demais normas jurídicas; f) comando, cuja preceptividade é por todos reconhecida, dirigido especialmente ao intérprete, tanto como princípio geral de interpretação (princípio da razoabilidade), como princípio aplicável a apenas alguns setores da ordem jurídica (princípio da instrumentalidade processual).¹⁵

O autor afirma que:

“A concepção do Direito como sistema normativo alicerçado em princípios requer uma visão de ordem jurídica diferente daquela

¹¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 144-153.

¹² HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

¹³ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a definição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215(151/179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999, p. 156.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 26 e 27.

constituída no passado. Aceitar o fato de que a ordem jurídico-positiva é articulada em torno de princípios, que conferem sistematicidade orgânica ao real funcionamento do Direito, tem como consequência uma profunda alteração na forma de pensar e de se aplicar o Direito.”¹⁶

Alude, assim, à busca de certeza e objetividade, bem como simplicidade, oriunda do movimento iluminista, por conta da qual a interpretação e aplicação do Direito dever-se-ia resumir a operações de silogismo. Nesse eixo, que o autor chama de “esvaziamento axiológico do fenômeno jurídico”, é que Montesquieu afirmaria ser o juiz a “boca de lei”.¹⁷

Cunha PONTES salienta ainda a vontade geral *rosseuniana*, como intrinsecamente expressa na generalidade das normas jurídicas em relação aos fenômenos da vida social a serem regulados, falando em primado da generalidade.¹⁸

Ele registra a clareza com que aparece no pensamento de Montesquieu a ideia de que as leis “consustanciariam relações universais e imutáveis entre as coisas”. Ter-se-iam “relações necessárias que derivam da natureza das coisas”. Cunha PONTES remete também sua exposição a Rousseau no sentido de que a regra geral encerraria em si o “bem comum”, parecendo afirmar que a “vontade geral” – fundamento de todo o poder estatal em Rousseau – seria expressa pela generalidade das normas, manifestada por princípios racionais e, portanto, “racionalizadora de todas as relações necessárias naturalmente existentes entre os seres”.¹⁹

As noções de generalidade e abstração, segundo Cunha PONTES, buscavam também, ainda que em menor escala, a segurança e a estabilidade das relações humanas. Mas pondera: o Direito ontologicamente é constituído por expressões vagas e ambíguas; é interpretado por seres humanos; alberga inegavelmente princípios, sendo outrossim “plano da realidade” e “manifestação cultural historicamente situada”. Isso faz para o autor irrealizável o ideal iluminista de racionalidade e generalização.²⁰

Com a consideração da realidade dos princípios, passa-se do silogismo à construção da norma jurídica aplicável ao caso concreto, nos esquadros das “possibilidades

¹⁶ *Idem*, p, 28.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Idem*. p, 29.

²⁰ *Ibidem*.

normativas permitidas pelo respectivo quadro jurídico-positivo”. Numa constituição, seriam os princípios que afirmariam os valores fundamentais, objetivos e aspirações de uma sociedade.²¹

Em um período do Direito, como conjunto só de regras, já se percebia a indeterminação dos conceitos que compunham algumas delas, como se vê em Andreas Von TUHR. Ele distingue Direito estrito e Direito de equidade – *jus strictum* e *jus aequum* – o que não pode ser confundido com a atual distinção entre princípios e regras. Para THUR, no primeiro caso, o preceito é tão taxativo que “não deixa a menor margem para avaliar as circunstâncias, sempre diversas, do caso concreto”, dando, como exemplos, normas que fixam limites etários para trabalhar e prazos contratuais.²²

Por outro lado, o preceito jurídico seria de equidade quando “seus requisitos ou seus efeitos fossem formulados tão elasticamente, que ao aplicá-lo se pode adaptar às circunstâncias do caso concreto”, citando como exemplo de elasticidade de requisitos uma norma do Código Civil alemão que, baseada em razões importantes e de elasticidade de efeitos, permite pôr fim a certas relações jurídicas, como também as normas que preveem o estabelecimento de um “prazo adequado” e uma “justa indenização”.²³ Como se vê, trata-se aqui apenas de regras com conceitos ou termos mais ou menos indeterminados²⁴, não ainda de princípios.

1.1.2 Evolução das distinções estruturais

Segundo Humberto ÁVILA, teria sido ESSER, em 1956, o primeiro a definir princípio (*Grundsatz*), não mais com base no seu grau de generalidade e abstração, mas sim na maneira direta ou indireta pela qual se estabeleceria a prescrição normativa.²⁵

Ronald DWORKIN distinguiu diretrizes, princípios e regras. As primeiras seriam objetivos de natureza econômica, social ou política. Os princípios não visariam ao atingimento

²¹ *Idem.* p. 30.

²² TUHR, Andrés von. *Parte general de derecho civil*. Tradução espanhola de Wenceslao Roces. Granada: Editorial Comares, 2006, p. 9. Na tradução espanhola (tradução livre para o português): “non deja el menor margen para apreciar las circunstancias, siempre diversas, del caso concreto.”

²³ *Idem.* p. 30. Na tradução espanhola (tradução livre para o português): “sus requisitos o sus efectos se hallan formulados tan elasticamente, que al aplicarlo se puede adaptar a las circunstancias del caso concreto.”

²⁴ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: 2009, pp. 238-239. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 193-205.

²⁵ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a definição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215(151/179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999, p. 155.

desses objetivos, entretanto seriam exigências inafastáveis de “justiça, lealdade ou qualquer outro aspecto moral”, prescrevendo direitos. Já as regras conteriam a descrição de um fato cuja realização implicaria, necessariamente, a consequência imputada, com suas respectivas exceções; enquanto os princípios não teriam essa definição de hipótese, consequência e exceções. Em tese, eles seriam uma “razão de decidir”, a ser “ponderada e sopesada com outras razões derivadas de outros princípios”.²⁶ Daí viria a distinção clássica do autor norte-americano, no sentido de que as regras se aplicariam “tudo ou nada”, enquanto os princípios possuiriam uma dimensão ou peso em cada caso concreto.²⁷

Dada a importância da doutrina de DWORKIN no pensamento jurídico atual, especialmente, na Teoria Geral do Direito e no Direito Constitucional, vale a pena uma pequena e específica incursão em sua obra.

Para o autor, a distinção entre princípios e regras jurídicas é lógica. Ambos se dirigem a decisões particulares sobre obrigações jurídicas (e aqui se incluem as obrigações do Legislador) sob certas circunstâncias, contudo o fazem de forma diferente, em relação às direções que dão para a solução. As regras se aplicariam de forma “tudo ou nada” (*all-or-nothing*), num modelo que chamamos de subsuntivo, afirmando que, dado um fato previsto por uma regra, ou ela é válida e sua consequência deve ser implementada, ou é inválida e não contribui em nada para decisão do caso.²⁸

As regras podem ter exceções, contudo o ideal seria que fossem todas elas previstas. Já os princípios não operariam dessa maneira e mesmo aqueles que DWORKIN considera mais semelhantes às regras não estabeleceriam as consequências das hipóteses por eles previstas.²⁹

Pareceria (concordássemos com esse ponto do autor) mais adequado dizer que os princípios não têm consequentes normativos.³⁰ Entretanto, sua violação culminaria em invalidade da medida cogitada, pelo que parece mais claro afirmar que os princípios não

²⁶ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge – Massachusetts: Harvard University Press, 1977, pp. 22 a 28.

²⁷ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 32.

²⁸ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge – Massachusetts: Harvard University Press, 1977, p. 24.

²⁹ *Idem*, p. 25.

³⁰ ZAGREBELSKY, como se verá á frente afirma que os princípios não têm suporte fático ou hipótese de incidência. ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, pp. 149-150.

descreveriam objetivamente as consequências de fatos ou situações previstos também objetiva e hipoteticamente.

Assim, em relação ao princípio que proíbe se tire proveito dos próprios ilícitos, afirma DWORKIN que, embora diversas condutas sejam permitidas pelo ordenamento e contradigam este princípio, não se crê que ele não faça parte do sistema jurídico, tampouco seja incompleto ou careça de previsão de exceções. As razões adversas ao princípio (*counter-instances*) não são tratadas como exceções a ele, pelo fato de que não poderiam ser previstas apenas com uma formulação mais longa do princípio, já que não seriam sequer enumeráveis.³¹

Princípios, como o que proíbe se tire proveito dos próprios delitos, não estabeleceriam sequer as condições de sua aplicação. Ao contrário, fornecem razões argumentativas em uma dada direção. Na visão de DWORKIN, a prevalência de um princípio sobre o outro não significa que este último não esteja no sistema, simplesmente porque num outro caso, envolvendo os mesmos princípios, o maior peso de um sobre outro pode se inverter. Assim, essa distinção entre princípios e regras (estas se aplicam tudo ou nada) implicaria uma outra: “princípios teriam uma dimensão de peso ou de importância”, que as regras não têm.³²

Continuando nessa linha de raciocínio, as regras podem ser funcionalmente importantes ou não, mas não podem ter essa dimensão de peso. Em um conflito entre regras, uma delas tem que ser invalidada, o que se dá por considerações que vão além delas mesmas, já que o próprio ordenamento pode regular esses conflitos por outras regras, como aquelas baseadas em critérios de superioridade hierárquica, cronologia ou especialidade.³³

A chamada “nova interpretação constitucional” (que parece seguir o pensamento DWORKIN) não se resume mais ao raciocínio subsuntivo, segundo Luís Roberto BARROSO e Ana Paula de BARCELLOS³⁴, de modo que o “sentido da norma” só pode ser determinado à luz do caso concreto, suas circunstâncias fáticas e dos princípios envolvidos.³⁵ Assim:

“Quanto ao conteúdo, destacam-se os princípios como normas que identificam valores a serem preservados ou fins a serem alcançados.

³¹ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge – Massachusetts: Harvard University Press, 1977, p. 25.

³² *Idem*, p. 26.

³³ *Idem*, p. 27.

³⁴ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coordenador), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed.(61-88). São Paulo: Método, 2008, p. 61.

³⁵ *Idem*, p. 62.

Trazem em si, normalmente, um conteúdo axiológico ou uma decisão política. Isonomia, moralidade, eficiência são *valores*. Justiça social, desenvolvimento nacional, redução das desigualdades regionais são *fins* públicos. Já as regras limitam-se a traçar uma conduta. A questão relativa a valores ou fins públicos não vem explicitada na norma porque já foi decidida pelo legislador, e não transferida ao intérprete. Daí ser possível afirmar que regras são descritivas de conduta, ao passo que princípios são valorativos ou finalísticos.”³⁶

Princípios têm, segundo os autores, via de regra, maior carga valorativa e “indicam uma direção a seguir”. Assim, a colisão de princípios é decorrência “lógica do sistema”, pelo que a aplicação deles se dá mediante *ponderação*.³⁷ (grifo no original)

Robert ALEXY propõe uma distinção que parece muito mais clara, precisa, coerente e racional. Para ele, o direito expressa seus comandos por meio de princípios e regras, de forma semelhante à proposta por DWORKIN (neste ponto), apesar de refutar a generalidade como critério distintivo posto pelo autor norte-americano³⁸. Explica que regras e princípios são espécies de norma, por conseguinte dizem o que deve ser. Ambos podem ser *razões para juízos concretos de dever-ser*.³⁹

Como “mandamentos de otimização”, princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Temos, portanto, que princípios podem ser *cumpridos* em diferentes graus, e a *medida devida* do seu cumprimento depende de possibilidades fáticas e jurídicas, sendo essas os *princípios e regras* opostos.⁴⁰ Princípios estabelecem “deveres *prima facie*”.⁴¹

Já as regras, para ALEXY, são *cumpridas* ou não. São determinações também no âmbito do fático e juridicamente possível, que não mandamentos de otimização. Essas normas isoladamente colidem com outras da mesma espécie, produzem “juízos de dever ser

³⁶ *Idem*, pp. 69-70.

³⁷ *Idem*, p. 71.

³⁸ ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdéz. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales: 2001, p. 83.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Idem*, p. 86. Na tradução espanhola (tradução livre ao português): *normas que ordenam que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes*.

⁴¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira, de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: 2008, p. 103-106. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 45-46.

contraditórios” e se distinguem-se por suas formas de solução de conflitos.⁴² Regras estabelecem “deveres definitivos”.⁴³

O conflito entre regras se resolve ou com a introdução de uma cláusula de exceção ou por critério de validez, que para ALEXY, são de especialidade, cronologia e hierarquia.⁴⁴ Na colisão de princípios um cede ao outro, sem relação de excepcionalidade nem invalidez de nenhum. Apenas sob *certas circunstancias* um precede a outro, e elas são as possibilidades fáticas e jurídicas de aplicação do princípio. Nos *casos concretos*, um princípio prima sobre o outro, pesa mais que o outro (por isso o sopesamento).⁴⁵ ALEXY deduz esse modelo a partir das “ponderações de bens” realizadas pelo Tribunal Constitucional Federal na Alemanha, de modo que não se ponderariam exatamente os princípios, mas os bens jurídicos por eles protegidos.

A definição dos princípios e sua distinção em relação às regras, ambos como espécies de normas jurídicas, também foram tratadas por Jan SIECKMANN, para quem princípios são razões a serem ponderadas⁴⁶, e ponderações são processos racionais de decisão na aplicação do Direito e contêm a fundamentação de uma relação de preeminência estabelecida entre dois princípios colidentes. Isso faz o autor questionar como se estrutura essa colisão, e quais os critérios para se fundamentarem as relações de preeminência. Uma colisão de princípios é diferente de uma colisão entre o que SIECKMANN chama de “proposições normativas”, pois princípios valem em cada situação, apesar da colisão, sem perderem sua validez, visto que esta é condição de sua colisão. Já a validez das regras não se dá em certas situações.⁴⁷

Por outro lado, para SIECKMANN, os princípios não se expressariam em forma de “proposições normativas”, mas teriam propriedades lógicas de “argumentos normativos”⁴⁸, porque aquelas não expressam o que é devido definitivamente, portanto, o que *vale*. Quando um enunciado não expressa essa espécie de dever, pode ele expressar argumentos sobre o que

⁴² *Idem*, p. 87. No original da tradução espanhola: *juicios de deber ser jurídico contradictorios*.

⁴³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira, de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: 2008, p. 103-106. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 45-46.

⁴⁴ *Idem*, p. 88.

⁴⁵ *Idem*, p. 89.

⁴⁶ SIECKMANN, Jan-R. *El modelo dos los principios del derecho*. Tradução colombiana de vários autores. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006, p. 13.

⁴⁷ *Idem*, p. 14.

⁴⁸ *Idem*, p. 15.

deve ser devido e que devem ser ponderados com outras razões. O conteúdo dessas classes é diferente. Uma redução de argumentos normativos a proposições normativas por isso, não é possível, e sua capacidade de colisão como razões a ponderar se opõe a uma interpretação deles como “proposições normativas”.⁴⁹

SIECKMAN distingue proposições normativas e argumentos normativos com base na forma direta ou indireta com que estabelecem o que é devido⁵⁰, de forma semelhante a Humberto ÁVILA⁵¹.

O princípio implica a realização de um conteúdo influenciando a ponderação, e seu conteúdo é ponderado; entretanto, o princípio, isoladamente, estabelece que deve ser cumprido em todos os casos em que seja aplicável, com uma obrigatoriedade “prima facie”. Para SIECKMANN, esse dever “prima facie” será definitivo nos caso normais, pelo que, para ele sua fundamentação considera “apenas uma subclasse de circunstâncias relevantes”.⁵² Ao estabelecer o que vale “prima facie”, a norma não quer dizer que deva ser cumprida em um caso ao qual ela é aplicável. Isso só ocorrerá se não se verificarem “circunstâncias especiais”.⁵³ O conceito de obrigatoriedade “prima facie”, entretanto, em um modelo que contenha somente de proposições normativas, reduz tanto o conteúdo destas que faz desaparecer qualquer colisão.⁵⁴

Não haveria ponderação nem colisão com outros princípios, se o conteúdo deles pudesse ser restringido a um conteúdo já definitivo desde o começo do processo de aplicação, mediante “relativização das possibilidades fáticas e jurídicas” (*relativización a las posibilidades fácticas y de derecho*) de sua aplicação.⁵⁵ O modelo procedimental estabelece um “dever ideal” por meio da otimização ou maximização (*El modelo procedimental determina el modelo ideal por medio dela idea de la optimización*).⁵⁶ O resultado do procedimento de otimização é o conteúdo normativo definitivo dos princípios.

⁴⁹ *Idem*, pp. 16-17.

⁵⁰ *Idem*, p. 18.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 78-79

⁵² SIECKMANN, Jan-R. *El modelo dos los principios del derecho*. Tradução colombiana de vários autores. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006, p. 18.

⁵³ *Idem*, p. 19.

⁵⁴ *Idem*, p. 21.

⁵⁵ *Idem*, p. 23. Da tradução espanhola (traduzida livremente para o português).

⁵⁶ *Idem*, p. 24. Na tradução espanhola (traduzida livremente para o português).

SIECKMANN propõe um modelo alternativo, a que ele chama de modelo de “interação de mandamentos de validade”⁵⁷, que parece desnecessário, além de tornar excessivamente complexa a definição e aplicação dos princípios jurídicos, e sua abordagem não cabe nos limites presente trabalho.

A distinção entre princípios e regras, com base no caráter “*prima facie*” ou definitivo das normas e na forma de aplicação e colisão, é criticada por Humberto ÁVILA.⁵⁸ Nessa conformidade, a distinção estaria no diverso potencial que têm as espécies normativas para a tomada de decisão⁵⁹, sendo as regras normas com maior potencial de decidir questões, pelo fato de descreverem diretamente condutas⁶⁰, além de, por isso, exigirem um enorme ônus argumentativo para ser afastadas.⁶¹

Daí a proposta de distinção de ÁVILA ter como um dos seus principais⁶² critérios a forma direta ou indireta com que descrevem *ambos*, condutas e fins, de modo que regras seriam normas diretamente descritivas de condutas e indiretamente descritivas de fins a serem atingidos, enquanto princípios seriam normas diretamente descritivas de fins a serem atingidos e indiretamente descritivas de condutas.⁶³

1.1.3 O “duplo caráter” de alguns dispositivos normativos

Para DWORKIN, uma regra e um princípio podem, algumas vezes, cumprir o mesmo papel, e a diferença entre elas estaria numa questão *de forma*, apenas.⁶⁴ Parece que não – seus *conteúdos* seriam diferentes, como pode ser observado em relação à regra da legalidade e ao princípio da legalidade.

⁵⁷ *Idem*, p. 24 e ss.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, pp. 87-91.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, pp. 78-79 e 83.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, pp. 76-77.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, pp. 112-120.

⁶² O autor tem outros critérios, cuja complexa abordagem não cabe nos limites deste trabalho, sob pena de se tornar um trabalho sobre princípios e regras. Para análise detalhada: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, pp. 71-78.

⁶³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, pp. 78-79.

Humberto ÁVILA, por sua vez, explica que um mesmo dispositivo textual é que pode gerar normas com estrutura de regra e de princípio.⁶⁵ Parece que o dispositivo referente à legalidade é um dos excelentes exemplos dessa observação dados pelo professor⁶⁶. Nesse sentido, o mandamento, dirigido a todos os órgãos do Estado, para que só instituem normas de incidência tributária por meio de lei em sentido formal. é uma *regra*, que não se cumpre em maior ou menor medida. Conclui-se que, ou o veículo introdutor de norma é uma lei, e a regra foi cumprida, sendo o tributo válido; ou, então, não se tem uma lei em sentido formal (nem ato com força de lei, mesmo que emanado de outro órgão) e a regra foi descumprida e o tributo não é válido.

Já o comando dirigido diretamente ao Legislador, determinando que as regras de incidência tributária vertidas por lei em sentido formal contenham, ao máximo possível, todos os aspectos da hipótese de incidência (aqui em sentido amplo, contemplando-se antecedente e consequente normativos)⁶⁷, é um *princípio*, típico mandamento de otimização, que não se cumpre objetivamente.

Essa feição do princípio da legalidade visa a realizar a *segurança jurídica*, contudo ela pode conflitar, na prática, com a generalidade e abstração das regras de incidência, necessárias para torná-las praticáveis e, dessa maneira, realizar-se a *justiça fiscal*. Daí se falar em *princípio da praticabilidade*.

1.1.4 A resistência à distinção estrutural entre princípios e regras

A definição de princípios e sua distinção em relação às regras não são pacíficas. Há quem continue sustentando serem os princípios normas jurídicas hierarquicamente superiores e com grau de abstração e generalidade maior que o das regras, como Celso

⁶⁴ DWORCKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge – Massachusetts: Harvard University Press, 1977, p. 27.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 41-42. (2008, pp. 68-71).

⁶⁶ *Ibidem*.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 51-118.

Antônio BANDEIRA DE MELLO⁶⁸, e no direito tributário se vêem diversos exemplos de autores que adotam essa concepção, a exemplo de Hugo de Brito MACHADO⁶⁹.

Para Paulo de Barros CARVALHO, há princípios jurídicos em todos os setores de investigação do Direito, como, por exemplo, o que ele chama de “leis ontológicas”, tal qual a que proclama que “tudo que não estiver juridicamente proibido estará juridicamente permitido”, além do que seriam para ele “princípios jurídicos empiricamente verificáveis”, tal qual o princípio federativo, posto a partir do dispositivo constitucional respectivo.⁷⁰

O autor arrola, ainda, uma série de categorias às quais ele atribui natureza de princípios jurídicos, como a dos princípios lógico-jurídicos, a exemplo da assertiva de que “toda conduta obrigatória está necessariamente permitida”, chegando até o “princípio da idempotência do conjuntor”, e outros chamados por ele de “axiológicos”, como “o princípio da Justiça”, o da “igualdade”, o da “segurança” e o da “racionalidade”.⁷¹

CARVALHO tem como pressuposto a uniformidade lógica das normas jurídicas, todas dotadas da forma binária, de antecedente e consequente:

“Ora, se isolarmos o universo normativo, naquilo que ele tem de fenômeno linguístico, aparecerá diante de nós um objeto uniforme (somente normas jurídicas), todas compostas na mesma organização sintática, vale dizer, mediante um juízo hipotético em que o legislador (sentido amplo) imputa ao acontecimento de um fato previsto no antecedente uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos, como consequente.”⁷²

Assim, “todas as unidades do sistema terão idêntica estrutura lógica, a despeito da multiplicidade extensiva de seus vetores semânticos”.⁷³ Segundo CARVALHO, sendo o Direito formado somente por normas jurídicas, que possuem somente estrutura hipotético-condicional, deste universo (direito positivo) não faz parte a categoria dos princípios, por não

⁶⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 86 e ss.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 17-18.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005, pp. 395-396.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² *Idem*, p. 397.

⁷³ *Ibidem*.

terem uma “formação linguística portadora de uma estrutura sintática”, apenas uma “forte carga axiológica”. Daí:

“O corolário natural de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, coparticipando da integridade do ordenamento. Não estando ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações linguísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque ‘princípios’ são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.”⁷⁴

E prossegue seu raciocínio:

“Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma ‘N’ conduz um vector axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um ‘princípio’. Quer isto significar, por outros torneios, que ‘princípio’ é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo.”⁷⁵

Desta feita, para Paulo de Barros CARVALHO, não há distinção entre “normas” e “princípios”, afirmando que “princípios são normas, com todas as implicações que esta implicação apodítica venha a suscitar.”⁷⁶

⁷⁴ *Idem*, p. 398.

⁷⁵ *Idem*, p. 401.

⁷⁶ *Idem*, p. 402.

1.1.5 Problemas da resistência à distinção estrutural entre princípios e regras

Apesar da resistência exposta, um ordenamento composto somente por regras jurídicas, das quais os princípios não se distinguiriam estruturalmente, não comportaria direitos fundamentais de forma eficaz. E exatamente porque esse tipo de direito é assegurado de forma muito ampla pelos textos constitucionais é que, em muitos casos, não se os pode interpretar como regras.

É óbvio que há regras referentes a direitos fundamentais, e elas são o resultado de um “sopesamento” de princípios feito pelo próprio constituinte⁷⁷. No entanto, em muitos casos, inclusive em matéria tributária, a Constituição não define limites de aplicação de certos direitos, exatamente porque determina uma aplicação *máxima*.

Um dos exemplos mais usados, talvez por ser dos mais claros, é o dos direitos fundamentais à intimidade e à liberdade de imprensa. Enxergar esses direitos como regras, com hipótese e consequência a serem aplicados pela subsunção de fatos à hipótese, como exposto por Karl LARENZ⁷⁸, pode *aparentar* mais segurança a ambos. Entretanto, isso libera o aplicador do direito de justificar a restrição a qualquer um deles, bastando que se argumente não estar determinada situação protegida pelo direito fundamental. Por sua vez, para isso, bastaria argumentar que a situação em questão não se subsume ao conceito posto na sua hipótese normativa, que, frise-se, será muitas vezes o conceito de uma maioria na sociedade, se não o conceito pessoal do aplicador do direito⁷⁹.

Insegurança é o que se tem ao permitir que um aplicador do Direito negue proteção à liberdade religiosa em um determinado caso, afirmando que determinado culto não é religião ou, da mesma forma, negue proteção à liberdade artística sob o fundamento de que determinada manifestação não é arte.⁸⁰

Um exemplo disso é a assertiva de Paulo de Barros CARVALHO de que haveria princípios, como o da igualdade, com características de vagueza e precisão ao mesmo tempo,

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 102-120.

⁷⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Tradução portuguesa de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005.

⁷⁹ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 94-99.

⁸⁰ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 85-86, 99-100.

de acordo com a situação em que se o empregue, sendo exemplos do autor, de um lado a vedação à distinção entre homens e mulheres em processo seletivo para carreira no Ministério Público e, de outro, pleito de reconhecimento de direitos a casais conviventes em união homoafetiva, tudo sob o pálio da igualdade. Segundo o autor, mesmo assim, não se chega a normas com qualquer estrutura que não seja a de hipótese e consequência.⁸¹

Ora, a igualdade é objeto de normas jurídicas tanto com estrutura de princípio como de regra⁸², além de ter estrutura muito mais formal que material, o que a singulariza muito, a ponto de não ser exemplo adequado a uma tese que pretende generalidade sobre o universo das normas.

Ademais, realmente, da forma citada, parece que em ambos os casos o que se tem é *regra* da igualdade, que veda distinções em razão do sexo, só que como regra formal, precisa de um critério de comparação, e este, no caso, parece ter seu significado bastante restrito, exatamente em função de se presumir, ainda que inconscientemente, um direito fundamental à liberdade com “limites imanentes”, definidos previamente, de acordo com os valores pessoais do aplicador, no caso, mais ou menos conservadores. Isso é exatamente o que se quer evitar com uma teoria dos direitos fundamentais que tome esses direitos subjetivos como normas de suporte fático amplo, cuja restrição e definição do respectivo âmbito de proteção impõe sempre ao aplicador um maior ônus argumentativo, que vá além de valores pessoais acerca do que seja ou não discriminação em razão de sexo.

Destarte, de acordo com a teoria adotada, toda e qualquer distinção com base nesse critério está, em princípio, vedada pela Carta Magna, de sorte que referidas intervenções sempre dependerão de uma justificativa do aplicador baseada em outras normas constitucionais e não simplesmente no argumento de que, esse direito à igualdade talvez não esteja protegido constitucionalmente, por estar em uma zona de significação fluida do que seja a “não discriminação em razão do sexo”. Essa problemática se relaciona com as teorias externa e interna acerca dos limites aos direitos fundamentais, de que se tratará um pouco mais à frente.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005, pp. 403-404.

⁸² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 135-139.

O que se afirmou até agora sobre a distinção entre princípios e regras com exemplos relacionados a liberdades públicas, aplica-se à matéria tributária. Por exemplo, diante de um princípio da legalidade, que imponha um estado ideal de tributação *na lei* (de tributos instituídos ao máximo possível *na lei*), o legislador e o aplicador do direito têm um forte ônus argumentativo para justificarem por que um tributo tenha determinado aspecto de sua incidência apenas *tipificado* na lei, ou descrito por meio de conceitos⁸³ pouco determinados ou, ainda, com poucos detalhes.

Em relação a isso é que Paulo de Barros CARVALHO afirma que alguns preceitos constitucionais sobre tributos “ostentam a estatura de renomados ‘princípios’”, como o da estrita legalidade, a impor a necessidade de os tributos serem criados ou majorados somente por lei, conectando este princípio a um valor, que seria o da tipicidade, impondo ao legislador o “fixar, em sua plenitude, o desenho integral da figura típica do gravame”,⁸⁴ o que mostra uma identificação do referido “princípio” com a estrutura das regras e o que ele chama de “valor” com a essência dos princípios.

Conforme CARVALHO, exemplos de princípios com “elevado grau de indeterminação” seriam o de vedação ao confisco e o da capacidade contributiva, afirmando que, em relação a esse último, nunca se saiu do campo da incerteza, salvo a definição de que o fato tributário tem que ser presuntivo de riqueza, tampouco se chegando sequer perto de dosar-se a carga tributária por meio desse princípio.⁸⁵

Ainda de acordo com CARVALHO, os exemplos confirmam a tese de que a eficácia dos princípios depende apenas de sua definição como tal, assumindo-se seu modo de

⁸³ Para distinção entre tipos e conceitos, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coordenadores), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado* (82-115). São Paulo: Dialética, 1998, pp. 108-109. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 242-247. DERZI, Misabel Abreu Mchado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2.^a Ed. São Paulo: RT, 2008, pp. 50-57, 83-84, 113-115. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: 2009, 00. 212-248.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005, p. 405.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005, p. 407.

aplicação diferente daquele usado para as regras.⁸⁶ Estevão HORVATH, apesar de distinguir expressamente princípios e regras, fala em “princípio” do não-confisco.⁸⁷

Ora, a vedação ao confisco é uma regra que estatui uma situação (de confisco) como proibida, e o fato de esta hipótese normativa conter um conceito indeterminado ou um conceito de termos indeterminados⁸⁸ é coisa bem distinta de ser um princípio, segundo os pressupostos teóricos adotados neste trabalho.

Ademais, a definição objetiva que se dá à norma referente à capacidade contributiva é o reconhecimento de que ela se põe como *regra*, o que será abordado no próximo tópico acerca da regra e do princípio da capacidade contributiva, pois também se atribui ao texto constitucional um princípio que impõe que a tributação seja conforme a capacidade contributiva.

Tal afirmação não se refere exatamente à *de dosagem da carga tributária*, mas impõe ao legislador e ao aplicador que busquem aproximar o valor das obrigações tributárias ao máximo possível da efetiva riqueza por elas pressuposta na hipótese normativa.

Reforça-se o que já se exemplificou já com a legalidade. Se o estado de legalidade tributária é prescrito como máximo, ao menos em princípio, qualquer distanciamento deste máximo precisa de justificativa constitucional, em circunstâncias de fato ou em outros princípios constitucionais, a exemplo da praticabilidade.

Por isso, o que se pretende com uma distinção estrutural entre princípios e regras é garantir a maior eficácia possível aos direitos fundamentais que forem assegurados por *princípios*, o que parece ser boa parte dos casos.⁸⁹ Mas essa distinção implica premissas como um “suporte fático amplo” para tais princípios, decorrente de um “amplo âmbito de proteção”, nos termos da chamada “teoria externa”, que será abordada à frente por se relacionar diretamente com o tema da proporcionalidade.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005, p. 407.

⁸⁷ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 56.

⁸⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 238-239. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2008, 193-205.

⁸⁹ Especificamente em matéria tributária, o constituinte se utilizou de muitas regras para assegurar direitos fundamentais.

Por hora é preciso reter que regras são normas que prescrevem “deveres definitivos”, por meio da descrição de uma hipótese e imputação de uma consequência e, assim, aplicam-se por subsunção. Sua prescrição é definitiva porque verificada a ocorrência do fato que se identifique com a hipótese descrita deve ser imposta a consequência nele prevista. Dessa maneira, por exemplo, são as regras de incidência tributária, que descrevem um evento de conteúdo econômico como fato gerador de um imposto, cuja ocorrência implica uma consequência, que é o nascimento de uma relação obrigacional.

Princípios, não obstante, estabelecem deveres *prima-facie*, ou *estados ideais de coisas*, que devem ser perseguidos pelo Estado ao máximo possível. A “medida do máximo possível” é a proporcionalidade, que será descrita no próximo capítulo, especificamente dedicado a ela.

Se a *medida do quanto o Estado pode intervir em direitos fundamentais* é o objeto deste trabalho, é preciso antes detalhar de que direito fundamental se trata e analisar seu conteúdo e possibilidades de restrição.

1.2 O direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva como princípio

1.2.1 Origem e noções gerais

Os primeiros sinais de tributação dos quais se tem notícia histórica, segundo Victor UCKMAR, são dos sumérios, que viveram entre os rios Tigre e Eufrates, no atual território do Iraque. E dois mil anos antes de Cristo, o Egito já tinha um sistema tributário integral, com impostos diretos e indiretos. A relevância da matéria fiscal cresceu desde então ligada a fatos menos ou mais atuais, por exemplo, na Inglaterra, respectivamente, com a *Magna Charta* de 1215 e a queda da primeira-ministra Margaret Thatcher.⁹⁰

Já a capacidade contributiva, segundo Federico MAFFEZZONI, é uma noção percebida inicialmente na ciência das finanças, exprimindo “a idoneidade patrimonial de um sujeito a concorrer aos encargos públicos” (*l’idoneità patrimoniale di un soggetto a*

concorrere ai carichi pubblici) e impondo ao legislador ordinário que exprima “sobre essa uma valoração conforme às exigências do ambiente social em que opera” (*su di essa una valutazione conforme alle esigenze dell’ambiente sociale in cui opera*). Todavia, o autor admite a extrema dificuldade de usar juridicamente tal noção visando a uma sistematização das normas tributárias.⁹¹

Tais dificuldades foram percebidas e sistematizadas por Alcides Jorge COSTA, em análise bastante crítica da aplicabilidade da capacidade contributiva, afirmando que “não é fácil conceituar de modo concreto capacidade contributiva, a não ser que se adote uma definição suficientemente genérica para ser aceitável por todos”.⁹²

As dificuldades que rodeiam o tema já tinham sido abordadas com profundidade quase dez anos antes por Emilio GIARDINA, para quem capacidade contributiva pode ser inicialmente conceituada como “susceptibilidade a suportar o ônus tributário, idoneidade a pagar o imposto, possibilidade de ser sujeito passivo da exigência do ente público”, o que não lhe retira a característica de ser um conceito vazio (*scatuola volta*), que pode ser preenchida com os mais diversos conteúdos.⁹³

Em que pese essa vagueza conceitual, o tema é objeto frequente de disputa doutrinária financeira, chegando ao ponto de ser posto na Constituição italiana. Assim, presente em todas as discussões sobre reforma tributária, teria sido por todos acolhida a ideia de “contribuição em razão da aptidão fiscal” (*contribuzione in ragione dell’attitudine fiscale*), passando a ser identificada com a própria justiça tributária.⁹⁴

Segundo Fernando ZILVETI, trata-se de um “princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade contributiva”.⁹⁵

⁹⁰ UCKMAR, Victor. La giusta imposta. In: Heleno Taveira Tôres (Coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. (3-14). São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 3-4.

⁹¹ MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Turim: Unione Tipografico-editrice Torinese, 1970, p. 3.

⁹² COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: *Revista de direito tributário*, vol. 55(297-302). São Paulo: jan./mar. de 1991, p. 301.

⁹³ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. 3. No original: “susceptibilità di sopportare l’onere tributário, idoneità a prestare l’imposta, possibilità di essere soggetti passivi del prelievo dell’ente pubblico”.

⁹⁴ *Idem*, pp. 4-5.

⁹⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

José Casalta NABAIS dá notícia de que em Portugal o princípio da capacidade contributiva ainda não serviu de critério para exame de constitucionalidade de normas tributárias, embora já tenha a corte constitucional portuguesa se pronunciado sobre imposto sobre rendimentos presumidos, tendo-os por constitucionais em função de não violarem um “direito fundamental de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição”.⁹⁶

No Brasil, Regina Helena COSTA distinguiu três planos de definição da expressão: a) um “jurídico-positivo”, significando a sujeição de um indivíduo a obrigações e a titularidade de direitos, com base na lei, que define “aquela capacidade e seu âmbito”; b) outro “ético-econômico”, falando-se da “aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos”; e, finalmente, c) um plano “técnico-econômico” no qual, a partir de diversas categorias relacionadas à prática tributária (“operatividade e eficácia arrecadatória”), define-se como detentor de capacidade contributiva quem possua ou empregue riqueza, seja facilmente identificável e mostre-se “em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo”.⁹⁷

Segundo Aires BARRETO, a capacidade contributiva não é um dado prejurídico, e toda competência tributária outorgada pela Constituição se restringe a manifestações de capacidade contributiva, “perlustrando o elenco dos impostos e perquirindo as situações de fato em que estes se haverão de assentar, emergirá, cristalino e preciso, rol de inequívocas manifestações de capacidade contributiva.”⁹⁸

Conquanto negue a teoria causalista dos impostos que lhes atribui como causa a capacidade contributiva, Hugo de Brito MACHADO considera o respectivo princípio de observância obrigatória ao legislador, independentemente de ter ou não previsão constitucional expressa.⁹⁹

Klaus TIPKE dá notícia de que o Tribunal Constitucional Federal alemão não submete os impostos individualmente à análise relacionada ao “princípio da igualdade da tributação segundo a capacidade contributiva” e que, para a corte, um imposto tem

⁹⁶ NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 466.

