

DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA

**EFICÁCIA NORMATIVA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO-SP**

2022

DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA

**EFICÁCIA NORMATIVA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO-SP
2022**

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Batista Pereira Serra Lima, Daniel
Eficácia Normativa do Princípio da Capacidade Contributiva ; Daniel Batista Pereira Serra Lima ; orientador Paulo Ayres Barreto -- São Paulo, 2022.
238
Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2022.

1. Sistema Tributário. 2. Igualdade. 3. Capacidade Contributiva. 4. Disponibilidade Financeira. 5. Princípios Jurídicos. I. Ayres Barreto, Paulo, orient. II. Título.

Nome: Daniel Batista Pereira Serra Lima

Título: Eficácia Normativa da Capacidade Contributiva.

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

“É curioso constatar que a jurisprudência desta Corte tende a utilizar o princípio da capacidade contributiva para justificar a tributação, e não para desonerar contribuintes.” (Min. Joaquim Barbosa - Voto proferido no RE 582525, julgado em 09/05/2013)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, ao meu orientador, Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto, não apenas pela oportunidade de estudar na prestigiada Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, mas pela paciência em sanar as inúmeras dúvidas que levei para debate, pelos questionamentos que acarretaram correções necessárias ao rumo do trabalho, e, ao mesmo tempo pela liberdade e apoio concedidos para trilhar os caminhos que eu considere mais apropriados ao longo do curso.

Fica aqui o meu reconhecimento a todos os Professores, funcionários e amigos da pós-graduação em todos estes anos de convivência na Faculdade de Direito da USP (não poderia deixar de citar Hugo Marcondes, Paulo Koury, Rodrigo Numeriano e Fernando Moura), que contribuíram para a manutenção de um ambiente acadêmico de excelência, que consegue ser vibrante, desafiador e, ao mesmo tempo, acolhedor e agradável.

Também não poderia deixar de agradecer aos Professores Eduardo Maneira e Donovan Mazza Lessa que me incentivaram a ingressar na vida acadêmica, sempre se mostraram abertos a ouvir novos pontos de vista e me desafiaram com questionamentos pertinentes sobre vários aspectos relevantes desta tese.

Agradeço, ainda, à convivência diária de todos os colegas do Maneira Advogados (especialmente Pedro Ribas, Luis Eduardo, Rosara, Marcos Maia, Thales Maciel, Gabriela Maciel, Michel Noronha, Daniel Lannes, Eduardo Lourenço, Guilherme Picinini, Roberto Codorniz), que vêm trabalhando diariamente para construir este já renomado escritório e compreenderam minhas inúmeras ausências para dedicação ao curso de doutorado.

Por fim, agradeço à Vanessa, companheira de todos os dias, cujo apoio foi fundamental para a conclusão deste trabalho, que é dedicado ao pequeno Henrique, responsável por encher nossos dias de alegria.

RESUMO

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Eficácia Normativa do Princípio da Capacidade Contributiva**. 228 f. Doutorado - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

O presente estudo dedica-se à interpretação do conteúdo e eficácia do art. 145, §1º, da CF/88, que positivou a capacidade contributiva como critério de graduação da carga tributária. A primeira parte se dedica ao estudo dos valores subjacentes à capacidade contributiva: liberdade e igualdade, e sua relação para o ideal de justiça tributária. Na segunda parte são apresentadas as principais características do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, notadamente a rigidez das regras atributivas de competência impositiva, e também o conteúdo da norma que institui a capacidade contributiva. A terceira parte inicia com a apresentação do atual panorama jurisprudencial sobre a aplicação da capacidade contributiva e é demonstrada sua reduzida eficácia como proteção do contribuinte. Na quarta e última parte pretende-se indicar critérios para uma atuação mais concreta da capacidade contributiva em benefício do contribuinte.

Palavras-chave: Sistema Tributário, Igualdade, Capacidade Contributiva; Disponibilidade Financeira; Princípios Jurídicos.

ABSTRACT

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Effectiveness of the Ability to Pay Taxes Principle**. 228 p. Master Degree – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2022.

This paper focusses on the interpretation and effectiveness of the art. 145, §1º from 1988 Brazilian Constitutional, which affirmed the ability to pay taxes as a criterion for graduating the tax burden. The first part is dedicated to the study of the values underlying the ability to pay taxes: freedom and equality, and their relation to the very idea of tax justice. In the second part, the main characteristics of the Brazilian Constitutional Tax System are nominated, notably the rigidity of the attributive rules of tax jurisdiction, and also the content of the norm that institutes the ability to pay taxes. The third part begins with the presentation of the current jurisprudential panorama on the application of the ability to pay taxes and its ineffectiveness as a protection to the taxpayer. The fourth and last part intends to indicate the criteria for a more concrete performance of ability to pay taxes principle in benefit of taxpayers.

Keywords: Tax System; Equality; Ability to Pay; Cash Availability; Legal Principles.

RESUMÉE

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Efficacité du Principe de Capacité de Contribution**. 228 p. Doctorat – Faculté de Droit, Université de São Paulo, São Paulo, 2022.

Cette étude est consacrée à l'interprétation du contenu et de l'efficacité de l'art. 145, § 1, de la Constitution brésilienne de 1988, qui affirmait la capacité de payer l'impôt comme critère de gradation de la charge fiscale. La première partie est consacrée à l'étude des valeurs qui sous-tendent la capacité de contribuer : la liberté et l'égalité, et leur rapport à l'idéal de justice fiscale. Dans la deuxième partie, les principales caractéristiques du système fiscal constitutionnel brésilien sont présentées, notamment la rigidité des règles attributives de juridiction fiscale, ainsi que le contenu de la norme qui institue la capacité de payer. La troisième partie débute par la présentation du panorama jurisprudentiel actuel sur l'application de la capacité contributive et son efficacité réduite à mesure que la protection du contribuable est démontrée. La quatrième et dernière partie entend indiquer des critères pour une performance plus concrète de la capacité contributive au profit du contribuable.

Mots clés: Fiscalité, Egalité, Capacité Contributive, Disponibilité en Espèces; Principes Juridiques.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. A LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E O VALOR JUSTIÇA.....	9
1.1. Porque estudar os valores tributários subjacentes aos princípios jurídicos.....	9
1.2. Os valores do ordenamento jurídico tributário.....	11
1.2.1. A liberdade e suas limitações.....	15
1.2.2. A igualdade como critério fundamental de justiça.....	18
1.2.3. O tributo como restrição aos direitos fundamentais.....	22
1.3. A igualdade e a tributação.....	26
1.3.1. A rejeição dos tributos pelo libertarismo radical.....	28
1.3.2. A teoria do benefício e a remuneração dos serviços públicos.....	30
1.3.3. A teoria do igual sacrifício como ideal meritocrático.....	34
1.3.4. A propriedade não é um “mito”.....	36
1.4. Da igualdade tributária à solidariedade.....	45
1.4.1. Igualdade e diversidade de bases de cálculo.....	48
1.4.2. Solidariedade e progressividade na tributação.....	49
1.5. A inexistência de um dever fundamental de pagar tributos.....	52
2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	56
2.1. O conceito de Sistema.....	57
2.2. A proteção do contribuinte “pelo consenso” e “pelo conteúdo”.....	59
2.2.1. A rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro.....	62
2.2.2. A existência de conceitos classificatórios nas regras de competência impositiva.....	70
2.2.3. O primado da legalidade no direito tributário.....	74
2.3. A constitucionalização do princípio da capacidade contributiva no Brasil.....	76
2.3.1. A capacidade contributiva como um critério de justiça.....	77
2.3.2. Aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias.....	79
2.3.3. Capacidade econômica e capacidade contributiva.....	82
2.3.4. Conteúdo da capacidade contributiva.....	83
2.3.5. A capacidade contributiva como especificação da igualdade.....	84
2.3.5.1. A capacidade contributiva objetiva (ou absoluta).....	87
2.3.6. Capacidade contributiva como disponibilidade financeira.....	98