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26.

⁹⁸ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 26.

fundamento de validade constitucional caso corresponda a alguma das categorias de impostos arrolados nos artigos 105 e 106 da Lei Fundamental (considerada a constituição alemã).¹⁰⁰ Algo parecido com o que Casalta NABAIS narra de Portugal.

Destarte, o Tribunal adere à opinião dos constitucionalistas, no sentido de que todos os impostos mencionados por esses dispositivos constitucionais, ou atribuíveis a eles, estariam imunes a qualquer controle sob a perspectiva dos direitos fundamentais. Para TIPKE, porém, dever-se-ia ter como pressuposto que o constituinte tinha como “máxima” respeitarem-se os direitos fundamentais. Ademais, os dispositivos em que se baseia o Tribunal não são uma cláusula aberta, para que o legislador crie os impostos lá mencionados e os gradue como quiser, pois aqueles artigos, como afirma o autor, serviriam apenas para discriminar competências, determinando matéria passível de tributação em termos materiais e dividindo a arrecadação entre os entes da república alemã, a federação, os estados (*Länder*) e os entes locais.¹⁰¹

Esta visão extremamente restrita da corte alemã parece ter como antípoda a definição que José Juan FERREIRO LAPATZA dá ao “princípio” da capacidade contributiva, afirmando que tal norma impõe “que o legislador eleja como fato gerador dos distintos tributos um fato que revele uma certa capacidade econômica. E eleja para quantificar o tributo uma base que também revele essa capacidade.”¹⁰²

É preciso, entretanto, perceber a existência de duas distintas normas de direito fundamental que têm a capacidade contributiva como objeto: uma regra e um princípio, como segue.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 73.

¹⁰⁰ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Bestuerungsmoral und Steuer Moral). Tradução espanhola, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 47.

¹⁰¹ *Idem*, p. 48.

¹⁰² Tradução livre de: “... que el legislador elija como hecho imponible de los distintos tributos un hecho que revele una cierta capacidad económica. Y que elija para cuantificar el tributo una base imponible que revele también esa capacidad.” FERREIRO LAPATZA, José Juan. La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: Heleno Taveira Tôres (coordenador), *Tratado de direito*

1.2.2 Da regra ao princípio da capacidade contributiva

Já na Idade Média, conforme GIARDINA, observa-se a formulação, ao menos teórica, de um limite à tributação posto pela capacidade contributiva, no sentido de que não poderia haver tributo em que ela fosse inexistente.¹⁰³

O problema da repartição da carga tributária teria dois momentos muito distintos, sendo um deles a escolha da base de cálculo e outro da alíquota. De alguma forma, também se vê em GIARDINA a concepção de que a base de cálculo não é descoberta como se fosse uma só, porém *escolhida* pelo legislador dentre as opções que detém. Ademais se percebe na leitura da sua doutrina que já se desenhavam àquela época, em 1961, os diversos conteúdos normativos da capacidade contributiva, um limitando objetivamente a escolha da materialidade da hipótese de incidência, outro dizendo respeito aos “critérios de avaliação desta base”.¹⁰⁴

Consoante Aires BARRETO, a capacidade contributiva prevista na Constituição de 1988 é subjetiva e objetiva e, neste último sentido, “ter capacidade contributiva significa, assim, que o ato-fato, fato ou estado de fato conectado ao contribuinte, é revelador de conteúdo econômico ontologicamente considerado, sem perquirições de natureza subjetiva.”¹⁰⁵ De forma semelhante se expressa Valdir de Oliveira ROCHA, ditando que uma das acepções mais comuns de capacidade contributiva é a de “possibilidade de suportar o tributo”, não podendo o legislador eleger como fato gerador situações que não sejam “suportes econômicos”.¹⁰⁶ E Alcides Jorge COSTA fala em uma limitação à discricionariedade do legislador, “impedindo-o de erigir em fato gerador de tributo comportamentos sociais que não constituem manifestação de riqueza.”¹⁰⁷

Ao falar-se da capacidade contributiva como critério de eleição da materialidade do tributo, ou como aspecto material da hipótese tributária, cuja ocorrência terá

constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, (85-110). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 88.

¹⁰³ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. 13.

¹⁰⁴ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. 52.

¹⁰⁵ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 28.

¹⁰⁶ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 56.

¹⁰⁷ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: *revista de direito tributário*, vol. 55 (297-303). São Paulo: jan./mar. de 1991, p. 302.

consequentemente o nascimento da obrigação tributária, fala-se de um dever *definitivo*, que se cumpre ou não, sem possibilidade de cumprimento gradual.

O que se tem é uma imposição constitucional ao legislador ordinário para só escolher como fato gerador de impostos (e contribuições que tenham base de cálculo típica desses) eventos reveladores de capacidade contributiva, ou seja, fatos que revelem riqueza apta a ser parcialmente reduzida para custeio das atividades estatais. É a capacidade contributiva como “pressuposto da tributação” de que fala, por exemplo, Francesco MOSCHETTI.¹⁰⁸

Trata-se de norma de direito fundamental dotada de antecedente e consequente, sendo que naquele há clara prescrição de *conduta*, como obrigatória, *só instituir imposto sobre fato que seja índice de capacidade contributiva*, ou, em outras palavras, *está constitucionalmente proibido o legislador de instituir, como fato gerador de imposto, evento que não seja índice de capacidade contributiva*.

Essa é a *regra da capacidade contributiva*, que se constrói a partir do texto do artigo 145, § 1.º, da Constituição de 1988, ao prescrever que os impostos observarão a capacidade contributiva.

Como assinalou GIANNINI, entretanto, os fatos aos quais se atribuem os impostos devem ser valorados, a fim de que se possa chegar à determinação da sua base de cálculo. Os critérios de avaliação são diversos para cada espécie de objeto de tributo, todavia podem também ser diversos para a mesma espécie de imposto, pelo que a definição legal do critério de valoração serve para integrar o próprio objeto de imposição e a estrutura mesma do imposto.¹⁰⁹

A influência da capacidade contributiva não só sobre o fato gerador, mas também à base de cálculo foi percebida por Fernando ZILVETI, frisando que o que se tem é um: “princípio formador do juízo de valores do legislador, aplicador e do intérprete tributário, a ser utilizado por ocasião da criação ou *graduação* dos tributos.”¹¹⁰ (Grifo nosso).

A partir da distinção entre conceito normativo (hipótese) e fato tributário (concreto), Aires BARRETO demonstra que somente com a ocorrência do fato se identifica o

¹⁰⁸ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, P. 249.

¹⁰⁹ GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1965, p. 160.

¹¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. Quartier Latin, 2004, p. 250.

sujeito passivo e se torna possível apurar em números a base de cálculo (referida por ele como base calculada) do imposto. O autor dá como exemplo a tributação sobre a propriedade, cujos imóveis já têm em si um proprietário (sujeito passivo) e um valor venal (aspecto quantitativo), “mas só se poderá individualizar este valor, transformando-o em cifra, no mesmo átimo em que se particularizar o sujeito passivo”.¹¹¹

Segundo ele, “aos atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo”, afirmação que ele põe em dúvida, no sentido de não “ser a base de cálculo uma perspectiva dimensível da hipótese de incidência”, e prossegue:

“É indubitoso ser a hipótese de incidência a descrição abstrata de um fato suscetível de tributação. Dizer, pois, que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência o aspecto dimensível do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence (ou está ligada). Logo, não se pode medir o abstrato.”¹¹²

Com base nessas noções é que BARRETO conceitua base de cálculo como “padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”, contido na “descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”.¹¹³

O legislador tem, pois diversas opções para escolha da base de cálculo, embora não seja este rol ilimitado, devendo ser essa base vinculada à competência tributária atribuída pela Constituição¹¹⁴. “A lei, ao descrever a hipótese legal que, se e quando acontecida, dará nascimento à obrigação tributária, já terá erigido a base de cálculo.”¹¹⁵ As opções, de que

¹¹¹ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 49.

¹¹² *Idem*, p. 50.

¹¹³ *Idem*, p. 51.

¹¹⁴ Ressalte-se que Aires BARRETO tece severas críticas à base de cálculo do regime de substituição tributária para frente. BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. In: *Revista de direito tributário*, vol. 84 (7-32). São Paulo: set. de 2002, p. 24-29.

¹¹⁵ *Idem*, p. 52.

dispõe o legislador para definir a base de cálculo do tributo, limitam-se a qualidades de um *valor* e que guardem relação com a natureza do tributo.¹¹⁶

A conclusão a que chega BARRETO, portanto, é que “sempre que os fatos tenham distintos valores, o princípio exige que o legislador preveja base de cálculo compatível com essa diversificação quantitativa” e que “o princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) *ad valorem*.”¹¹⁷

A relação da base de cálculo com o aspecto material do fato gerador é muito próxima, segundo Luís Eduardo SCHOUERI, que concorda com BARRETO, afirmando que “o legislador ordinário não está livre para escolher qualquer base de cálculo, devendo ser adequada ao arquétipo constitucional”, asseverando também que a base de cálculo não estaria já definida na Constituição, havendo, a partir do texto constitucional, “várias possibilidades, cabendo ao legislador ordinário eleger uma delas para o tributo a ser instituído”.¹¹⁸

No mesmo sentido, se vê ainda a posição de Valdir de Oliveira ROCHA, para quem há um núcleo no “princípio da proporcionalidade à capacidade contributiva” referente à escolha do fato gerador¹¹⁹ e, embora ele se dirija também à graduação dos impostos,¹²⁰ não deixa de haver mais de um meio de regrar essa determinação.¹²¹

Na identificação das possíveis bases de cálculo de cada tributo, SCHOUERI fala na necessidade de uma “relação de inerência” entre esta(s) base(s) e o núcleo do fato gerador, concluindo que “é inerente a todo tributo qualquer base que meça a materialidade de sua hipótese de incidência.”¹²²

Para José Casalta NABAIS, rendimento *real* pode ser *efetivo* ou *presumido*, e a norma constitucional que impõe a tributação das empresas sobre seu rendimento *real* é um *princípio*, cujo objeto é o fomento dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade

¹¹⁶ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 66.

¹¹⁷ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 135.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (Coordenador), *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, Vol. I*. (125-173). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 157.

¹¹⁹ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 63.

¹²⁰ *Ibidem*.

¹²¹ *Idem*, p. 97.

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (Coordenador), *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, Vol. I*. (125-173). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 160.

fiscal, dizendo que esses últimos mandamentos “serão observados no seu mais alto nível se a tributação do rendimento empresarial incidir sobre seu rendimento real”.¹²³ Ele, contudo, adverte que referido princípio não é absoluto e, portanto, não exclui recorra o legislador à tributação de rendimentos *normais*, afirmando que:

“... seja este o rendimento médio de uma série de anos, que uma empresa poderia obter operando em condições normais (isto é, nas condições mais freqüentes nessa época e lugar e com diligência, técnica e preços geralmente praticados), seja o rendimento de determinado ano, que uma empresa poderia obter operando em condições normais”.¹²⁴

Acrescentando ainda que:

“O legislador há-de poder estabelecer a tributação com base em rendimentos normais designadamente em relação aos pequenos contribuintes e, bem assim, no respeitante aos grandes evasores fiscais.”¹²⁵

É importante frisar que, ao mesmo tempo em que admite a tributação do rendimento *normal*, NABAIS afirma expressamente que a regra é a tributação do rendimento *real*, sendo aquela uma exceção, o que parece firmar esta preferência como um princípio formal, no sentido posto por ALEXY¹²⁶.

A posição de Casalta NABAIS chega a ser um pouco radical, ao defender ser o rendimento real um mito, posto que resultado de uma *aproximação*, que é a contabilidade¹²⁷, o que tem aplicação, no mínimo, menos intensa na tributação sobre o consumo, desde que se tenha em mente não a capacidade contributiva de cada consumidor, mas aquela objetivamente revelada pelo evento objeto de tributação.

¹²³ NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 373.

¹²⁴ *Idem*, p. 374.

¹²⁵ *Idem*, p. 374.

¹²⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 611-627. SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 149-150.

¹²⁷ NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 374.

Ele reforça, outrossim, a ideia de que a tributação do rendimento real é um *princípio*, afirmando que essa tributação se direciona ao alcance “tanto quanto possível de um sistema fiscal ideal”.¹²⁸ E prossegue:

“Assim, revertendo ao preceito constitucional em causa, o que o constituinte exige é que, na concretização legal, o nosso sistema de tributação das empresas se aproxime tanto quanto possível do ideal, ou seja, consagre uma tributação das empresas que incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real. O que significa que o legislador fiscal, de um lado, encontra-se constitucionalmente vinculado à instituição da regra, do princípio, da tributação das empresas pelo seu rendimento real, mas, de outro, lado, mantém uma razoável dose de liberdade conformadora para estabelecer excepções a essa regra”.¹²⁹

É preciso, no entanto, repetir à exaustão que realmente não é absoluto o mandamento de se manter ao máximo possível nos limites da riqueza efetiva, como enfatiza Pedro HERRERA MOLINA¹³⁰. Mas isso não ao legislador dela se afastar por simples comodidade. Ao contrário, como na restrição a qualquer outro direito fundamental, urge que existam justificativas e normas de igual hierarquia (constitucional) para tanto. Ademais, no caso do princípio em questão, sua eficácia seria reforçada caso se defendesse, como NABAIS, uma espécie de princípio formal que dispusesse a prevalência desse princípio material “como regra geral” e sua restrição como exceção.¹³¹ E, embora se refira à tributação direta sobre a renda as lições são plenamente aplicáveis aos tributos indiretos, como se vê:

“O legislador está assim proibido de directamente, isto é, mediante legislação fiscal, ou por via indirecta, isto é, através da disciplina de qualquer um dos outros sectores do direito empresarial, mormente através da disciplina contabilística das empresas, subtrair ao modelo de tributação pelo rendimento real empresas relativamente às quais,

¹²⁸ *Idem*, p. 375.

¹²⁹ *Idem*, p. 376.

¹³⁰ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Fundación Oriol-Urquijo / Marcial Pons: 1998, p. 43.

¹³¹ *Idem*, p. 378.

consideradas na sua realidade empresarial e económica, nenhum motivo ou fundamento se vislumbra que possa suportar uma excepção. Fora, porém, desse princípio, o legislador goza de liberdade para estabelecer excepções ao princípio, desvios ao modelo. Excepções ou desvios cuja legitimidade constitucional há-de ter por suporte nomeadamente o princípio da praticabilidade das soluções. Um princípio que, atento o nosso universo empresarial, constituído sobretudo por PME's¹³², só estranha que não tenha dado origem a importantes segmentos de tributação empresarial com base no rendimento normal antes da 'reforma' da tributação do rendimento operada pela Lei n.º 30-G/2000 e espelhada agora nos arts. 87.º e segs. Da LGT¹³³ »¹³⁴.

1.2.3 A base de cálculo como “única” expressão numérica do fato gerador

A idéia de que o legislador dispõe de opções para definição da base de cálculo dos impostos e contribuições com fato gerador típico daqueles não é aceita por boa parte da doutrina, como que enxergando, além da regra da capacidade contributiva referente à escolha do fato gerador, uma segunda *regra* impondo a definição da base de cálculo mais estritamente detalhada que houver, numa espécie de assunção de que a base de cálculo é uma única possível e espelha a exata quantificação do fato gerador, que seria única. Assim é que Fernando ZILVETI faz referência expressa à “exata” proporção da capacidade contributiva de cada cidadão.¹³⁵

É o que se percebe, por exemplo, em Francesco MOSCHETTI, quando afirma que a capacidade contributiva que funciona como critério constitucional é a capacidade subjetiva de cada um, a que MOSCHETTI se refere como “*forza economica complessiva de ciascuno*”, posição adotada também por Giorgio GENTILI¹³⁶. Mas aquele admite que essa força económica de cada um não pode ser medida por meio de um só imposto sobre um só fato, pois

¹³² Pequenas e micro empresas.

¹³³ Lei Geral Tributária.

¹³⁴ *Idem*, p. 378.

¹³⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

é externada por vários fatos que são índices dessa capacidade contributiva.¹³⁷ O que já demonstra sua complexidade.

MOSCHETTI explica que a respeito de quais sejam tais índices, a ciência econômica apresenta certo consenso em seus estudos mais recentes no que concerne aos fatos que indicam capacidade contributiva, sendo eles: “a) a renda total de uma pessoa; b) o patrimônio total de uma pessoa; c) o consumo total de uma pessoa; d) aumentos patrimoniais outros (como sucessão, doação, prêmios de loteria); e) ganho de capital”¹³⁸, que na verdade podem ser todos classificados como renda auferida, poupada ou consumida.

Para o autor, da mesma forma que para Pedro HERRERA MOLINA¹³⁹, o que se tem é um direito fundamental¹⁴⁰. Entretanto, por partir de pressupostos teóricos que não distinguem estruturalmente princípios e regras, MOSCHETTI afirma que mesmo o cumprimento de funções extrafiscais não pode chegar ao ponto de “violar” o direito fundamental¹⁴¹, o que indica sua visão de que se tem uma regra jurídica com limites imanentes, que determina seja usada como critério a capacidade contributiva individual (tanto que o autor fala somente serem critérios a capacidade contributiva concreta e atual)¹⁴², de cada contribuinte e, nos casos em que se perceber a extrafiscalidade “afastando” o uso dessa capacidade individual como critério, seria porque não se chegaria a “violar” o direito fundamental.¹⁴³

Vale uma tentativa de explicar a posição de MOSCHETTI, segundo a distinção entre princípios e regras adotada por Paulo de Barros CARVALHO (teoria interna). Destarte, no caso em que fosse permitida a restrição ao uso da capacidade contributiva individual como critério e, mesmo assim, não se considerasse violado o direito fundamental, seria porque a pretensão do indivíduo estaria fora dos seus “limites imanentes”, definidos pela própria “essência” do direito.

¹³⁶ GENTILI, Giorgio. *Le presunzioni nel diritto tributario*. Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1984, pp. 26 e 30.

¹³⁷ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, pp.218-219.

¹³⁸ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, pp.218-219.

¹³⁹ HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Fundación Oriol-Urquijo / Marcial Pons: 1998, p. 25.

¹⁴⁰ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 65.

¹⁴¹ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 249.

¹⁴² *Idem*, p. 261.

¹⁴³ *Idem*, p. 249.

Essa é a linha seguida também por Roberto SCHIAVOLIN, afirmando que o princípio da capacidade contributiva tem referência a atributos subjetivos, referentes à aptidão à obrigação tributária, o que impõe que a tributação deve se basear nas qualidades gerais de cada um.¹⁴⁴

Já Loris TOSI parte da premissa de que a força econômica, que se traduz em capacidade, precisa ser efetiva¹⁴⁵, o que quer dizer, que para ele capacidade efetiva não é meramente hipotética¹⁴⁶; entretanto depois aceita diferentes aproximações na definição da base de cálculo¹⁴⁷. O problema é que essas aproximações só poderiam, para TOSI, prevalecer caso o contribuinte não provasse haver outro valor “mais exato”, chegando a afirmar que sempre que a capacidade contributiva entrar em conflito com qualquer outro princípio, ela terá prevalência¹⁴⁸. Evidencia-se mais uma formulação normativa sob a estrutura de *regra*, salvo uma observação posterior do autor de se poder tributar sobre bases “normais” em lugar das “reais”, porém em casos “excepcionalíssimos”.¹⁴⁹

A visão da capacidade contributiva individual como critério absoluto da quantificação de tributos, ligada à definição da base de cálculo mais detalhada e subjetiva possível, não resolve muitos problemas, tampouco assegura a eficácia do direito fundamental que a prescreve.

1.2.4 As opções de base de cálculo à disposição do legislador no cumprimento do princípio

É importante lembrar que nem sempre se vê o uso de bases de cálculo aproximadas como impossibilitado pelo direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Na Suíça, Danielle YERSIN dá notícia da antiga diferença entre bases de cálculo “pré-numerando” (*Praenumerandobesteuerung*) e “pós-numerando”

¹⁴⁴ SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. In: Francesco Moschetti (coord.) – *La capacità contributiva*. (69/100). Pádua: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1993, p. 69.

¹⁴⁵ TOSI, Loris. Il requisito di effettività. In: Francesco Moschetti (coord.) – *La capacità contributiva*. (101/158). Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani – CEDAM, 1993, p. 102.

¹⁴⁶ *Idem*, p. 104.

¹⁴⁷ *Idem*, p. 105-109.

¹⁴⁸ *Idem*, p. 111.

¹⁴⁹ *Idem*, p. 119.

(*Postnumerandobesteuerung*), aquela utilizada na tributação da renda presumida e esta, da renda efetivamente auferida.¹⁵⁰

No bojo de uma reforma tributária naquele país, visando à harmonização da tributação nos cantões, propunha-se a adoção do sistema “pós-numerando” realmente por “corresponder *mais* à capacidade contributiva dos sujeitos passivos” (*correspond mieux à la capacite contributive dès assujettis*, sem grifos no original), com o “porém” do forte “mau humor” que desperta nos cidadãos em função dos pesados custos administrativos e numerosas obrigações fiscais que implica¹⁵¹.

Também da Itália se vê relatos de tributação sobre bases de cálculo “pré-numerando”, narrados por GENTILI, na jurisprudência da Corte Constitucional de lá, que nas sentenças 77/67 e 103/67, teria declarado constitucionais aquelas bases, embora sem homogeneidade, pois em caso semelhante tais bases teriam sido rejeitadas, na sentença 200/76.¹⁵²

Albert HENSEL noticia que na Alemanha não se deu muita importância ao tema da quantificação do imposto até a estabilização monetária ocorrida após a Primeira Guerra Mundial.¹⁵³ Segundo ele, o trato científico do tema deve partir da premissa de que o valor concreto do tributo não precisa concordar em tudo com o efetivo valor do elemento a ser avaliado como objeto de tributação.¹⁵⁴

E aduz que, para definição da base de cálculo, o legislador pode escolher entre diversas possibilidades que estejam à sua disposição, e esta escolha deverá se pautar também por critérios de técnica administrativa, sobretudo porque a apuração dos tributos põe as autoridades fiscais diante das mais difíceis tarefas. Assim, a lei deveria se basear em uma “determinabilidade objetiva” dos valores, bem como em possibilidades de simplificação da apuração, ainda que com isso se afastasse do que se entende por “valor efetivo de um objeto”.¹⁵⁵

¹⁵⁰ YERSIN, Danielle. Les systèmes d'imposition prae- et postnumerando et la perception de l'impôt. In: Herausgegeben von Prof. Dr. Markus Reich und PD Dr. Martin Zweifel. *Das schweizerische Steuerrecht: eine Standortbestimmung. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger*. (89-100). Berna: Stämpfli & Cie AG Bern, 1989, p. 90.

¹⁵¹ *Idem*, p. 89.

¹⁵² GENTILI, Giorgio. *Le presunzioni nel diritto tributario*. Pádua: Casa Dott. Antonio Milani, 1984, pp. 28-30.

¹⁵³ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução argentina de Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Rosário: Editorial Juridica Nova Tesis, 2004, p. 192.

¹⁵⁴ *Idem*, pp. 193-194.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

Daí afirmar que as perguntas que devem ser feitas na condução de problemas relacionados à definição da base de cálculo são: qual o objeto econômico da tributação? Quem deve definitivamente suportar o imposto e de que maneira deve pagar, segundo a intenção do legislador?¹⁵⁶

A posição de HENSEL dá excessiva margem ao Estado para restringir o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Não é compatível com o regime constitucional brasileiro (talvez nem seja com regime alemão instituído pela Lei Fundamental de Bona). Além dos limites postos pelas regras materiais de competência, o legislador brasileiro tem o dever de, *dentre as bases de cálculo de que dispuser, utilizar sempre a que mais individualize a graduação do tributo conforme a capacidade contributiva*. Tal imposição é consequência de um amplo âmbito de proteção ao indivíduo, tal qual será o suporte fático do referido direito¹⁵⁷, pelo que se configura como dever *prima facie*, um “mandamento de otimização” que deve ser cumprido de forma maximizada, dentro das limitações fáticas e jurídicas.

Sob a ótica de Humberto ÁVILA, poder-se-ia tratá-la como uma norma imediatamente finalística e mediamente descritiva de conduta¹⁵⁸. Impõe um “estado ideal de coisas” sendo, portanto, ele o objeto de aplicação gradual, não exatamente o princípio.¹⁵⁹

1.2.5 A possibilidade de ponderação do princípio da capacidade contributiva

A tributação conforme da capacidade contributiva, além de significar um dever de só eleger fatos geradores que sejam índices de capacidade contributiva (regra), prescreve um

¹⁵⁶ *Idem*, p. 194.

¹⁵⁷ A expressão suporte fático, na dogmática do direito tributário, é utilizada em sentido concreto, empírico, referindo-se ao evento que se subsume à descrição hipotética da regra, sendo essa última referida como hipótese de incidência, ou hipótese normativa, normalmente. A expressão fato gerador é considerada termo de duplo sentido, abarcando tanto a hipótese normativa, quanto seu suporte fático (concreto). A respeito, por todos: SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. 1.* (125-173). São Paulo: Quartier Latin, 2003. Na teoria dos direitos fundamentais adotada como premissa, a expressão “suporte fático” é usada por Virgílio Afonso da Silva no sentido de hipótese normativa, descrição legal do fato ou situação hipotética que, ocorrida implicará a consequência jurídica imputada à referida hipótese. Ver: SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 69-70. Em função da forte influência que ambos os autores têm neste trabalho, as expressões, hipótese de incidência, hipótese normativa e suporte fático, serão usadas como sinônimas, referindo-se à descrição de fato ou situação posta no antecedente normativo à qual se imputa dada consequência jurídica.

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, p. 71.

dever de otimizar um estado de tributação em que a base de cálculo dos impostos (e contribuições com fato gerador típico desses) seja a mais precisa possível medida daquele fato.

No trato específico da extrafiscalidade e restrição ao princípio da capacidade contributiva, MOSCHETTI fala da necessidade de ponderação e de não se chegar ao ponto de “violar” o princípio da capacidade contributiva, com base na premissa de que a Constituição “não dá com um’ mão e tira com a outra”, devendo o legislador observar em tais casos os dois parâmetros postos constitucionalmente: a capacidade contributiva e o interesse coletivo.¹⁶⁰

Além da (ainda que “intuitiva”) menção à necessidade de ponderação e de uma alusão ao conteúdo essencial do direito fundamental ao falar em “ao ponto de violar”, percebe-se que MOSCHETTI quer mesmo é distinguir muito claramente a capacidade contributiva como objeto de um direito fundamental do interesse coletivo, inconfundíveis, não falando em nenhum momento de um interesse coletivo à tributação conforme a capacidade contributiva, ao contrário, a ela ele se refere *sempre como direito individual*¹⁶¹, o que merece ser lembrado ao final do trabalho, quando se falar de uma abordagem coletiva da capacidade contributiva fundada em um “dever fundamental de pagar impostos”.

O fato é que o trecho abaixo mostra a clara presença dos dois *princípios* a serem ponderados no caso da convivência de função fiscal e extrafiscal, sendo um garantidor de um direito fundamental e outro de interesse coletivo, o que não implica atribuir nenhuma fundamentalidade a este interesse coletivo, tampouco um “suporte fático amplo”:

“Naturalmente, a utilização do imposto com fins sociais não pode ser levada até o ponto de criar perigos econômicos ou violar princípios jurídicos. Consentir favorecimentos ou agravos de capacidades

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, p. 50.

¹⁶⁰ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 249.

¹⁶¹ Tal observação é feita em contraposição à sustentada existência de um “dever fundamental de pagar impostos”. Rejeita-se neste trabalho a existência de deveres que possam ser chamados de fundamentais por terem qualquer semelhança, em termos de estrutura os direitos fundamentais, a ponto de, por exemplo, se sustentar um contraposto direito fundamental “coletivo” a que todos paguem seus impostos conforme a sua capacidade contributiva, gerando inclusive “pretensões” no sentido processual a cada contribuinte para buscar a tributação dos outros. Neste trabalho, parte-se da premissa de que direito fundamental tem como traço marcante seu caráter individual, tanto em face da coletividade de modo geral e as maiorias, como especificamente em face do Estado. Para visão resumida ver: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 10-39. Para estudo mais detalhado: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

econômicas formalmente iguais, em nome do interesse coletivo, não significa atribuir ao legislador um poder ilimitado; aceitar o requisito da capacidade econômica e depois qualificá-la em sentido social não permite tolher com uma mão aquilo que se concedeu com a outra. Ao contrário, implica um ulterior limite ao legislador, obrigado a observar não um, mas dois requisitos: a capacidade econômica e as exigências coletivas.

Os agravamentos podem vir *somente na presença de uma efetiva capacidade econômica que*, repetamos, constitui sempre a condição necessária da capacidade contributiva. A exigência de solidariedade, por exemplo, não teria podido fazer legítima a retroatividade decenal sobre áreas edificáveis, já que não existia capacidade econômica, não existiam nem mesmo dever de solidariedade.

Ademais, o interesse coletivo não é determinável ao arbítrio do legislador, mas aquilo que vem propriamente *expresso em diversas normas constitucionais de princípio*.¹⁶²

A capacidade econômica subjetiva é posta por MOSCHETTI como pressuposto da tributação, como mais uma *regra*, cujo dever definitivo é de proteção ao mínimo existencial. E o trecho final da passagem, por sua vez, mostra que o interesse coletivo não é “palavra mágica” por meio da qual o legislador justifica toda sorte de restrição a direitos fundamentais, além de ter que ser real, verificável empiricamente, como diz MOSCHETTI, ele precisa ter fundamento constitucional, precisa se expressar por meio de um princípio constitucional, ou

¹⁶²Tradução livre de: “Naturalmente, l'utilizzazione dell'imposta a fini sociali non può essere estesa fino al punto di creare pericoli economici o violare principi giuridici. Consentire agevolazioni o aggravati di capacità economiche formalmente eguali, in nome dell'interesse collettivo, non significa attribuire al legislatore un potere illimitato; accettare il requisito della capacità economica e poi qualificarla in senso sociale, non permette di togliere con una mano ciò che si è concesso con l'altra. Al contrario, comporta un ulteriore limite al legislatore, tenuto ad osservare non uno, ma due requisiti: la capacità economica e le esigenze collettive. Gli aggravati possono avvenire *solo in presenza di una effettiva capacità economica che*, ripetiamo, costituisce sempre la condizione necessaria della capacità contributiva. L'esigenza solidaristica, ad esempio, non avrebbe potuto rendere legittima le retroattività decennale della imposta sul plusvalore aree fabbricabili, poichè, se non esisteva capacità economica, non esisteva nemmeno dovere solidale. Ancora, l'interesse collettivo non è determinabili ad arbitrio del legislatore, ma è quello stesso che viene *espresso in diverse norme costituzionali di principio*.” MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 249.

seja, tem que ser posto como mandamento de otimização pelo constituinte ou tem que ser um estado ideal de coisas imposto por ele.

Mas essas funções da norma tributária, cujo cumprimento deve ser ponderado, ligam-se à igualdade tributária e a um dos aspectos do conteúdo do direito fundamental em questão, que é o princípio da capacidade contributiva.

CAPÍTULO 2

O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 A capacidade contributiva como critério de igualdade nos impostos e contribuições com fato gerador típico de imposto

A tributação pode concretizar princípios constitucionais diversos, que tendem a colidir e, portanto, devem ser aplicados com o mínimo de intervenção possível de um sobre o outro, pois ambos devem ser otimizados. Como afirma Klaus TIPKE, em um Estado de Direito se deve atuar com justiça na medida do possível.¹⁶³

Destarte, princípios de direitos fundamentais, individuais (como o da capacidade contributiva), precisam ser aplicados juntamente com outros princípios colidentes, que veiculam “bens coletivos” ou “interesses coletivos” (como a praticabilidade da tributação).

Se o tributo é por natureza uma limitação aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, faz-se necessário identificar a realização de quais outros interesses também protegidos pela Constituição ele fomenta, o que só é possível em se verificando as diversas funções que as normas tributárias podem assumir.

2.1.1 As funções das normas tributárias

Além da mais evidente função de arrecadar receita para o custeio do Estado, repartindo-se equitativamente este encargo pela sociedade, as normas tributárias podem ter função extrafiscal e simplificadora¹⁶⁴, como se vê nas lições do Professor Luís Eduardo SCHOUERI:

“Se a ideia de extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, *i.e.*, da simples busca da maior arrecadação, é imediato que ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário. Tal raciocínio

¹⁶³ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Bestuerungsmoral und Steuer Moral). Tradução espanhola, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 27.

exige que se reconheça, além da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplificadora, *i.e.*, uma função das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário.”¹⁶⁵

A função extrafiscal é de política econômica ou social, e o princípio de justiça¹⁶⁶ para cumprimento dessa função por meio de tributos *não* é o da capacidade contributiva, pois tais exações devem ser adequadas também àqueles fins não arrecadatários, que passem a conviver com a finalidade fiscal.

Para TIPKE tais exações não deveriam ser chamadas de impostos, nem deveriam ser objeto de estudo do direito tributário, mas do direito social, do direito econômico ou qualquer outro ramo do Direito. Porém admite não ser esse o direito positivo alemão, em cujo “Código Tributário” se afirma expressamente a possibilidade de os impostos terem finalidade fiscal apenas subsidiariamente. O autor ainda reforça que mesmo nos impostos extrafiscais o fim arrecadatório quase sempre está presente, ainda que em caráter subsidiário.¹⁶⁷

Desse modo, o critério de aplicação da igualdade pode variar de acordo com a presença das diferentes funções normativas. E como lembra Ricardo KRAKOWIAK, não há norma tributária marcada por uma única função de maneira absoluta¹⁶⁸. A confluência de diferentes critérios de igualdade¹⁶⁹ é a realidade considerada no presente estudo também. Essa parece ter sido a linha adotada seguida por KRAKOWIAK:

¹⁶⁴ Paulo de Barros Carvalho parece adotar um conceito mais amplo de extrafiscalidade, inclusivo, da função simplificadora. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, pp.227-228.

¹⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

¹⁶⁶ Sobre princípios de justiça de forma abrangente, na filosofia, ver: PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. Tradução brasileira de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 14-33. SCHMIDTZ, David. *Os elementos da justiça*. Tradução brasileira de William Lagos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

¹⁶⁷ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução brasileira de Luís Eduardo Schoueri. In: *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.). (60-70). São Paulo: Dialética, 1998, p. 68.

¹⁶⁸ KRAKOWIAK, Ricardo. *O princípio da proporcionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar*. Tese de doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: 2005, p. 34.

¹⁶⁹ Os critérios de igualdade referidos aqui são aqueles aos quais SCHMIDTZ se refere como critérios de justiça. Sobre sua pluralidade, ver, especialmente: SCHMIDTZ, David. *Os elementos da Justiça*. Tradução brasileira de William Lagos. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 340.

“A teoria da capacidade contributiva surge, assim, como um critério objetivo para a repartição da carga tributária, fundado ‘em um dado concreto, a riqueza dos cidadãos’, e aos poucos foi se afirmando como o único critério razoável de modulação dos impostos, sem prejuízo da aplicação de alguns aspectos da teoria do benefício na modulação de outras espécies tributárias, como as taxas e contribuições de melhoria, e da interferência em todas as outras espécies tributárias do fenômeno da extrafiscalidade (...)”¹⁷⁰

É inegável a ampla predominância de uma função ou outra em determinados tributos, o que justifica a correspondente vultosidade de certos critérios nestes casos. Assim é que nas normas tipicamente fiscais o critério de diferenciação entre contribuintes por excelência é a capacidade contributiva.¹⁷¹ Por isso, afirma-se que ela em si não é um princípio, mas um critério¹⁷² de distinção, ou seja, um critério de igualdade. O princípio, na verdade, é uma norma que prescreve um dever de otimização, determinando seja repartido o ônus fiscal com base (ao máximo possível) em tal critério, daí falarmos em *princípio da tributação conforme a capacidade contributiva*. Segundo Mauro Silva:

“A justiça é garantida, primordialmente, mas não somente, mediante a igualdade. A passagem da igualdade formal para a igualdade material necessita da utilização de uma categoria essencial que no Direito Tributário é a capacidade contributiva. Assim, nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, a capacidade contributiva é o critério prevalente para alcançar-se a igualdade na tributação e, portanto, a justiça fiscal.”¹⁷³

¹⁷⁰ KRAKOWIAK, Ricardo. *O princípio da proporcionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar*. Tese de doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: 2005, p. 28.

¹⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 281 e ss. PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

¹⁷² ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215(151/179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999, p. 166.

¹⁷³ SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva – mínimo existencial e confisco – como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Berstrom Bonilha (coord.), *Revista direito tributário atual*, vol. 20 (179/201). São Paulo: IBDT/Dialética, 2006, p. 200.

Para Ricardo Lobo TORRES, a tributação de acordo com o princípio da igualdade era característica fundamental do constitucionalismo liberal¹⁷⁴, e “a liberdade é o fundamento precípua do tributo para o liberalismo”¹⁷⁵. TORRES adota a visão do tributo como “garantia das liberdades fundamentais”, pois “o tributo, como dever fundamental (...), surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente limitado por essas liberdades”¹⁷⁶.