2.3.7. A inviabilidade de uma capacidade contributiva “futura”, “virtual” ou “presumida”. ..	99
2.4. A “zona de capacidade contributiva”.	102
2.4.1. O Mínimo Existencial.....	102
2.4.2. Efeito de confisco	104
2.5. Capacidade contributiva: regra ou princípio?.....	106
2.5.1. A tradicional distinção entre princípios e regras.	106
2.5.2. A distinção argumentativa de princípios e regras.....	110
2.5.3. A capacidade contributiva como regra.	112
2.5.4. A capacidade contributiva como princípio.....	115
3. A ATUAL INEFICÁCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	118
3.1. A ineficácia protetiva do direito dos contribuintes.....	118
3.1.1. A capacidade contributiva presumida a partir da atividade econômica.	119
3.1.2. A admissão de uma capacidade contributiva meramente abstrata.	122
3.1.3. O amesquinamento da capacidade contributiva pela praticabilidade.....	127
3.1.4. A capacidade contributiva como justificativa para limitar garantias dos contribuintes.	130
3.2. Crítica à jurisprudência da Suprema Corte sobre o art. 145, §1º, da CF/88.....	132
3.2.1. O paradoxo: a observância formal da capacidade contributiva objetiva estimulou sua inobservância concreta.	134
3.2.2. A apropriação indevida: a adoção da teoria da norma para amesquinhar a capacidade contributiva.....	139
3.2.3. A adoção seletiva do raciocínio conceitual.	143
3.2.4. A recompensa: a excessiva deferência ao legislador.....	146
3.3. A capacidade contributiva é uma garantia do contribuinte (e não do Fisco).	149
3.3.1. A capacidade contributiva deve ser mediada pelas regras de competência e pela legalidade.....	149
3.3.2. A capacidade contributiva não é uma norma antielisiva.	152
4. UMA PROPOSTA DE EFICÁCIA NORMATIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	154
4.1. As hipóteses de incidência tributárias como presunções relativas de riqueza.....	154
4.1.2. A legalidade tributária e a seleção dos fatos tributáveis.....	157
4.1.3. A dissociação entre pressuposto econômico e fato gerador.	159
4.1.4. A ocorrência do fato gerador e a posterior perda de conteúdo econômico.	160
4.2. A capacidade contributiva e o pressuposto econômico dos tributos.	162

4.2.1. A tributação pressupõe o sucesso do empreendimento econômico e a absorção das perdas.	162
4.2.2. As hipóteses de incidência tributárias como conceitos jurídicos de conteúdo econômico (e não como conceitos econômicos de relevância jurídica).	165
4.2.3. A necessária conexão do fato gerador com o pressuposto econômico.	169
4.2.4. Uma indevida aplicação da equidade em matéria tributária?	172
4.3. Uma capacidade de pagamento vinculada ao fato gerador.	176
4.3.1. Duas capacidades contributivas.	180
4.3.2. A realização da capacidade contributiva pelas cláusulas de exceção.	181
4.4. Uma proposta de releitura da função eficaz do princípio da capacidade contributiva.	184
4.4.1. A função integrativa.	184
4.4.2. A função bloqueadora.	185
4.4.3. A função definitiva.	186
4.4.4. A função rearticuladora.	188
4.4.5. A eficácia externa.	189
4.5. A capacidade contributiva pode ser analisada sob a ótica do contribuinte de direito.	191
4.5.1. A criticável distinção entre tributos diretos e indiretos.	192
4.5.2. A capacidade econômica visada na tributação do consumo.	193
4.5.3. A necessária consideração da capacidade econômica do contribuinte de direito.	195
4.6. A capacidade de pagamento e o regime contábil de competência.	197
4.6.1. A necessária neutralização dos aspectos indesejáveis do regime de competência.	200
4.6.2. A restituição como concretização da capacidade contributiva.	205
CONCLUSÕES	208
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	211
Doutrina.	211
Precedentes citados.	225

INTRODUÇÃO.

No curso da história ocidental se verificaram inúmeras rebeliões contra o arbítrio no campo tributário, e tais revoltas que ajudaram a moldar o sistema político como hoje conhecemos, e fundar as bases do constitucionalismo.¹ Este contexto histórico levou alguns Estados a estabelecerem regras protetivas dos contribuintes (como a legalidade), e também critérios de justiça tributária substancial no próprio corpo da Constituição.

Em alguns países, o critério de justiça material foi adotado foi a “proporcionalidade do custeio das despesas públicas”², em outros a “capacidade econômica”³, ou, ainda, a “capacidade contributiva”⁴. E, mesmo nos países em que a Constituição não circunscreveu diretamente um critério de justiça tributária⁵, defende-se que é possível extrair esta noção do princípio geral de igualdade.⁶

O constituinte brasileiro de 1988 optou por se referir, no art. 145, §1º, à “capacidade econômica do contribuinte” como critério de graduação dos *impostos* (o que, segundo alguns autores, se aplicaria a todas as espécies tributárias⁷). Segundo a doutrina majoritária no Brasil, a capacidade contributiva deve ser entendida como a “medida de desigualdade” pela qual o legislador tributário poderá diferenciar validamente os contribuintes.⁸

¹ BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present**. Londres [EN]: Routledge, 2004.

² Constituição argentina: “Artículo 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”

³ Constituição espanhola “Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

⁴ Constituição italiana “Art. 53. Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.”

⁵ Constituição alemã: “Artigo 3 [Igualdade perante a lei] (1) Todas as pessoas são iguais perante a lei. (2) Homens e mulheres têm direitos iguais. O Estado promoverá a realização efetiva da igualdade de direitos das mulheres e dos homens e empenhar-se-á pela eliminação de desvantagens existentes. (3) Ninguém poderá ser prejudicado ou favorecido por causa do seu sexo, da sua descendência, da sua raça, do seu idioma, da sua pátria e origem, da sua crença ou das suas convicções religiosas ou políticas. Ninguém poderá ser prejudicado por causa da sua deficiência.”

⁶ TIPKE, Klaus. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária” in SCHOUERI, Luis Eduardo. Zilveti. Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 63-64.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 74. Em sentido contrário: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. V. No entanto, o autor admite que a capacidade contributiva é aplicável aos empréstimos compulsórios e contribuições sociais que incidam sobre índices de riqueza.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 372. BARRETO, Paulo Ayres: **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 91.

Trata-se da aplicação do sentido aristotélico de igualdade, ou seja, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da desigualdade,⁹ para definir a carga tributária devida por cada um.