“Assim sendo, no Estado de Direito o tributo já nasce limitado pelas liberdades ou pelos direitos fundamentais declarados na Constituição; não existe a autolimitação do poder estatal relativamente à imposição de tributos, senão que o poder já nasce limitado no espaço aberto pela autolimitação da liberdade.”¹⁷⁷

Neste sentido, como o tributo decorre da liberdade, que inclui direitos, como o de propriedade e o de livre iniciativa, ele é limitado por esses mesmos direitos. Por isso o autor afirma que o “tributo finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e o de liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal.”¹⁷⁸.¹⁷⁹ Assim, segundo TORRES:

“Só na corrente do positivismo causalista e utilitarista, que se apoiava nos dados da Ciência das Finanças e desenvolvia a ideia de uma legalidade de cunho biológico ou naturalista, é que os valores jurídicos apareciam metamorfoseados no conceito de causa ou utilidade.”¹⁸⁰

Ainda segundo TORRES, o positivismo causalista de Vanoni e Griziotti, que via no benefício a causa do tributo teria posteriormente passado a considerar a capacidade contributiva também como causa do tributo. O autor inclui aqui também as lições de Jarach,

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 46.

¹⁷⁵ *Idem*, p. 42.

¹⁷⁶ *Idem*, p. 43.

¹⁷⁷ *Idem*, p. 43 e 44.

¹⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 44.

¹⁷⁹ Interessante a observação feita à nota 103 da mesma página 44:

“É importante considerar o esforço dos autores que adotam premissas positivistas para superá-las e demonstrar que o tributo não limita a liberdade. EZIO VANONI. (*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, s/d, p. 142).

¹⁸⁰ *Idem*, pp. 46-47.

apontando a capacidade contributiva como causa dos impostos, a contraprestação como causa das taxas e vantagem econômica ao particular em função de um gasto ou obra públicas como causas das contribuições.¹⁸¹

Assim, TORRES aponta sua crítica ao que ele chama de “causalismo”:

“... não separam adequadamente o Direito Tributário das Ciências das Finanças, pois projetam para o campo jurídico algumas ideias obtidas pela observação dita científica do fenômeno financeiro; não distinguem entre a causa como princípio geral da tributação e a causa como elemento da obrigação tributária abstrata ou da obrigação concreta; dão à causa jurídica o sentido positivista de causa natural, aceitando os valores e os princípios como resultados de uma realidade socioeconômica.”¹⁸²

Mas Klaus TIPKE e Joachim LANG observam que o estudo na ciência das finanças da justificação ou da causa dos tributos permite ao legislador tributário adotar critérios racionais de criação e elaboração de tributos, sem o que sua atividade seria arbitrária.¹⁸³

2.1.2 A busca pela causa e a definição dos princípios como critérios de igualdade

Não obstante o peso da crítica de TORRES, a causa dos tributos pode ser analisada sim no sentido de “justificação” deles, para, a partir desse elemento, definirem-se as funções a serem primordialmente cumpridas pela norma tributária e, portanto, os princípios a serem adotados pelo legislador tributário como critério de repartição da carga fiscal, como faz Luís Eduardo SCHOUERI, em cumprimento à própria igualdade¹⁸⁴, como será abordado no último tópico deste capítulo, no trato das restrições ao uso do critério da capacidade contributiva.

É decorrência da igualdade a existência de critérios norteadores, pois, sendo a isonomia relativa, implicando “tratamento igual a pessoas que se encontrem em situação

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 47-48.

¹⁸² *Idem*, pp. 47-48.

¹⁸³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht), volume I*. Tradução brasileira da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 72.

equivalente”, esses princípios são os “critérios de comparação”, para que se identifique quem está ou não em situação equivalente.¹⁸⁵ O princípio da igualdade impõe ao legislador o dever de aplicar tais critérios de forma coerente, ou seja, ainda que ele tenha boa margem de discricionariedade para eleger seus critérios de comparação, precisa aplicá-los de forma coerente.¹⁸⁶

A base destas formulações são as lições de TIPKE, para quem “princípios” em matéria tributária são critérios que permitem a distinção entre contribuintes, por isso devem ser seguidos de forma coerente e consequente quando eleitos pelo legislador.¹⁸⁷ Eis o porquê de SCHOUERI afirmar que o legislador é obrigado a escolher “princípios”¹⁸⁸ (no sentido de critérios de comparação). Ele concede que, embora tenha o legislador boa margem de escolha em relação a qual (critério) eleger, a igualdade exige que faça *alguma* escolha. Só assim se poderá verificar a sua coerência e, por conseguinte, a igualdade na aplicação desta mesma “escolha” (de critério).¹⁸⁹

Percebe-se que aqui SCHOUERI fala de princípios legais, não constitucionais. Mas eles não deixam de ser princípios, desde que postos pelo legislador como “mandamento de otimização”. A amplitude de escolha dos critérios de comparação tratada por SCHOUERI, especificamente no trabalho de onde se extraem estas referências, refere-se à tributação internacional, em relação aos critérios atinentes à fonte e à residência.

No que concerne especificamente ao plano interno, a Constituição brasileira não deu tanta margem assim ao legislador, tendo em seu próprio texto a imposição de alguns “critérios de comparação”, postos como princípios, da mesma forma exposta por SCHOUERI.

¹⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 136 e ss.

¹⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: Roberto Ferraz (coordenador), *Princípios e limites da tributação*. (321-374). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 323.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: Roberto Ferraz (coordenador), *Princípios e limites da tributação*. (321-374). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 324.

¹⁸⁷ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuer Moral). Tradução espanhola, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 29.

¹⁸⁸ O critério de comparação neste trabalho é tomado não como princípio exatamente, mas como objeto deste comando. O princípio jurídico determina, neste caso, determinado critério seja utilizado “ao máximo possível” para comparar contribuintes ou situações.

¹⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: Roberto Ferraz (coordenador), *Princípios e limites da tributação*. (321-374). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 325.

Assim se tem a previsão de que a capacidade contributiva deve ser o “critério de comparação” na tributação por impostos positivados com sua função ordinária de arrecadar.

Não se trata de regra, posto que não prescreve deveres definitivos, a capacidade deve ser o critério de comparação usado pelo legislador, salvo justificação com base em outras normas constitucionais, que também prescrevam deveres *prima facie*, como a defesa da livre concorrência.¹⁹⁰ A defesa da livre concorrência não é imposta por um dever definitivo do Estado, por meio do qual o constituinte põe uma cláusula de exceção ao uso da capacidade contributiva, tampouco o é a defesa do meio ambiente. Elas são deveres a serem cumpridos de forma otimizada pelo legislador, como qualquer princípio.

E a coerência cobrada desse legislador é no sentido de que ao adotar uma medida com fundamento em um desses princípios, não pode adotar outra que a contradiga sem qualquer fundamentação constitucional proporcional, sob pena de se chegar a um caos em que todos os fins sejam perseguidos pelo Estado, entretanto sem qualquer sinal de serem minimamente fomentados, porque a promoção de um fim por uma medida é sempre anulada por uma outra medida fundada em um outro fim.

Fosse assim, sempre estaria justificado qualquer afastamento da capacidade contributiva como critério de comparação, quando se estivesse diante da defesa da concorrência ou do meio ambiente.

Por isso ambos são princípios, estados ideais de coisas a serem atingidos, a serem otimizados. Fala-se, pois, dos mesmos critérios de comparação a que se refere SCHOUERI¹⁹¹, mas não especificamente daqueles cuja escolha o constituinte deu margem ao legislador, e sim daqueles impostos a ele, ainda que como deveres *prima facie*.¹⁹²

Assim é que a igualdade tributária, ao ser buscada sob o aspecto da justa repartição da carga fiscal, é concretizada pela *máxima* utilização da capacidade contributiva como critério, é dizer, nesses casos, a igualdade tributária é realizada pelo *princípio* em questão.

¹⁹⁰ PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 296.

¹⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: Roberto Ferraz (coordenador), *Princípios e limites da tributação*. (321-374). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 325.

¹⁹² PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 296.

Como observado por Victor UCKMAR, o princípio da igualdade em matéria tributária tem a generalidade como uma de suas manifestações.¹⁹³

A igualdade é conteúdo de uma regra e de um princípio jurídico, valendo ressaltar a doutrina de Humberto ÁVILA, que a inclui também no conteúdo de um postulado¹⁹⁴ normativo:

“(…) pode-se usar o termo ‘igualdade’ para denotar aquela norma que orienta o intérprete na aplicação de outras normas (igualdade-postulado); pode-se utilizá-lo para expressar aquela norma que estabelece um estado ideal de igualdade a ser alcançado (igualdade-princípio); pode-se, ainda, empregá-lo para referir a norma que proíbe o emprego de determinadas medidas de comparação (igualdade-regra).”¹⁹⁵

Essa classificação é compatível com a corrente distinção entre igualdade nos planos formal e material, definida pelo próprio ÁVILA como igualdade perante a lei e igualdade na lei, respectivamente,¹⁹⁶ por serem feitas com base em critérios distintos.

2.1.3 As dimensões da justiça e da igualdade

Vale frisar que a justiça e o tratamento isonômico, segundo a capacidade contributiva, podem ser observados sob distintas perspectivas. Como explica ÁVILA, a tributação pode se guiar pela justiça individual ou pela geral. Aquela considera o que “realmente” acontece, enquanto esta, o que “normalmente” acontece¹⁹⁷, assunto que será abordado no último capítulo.

¹⁹³ UCKMAR, Victor. La giusta imposta. In: Heleno Taveira Tôrres (Coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. (3-14). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 5.

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215(151/179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999, p. 134. Para maior profundidade da noção de postulados posta pelo autor, ver: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 121 e ss.

¹⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 134.

¹⁹⁶ *Idem*, pp. 73-77.

¹⁹⁷ Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista dialética de direito tributário*, n° 123 (122-134), São Paulo: dez., 2005, p. 124.

O princípio da igualdade que em matéria tributária, que determina um *estado ideal de igualdade* a ser atingido em grau máximo, só é completo nas dimensões formal e material. E a concretização da igualdade somente por um desses aspectos é insuficiente à realização da justiça, que, por outro lado, é impossível de ser absolutamente individual, sob pena de se desintegrarem a generalidade e a abstração da lei.

Precisa ser otimizada, portanto, a igualdade *na lei*, que deve ao máximo possível dar origem a tributos conforme a capacidade contributiva de cada um. Por outro lado, não pode ser ignorada a busca pela igualdade *perante* a lei, a impor se busque, também ao máximo possível, a aplicação concreta das regras de incidência tributária a todas as manifestações de riqueza, objetivamente consideráveis como índices legais de capacidade contributiva, como afirma José Juan FERREIRO LAPATZA¹⁹⁸. Em outras palavras, não adianta a lei ser extremamente igualitária (plano material), e sua aplicação ser extremamente desigual (plano formal).

Na escolha dos critérios quantitativos que vão compor as regras tributárias, o legislador deve, de acordo com a função presente em cada norma, sopesar a capacidade contributiva e praticabilidade, prescritos por princípios jurídicos concretizadores da igualdade formal e material e, assim, da justiça tributária. Por isso, ao final deste capítulo, será abordada com mais detalhe a praticabilidade, como fundamento constitucional de intervenção no âmbito de proteção do princípio que veicula o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

Não custa lembrar que os princípios não veiculam somente direitos fundamentais (individuais), mas também o que ALEXY chama de “bens coletivos”¹⁹⁹, como parece ser o caso da eficácia da tributação, que garanta a generalidade de suas normas, referida normalmente como “praticabilidade” ou “praticidade”²⁰⁰. Tem-se que, pelo menos em tese, durante toda exposição teórica acerca da aplicação dos princípios jurídicos e a colisão deles entre si, considera-se tanto a tensão entre direitos fundamentais individuais, como entre esse tipo de direito e interesses coletivos, que é o que ocorre em matéria tributária.

¹⁹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (85-110). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 93.

¹⁹⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdéz. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 101.

2.2 Aspectos subjetivo e objetivo da tributação conforme a capacidade contributiva

2.2.1 Origem histórica da distinção

Segundo Emilio GIARDINA, a ambiguidade da expressão “capacidade contributiva” gerou teorias profundamente diferentes sobre o tema²⁰¹, e as primeiras formulações teóricas sobre a capacidade contributiva tinham por escopo a generalidade da tributação, com o fim dos privilégios fiscais a determinadas classes sociais, numa ideia de generalidade *na lei*.²⁰²

O aprofundamento das análises levou à percepção de que a capacidade contributiva poderia ser vista em sentido objetivo e subjetivo.²⁰³ Mas a verdade é que cada autor revelava uma noção muito pessoal acerca dessas perspectivas.²⁰⁴ E GIARDINA observa que a capacidade contributiva pode também ser vista de diversas formas em função do sentido que se dê às expressões *objetivo* e *subjetivo*. A simples contraposição dos termos, segundo ele, seria inadequada e insuficiente ao trato da questão, pela confusão feita entre “objetividade ou subjetividade dos elementos que convergem na noção de capacidade” (*oggettività o soggettività degli elementi che convergono della nozione di capacità*) de um lado e “objetividade dos critérios de apuração e de mensuração da aptidão fiscal” (*obiettività dei criteri di apprezzamento e di valutazione dell’attitudine fiscale*) de outro. Assim, uma coisa seria a objetividade ou subjetividade da capacidade contributiva em si, outra seriam estes atributos não desta capacidade, mas dos critérios para sua quantificação monetária.²⁰⁵

²⁰⁰ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

²⁰¹ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. 6. No mesmo sentido: PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 286.

²⁰² GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. p. 7.

²⁰³ *Idem*, pp. 8-9.

²⁰⁴ *Idem*, p. 10.

²⁰⁵ *Idem*, p. 11.

A compreensão das primeiras noções de objetividade da capacidade contributiva passa por uma contextualização histórica, política, social e econômica.²⁰⁶ O primeiro escopo de combate a “franquias”, imunidades de classes sociais e outros privilégios considerados odiosos, por injustos, definiu a objetividade da capacidade contributiva, de ser captada sem qualquer consideração ao sujeito que a manifestasse, generalizando-se o dever de contribuir à manutenção do Estado, chegando-se à concepção de que toda manifestação de capacidade contributiva, sem considerações à pessoa que a manifestasse, estaria sujeita à tributação, em estrutura típica de uma *regra*.²⁰⁷

O problema da graduação da contribuição permaneceu em segundo plano, como observa GIARDINA, ou seja, a formulação da capacidade contributiva, como critério de graduação a ser utilizado da forma mais intensa possível, é posterior²⁰⁸, de forma semelhante à evolução da teoria geral do direito, que analisou e formulou teorias sempre sobre a aplicação de normas jurídicas com estrutura de regras, para, muito tempo depois, começar a perceber uma diversa estrutura que normas jurídicas poderiam ter, de princípios.

Voltando à História, já na Idade Média, segundo GIARDINA, observa-se a formulação, ao menos teórica, de um limite à tributação posto pela capacidade contributiva, no sentido de que não poderia haver tributo quando ela fosse inexistente²⁰⁹, em provável referência ao mínimo existencial, o que também tem estrutura de outra regra.

2.2.2 Distinções tradicionais entre capacidade contributiva “absoluta” / “objetiva” e “relativa” / “subjativa”

Emilio GIARDINA identifica como primeiro “momento” da aplicação da capacidade contributiva a visão do seu sentido absoluto, de que a capacidade contributiva do indivíduo é determinada independente de comparações com a carga tributária de outros contribuintes, e acrescenta que este é o momento de “delimitação” da matéria tributável (referida por ele como *base imponibile*, não no sentido de “base de cálculo”, mas de fato

²⁰⁶ *Idem*, p. 12.

²⁰⁷ *Idem*, p. 13.

²⁰⁸ *Ibidem*.

²⁰⁹ *Idem*, p. 14.

gerador, tanto que a ela se dirige como escolha dos elementos econômicos da economia dos indivíduos que serão “fonte” do tributo).²¹⁰

Tanto GIARDINA se refere à definição da “*base imponible*” como *fato gerador* ou, mais precisamente, como aspecto material da hipótese de incidência, que afirma em seguida que a escolha deste *fato*, em termos de justiça fiscal, será fundamentada no critério de igualdade tributária, e que essa mesma capacidade absoluta estabelece um limite ao legislador, ao limitar a escolha da “*base imponible*”.²¹¹

O segundo momento da tributação teria sido baseado na concepção relativa da capacidade contributiva, visto que se dirigiria à determinação do montante do tributo que se reputa congruente com a igualdade tributária, pois, segundo GIARDINA, aqui a expressão “relativa” diz respeito ao exame comparativo do ônus tributário de um contribuinte em relação aos demais, não dizendo respeito à sua aptidão abstrata, mas à contribuição concreta, tributo devido, *quantum debeat*.²¹²

Para José Marcos Domingues de OLIVEIRA, capacidade contributiva absoluta ou objetiva significa “riqueza a ser tributada”, sendo “pressuposto da tributação”, pois. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva é a “parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais”, sendo, por isso, “critério de graduação e limite do tributo”, no sentido que conduz às formulações de regra e princípio de que se falou.²¹³

No mesmo sentido Regina Helena COSTA, para quem a capacidade contributiva absoluta ou objetiva é revelada quando “se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza”, adicionando que essa capacidade se relaciona “à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”.²¹⁴

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva “reporta-se a um sujeito individualmente considerado”, pelo que, para COSTA, é expressão de cada pessoa no plano

²¹⁰ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. 53.

²¹¹ *Ibidem.*

²¹² GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, p. 55.

²¹³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

²¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

concreto a concorrer ao financiamento geral do Estado.²¹⁵ Nessa linha, conclui também que a capacidade contributiva objetiva é fundamento ou pressuposto do tributo, condicionando a definição pelo legislador do fato gerador de cada um deles, restringindo-a à eleição de fatos que sejam “índices ou indicadores de capacidade contributiva”, ou “signos que representam manifestação de riqueza”.²¹⁶

2.2.3 A distinção baseada no fato gerador de cada tributo

Como se viu, a doutrina vincula estreitamente a *regra* da capacidade contributiva, referente ao fato gerador, à objetividade deste índice, ou ao seu caráter absoluto, no sentido de ser tomado em conta sem considerações comparativas em relação a outros contribuintes. Por outro lado, o *princípio* da capacidade contributiva, referente à base de cálculo, é geralmente relacionado à subjetividade da capacidade contributiva ou ao seu caráter relativo, em termos de comparação com outros contribuintes.

Não será essa a posição adotada neste trabalho. A capacidade contributiva é medida de comparação, critério de igualdade. Trata-se de característica eleita pelo constituinte para ser buscada nos objetos a serem comparados na tributação com finalidade fiscal. Em outras palavras, quando a “causa” da tributação for o custeio da vida em sociedade e do Estado de forma solidária, a medida para se diferenciarem os contribuintes é a sua capacidade contributiva, daí a conclusão de SCHOUERI, de que a partir dos valores de solidariedade e justiça, positivados como objetivos da República Federativa do Brasil, pode-se afirmar que o primeiro critério de igualdade a ser cogitado no ordenamento brasileiro é o princípio da capacidade contributiva.²¹⁷

A competência tributária dos entes políticos, no entanto, foi demarcada pela definição de índices dessa medida (capacidade contributiva). Alguns desses índices são fatos ou situações em meio aos quais se podem perceber, com bastante intensidade, características das pessoas que venham a estar em tais situações ou a praticar tais fatos. Esses poderão ser fatos geradores de tributos considerados *diretos*.

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 28.

²¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281.

Outros fatos e situações, embora também indiquem capacidade contributiva, não exprimem necessariamente características das pessoas que venham a estar nas referidas situações ou praticar esses fatos, ou no máximo, as exprimem com pouca intensidade. Fala-se aqui de tributos *indiretos*.

Vale ressaltar que tal classificação não pode ser considerada absoluta, pois a premissa tomada como critério para essa distinção é a chamada “repercussão” que o tributo sofre do sujeito passivo para terceiros, considerados contribuintes de fato, o que tende a ocorrer muito mais nos tributos considerados indiretos. Mas isso não significa que sempre ocorrerá, por questões de ordem econômica, da mesma forma que os tributos considerados tipicamente diretos podem ser objeto de repercussão.

Ainda que com características “típicas”, é possível falar em tributos *pessoais* e *não pessoais*. Os fatos geradores daqueles são índices de capacidade contributiva *subjéctiva*, enquanto os índices destes serão índices de capacidade contributiva *objectiva*. Essa a conclusão a que chegou Humberto ÁVILA.²¹⁸

Tem-se, pois, que o sentido de subjéctividade adotado aqui não é aquele do plano individual e concreto, não é a capacidade contributiva de cada sujeito passivo, mas aquela que se revela por meio do acontecimento de fatos geradores ligados a circunstâncias pessoais, por se reputar inalcançável o sentido de capacidade contributiva subjéctiva proposto pela maior parte da doutrina. Ressalva-se apenas a proteção ao mínimo existencial e a vedação ao confisco, ou seja, a aplicação da capacidade contributiva como critério de graduação de impostos em cada caso concreto se limita a esses dois *extremos*.²¹⁹

A busca pela capacidade contributiva no seu sentido mais subjéctivo, individual e concreto, é um ideal inalcançável, pois, como explica Dieter BIRK, a busca por um critério pelo qual o ônus do manter o Estado deve ser distribuído (e por um modo usar esse critério da melhor forma) esbarra no fato de que ele e seu uso só serão ideais quando cada um puder identificar, após a tributação, a exata parcela de sua contribuição em relação à dos outros indivíduos, em um mesmo padrão de medida. Este nível de “transparência” não é possível, a

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

²¹⁹ Em sentido SCHOULER, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 283-285.

não ser que houvesse um imposto único. Portanto, com a variedade de impostos que sem tem hoje é muito difícil convencer-se de que a contribuição própria de cada um é “adequada”.²²⁰

Essa questão não será aprofundada porque tal análise ultrapassaria o objeto deste trabalho, que tem por tema “os limites” à adoção deste regime de tributação, exatamente como incidência *definitiva* e, como será visto, sendo tal regime válido, a devolução de tributo será bastante excepcional.

Caso se questione de quem seria a capacidade contributiva “restringida”, no caso da tributação por fato gerador presumido, pode-se dizer, portanto, que não vem ao caso, pois a capacidade contributiva que é tomada como critério de igualdade, de definição de fato gerador (regra) e base de cálculo (princípio), é aquela que o fato gerador indica objetivamente (pelo consumo)²²¹, ou seja, aquela capacidade contributiva ínsita não em aspectos pessoais, mas à própria situação objeto de incidência tributária, pela natureza indireta do tributo.

Isso não quer dizer, como se introduziu acima, que a tributação “não pessoal” não seja limitada pelo princípio da capacidade contributiva, é o que se abordará em seguida.

2.3 Relação entre capacidade contributiva e tributos não pessoais (indiretos)

2.3.1 A necessidade de tributos indiretos

Segundo Dieter BIRK, a imposição sobre a renda na Prússia, 1891, após alguma pressão para isso nos estados (*Länder*), deu início lá à realização do princípio da capacidade contributiva.²²² Assim, logo ao final do século XIX, o imposto de renda passou a ter primazia e gozar de preferência, virando a principal fonte de receita estatal, mas já entre 1918 e 1919 inicia-se uma mudança em direção à tributação do consumo, com a criação por Johannes Popitz do imposto sobre os negócios, como imposto geral sobre o consumo no bojo da chamada “reforma tributária de Erzberger”.²²³

²²⁰ BIRK, Dieter. *Diritto tributario tedesco*. Tradução italiana de Enrico de Mita. Milão: Giuffrè Editore, 2006, p. 3.

²²¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

²²² BIRK, Dieter. *Diritto tributario tedesco*. Tradução italiana de Enrico de Mita. Milão: Giuffrè Editore, 2006, p. 9.

²²³ *Idem*, p. 10.

Diante da percepção da necessidade de se evitar que cada operação tributada por este imposto fosse novamente onerada no bojo de um negócio, de forma cumulativa, transformou-se em imposto sobre o valor agregado, em 1968.²²⁴ Seu uso foi muito acentuado diante da resistência que se tem ao imposto de renda, aliada ao costume de o Estado pôr sempre em primeiro plano o princípio da comodidade da tributação formulado por Adam Smith, já que os indiretos não são vistos pelo cidadão como impostos, apesar de estarem nos preços dos bens, e serem injustos por causa da falta de consideração ao mínimo existencial e da regressividade.²²⁵

TIPKE e LANG registram, inclusive, uma tendência global de orientação da tributação para o consumo²²⁶, e Reuven AVI-YONAH, partindo da premissa de que os critérios tradicionais de avaliação de políticas fiscais são a eficiência, a equidade e a praticidade²²⁷, afirma expressamente a superioridade da imposição sobre o consumo em relação à imposição sobre a renda no que se refere aos três critérios (eficiência, equidade e praticidade).²²⁸

2.3.2 Tributos não pessoais (indiretos) e sua repercussão

A capacidade contributiva se revela de forma objetiva no fato gerador dos tributos indiretos²²⁹, na medida em que leva em consideração a riqueza expressa no fato escolhido como “gerador” da obrigação tributária; e, para GIARDINA, a repercussão econômica não determina, ou o faz em medida mínima, transferência do tributo em si.²³⁰ Além disso, é um imposto de mais difícil sonegações menos sujeito à “abusos elisivos”, o que o torna mais eficiente.²³¹

²²⁴ *Idem*, p. 11.

²²⁵ *Ibidem*.

²²⁶ *Idem*, p. 226.

²²⁷ AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução de Luís Flávio Neto. In: *Revista direito tributário atual*, vol. 22 (7-29). São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 8.

²²⁸ AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução de Luís Flávio Neto. In: *Revista direito tributário atual*, vol. 22 (7-29). São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 9.

²²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

²³⁰ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1961, pp. 54-55.

²³¹ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução brasileira de Luís Eduardo Schoueri. In: *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.)*. (60-70). São Paulo: Dialética, 1998, p. 66.

A tributação sobre as vendas não deve onerar a empresa, devendo estar orientada pelo seu lucro e, se incidir sobre o que não seja seu lucro, estará incidindo sobre seu patrimônio, que, por sua vez, já terá sido tributado à época da sua realização como lucro.²³²

TIPKE e LANG entendem que a capacidade contributiva é o critério comparativo de normas com fim fiscal, tanto nos impostos diretos como indiretos, pois consumo também é “indício de capacidade contributiva econômica”, embora se reconheça que a chamada “recuperação” diminui a realização do princípio em questão.²³³

Mas essa mesma “recuperação” (que reputamos sinônima de repercussão) tem efeito positivo ao onerar o consumo. Como o nível de evasão nos impostos sobre a renda é elevado, é preciso existir um imposto que incida sobre a renda consumida, daí TIPKE²³⁴ falar que aquele que se evade do imposto de renda pagará, ao menos, o imposto repercutido nos bens que consumir. Admite o autor, contudo, que com isso a mesma renda é objeto de incidência duas vezes (por quem não sonegar o imposto de renda), ao ser auferida e ao ser consumida, o que o faz levantar a questão acerca do porquê de não se instituir apenas um imposto de renda “incrementado”, com incidência literal sobre a renda consumida. Tal sistemática, exatamente em razão de sua transparência, seria inviável em razão de grande rejeição social.”²³⁵

2.3.3 Teses contra a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos

A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos não é pacífica, como se vê, por exemplo, em Roberto SCHIAVOLIN, para quem os impostos sobre industrialização e sobre consumo são suportados pelos consumidores e, por isso, SCHIAVOLIN entende que o princípio da capacidade contributiva não vincula o legislador de

²³² TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução brasileira de Luís Eduardo Schoueri. In: *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.). (60-70). São Paulo: Dialética, 1998, p. 68.

²³³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht), volume I*. Tradução brasileira da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 203.

²³⁴ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuer Moral)*. Tradução, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, pp. 44.

²³⁵ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuer Moral)*. Tradução, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, pp. 44.

forma tão intensa nesses impostos como o faz nos diretos.²³⁶ A posição dele, entretanto, se explica pelo fato das premissas tomadas, pois, a partir da distinção entre contribuintes de fato e de direito que adota²³⁷, o autor afirma que a capacidade contributiva a ser observada nestes impostos é a desses últimos.²³⁸

Sem se basear diretamente nas distinções entre contribuinte de fato e de direito, mas partindo do conceito de “destinatário legal do tributo” Ângela Maria da Mota PACHECO, também afirma que a capacidade contributiva restringida é a deste último, presumindo que ele tem efetiva e necessariamente seu patrimônio afetado, tanto que, para ela, a substituição tributária é obrigação acessória, pelo fato de o substituto não recolher aos cofres públicos dinheiro próprio, mas do substituído, pois “para que nasça a obrigação acessória para o substituto é necessário que tenha nascido a obrigação tributária principal para o verdadeiro contribuinte”, sendo este quem suporta o ônus do tributo.²³⁹ É importante lembrar, outrossim, que o exemplo de substituição tributária citado pela autora é a retenção imposta à fonte pagadora de rendimentos no âmbito do imposto sobre a renda.²⁴⁰

Como se vê, a premissa adotada anteriormente, em relação aos aspectos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva, influenciam a conclusão sobre a vinculação ou não dos tributos indiretos ao direito fundamental. Nesse sentido, tanto a regra como o princípio da capacidade contributiva podem se referir aos seus aspectos subjetivo ou objetivo, a depender da natureza direta ou indireta da imposição.²⁴¹

²³⁶ SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. In: Francesco Moschetti (coord.) – *La capacità contributiva* (69/100). Pádua: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1993, pp. 80-81.

²³⁷ *Idem*, pp. 78-79. O autor considera “contribuinte de fato” aquele que, apesar de não manter relação jurídica com a Administração tributária, suporta definitivamente o ônus econômico do tributo, enquanto contribuinte de direito é aquele único obrigado a efetuar o pagamento do tributo em favor do Estado, não obstante o transfira ao primeiro. No original: “Va considerata in primo luogo la posizione del c.d. ‘contribuente di fatto’, ossia del soggetto il quale pur non vendo rapporti giuridici con l’Amministrazione finanziaria, sopporta in via definitiva l’onere economico del tributo, in quanto il contribuente ‘di diritto’, unico obbligato a versarlo all’Erario, lo trasferisce in capo a lui.”

²³⁸ *Idem*, pp. 78-79.

²³⁹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. In: Heleno Taveira Tôrres (coordenador), *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, (336/356). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 349.

²⁴⁰ *Ibidem*.

²⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

2.3.4 Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos

Impostos indiretos têm a “desvantagem de que não podem considerar as relações pessoais dos consumidores, sobre quais o imposto repercutiu”.²⁴² Entretanto, José Casalta NABAIS, por entender que renda patrimônio e consumo são índices equivalentes de capacidade contributiva, aplica o respectivo princípio aos tributos indiretos.²⁴³ Essa é a linha seguida por Fernando ZILVETI, para quem embora o princípio tenha maior aplicabilidade nos impostos diretos, não deixa de balizar a tributação indireta.²⁴⁴

Por outro lado, José Marcos Domingues de OLIVEIRA entende aplicável a todos os tributos o princípio da capacidade contributiva²⁴⁵, e também Gianfranco LORENZON defende a aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos que não tenham uma relação de causalidade com uma atividade específica do Estado direcionada ao sujeito passivo, ou seja, todos os impostos, posição, segundo ele, adotada pela corte constitucional italiana.²⁴⁶

Por sua vez, Carlos PALAO TABOADA faz a importante observação de que o princípio é aplicável somente no cumprimento da função fiscal pela norma tributária, mas afirma expressamente sua aplicabilidade tanto aos diretos como aos indiretos.²⁴⁷

No caso dos tributos cuja competência constitucional previr um fato que revele circunstâncias pessoais dos envolvidos diretamente naquela situação (tributo direto), a *regra* determinará que a definição deste fato gerador pelo legislador deverá conter só e necessariamente aquilo que manifeste capacidade contributiva dessa ou dessas pessoas. O *princípio* determinará que, ao definir critérios de mensuração do fato, o legislador deverá ao máximo se aproximar das precisas dimensões do evento concreto.

²⁴² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht), volume I*. Tradução brasileira da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 220.

²⁴³ NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 465.

²⁴⁴ ZILVETI, Fernando. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 141.

²⁴⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 85.

²⁴⁶ LORENZON, Gianfranco. Ambito oggettivo di applicazione. In: Francesco Moschetti (coord.) – *La capacità contributiva*. (53-68). Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani - CEDAM, 1993, p. 63.

²⁴⁷ PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

No caso daqueles tributos cuja competência constitucional previr fatos que exprimam riqueza, sem referências aos envolvidos diretamente na respectiva situação, a riqueza será expressa pela situação objeto da tributação em si mesma (tributo indireto). A regra também imporá ao legislador que, ao definir o fato gerador do tributo, só preveja na definição do seu aspecto material aquilo que manifeste capacidade contributiva. E o princípio determinará que, ao definir os critérios de valoração deste fato, o legislador novamente se aproxime ao máximo das precisas dimensões do evento concreto.

2.3.5 A pouca aplicabilidade da *regra* da capacidade contributiva se dá em tributos indiretos e diretos

Percebe-se que a regra da capacidade contributiva, em ambos os casos, terá aplicação muito restrita no sistema constitucional brasileiro, que, segundo Geraldo ATALIBA, era o mais detalhado de que se tinha notícia em matéria de definição de competência tributária, já à época do regime constitucional de 1969.²⁴⁸ O Constituinte já escolheu²⁴⁹ os fatos de conteúdo econômico que podem compor as hipóteses de incidência tributárias. Desse modo, partindo do pressuposto que todos eles são em si, *mais ou menos*, manifestações objetivas ou subjetivas de capacidade contributiva, a aplicação de regra se converterá em uma verificação de compatibilidade entre o aspecto material da hipótese de incidência descrito pelo legislador e o tipo ou conceito positivado pelo Constituinte.

Assim é que, quando instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o legislador cumprirá a regra da capacidade contributiva se descrever como fato gerador somente o que se subsuma à noção de renda^{250 251}.

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 22.

²⁴⁹ Para distinção entre tipos e conceitos e sua utilização pelo constituinte e pelo legislador, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coordenadores), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado* (82-115). São Paulo: Dialética, 1998, pp. 108-109. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 242-247. DERZI, Misabel Abreu Mchado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2.^a Ed. São Paulo: RT, 2008, pp. 48-66, 83-84, 90-114. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: 2009, 00. 212-248.

²⁵⁰ VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *A competência da União para tributar a renda, nos termos do art. 43 do CTN*. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coordenadores), *Direito tributário atual, vol. 21* (292-344). São Paulo: IBDT/Dialética, 2007, pp. 295-297.

²⁵¹ Ressalvadas exceções, como algumas imunidades ou rendas que não ultrapassem o mínimo existencial.

Nem todos os fatos postos na competência tributária dos entes políticos, todavia, são tão óbvias manifestações de riqueza. Tal é, por exemplo, o caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM ou ICMS), cuja manifestação de capacidade contributiva dependerá do sentido que se atribuir ao vocábulo “operação”. Neste sentido, boa parte da produção doutrinária conceituando o que sejam essas operações relativas à circulação de mercadorias, no fundo, é feita sob este critério.²⁵²

Ao definir quais são as “operações” inseridas na competência tributária posta no art. 155, II, da Constituição, o que se faz, em boa parte, é dizer quais são *manifestações de capacidade contributiva*. Daí a aplicabilidade da *regra* da capacidade contributiva. Ao definirem-se as “operações” que comporão a hipótese de incidência do ICMS, referida regra se impõe como condição de validade de tais definições, sendo esse um exemplo de sua aplicação, limitando o poder de tributar.

2.4 Intervenções no âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva em nome da praticabilidade

A tributação conforme a capacidade contributiva, imposta ao legislador em relação à base de cálculo dos tributos, tem caráter *prima facie*, determina um estado ideal de tributação a ser otimizado, buscado ao máximo, dentro das limitações fáticas e jurídicas. A menção a esses “limites” à citada maximização deixa clara a possibilidade de haver “restrições” a essa “busca” pelo estado ideal. Fala-se de intervenção em um direito fundamental, portanto.

2.4.1 A igualdade hierárquica entre todos os princípios constitucionais

Como se disse, as normas tributárias podem visar também à realização de outros fins, como a simplificação do sistema que elas compõem. Nesse caso, impõe-se um *outro* dever de otimização, referente à eficácia material das próprias regras de incidência, ou seja, tem-se uma norma que determina sejam as regras prescritivas de obrigações tributárias o mais

²⁵² COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na lei complementar e na Constituição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, pp. 79-102. CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9.^a Ed. São Paulo: 2003, pp. 39-44, 77-80, 87-104, 117-128. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8.^a Ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 11-19, 27-55. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 19-34.

praticáveis ao ponto de serem aplicadas ao máximo de sujeitos possíveis, que pratiquem os fatos nelas descritos.

Nem se cogita o absurdo de imaginar uma *regra* absoluta nesse sentido, exatamente por esta norma não descrever uma conduta, mas um estado de tributação factível a ser realizado em diferentes graus, é que se impõe classificá-la como *princípio*.

Isso não implica negar a superioridade *valorativa* da capacidade contributiva como critério, valorativa que não jurídica. Embora não seja absurdo cogitar-se de um princípio formal atribuindo certa “prioridade” ao direito fundamental, a profundidade de tal reflexão fugiria aos limites deste trabalho. Vale apenas registrar que a referência constitucional à capacidade contributiva como “o critério” de igualdade, relacionado ao fato de a capacidade contributiva ser a causa mesma dos impostos e contribuições afins, no sentido mesmo de justificação e critério definidor de finalidades, talvez faça possível a construção de referido princípio formal.

A norma seria *formal* porque diria *como* se aplicariam os princípios materiais em tela, mantendo prioridade, ao máximo possível, ao princípio da capacidade contributiva e exatamente por impor este dever formal, *ao máximo possível* é que seria um *princípio*. Admite-se que um princípio tal poderia ser tachado de inútil, pois toda essa categoria normativa já prescreve que algo seja realizado *ao máximo*.