As formulações doutrinárias sobre o princípio da capacidade contributiva reconhecem uma eficácia objetiva e outra subjetiva para o princípio em questão.¹⁰

A eficácia objetiva exige que sejam eleitas hipóteses denotativas de riqueza para a incidência de cada tributo. No caso brasileiro, a liberdade de atuação do legislador ordinário neste campo já foi sensivelmente reduzida na origem, uma vez que a própria Constituição Federal optou por definir as bases tributáveis de impostos e contribuições que poderiam ser instituídos pelas pessoas políticas. É que, ao enunciar a competência tributária de cada um dos entes da federação para instituir impostos por meio de expressões linguísticas (receita, renda, grandes fortunas, propriedade urbana, circulação de mercadorias), o Poder Constituinte teve o cuidado de se referir a fatos inequivocamente dotados de conteúdo econômico.

Já quanto à eficácia subjetiva, o referido princípio demanda que as leis tributárias estabeleçam mecanismos de depuração da base tributável de modo a diferenciar individualmente as manifestações de riqueza ostentadas pelos contribuintes¹¹. Mais precisamente, corresponde à estruturação da regra-matriz de incidência de modo a atender a *personalidade* do tributo.¹²

Embora estas lições sejam bastante difundidas, o que se verifica, atualmente, é uma insuficiência do art. 145, §1º, da CF/88 para promover uma adequada proteção dos contribuintes.

De um lado, o critério objetivo admite que uma lei tributária seja válida quando onerar índices *abstratos* de riqueza que sejam distribuídos equanimemente entre os contribuintes. Abstratos, porque para criar a hipótese de incidência tributária o legislador seleciona fatos que, geralmente, são atrelados à existência de riqueza disponível para

⁹ SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**, 8ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 232.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 69. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1095-1096. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

¹¹ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Madrid [ES]: Marcial Pons, 1998, p. 120-121. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1095.

¹² TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32-33.

contribuir com os gastos públicos.¹³ Embora esta noção seja adequada para aferir a justiça na tributação para a maioria dos casos, em outros, se revela insuficiente.

É que, se os índices abstratos de riqueza adotados pelo legislador não revelarem *concretamente* a presença de capacidade contributiva, a tributação irá recair onde inexistente riqueza disponível. Ou seja, uma vez que as regras são criadas a partir de uma generalização entre causas e consequências¹⁴, é possível constatar a possibilidade de casos em que a regra tributária incide sobre fatos que, embora *abstratamente* denotem riqueza, *concretamente* não indicam a existência de riqueza tributável. Nestes casos, ter-se-á uma lei igualmente injusta para parcela relevante dos contribuintes.¹⁵

É o que se verifica com uma compra e venda de imóveis não concretizada, que deveria ficar ao largo da incidência do ITBI. Ou o fornecimento de bens/serviços, cujo valor não foi (e nem será) recebido, e, por isso, deveria ficar a salvo da tributação (pelo ISSQN, ICMS ou PIS/COFINS). E, ainda, a saída de produtos industrializados do estabelecimento com o subsequente roubo da mercadoria, que tampouco deveria sofrer oneração pelo IPI.

Como se tentará demonstrar ao longo desta tese, tais casos marginais devem ser afastados da tributação por influência direta do princípio da capacidade contributiva.

O exemplo eleito para testar a veracidade desta afirmação é a incidência de tributos sobre vendas inadimplidas. Embora uma operação de venda implique, abstratamente, e riqueza disponível, tal não ocorre quando o cliente descumpra sua obrigação de adimplemento do preço pactuado. Neste caso, parece evidente a ausência de capacidade contributiva na operação, e que, por isso, jamais pode ser alvo de qualquer tributação.

Infelizmente, esta não tem sido a posição adotada pelo Poder Judiciário, o que demonstra a atualidade do problema. Nas duas vezes em que analisou a incidência de tributos sobre vendas inadimplidas, a Suprema Corte considerou irrelevante a ausência de recebimento dos valores sobre os quais recaiu a incidência tributária, que foi reputada legítima.¹⁶

Tais precedentes são relevantes e servem aos propósitos investigativos do presente trabalho por alguns fundamentos.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 326.

¹⁴ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 22 e 30.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 163.

¹⁶ RE 586482, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011. RE 1003758, Relator p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

Inicialmente, porque ambos os precedentes se valem de referencial teórico originalmente protetivo dos contribuintes (o pensamento conceitual abstrato e a análise dos elementos da regra-matriz de incidência), para, ao final, negar vigência à capacidade contributiva enquanto medida de proteção do contribuinte.

Em segundo lugar, por afirmarem que eventual inadimplemento do consumidor final é irrelevante para a conformação da hipótese de incidência tributária, e também que o contribuinte não poderia se valer do custo decorrente dos riscos empresariais para reduzir a arrecadação tributária, como se o direito de lançar tributos fosse algo alheio à riqueza auferida pelos contribuintes.

Em terceiro lugar porque tais precedentes consideraram que a capacidade contributiva se satisfaz com a existência, em abstrato, de conteúdo econômico nos fatos tributados, ainda que, concretamente, fique demonstrado que tais fatos não gerem qualquer riqueza aos particulares.

E em quarto lugar porque ambos os precedentes alegaram que eventual autorização para excluir vendas inadimplidas da base de cálculo de tais tributos sem base legal representaria um benefício fiscal indevido.

Para enfrentar os fundamentos destas decisões, também será importante superar algumas barreiras conceituais, como a afirmação – persistente na doutrina¹⁷ – de que nos tributos indiretos a capacidade contributiva a ser observada é exclusivamente a do contribuinte “de fato”, o que ocorre pela adoção da seletividade das alíquotas em função da essencialidade do produto. Será defendido que, mesmo nos tributos ditos indiretos (incidentes sobre o consumo), a capacidade contributiva também deve ser observada em relação ao contribuinte de direito que é, afinal, quem deverá arcar com o tributo em caso de inadimplemento do cliente. Logo, é indevida a restrição do princípio em questão ao contribuinte de fato.

Também será sustentado que a capacidade contributiva exige que o legislador estipule formas de neutralização de efeitos indesejados advindos da generalização adotada pela regra-matriz de incidência como núcleo do fato tributável. Ou seja, a generalidade e a abstração das leis tributárias (que geram inegável praticidade) deve ser temperada para excluir formas de riqueza potenciais, mas não realizadas.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 74 e 416. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 108-112. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

Assim, se buscará demonstrar (i) a insuficiência da análise *abstracta* da norma legal face o princípio da capacidade contributiva, (ii) a necessidade de estabelecer mecanismos para confrontar o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo com a capacidade contributiva; (iii) o reconhecimento de que o princípio da capacidade contributiva pode exercer a função de bloqueio frente a uma tributação *concretamente* injusta (embora *abstractamente* legítima); (iv) nos tributos ditos “indiretos”, a confirmação de que a capacidade econômica *do contribuinte de direito* também deve ser levada em consideração; e (v) a exigência de que o critério de *discrímen* seja contemporâneo à apuração da base tributável, e não em decorrência do mero exercício da atividade econômica.

Cabe destacar que esta análise concreta da hipótese de incidência dos tributos não deve ser confundida, em qualquer hipótese, com uma análise tipológica das regras de competência tributária, e muito menos, dos comandos legais que vão delinear a regra-matriz de incidência tributária. A busca pela justiça não pode se dar às custas da segurança do contribuinte.

Tampouco se está a defender uma análise individualizada de cada contribuinte como forma de aplicação da justificativa da regra tributária em detrimento de suas razões positivadas. Tal conduta tornaria o direito tributário simplesmente impraticável, e, a pretexto de conferir justiça individual, acarretaria enorme insegurança ante a ausência de uniformidade na aplicação da lei. Pretende-se sustentar uma visão formalista do fenômeno jurídico (no sentido atribuído por Schauer¹⁸) de modo a privilegiar a força vinculante das regras positivadas como razão de decidir. A par disso, pretende-se estabelecer critérios para a aplicação do princípio da capacidade contributiva que possam ser aplicadas aos casos semelhantes.¹⁹

Logo, o desafio proposto pelo presente estudo fica evidenciado: conciliar a adoção de conceitos classificatórios nas regras de repartição de competências tributárias (refletidas nas regras-matrizes de incidência) e de conteúdo jurídico, com maior eficácia protetiva do princípio da capacidade contributiva, de modo a afastar a tributação sobre presunções abstratas de riqueza, quando se verifique a ausência de riqueza concreta.

Neste contexto, a tese aqui proposta pode ser resumida nos seguintes enunciados:

¹⁸ SCHAUER, Frederick. “Formalism”. *Yale Law Journal*, vol. 97, n° 4, 1988, p. 534.

¹⁹ MACCORMICK, Neil. *Argumentação Jurídica e Teoria do Direito*. BARCELLOS, Waldéa (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 96.

“O art. 145, §1º da CF/88 se satisfaz com a escolha abstrata de índices capacidade econômica para as hipóteses de incidências tributárias, ou exige a efetiva disponibilidade financeira do sujeito passivo?”

“À míngua de previsão legal, é possível afastar a tributação quando um fato tributável que no plano abstrato é indicativo de capacidade econômica não seja representativo de riqueza no caso concreto?”

Autores do porte de Roque Carrazza²⁰, Lobo Torres²¹, Lodi Ribeiro²² consideram que a incidência de tributos sobre situações denotativas de conteúdo econômico já atenderia ao princípio da capacidade contributiva, não cabendo ao Judiciário analisar individualmente a riqueza dos contribuintes. De outro lado, Regina Helena Costa²³, Misabel Derzi²⁴ e Sacha Calmon²⁵ entendem possível afastar a tributação a partir de uma análise que ultrapasse a mera existência de conteúdo econômico do fato tributável no plano abstrato. Trata-se, portanto, de questão controversa.

Contudo, mesmo os que admitem a eficácia da capacidade contributiva para afastar a tributação no caso concreto, deixam de demonstrar se dará a atuação do princípio da capacidade contributiva nestas hipóteses. A falta de parâmetros de controle para a aplicação da capacidade contributiva, dificulta que se recorra a tal proteção do contribuinte em outros casos semelhantes. Necessária, portanto, a atuação da doutrina neste mister. Além disso, já foi dito que em recente precedente o Poder Judiciário considerou estar demonstrada a capacidade contributiva mesmo nos casos em que o particular sofre com a inadimplência em relação as suas vendas, o que demonstra ainda a atualidade e relevância da controvérsia.²⁶

Assim, a presente tese busca demonstrar a necessidade de avaliar a existência de capacidade econômica específica, pressuposta a partir da prática do fato tributável escolhido

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-92.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários, Vol II**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 400.

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. “O Princípio Da Capacidade Contributiva Nos Impostos, Nas Taxas E Nas Contribuições Parafiscais”. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, vol. 18. Rio de Janeiro, UERJ, 2010.

²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85-87.

²⁴ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 72 e 240.

²⁶ RE 1003758, Relator p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

pelo legislador, e, caso esta capacidade econômica não se verifique, é mandatória neutralização de seus efeitos, sob pena de se incorrer em omissão inconstitucional.

Para tanto, foi traçado um roteiro que parte dos valores que iluminam o princípio da capacidade contributiva, passando pela própria estruturação deste princípio e desaguando nas exigências impostas ao aplicador da norma.

Sobre a metodologia a ser adotada no estudo dos princípios jurídicos, Humberto Ávila destaca duas possibilidades.²⁷ A primeira, corresponderia à mera exaltação dos valores que estes princípios pretendem realizar.

No caso da capacidade contributiva (objeto deste estudo) isso equivaleria a descrever as diversas formas de justiça tributária que a filosofia política reconhece, e ressaltar sua importância para o ordenamento jurídico-tributário.

A segunda forma de estudar os princípios é pela investigação crítica de sua aplicação, buscando estabelecer *como* estes princípios atuam para proteger os valores. No presente caso, tal proposta equivaleria a investigar a forma de atuação da capacidade contributiva para proteger os valores justiça e igualdade que ela pretende concretizar.²⁸

O presente trabalho pretende trilhar o segundo caminho.

Para tanto, em um primeiro momento, serão analisados os valores subjacentes ao princípio da capacidade contributiva, e sua relação com os direitos fundamentais do contribuinte e com o Texto Constitucional. Mesmo tendo em mente a advertência de se distanciar de uma mera exaltação dos valores protegidos pelo princípio que é objeto de estudo, uma análise aprofundada acerca das teorias existentes sobre a justiça na tributação será de grande valia para reconstruir os valores protegidos e o âmbito de aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Em um segundo momento, será apresentado o conteúdo do princípio da capacidade contributiva em linha com os valores anteriormente analisados, e sua relação com outros princípios constitucionais correlatos.

A terceira parte será dedicada a verificar como o princípio da capacidade contributiva vem sendo (ou deixando de ser) aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, bem como a aderência e consistência das razões de decidir face aos pressupostos anteriormente apresentados.

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 87-88.

²⁸ *Ibid*, p. 117-119.

Por fim, a partir da análise de casos paradigmáticos em que o princípio foi adotado (bem como de outros casos relevantes em que o princípio foi relegado a um segundo plano), pretende-se estabelecer os critérios que permitam a definição dos comportamentos necessários para a realização do princípio da capacidade contributiva como uma defesa do contribuinte contra exigências fiscais desmedidas.

1. A LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E O VALOR JUSTIÇA.

1.1. Porque estudar os valores tributários sobrejacentes aos princípios jurídicos.

Embora o ponto central da presente tese seja a eficácia do princípio da capacidade contributiva, parece necessário estabelecer algumas premissas sobre a própria ideia de *justiça na tributação*, o que será de grande valia para a elucidação do objetivo almejado pela CF/88 ao incluir o art. 145, §1º em seu Texto.

Afinal, a capacidade contributiva é frequentemente confundida com a própria ideia de justiça fiscal (ou sua concretização)²⁹, um verdadeiro axioma ético³⁰. Ademais, o conteúdo da capacidade contributiva “*não se extrai diretamente do texto constitucional, dependendo de construção de sentido, a qual invariavelmente dependerá dos valores do intérprete, do momento histórico [...] e da ética e moral média da sociedade.*”³¹

Sendo assim, evidenciar os valores que justificam a tributação e sua repartição parece imprescindível para delimitar o conteúdo da capacidade contributiva, especialmente porque os princípios permitem a *autonomização* dos valores que lhes são sobrejacentes³², e seu conteúdo dependerá da intermediação destes mesmos valores.³³

²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 281. HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69. TIPKE, Klaus. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária” in SCHOUERI, Luis Eduardo. Zilveti. Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 63-64. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 302. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87. UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. GRECO, Marco Aurélio (trad.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 70-71. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 358. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 73. Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 878. LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007, p. 21. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 31. MACHADO, Hugo de Brito. **Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. Tese de Doutorado. Recife: UFPE, 2009, p. 101.

³⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 31.