Mesmo assim, talvez fosse válido e útil um princípio formal que atribuísse peso ao princípio material da capacidade contributiva. Ele, no mínimo, neutralizaria, nas colisões com a praticabilidade, o princípio formal da competência decisória do legislador. Se esse (princípio da competência decisória do legislador) prescreve, a muito grosso modo, que, em caso de dúvida acerca dos limites fáticos à realização do direito fundamental, deve prevalecer a decisão do órgão com maior legitimação democrática, por sua vez, o princípio formal da prevalência da capacidade contributiva (cogitado) determinaria que, em caso de dúvida acerca da adequação, necessidade ou proporcionalidade em sentido estrito da medida de praticabilidade, prevaleceria o direito fundamental à tributação conforme capacidade contributiva. De qualquer modo, é apenas uma cogitação.

Estando ela equivocada, ou não tendo qualquer utilidade, os resultados dos exames de validade constitucional das intervenções sobre princípio da capacidade contributiva parece que não seriam alterados. Isso, segundo as premissas adotadas neste trabalho, especialmente, a

partir da teoria dos direitos fundamentais e da teoria dos princípios, de modo que, ditas intervenções ocorreriam no plano concreto, de aplicação do direito, estruturados em circunstâncias fáticas e jurídicas limitadoras de tais restrições, como será abordado em seguida. O modelo da proporcionalidade posto adiante deve tornar desnecessário partir de tal “preferência” à capacidade contributiva.

Será visto que, na análise de proporcionalidade em sentido estrito de medidas que intervenham nesse princípio em favor da praticabilidade, provavelmente, e na maioria dos casos, esses atos serão reprovados. Isso é uma questão fática e, talvez, até estatística, que não jurídica, no sentido normativo, pois a inexistência de superioridade hierárquica entre princípios jurídicos materiais é um dos pressupostos teóricos deste trabalho.

O que se pretende firmar aqui é que o dever de otimização da tributação conforme a capacidade contributiva é, como qualquer princípio, sempre *prima-facie*, não obstante, empiricamente, seja mais provável sua prevalência, tanto em função da literalidade do texto constitucional, com regras de competência material, como da previsão claramente *excepcional* da tributação por aproximação e da menção expressa ao princípio de direito fundamental.²⁵³

Lembre-se de que a distinção entre princípios e regras aqui adotada não é gradativa. A presente diferenciação não atribui superioridade material de uma espécie em relação à outra, ou maior grau de generalidade e abstração deles (princípios) em relação a elas (regras). Trata-se de distinção estrutural. E conceber o princípio da capacidade contributiva (referente à base de cálculo) de forma absoluta seria classificá-lo como *regra*, o que não é o intento aqui, pois, como afirma TIPKE, “nenhum princípio tem validade absoluta”²⁵⁴, ademais, é tarefa da ciência do direito não somente buscar a justiça, mas também descomplicar o direito tributário.²⁵⁵

²⁵³ Em sentido semelhante: ÁVILA, Humberto. a distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215 (151-179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999, p. 162.

²⁵⁴ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução brasileira de Luís Eduardo Schoueri. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. (60-70). São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

2.4.2 Novamente as funções das normas tributárias

Voltando às funções da norma tributária, a simplificação é um desses escopos, com vistas à praticabilidade da tributação, que, segundo Misabel Abreu Machado DERZI, é um “princípio geral e difuso”, que tem como instrumento regras que a autora chama de “abstrações generalizantes fechadas” e outros de “tipificação” ou “modo de pensar tipificante”, a exemplo das presunções, ficções, enumerações taxativas etc.²⁵⁶

Ela explica que “a complexidade do sistema jurídico (reflexo da complexidade socioeconômica), aliada à descrença e à ausência de regras, característica pós-moderna, acarretam ao mesmo tempo a necessidade de simplificação”. E acrescenta que essa mesma praticidade gera “quebra de grandes princípios constitucionais”. Ainda que implicitamente, DERZI parece partir de concepções de direitos fundamentais e princípios constitucionais com suporte fático restrito e âmbito de proteção definidos pela chamada “teoria interna”, pois encara qualquer intervenção nos referidos princípios como uma espécie de anomalia, quando afirma que “os princípios de igualdade, no sentido de justiça individual, e da capacidade contributiva são *abrandados* (e frequentemente violados) por meio do princípio da praticidade ou da praticabilidade.”²⁵⁷ (Grifo nosso).

Mesmo partindo de pressupostos teóricos diversos, DERZI não rechaça toda e qualquer busca pelo princípio da praticabilidade, afirmando que “por meio dele devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que a Administração tributária, de ofício, deve executar a lei *em massa*. Mas indiretamente, como observa K. Tipke, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente exequíveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos.”²⁵⁸

Antes mesmo de afirmar que no direito tributário se deve buscar igualdade na repartição da carga tributária, TIPKE afirma que a mesma igualdade, que serve à realização da

²⁵⁵ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução brasileira de Luís Eduardo Schoueri. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. (60-70). São Paulo: Dialética, 1998, p. 70.

²⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: Octavio Campos Fischer (coordenador), *Tributos e direitos fundamentais*. (261-277). São Paulo: Dialética, 2004, p. 264.

²⁵⁷ *Ibidem*.

²⁵⁸ *Ibidem*.

justiça, é garantida primordialmente pela igualdade na lei.²⁵⁹ *Na medida em que for praticável numa tributação em massa*, deve-se considerar, segundo o autor, a capacidade contributiva individual e não uma capacidade contributiva média, de grupos de pessoas, da mesma forma que esta capacidade contributiva deve ser atual e não meramente potencial.²⁶⁰ (Grifo nosso).

A existência do “princípio da praticabilidade”²⁶¹, como fundamento das normas simplificadoras²⁶², e por elas mesmas concretizado quando tais normas forem regras, vincula-se à função das normas tributárias em relação à igualdade. Isso talvez sirva também para explicar a prevalência prática e fática, que o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva tenha quando colidir com a praticabilidade.

Ademais, como assinalou Achille Donato GIANNINI, as várias bases de cálculo de que dispõe o legislador se relacionam com as funções da norma tributária de que esteja ele a tratar em cada caso.²⁶³

Cuida-se de análise que serve exatamente à compreensão da ponderação necessária entre diversas funções a serem cumpridas por normas tributárias, como se vê na base da tese de SCHOUERI acerca das normas tributárias de feito indutor.²⁶⁴

2.4.3 Novamente a causa dos tributos

A busca da causa dos tributos, neste sentido é pragmática, relacionando norma e destinatários em busca de respostas acerca de: “qual o papel exercido por semelhante norma? Por que aquela relação jurídica foi escolhida para dar nascimento à obrigação tributária? Qual ‘a razão última e aparente pela qual um fato da vida é tomado como pressuposto da obrigação tributária? O que justifica a lei tributária?’²⁶⁵

²⁵⁹ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuer Moral). Tradução espanhola, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 30.

²⁶⁰ *Idem*, p. 35.

²⁶¹ Sobre praticabilidade, ver: COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 88 e ss.

²⁶² Em sentido contrário, entendendo que a praticabilidade não é um princípio jurídico, ou melhor, que não é conteúdo de uma norma-princípio, vide: ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 94. Sustenta posição semelhante, embora não expressamente: DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: Octavio Campos Fischer (coord), *Tributos e direitos fundamentais*. (261-277). São Paulo: Dialética, 2004, p. 275.

²⁶³ GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1965, p. 160.

²⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 142.

²⁶⁵ *Idem*.

A análise feita por SCHOUERI não se dirige “ao passado”, ou seja, a antecedentes da obrigação tributária, mas “ao futuro”, em busca da *função* que a norma tem a cumprir²⁶⁶, relacionada à noção de *princípios* adotadas neste trabalho. Assim, por exemplo, será visto que a norma com função simplificadora se direciona à otimização da praticabilidade tributária e tem limites postos pela realização deste estado de coisas, ou melhor, estado de praticabilidade, já que a aplicação (proporcional) de princípios, como mandamentos de otimização, estruturar-se-á sobre uma relação de meios e fins (segundo ÁVILA, necessariamente fins externos²⁶⁷).

Nessa acepção é que SCHOUERI relata em detalhes a evolução teórica da busca da causa dos tributos como sua *justificação*, iniciando pela teoria da equivalência²⁶⁸ até chegar à primeira formulação teórica acerca da capacidade contributiva:

“Sustentando a existência de uma causa também para os impostos, cita-se a autoridade de Grizioti. Tendo, em seus primeiros estudos, adotado a teoria da equivalência, conforme acima explanada, definindo como causa a participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares decorrentes da atividade e da própria existência do Estado, dobrou-se aos argumentos de Jarach, modificando sua teoria, para entender que imposto seria a contribuição exigida dos cidadãos pelo poder público para lograr fins coletivos indistintamente, donde se depreenderia que à prestação coletiva corresponderia uma contraprestação do Estado à sociedade, sendo tal serviço a causa primeira do imposto. Reconhecendo serem os serviços gerais, não se podendo medir sua importância relativa para cada contribuinte, nem tampouco sendo possível medir o quanto foi gasto em favor de cada contribuinte, a repartição se faz com base na riqueza. Daí o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a posse (ou consumo) de

²⁶⁶ *Idem*, p. 143.

²⁶⁷ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coordenador), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, Vol. I*, (329-347). São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 330-332.

²⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 143-145.

riqueza vem a ser a causa última e imediata do dever do súdito de pagar o imposto, ou seja, a causa que emerge da lei.”²⁶⁹

A partir da capacidade contributiva ter-se-iam elaboradas as primeiras ideias da próxima fase teórica, a teoria do benefício, que ligaria a tributação à prestação genérica de serviços e utilidades pelo Estado, sem vinculação direta com o que cada um contribui, permanecendo sem resposta, entretanto, “a existência de contribuintes que, por sua baixa capacidade contributiva, tornam-se isentos de impostos”, não obstante gozem de prestações estatais.²⁷⁰

Percebeu-se então que a *equivalência* e o *benefício* eram noções que não podiam ser individualizadas, mas vistas sob a ótica geral, social, devendo haver aproximada *equivalência* entre a carga tributária de um Estado e as prestações deste em favor da sociedade, da mesma maneira que o *benefício* deve ser visto como aquele proporcionado a todos pelo Estado.²⁷¹

Daí se ter passado à teoria do sacrifício²⁷², sendo o tributo o custo da vida em sociedade e da renúncia do Estado à atividade econômica, ideia importante ao ordenamento constitucional brasileiro, em virtude de serem objetivos ou *fi*ns da República Federativa do Brasil, postos no artigo 3.º da Constituição de 1988, “a construção de uma sociedade livre, justa e solidária”, de modo que “a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social”²⁷³ e, assim, tem-se novamente “a capacidade contributiva, na teoria das causas, não apenas como fundamento, em si, da tributação, mas também como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade”²⁷⁴.

O “elemento teleológico” faz parte da justificação da norma tributária.²⁷⁵ Em decorrência, sempre que uma norma exacional, com base em um princípio, ou seja, para atingir um fim, intervenha em direitos fundamentais garantidos também por princípios, aquele

²⁶⁹ SCOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 146.

²⁷⁰ SCOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 147-149.

²⁷¹ *Idem*, p. 149.

²⁷² *Idem*, p. 150.

²⁷³ *Idem*, p. 151.

²⁷⁴ *Idem*, p. 152.

²⁷⁵ SCOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 153.

primeiro fim precisará ser identificado para verificar se ele justifica a intervenção posta em questão.

A função primordial do tributo é o provimento financeiro do Estado, *de forma justa e solidária*, e é dela que se tem que partir. Não sendo identificadas outras, chamadas genericamente de extrafiscais, ter-se-á, como princípio, o custeio da existência do Estado que não exerce atividade econômica.

Mas, a partir do momento que se identifique outra função, ou seja, outra causa para a norma tributária, seja indutora ou simplificadora, estar-se-á diante da possibilidade de restrição ao uso da capacidade contributiva como critério de graduação dos tributos cujo fato gerador seja manifestação de riqueza. O uso da capacidade contributiva como critério de graduação é o objeto protegido pelo direito fundamental. Isso quer dizer que cada indivíduo, ao pagar tributo cujo fato gerador seja índice de riqueza, tem um direito *prima facie* a pagar conforme a capacidade contributiva objetivamente manifestada por aquele fato que compõe a hipótese de incidência como aspecto material, tenha ele traços de pessoalidade ou não.

2.4.4 A possibilidade de ponderação das funções arrecadadora e simplificadora

É preciso ainda observar que não existem impostos só extrafiscais. A existência de normas extrafiscais no bojo de impostos tipicamente fiscais quebra a “unidade” preconizada por TIPKE, mas ele admite não ser esse o entendimento das cortes constitucionais da Alemanha, da Itália e da Espanha, que consideram não haver necessariamente ofensa ao princípio da igualdade, quando se constatarem desvios do princípio da capacidade contributiva, desde que tais desvios não sejam arbitrários, inexistindo o referido arbítrio quando se verificarem “motivos político-financeiros, macroeconômicos e de *técnica tributária*” (grifo nosso).²⁷⁶ Assim:

“Num Estado de Direito a justiça é um bem importantíssimo. O princípio da igualdade é uma decorrência do postulado da justiça. Sacrificando-se a justiça por qualquer motivo que não se considere totalmente irrelevante, então não se lhe conferirá – como se exige em

²⁷⁶ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução brasileira de Luís Eduardo Schoueri. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. (60-70). São Paulo: Dialética, 1998, p. 69.

um estado de direito – um valor prioritário, mas secundário. Exige-se que se valorize, de um lado a justiça tributária e, de outro, o objetivo que se pretende seja justificado através da exceção à regra de justiça tributária. No meu entender, a exceção à regra da justiça somente se justifica se deste modo o bem comum se vir melhor servido que com a pura justiça tributária. Tal ponderação leva claramente a outro resultado, que não a exceção de justiça por qualquer razão que não se considere completamente imaterial.”²⁷⁷

Este tópico do trabalho é muito relacionado a uma função que justifique a intervenção sobre o direito fundamental, bem como à teoria dos princípios, pelo fato de serem os princípios a espécie de norma jurídica que pode ser reduzida em função de outra razão constitucional. O tema foi tratado por Humberto ÁVILA sob um modelo teórico muito sofisticado que merece atenção.

Segundo o autor, em trabalho publicado em 2003, não é qualquer finalidade que justifica a ponderação com o princípio da capacidade contributiva, mas somente fins “externos” ao direito, fins não jurídicos, estados de coisas que possam ser buscados e verificados fora do direito,²⁷⁸ como objetivos econômicos ou sociais²⁷⁹, dentre os quais, ÁVILA põe a “simplificação da arrecadação e a diminuição dos custos administrativos de fiscalização”, classificando-as expressamente como “extrafiscais”.²⁸⁰

Mas a classificação da praticabilidade como fim interno ou externo é muito difícil, tanto que, posteriormente, em 2005, ÁVILA assinalou que a eficiência não é um princípio jurídico, por não definir um estado de coisas autônomo objeto de realização. Dessa maneira, “não é uma norma que funciona como objeto direto de aplicação, mas uma norma que funciona como critério de aplicação de outras”, pelo que, na linguagem do autor, seria uma “meta-norma”, aplicada no “modo de aplicação” das demais.²⁸¹

²⁷⁷ *Ibidem*.

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coordenador), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, Vol. I*, (329-347). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 332-333.

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coordenador), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, Vol. I*, (329-347). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 334.

²⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coordenador), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, Vol. I*, (329-347). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 338.

²⁸¹ ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume*. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005, pp. 281-282.

Para o Humberto ÁVILA, “são as finalidades administrativas constitucionalmente impostas que devem ser realizadas de modo eficiente. Por exemplo, a igualdade deve ser realizada com eficiência; a capacidade contributiva deve ser eficientemente perseguida, e assim por diante.”²⁸²

Nessa linha, já em janeiro de 2008, ÁVILA pareceu considerar a praticabilidade novamente um fim “interno”, um estado da própria tributação fiscal, pelo que, ela não seria um princípio jurídico, afirmando que “não há, nos princípios gerais, qualquer princípio contraposto ao da capacidade contributiva e relacionado à praticidade da Administração”²⁸³. Neste mesmo trabalho, sem falar em praticabilidade, mas em eficiência, afirma ser essa um “instrumento calibrador de realização da própria igualdade”, referindo-se ainda a ela como “meta-norma”, que, segundo as premissas dele é o mesmo que postulado aplicativo normativo, como a própria proporcionalidade.²⁸⁴

Em outra passagem do mesmo texto, ÁVILA também reforça a suposição de identificar apenas função fiscal (fins internos) na tributação baseada no art. 150, § 7.º, da Constituição de 1988, ao falar que no bojo dessa função, embora não se eleja outra medida de comparação diversa da capacidade contributiva, pode-se adotá-la como “medida interna da igualdade”, para efeito de “calibrar o montante a ser pago”.²⁸⁵

Mas, em trabalho publicado no mesmo ano, em abril de 2008, o autor voltou a falar na “simplificação da arrecadação e na diminuição dos custos administrativos de fiscalização” como fins “extrafiscais”, dando o próprio regime de substituição tributária “para frente” como exemplo do caso em que se deve aplicar a proporcionalidade.²⁸⁶ E a premissa de que só se aplica a proporcionalidade diante de fins externos o autor parece nunca ter abandonado.²⁸⁷

Esses fatos talvez mostrem o quanto é difícil a distinção entre fins externos e internos e a consequente questão sobre ser ou não a praticabilidade um princípio. De qualquer modo, mesmo após negar natureza de princípios à praticabilidade e não considerá-la um “fim

²⁸² ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume*. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005, pp. 281-282.

²⁸³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 86.

²⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 94.

²⁸⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 67.

²⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2008, p. 168.

²⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2008, pp. 162-163. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 162.

externo”, o autor pondera que: “Essa conclusão não seria alterada se a eficiência fosse entendida como um princípio material autônomo, já que os princípios, no sistema constitucionalmente adotado, não têm o condão de criar poder sobre fatos não descritos em regras de competência.”.

Um outro ponto da doutrina de ÁVILA que precisa ser abordado pode se relacionar com o ponto central deste trabalho e diz respeito à ponderação do princípio da capacidade contributiva com a praticabilidade, pois, segundo ele, como medida de comparação imposta constitucionalmente para a tributação, a capacidade contributiva não é objeto de um “princípio *prima facie*”, mas um princípio que ele chama de “pro tanto”²⁸⁸, que não pode ser “afastado” ou “superado” porque a Constituição de 1988 teria atribuído a ele uma “preferência”²⁸⁹.

Entretanto, ÁVILA admite que a busca pela medida individualizada da capacidade contributiva, “mediante a análise das particularidades das operações” concretamente praticadas, seja atenuada, afirmando que “essas particularidades podem deixar de ser analisadas se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas”.²⁹⁰

E como as padronizações são a exceção, ou seja, como “a justificativa para sua adoção é a suposta impossibilidade ou extrema onerosidade para se fiscalizar cada operação individual”, é enfatizado que “o critério da capacidade contributiva” *não* “pode ser abandonado ou simplesmente desconsiderado”²⁹¹. E este abandono ou esta desconsideração, segundo o próprio autor, não ocorrem na tributação padronizada:

“Na tributação não-orientada por uma causa simplificadora, privilegia-se a realização da igualdade individual por meio da valorização da capacidade concreta em cada caso. Na tributação padronizada, opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos. Mas, justamente porque são considerados os elementos presentes na maior parte desses casos, o parâmetro de referência continua sendo a relação

²⁸⁸ *Idem*, p. 87.

²⁸⁹ *Idem*, p. 87.

²⁹⁰ *Idem*, p. 88.

²⁹¹ *Idem*, p. 89.

com os fatos concretos. Isso significa que, em vez de meio de abandono do critério da capacidade contributiva objetiva, a padronização é instrumento da sua própria concretização na maioria dos casos.”²⁹²

A forma de encarar a questão neste trabalho será um pouco diversa. A praticabilidade, sob a forma de eficiência da administração tributária, é considerada princípio jurídico por alguns autores, como Ricardo Lobo TORRES²⁹³, Ives Gandra da Silva MARTINS²⁹⁴ e Hugo de Brito MACHADO²⁹⁵, mas como as obras desses autores são baseadas em premissas diversas da adotada neste trabalho, especialmente em relação à distinção entre princípios e regras, é preciso fazer algumas observações.

TORRES afirma que o princípio da eficiência é um “princípio de legitimação ou de justificação”, é formal, “cabendo-lhe equilibrar e harmonizar os outros princípios constitucionais da tributação e os próprios valores presentes no direito tributário, como a liberdade, a justiça e segurança jurídica”.²⁹⁶ Além da legitimação e justificação, o princípio da eficiência funciona como instrumento de aplicação de outros princípios e regras jurídicas, pelo que, na terminologia de ÁVILA²⁹⁷, pode ser chamado de postulado aplicativo.²⁹⁸ Pelo que o autor fala em uma “concepção ponderada de princípios e valores”.²⁹⁹

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (69-82) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 69.

²⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (25-49) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 29.

²⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 52.

²⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (69-82) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 69.

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 121 e ss.

²⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (69-82) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 70.

²⁹⁹ *Idem*, p. 71.

MARTINS, por sua vez, afirma que a eficiência sempre foi um princípio implícito ou decorrente dos demais princípios constitucionais³⁰⁰, e que a Administração precisa ser eficiente porque lida com recursos que são da sociedade, e não do governo.³⁰¹

Os três aspectos sob os quais se teria que olhar a eficiência administrativa seriam, segundo ele, a “capacidade dispenditiva do governo”, a justiça tributária, com a “exata detecção da capacidade contributiva”, aliada ao desenvolvimento econômico e social e, por último, “combate à sonegação, geradora de problemas de competitividade”.³⁰² (grifo nosso)

Por último, MACHADO, apesar de afirmar uma supremacia atualmente da idéia de um direito formado também por princípios e não mais só por regras, adota claramente aquela distinção baseada no grau de generalidade e abstração, afirmando que, aqueles (princípios) realizam a justiça; e estas (regras), a segurança jurídica em um ordenamento, além de serem “formas de expressão daqueles”, que por sua vez são “diretrizes para interpretação delas”.³⁰³ Assim, como se fala ainda em um objetivo fundamental do Estado de “propiciar a realização dos valores da sociedade”, poder-se-iam ver estes objetivos como princípios, ou seja, como realização de princípios constitucionais.³⁰⁴

A exposição mostra que, embora partindo de premissas e conceitos muito diversos, os autores chegam a conclusões muito próximas, que, por outro lado, também não são tão distantes daquela à qual chegou ÁVILA.

Há certo consenso de que a tributação conforme a capacidade contributiva manifestada em cada fato tributário concreto deve ser buscada em termos individuais, por meio de bases de cálculo que se aproximem ao máximo do valor exato ínsito em cada um desses fatos, dentro de certos limites. Princípio ou não, a praticabilidade da tributação e a garantia de uma aplicação eficaz da lei, à imensa maioria dos fatos ocorridos conforme a hipótese de incidência tributária, é algo a ser alcançado e pode justificar limitações àquela

³⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (25-49) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 29.

³⁰¹ *Idem*, p. 31.

³⁰² *Ibidem*.

³⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 50.

³⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*, (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 53.

busca maximizada pelo estado de coisas posto no direito fundamental. A questão passa a ser como determinar tais “limites”.

Partindo-se da premissa de que normas são comandos, que impõem deveres, distingue-se uma espécie delas que impõe deveres “*prima facie*” ao Estado, especialmente ao legislador. As realizações desses deveres são, na maioria, direitos fundamentais, garantidos constitucionalmente e, dentre eles, está um, *de ser tributado conforme a capacidade contributiva*.

Fugindo do sentido estrito atribuído à expressão regra em todo este trabalho, é possível afirmar que: *A tributação graduada pela capacidade contributiva é a regra e adoção de outros critérios de graduação é a exceção*. Semelhante é a posição de Carlos PALAO TABOADA, segundo quem:

“Pode-se dizer que a capacidade contributiva é uma especialização do princípio da igualdade no âmbito fiscal, análogo a outras especificações como o sexo, a raça ou a religião. Da mesma forma que esses critérios de discriminação estão excluídos – expressamente no artigo 14 CE – estão também, em princípio, em matéria tributária as distinções de tratamento não justificadas por diferenças de capacidade contributiva – qualquer outro critério de discriminação não é *prima facie* admissível.”³⁰⁵

Esse estado de coisas se realiza no plano dos direitos individuais por meio de bases de cálculo o mais precisas possível na valoração dos fatos tributários, e nele se divide a carga tributária conforme a capacidade contributiva *de cada um*. Aqui se tem o “fim” das normas fiscais.

Mas há normas tributárias com outros fins que, se diversos do primeiro, são chamados de extrafiscais, como a intervenção no domínio econômico e a simplificação do sistema para fazê-lo praticável. Externa ou interna, trata-se de finalidade que justifica uma intervenção naqueles direitos garantidos *individualmente* de forma *prima facie*.

³⁰⁵ Tradução livre de: “Puede decirse que la capacidad contributiva es una especificación del principio de igualdad em el ámbito fiscal, análogo a otras especificaciones como el sexo, la raza o la religión. De igual manera que estos criterios de discriminación están excluidos – expressamente em el artículo 14 CE – lo están también, em principio, em materia tributaria las diferencias de trato no justificadas por diferencias de capacidad contributiva-cualquier otro criterio de discriminación no ES *prima facie* admisible.” PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário*, (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 296.

Os limites a esta intervenção são postos por um modelo teórico decorrente da estrutura dos direitos fundamentais garantidos *prima facie*, por meio de princípios, como normas com “suporte fático amplo”, definido pela conjugação de um também amplo “âmbito de proteção” e a medida sobre ele interventiva, em outras palavras: o suporte fático (amplo) dos direitos fundamentais é resultado da ponderação entre seu âmbito de proteção (amplo) e a medida que nele intervém. Esse é o modelo da proporcionalidade, de que se falará no próximo capítulo.

CAPÍTULO 3

A PROPORCIONALIDADE

3.1 Origens e evolução teórica da noção de proporcionalidade

O amplo espectro de opiniões acerca das origens da proporcionalidade no direito ocidental torna impossíveis posições veementes em trabalhos como este que ora se apresenta, o que não impede seja feita alguma revisão bibliográfica, visando à própria contextualização do tema.

Paulo BONAVIDES refere-se ao “princípio da proporcionalidade” como “antiquíssimo”, que teria sido “redescoberto nos últimos duzentos anos” no direito administrativo, passando ao direito constitucional com a crise do positivismo jurídico e com colocação dos direitos fundamentais no “centro de gravidade da ordem jurídica”³⁰⁶, o que teria acontecido após as duas grandes guerras, passando o controle de proporcionalidade a ser a “expressão mesma do controle de constitucionalidade”.

Segundo Ricardo Aziz CRETTON, as origens da noção de proporcionalidade seriam, de certa forma, comuns às da razoabilidade, apontando na Europa ocidental as construções feitas na França a partir do século XIX, visando a definir limitações ao poder Administrativo. Só então é que seus desdobramentos se dariam na Alemanha no século XX, no seio da teoria dos direitos fundamentais, fortemente trabalhada no período pós-guerra.³⁰⁷

Ainda conforme o autor, desde os momentos iniciais, já haveria ligação da ideia de proporcionalidade com a proibição de excesso, especialmente no que se refere à adequação, como elemento da proporcionalidade³⁰⁸, o que parece ser também a opinião de Tercio Sampaio FERRAZ JÚNIOR³⁰⁹.

³⁰⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 398.

³⁰⁷ CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, pp. 57 e 58.

³⁰⁸ *Ibidem*.

³⁰⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional*. São Paulo: Manole, 2007, p. 46.

Esse autor também compartilha com CRETTON a opinião de que, além da proximidade de origem, o conteúdo é também muito ligado, mencionando existir um “amalgama” entre ambas as noções.³¹⁰

Hidemberg Alves da FROTA busca por uma “construção técnico-jurídica de mecanismos calibradores das decisões e procedimentos estatais, de modo que o profissional do Direito Público, mormente do Direito Administrativo, se torne menos dependente de concepções intuitivas do que seria o padrão de razoabilidade acolhido pela consciência jurídica do corpo social.”³¹¹ Assim a proporcionalidade se afastaria da razoabilidade com vistas à conjugação dos princípios jurídicos propiciando uma atuação estatal harmônica.

Chade REZEK NETO identifica no direito brasileiro quatro fases do “princípio” da proporcionalidade: como “princípio jurídico em sentido estrito”, ele protege os cidadãos contra o abuso, por ser “um princípio fundante do Estado Democrático de direito”; como “princípio jurídico no contexto do sistema secundário” seria uma “norma limitadora de toda atividade estatal”; por vincular todos os agentes públicos, caracterizar-se-ia como um “princípio genérico”; e, ao final, como “princípio implícito”, por não possuir menção expressa no texto constitucional.³¹²

Ensina Paulo BONAVIDES que a jurisprudência das cortes constitucionais europeias e dos órgãos comunitários europeus aplicam-no com frequência, buscando a doutrina “consolidá-lo como regra fundamental de apoio e proteção dos direitos fundamentais e de caracterização de um novo Estado de Direito, fazendo assim da proporcionalidade um princípio essencial da constituição.”³¹³

FROTA dá notícia de que a jurisprudência do Reino Unido é muito reticente ao modelo da proporcionalidade, chegando a firmar o entendimento de que “a intervenção judicial no âmbito da discricionariedade administrativa só se justifica em caso de ato administrativo tão desarrazoado que nenhuma autoridade de conduta razoável se disporia a

³¹⁰ *Idem*, pp. 37-46.

³¹¹ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem como da jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. XX.

³¹² REZEK NETO, Chade. *O princípio da proporcionalidade no estado democrático de direito*. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004, p. 46.

³¹³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 396.

adotá-lo.”³¹⁴ Entretanto, mesmo naquele país tal posição já sofre algum temperamento, quando direitos fundamentais são objeto de restrição por atos administrativos, sob o enfoque da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos, bem como da jurisprudência da Suprema Corte do Zimbábue, a partir do pensamento do ex-magistrado Anthony Gubbay, inglês radicado naquele país africano, que teria se destacado internacionalmente por sua independência jurisprudencial e produção acadêmica, especialmente encabeçando julgamentos que freavam a política de confisco estatal do ditador Robert Mugabe, o que teria, por sua vez, provocado a aposentadoria antecipada do julgador.³¹⁵

Chama-se atenção ao fato incomum de que o caso paradigmático da construção jurisprudencial do Zimbábue, capitaneada por Gubbay, tinha por objeto, no caso concreto, o exame de normas tributárias, cuja validade se questionava.³¹⁶

Para Willis Santiago GUERRA FILHO, sempre houve relutância por parte da doutrina quanto à aplicação da proporcionalidade fora do direito constitucional e administrativo³¹⁷, mas José Souto Maior BORGES lembra que o controle jurisdicional das restrições a direitos fundamentais é plenamente aplicável em matéria tributária³¹⁸

Apesar de incomum, o exame da validade de normas referentes a tributos já foi feito no Brasil com base em argumentos relacionados à proporcionalidade, ainda que, como a maioria, a identificando com a proibição de excesso e com a razoabilidade. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 551-1/RJ, em que se decidiram inconstitucionais multas

³¹⁴ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem como da jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. 11. Trata-se da chamada “Decisão *Wednesbury*”, citada também por Virgílio Afonso da Silva como primeira formulação da razoabilidade. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, pp. 26-27.

³¹⁵ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem como da jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. 13.

³¹⁶ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem como da jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. 14.

³¹⁷ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: George Salomão Leite (coordenador), *Dos princípios constitucionais*. (225-242). São Paulo: Método, 2008, p. 233.

³¹⁸ BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: Octavio Campos Fischer Coordenador, *Tributos e direitos fundamentais* (217/226). São Paulo: Dialética, 2004, p. 224.

previstas na Constituição do Estado do Rio de Janeiro, em patamares mínimos de duas e cinco vezes o valor do tributo, em casos de atraso no pagamento e sonegação, respectivamente.³¹⁹

Falava-se do efeito de confisco decorrente do valor daquelas multas, impostas como mínimas pela Constituição do Rio de Janeiro, ao legislador estadual. Na definição dos contornos desse efeito de confisco, é que se cogitou a falta de proporcionalidade e de razoabilidade das multas tributárias.³²⁰ Conquanto se reconheça o mérito desse julgado em frear os absurdos legislativos, não se pode deixar de registrar que a proibição do efeito de confisco foi posta constitucionalmente como *regra*, mesmo que por meio de termo de significação bastante indeterminada³²¹. Não se proíbe o confisco *ao máximo*, permitindo-se *algum* confisco se houver justificativas constitucionais para tanto, ao menos em matéria tributária. Por isso, em princípio, não parece ser a verificação do efeito de confisco o caso de aplicação da proporcionalidade.

Ademais, como se disse, esse julgado também é exemplo de identificação entre os conceitos de razoabilidade e proporcionalidade. O Ministro do Supremo Tribunal Federal Gilmar MENDES, além de talvez ter sido um dos primeiros no Brasil a vincular proporcionalidade e proibição de excesso, vê seu fundamento jurídico positivo na cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CR/88).³²²

A vinculação entre proporcionalidade e a garantia do devido processo legal, na opinião de MENDES, também pode ser vista em outros trabalhos dele, afirmando que o devido processo legal “não é o processo da lei, senão a Constituição não precisaria dizer aquilo que é obvio”.³²³ A origem histórica da cláusula, segundo o autor, estaria no direito

³¹⁹ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/Rio de Janeiro, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 14.2.2003.

³²⁰ Parece ter influenciado o exame das multas, sob a ótica que identifica razoabilidade e proporcionalidade, o fato de a representação processual do Governador do Rio de Janeiro, como proponente da ADI, ser o Procurador do Estado Ricardo Aziz Cretton, já mencionado, que é um dos autores que identifica os exames de razoabilidade e proporcionalidade e os classifica como objeto de um princípio. CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

³²¹ Sobre a negação de conceitos indeterminados e conceitos de termos indeterminados, ver: GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a aplicação/interpretação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 238-244.

³²² MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: *Repertório IOB de jurisprudência*, nº23/94, dez./94, p. 469. Ver também o voto do Ministro no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 551-RJ.

³²³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 60.

norte-americano, ligada à proteção contra a falta de razoabilidade de normas³²⁴, afirmando-se também que o princípio da proporcionalidade é instrumento de inibição e neutralização dos abusos cometidos pelos órgãos legislativos e regulamentares.³²⁵

Conforme Luís Roberto BARROSO e Ana Paula de BARCELLOS, “o princípio, referido na jurisprudência como da proporcionalidade ou razoabilidade, é por vezes utilizado como um parâmetro de justiça – e, nesses casos, assume uma dimensão material -, porém, mais comumente, desempenha papel instrumental na interpretação de outras normas”, fazendo tal princípio “parte do processo intelectual lógico de aplicação de outras normas”, auxiliando o “processo de ponderação de medida”, de forma a se interpretar o princípio da isonomia “de acordo com a razoabilidade”.³²⁶

No caso, os autores exemplificam essa interpretação da isonomia, conforme a razoabilidade, com o caso da exigência de idade mínima para se prestar determinado concurso público³²⁷, confundindo o exame de critérios de igualdade em si com a ponderação de princípios, o que não tem nenhuma relação necessária. É possível verificar a constitucionalidade de certas discriminações pelos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, mas isso também pode ser feito em face de uma *regra* constitucional, que vede o uso de certa medida de comparação, como “dever definitivo”³²⁸. Entretanto, é preciso reconhecer que os autores são coerentes com suas premissas, pois adotam uma noção bastante ampla de ponderação, aplicável, inclusive, às regras, aderindo, assim, à teoria de Humberto ÁVILA³²⁹.

De qualquer forma, a ponderação não se resume à isonomia, havendo casos em que o teste de proporcionalidade deve ser usado, mesmo se não estiver a isonomia afetada nem formal nem materialmente.

³²⁴ *Ibidem*.

³²⁵ *Idem*, pp. 64-65.

³²⁶ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*, (61-88). São Paulo: Método, 2008, pp. 85-86.

³²⁷ *Ibidem*.

³²⁸ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coordenador), *Dos princípios constitucionais*, (61-88). São Paulo: Método, 2008, p. 72.

³²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2008, pp. 52-57. Em sentido contrário: SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 56-62.

Em tese de doutorado, Ricardo KRAKOWIAK menciona a Magna Carta inglesa de 1215 como origem da cláusula do devido processo legal, apesar de essa expressão só ter sido usada em lei do Parlamento inglês de 1354, sendo bem depois empregada pela Suprema Corte norte-americana. Não obstante, o autor assevera que até então o devido processo legal era instituto restrito ao seu aspecto processual.³³⁰

Por sua vez, GUERRA FILHO sustenta que a vinculação entre o princípio da proporcionalidade e o processo tem grande apoio jurisprudencial e doutrinário, tendo-se aquele como princípio “incrustado naquele no qual se assentariam as diversas garantias processuais, de índole constitucional, a saber, o princípio do devido processo legal”.³³¹

Conquanto haja doutrina e jurisprudência nesse sentido, há quem sustente não haver relação entre o histórico ato de 1215 e a razoabilidade, muito menos a proporcionalidade. Essa a lição de Virgílio Afonso da SILVA que, não só faz contextualização histórica bem distinta da própria proporcionalidade, como afirma uma das premissas deste trabalho, de que *a norma da razoabilidade se distancia, e muito, segundo as concepções aqui adotadas, da norma da proporcionalidade*:

“É comum, em trabalhos sobre a regra da proporcionalidade, que se identifique sua origem remota já na *Magna Carta* de 1215. Este documento seria a fonte primeira do princípio da razoabilidade e, portanto, também da proporcionalidade. Essa identificação histórica é, por diversas razões, equivocada. Em primeiro lugar, visto que ambos os conceitos – razoabilidade e proporcionalidade – não se confundem, não há que se falar em proporcionalidade na Magna Carta de 1215. Além disso, é de se questionar até mesmo a afirmação de que a regra da razoabilidade tenha origem nesse documento. Como bem salienta Willis Santiago Guerra Filho, na Inglaterra fala-se em princípio da *irrazoabilidade* e não em princípio da razoabilidade. E a origem concreta do princípio da irrazoabilidade, na forma como aplicada na Inglaterra, não se encontra no longínquo ano de 1215, nem em nenhum

³³⁰ KRAKOWIAK, Ricardo. *O princípio da proporcionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar*. Tese de doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005, pp. 45 e 46.