³¹ GRUPPENMACHER, Betina Treiger. “Interesse Público, Moralidade e Capacidade Contributiva” in **Interesse Público - IP**, n. 105. Belo Horizonte: Forum, set/out 2017, p. 180.

³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 64.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 304.

Isso será feito sem descurar do objetivo central do presente trabalho, que, como já exposto, não se restringirá à “mera exaltação dos valores” que o princípio da capacidade contributiva pretende realizar, visto que o objetivo central reside na própria forma de atuação do princípio da capacidade contributiva e a proteção por ele conferida aos valores que lhe conferem relevo.

Antes, portanto, é necessário diferenciar princípios e valores.

A Constituição Federal de 1988 elenca no seu preâmbulo a intenção de promover “*a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.*” Tais ideias básicas da filosofia moral (ou valores³⁴) contém elevadíssimo grau de generalidade e abstração, mas são despidos de “*valor de verdade*” ou de “*significação objetiva.*”³⁵ Por mais universais que sejam determinados valores (como a justiça), sua definição sempre dependerá de uma análise subjetiva e, portanto, de difícil controle intersubjetivo.

Os valores também são “*insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional*” e, portanto, são “*destituídos de eficácia jurídica direta*”, ou seja, os valores somente poderiam atuar no Direito quando *intermediados* por outras normas jurídicas (como os princípios, regras e postulados). Assim, as normas jurídicas traduzem os valores em linguagem constitucional, conferindo-lhes eficácia jurídica.³⁶ Na ausência de positivação, ficariam os juízes impedidos de decidir um caso apelando exclusivamente para a realização de um valor, sob pena de se destruir qualquer separação entre direito e moral, e, conseqüentemente, a própria segurança no direito³⁷.

Em suma, justamente pela sua elevada abstração, os valores não são dotados de eficácia jurídica direta, sendo estes últimos insuscetíveis de gerar obrigações ou direitos. Por isso os valores precisam ser concretizados em normas jurídicas, que irão apontar a forma e o modo pelo qual estes valores serão perseguidos.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 41.

³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 87. Contra: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 44. DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 13.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 49 e 196.

³⁷ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 22.

Isso não quer dizer que os valores sejam irrelevantes para o direito. Valores podem ser reconstruídos como princípios jurídicos não positivados quando eles forem congruentes com outras normas jurídicas. Afinal, indaga Poscher³⁸, de onde viriam os princípios não codificados, senão da moralidade (aqui tomamos como filosofia moral)?

Assim, estudar o conteúdo de determinado valor pode ajudar a iluminar a norma jurídica que visou concretizá-lo. Como uma norma jurídica pode ser um instrumento de realização de um determinado valor³⁹, a correta compreensão deste valor será de grande valia para a compreensão do conteúdo da própria norma jurídica. É neste contexto que um princípio de justiça tributária poderá ser estudado à luz das inúmeras possibilidades do valor justiça, de modo a desvendar aquela que melhor se adequa à norma positivada.

Reconhecer tal fato não acarreta, em absoluto, uma abertura nas rígidas fronteiras existentes entre direito e moral. Neste trabalho adota-se como pressuposto metodológico o positivismo metódico exclusivo, que, todavia, deve ser axiologicamente aberto e sensível aos valores subjacentes aos princípios jurídicos⁴⁰, especialmente porque o direito absorve e desenvolve inúmeros conceitos de fontes não jurídicas, como a filosofia moral

Haverá, quando muito, o reconhecimento de que o direito tem a mesma conexão com a moral do que o direito tributário tem com a matemática, ao se utilizar das quatro operações aritméticas para o cálculo do tributo devido.⁴¹

1.2. Os valores do ordenamento jurídico tributário.

A rigor, o fenômeno da tributação independe de limites jurídicos,⁴² pois a tributação sempre existiu antes mesmo de o ordenamento jurídico estabelecer limites à atuação estatal neste sentido. Com efeito, se inicialmente os vencidos na guerra eram obrigados a pagar tributos, então a tributação pode ser compreendida como uma decorrência do poder de

³⁸ POSCHER, Ralf. “The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?” in **Institutionalizing Reason: perspectives on the legal philosophy of Robert Alexy**. KLATT, Matthias (org.). New York [EU]: Oxford University Press, 2012, p. 9.

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 62.

⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 49, 59-60 e 66.

⁴¹ POSCHER, Ralf. “The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?” in **Institutionalizing Reason: perspectives on the legal philosophy of Robert Alexy**. KLATT, Matthias (org.). New York [EU]: Oxford University Press, 2012, p. 10.

⁴² KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 45.

império estatal. Neste caso, os contribuintes estariam em um estado de permanente sujeição às necessidades arrecadatórias,⁴³ sem dispor de instituições que os protegessem de pretensões desmedidas. A insatisfação com a tributação deveria ser externalizada por rebeliões contra o Poder estabelecido.

Na verdade, a imposição de limites ao poder de tributar surgiu como decorrência de muitas revoltas contra arbítrios do Estado neste sentido. Foi apenas com a gênese do constitucionalismo que as limitações ao Poder de Tributar passaram a ser vistas como forma de conferir legitimidade à atuação fiscal.⁴⁴

Desde então, a legitimidade do ordenamento tributário depende do reconhecimento de que seus “princípios básicos” se prestam a promover os valores almejados pela sociedade (como a segurança e a igualdade).⁴⁵ De outro modo, um sistema jurídico alheio aos valores defendidos (e desejados) pela sociedade sofreria grandes riscos de se tornar disfuncional, e, quanto mais recorrentes forem as divergências entre normas e valores, maiores serão os custos necessários para resolver litígios e manter a observância das normas.

Quanto a este ponto, o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro foi minuciosamente delineado no Texto Constitucional em centenas de normas artigos, parágrafos, incisos e alíneas que restringem a atuação do Fisco e do legislador tributário.

Mas, além das normas positivadas, os estudos e discussões preparatórios à promulgação da CF/88 conferem uma boa pista dos objetivos almejados pelo Poder Constituinte.

O critério genético da interpretação pode ser compreendido como aquele tendente à averiguar o significado linguístico ordinário de determinada expressão, ou, ainda, como a busca pelo significado originalmente “pretendido” pelo legislador (semântico).⁴⁶

Em que pese a relativa relevância do argumento genético na interpretação jurídica (pois sempre dependerá da coerência com o texto final⁴⁷), é interessante notar que tanto a segurança dos contribuintes quanto a justiça fiscal foram expressamente apontados pelos

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 405.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 56-57.

⁴⁵ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 29. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 305.

⁴⁶ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 114 e 374-375.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. “Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico” in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21, p. 17.

redatores do Anteprojeto do Subsistema Constitucional Tributário da Constituinte de 1987 como um dos objetivos centrais do texto. Com efeito, o relatório cita a justiça fiscal ao lado da descentralização de recursos; combate aos desequilíbrios regionais; simplificação e modernização dos tributos; e a uniformidade).⁴⁸

No campo tributário, o Anteprojeto procura combinar os critérios fundamentais de: a) descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios; b) atenuação dos desequilíbrios regionais; c) *maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte*; d) simplificação e adequação da tributação às necessidades de modernização do sistema produtivo; e) garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da figura da lei complementar em matéria tributária”

Estes critérios dizem bastante sobre as principais preocupações do Poder Constituinte originário na elaboração do subsistema constitucional tributário. A partir da leitura do anteprojeto, percebe-se que três foram os pilares sobre os quais se fundou a proposta: (i) federalismo fiscal; (ii) segurança jurídica; e (iii) justiça tributária.