³³¹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. (225-242): São Paulo, Método, 2008, p. 237.

outro documento legislativo posterior, mas em decisão judicial proferida em 1948. E este teste de irrazoabilidade, conhecido também como *teste Wednesbury*, implica tão-somente rejeitar atos que sejam *excepcionalmente* irrazoáveis. Na fórmula clássica da decisão *Wednesbury*: ‘se uma decisão (...) é de forma tão irrazoável, que nenhuma autoridade razoável a tomaria, então pode a corte intervir’. Percebe-se, portanto, que o teste sobre a irrazoabilidade é muito menos intenso do que os testes que a regra da proporcionalidade exige, destinando-se meramente a afastar atos absurdamente irrazoáveis.”³³²

Afonso da SILVA explica, porém, ser o conteúdo da norma da proporcionalidade mais amplo que a simples proibição de excesso, incluindo-se também aí a “proibição de insuficiência”.³³³ Essa amplitude, por sua vez, é veementemente criticada por Leonardo MARTINS³³⁴; entretanto, vale observar que as críticas feitas por ele são consequência da não aceitação de uma das premissas mais básicas adotadas por Afonso da SILVA, que é a distinção entre princípios e regras, já exposta no começo deste trabalho.

Ainda que não se possa negar coerência a MARTINS, algumas de suas críticas à teoria dos princípios têm forte relação com o modelo de proporcionalidade a ser proposto aqui e precisam, por isso, ser abordadas, mesmo que muito superficialmente.

Aderindo expressamente a uma crítica feita por Ralf POSCHER à teoria dos princípios que os distingue estruturalmente das regras, Leonardo MARTINS afirma precisar aprofundá-la “em face da recepção da teoria principiológica pela doutrina e pela jurisprudência constitucional brasileiras”.³³⁵

Após abordar a distinção entre princípios e regras proposta por ALEXY, bem como a decorrente aplicação daqueles pelo modelo da proporcionalidade, MARTINS busca a

³³² SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, p. 29.

³³³ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, pp. 26-27.

³³⁴ MARTINS, Leonardo. A distinção entre regras e princípios e seus problemas epistemológicos, metodológicos e teórico jurídicos. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. (327-350). São Paulo: Método, 2008, p. 336.

³³⁵ MARTINS, Leonardo. A distinção entre regras e princípios e seus problemas epistemológicos, metodológicos e teórico jurídicos. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. (327-350). São Paulo: Método, 2008, p. 328.

gênese histórica da distinção em pauta, começando pela narrativa de uma crise vivida pela metodologia do direito, cujo estopim teria sido a crítica ao positivismo jurídico, iniciada pelos embates na Alemanha entre o positivismo e jus-naturalismo, segundo ele, “havido no imediato pós-guerra, mais precisamente, no final dos anos 40 e nos primeiros anos da BRD (República Federal da Alemanha)³³⁶ fundada em maio de 1949”.³³⁷

Como uma proposta de solução do embate de ideias, MARTINS cita RADBRUCH, cujo pensamento fora condensado na chamada “fórmula de Radbruch”, de relativização de regras jurídicas em casos extremos.³³⁸ Uma das premissas mais importantes da teoria de ALEXY seria o caráter e estrutura de princípios que têm as normas de direitos fundamentais³³⁹, daí começar sua crítica por este ponto.

Esses princípios poderiam ser formais ou materiais, sendo estes os “bens jurídicos tutelados” pelo ordenamento; contudo ambos deveriam ser otimizados. E, para Leonardo MARTINS, “toda abertura e necessário risco nela envolvido residem neste aspecto da igualdade apriorística dos princípios que implica ausência de parâmetros abstratos para aplicação da norma”, além de se poder reunir toda dogmática de interpretação e aplicação do direito em uma “fórmula de ponderação”, segundo ele, “tradicionalmente considerado um método aberto às mais variadas argumentações racionais”.³⁴⁰

Ele ainda acrescenta, em tom de crítica, que “o papel de uma dogmática, que parte desta teoria, é o de criar figuras que nasçam junto a uma casuística ilimitada. Metodologicamente falando, despede-se do método lógico-dedutivo puro próprio da tradição continental europeia e aproxima-se muito do método indutivo próprio da tradição jurídica da *common Law*”.³⁴¹

Ainda sobre a distinção, MARTINS afirma que apesar de ALEXY ter admitido um “caráter duplo” dos direitos fundamentais como princípios e regras, seus seguidores resumem

³³⁶ Tradução de “Bundesrepublik Deutschland”.

³³⁷ MARTINS, Leonardo. A distinção entre regras e princípios e seus problemas epistemológicos, metodológicos e teórico jurídicos. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. (327-350). São Paulo: Método, 2008, p.331.

³³⁸ *Idem*, p. 332.

³³⁹ *Idem*, p. 333.

³⁴⁰ *Ibidem*.

³⁴¹ *Idem*, p. 334.

esta espécie de direitos a princípios, sendo as regras apenas “critérios de solução de colisão como o critério da proporcionalidade”.³⁴²

Não se pode deixar de observar de plano que o fato de os trabalhos elaborados *a partir* do pensamento de ALEXY (especialmente, a teoria dos direitos fundamentais) focarem mais o caráter de princípio das normas de direitos fundamentais, não implica, de forma alguma, que se negue a existência de regras de direitos fundamentais, como é o caso da própria capacidade contributiva, objeto de dois direitos fundamentais, uma regra e um princípio. Por outro lado, ainda que se o fizesse (o que se admite só por hipótese), isso não poderia trazer implicações à teoria de ALEXY (da qual eles apenas teriam partido), numa espécie de *confusão entre autores*.

Ademais, a igualdade hierárquica no plano abstrato dos princípios, à qual MARTINS relaciona uma “extrema abertura”, é pressuposto teórico que objetiva exatamente impor um enorme ônus argumentativo ao aplicador do direito nos casos difíceis, impedindo que valores pessoais ou de um grupo definam, por exemplo, se direito à intimidade é mais ou menos importante que a liberdade de imprensa, se a eficaz aplicação do direito penal é mais ou menos importante que garantias processuais, se o direito de propriedade é mais ou menos importante que a proteção ambiental, ou, ao final, se a tributação conforme as condições de cada indivíduo (direito fundamental) é mais ou menos importante que a aplicação geral e eficaz da lei tributária (interesse coletivo).

Essa falta de hierarquia abstrata entre os princípios constitucionais, de que fala MARTINS, parece ter sido acatada no Brasil por Luís Roberto BARROSO, segundo o qual “a prevalência de um sobre o outro não pode ser determinada em abstrato; somente à luz dos elementos do caso concreto será possível atribuir maior importância a um do que a outro”.³⁴³

Ainda que não expressamente, esta parece ser a opinião de Ana Paula de BARCELLOS, ao escrever com BARROSO, afirmando os autores que a necessidade de

³⁴² *Idem*, p. 334.

³⁴³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

ponderação surge da impossibilidade de se desconsiderar uma norma por força de outra, estando ambas no plano constitucional, com valores contrapostos.³⁴⁴

Gilmar Ferreira MENDES até admite alguma hierarquização abstrata entre princípios, mas muito excepcionalmente. Segundo ele, embora não se possa negar a existência de direitos fundamentais de diferentes *pesos* na ordem constitucional, uma hierarquização rígida desnaturaria os direitos fundamentais fundados na premissa da constituição como “complexo normativo unitário e harmônico”. Com base nisso, Gilmar MENDES afirma ser possível tal hierarquização, apenas “em casos especialíssimos”³⁴⁵, o que, entretanto, não faz muito sentido, pois parece haver certa contradição em se afirmar que não há hierarquia generalizada, mas *alguma hierarquia* em casos especialíssimos, até porque o autor admite que essa mesma hierarquia rompe com a lógica dos direitos fundamentais baseados na premissa de um sistema “harmônico e unitário”.

Segundo Gustavo ZAGREBELSKY, a inexistência de caráter absoluto em qualquer princípio é que permite que eles não sejam “inimigos uns dos outros”, podendo conciliar-se reciprocamente nos casos práticos.³⁴⁶

Talvez retrate melhor a realidade dos direitos admitir-se que, ao menos abstratamente, a constituição não é não um complexo harmônico e unitário³⁴⁷, pelo simples fato de ser democrática, *com garantia de proteção de minorias*, com normas expressas que impõem estados da coisas manifestamente contrários uns aos outros, pelo menos, “em princípio”.

Quiçá parte do problema esteja em tentar conciliar as atuais cartas constitucionais, plurais, abertas, com direitos fundamentais colidentes por natureza, “em princípio”, com modelos de interpretação e aplicação do Direito construídos ao tempo em que esse era um conjunto de regras aplicáveis pela lógica da subsunção, com previsão de hipóteses e atribuição de consequências a elas. Talvez descreva e explique melhor os modelos constitucionais atuais assumir-se que, ao menos no plano abstrato e estritamente normativo, não há unidade nem

³⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coord.). *Dos princípios constitucionais*, (61-88). São Paulo: Método, 2008, p. 73.

³⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 80.

³⁴⁶ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 171.

³⁴⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: Virgílio Afonso da Silva (Org.), *Interpretação constitucional* (115/143). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 135.

harmonia, devendo ser buscadas diante de casos concretos, ainda que hipotéticos, como se faz no plano doutrinário e acadêmico.

Quem sabe, boa parte daqueles que, como MENDES, afirmam a existência de hierarquia entre direitos fundamentais, em casos especialíssimos, façam-no tendo em mente, por exemplo, o direito à vida, como posição jurídica abstratamente superior às demais, com receio de que uma falta de hierarquia aliada a uma “teoria externa” possa fragilizar direitos como tal.

Parece equivocada tal visão do problema, já que o objetivo maior da teoria dos direitos fundamentais, construída a partir da teoria dos princípios, da qual decorre o dever de proporcionalidade, é exatamente impor um ônus argumentativo intenso à intervenção sobre *qualquer* direito fundamental, impedindo que se possam camuflar restrições sob o rótulo de decorrência de limites internos, “imanescentes”.³⁴⁸

Não há nenhuma fragilidade em considerar o direito à vida no mesmo plano de hierarquia de qualquer outro direito fundamental, posto que tal posição, será, por óbvio, *prima facie*, ou seja, no plano abstrato, não sendo muito difícil imaginar que, na decisão sobre o dever definitivo em cada caso, não conseguirá o aplicador se desincumbir do ônus argumentativo de fundamentar uma intervenção sobre direito à vida, demonstrando sua adequação e sua necessidade, tampouco sua proporcionalidade em sentido estrito, a não ser que já se esteja em momento de crise moral e social aguda.

Nesses casos, em que se chegue a esse ponto, também é forçoso reconhecer que não haverá regra absolutamente desprovida de exceções que garanta o direito à vida. No momento em que os órgãos do Estado puderem atuar supostamente fundamentando restrições ao direito à vida em alguma adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, o direito não servirá mais de nada, nem com princípios nem com regras, hierarquizados ou não. O problema será social e não mais jurídico.

É importante a ressalva de que essas premissas relacionadas à teoria dos princípios e à ponderação inerente à proporcionalidade não visam a um judicialismo exacerbado, que enfraqueça as regras. Essas são a *regra*; e seu afastamento a exceção, como adverte BARROSO:

³⁴⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 94-99, 130-132, 166-167.

“Nessa avaliação, o magistrado deve ter o cuidado de não invalidar escolhas administrativas situadas no espectro do aceitável, impondo seus próprios juízos de conveniência e oportunidade. Não cabe ao judiciário impor a realização das *melhores* políticas, em sua própria visão, mas tão-somente o bloqueio de opções que sejam manifestamente incompatíveis com a ordem constitucional. O princípio também funciona como critério de ponderação entre proposições constitucionais que estabeleçam tensões entre si ou que entrem em rota de colisão.” (Grifo no original)³⁴⁹

Sabe-se que há defensores de uma prevalência hierárquica dos princípios sobre as regras, como Willis Santiago GUERRA FILHO. Mas, curiosamente, segundo ele, não há princípio absoluto, de modo que todos podem ser restringidos, o que importaria a necessidade de aplicação do “princípio da proporcionalidade” e o caracterizaria como “‘princípio dos princípios’, verdadeiro *principium* ordenador do Direito”³⁵⁰, (o que não se imagina o que pode ser).

Não será a posição adotada neste trabalho, estando duas normas no plano constitucional e tendo elas estruturas diversas, de regra e de princípio, aquela tende a prevalecer; pois por meio da regra o constituinte não deixou espaço aberto a ponderações, ele descreveu de forma definitiva um dever, ele próprio já “ponderou” os princípios colidentes em relação àquela regra e já “decidiu”. Na colisão entre os princípios da liberdade de expressão e da dignidade humana, o constituinte de 1988 parece tê-los ponderado, proscrevendo “definitivamente” o racismo por meio de regra que obrigou sua criminalização. Segundo Humberto ÁVILA, as regras têm maior potencial de decisão que os princípios³⁵¹, pois o constituinte, ao positivá-las em vez de princípios, “pela técnica de normatização que utilizou”, queria-as menos flexíveis.³⁵²

³⁴⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 261.

³⁵⁰ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: George Salomão Leite (coordenador), *Dos princípios constitucionais*. (225-242): São Paulo, Método, 2008, pp. 228-229.

³⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2008, pp. 80, 83-84.

³⁵² *Idem*, p. 86.

Ainda que a colisão se dê entre um princípio constitucional e uma regra legal, se esta fomentar um outro princípio constitucional, terá alguma prevalência sobre o princípio colidente, seja pelo mesmo motivo posto por ÁVILA acima, seja em função de se considerar que o legislador, que detém maior legitimidade democrática, já efetuou alguma ponderação ao, por meio da regra, intervir sobre um princípio em favor de outro, o que é fundamentado por Virgílio Afonso da SILVA, com base em um princípio formal, “da competência decisória do legislador”, impondo que as decisões do deste “devem ser respeitadas na maior medida possível”³⁵³. Assim:

“Princípios formais não são normas de conduta, mas *normas de validade*. A característica fundamental desses princípios é, por isso, o fato de que eles fornecem razões para obediência a uma norma, independente do conteúdo desta última.”³⁵⁴

Referido princípio formal deve ser aplicado em casos de dúvida, acerca da proporcionalidade da medida legislativa, ou seja, ele será o “fiel da balança” quando suspeitar-se de uma violação ao dever de proporcionalidade, mas isto não for evidente.

Ao contrário, no caso de evidências de falta de proporcionalidade da medida, sua invalidação é inafastável, pois como ensina ALEXY, “o que os direitos fundamentais exigem está subtraído às decisões do parlamento.”³⁵⁵. Destarte, é preciso lembrar que os direitos fundamentais, quando garantidos por princípios, só podem ser objeto de intervenção por forte justificativa, que mostre ser isto realmente necessário. E os critérios de tal “real necessidade” são em boa parte definidos pela Constituição, ao garantir de maneira ampla várias posições jurídicas naturalmente colidentes.

É a posição adotada também por Marcelo Martins ALTOÉ, para quem qualquer restrição a um direito fundamental precisa ser constitucionalmente justificada. A restrição é

³⁵³ SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 148-149.

³⁵⁴ *Idem*, p. 148.

³⁵⁵ ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução brasileira de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, P. 11.

possível em razão do caráter *prima facie* do conteúdo dos direitos fundamentais, que não tem conteúdo essencial absoluto.³⁵⁶

Isto leva a outro ponto da crítica de Leonardo MARTINS, na parte que se refere a uma crise metodológica positivista como causa do início da elaboração teórica do modelo de proporcionalidade. Não se pode confundir crise metodológica com mudança do Direito em si, a crise foi dos regimes jurídicos, que se percebeu não serem suficientes para, somente por meio de regras hipotético-condicionais, garantir direitos fundamentais.

A proporcionalidade é decorrência da estrutura das normas que passaram a ser atribuídas aos dispositivos das constituições promulgadas após as duas guerras mundiais. A crise de método foi mera consequência da crise do Estado e do Direito, que se modificaram estruturalmente e é óbvio que era preciso mudar a sua forma de aplicação.³⁵⁷

Neste sentido a posição de Ana Paula de BARCELLOS, lembrando fatores históricos e sociológicos, como o “aprofundamento da complexidade das relações humanas” e a “crescente pluralidade existente dentro das sociedades”.³⁵⁸ Segundo ela, o “retorno do direito aos valores”³⁵⁹ e a “ampliação do espaço no qual a interpretação jurídica e o intérprete estão autorizados a transitar”³⁶⁰ são processos resultantes de produtos históricos:

“Após a Segunda Guerra Mundial, e uma vez que o significado da barbárie nazista pôde ser apreendido pelo pensamento jurídico, o positivismo exclusivamente formal e normativista, que já se encontrava em crise, deixou de ser considerado uma forma adequada de compreender o direito. A teoria jurídica voltou-se então para os valores, reaproximou-se da moral e tem procurado desenvolver formas e técnicas capazes de lidar com esses elementos ideais, muitas vezes introduzidos no direito positivo sob a forma de princípios.”³⁶¹

³⁵⁶ ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais*. São Paulo: RT, 2009, p. 90. – (Série temas fundamentais de direito; v. 9 / coordenadores José Roberto dos Santos Bedaque, José Rogério Cruz e Tucci).

³⁵⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 398-399.

³⁵⁸ BARCELLOS, Ana Paula. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio da Janeiro: Renovar, 2005, p. 7.

³⁵⁹ *Idem*, p. 8.

³⁶⁰ *Idem*, p. 9.

³⁶¹ BARCELLOS, Ana Paula. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio da Janeiro: Renovar, 2005, pp. 8-9.

A crise do positivismo a que se refere BARCELLOS, porém, não é a *causa em si* da nova forma de interpretação do direito. Apesar de ser também consequência da tragédia nacional-socialista, o é de forma mediata, pois “é possível identificar *no próprio sistema jurídico causas imediatas* para essa ampliação do espaço próprio da interpretação jurídica, tanto no nível constitucional, como na esfera infraconstitucional”.³⁶² (grifo nosso)

O direito positivo mudou após as duas grandes guerras, a crise é mais do Direito que de sua metodologia. As constituições mudaram, tornando-se “generosas na referência a elementos valorativos de conteúdo bastante vago (como justiça social e dignidade humana), cuja definição detalhada – a ser aferida pelo intérprete, pode variar em certa medida no tempo, no espaço e em função das circunstâncias do caso concreto”.³⁶³ A partir desses novos documentos constitucionais, buscaram-se, atingiram-se de certo modo, e continuam-se buscando “sociedades plurais, em vários níveis”, pois eles “consagram valores, opções e interesses políticos diversos e direitos que, em vários de seus desenvolvimentos, poderão se chocar reciprocamente”.³⁶⁴

Diante dessa alteração do direito positivo em si, após uma crise *dele mesmo* como sistema de normas, passando a ter normas estruturalmente distintas, é óbvio que estas exigiriam “técnicas próprias”, “a fim de preservar cada uma das disposições envolvidas”.³⁶⁵

Da mesma forma, também não tem procedência a crítica feita por MARTINS sob o argumento de que a ponderação inerente ao modelo da proporcionalidade joga contra a democracia³⁶⁶. Como “conclusão intermediária” de sua crítica, Leonardo MARTINS afirma não restarem dúvidas acerca das consequências da teoria de ALEXY “para a tradicional norma constitucional que prescreve a ‘separação de poderes’”, o que seria, segundo ele, um problema em face da teoria da democracia (representativa).³⁶⁷ Não parece, contudo, haver acerto ou erro, mas apenas premissas diversas acerca de democracia. Leonardo MARTINS parece trabalhar com um conceito estanque de democracia, como simples vontade majoritária, expressa pelos

³⁶² *Idem*, p. 9.

³⁶³ BARCELLOS, Ana Paula. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 10.

³⁶⁴ *Idem*.

³⁶⁵ *Idem*, p. 11.

³⁶⁶ MARTINS, Leonardo. A distinção entre regras e princípios e seus problemas epistemológicos, metodológicos e teórico jurídicos. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. (327-350). São Paulo: Método, 2008, p. 337.

³⁶⁷ *Ibidem*.

órgãos de representação³⁶⁸, sem considerar que há constituições com diversos temperamentos a esse modelo, especialmente as que preveem controle de constitucionalidade das leis por um órgão não legislativo, inclusive no plano abstrato, como caso do Brasil e da Alemanha mesmo.

A partir do conceito de democracia que MARTINS parece esposar, o direito não precisaria ter qualquer “pretensão de correção”³⁶⁹, não fazendo ela parte do seu conceito nem sendo condição de sua validade como tal, devendo simplesmente ser preservada a separação de poderes e a vontade de maioria, ainda que esta seja ver queimada em uma fogueira uma determinada minoria. Ademais, restringir o princípio da separação de poderes, como qualquer princípio, não implica necessariamente sua violação³⁷⁰, cuja verificação dar-se-á pelo próprio teste de proporcionalidade.

3.1.1 A exclusão da proporcionalidade da classe dos princípios

Distinguir princípios e regras para muitos implica incluir a proporcionalidade entre aqueles. Assim é que Helenilson Cunha PONTES afirma ser a proporcionalidade um princípio, “fundante do Estado Democrático de Direito”, eis que sendo o poder exercido pelo Estado titularizado pelo povo e dele emanado, esse deve ser exercido com vistas à “máxima satisfação dos interesses individuais protegidos constitucionalmente”.³⁷¹

Para ele, trata-se, ainda, de instrumento de proteção contra o arbítrio estatal, determinando que o exercício de competências legislativas e executivas se faça por medidas que nunca condicionem desproporcionalmente o exercício dos direitos fundamentais.³⁷²

Para Luís Roberto BARROSO, o que se tem é um único princípio que pode ser chamado de “princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade”, o que ocorre em função de ele ser produto da “conjugação de ideias vindas de dois sistemas diversos”, a razoabilidade do direito constitucional norte-americano e a proporcionalidade do direito administrativo alemão.³⁷³

³⁶⁸ Tese semelhante foi aprofundada por Jeremy Waldron em *a dignidade da legislação*, tradução brasileira de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003, pp. 7- 42.

³⁶⁹ ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Tradução brasileira de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, pp. 228-97.

³⁷⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 399.

³⁷¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 40.

³⁷² *Ibidem*.

³⁷³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 255-257.

“Sem embargo da origem e do desenvolvimento diversos, um e outro abrigam os mesmos valores subjacentes: racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos. Por esta razão, razoabilidade e proporcionalidade são preceitos próximos o suficiente para serem intercambiáveis, não havendo maior proveito metodológico ou prático na distinção.”³⁷⁴

Em tal sentido, trata-se de um princípio consistente em um “mecanismo para controlar a discricionariedade legislativa e administrativa”, com inegável subjetivismo, sendo “razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia” (grifo no original)³⁷⁵. Realmente, da forma exposta, o subjetivismo é forte a ponto de se questionar sua conformidade com o Estado de Direito. Por isso, não é essa a premissa adotada.

BARROSO fala que as regras de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito são elementos da “razoabilidade interna”, em cuja seara ele inclui ainda uma “razoabilidade técnica”, além de afirmar um uso “diverso” da proporcionalidade “como instrumento de ponderação entre valores constitucionais contrapostos, aí incluídas as colisões de direitos fundamentais e as colisões entre estes e interesses coletivos”.³⁷⁶

Para HUMBERTO ÁVILA, o tema da proporcionalidade foi pela primeira vez estudado e aplicado no âmbito do direito alemão,³⁷⁷ e o referido controle vem sendo aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, ao menos nominalmente, como nos julgamentos do *Habeas Corpus* nº 76060-SC (Relator Ministro Sepúlveda Pertence), no Recurso Extraordinário nº 211043 (Relator Ministro Marco Aurélio Melo), no *Habeas Corpus* nº 75889-MT (Relator Ministro Marco Aurélio Melo, Relator para o Acórdão Ministro Maurício Corrêa), dentre outros.

O uso mais nominal e pouco sistematizado da proporcionalidade pelo Supremo Tribunal Federal foi observado por Virgílio Afonso da SILVA, como reforçador da identidade

³⁷⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 258.

³⁷⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 258.

³⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 260.

³⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215. Rio de Janeiro: Renovar e FGV, (151-179), jan./mar., 1999, p. 153.

entre razoabilidade e proporcionalidade³⁷⁸, enfaticamente criticada por ele³⁷⁹ e por ÁVILA³⁸⁰, além de frequentemente ser “um mero recurso a um *topos*, com caráter meramente retórico, e não sistemático”³⁸¹.

Em vez de tornar inviável a aplicação da proporcionalidade no direito brasileiro, essa observação apenas reforça a necessidade de se buscar sistematizá-la, objetivando uma interpretação/aplicação do Direito (aqui, especificamente em temas tributários) mais racional e menos retórica.

Por outro lado, da mesma forma como Afonso da SILVA analisa casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal descrevendo como se dá, segundo sua doutrina, a aplicação da proporcionalidade, pretende-se aqui encarar o caso de normas tributárias que devem, por envolver intervenções a direitos fundamentais, ter sua proporcionalidade examinada.

Para tanto, é necessário precisar um pouco mais as noções de proporcionalidade, especialmente agora, no que se refere à sua inserção na teoria geral do direito, na teoria dos direitos fundamentais, sua estrutura lógica de norma (jurídica ou não, a depender do próprio conceito de direito), bem como seu fundamento no próprio Direito positivo.

Não se enquadra no objeto deste trabalho analisar se a razoabilidade é uma norma com a mesma estrutura da proporcionalidade, sendo ambas postulados aplicativos normativos ou se ela não é objeto de norma nenhuma, não passando de um “*topos* argumentativo”. Ela só não se confunde com a proporcionalidade.

Além de não se identificarem a razoabilidade e a proporcionalidade, esta não será aqui descrita como espécie de princípio. É necessário ficar claro: não se está pretendendo afirmar o erro da expressão “princípio da proporcionalidade”, mas sim que ela é incompatível com as premissas conceituais adotadas neste trabalho.

É preciso frisar também que a proporcionalidade, como concebida neste trabalho, não é de forma alguma conteúdo de um princípio, porque os princípios se diferenciam das

³⁷⁸ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, p. 31.

³⁷⁹ *Idem*, p. 23.

³⁸⁰ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215. Rio de Janeiro: Renovar e FGV, (151-179), jan./mar., 1999, pp. 173-175.

³⁸¹ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, p. 31.

regras por estabelecerem deveres *prima facie* e não deveres definitivos e, conseqüentemente, sua interpretação/aplicação se dá por meio de ponderação no lugar de subsunção, e se o instrumento formal daquele raciocínio é a proporcionalidade, ela não pode com os princípios se confundir.

Isto seria uma incoerência semelhante a se classificar a subsunção como regra. Em outras palavras, afirmar que a *proporcionalidade* é conteúdo deôntico de um *princípio*, permitiria paralelamente afirmar-se que há uma *regra* jurídica prescrevendo a *subsunção*.

O raciocínio subsuntivo e o de ponderação (que se opera por meio da proporcionalidade) são *formas* de construção do conteúdo, este sim substancial, de regras e princípios. Mas isso não permite afirmar a proporcionalidade como objeto de um princípio formal, por ela não apresentar características “principiológicas” essenciais, como a realização em diversos graus, o potencial de colisão com outros princípios ou prescrição direta de estados ideais de coisas em vez de condutas. *A proporcionalidade não tem nenhuma dessas características.*

Por outro lado, admitir-se a proporcionalidade como princípio implicaria conviver com a possibilidade de ponderação dela com outros princípios, assim, a proporcionalidade poderia ser restringida em função de um princípio constitucional, o que é incompatível com as premissas deste trabalho. Ademais, se ela é método, ao ponderar-se próprio método, haveria um outro para fazê-lo?

Se a proporcionalidade é instrumento de aplicação de princípios, ela não pode ser ao mesmo tempo objeto desta ponderação. Ela não colide com nada, porém permite a solução da colisão inerente aos princípios. Ela é simplesmente aplicada ou não é, o que leva a uma outra discussão a respeito da sua natureza normativa.

3.2 A proporcionalidade como regra ou como postulado aplicativo normativo

A vinculação entre proporcionalidade e direitos fundamentais é enfatizada por Paulo BONAVIDES, descrevendo-o como “critério das limitações à liberdade individual”³⁸². E, embora admita seu conteúdo formal ao falar não ser “um direito de liberdade, mas um direito que protege a liberdade”³⁸³, o autor não se preocupa em definir a “natureza normativa”

³⁸² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 395.

³⁸³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 401.

da proporcionalidade. Ele se refere constantemente a um “princípio”.³⁸⁴ Entretanto, o autor também insere a proporcionalidade em uma classe dos “princípios cardeais”.³⁸⁵ Em outro momento, fala em uma busca por sua consolidação como “regra fundamental”.³⁸⁶ Mas também comenta os efeitos da “regra da proporcionalidade”.³⁸⁷ E ainda registra a sua consagração como “máxima ou princípio constitucional”.³⁸⁸

Chade REZEK NETO afirma a necessidade de se esclarecer ao máximo possível a relação entre direitos fundamentais e o “princípio” da proporcionalidade. Este teria “assento normativo no contexto onde estão inseridos os direitos fundamentais”, com vistas à “eficácia e otimização de todos os direitos fundamentais concorrentes”. Ele implicaria verificar-se não só a compatibilidade de restrições a direitos fundamentais com a Constituição, mas também com ele mesmo – “princípio da proporcionalidade”.³⁸⁹

Assim, admitindo as dificuldades terminológicas, BONAVIDES faz uma rica exposição histórica da terminologia referente ao tema, mostrando não existir uniformidade nem mesmo em torno da própria expressão “proporcionalidade”, narrando que na Alemanha usa-se igualmente “proporcionalidade” (*Verhältnismässigkeit*) e “proibição de excesso” (*Übermasssverbot*),³⁹⁰ mas que a primeira abordagem do tema teria se dado em 1955, sob a forma de um “preceito da necessidade” (*Grundsatz de Erforderlichkeit*)³⁹¹.

Percebendo-se a diminuta amplitude da noção de necessidade, ter-se-ia passado a falar pela primeira vez lá de “proporcionalidade em sentido estrito”, sem plena consciência, entretanto, de que a necessidade seria uma parte desta noção.³⁹² E em 1961, na obra de Lerche, segundo BONAVIDES, ter-se-ia então operado a distinção entre dois princípios, um da proporcionalidade outro da necessidade, sendo ambos tratados conjuntamente como “proibição de excesso”.³⁹³ O autor narra, ainda, que:

³⁸⁴ Veja-se o próprio título do capítulo 12 da 22.^a edição do seu *Curso*, além de quase todas as páginas deste capítulo.

³⁸⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 395.

³⁸⁶ *Idem*, p. 396.

³⁸⁷ *Idem*, p. 399.

³⁸⁸ *Idem*, p. 400.

³⁸⁹ REZEK NETO, Chade. *O princípio da proporcionalidade no estado democrático de direito*. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004, p. 47.

³⁹⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 403.

³⁹¹ *Idem*, p. 404.

³⁹² *Idem*, p. 405.

³⁹³ *Ibidem*.

“A controvérsia terminológica acerca da utilização do princípio da proporcionalidade nos oferece ainda a crítica de Grabitz à Corte Constitucional alemã por haver inserido três elementos parciais na definição do conteúdo do princípio, ou seja, “a adequação, a necessidade e a proporcionalidade”, quando, em verdade, segundo ele, somente estes dois últimos têm sido conceitualmente abrangidos pela jurisprudência daquele tribunal.”³⁹⁴

E, citando HIRSCHBERG, termina afirmando que proporcionalidade:

“Tem o mesmo significado do princípio da necessidade (*Erforderlichkeit*) no Direito de Polícia (*Polizeirecht*), conforme consta da noção conceitual estabelecida por Jellinek. A seguir, biparte-se nos princípios da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, compreendendo ainda um círculo de aplicação relativamente limitado, qual flui dos ensinamentos de Lerche. De último, a par da *Übermassverbot*, que não foi desterrada do uso terminológico, serve a proporcionalidade para designar as ‘trias’ de subprincípios ou conceitos parciais conhecidos por regras de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (*Geeignetheit, Erforderlichkeit e Verhältnismässigkeit i. e. S.*).”³⁹⁵

A premissa que se pretende, entretanto, firmar aqui é, não só a de que a proporcionalidade não é objeto de um princípio, como tampouco há duas violações distintas, uma à proporcionalidade e outra aos direitos fundamentais, como afirma REZEK NETO³⁹⁶.

É preciso observar haver autores que seguem muito de perto o pensamento de ALEXY, como Carlos BERNAL PULIDO, mas, ainda assim, referem-se ao “princípio da proporcionalidade”. Contudo, BERNAL PULIDO é enfático em asseverar seu caráter formal,

³⁹⁴ *Ibidem.*

³⁹⁵ *Idem*, p. 406.

³⁹⁶ REZEK NETO, Chade. *O princípio da proporcionalidade no estado democrático de direito*. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004, p. 47.

por se tratar de um “critério estrutural para determinar o conteúdo dos direitos fundamentais”.³⁹⁷

Pelo fato de a proporcionalidade se aplicar de forma absoluta, sendo cumprida ou descumprida, é que Robert ALEXY a classifica como regra³⁹⁸, seguido no Brasil por Virgílio Afonso da SILVA³⁹⁹.

Para eles, a aplicação da proporcionalidade se dá por meio de subsunção, tal qual as demais regras, com a diferença de não possuir um conteúdo material, somente formal, pelo que se teria na verdade uma “meta-regra”, ou seja, uma regra (formal) sobre aplicação de outras regras (materiais).⁴⁰⁰

Essa posição é criticada por Humberto ÁVILA, para quem o Direito não é somente composto por princípios ou regras (premissa expressamente negada por Afonso da SILVA⁴⁰¹), mas também por valores e critérios aplicativos.⁴⁰²

Por outro lado, aquelas regras e princípios dependem de “metanormas” que direcionam sua interpretação e aplicação, são os postulados, tomados por ÁVILA expressamente em sentido kantiano, como condição de possibilidade de conhecimento de um objeto.⁴⁰³

Para ele, os “postulados normativos aplicativos”, dentre os quais o da proporcionalidade, seriam condição de conhecimento (portanto, formais) do conteúdo material de normas jurídicas, princípios e regras.⁴⁰⁴

Embora não negue caráter estritamente jurídico às “metanormas”, Carlos BERNAL PULIDO parece se aproximar muito de ÁVILA, aderindo expressamente à

³⁹⁷ Tradução livre de: “criterio estructural para determinar el contenido de los derechos fundamentales”.

BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y constitucionales, 2007, p. 507.

³⁹⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

³⁹⁹ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, pp. 25 e 26. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 167-169.

⁴⁰⁰ *Ibidem*.

⁴⁰¹ *Ibidem*.

⁴⁰² ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215. Rio de Janeiro: Renovar e FGV, (151-179), jan./mar., 1999, p. 164.

⁴⁰³ *Idem*, p. 165. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2008, pp. 112-123.

⁴⁰⁴ *Ibidem*. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2007, pp. 121 e ss.

classificação da norma de proporcionalidade como “meta-norma”⁴⁰⁵ e à sua descrição como “regras orientadoras para o conhecimento, para a interpretação e para a aplicação das restantes normas jurídicas”.⁴⁰⁶

A classificação da proporcionalidade por ALEXY como regra se dá porque “o sopesamento diz respeito a uma regra que prescreve como se deve sopesar. Portanto, a lei do sopesamento é formulada como uma regra”.⁴⁰⁷ E esta regra é formal porque “vincula a estrutura formal do sopesamento” dos princípios.⁴⁰⁸

Daí Virgílio Afonso da SILVA afirmar que tem a proporcionalidade “a estrutura de uma regra, porque impõe um dever definitivo: se for o caso de aplicá-la, essa aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto. Sua aplicação é, portanto, feita no todo.”⁴⁰⁹

SILVA chegou a responder diretamente à crítica de ÁVILA à classificação da proporcionalidade como regra e sua proposta de teorizá-la como “metanorma”, postulado aplicativo. Embora reconheça não se tratar de regra conduta (por ser formal, direcionada “à aplicação de outras regras”), afirma que a proposta de ÁVILA, que recebeu concordância expressa de Eros Roberto GRAU⁴¹⁰, não tem “razão de ser”.⁴¹¹ Mas adverte que:

“Não me parece ser o caso de tentar demonstrar se há um certo e um errado nesse âmbito. Para aqueles que pensam que não chamar uma regra de ‘regra’ apenas porque ela não é uma regra de conduta ou de competência pode facilitar a compreensão das coisas, o recurso a outras denominações, como a de ‘postulado aplicativo normativo’, pode ser uma saída. Desde que se tenha em mente claro, que, *também esses postulados têm a estrutura de regra.*”⁴¹²

⁴⁰⁵ BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y constitucionales, 2007, p. 520.