O fortalecimento da autonomia dos entes subnacionais se verificou no texto aprovado com a descentralização de recursos e pretendida atenuação dos desequilíbrios regionais. Já a segurança jurídica foi reafirmada inúmeras vezes pelo Anteprojeto ao estabelecer que a “proteção ao contribuinte” é um dos critérios fundamentais, o que é apenas reforçado pelas almejadas simplificação da legislação tributária e sua adequação à modernização do processo produtivo e de uniformidade nacional. Afinal, a complexidade do sistema tributário é fonte perene de insegurança jurídica para os contribuintes.

Sobre a justiça tributária, o mesmo Anteprojeto destacou que a “progressividade dos impostos” (a ser concretizada pela legislação infraconstitucional) seria o caminho a ser trilhado:

*“A justiça fiscal se expressa através do princípio de maior progressividade dos impostos, cuja concretização deve caber a lei complementar e ordinária. A Constituição não cabe fixar alíquotas ou mesmo promover a ampliação da abrangência do Imposto de Renda, tão necessária para atenuar a regressividade social da carga tributária. [...] A possibilidade de seletividade do novo ICMS e a previsão do imposto sobre transmissão causa mortis e sobre doações reforçam o potencial de progressividade do sistema proposto.”*⁴⁹

⁴⁸ BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. **Relatório ao Anteprojeto do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, jun/1987.

⁴⁹ Ibid, idem.

Nota-se que a intenção do Poder Constituinte originário foi a promoção de um Sistema Tributário fortemente distributivo e “progressivo”, o que parece estar de acordo com a atual jurisprudência do STF segundo a qual “*a progressividade e a capacidade contributiva são os fundamentos normativos do Sistema Tributário Nacional.*”⁵⁰

Logo, o poder constituinte originário não buscou apenas a justiça tributária, sem explicitar qual forma de justiça se pretendia ou em quais meios seriam necessários para obter tal justiça. Afinal, outro dos “critérios fundamentais” do subsistema proposto foi, justamente, a segurança jurídica dos contribuintes. E isso se manifesta no Texto Constitucional pelo elevado número de salvaguardas constitucionais estabelecidas por meio de regras (como a legalidade, irretroatividade e anterioridade, o próprio sistema de repartição de competências, entre outras) que protegem o contribuinte da surpresa e do arbítrio fiscais. Portanto, há uma clara preocupação do constituinte com o direito fundamental de *liberdade* dos contribuintes.

Por outro lado, parece possível encontrar a positivação da busca por uma justiça de cunho social em inúmeros dispositivos constitucionais, tais como o art. 3º que inclui como objetivo fundamental da República: “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*” e também “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*”. No campo previdenciário cita-se o art. 40 da CF que destaca ser o regime de previdência social dos servidores “*contributivo e solidário*”, e também o art. 194, que, a um só tempo estabelece como objetivo da seguridade social “*equidade na forma de participação no custeio*”, a “*diversidade da base de financiamento [...] preservado o caráter contributivo da previdência social.*” Tratando especificamente do âmbito tributário, o art. 145, 1º, da CF/88 parece inclinado por uma forma específica de justiça fiscal nos impostos ao declarar que estes “*terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”.

Portanto, ao lado da *liberdade*, também sobressai a preocupação do Constituinte com a *igualdade* dos contribuintes. Neste contexto, a liberdade e a igualdade não devem ser meramente contrapostas, mas andar juntas na elaboração do sistema constitucional tributário.

⁵⁰ Voto Conductor na ADI 4697, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016.

1.2.1. A liberdade e suas limitações.

A liberdade é uma ideia que está bastante em voga, embora seja um conceito de difícil definição. Alguns defendem a liberdade total, para portar armas livremente, se opor à vacinação e exaltar discursos de ódio, ao passo que outros defendem que a liberdade somente existe verdadeiramente quando as desigualdades econômicas são reduzidas. Há, portanto, uma disputa acerca do que se deve considerar como liberdade, e como essa liberdade pode ser limitada.⁵¹

A vida em sociedade demanda, por si só, a disposição de parte da liberdade que o homem teria ao viver completamente isolado, haja vista que a própria convivência com outras pessoas já implica certa perda de liberdade em relação ao que existiria vivendo completamente só. Quando um governo com autoridade é incluído nesta equação, a perda de liberdade em relação ao “estado original” (ou seja, a liberdade total que teríamos em uma vida totalmente isolada) é tanto maior.

Logo, a liberdade não é um direito absoluto (como, aliás, nenhum outro), e pode sofrer limitações tanto para não interferir na liberdade alheia, quanto para a promoção de mais liberdade para toda a sociedade. A grande questão é definir *quanto* de liberdade podemos prescindir sem afetar a nossa dignidade.

A liberdade pode ser analisada tanto pelo viés positivo quanto pelo viés negativo.⁵²

Na visão de Berlin, a liberdade positiva (ou “liberdade para”) tem relação com o “*desejo do indivíduo de ser seu homem e senhor*”, seja para assumir a plena responsabilidade pelos próprios atos⁵³, seja para anuir com as restrições que lhe serão impostas por ou governo ou em uma vida em sociedade.

A vida em sociedade demanda o reconhecimento de certas regras destinadas a regular as diferentes liberdades individuais, como o respeito à propriedade e vida alheias, a manutenção da limpeza em áreas comuns, etc. Tais regras constroem e limitam a parcela de liberdade original do indivíduo, e devem ser impostas a todos por uma autoridade reconhecida.

Embora a coerção seja redutora da liberdade individual, as restrições previstas nas normas de convivência social são necessárias para evitar problemas maiores (como a

⁵¹ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 557.

⁵² BERLIN, Isaiah. **Quatro Ensaios sobre a Liberdade**. FERREIRA, Wamberto Hudson (trad.). Brasília: UNB, 1969, p. 133-136.

⁵³ Ibid, p. 142.

violência, a propagação de epidemias, escassez de alimentos, etc.), e promover melhores condições para todos. Assim, tais restrições (tanto quanto a pena de prisão para homicídios) não representam uma afronta à liberdade de cada um; ao contrário, é o próprio desejo de viver com liberdade que exige do governo regular certas condutas desta maneira.⁵⁴

É que, na ausência destas regras coercitivas que garantem direitos, os indivíduos não seriam verdadeiramente livres e responsáveis pelas próprias escolhas; ao revés, sua autonomia estaria sendo constantemente tolhida por outros indivíduos, pela fome, pelas doenças e outras necessidades básicas.

Portanto, a liberdade positiva pode ser entendida como a garantia de participação na imposição de limites à própria autonomia individual. Assim, a noção de liberdade positiva tem íntima relação com a ideia de autogoverno, ou seja, de que apenas podem ser impostas as restrições à liberdade que sejam admitidas direta ou indiretamente, por cada indivíduo. Trata, ainda, do papel que cada um deve desempenhar em um governo coercitivo, para que considere legítimas as restrições a ele impostas (e não uma violência contra a liberdade individual).⁵⁵

Já a liberdade negativa (ou “liberdade de”) é mais facilmente reconhecível, e diz respeito à esfera de autonomia de que cada uma precisa ter, sem que suas escolhas sejam tolhidas, limitadas ou constrangidas. Representa o espaço de livre decisão do indivíduo, no qual ele poderá fazer escolhas fundamentais, sem ser admoestado, e sem sofrer interferências externas nas suas decisões.⁵⁶ Ao vedar certas escolhas individuais (ou ao limitar as escolhas disponíveis sob ameaças), tal parcela de autonomia será irremediavelmente perdida, e o homem deixa de ser tratado como “um ser com uma vida própria a ser vivida”, para ser tratado como um mero objeto.

Mas, ao contrário do que se poderia extrair da concepção de Berlin, a liberdade negativa não significa à oposição a qualquer tipo de interferência externa na autonomia da vontade (uma “autonomia total”⁵⁷), pois, como visto, a existência de liberdade depende da disposição de parte desta mesma liberdade para um governo coercitivo que irá garanti-la. O

⁵⁴ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 562.

⁵⁵ Ibid, p. 558.

⁵⁶ BERLIN, Isaiah. **Quatro Ensaios sobre a Liberdade**. FERREIRA, Wamberto Hudson (trad.). Brasília: UNB, 1969, p. 136-137 e 140.

⁵⁷ BERLIN, Isaiah. **Quatro Ensaios sobre a Liberdade**. FERREIRA, Wamberto Hudson (trad.). Brasília: UNB, 1969, p. 146.

que a liberdade negativa exige é uma liberdade *substancial*⁵⁸, vale dizer, que seja respeitada a autonomia individual sobre as escolhas que dizem respeito à própria dignidade, a um traço essencial da própria responsabilidade individual pelas decisões fundamentais da vida.⁵⁹ Portanto, a liberdade convive com restrições, desde que não sejam excessivas.⁶⁰

Assim, a liberdade negativa proíbe a intromissão em questões caras do ponto de vista moral, como o livre exercício da religião, a liberdade de pensamento e opinião, o direito de propriedade, a liberdade de escolha profissional, a forma como deve ser geridos os negócios, entre outros.⁶¹

Por outro lado, não são afrontosos à liberdade negativa (em função da ideia de liberdade positiva anteriormente exposta), a exigência de qualificação profissional para atuação profissional, a estipulação de restrições ambientais às indústrias, a proibição de discriminações raciais no atendimento ao público, ou a exigência de vacinação em meio a uma pandemia. Estas limitações da liberdade não afetam substancialmente a autonomia, uma vez que interferem apenas na forma como as pessoas agem umas com as outras, e não como elas agem com elas mesmas.

Da mesma forma, embora a cobrança de tributos afete o direito de propriedade e de atuação profissional (o que inclui a gestão dos negócios) - que nada mais são do que exteriorizações da liberdade -, não há uma necessária oposição entre a tributação e a liberdade, desde que, vale repetir, a tributação não seja excessiva e nem retire certas escolhas fundamentais do âmbito de decisão do indivíduo.⁶²

A tributação deverá respeitar tanto o próprio exercício livre-iniciativa, quanto permitir a manutenção dos resultados positivos (lucros) decorrentes desta atividade econômica,⁶³ pois de nada valerá permitir determinado empreendimento, e, ao mesmo tempo, retirar do particular toda a sua razão de ser, eliminando-lhe os ganhos.

⁵⁸ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 559.

⁵⁹ Ibid, p. 561.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

⁶¹ LEÃO, Martha Torfíbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 85. KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 200-207.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 20.

⁶³ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 68

Portanto, é o excesso de tributação que violará a liberdade (e a propriedade, e a livre atuação profissional), mas não a existência da tributação em si.

No direito brasileiro, a liberdade positiva é garantida pela reserva de legalidade para a imposição de restrições, uma vez que apenas serão criadas limitações à autonomia por um processo legislativo público, transparente e com participação dos representantes do povo.

Por outro lado, a liberdade negativa é respaldada por uma série de garantias contra a intromissão estatal na esfera de autonomia privada substancial, mesmo que por meio de leis, como é o caso da garantia do direito de herança, do direito de propriedade, do direito de liberdade religiosa, da liberdade de atuação profissional, entre outros.

1.2.2. A igualdade como critério fundamental de justiça.

A forma mais fundamental de justiça é a igualdade⁶⁴, que consubstancia “a virtude soberana da comunidade política”, e sua realização é tarefa primordial dos governos verdadeiramente democráticos. De fato, caso atuem sem qualquer preocupação com a igualdade, os governos não passariam de tiranias.⁶⁵ Portanto, o ideal de igualdade legitima os governos, e também o próprio ordenamento jurídico.

Segundo Kaufmann, a ideia de justiça pode ser analisada sob três prismas que se complementam: (i) a igualdade (que representa a “justiça em sentido estrito”); (ii) a adequação (que é a “realização do bem comum”) e (iii) a segurança jurídica (ou “paz jurídica”). A igualdade delimita a forma de realização da justiça, ou seja, sob quais parâmetros devem ser regulados os comportamentos individuais, interditando-se as razões arbitrárias⁶⁶. O prisma da adequação analisa o que deve ser regulado coercitivamente, vale dizer, quais espaços de autonomia do indivíduo podem ser restringidos. Já a segurança jurídica considera como tal regulação deve dar para evitar o arbítrio.⁶⁷

A justiça tanto pode ser comutativa quando distributiva. A justiça comutativa buscará uma relação de equivalência total entre as prestações, seja no campo penal (como a Lei de

⁶⁴ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 225-226.

⁶⁵ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade**. SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. IX.

⁶⁶ TABOADA, Carlos Palao. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” in **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**, Tomo II. Madrid (ES): Editorial Tecnos, 1976, p. 411.

⁶⁷ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 227-229.

Talião que estabeleceu a máxima: “olho por olho, dente por dente”), seja no campo tributário (com a correspondência entre o tributo pago e o serviço público recebido).

Já a justiça distributiva reparte direitos e deveres a partir de determinados critérios (como capacidade, necessidade, merecimento e culpa), o que permite a realização de uma igualdade verdadeiramente proporcional. A forma mais primordial de justiça é a distributiva, na medida em que respeita as diferenças inerentes a cada um distribuindo de forma proporcional às penas que devem ser recebidas e os benefícios esperados.⁶⁸ Não por acaso, a definição de justiça distributiva se aproxima do sentido aristotélico de igualdade.

Passa-se, assim, a definir igualdade. Antes, contudo, é importante diferenciar a igualdade da identidade. A identidade é absoluta, a total coincidência de características entre dois objetos, duas situações duas pessoas, o que é francamente inatingível pois ninguém é idêntico a ninguém.⁶⁹ Caso as pessoas sejam tratadas como idênticas (embora não o sejam), teremos a realização de uma justiça de cunho comutativo. Contudo, não há identidade absoluta, e, como já alertou Souto Maior Borges, “*a suprema iniquidade é tratar igualmente os desiguais.*”⁷⁰

Ao contrário da identidade, a igualdade é sempre relativa, e deve ser analisada segundo algum critério de comparação.⁷¹

Com efeito, a igualdade apenas diz que o igual deve ser tratado igual, e o diferente de forma proporcionalmente diferente, sem, contudo, pretender explicar o que é igual ou diferente. Ora, as pessoas podem ser iguais em relação à idade, mas diferentes em relação à aptidão para exercer a medicina. As pessoas podem ser iguais quanto à orientação sexual, mas diferentes no tocante ao grau de escolaridade. As pessoas podem ser iguais em relação à nacionalidade, mas diferentes em relação à riqueza ostentada. Por isso se afirma que a igualdade é sempre “vazia”,⁷² e depende da escolha de um critério, para que a comparação entre duas pessoas, objetos ou situações relativamente semelhantes ocorra.⁷³

A igualdade também pressupõe a dessemelhança (relativa) entre as pessoas, e a possibilidade de comparação em relação a um determinado critério, com vistas à realização

⁶⁸ Ibid, p. 232-233.