⁴⁰⁶ Tradução livre de: “reglas orientadoras para el conocimiento, para la interpretación y para la aplicación de las restantes normas jurídicas”. *Idem*, pp. 521-522.

⁴⁰⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira da Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

⁴⁰⁸ *Idem*, p. 176.

⁴⁰⁹ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 168.

⁴¹⁰ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 188.

⁴¹¹ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 168.

⁴¹² SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 169.

Postulado ou regra, o fato é que a proporcionalidade, repita-se, nas concepções de teoria geral do direito aqui adotadas (sem qualquer pretensão de atribuição de acerto da fundamentação principiológica da proporcionalidade), não é conteúdo prescritivo de um princípio jurídico, mas prescrição relacionada à aplicação deles, formal. A opção em não classificá-la como princípio se dá por dois motivos, a saber: evitar-se a confusão entre as normas a serem aplicadas e a que diz respeito a esta aplicação; evitar que se fale em ponderação da proporcionalidade com outras normas (já que todos os princípios estão sujeitos a isso) e restrição em função delas.

Como regra, a proporcionalidade é jurídica, mas é “meta-regra”⁴¹³. Por isso há consenso entre ÁVILA e SILVA a respeito do conteúdo formal da norma da proporcionalidade, bem como sua inaptidão a ser ponderada, a única divergência é classificar-se esta “meta-norma” como jurídica ou não.

3.2.1 O fundamento “jurídico-positivo”

A noção de proporcionalidade tem seu fundamento jurídico positivo intensamente buscado, sendo encontrado geralmente na igualdade, na cláusula do devido processo legal (em sua acepção substantiva) e no próprio Estado de Direito, como se vê nas obras de Gilmar MENDES⁴¹⁴, Tercio Sampaio FERRAZ JÚNIOR⁴¹⁵ e Suzana de Toledo BARROS⁴¹⁶. Outros, como Paulo BONAVIDES, veem-na inserta em diversos dispositivos constitucionais, como os do art. 5º, da Constituição de 1988.⁴¹⁷

Segundo GUERRA FILHO, o “princípio da proporcionalidade” tem juridicidade sem qualquer previsão expressa, assumindo a feição de “norma fundamental” kelseniana, como direito posto e pressuposto⁴¹⁸. Por outro lado, o autor deriva a proporcionalidade da

⁴¹³ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 169.

⁴¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal In: *Repertório IOB de jurisprudência*, n.º 23/94. São Paulo: dez./94, p. 469.

⁴¹⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito constitucional*. São Paulo: Manole, 2007, pp. 37 a 46, especialmente, p. 45.

⁴¹⁶ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, pp. 113 e 123-125.

⁴¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 434-435.

⁴¹⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: RCS Editora, 2005, p. 114.

própria isonomia⁴¹⁹, mas também admite se tratar de uma “exigência cognitiva, de elaboração racional do Direito”⁴²⁰ e como instrumento de aplicação dos direitos fundamentais⁴²¹.

A aplicação da proporcionalidade, além de resultar da “atributividade” do Direito e da estrutura “princípial” de suas normas, estaria condicionada à existência de princípios correlacionados num caso concreto, em que a realização máxima dos bens jurídicos por eles protegidos seja devida.⁴²²

Segundo ÁVILA, direito positivo não se resume a escrito, e norma não é texto, “mas o conteúdo de significação da interpretação de textos e das inúmeras relações que mantêm entre si”⁴²³.⁴²⁴ Aqui parece haver certa referência de ÁVILA à idéia de *direito pressuposto* de GRAU⁴²⁵, na afirmação de que não há base escrita para o dever de proporcionalidade, já que *sua fundamentação (até de validade) estaria na própria estrutura da norma jurídica*.

Realmente, buscar um fundamento textual para a proporcionalidade equivaleria a buscar suporte textual para a subsunção no caso das regras.

Assim, Virgílio Afonso da SILVA (citando Humberto ÁVILA no mesmo sentido) afirma que:

“A despeito da opinião de inúmeros juristas da mais alta capacidade, entendo que a busca por uma fundamentação jurídico-positiva da regra da proporcionalidade é uma busca fadada a ser infrutífera.

A exigibilidade da regra da proporcionalidade para a solução de colisões entre direitos fundamentais não decorre deste ou daquele dispositivo constitucional, *mas da própria estrutura dos direitos fundamentais*.”⁴²⁶

⁴¹⁹ *Idem*, p. 71.

⁴²⁰ *Idem*, p. 92.

⁴²¹ *Idem*, p. 91.

⁴²² ÁVILA, Humberto. ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215. Rio de Janeiro: Renovar e FGV, (151-179), jan./mar., 1999, p. 172.

⁴²³ *Idem*, p. 171.

⁴²⁴ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales: 2001, pp. 62 e ss. GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 63 e ss, especialmente, p. 84.

⁴²⁵ GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 59-83.

⁴²⁶ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, p. 43.

3.2.2 As teorias “interna” e “externa” sobre os limites dos direitos fundamentais

Partindo destas premissas sobre a estrutura das normas de direito fundamental veiculadas por princípios, é interessante abordar, ainda que superficialmente, as duas teorias a respeito da definição do conteúdo desses direitos: a teoria interna e a teoria externa.

Muito resumidamente, segundo a teoria interna, cada direito tem seu próprio conteúdo definido em termos linguísticos, nos níveis semântico, sintático e pragmático, sem consideração ao conteúdo de outros direitos fundamentais ou interesses coletivos. Por isso, o ato de intervenção estatal no direito fundamental, ou é válido porque concretizou os limites que esse direito *sempre* teve, como se o legislador tivesse concretizado os limites postos de forma mais abstrata pelo constituinte, ou é inválido porque o legislador foi além destes mesmos limites, sempre existentes no “conceito” de cada direito fundamental.

A título de exemplo, se pode recorrer ao direito fundamental à liberdade artística. Uma determinada manifestação cultural, por ser considerada “esdrúxula” por considerável parcela da sociedade, poderia não gozar de proteção por esse direito fundamental, exatamente por não ser, segundo as concepções dessa maioria ou do aplicador do direito (o que é pior), “classificável” como arte, estando fora do que se pode entender como manifestação artística. Assim, uma medida do legislador ou da Administração que obstaculize referida atividade não seria restrição ao direito fundamental à liberdade artística, por terem aqueles agentes, por meio do ato, apenas “conformado” o direito fundamental ou apenas “declarado”⁴²⁷ seus limites iminentes.

Da mesma forma, em um segundo exemplo, poder-se-ia pensar em uma minoria na sociedade que adotasse determinadas práticas religiosas bastantes incomuns, como o culto a um cantor em cujas letras de canções vislumbrassem mensagens sobrenaturais, divinas ou messiânicas. Por não estarem determinadas práticas incluídas no “conceito” que a sociedade teria majoritariamente de religião, poder-se-ia negar proteção a tais práticas, sob o argumento de não fazerem parte do conceito de religião e, portanto, não estarem abrangidas pelo âmbito

⁴²⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, p. 132.

de proteção do direito fundamental à liberdade religiosa, sem qualquer consideração a outros direitos fundamentais ou interesses coletivos.

Esta teoria, na busca por “segurança”⁴²⁸ na definição *a priori* do conteúdo de cada direito fundamental, retira o ônus argumentativo do legislador e, especialmente, do julgador, que pode se resumir a demonstrar que determinada posição não tem proteção por um direito fundamental, simplesmente porque não está nos limites do seu suporte fático ou da sua hipótese de incidência. Dessa forma, é possível negar-se proteção, ainda que não haja justificativa para isso que não a exclusão dos planos linguísticos do Direito.⁴²⁹

Por mais que não seja a intenção do autor, parecer ser este o resultado do que defende ZAGREBELSKY, que afirma terem os princípios constitucionais limites “intrínsecos”⁴³⁰. Ele defende haver uma diferença estrutural entre princípios e regras, enfatizando a “enorme” relevância de tal distinção,⁴³¹ mas se expressa como adepto da teoria interna ao afirmar que “a vontade não pode ser tutelada como direito “sem limites intrínsecos” pois não é de jeito nenhum ilimitado o campo físico ‘natural’ em que se exercita” (*La volontà non può essere tutelata come diritto senza limiti intrinseci poichè non è ormai più illimitato il campo fisico “naturale” in cui essa si esercita.*)⁴³²

Como se exemplificou, ainda que uma minoria na sociedade entenda um determinado conjunto de práticas como religioso, pela teoria interna, bastará ao aplicador do direito demonstrar que aquelas práticas não fazem parte das noções comuns que a sociedade tem acerca de religião, para negar-lhe proteção pelo direito fundamental à liberdade religiosa, ainda que tais práticas não impliquem nenhum prejuízo a qualquer outro direito fundamental ou interesse coletivo. Por isso, não será adotada.

Normas com estrutura de princípio determinam deveres de realização maximizada, ou, “mandamentos de otimização”, porque são formuladas com vistas a um âmbito de proteção amplo, de modo que, nos dizeres de Virgílio Afonso da SILVA:

“toda ação, estado ou posição jurídica que tenha alguma característica que, isoladamente considerada, faça parte do ‘âmbito temático’ de um

⁴²⁸ *Idem*, p. 148.

⁴²⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, p. 124.

⁴³⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 140.

⁴³¹ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 147.

⁴³² ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 140.

determinado direito fundamental deve ser considerada como abrangida por seu âmbito de proteção, *independentemente da consideração de outras variáveis.*”⁴³³

Quando se afirma que a definição do âmbito de proteção desconsidera “outras variáveis” é porque o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, como princípios, no plano abstrato, é definido *prima facie*, por isso a explicação de Afonso da SILVA de que definir o âmbito de proteção de um direito fundamental responde à pergunta acerca do que está protegido *prima facie* por um determinado direito fundamental.⁴³⁴

É que a definição do âmbito de proteção é apenas uma parte do suporte fático de um direito fundamental.⁴³⁵ Ela apenas responde que direitos fundamentais, ou melhor, que princípios (direitos fundamentais ou interesses coletivos) estão em jogo e, portanto, sujeitos, no caso concreto a uma restrição.

E o suporte fático de um direito fundamental garantido por um princípio é bem diverso do suporte fático de uma regra. Esse é classicamente definido como descrição legal hipotética de fatos ou situações cuja ocorrência implica uma consequência.⁴³⁶ Com isso se percebe que a distinção entre princípios e regras por critérios estruturais é incompatível com a teoria interna, pois nela os direitos fundamentais impõem todos deveres definitivos.

Não parece ser esse o resultado pretendido por quem persegue máxima eficácia aos direitos fundamentais, tanto que defensores desta maximização de eficácia, como ZAGREBELSKY, ainda que se expressando como adeptos da teoria interna, como se viu anteriormente, não conduzem seu raciocínio de forma coerente, adotando, tópicos da teoria externa, afirmando, por exemplo, que no plano abstrato os princípios não têm suporte fático, sendo este somente definido no plano concreto.⁴³⁷

⁴³³ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009 p. 109.

⁴³⁴ *Ibidem*.

⁴³⁵ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 70 e ss.

⁴³⁶ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 67.

⁴³⁷ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 149.

Além disso, ZAGREBELSKY afirma haver uma diferença estrutural entre princípios e regras, enfatizando a “enorme” relevância de tal distinção⁴³⁸, adotando, assim, outra premissa incompatível com a teoria interna.

Na teoria externa, no entanto, que fatos ou situações estão previstas em um princípio de forma definitiva é algo que só se define diante de circunstâncias fáticas e jurídicas externas a tal direito, o que implica afirmar que os princípios não têm “limites imanentes”⁴³⁹. Em outras palavras, o suporte fático de um princípio de direito fundamental é a situação que, quando verificada, implica uma consequência, normalmente, a invalidade do ato que o restringe. Mas só se pode verificar se há ou não restrição a um princípio de direito fundamental diante de circunstâncias fáticas e jurídicas, daí se afirmar que só diante delas é que se define o seu suporte fático.

O próprio ZAGREBELSKY afirma que regras estabelecem com precisão o que é devido; princípios não, por isso a elas se obedece, e a eles se adere. Enquanto elas nos dizem diretamente o que fazer, os princípios nada dizem a esse respeito diretamente, mas apenas dão critérios para uma “tomada de posição” numa situação, em princípio, indeterminada, quando estas vêm a determinar-se concretamente. Assim:

“As regras nos dão o critério das nossas ações, dizem-nos como devemos, não devemos ou podemos agir em determinadas, específicas situações previstas nas próprias regras. Os princípios não nos dizem nada diretamente a esse respeito, mas nos dão critérios para *tomar posições* em face de situações *a priori* indeterminadas, quando venham a se determinar concretamente.”⁴⁴⁰

Vale também ressaltar que, para ZAGREBELSKY, os princípios não têm suporte fático e, por isso, seu significado não pode ser determinado abstratamente, mas somente *in concreto*. “Como não têm suporte fático, aos princípios, à diferença das regras, não se pode dar algum significado operativo senão fazendo-lhes ‘reagir’ com algum caso particular. O

⁴³⁸ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 147.

⁴³⁹ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrição e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 79 e ss.

⁴⁴⁰ Tradução livre. No original: “Le regole ci danno il criterio delle nostre azioni, ci dicono come dobbiamo, non dobbiamo, possiamo agire in determinate, specifiche situazioni previste dalle regole stesse. I principi non ci dicono nulla, direttamente, a questo propósito, ma ci danno criteri per *prendere posizioni* di fronte a situazioni *a priori* indeterminate, quando vengono a determinarsi concretamente.” ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 149.

significado deles não é determinável em abstrato, mas só em concreto e só em concreto se lhes pode entender o conteúdo.”⁴⁴¹

Não parece que os princípios não tenham suporte fático, têm-no, mas esse só é definido concretamente, após conjugação com fatores externos. Segundo Gilmar MENDES, a precisa definição das limitações e restrições a direitos fundamentais depende da definição do seu âmbito de proteção.⁴⁴² Assim, as disposições relacionadas à possibilidade de limitação ou restrição a direitos fundamentais não fazem parte do seu âmbito de proteção, pelo que a inserção de algo no âmbito de proteção de um direito fundamental não significa proteção definitiva, “garantindo-se apenas a possibilidade de que determinada situação tenha a sua legitimidade aferida em face de dado parâmetro constitucional”, de modo que “quanto mais amplo for o *âmbito de proteção* de um direito fundamental, tanto mais se assegura possível qualificar qualquer ato do Estado como *restrição*”.⁴⁴³

Isto quer dizer que seus limites são externos, daí se falar em “teoria externa” acerca dos limites dos direitos fundamentais. Enquanto a teoria interna pressupõe que cada direito fundamental possui limites intrínsecos a ele mesmo, permitindo afirmações, por exemplo, de que determinados cultos não estão protegidos pelo direito fundamental à liberdade religiosa, por não se amoldarem ao conceito de religião que está no suporte fático deste direito fundamental, pelo que o resultado dessa teoria é um “suporte fático restrito”.

Partindo-se de um âmbito de proteção amplo dos direitos fundamentais, tudo que esteja, de alguma forma, tematicamente relacionado a ele, estará neste âmbito de proteção, é dizer, estará, protegido *em princípio*.⁴⁴⁴

Na verdade, todas as medidas estatais contrárias a ele serão restritivas (em princípio) e não mera regulamentação, conformação ou concretização do direito com base em seus “limites imanentes”, postos implicitamente pelo constituinte e apenas “explicitados” pelo

⁴⁴¹ Tradução livre. No original: “Poichè non hanno fattispecie, ai principi, a differenza che alle regole, non può darsi alcun significato operativo se non facendoli “reagire” com qualche caso particolare. Il loro significato non è determinabile in astratto, ma sollo in concreto e solo in concreto se ne può intendere la portata.”.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 149.

⁴⁴² MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 13.

⁴⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 14.

⁴⁴⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 109.

legislador ou pelo julgador, com base em concepções majoritárias na sociedade, quando não pessoais.⁴⁴⁵

Se muita coisa está abrangida pelo âmbito de proteção de um direito fundamental, tudo que represente intervenção nele precisará de fundamento de igual nível hierárquico, isto é, o fundamento constitucional será imprescindível, seja ele um outro direito fundamental ou um bem coletivo. E se esse não existir, estará preenchido o suporte fático do direito fundamental em questão e se estará diante de um dever de invalidar a restrição, não mais *prima facie*, mas definitivo. E esse suporte fático é amplo, exatamente porque contempla em concreto tudo que externamente não se puder justificar.

O suporte fático só pode ser assim amplo partindo-se de uma concepção também ampla de um dos seus elementos, que é o âmbito de proteção. É a conjugação do âmbito de proteção com a intervenção que permite chegar-se ao suporte fático de cada direito fundamental garantido por um princípio. A restrição será configurada e estará preenchido o suporte fático do direito fundamental, quando a intervenção no âmbito de proteção não se puder justificar constitucionalmente por fundamentos externos ao próprio direito

Essa conjugação entre âmbito de proteção e intervenção, que determina o suporte fático do direito fundamental, dá-se com a verificação da proporcionalidade de tal intervenção, ou seja, diante de uma restrição desproporcional preenchido estará o suporte fático do direito fundamental, e inválida será a medida estatal que implica a restrição; caso contrário, sendo proporcional a intervenção, não restará preenchido o suporte fático, e a medida estatal será válida.

3.3 As três fases da aplicação da proporcionalidade

A colisão de princípios constitucionais (direitos fundamentais ou interesses coletivos) impõe a aplicação conjunta e proporcional deles, em função do caráter *prima-facie* do dever (de otimização) que eles prescrevem. Esta aplicação será abordada especificamente na colisão não entre direitos fundamentais, mas entre um direito fundamental e um interesse coletivo, que serve de fundamento à medida estatal de intervenção do primeiro. Conforme Gustavo ZAGREBELSKY, as normas de justiça contidas na constituição levam à distinção

⁴⁴⁵ *Idem*, p. 111-113.

entre interesses individuais e interesses coletivos, qualitativamente distintos da simples soma dos interesses individuais.⁴⁴⁶

Trata-se da colisão típica no direito tributário, posto que as regras de tributação se fundamentam no interesse coletivo, seja na função fiscal, com vistas ao custeio do Estado de forma solidária, seja na função extrafiscal, de intervenção econômica ou de simplificação.

As medidas de intervenção sobre direitos fundamentais submetidas ao *teste* de proporcionalidade tendem a ser *regras*, o que poderia se distanciar da referência sempre à colisão entre princípios. Entretanto, quando uma regra jurídica colidente com um princípio de direito fundamental tiver a função de realizar um outro princípio constitucional (veículo de direito fundamental ou de um bem coletivo), será aqui trabalhada a tensão entre os dois princípios constitucionais em questão, aquele que estiver por trás da regra e o outro com ele conflitante.⁴⁴⁷

Também não se pode esquecer do “princípio formal da competência decisória do legislador”, impondo, como mandamento de otimização que as decisões do órgão democrático sejam respeitadas, na medida do possível,⁴⁴⁸ o que gera uma certa “presunção de constitucionalidade” das regras infraconstitucionais, aplicável aos casos em que a restrição desproporcional ao direito fundamental não for *evidente*.

Desse modo, em muitos casos em que se aplicarem proporcionalmente princípios constitucionais, um deles vai estar sofrendo intervenção por meio de uma medida estatal, que, por outro lado, estará a realizar o outro princípio, de forma que o termo “medida estatal” apenas tem abrangência mais ampla para abarcar regras postas, atos normativos infraconstitucionais e infralegais.

Assim é que o intérprete/aplicador do direito, ao ter os princípios como seu objeto de trabalho, precisará aplicá-los, não de forma subsuntiva, mas proporcional, o que se estrutura pela análise da medida cujo conteúdo intervém, de alguma forma, em um ou mais

⁴⁴⁶ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992, p. 125.

⁴⁴⁷ Sobre conflito entre princípios, no caso em que um deles esteja sendo realizado por uma medida estatal, ver: ALEXY, Robert. **Obra citada (nota 39)**, pp. 90-91.

⁴⁴⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 611-622. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: 2005, pp. 149-150.

direitos fundamentais⁴⁴⁹, como muitas vezes é o caso no direito tributário, em termos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

E como se ressaltou, essas medidas estatais interventivas nos direitos fundamentais podem ser leis ordinárias (e em direito tributário isso ocorre com alguma frequência), cuja constitucionalidade, em termos de obediência aos princípios de direitos fundamentais, pode ser verificada, inclusive, por meio de controle concentrado e abstrato, efetuado pelo órgão do poder judiciário competente. Isso não implica negar-se a definição do suporte fático dos direitos fundamentais e, portanto, aplicar-se a proporcionalidade “em abstrato”, pois nesse contexto, se estará diante de um caso em que a lei, como medida estatal, intervém de forma generalizada em direitos fundamentais de contribuintes, cuja defesa pode ser feita em conjunto, por uma entidade de classe ou órgão com legitimidade para tanto, no bojo do controle concentrado.

Exemplo disso foi a declaração de inconstitucionalidade feita pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ⁴⁵⁰, de que se falou, proposta pelo então Governador daquele Estado contra dispositivo da Constituição estadual que determinava multas mínimas a serem estabelecidas por leis ordinárias para sancionar descumprimentos de obrigações tributárias.

Basta lembrar que referidas multas não poderiam, segundo o dispositivo atacado, ser inferiores a duas vezes o valor do tributo em caso de atraso em seu pagamento, nem inferiores a cinco vezes aquele valor em caso de sonegação (artigo 57, parágrafos 2º e 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), para se perceber que, independentemente da menção expressa à noção de proporcionalidade, feita em seus votos pelos Ministros Ilmar Galvão (Relator), Gilmar Ferreira Mendes, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio Melo, este parece ser um bom exemplo da afirmação que aqui se faz.

Ainda que não se concorde com a necessidade de aplicação da proporcionalidade ao caso, conforme fundamento antes exposto, isto se dá pela existência de uma *regra* constitucional proibindo o confisco por meio de regras tributárias. Caso não houvesse na Constituição tal previsão, seria o caso de ponderar-se a intervenção nos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, em nome do interesse coletivo na arrecadação, para saber se ela seria admissível ou se, do contrário, se estaria *definitivamente* diante de uma restrição.

⁴⁴⁹ ALEXY, Robert. **Obra citada (nota 39)**, pp. 89 e ss.

Neste caso, estaria preenchido o suporte fático dos referidos direitos fundamentais, devendo, como conseqüência ser declarada inconstitucional a medida, em outras palavras, a intervenção subsumir-se-ia à hipótese de incidência do direito fundamental (que só foi definida *em definitivo* no momento da aplicação), sendo tachada de restrição, imputando-se a tal fato a consequência normativa, qual seja, a invalidade.

Feitas essas observações, passa-se às regras formais que prescrevem a aplicação da proporcionalidade.

3.3.1 A adequação

Quando se está diante de uma medida que diminua a eficácia de um princípio em favor da realização de outro e, portanto, impõe-se a aplicação proporcional deles, é mister verificar a adequação desta mesma medida ao *fomento* da concretização do princípio que a fundamenta.⁴⁵¹ Por óbvio, o fundamento deve ser reconhecido constitucionalmente.⁴⁵²

Segundo Paulo BONAVIDES, trata-se de pertinência entre meios e fins. Não se exige no teste de adequação que a medida efetivamente promova o fim a que se destina, mas apenas que seja um potencial meio de o atingir, daí se falar em medida de “aptidão” à realização do fim.⁴⁵³ No mesmo sentido, Robert ALEXY rejeita a ideia de vinculação entre “adequação” e “ponto máximo”,⁴⁵⁴ e Virgílio Afonso da SILVA afirma que : “A exigência completa do fim é contraproducente, já que dificilmente é possível saber com certeza, de antemão, se uma medida realizará, de fato, o objetivo a que se propõe.”⁴⁵⁵

Humberto ÁVILA aprofundou a questão, explicando que, após a “identificação de dois elementos empiricamente discerníveis” como meio e fim,⁴⁵⁶ é preciso identificar uma medida concreta direcionada a esse fim⁴⁵⁷, que deve ser externo, no sentido de “um resultado

⁴⁵⁰ ADI 551-RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. 14.02.2003.

⁴⁵¹ BOROWSKI, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Tradução colombiana de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Editorial de la Universidad Externado de Comlômbia, 2003, pp. 129. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 170.

⁴⁵² SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 169.

⁴⁵³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 396.

⁴⁵⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 588.

⁴⁵⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 170.

⁴⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 161.

⁴⁵⁷ *Idem*, p. 162.

extrajurídico que possa ser concebido mesmo na ausência de normas jurídicas e de conceitos jurídicos”⁴⁵⁸ e a medida sob análise deve “contribuir para a promoção gradual” deste escopo.⁴⁵⁹

A definição de contribuição gradual é detalhada por ÁVILA em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos, ao se compararem meios visando a saber-se qual promove mais, melhor e com maior segurança, para esclarecer que a escolha do meio que simplesmente promova o fim configura sua adequação.⁴⁶⁰ Pois, a análise do que seja mais intenso, melhor e mais seguro é difícil, no mesmo sentido de SILVA⁴⁶¹ e ALEXY⁴⁶².

É importante a observação de Virgílio Afonso da SILVA⁴⁶³, no sentido de haver um caráter sequencial e subsidiário na análise das sub-regras (ou fases, como chama ÁVILA) da proporcionalidade, de forma que somente se analisa a necessidade de uma medida se ela primeiramente for considerada adequada (da mesma forma que só se analisa proporcionalidade em sentido estrito de medida que seja necessária).

Por outro lado, se o ato for inadequado ou desnecessário, interrompendo-se o teste de proporcionalidade nessas respectivas fases, não quer dizer que ele não se estará aplicando. Ele só não precisará, neste caso, ser tão aprofundado. Isso permitirá afirmar que a inconstitucionalidade é patente.

ÁVILA adiciona como argumentos em favor dessa posição o princípio da separação de poderes, que pode ser aqui identificado com o “princípio formal da competência decisória do legislador” já explicado por SILVA, como fortalecedor de competência⁴⁶⁴. Ademais, sendo referida análise de intensidade, qualidade e segurança muito difícil, a “imediata exclusão” de uma medida com base nesses termos “impede a consideração de outros argumentos”⁴⁶⁵, implicando uma incompletude no exame de proporcionalidade, que nunca

⁴⁵⁸ *Idem*, p. 163.

⁴⁵⁹ *Idem*, p. 165.

⁴⁶⁰ *Idem*, p. 166.

⁴⁶¹ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 170.

⁴⁶² ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 588.

⁴⁶³ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos tribunais*, 798 (23-50). São Paulo: abr., 2002, pp. 34-35.

⁴⁶⁴ SILVA, Virgílio Afonso. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149.

⁴⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 167.

chegaria à necessidade e à proporcionalidade em sentido estrito, fase na qual, segundo ÁVILA, devem ocorrer esses juízos quantitativos, qualitativos e probabilísticos.⁴⁶⁶

Frise-se, ainda, que a análise feita pelo agente estatal deve se mostrar adequada *no momento em que tenha sido feita*, diante das informações disponíveis à época e, caso se trate de ato geral, deve ser adequado à generalidade dos casos, ao passo que, se individual, adequado ao caso sob análise.⁴⁶⁷ Esse ponto será aprofundado no capítulo seguinte, quando se tratar da necessidade de regimes de tributação por fato gerador presumido.

Assim, a partir da afirmação de que princípios jurídicos são mandamentos de otimização, a serem realizados na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e normativas, a necessidade se inclui naquelas possibilidades verificáveis empiricamente, isto é, a adequação é uma destas limitações fáticas à eficácia dos princípios.

Um princípio só pode ser realizado até onde se disponha de meios adequados a tanto, pelo que é preciso questionar-se a existência de fato de uma relação de causalidade, entre a medida questionada em face de um princípio e a concretização do outro em rota de colisão com este.

Dessa maneira, em função da inconsistência metodológica que implica uma “identificação entre proporcionalidade e razoabilidade”, discorda-se das afirmações de Hidemberg Alves da FROTA de que “a dimensão da adequação abrange o princípio da razoabilidade – por conseguinte, barca o princípio do devido processo legal *material* quanto às exigências de racionalidade e razoabilidade do ato estatal”⁴⁶⁸. É preciso concordar, porém, com a assertiva de que a falta de adequação permite, independentemente de critérios jurídicos, chamar-se o ato estatal de “esdrúxulo” e dizer que possui “índole desarrazoada”⁴⁶⁹, no sentido de ser irracional, ao menos em termos valorativos.

3.3.2 A necessidade

Constatando-se a adequação entre a medida objeto de questionamento e o fim por ela pretensamente almejado, deve-se passar à análise de sua necessidade, o que significa a

⁴⁶⁶ *Ibidem*.

⁴⁶⁷ *Idem*, p. 168.

⁴⁶⁸ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem cômoda jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. 23.

⁴⁶⁹ *Idem*, p. 22.

inexistência de outra medida que concretize com igual intensidade este princípio objetivado, mas que seja menos restritiva ao outro princípio com ele conflitante. Daí Paulo BONAVIDES falar em a medida interventiva “não exceder os limites *indispensáveis* à conservação do fim legítimo que se almeja”.⁴⁷⁰ (Grifo nosso).

Mais uma vez se está diante de uma limitação fática, empírica, à eficácia dos princípios em sua realização máxima, ou seja, a concretização do estado de coisas prescrito pela norma vai até onde faticamente não se encontre outra alternativa à concretização de outro princípio com ele colidente.

Segundo Hidemberg Alves da FROTA: “Enquanto a dimensão da adequação clama por se evitar ato estatal *aquém* da finalidade que lhe foi incumbida pelo Direito Legislado e/ou claramente aberrante, a dimensão da necessidade se ocupa de acautelar o agente público contra ato estatal *além* de seu propósito legislativo.”.⁴⁷¹ Por isso que os prejuízos que a medida estatal que intervenha em direitos fundamentais deve ser nos limites dos “danos e dispêndios que sejam apenas imprescindíveis”⁴⁷².

Virgílio Afonso da SILVA observa que necessidade aqui não tem o sentido de que algo precisa “necessariamente” ser feito, como se adquirisse caráter “impositivo”, tratando-se apenas de um exame comparativo com medidas alternativas,⁴⁷³ devendo ser adotada a que menos restrinja o direito fundamental objeto de intervenção⁴⁷⁴.

Falar que é necessário o meio que restrinja menos o direito fundamental objeto de intervenção, dentre os que promovam *igualmente* o fim que o justifique, impõe um exame comparativo entre os níveis de adequação: um perquirindo se os meios fomentam igualmente o fim, e outro comparando intensidade de restrição⁴⁷⁵, exatamente nessa ordem.

⁴⁷⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 397.

⁴⁷¹ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem cômoda jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. 144.

⁴⁷² *Idem*, p. 147.

⁴⁷³ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 171.

⁴⁷⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 590. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 170.

⁴⁷⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 171. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 170-171.

Destarte, primeiro é preciso verificar se os meios disponíveis são igualmente adequados, em não o sendo, o mais adequado é também necessário. Sendo um tão adequado quanto o outro, o necessário será o menos restritivo. Por isso a conclusão decorrente daquela tirada em relação à adequação, de que necessária como medida geral será aquela que menos restringir o direito fundamental “na média dos casos”; ao passo que, como medida individual e concreta, necessária será a menos restritiva ao sujeito cujo direito fundamental é objeto de intervenção.⁴⁷⁶

Todavia, para que não se retire a competência decisória do legislador, é importante a ressalva de ÁVILA, de que basta que um meio seja mais adequado que o outro em *algum* aspecto para que eles não sejam mais considerados igualmente adequados, em outras palavras, “fosse permitido ao poder Judiciário anular a escolha do meio porque ele, em algum aspecto e sob alguma perspectiva, não promove o fim da mesma forma que outros hipoteticamente aventados, a rigor nenhum meio resistiria ao controle de necessidade”.⁴⁷⁷

No mesmo sentido a conclusão de SILVA, com a observação de que “decisiva, no exame da necessidade, é a eficiência da medida”, pois, do contrário, as decisões seriam sempre em favor de um “Estado omissivo”, além disso, ainda que nesta fase do teste se prime pela eficiência do Estado, o direito fundamental ainda terá uma esfera de defesa no exame de proporcionalidade em sentido estrito.⁴⁷⁸

Tal inexistência de alternativa à realização de um princípio que conflite com outro não significa que aquele vá prevalecer. Assim, passa-se à análise das limitações jurídicas à eficácia dos princípios, quando se verifica a proporcionalidade em sentido estrito da medida que realize um princípio restringindo outro.

3.3.3 A proporcionalidade em sentido estrito

Aqui o que se sopesa é a intensidade da realização de um princípio e a importância da concretização do outro no ordenamento constitucional.⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 171-172.

⁴⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 171.

⁴⁷⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 172-173.

⁴⁷⁹ *Idem*, p. 40.

Constatando-se a adequação da medida ao fomento de um princípio, bem como sua necessidade para tanto, impõe-se analisar a importância da realização do bem jurídico por ele tutelado, se ela justifica a intensidade da restrição ao outro bem jurídico em tela, protegido por outro princípio.

Este é o último momento de definição do suporte fático de um dado direito fundamental objeto de intervenção, o que, como se disse, de acordo com a teoria externa, se dará em relação ao caso concreto. A “prevalência” de um princípio sobre o outro não é abstrata. Por isso FROTA afirma que:

“A dimensão da proporcionalidade em sentido estrito examina se, em determinada situação, os efeitos positivos ao princípio jurídico (considerado, em tal circunstância) de maior densidade compensam (naquele mesmo contexto fático-jurídico) os efeitos negativos ao princípio jurídico de menor densidade, tendo-se em conta as especificidades do caso concreto.”⁴⁸⁰

Na mesma linha, também é importante a observação de Virgílio Afonso da SILVA, de que:

“Para que uma medida reprovada no teste de proporcionalidade em sentido estrito, não é necessário que ela implique a não-realização de um direito fundamental. Também não é necessário que a medida atinja o chamado *núcleo essencial* de algum direito fundamental. Para que ela seja considerada desproporcional em sentido estrito, basta que os motivos que fundamentam a adoção da medida não tenham *peso* suficiente para justificar a restrição ao direito fundamental atingido. É possível, por exemplo, que essa restrição seja pequena, bem distante de implicar a não realização de algum direito ou de atingir o seu núcleo essencial. Se a importância da realização do direito fundamental, no qual a limitação se baseia, não for suficiente para justificá-la, será ela desproporcional.”

⁴⁸⁰ FROTA, Hidemberg Alves da. *O princípio tridimensional da proporcionalidade no direito administrativo: um estudo à luz da principiologia do direito constitucional e administrativo, bem como da jurisprudência brasileira e estrangeira*. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009, p. 183.

A análise, segundo ALEXY, deve começar pelo grau de intervenção em um direito e seguir com o exame da “importância” da realização do outro, para se chegar à comparação entre a restrição e o ganho, e verificar sua “justificação”⁴⁸¹. Percebe-se que o exame é bastante subjetivo, como conclui ÁVILA.⁴⁸²

Esses casos de forte subjetivismo parecem ser excepcionais, o que confirma a correção do modelo de proporcionalidade como regra.⁴⁸³ Por outro lado, ALEXY tem produzido alguns esquemas de escalonamento de restrições e fomento de princípios que regram bastante a ponderação que se faz no controle de proporcionalidade em sentido estrito a que ele chama de “fórmula peso”⁴⁸⁴, mas que fogem aos limites deste trabalho, até porque, talvez, não sejam necessários no teste de proporcionalidade dos regimes de tributação por “fato gerador presumido”.

⁴⁸¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 594.

⁴⁸² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p 173.

⁴⁸³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 594.

⁴⁸⁴ ALEXY, Robert. A fórmula peso. In: *Constitucionalismo discursivo*. Tradução brasileira de Luís Afonso Hecq. Porto Alegre: 2007, pp. 131-154. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 595 e ss.

CAPÍTULO 4

A INTERVENÇÃO NO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AUTORIZADA PELO ARTIGO 150, § 7.º, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

4.1. O conteúdo do dispositivo constitucional e das regras legais de tributação por fato gerador presumido

4.1.1A regra constitucional de competência

Antes de se abordarem os limites impostos ao legislador na instituição de regimes de substituição tributária “para frente” por “fato gerador presumido”, é preciso traçar alguns contornos do fundamento de validade desses regimes, que é o art. 150, §7.º, da Constituição de 1988.

A priori, é preciso frisar que a Emenda à Constituição n.º 3/93 não se presta a “instituir, genericamente e em sede constitucional, a substituição tributária para frente”.⁴⁸⁵ Trata-se de regra que faz uma “reserva” ao princípio da capacidade contributiva, atribuindo poder aos entes políticos para, por meio de lei, *instituir* o referido regime, que, sem previsão legal, não existe.

Ora, como regra que compõe a competência, precisa ter seu conteúdo sistematizado com o de outras normas constitucionais, também relativas à limitação ao poder de tributar. Nem se alegue que, se esta regra dá algum poder de tributar, ela não o limita. Ela o concede em claro caráter excepcional. Por óbvio que, ao atribuir o poder de instituir regimes de substituição tributária “para frente” esse mesmo dispositivo já o condicionou sob diversos aspectos. Assim é que impôs a imediata e preferencial devolução dos valores pagos a título de tributo no caso da não ocorrência do “fato gerador presumido”.

Ademais, referida sistematização não pode ser confundida com a ponderação de princípios jurídicos de que já se falou. Trata-se de mera aplicação das “meta-regras” de interpretação e aplicação das regras jurídicas, aqui, especialmente, a de que regra especial

⁴⁸⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, pp. 68-69.

prevalece sobre regra geral. Daí já se vê que o art. 150, § 7.º, da Constituição, é uma cláusula de exceção ao art. 145, § 1.º, do mesmo diploma.

A esse último dispositivo (art. 145, § 1.º) podem ser atribuídos dois comandos: uma regra referente aos fatos geradores dos impostos e contribuições afins, e um princípio referente à base de cálculo desses tributos. A tal princípio, fez-se, no art. 150, § 7.º, uma reserva legal, permitindo aos órgãos legislativos dos entes políticos, intervirem no âmbito de proteção daquele princípio veiculador de um direito fundamental.

O exercício dessa competência excepcional pelos legisladores dos entes políticos se sujeita, como todos os demais casos, às normas gerais em matéria de legislação tributária postas em lei complementar, hoje veiculadas pelo Código Tributário Nacional, especialmente àquelas relacionadas a: a) definição dos tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; b) obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência dos tributos; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas cooperativas. (artigo 146, III, alíneas *a*, *b* e *c*, da Constituição de 1988).

No caso do ICMS, como bem lembra Paulo Roberto Coimbra SILVA, o Constituinte ainda foi mais específico, determinando a disposição por meio de lei complementar sobre “substituição tributária”. (artigo 155, § 2.º, XII, *b*, da Constituição de 1988).⁴⁸⁶

Voltando à regra constitucional de competência, que fez uma reserva ao princípio da capacidade contributiva, é preciso frisar que como exceção só poderia ser interpretada restritivamente. Mas a aplicação de mais essa “meta-regra” hermenêutica precisa de maiores contornos. Daí a necessidade de se buscar o fim a ser atingido por meio desta norma, revelando-se mais uma vez a importância da análise da causa dos tributos, como justificação e escopo deles.

Sendo a capacidade contributiva a própria “causa” dos impostos e contribuições com fato gerador típico daqueles, no sentido de justificação e de função normativa, fica evidente o caráter excepcional da competência outorgada pelo art. 150, § 7.º, da Constituição de 1988. Por isso não se pode afirmar que o constituinte *derivado* teria ponderado o princípio

⁴⁸⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 68.

da capacidade contributiva e a praticabilidade, e definido, por meio de regra, uma “prevalência” desta, sob pena de se negar ao direito qualquer “pretensão de correção”⁴⁸⁷.

Tal interpretação representa um “cheque em branco” ao legislador e o desamarra de todo o resto do ordenamento constitucional. Ademais, equivaleria a dizer que, no fundo, o conteúdo do dispositivo em questão seria: “a tributação pode livre e tranquilamente ser injusta”. Por isso, esta interpretação levaria à violação do art. 3.º, I, da Constituição, cristalina cláusula pétrea, que impõe como objetivo a construção de uma sociedade livre, *justa* e solidária, implicando a necessária e inevitável declaração de inconstitucionalidade da aludida Emenda.

4.1.2 As regras legais de tributação por fato gerador presumido

Feitas tais considerações, é importante fazer breve revisão do histórico do regime impositivo de que se trata, especialmente no que se refere ao ICMS, tributo em cujo regime a tributação por fato gerador presumido é mais largamente utilizada e em relação ao qual se dá a maioria dos conflitos.

Narra Alcides Jorge COSTA que a redação original do Código Tributário Nacional previa a substituição tributária chamada “para frente”, em seu artigo 58, § 2.º, II, permitindo a atribuição pelo legislador de responsabilidade ao fabricante ou ao atacadista, porém tal redação teve pouco tempo de vigência, sendo alterada em 30.1.1967, pelo Ato Complementar n.º 34.⁴⁸⁸

No ano seguinte, o Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, substituiu todo o capítulo do CTN relativo ao ICM, sem, contudo, alterar sua essência. Não obstante, o Decreto-lei também foi depois alterado pouco tempo, pela Lei Complementar n.º 44, de 7 de dezembro de 1983.⁴⁸⁹

Na vigência do regime constitucional inaugurado em 1988, os estados-membros, com fundamento no artigo 34, § 8.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, celebraram o Convênio ICM n.º 66/88 para regular provisoriamente a substituição tributária. Este, por sua vez, foi substituído pela Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, cumprindo-se a regra constitucional que atribui ao Congresso Nacional, por meio de lei

⁴⁸⁷ ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, pp. 24-82.

⁴⁸⁸ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 48-50.

⁴⁸⁹ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 48-50.

complementar, a competência para dispor sobre substituição tributária.⁴⁹⁰ A base de cálculo é regulada no artigo 8.º desta lei.

São esses os traços essenciais da competência tributária outorgada aos entes políticos pela Constituição, regulada genericamente pelo Código Tributário Nacional e especificamente em relação ao ICMS pela Lei Complementar 87/96. Com base no modelo posto aos estados-membros pela referida lei complementar, é importante tecer algumas considerações.

Os regimes de tributação instituídos pelos entes políticos com fundamento no art. 150, § 7.º da Constituição de 1988, são genericamente classificados como regimes de “substituição tributária para frente” por “fato gerador presumido”. Esta última expressão, inclusive, é a que consta do próprio texto constitucional, o que já justifica de alguma forma seu uso.

Produz ela, contudo, algumas dificuldades interpretativas que talvez sejam desnecessárias, como por exemplo, a de que com isto se tem uma obrigação tributária sem fato gerador, ou que esta relação nasce antes da ocorrência desse fato.

Além disso, não há consenso no que tange a tal regime utilizar-se de presunções ou ficções. Também não há em relação ao emprego dessas figuras, pois não se sabe se seriam utilizadas na definição do fato gerador ou da base de cálculo. Para Jackson Borges de ARAÚJO, emprega-se uma ficção em relação ao fato gerador do ICMS.⁴⁹¹

Já Paulo Roberto Coimbra SILVA que se usam de presunções tanto em relação à ocorrência do fato gerador quando à base de cálculo.⁴⁹² Entretanto ressalva ser essa interpretação decorrente do entendimento de que deve haver devolução de tributos sempre que o valor efetivo da operação for menor que o valor presumido, acrescentando que, sendo a tributação definitiva, se tem uma ficção do fato gerador.⁴⁹³

Ademais, Coimbra SILVA considera indesmentível a conclusão de que, no regime de substituição tributária “para frente” há obrigação tributária sem ocorrência do fato gerador, como se vê:

⁴⁹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 48-50.

⁴⁹¹ ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS – ficção do fato gerador na substituição tributária*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

⁴⁹² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 69.

“Exatamente por esta indesmentível conclusão, a Emenda Constitucional 3/93 desafia a argúcia dos estudiosos do Direito Tributário, na medida em que possibilita a cobrança antecipada de um tributo sem a ocorrência prévia ou, ao menos, concomitante de seu fato gerador e, portanto, rigorosamente antes de surgir a respectiva obrigação tributária e correlato crédito tributário.”⁴⁹⁴

Marco Aurélio GRECO chega a afirmar que sequer há tais casos obrigação tributária, de modo que a grande dificuldade da doutrina em conviver com a substituição tributária “para frente” é o apego às estruturas do Código Tributário Nacional, que não permitem a percepção de estar-se diante de um tributo sem obrigação tributária.⁴⁹⁵

Mas presunções legais, se relativas, segundo Leonardo Sperb de PAOLA, são regras de direito processual, relativas ao ônus da prova.⁴⁹⁶ E Luís Eduardo SCHOUERI observa que presunções legais são veiculadas por regras legais determinando que a partir de um fato conhecido, se presume a ocorrência (incerta) de outro, ressaltando-se que a presunção se refere ao passado e que, ao contrário das presunções simples, com origem no raciocínio do aplicador, as presunções legais estão previstas em regras legais e sua aplicação é obrigatória, *quando a parte requer*.⁴⁹⁷

Susana Camila NAVARRINE e Rubén O. ASOREY afirmam haver uma distinção histórica, pelo fato de as presunções terem surgido no direito processual referente à prova e, após começarem a ser usadas como presunções absolutas, teriam passado ao campo do direito material, sendo equiparadas às ficções⁴⁹⁸, mas de qualquer forma há uma distinção ainda entre elas, que é o grau de probabilidade.

Para NAVARRINE e ASOREY, na presunção, o fato presumido tem algum grau de probabilidade de ocorrer já na ficção ele é muito improvável, daí afirmarem que: “a probabilidade de existência do fato presumido ou a improbabilidade ou falsidade dele se

⁴⁹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 70.

⁴⁹⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 79.

⁴⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: 2001, p. 25.

⁴⁹⁶ PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 68.

⁴⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 112.

⁴⁹⁸ NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Rubén O. *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2006, p. 5.

origina na falta de relação natural entre os fatos utilizados dentro da técnica legislativa que analisamos”.⁴⁹⁹ Tal posição, nesse aspecto é igual à adotada por Giorgio GENTILI.⁵⁰⁰

Sperb de PAOLA identifica estruturalmente presunções legais absolutas e ficções, como regras de remissão, ambas enquadrando novos fatos em regimes jurídicos já existentes⁵⁰¹. Já SCHOUERI não identifica essas categorias, mas após extensa pesquisa e reflexão sobre as ficções, nega serem elas qualquer falseamento da verdade⁵⁰², concluindo também se tratarem de normas remissivas, que, equiparando hipóteses legais, lhes atribuem a mesma consequência jurídica⁵⁰³, asseverando, ainda, que sendo a ficção um instrumento de “simplificação e comodidade” à disposição do legislador, por meio dela se chega ao mesmo resultado ao qual se chegaria com a descrição detalhada do antecedente e consequente normativos sem emprego da ficção.⁵⁰⁴

Partindo da primeira premissa firmada neste trabalho, que é a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 1851-4/AL, no sentido de que o fato gerado é “definitivo”, parece possível abordar a questão de forma mais simples e coerente.

Se presunção legal é instituto restrito ou não ao direito processual, seja em sua versão absoluta ou relativa, o fato é que se volta ao passado. Bom exemplo disso é a doutrina que se produziu sobre direito processual, onde se desenvolveu teoricamente o estudo das presunções para ver que nenhum deles se refere à *prova de fato futuro*.⁵⁰⁵ Em relação aos livros de direito processual tributário não é diferente, não se encontram neles referências ao regime de substituição tributária “para frente”, nem à prova de qualquer outro fato futuro.⁵⁰⁶

Isso talvez seja indício de que os conceitos e desenvolvimentos teóricos concernente às presunções não sejam os melhores para explicar o regime de tributação de que se trata. A análise das presunções em outros países não se refere a fatos futuros, tampouco, a

⁴⁹⁹ Tradução livre de: La probabilidad de existencia del hecho presumido o la improbabilidad o falsedad de él se origina en la falta de relación natural entre los hechos utilizados dentro de la técnica legislativa que analizamos.” NARRINE, Susana Camila; ASOREY, Rubén O. *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2006, p. 6.

⁵⁰⁰ GENTILI, Giorgio. *Le presunzioni del diritto tributario*. Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1984, pp. 76-77.

⁵⁰¹ PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 80.

⁵⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 103-104.

⁵⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 104-105.

⁵⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 106.

⁵⁰⁵ Por todos: DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil, vol. III*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 42-68, 113-126.

⁵⁰⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 274-277. CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. São Paulo: RT, pp. 80-99, 240-241.

exemplo da obra de NAVARRINE e ASOREY, que trata do uso de presunções absolutas e ficções em mais de 30 temas diferentes do sistema tributário argentino, desde o domicílio fiscal ao imposto sobre valor agregado, passando por diversos temas do imposto sobre a renda⁵⁰⁷, sem falar de futuro.

O incomum trato das presunções no direito tributário brasileiro referente a fato futuro indica alguma estranheza e, mais que isso, gera contradições, como a afirmação de que “no direito tributário, incide a norma sobre um fato, adrede descrito em seu antecedente, para imputar a alguém o dever de pagar dinheiro ao Estado”⁵⁰⁸ e “uma vez verificado o fato jurígeno, nasce a obrigação tributária e surge seu respectivo crédito, cuja precisão decorre da simples aplicação da lei”⁵⁰⁹, entretanto, curiosamente há “a cobrança antecipada de um tributo sem a ocorrência prévia ou, ao menos, concomitante de seu fato gerador”⁵¹⁰

Por isso tudo é que Alcides Jorge COSTA afirma que o artigo 150, § 7.º, da Constituição de 1988, permitiu que a incidência fosse excepcionalmente monofásica⁵¹¹, como se vê no relatório do Ministro Ilmar Galvão, relator da ADI 1851-4/AL, na parte referente aos argumentos dos estados-membros:

“Ocorre, portanto, com a substituição tributária, a exclusão da incidência plurifásica do tributo, que assim se torna monofásico, de uma só etapa, não dando ensejo à aplicação do princípio da não-cumulatividade, presumido que o tributo repercutiu por inteiro sobre o consumidor final.”⁵¹²

Se fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e *suficiente* à sua ocorrência, nos termos do artigo 114, do Código Tributário Nacional, e se a obrigação principal *surge com a ocorrência* do fato gerador, nos termos do artigo 113, § 1.º, do mesmo Código, e se a primeira operação do ciclo comercial de um bem é necessária e suficiente para fazer nascer uma obrigação de pagar imposto ao Estado, talvez

⁵⁰⁷ NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Rubén O. *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2006, pp. 37 e ss.

⁵⁰⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 73.

⁵⁰⁹ *Idem*, p. 78.

⁵¹⁰ *Idem*, p. 79.

⁵¹¹ COSTA, Alcides Jorge. Parecer. ICMS e substituição tributária. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (70-95). São Paulo: nov. / 1995, p. 87.

⁵¹² Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL*, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, fls. 147 dos autos.

não haja que se falar em presunção. *É um fato gerador*. Se houve alguma antecipação, é da incidência, mas isso é dado pré-jurídico.

Parece vir a encontro dessas afirmações as considerações de Enrico NUZZO, a respeito do nascimento da obrigação tributária no caso dos tributos não sujeitos a lançamento efetivo ou a uma constituição do crédito tributário pela Administração, afirmando que no comportamento ativo imposto ao contribuinte se podem identificar todos os elementos que caracterizam a constituição plena de uma relação obrigacional,⁵¹³ que só pode ter um tributo como objeto.

Não obstante o peso da doutrina de Alcides Jorge COSTA em sentido contrário, também não parece ser o caso de falar em ficção⁵¹⁴, que equipara hipóteses e lhes imputa a *mesma* conseqüência. Não há equiparação entre a primeira venda de um ciclo com a seguinte ou até com a venda final. Caso o fosse, a base de cálculo, que faz parte do consequente normativo seria *a mesma*, em outras palavras, acaso se tratasse de ficção, a base de cálculo (consequente normativo) da operação inicial e da final seriam *iguais*. Como se igualar, então, a base de cálculo da venda inicial à base de cálculo da venda a consumidor final, antes desta ocorrer?

Ainda que se considere a base de cálculo no plano estritamente normativo, distinguindo-a da base calculada, como faz Aires BARRETO, não se chegaria a uma solução convincente. Em sendo a base de cálculo critério para quantificação do tributo e esses critério na venda a consumidor final é o preço efetivo da operação, ao aplicar-se a mesma base de cálculo da venda final à venda inicial, ter-se-ia *o preço efetivo da operação*, ou seja, o “substituto” pagaria imposto sobre o valor efetivo da sua própria venda.

A chamada “substituição tributária para frente por fato gerado presumido” significa tributação sobre o consumo com incidência no começo da cadeia e equivaleria a se aumentar a alíquota da primeira operação e isentarem-se as operações seguintes. Tanto esses fatos presumidos não são geradores de nada, que sua ocorrência não faz nascer obrigação tributária nenhuma. A obrigação tributária surge com o fato que a gera e é extinta com o pagamento do tributo, embora tal extinção talvez seja condicionada à ocorrência das operações

⁵¹³ NUZZO, Enrico. *Modelli rocostrutivi della forma del tributo*. Pádua: CEDAM, 1987, p. 73.

⁵¹⁴ Para o autor, há imposto monofásico, cobrado no começo do ciclo econômico, mas por meio de base de cálculo arbitrada, com base em ficção legal. COSTA, Alcides Jorge. Parecer. ICMS e substituição tributária. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (70-95). São Paulo: nov. / 1995, p. 87.

seguintes.⁵¹⁵ Se a operação subsequente à tributação não ocorrer, aparecerá uma relação de crédito em favor do particular contra o Estado, cuja natureza talvez não seja tributária, mas cuja investigação foge aos limites deste trabalho.

E se, como ensina Alcides Jorge COSTA, redução de base de cálculo equivale a redução de alíquota⁵¹⁶, por sua vez, aumento de base de cálculo equivale a aumento de alíquota. Assim, o regime em análise teria um segundo equivalente, o aumento da alíquota da operação tributada e isenção das subsequentes (fatos presumidos).

O regime de incidência antecipada chamado de “tributação por fato gerador presumido” ou de substituição tributária “para frente”, desse modo, faz nascer uma obrigação tributária que, para onerar o consumo, tem uma base de cálculo de estimativa da expressão monetária deste mesmo consumo, intervindo no âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva, o que a Constituição autoriza, desde que praticado nos estritos limites de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito, o que se passa a abordar.

4.2. A adequação da tributação por fato gerador presumido

O primeiro requisito que os regimes de substituição tributária por fato gerador presumido têm que cumprir é serem adequados à realização do fim que os justifica. Daí a relevância de se identificar esse fim, como enfatiza Humberto ÁVILA. Portanto, se os impostos têm a função de custear o Estado de forma solidária, conforme a capacidade contributiva de cada, essa capacidade, que é de cada um, será o critério imposto ao legislador, portanto.

A partir do momento que houver uma outra função a ser cumprida também pela norma tributária, o legislador poderá daquele fim se afastar, desde que por meio de medida adequada ao fomento desta “outra” função, que chamamos de extrafiscal pelo simples fato de não se confundir com a primeira (fiscal).

A outra função a ser cumprida e justificadora do afastamento da capacidade contributiva individual, no regime de tributação por fato gerador presumido, parece ser a

⁵¹⁵ Segundo Alcides Jorge COSTA, o art. 150, § 7.º, da Constituição de 1988, não permite a tributação de várias operações até o consumo final, por referir-se expressamente a *um* fato gerador, e não a vários. COSTA, Alcides Jorge. Parecer. ICMS e substituição tributária. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (70-95). São Paulo: nov. / 1995, p. 89.

⁵¹⁶ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 87.

praticabilidade da tributação. A imposição praticável parece ser o “estado ideal de coisas” a ser buscado por meio da simplificação das normas tributárias, tal como afirma ÁVILA:

“Essas ponderações são relevantíssimas do ponto de vista prático. Um exemplo para demonstrá-lo é a utilização de substituição tributária para frente no direito tributário (mecanismo por meio do qual o legislador substitui, na própria lei, aquele que seria normalmente contribuinte por um outro, que passa a ser o sujeito passivo direto da obrigação tributária). Sua utilização afasta-se do modelo de tributação com base na ocorrência do fato gerador em razão de finalidades extrafiscais, como a simplificação da arrecadação e a diminuição dos custos administrativos de fiscalização.”⁵¹⁷

A definição deste fim precisa ser muito bem feita, sob pena de se desnaturar o controle de proporcionalidade. Em sendo admitido inserir no exame sempre qualquer fim, qualquer medida seria permitida, inclusive a mera antecipação de receita.

Por outro lado, a arrecadação posta como fim “genérico” permitiria o uso da substituição tributária “para frente”, simplesmente para aumentar de forma arbitrária o volume de receitas por meio de bases de cálculo superestimadas. Essa parece ter sido a grande preocupação do Ministro Marco Aurélio Melo, no julgamento da ADI 1851-4/AL, ao afirmar que:

“Mas, para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção – presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária –, mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador.”⁵¹⁸

A preocupação do Ministro foi tamanha, que gerou alguma discussão com outros magistrados da corte, fazendo com que respondesse a algumas colocações de seus pares do seguinte modo:

⁵¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 168.

⁵¹⁸ Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 185 dos autos.

“Colocaram aqui algo que reputo um verdadeiro engodo, já que o Estado também não terá direito a cobrar a diferença. É um engodo. Não sou ingênuo. E agora, com a idade que já tenho, não posso mesmo ser, a ponto de imaginar o Estado fixando valor aquém do normalmente praticado pelo mercado.”⁵¹⁹

4.2.1 A confusão entre praticabilidade e direitos fundamentais

Realmente, não há muita dificuldade em identificar a praticabilidade como escopo das medidas simplificadoras. O problema é que ela também contribui para a tributação conforme a capacidade contributiva, ou melhor, para uma distribuição da carga tributária conforme capacidade contributiva, só que sob a ótica coletiva. O interesse coletivo está em serem efetivamente tributados todos os fatos que ocorrerem conforme a previsão da hipótese de incidência.

Daí Humberto ÁVILA falar que a realização da justiça tributária geral, ainda que em detrimento da individual, é um fim *interno*,⁵²⁰ o que poderia levar a certas dificuldades na identificação de fins distintos cuja realização precisaria ser ponderada, até porque o autor distingue a eficiência da administração tributária da praticabilidade. Entretanto, essa é classificada por ele como fim *externo*⁵²¹, que pode ser usado como elemento do controle de proporcionalidade, portanto.

De qualquer maneira, o interesse coletivo não pode gerar pretensões individuais, como as que Casalta NABAIS vislumbra de um contribuinte poder pleitear perante o Estado a tributação de outro, colaborando, inclusive, com essa atividade de fiscalização e apuração, tudo com base em um “dever fundamental de pagar impostos”. A praticabilidade e a próprio arrecadação não se confundem com direitos fundamentais. Óbvio que todos têm deveres de pagar impostos, mas são deveres *legais* e atribuição do predicado “fundamental” a eles não parece ser nada além de reforço retórico. Não se pode fazer qualquer analogia entre esses “deveres fundamentais” e os direitos fundamentais, por diversos motivos.

⁵¹⁹ Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 190 dos autos.

⁵²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 94.

⁵²¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 164.

Em primeiro lugar, direitos fundamentais foram concebidos classicamente como direitos individuais, direitos de defesa contra o poder estatal. Os direitos sociais são direitos a uma prestação estatal, contudo precisam ter um dispositivo constitucional ao qual possam ser atribuídos, o que não existe (ao menos no Brasil) para o caso de o cidadão ter uma pretensão contra o Estado que lhe permita pleitear a tributação de outrem, podendo, inclusive, auxiliar a Administração a descaracterizar fatos jurídicos com propósitos antielísivos.

Este estado policial de “todos contra todos” não tem nenhum suporte no texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que, ao contrário, é repleta de direitos de defesa do contribuinte, tanto princípios como regras. Se há suporte para isso no texto da Constituição portuguesa de 1976, no qual o autor português parece se basear, foge aos limites deste trabalho. Mas isso já demonstra não ter essa tese qualquer aplicabilidade no ordenamento brasileiro.

Em segundo lugar, porque falar em deveres fundamentais como correlatos aos direitos fundamentais, com pretensões de lhes atribuir alguma característica destes, não tem qualquer efeito. Nem se imagina como atribuir suporte fático amplo a esses deveres e, pior, pretender atribuir a eles estrutura de mandamentos otimização levaria a uma “tributação ao máximo”, salvo possibilidades fáticas e jurídicas, o que equivaleria a ditar um dever de pagar o máximo possível de impostos, salvo fosse demonstrado isso ser fática ou juridicamente impossível. Seria mais apropriado falar-se em “princípio do confisco”.

Em terceiro lugar, porque a tributação já é resultado de uma ponderação feita pelo constituinte entre o direito geral de liberdade e o direito de propriedade de um lado, e o interesse coletivo na construção de uma sociedade justa livre e solidária de outro. O resultado dessa ponderação são *regras* de competência, não havendo *princípios* jogando em favor de uma ampliação destas regras, chame-se ele de “dever fundamental de pagar impostos”, “princípio do confisco” ou de qualquer outra coisa.

4.2.2 Os níveis de abstração, generalidade e atualidade da adequação

Como regras de incidência tributária, as medidas interventivas sobre a capacidade contributiva, que se têm na tributação por fato gerador presumido, não precisam, segundo Humberto ÁVILA, ser concretamente adequadas, no sentido de produzirem de modo efetivo

os efeitos favoráveis ao fim que a justifica, o que se relaciona diretamente com a ideia de “fomento”, ou seja, basta à medida ter potencial de contribuir.⁵²²

Quanto ao grau de generalidade da adequação, ÁVILA observa que esse deve ser geral, ou seja, o regime de tributação por “fato gerador presumido” deve ser adequado à maioria dos casos, o que justificaria o caráter definitivo da tributação. Caso a medida seja adequada à maioria dos casos, então a intervenção sobre o direito fundamental é proporcional, evitando-se exatamente a investigação da cada caso concreto.⁵²³

Por outro lado, a adequação da medida adotada pelo legislador, ao instituir um regime de substituição tributária deve ser verificada, segundo ÁVILA, sob a ótica do momento em que foi adotada, negando-se a possibilidade de uma “inadequação superveniente”.⁵²⁴

Percebe-se que o fim vislumbrado pelo autor é muito relacionado à “captação” da capacidade contributiva “pela média”, ou seja, a medida será adequada em refletindo adequadamente a generalidade dos casos, sendo inexpressivas as diferenças entre os valores efetivos e os tipificados⁵²⁵, daí ÁVILA falar que:

“... a padronização só será válida se provocar efeitos desiguais de diminuta extensão, considerando-se que a desigualdade não poderá ser nem contínua nem considerável entre os contribuintes. Se a desigualdade resultante do uso da padronização for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos casos no tempo; e, se for considerável, o padrão afasta-se em demasia da média dos valores praticados.”⁵²⁶

A posição do autor é muito coerente com a premissa de que a padronização serve para “calibrar a realização da própria igualdade”⁵²⁷, continuando a capacidade contributiva de cada um a ser a única medida, só que na média. Tanto é assim que um dos requisitos postos pelo autor ao regime de tributação padronizado como sua adequação é a sua “generalidade”, no sentido de refletir “concretamente a média dos casos reais. O padrão legal deve ser adequado para a maior parte dos contribuintes, ainda que não fique exato para alguns,

⁵²² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

⁵²³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

⁵²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

⁵²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95.

⁵²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 96.

justamente porque o padrão deve servir para a maioria, sem necessidade de ajustes frequentes pelo aplicador.”⁵²⁸

O autor recebeu o abono de Alcides Jorge COSTA, para quem o preço a que se chega como base de cálculo na substituição tributária “para frente”, nos termos da Lei Complementar n.º 87/96, não é o preço efetivo de cada caso concreto, mas sim o resultado da aplicação de margens de valor agregado padronizadas “para cada tipo de negócio ou mercadoria”.⁵²⁹

Resulta: quem vende por preço superior ao padronizado fica sujeito a uma alíquota real menor que a nominal, e quem vende por preço inferior, sujeita-se a uma alíquota real maior que a nominal, o que não é vedado pelo princípio da igualdade, desde que essa margem não se afaste da realidade média.⁵³⁰

Além disso, COSTA frisa a regra legal impositiva de que a margem deve necessariamente “resultar de pesquisa adequada de preços usualmente praticados no mercado considerado”, pois, “sem obediência ao devido processo legal, o contribuinte não tem como controlar, por meio de ampla defesa e do contraditório, se o padrão adotado tem fundamento na realidade”.⁵³¹

A interpretação sistemática da Lei Complementar 87/96 só pode levar à conclusão de que “a margem padrão de valor agregado deve resultar da média dos preços praticados no mercado considerado”, de modo que, se os preços sugeridos não forem efetivamente a média dos preços praticados no mercado, eles não podem ser adotados.⁵³²

A “padronização deve abranger a maioria dos casos concretos, deve ser vinculada à realidade”, frisando-se ainda: “o que acontece na maioria dos casos só pode ser apurado mediante pesquisa do que efetivamente ocorre no mercado considerado, como determina a lei”.⁵³³

Outro aspecto importante da definição de adequação de Humberto ÁVILA é a afirmação de que, além das distinções de valores em relação a cada contribuinte isoladamente considerado precisarem ser pequenas, elas também não poderiam ser verificadas em número

⁵²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 94.

⁵²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95.

⁵²⁹ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 50-51.

⁵³⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 50-51.

⁵³¹ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 50-51.

⁵³² COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 52.

considerável de contribuintes, ou seja, para muitos deles, a padronização teria que ser “exata” (“ainda que não fique *exato* para alguns”, grifo nosso)⁵³⁴. “A discrepância não pode atingir um número muito grande de casos, pois, nessa hipótese, em vez de ela ser uma consequência negativa acidental da padronização, será sua consequência direta, descaracterizando a própria padronização por ter escolhido um caso atípico como modelo (*einen atypischen Fall als Leitbild gerählt*).”⁵³⁵

Levada em termos literais, a afirmação acima resulta negar-se a adequação de um regime de substituição tributária, no caso de um grande número de contribuintes se vir em meio a fatos tributários com valores efetivos diversos do resultado da base de cálculo, ainda que essa diferença fosse ínfima, como tende a ser a maioria dos casos dos produtos sujeitos a esse tipo de incidência hoje no Brasil, o que, portanto, implicaria sua invalidade.

Talvez seja possível analisar tal requisito sob a ótica da praticabilidade em um sentido mais estrito, de fazer praticável a aplicação da lei tributária, como parece ter sido a justificativa para o regime, dada pelos estados-membros no caso do ICMS, narrada pelo Ministro Ilmar Galvão em seu relatório para julgamento da ADI 1851-4/AL⁵³⁶. Nesse caso, a adequação se dará se fizer viável a arrecadação e fiscalização de tributos, o que não se relaciona com a precisão ou acuidade com que a base de cálculo reflete a média dos casos.

Se por uma lado essa forma de ver a adequação tira do seu âmbito o exame da fidelidade da tributação aos valores médios, ele pode ser feito no bojo dos demais. Dessa forma será possível verificar a adequação de medidas que, embora fomentem a tributação sobre a média, não fomentem a praticabilidade, convertendo-se em instrumentos de aumento e antecipação de receitas, apenas.

Seria o caso, possivelmente, da instituição do regime de substituição tributária para frente em setores muito ramificados no começo da produção, como talvez o seja o setor de autopeças. Os estados-membros parecem se apoiar em uma premissa de que referido setor tem alto nível de sonegação de impostos. O problema é que a produção desses bens parece ser bastante ramificada. Similar, ademais, parece ser o caso dos materiais de construção em geral, inclusive, tintas, argamassas e rejuntas, cuja produção também parece ser bastante ramificada.

⁵³³ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 52.

⁵³⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95.

⁵³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 96.

⁵³⁶ Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 145 dos autos.

Da mesma forma questionável parece ser a instituição do regime sobre itens como braçadeiras, pregos, parafusos e tachas e rebites.

Uma das maiores realizações práticas de tal regime é concentrar obrigações principais e acessórias em um pequeno círculo de contribuintes, daí parecer evidentemente adequado o uso do regime em setores como bebidas alcoólicas, especialmente, cervejas, bem como cigarros, cuja produção é extremamente concentrada e a venda no varejo na mesma intensidade ramificada. Portanto, não sendo visível esse espectro reduzido dos contribuintes no começo do ciclo de um determinado bem, pode-se cogitar falta de adequação da medida. Em outras palavras, não faz nenhum sentido e indica falta de adequação não se perceberem ao menos possibilidades de o regime de antecipação da incidência reduzir o rol de sujeitos passivos.

Da mesma forma, se o começo da cadeia produtiva for concentrado, mas o seu final também o for, tende a não haver adequação da substituição tributária para frente. Esse talvez seja o caso de eletrodomésticos, especialmente aqueles que compõem a chamada “linha branca”. Não parece que o número de agentes que vendem no varejo esses produtos seja visível e sensivelmente menor que o número de agentes produtores. Trata-se de produtos cujas vendas hoje no Brasil se concentram em grandes cadeias de lojas. Talvez até seja extremo o caso de adegas refrigeradoras, cujo número de vendedores no Brasil não deve ser mesmo em número elevado que justifique minimamente adequação do regime de substituição tributária “para frente” que, nunca será demais repetir, foi previsto excepcionalmente.

A conclusão é que a adequação à praticabilidade talvez possa ser vista como um potencial para tornar viável a arrecadação e a fiscalização, o que normalmente é verificado quando, por meio da instituição desse regime, *se evidencie uma diminuição no rol de contribuintes, ao menos potencial*.

O voto do Ministro Ilmar Galvão na ADI 1851-4/AL se refere expressamente a tal aspecto da adequação, ou seja, à diminuição do espectro de contribuintes. O Ministro faz um cotejo com a substituição tributária chamada “para trás”, em que se concentra a incidência no final do ciclo econômico por ser a etapa de menor número de agentes, afirmando ser ela

medida “adequada às hipóteses de operações efetuadas por um número consideravelmente grande de fornecedores, tendo por objeto, de ordinário, produtos primários”.⁵³⁷

Então aborda a adequação da substituição tributária para frente, afirmando que nesse caso se “tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subsequentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhidos sobre o valor agregado.”⁵³⁸

Ainda que, não se pode deixar de reconhecer que, embora o número de agentes de distribuição e varejo seja igual ao de produtores, a diminuição ocorrerá, pela simples eliminação daqueles do rol de sujeitos passivos. Nesse caso, é possível que não haja é necessidade da medida, que precisa ser vista na próxima fase do teste.

Ademais, o Ministro Ilmar Galvão enfoca um outro aspecto da adequação, diverso do número de contribuintes sujeitos às obrigações tributárias, afirmando que: “Por meio do instituto, a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que oferece melhores condições para o seu cumprimento.”⁵³⁹ Referidas “qualidades” do contribuinte parecem se relacionar tanto ao cumprimento de obrigações principais como acessórias.

Instituída a incidência monofásica de um imposto como o ICMS, não é apenas o espectro de obrigações principais que será diminuído sensivelmente, mas de obrigações acessórias.

Vale ressaltar que a análise proposta por ÁVILA, de ter-se como fim, não exatamente a praticabilidade, mas, ainda que por meio dela, a apuração da capacidade contributiva da maioria dos casos pela média, pode ser vista no voto do Ministro Ilmar Galvão, Relator da ADI 1851-4/AL, que assim se manifestou: “Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação.”⁵⁴⁰

⁵³⁷ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 162 dos autos.

⁵³⁸ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 163-164 dos autos.

⁵³⁹ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 155 dos autos.

⁵⁴⁰ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 154 e 155 dos autos.

4.3. A necessidade da tributação por fato gerador presumido

O excesso de obrigações acessórias e a complexidade do sistema tributário conduzem à sua ineficiência, conforme Ricardo lobo TORRES⁵⁴¹, que acrescenta serem limites materiais ao princípio da eficiência o da capacidade contributiva, o de vedação ao confisco, o da isonomia e o da proporcionalidade entre a pressão fiscal e o nível dos serviços prestados pelo Estado à sociedade.⁵⁴²

A análise aqui será mais restrita, mantendo-se nos limites postos pelo princípio da capacidade contributiva à praticabilidade administrativa. Como dito, necessária é a medida que, além de adequada, dentre as outras também disponíveis e igualmente adequadas, é a menos restritiva. Trata-se de abordar duas questões: a existência de outra medida alternativa à substituição tributária “para frente” que seja tão adequada quanto ela à consecução da praticabilidade da arrecadação nos tributos plurifásicos; e, dentre as alternativas acaso existentes, ser referida substituição a medida menos restritiva ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

Vislumbraram-se acima duas medidas com efeitos muito próximos da substituição tributária para frente. Uma delas poder-se-ia dizer até equivalente, que é o aumento da base de cálculo do contribuinte localizado no começo da cadeia produtiva, com base nos mesmos parâmetros do regime que hoje se tem, só que se isentado os demais agentes do ciclo. Tal medida parece ser tão eficaz quanto a substituição tributária “para frente”, com a vantagem da clareza e da transparência, não havendo mais necessidade de se falar em um pagamento como contribuinte e outro como substituto (implícitos no mesmo montante), tampouco em fato gerador “presumido”, que tantas confusões gera.

Não obstante essa vantagem, tal medida parece ser mais restritiva que a primeira ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, por não assegurar a devolução dos valores correspondentes a uma etapa do ciclo econômico que não vier a

⁵⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária* (69-82) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 74.

⁵⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária* (25-49) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, pp. 31-32.

ocorrer, daí ÁVILA falar que o regime de substituição tributária “para frente” mantém como contraponto esta ocorrência efetiva.⁵⁴³

A outra alternativa que se vislumbra seria: em vez de se aumentar a base de cálculo da operação tributada, majorar-se-ia sua alíquota, o que seria feito na mesma proporção do aumento da base de cálculo feito caso se considerasse o valor estimado do consumo final do bem. Em contra partida, isentar-se-iam as operações seguintes.

Esse modelo parece ter o mesmo problema do anterior, referente à não ocorrência de uma das etapas da circulação, caso em que seria muito difícil praticar-se alguma devolução de valores correspondentes a tal operação, cuja ocorrência se terá frustrado, nesse caso, com uma adicional dificuldade em se apurarem esses valores.

Isso demonstra que das alternativas que se pode imaginar *com igual adequação*, o regime em questão parece ser o que menos intervém no âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva e, diante de tal aparência, complementada pela separação de poderes ou, mais especificamente, pelo “princípio formal da competência decisória do legislador”, parece necessária a medida em discussão no plano abstrato.

Frise-se que tal necessidade é apenas um exercício de abstração, para verificar as regras de incidência de que dispõem os legisladores para instituírem tal regime, especialmente, no caso do ICMS, as especificações constantes da Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 8.º, referentes à base de cálculo, pois, lembre-se, o princípio da capacidade contributiva aqui tratado impõe um dever *prima facie* ao legislador, no que diz respeito à definição da base de cálculo.

Isso não quer dizer que, em casos concretos, como sempre lembra Humberto ÁVILA, o regime não possa ser aplicado de modo inconstitucional, é dizer, não se mostrando adequado à praticabilidade ou necessário. Nesse caso específico, a despeito da regra constitucional e, no caso do ICMS, das regras da Lei Complementar n.º 87/96, pode haver nos casos concretos medidas de praticabilidade que se mostrem tão adequadas quanto o regime de tributação por “fato gerador presumido” e menos restritivas ao princípio da capacidade contributiva.

⁵⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 96-97.

4.4 A proporcionalidade em sentido estrito da tributação por fato gerador presumido

Afirma-se que o princípio da eficiência sempre esteve implícito na Constituição de 1988, mesmo antes da Emenda de n.º 19/98, que apenas teria deixado a questão indiscutível, no sentido de haver para a Administração um “dever” de atuar com eficiência.⁵⁴⁴

Essa última locução, no senso comum, é “capacidade ou aptidão para alcançar um resultado ou objetivo preestabelecido”. E como se fala ainda em um objetivo fundamental do Estado de “propiciar a realização dos valores da sociedade”, poder-se-iam ver tais objetivos como princípios, ou seja, como realização de fins constitucionais. Mas máxima eficiência não significa máxima arrecadação, lembra Hugo de Brito MACHADO.⁵⁴⁵

Essas observações dão ideia do quanto será difícil um exame de proporcionalidade em sentido estrito da cobrança de tributos por substituição tributária “para frente”, porém, isso não impede que se façam algumas observações a respeito.

Sabe-se que, diante de regras de tributação por fato gerador presumido, o âmbito de proteção do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva sofrerá intervenção e será necessário definir o seu suporte fático, com base em considerações de ordem fática sobre a medida de intervenção, no caso, as regras de incidência tributária sobre o consumo no começo do ciclo econômico.

Tais considerações fáticas se referem ao potencial que tais medidas demonstrem para simplificar a fiscalização e arrecadação de tributos, tornando essa atividade praticável, *adequação*; mas também dirigem a vista à existência de medidas alternativas, que fomentem igualmente esse estado de tributação praticável para, em seguida, verificar-se a menor das restrições por elas representadas, *necessidade*.

E, como visto, *abstratamente*, a tributação por fato gerador presumido tende a ser adequada e necessária, em não demonstrando aberrações relacionadas ao espelhamento da

⁵⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006. P. 52.

⁵⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006. P. 53.

média de valores⁵⁴⁶, nem ao universo de contribuintes sujeitos ao regime, que precisa ser diminuído por meio do referido mecanismo⁵⁴⁷.

A tendência parece ser não se verificarem essas distorções. No caso sempre usado como modelo, que é o do ICMS, portanto, haverá não raro a possibilidade de se ter que passar à análise de sua proporcionalidade em sentido estrito, é dizer, a muito grosso modo, de conferir se o ganho em praticabilidade e aplicação geral da lei tributária justifica a intervenção no âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva.

Para tanto, é importante fazer algumas observações sobre o problema da complexidade do sistema tributário, com vistas a evidenciar o vulto da praticabilidade e não se pensar ser a restrição ao princípio da capacidade contributiva um problema “sempre tão maior”, especialmente porque as opiniões contrárias ao regime de incidência ora estudados, além de muito numerosas, tem representantes do peso de BRANDÃO MACHADO, como se vê:

“O instituto brasileiro da substituição tributária conduz, por vezes, o intérprete à solução que depõe contra a razoabilidade, afrontando até o princípio da legalidade. É o que ocorre com a substituição tributária na venda de veículo realizada pelo fabricante. A lei ordinária dos Estados legitimada por norma constitucional (CF, art. 150, § 7º), impõe aos produtores de veículos que cobram antecipadamente dos revendedores o ICMS que estes teriam de pagar por ocasião da venda dos veículos aos consumidores, mediante a aplicação de base de cálculo estimada. Se a venda ao consumidor é realizada por preço inferior ao estimado, fica evidente que o imposto terá sido pago a mais pelo revendedor.”⁵⁴⁸

A mesma linha é seguida por Fernando ZILVETI, ao registrar que a tributação por fato gerador presumido é instrumento de arrecadação e tem como fins “a praticidade, a eficiência e a segurança dos entes fiscais, embora deixe dúvidas acerca dos limites jurídicos e quanto à extensão de sua aplicação. (...) No entanto, a chamada substituição para frente, que

⁵⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95-97. COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 52.

⁵⁴⁷ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 163 dos autos.

pressupõe a ocorrência futura de fato tributável e se atribui ao substituto a responsabilidade por pagamento de tributo antes do nascimento da efetiva obrigação tributária, parece conter vício constitucional insanável. Tributar fatos futuros, ainda que se permita compensar na hipótese de inoccorrência deles, parece aviltar a segurança jurídica representada pelos princípios constitucionais consagrados.”⁵⁴⁹

Não obstante, como afirma o próprio ZILVETI, “a legitimidade das medidas restritivas de direitos fundamentais deve ser aferida no contexto da relação meio-fim, pronunciada a inconstitucionalidade da norma que contenha limitações desproporcionais. Trata-se, como dito acima, de aplicação do pressuposto da adequação legislativa que todas as normas restritivas de direitos devem sofrer, a fim de constatar a necessidade das restrições e a proporção dos meios utilizados.”⁵⁵⁰ Daí ser necessário não se rechaçar em abstrato a substituição tributária “para frente”, só podendo isso ser feito em cada caso após ponderação entre capacidade contributiva e a praticabilidade perseguida pelas normas de simplificação.

A simplificação dos sistemas tributários, segundo Cesar GARCÍA NOVOA, é hoje um dos grandes desafios atuais, já que, por diversos motivos, os ordenamentos têm ficado cada vez mais complexos,⁵⁵¹ e James PAYNE relata que nos Estados Unidos da América os agentes da administração fiscal anualmente escrevem milhares de páginas interpretando a codificação tributária daquele país (*Internal Revenue Code*) e que, em todos anos, há adições à jurisprudência, por meio de decisões que expandem ainda mais o significado das leis e da legislação tributária em geral, concluindo que ninguém sabe ao certo lá o que é legal, válido ou correto no sistema tributário federal.⁵⁵²

⁵⁴⁸ BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (Coordenador), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol I.* (73-94). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 93.

⁵⁴⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Obrigação tributária: fato gerador e tipo. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 77.

⁵⁵⁰ *Idem*, p. 168.

⁵⁵¹ GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (Organizadores). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres.* 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 319.

⁵⁵² PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 167. O autor afirma ainda que: “For most observers, the complexity of the modern federal tax system is thought to be merely a nuisance, something we can live with. This complacency is hardly justified. In a modern tax system, complexity is like an acid, a corrosive agente that progressively weakens the entire institution. In a democratic age, a tax system has to be defensible in order to thrive. People need to feel that tax burdens are the product of rational, consistent rules about who pays how much.” (pp. 167-168).

O autor condena a complacência com que se convive com tal complexidade, afirmando que ela é, inclusive, antidemocrática, por retirar da tributação qualquer possibilidade de ser justificada perante o povo, que sempre precisa ter a impressão de ser esse ordenamento “produto de regras racionais e consistentes”, que permitam identificar-se com precisão “quem paga e quanto paga”.⁵⁵³

Ademais, o custo imposto *para o cumprimento* das obrigações tributárias (custo de obrigações acessórias) cresce juntamente com o crescimento da complexidade. PAYNE informa, ainda, que um estudo norte-americano encomendado pela administração tributária federal de lá (*Internal Revenue Service*) por requisição do Congresso norte-americano, em 1980, deu conta de que em 1985 aquela nação teria gasto 5,4 bilhões de “horas/homem” (*hour/man*) de trabalho só para cumprimento de obrigações tributárias (*tax compliance work*).⁵⁵⁴ E ainda se cogita que os órgãos de receita tributária teriam, de algum modo, “mascarado” parte desses números, estimando-se que a realidade seria da ordem de 7 a 10 bilhões de “horas/homem” de trabalho.

Um dos efeitos mais danosos dessa complexidade é que, como as pessoas não têm mínimas definições do correto, válido e justo, cada um tem suas próprias posições a respeito, de acordo com seus próprios interesses, sendo admitido pelos até mesmo pelos agentes da administração tributária que a apuração de tributos lá se tornou subjetiva, o que, segundo o autor, faz dos Estados Unidos uma “nação de trapaceiros de impostos”⁵⁵⁵ (*a nation of tax cheaters*), em outras palavras, “a complexidade impulsiona a evasão”⁵⁵⁶. Desta forma, lá se estimula inclusive uma conduta de disputa dos contribuintes em relação aos impostos, sendo o

⁵⁵³ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 168.

⁵⁵⁴ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 168.

⁵⁵⁵ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 171.

⁵⁵⁶ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 172.

resultado do jogo o quanto se consegue deixar de pagar⁵⁵⁷ e, assim, na “era da trapaça fiscal”, a redistribuição de riqueza se torna cada vez mais um objetivo impraticável.⁵⁵⁸

O resumo dos problemas causados pela complexidade do sistema tributário é: aumento do custo de conformidade (*compliance burdens*); crescente subjetivismo do direito tributário; encorajamento à evasão, que, por sua vez, mina a confiança pública e a credibilidade no sistema. Ao final, o sistema tributário perde apoio de todos os segmentos da sociedade, ricos e pobres, direita e esquerda.⁵⁵⁹

O mais interessante é a explicação que James PAYLE dá à causa de tanta complicação: o desejo moderno de fazer a tributação não arbitrária e mais humana; e, como consequência, fortes limitações legais e regulamentares à atividade dos agentes da administração tributária, especialmente na apuração do imposto.⁵⁶⁰

Obviamente, essas foram enormes conquistas dos povos nos últimos três ou quatro séculos e, portanto, não podem ser tidas como “ruins” para o sistema tributário. A exposição só serve para levar em conta que a busca pela justiça a cada um, com apuração de bases de cálculo cada vez mais individualizadas, precisa encontrar limites, sob pena de subverterem-se os escopos de humanidade e justiça da tributação chegar-se a uma “nação de sonegadores”.

Essa parece ter sido uma das bases dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, ao decidirem pela constitucionalidade do sistema de tributação do consumo com incidência monofásica no começo do ciclo econômico, chamado de substituição tributária “para frente”, por um fato que o constituinte chamou de “presumido”. O Tribunal não se

⁵⁵⁷ “... tax payers are increasingly counseled to bend rules in their favor. They are told to view their relationship with the IRS as a contest, a competitive event in which their performance – amount of tax paid – is the result of how vigorously and how cleverly they play the game.

(...)

The same idea is embraced in many recent books on tax advice for the general public. These titles reflect the combative stance now being recommended. They include *Fight the IRS and win!*, *Protecting Your Business from the IRS*, *Stand Up to the IRS*, *How to survive an IRS Attack*, *How to Settle with the IRS – for Pennies on the Dollar*, *How to Screw the IRS*, *The IRS and You: How to Play the Game and Win*, and two different books both with the title *How to Beat the IRS*.” PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 172.

⁵⁵⁸ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 173.

⁵⁵⁹ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 173.

olvidou da necessidade de ter em mente o princípio da capacidade contributiva como mandamento de otimização, a ser cumprido na maior medida possível, tanto que a ementa do julgado afirma expressamente partir da premissa de que o regramento nacional do ICMS, no caso, da Lei Complementar n.º 87/96, “para definir-lhe a *base de cálculo*, se valeu de critério de estimativa que a *aproxima o mais possível* da realidade”. (Grifo nosso).⁵⁶¹ Premissa essa à qual o voto vencido do Ministro Carlos Velloso atribuiu forte ênfase, em termos da “máxima eficácia” do direito fundamental.⁵⁶²

Victor Borges POLIZELLI dá notícia de que, em pesquisa para o Fórum Econômico Mundial de 2003, se pesquisaram 102 sistemas tributários, e o do Brasil posicionou-se na 101.^a colocação em eficiência, à frente apenas da Alemanha, empatando tecnicamente com a Romênia e logo atrás da Argentina e da Ucrânia. É importante, contudo, a ressalva de POLIZELLI de que o método utilizado no fórum é questionável, por consistir em consulta à opinião de empresários dos diversos países analisados, o que, também segundo ele, não deixa de ser no mínimo indício do problema. Dessa maneira, tais deficiências seriam, em resumo, consequência de: quantidades exageradas de atos legislativos, má qualidade desses, falta de congruência no sistema e de medidas de simplificação.⁵⁶³

A política tributária, para POLIZELLI, deve ter fins econômicos e sociais, quais sejam: a) obtenção de recursos para financiamento do Estado; b) promoção do desenvolvimento econômico; c) redistribuição de renda (em sentido amplo, que inclui o acúmulo sob a forma de patrimônio), o que iria ao encontro do sistema tributário justo e economicamente racional, teorizado por Neumark.⁵⁶⁴

Como se sabe, desde Adam SMITH que a racionalidade era pregada com vistas à eficiência dos tributos. Referida eficiência não era posta no sentido de neutralidade, ou seja, não interferência nas decisões dos agentes de mercado referentes à alocação dos recursos.

⁵⁶⁰ PAYLE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Raftery e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, pp. 177-178.

⁵⁶¹ Supremo Tribunal Federal. ADI 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002.

⁵⁶² Supremo Tribunal Federal. ADI 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.2002, fls. 178-179 dos autos.

⁵⁶³ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 253-254.

⁵⁶⁴ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 253-254.

Eficiente, no sentido tratado por SMITH é custar pouco para ser arrecadado, inclusive sob a ótica do contribuinte⁵⁶⁵, não obstante NEUMARK pareça enfatizar mais a economicidade da arrecadação sob a ótica da Administração tributária⁵⁶⁶ que do contribuinte⁵⁶⁷.

Victor POLIZELLI considera que a eficiência deve ser buscada para fomento da segurança jurídica e da justiça fiscal, especialmente por meio dos princípios da congruência, continuidade e transparência, teorizados por Neumark. Impõe o princípio da congruência certa unidade e sistematicidade do sistema, evitando-se contradições e lacunas, enquanto o da continuidade determina façam-se mudanças legislativas após maiores intervalos de tempo, por meio de reformas gerais e sistêmicas. Já o mandamento de transparência consistiria na clareza e simplicidade dos atos normativos. O conteúdo dos princípios técnico-tributários de Neumark, abordados por POLIZELLI, parece ser exatamente estados de equilíbrio entre justiça fiscal (especialmente, no plano individual) e segurança jurídica.⁵⁶⁸

A complexidade do sistema brasileiro, que, nos dizeres de POLIZELLI, “poderia levar a crer que o legislador desconhece tais orientações”, leva tanto à insegurança quanto à injustiça e pode ser atribuída à multiplicidade dos grupos sociais e econômicos que exercem pressão política no processo normativo, defendendo posições isoladas. Mas outro fato determinante desta complexidade extrema seria o “exagero no atendimento ao princípio da capacidade contributiva” que, segundo POLIZELLI, se verifica em tentativas de se medir a capacidade contributiva *efetiva* do contribuinte.⁵⁶⁹

A busca pela *real* capacidade contributiva do contribuinte produz complexidade, por exemplo, na definição de bases de cálculo de tributos, que gera insegurança jurídica, vinculada por Adam SMITH à arbitrariedade⁵⁷⁰. As medidas contrárias a isso e geradoras de simplificação seriam aquelas medidas de coerência e unidade.⁵⁷¹ Desse modo, a conclusão a

⁵⁶⁵ SMITH, Adam. *The wealth of nations, books IV e V*. Londres: Penguin Books, 1999, pp. 416-417.

⁵⁶⁶ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Tradução espanhola de José Zamit Ferrer. Madri: Centro de Estudios Fiscales, 1974, pp. 436-446.

⁵⁶⁷ *Idem*, 447-451.

⁵⁶⁸ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual, vol. 20 (253/271)*. São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 264-654.

⁵⁶⁹ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual, vol. 20 (253/271)*. São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 264-654.

⁵⁷⁰ SMITH, Adam. *The wealth of nations, books IV e V*. Londres: Penguin Books 1999, pp. 416-417.

⁵⁷¹ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual, vol. 20 (253/271)*. São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 264-654.

que a chega o autor é que: “O estágio de complexidade a que se chegou requer um retorno urgente às máximas de simplificação do sistema.”⁵⁷²

A complexidade inerente àquilo que se chama hoje de “sociedade de risco” requer restrições aos princípios relacionados à justiça individual, que precisam ser ponderados com outros referentes à eficácia normativa e à garantia de sua generalidade fática, que realizam também segurança jurídica. Esses princípios em jogo precisam, segundo POLIZELLI, ser ponderados,⁵⁷³ afirmando que “As relações, portanto, entre os princípios da praticabilidade, comodidade e economia da tributação e aqueles tratados anteriormente (congruência, continuidade e transparência) são realmente bastante intensas, pois todos visam aos objetivos comuns de simplificação e eficiência do sistema tributário.”⁵⁷⁴

POLIZELLI, contudo, adverte que as normas de simplificação que generalizem valores devem ser fixadas em “uma média de normalidade”, por exemplo, no caso das normas de “substituição tributária para frente”. Para o autor, a realização do princípio da praticabilidade revela a tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica, já que tal realização, por meio de normas generalizantes, restringe princípios de justiça individual.⁵⁷⁵

Essa tensão pode ser vista não só sob a ótica da segurança jurídica, mas também sob a da justiça geral, realizada pela eficácia concreta da norma tributária, que fica comprometida com a busca pela justiça individual às últimas consequências. Ela parece ser um problema que se revela mais intensamente que a insegurança jurídica. Ambos podem ser resultantes da busca extremada pela justiça individual, porém o comprometimento da justiça geral, pela não aplicação e não concretização das normas tributárias, parece vir antes e mais inevitavelmente que a insegurança jurídica, até porque, no limite e de forma caricata, essa

⁵⁷² POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 266.

⁵⁷³ *Ibidem*.

⁵⁷⁴ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 269.

⁵⁷⁵ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 269.

insegurança jurídica pode nem ocorrer, se todos estiverem *seguros* de que não pagarão o tributo previsto pelas regras de incidência.⁵⁷⁶

Por isso o princípio da praticabilidade, enfatizado por NEUMARK,⁵⁷⁷ deve ser aplicado em conjunto com os outros demais, de forma que suas medidas realizadoras, como presunções e generalizações, correspondam efetivamente a uma “média da normalidade” e “admitam/facilitem a realização de prova em contrário para permitir a aplicação da justiça individual em casos extremos”, pois a busca da simplificação “não se resolve com o atendimento a um só dos princípios aqui citados, mas com a busca do equilíbrio entre eles”. Caminhar em direção ao ideal de justiça fiscal, por princípios como o da tributação conforme a capacidade contributiva, “encontra seus limites, pois o exagero na edição de normas que sirvam de instrumento para identificar os inúmeros aspectos da capacidade contributiva individual contribui para tornar o sistema complexo, ininteligível e, portanto, inseguro”.⁵⁷⁸

Enxergando todos esses problemas é que Cesar GARCÍA NOVOA se mostra um grande defensor da “apuração objetiva” (*estimación objetiva*) dos tributos, como definição de métodos alternativos de mensuração da base de cálculo:

“No nosso entendimento existem sólidos argumentos para se defenderem esses regimes, ainda que também encontremos certas dificuldades teóricas para sua aceitação. Os fundamentos desses regimes têm que ser buscados em distintos princípios e valores, quase todos com base constitucional.

A primeira questão importante que suscita a aceitação dos regimes de apuração objetiva não é outra senão a possível vulneração por meio deles das exigências da *capacidade contributiva relativa*.”⁵⁷⁹

⁵⁷⁶ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 269.

⁵⁷⁷ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Tradução espanhola de José Zamit Ferrer. Madri: Centro de Estudios Fiscales, 1974, p. 430.

⁵⁷⁸ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 270.

⁵⁷⁹ Tradução livre de: “A nuestro juicio existen sólidos argumentos para defender estos regímenes, aunque también nos encontramos con dificultades teóricas para su aceptación. El fundamento de estos regímenes hay que buscarlos em distintos principios y valores, casi todos ellos com cobertura constitucional.

La primeira cuestión importante que suscita la aceptación de los regímenes de estimación objetiva no es otra que la posible vulneración a través de los mismos, de las exigencias de *capacidad económica relativa*.” GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno

A defesa da apuração objetiva dos tributos, dentro de limites razoáveis, pode ser feita, não obstante a pecha de permitir fraudes e violar a capacidade contributiva. Assim, os sistemas objetivos só serão contrários ao princípio da capacidade contributiva quando se distanciarem da base de cálculo e deixarem de ser um instrumento para medi-la. E isso ocorrerá quando tais métodos não sejam usados para proceder a esta medição, mas meramente ser uma alternativa a ela, ou seja, desvinculada.⁵⁸⁰

Em um sistema tributário de incidência em massa, a individualização da base de cálculo de forma pormenorizada é impossível, ou, no mínimo, só é praticável diante de uma exagerada complexidade normativa e prática, implicando, inclusive, um enorme conjunto de obrigações acessórias em desfavor do próprio contribuinte, gerando focos de evasão e informalidade na economia, especialmente, em países em desenvolvimento. Por outro lado, além do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, sem que se assegure uma aplicação geral e eficaz das normas tributárias não há justiça fiscal, cujo sistema não se pode basear só na capacidade contributiva.⁵⁸¹

A apuração objetiva sacrifica uma concepção rigorosa do dever imposto pelo princípio da capacidade contributiva, em detrimento de uma simplificação que assegure aplicação do sistema tributário a todos. Por isso, segundo GARCÍA NOVOA, não seria inconstitucional renunciar a uma exata apuração da capacidade contributiva de cada um e pautar-se por uma tributação “pela média”, se com isso for obtida uma aplicação das normas tributárias a todos ou à imensa maioria.⁵⁸²

A praticabilidade impõe que, em vez de se proceder a uma busca em cada fato individual, “dotado de toda complexidade inerente à realidade fática”, de tudo que for necessário à subsunção normativa, que o aplicador parta de uma “caso típico”, suscetível de imediata subsunção normativa (tipo). Por outro lado, simplificação e praticabilidade operam

Taveira Tôres (Organizadores). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 322-323.

⁵⁸⁰ GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (Organizadores). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 324.

⁵⁸¹ GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (Organizadores). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 327.

⁵⁸² GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (Organizadores). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 328.

em benefício de uma efetiva aplicação normativa, que garanta a generalidade da tributação na medida em que criem as condições para isso.⁵⁸³

O teste de proporcionalidade, ainda que não nominalmente, é vislumbrado no exemplo que GARCÍA NOVOA dá de praticabilidade e simplificação em impostos indiretos, ao julgar-se que até certo ponto de restrição de um lado e ganho de outro, é possível abrir-se mão de certa dose de justiça individual, para se evitar a evasão e, portanto, uma injustiça geral, num sopesamento feito não só à luz do direito espanhol, como do direito comunitário europeu, como se vê:

“Em suma, os sistemas objetivos inspirados na praticabilidade e simplificação dos tributos são também instrumentos de prevenção de fraude fiscal. Assim dispôs a Sexta Diretiva, 77/388/CEE, relativa à harmonização do IVA, outro tributo de incidência em massa. Em seu Título XV, ‘medidas de simplificação’, a Sexta Diretiva vincula a previsão de medidas simplificadoras à finalidade de ‘evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais’. Assim, o artigo 27 da Sexta Diretiva assinala que o Conselho, ‘por unanimidade e por proposta da Comissão poderá autorizar qualquer Estado membro a estabelecer medidas especiais de não aplicação da presente Diretiva, com vistas a simplificar a arrecadação do imposto ou a evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais (...) as medidas voltadas a simplificar a arrecadação do Imposto não poderão influir **salvo em proporções irrisórias** sobre a quantia do imposto aventado na fase do consumo final.” (grifo nosso).⁵⁸⁴

Ademais, em seguida percebe-se um expresse teste de necessidade ao se tratar da simplificação de forma geral, que o autor faz com base em com base em Eserverri-Martinez, falando que a simplificação e praticabilidade dos métodos de apuração objetivos só são aceitáveis “senão necessários para a aplicação dos impostos em certos casos”.⁵⁸⁵

⁵⁸³ GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (Organizadores). *Principios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 331-332.

⁵⁸⁴ Tradução livre de: “En suma; los sistemas objetivos inspirados en la practicabilidad y simplificación de los tributos son también instrumentos de prevención del fraude fiscal. Así lo ha visto la Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, otro tributo de clara incidencia masiva. En su Título XV, ‘medidas de simplificación’, la Sexta Directiva liga la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de ‘evitar determinados fraudes o evasiones fiscales’. Así, el artículo 27 de la Sexta Directiva señala que el Consejo, ‘por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales... las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, **salvo em proporções desdeñables**, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.” GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (Organizadores). *Principios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. 319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 333.

⁵⁸⁵ Tradução livre de: “sino necesarios para aplicación de los tributos en ciertos casos” GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres

O que se percebe é que o regime de substituição tributária “para frente” por fato gerador “presumido” é medida para simplificar a fiscalização e a arrecadação de tributos com vistas a torná-la praticável, embora represente forte intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Se essa intervenção representa uma restrição, vedada constitucionalmente, é algo que depende de ser ela desproporcional.

A referida falta de proporcionalidade é algo que somente se pode atribuir a regras de incidência, resultado do exercício pelos entes políticos da competência tributária outorgada pelo artigo 150, § 7.º da Constituição de 1988 e, no, caso do ICMS, especificada pela Lei Complementar n.º 87/96. Essas regras é que podem ser inconstitucionais por intervirem no princípio da capacidade contributiva sem adequação, necessidade ou proporcionalidade em sentido estrito.

E como se viu que empiricamente a tendência é verificar-se a adequação e a necessidade dessas regras, tais precisarão ser testadas em termos de proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o ganho em praticabilidade que potencialmente demonstrarem precisa justificar, em cada caso, de cada setor econômico sujeito àquelas regras, a intervenção sobre o princípio da capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

A partir da distinção entre princípios e regras jurídicas, como normas que estabelecem, respectivamente, deveres *prima facie* e deveres definitivos, percebe-se a existência de dois direitos fundamentais com a capacidade contributiva em seu objeto.

A regra da capacidade contributiva impõe ao legislador, na definição do fato gerador dos impostos, a escolha somente de eventos que evidenciem riqueza apta a ser tributada.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, impõe que, na definição da base de cálculo desses tributos, o legislador, dentre as opções que tiver, estabeleça critérios de quantificação que se aproximem o máximo possível da individualização do fato concreto tributável.

A capacidade contributiva, enquanto critério de igualdade e causa justificadora dos tributos com função fiscal, impõe-se como critério a ser usado pelo legislador de forma otimizada, na definição, em especial, da base de cálculo com vistas à justiça individual.

Essa capacidade contributiva será manifestada de forma subjetiva nos tributos pessoais e de forma objetiva naqueles que revelem riqueza sem considerações de ordem pessoal dos envolvidos no evento tributável. Desse modo, a capacidade contributiva continua sendo o critério de igualdade nos tributos não pessoais, só que manifestada de forma objetiva.

Como objeto de um princípio, ou seja, mandamento de otimização, a capacidade contributiva terá sua aplicação limitada às possibilidades fáticas e jurídicas, em cada caso. Ela pode ter seu âmbito de proteção reduzido em casos “concretos” (inclusive, o controle concentrado de constitucionalidade das leis), nos limites das justificativas fáticas e jurídicas, estas últimas consistentes em outros princípios constitucionais. Esses outros princípios constitucionais podem ser “interesses coletivos”, como ocorre normalmente em matéria tributária. Neste trabalho, focou-se um interesse coletivo em especial: a praticabilidade da tributação.

A medida estatal de realização da praticabilidade tomada como objeto de análise nesta dissertação foi o regime de tributação chamado de substituição tributária “para frente”, por fato gerador “presumido”. Tal regime foi autorizado por regra constitucional que, interpretada em conjunto com as demais normas constitucionais, se mostra como regra

excepcional, no que concerne à aplicação do princípio da capacidade contributiva nos estritos limites em que se mostre proporcional.

Em virtude dos princípios terem seus limites de aplicação definidos por circunstâncias externas a eles (adotada a teoria externa como premissa) é preciso identificar tais “adverbialidades”. Assim é que a medida que diminua no caso concreto a otimização do conteúdo de um princípio precisará se mostrar adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Adequada será a medida que tiver relação de causalidade com o fim a que se destina. Necessária será a medida que se mostrar a menos restritiva ao direito fundamental objeto de intervenção, dentre as adequadas. Proporcional em sentido estrito será a medida que, além de adequada e necessária, promover, em cada caso, ganhos em favor de um princípio que justifiquem a perda que se tiver em detrimento do outro.

A regra posta pelo artigo 150, § 7.º, da Constituição de 1988, é regra que autoriza excepcionalmente os entes políticos a instituírem o regime de substituição tributária “para frente”, típico dos tributos plurifásicos. Em relação ao ICMS, tal regra de exceção foi detalhada pela Lei Complementar n.º 87/96. As duas mencionadas regras são resultados já de ponderações entre os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade, feitas pelo constituinte derivado e pelo legislador nacional.

Isso não implica adequação e necessidade *a priori* de todas as regras de tributação por fato gerador presumido. Não obstante os referidos sopesamentos, pode haver casos em que um certo regime de substituição tributária se mostre inadequado ou desnecessário. Admite-se que tal hipótese é remota.

Mostrando-se determinada regra de tributação por fato gerador “presumido” adequada e necessária, submeter-se-á ainda ao teste de proporcionalidade em sentido estrito, sendo verificado, especialmente em cada setor econômico sujeito ao regime, se o ganho em praticabilidade justifica a intervenção que se dê sobre o direito fundamental à capacidade contributiva.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.

_____. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução brasileira de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Conceito e validade do direito*. Tradução brasileira de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2009.

ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais*. São Paulo: RT, 2009. – (Série temas fundamentais de direito; v. 9 / coordenadores José Roberto dos Santos Bedaque, José Rogério Cruz e Tucci).

ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS: ficção do fato gerador presumido*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Emenda 3/93 (à Constituição de 1988)*. *Revista trimestral de direito público*. São Paulo, v. 93, n. 4, p. 172-5, 1993.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215(151-179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999.

_____. Proporcionalidade e direito tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.) *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. 1*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume*. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. In: *Revista dialética de direito tributário, vol. 123 (122-34)*. São Paulo: dezembro de 2005.

_____. Parecer. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante do preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. In: *Revista dialética de direito tributário, vol. 124 (92-111)*. São Paulo, janeiro de 2006.

_____. Direitos fundamentais dos contribuintes e obstáculos à sua efetivação. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. (345-361). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Teoria dos princípios*. 7.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Teoria dos princípios*. 8.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução de Luís Flávio Neto. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord.), *Direito Tributário Atual, vol. 22 (7-29)*. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. In: *Revista dialética de direito tributário, vol. 84 (7-32)*. São Paulo: setembro de 2002.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed.(61-88). São Paulo: Método, 2008.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3.^a Ed. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

BIRK, Dieter. *Diritto tributario tedesco*. Tradução italiana de Enrico de Mita. Milão: Dott. Antonio Giuffrè Editore, 2006.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema de diritto delle imposte*. Tradução italiana Francesco Forte. Milão: Dott. Antonio Giuffrè, 1954.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 22.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: Octávio Campos Fischer (coord.), *Tributos e direitos fundamentais*. (217-226). São Paulo: Dialética, 2004.

BOROWSKI, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Tradução colombiana de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. (73-94). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRITO, Edvaldo. A substituição tributária no ICMS. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (24-31). São Paulo, novembro de 1995.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 6.^a Ed. São Paulo: Rt, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1972.

_____. *O ICM na Lei Complementar e na Constituição*. São Paulo: Resenha tributária, 1978.

_____. ICM – substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas. In: *Revista de direito tributário*, vol. 44 (38-45). São Paulo, abril/junho de 1988.

_____. Capacidade contributiva. *Revista de direito tributário*, vol. 55 (297-302). São Paulo, janeiro/março de 1991.

_____. Parecer. ICMS e substituição tributária. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (70-95). São Paulo, novembro de 1995.

_____. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. (116-142) São Paulo: Dialética, 1998.

_____. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: Octavio Campos Fischer (Coord.), *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2.^a Ed. São Paulo: RT, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil, vol. III*. 6.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (Massachusetts): Harward University Press, 1977.

EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. *A substituição tributária e sua aplicação constitucional*. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução portuguesa de João Batista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekiam, 2003.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional*. Barueri: Manole, 2007.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. La simplificación del ordenamento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito*

constitucional tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. (85-110). São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madri: Marcial Pons, 2007.

GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (org.), *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. (319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GENTILI, Giorgio. *Le presunzioni nel diritto tributario*. Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1984.

GIANINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1965.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dottoree Antonio Giuffrè, 1961.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: RCS Editora, 2005.

_____. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed. (225-242). São Paulo: Método, 2008.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução argentina de Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Santa Fé: Nova Tesis, 2004.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria. Tradução espanhola César García Novoa. In: *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valência: Tirant lo blanch, 1999.

KRAKOWIAK, Ricardo. *O princípio da proporcionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4.^a edição da Tradução portuguesa de José Lamego Lisboa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekiam, 2005.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva: Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. (143-154). São Paulo: Dialética, 1998.

LORENZON, Gianfranco. Ambito oggetivo di applicazione. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. (53-68). Pádua: CEDAM, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (50-68). São Paulo: CEU / RT, 2006. (Pesquisas tributárias, nova série, 12).

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finziario*. Turim: UTET – Torinese, 1970.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3.^a Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (25-49). São Paulo: CEU / RT, 2006. (Pesquisas tributárias, nova série, 12).

MARTINS, Leonardo. A distinção entre regras e princípios e seus problemas epistemológicos, metodológicos e teórico jurídicos. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed. (327-350). São Paulo: Método, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: *Repertório IOB de jurisprudência*, n.º 23. São Paulo: dezembro de 1994.

_____. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MITA, Enrico de. *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. Antonio Giuffrè Editore, 2004
_____. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. Milão: Dott. Antonio Giuffrè, 2006.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973.

_____. Profili generali. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. (3-51). Pádua: CEDAM, 1993.

MOTA FILHO, Humberto Eustáqui César. *Introdução ao princípio da capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Forense: 2006.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy, B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Tradução Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora Campus e Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NEUMARK, Fritz. *Princípios de la imposición*. Tradução espanhola de José Zamit Ferrer. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUZZO, Enrico. *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*. Pádua: Dott. Antonio Milani, 1987.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2.^a Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial*. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2004.

PALAO TABOADA, Carlos. El principio da capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. (285-304). São Paulo: Saraiva, 2005.

PAYNE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (coord.), *Politics, taxation, and the rule of Law: the power to tax in constitutional perspective*. (167-184). Boston (Massachusetts): Kluwer Academic Publishers, 2002.

PIRES, Adilson Rodrigues. O fato gerador presumido e a ADIN 1.851-4 AL. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (Coord.), *Tributação, justiça e liberdade*. (13-34). Curitiba: Juruá, 2006.

POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord.), *Revista direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o directo tributário*. São Paulo: Dialética: 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. São Paulo: Dialética, 1995.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. Substituição tributária e o resgate do princípio da estrita legalidade. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 61 (49-57). São Paulo: outubro de 2000.

SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1993.

SCHMIDTZ, David. *Os elementos da justiça*. Tradução brasileira de William Lagos. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. (82-115). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. 1*. (125-173). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. Notas acerca da imunidade tributária: Limites a uma limitação do poder de tributar. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (coord.), *Tributação, justiça e liberdade*. (391-410). Curitiba: Juruá, 2006.

_____. Tributação e liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. (431-471). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva – mínimo existencial e confisco – como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord.), *Revista direito tributário atual, vol. 20 (179/201)*. São Paulo: IBDT/Dialética, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. *Revista dos tribunais, Vol. 798 (23-50)*. São Paulo: abril de 2002.

_____. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. *Revista latino-americana de estudos constitucionais, Vol. 1 (607-630)*. Paulo Bonavides (coord.). Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

_____. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais na relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: Virgílio Afonso da Silva (org.), *Interpretação constitucional*. (115-144). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SMITH, Adam. *The wealth of nations, Books IV and V*. Londres: Penguin Books, 1999.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: Brandão Machado (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. (517-527). São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. (60-70). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuer Moral)*. Tradução, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

_____; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht). Volume I*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Volume IV: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (69-82). São Paulo: CEU / RT, 2006. (Pesquisas tributárias, nova série, 12).

TOSI, Loris. Il requisito di effettività. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. (101-158). Pádua: CEDAM, 1993.

TUHR, Andreas von. *Parte General del derecho civil*. Tradução espanhola Wenceslao Roces. Granada: Editorial Comares, 2006.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2ª edição da tradução e notas de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. La giusta imposta. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. (3-14). São Paulo: Saraiva, 2005.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. ICM – não cumulatividade abatimento constitucional. In: *Revista de direito tributário*, vol. 29/30 (197-207). São Paulo: julho/dezembro de 1984.

YERSIN, Danielle. Les systèmes d'imposition prae- et postnumerando et la perception de l'impôt. In: Herausgegeben von Prof. Dr. Markus Reich und PD Dr. Martin Zweifel. *Das schweizerische Steuerrecht: eine Standortbestimmung. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger*. (89-100). Berna: Stämpfli & Cie AG Bern, 1989.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Obrigaçãõ tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.