⁶⁹ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 859.

⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. “O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e na Aplicação do Tributo.” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 22. São Paulo: Dialética, julho/1997, p. 28.

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. VIII, item 5.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 141 e 244.

⁷³ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 230-231.

de uma finalidade escolhida. Ao reconhecer a dessemelhança entre as pessoas e permitir sua comparação por determinado critério com vistas a determinado fim, a igualdade permite a realização de uma justiça de natureza distributiva.

O estabelecimento de critérios de comparação impede o arbítrio, ou seja, que um contribuinte esteja submetido a determinada obrigação ao passo que outro não, sem que se possa precisar qual a razão adotada para a diferenciação. Estabelecer critérios universalmente aplicáveis (ou seja, dotados da maior generalidade e abstração possíveis) é o primeiro passo para se chegar à *igualdade perante a regra* (ou igualdade formal).

A igualdade perante a regra é garantida constitucionalmente pelo art. 5º, inc. II, segundo o qual “*homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição*”, e também pela reserva de legalidade que impõe o estabelecimento de restrições mediante normas gerais e abstratas aprovadas pelo processo legislativo democrático regular. Nas palavras de Souto Maior Borges: “*nenhuma isonomia, sem legalidade; nenhuma legalidade, sem isonomia.*”⁷⁴

Contudo, o problema não se encerra aí; a dificuldade estará justamente em definir quais critérios serão válidos, de modo a se alcançar a *igualdade na regra* (ou material).

Para tanto, necessário será encontrar um critério de comparação adequado e pertinente à finalidade buscada. Não há, contudo, um critério de justiça distributiva (ou igualdade) que seja indistintamente aplicável a todos os ramos do direito. Como lembra Tipke, “*muito mais correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério*”, de acordo com as específicas finalidades ali perseguidas.⁷⁵ Assim é que o direito penal pode ser orientado pela culpabilidade, ao passo que o direito civil se funda na autonomia da vontade.

1.2.2.1. O critério de *discrímen* no direito tributário.

No campo do direito tributário, a igualdade deve ser a razão justificadora que permite diferenciar o contribuinte que deve ser chamado a contribuir com os cofres públicos daquele que não precisará contribuir, ou aquele que irá recolher mais no lugar daquele que irá recolher menos.⁷⁶ Para tanto, a igualdade pode ser buscada em relação à mera qualificação

⁷⁴ BORGES, José Souto Maior. “O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e na Aplicação do Tributo.” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 22. São Paulo: Dialética, julho/1997, p. 27.

⁷⁵ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

⁷⁶ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 44.

como cidadão (o que levaria à instituição de impostos capitários), em relação aos serviços públicos recebidos (aproximando-se da equivalência) ou, ainda, em relação à riqueza ostentada por cada contribuinte (chegando a uma ideia de igualdade proporcional).

O primeiro critério de diferenciação (“ser cidadão”) parece claramente dissociado da ideia mais basilar de justiça distributiva, pois permitiria exigir tributos idênticos do milionário e do indigente. O segundo e terceiros critérios apresentam alguma racionalidade, mas é possível saber qual é o *mais justo*? Responder a esta questão representa o dilema fundamental da justiça distributiva na tributação.

Caso se entenda que não é viável estabelecer uma resposta correta a esta pergunta, então estaria legitimada uma hipotética regra geral para a distribuição dos encargos tributários que previsse a posse de terras como requisito para a exoneração do dever de contribuir com os cofres públicos. Ter-se-ia uma regra universal e geral, a todos aplicável, mas flagrantemente injusta e discriminatória (embora observe a igualdade formal), na medida em que confere privilégios odiosos a uma determinada classe.

Portanto, é preciso estabelecer uma *finalidade* a ser atingida pela diferenciação promovida pela lei, e esta finalidade deve ser convalidada pelos valores constitucionalmente permitidos⁷⁷, evitando-se a instituição de perseguições e privilégios.

Ou seja, será válida uma diferenciação que tenha por finalidade a redução de desigualdades, mas não uma diferenciação que busque promover a concentração de rendas. Será válido apresentar critérios de comparação no intuito de aumentar a participação democrática, mas não o é diferenciar para reduzir o acesso popular à deliberação política. Da mesma forma, é legítimo diferenciar para melhorar a posição relativa das regiões mais pobres do País, mas não uma distinção que aumente a discrepância existente entre estados ricos e pobres.

Atingir determinada finalidade demanda, ainda, a adoção de critérios de comparação que tenham uma relação de *pertinência* com a finalidade pretendida.⁷⁸ Para definir se determinada pessoa pode consumir bebidas alcoólicas, o critério “idade” é relevante, mas não o critério “altura”. Por outro lado, para diferenciar quem pode votar nas eleições, o critério “nacionalidade” é relevante, mas não a orientação sexual. Da mesma forma, para definir quem pode exercer a medicina, é relevante o conhecimento especializado, mas não a

⁷⁷ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 859. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 274.

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44-45.

propriedade de um veículo. E, para diferenciar quem deve recolher tributos, o critério usualmente adotado como relevante é a riqueza.

Por fim, o critério de diferenciação deve estar acoplado a um elemento indicativo (ou *proxy*)⁷⁹ que apresente uma relação fundada e conjugada com o critério escolhido, e seja apto a atingir determinada finalidade. Assim, para reduzir os acidentes de trânsito (finalidade válida) é pertinente estabelecer uma idade mínima (critério) de 18 anos (*proxy*) para o condutor, pois há uma relação fundada e conjugada entre a adolescência e a impulsividade. Para proteger a saúde individual (finalidade), é pertinente estabelecer o peso mínimo (critério) de 50 quilos (*proxy*) para a doação de sangue, pois há uma relação fundada e conjugada entre a perda de sangue e o risco de anemia para pessoas com baixo peso. Por fim, para levar recursos aos cofres públicos (finalidade), é pertinente adotar a capacidade econômica (critério) a partir de uma renda superior a R\$ 60.000,00 anuais (*proxy*) como elemento distintivo, se for possível estabelecer uma relação fundada e conjugada entre este rendimento e a possibilidade de dispor de recursos para contribuir com o erário.

Em suma, para a realização da igualdade material, é imprescindível (i) diferenciar as pessoas; (ii) a partir de um critério de comparação; (iii) aferido a partir de um elemento indicativo adequado; (iv) que tenha relação de pertinência com uma finalidade válida. De outra forma, poderia até existir igualdade *perante à lei*, mas nunca a igualdade *na lei*. E é a igualdade material que traduz a ideia mais fundamental de justiça, mais precisamente, uma justiça de cunho distributivo.

1.2.3. O tributo como restrição aos direitos fundamentais

Denominam-se fundamentais aqueles direitos que, por sua relevância e vinculação à ideia de dignidade humana⁸⁰, adquirem a característica de *fundamentalidade*, e, por isso, são integrados ao Texto Constitucional e retirados da esfera de discricionariedade do Poder Público.⁸¹

A integração dos direitos fundamentais ao Texto Constitucional pode ser expressa (o que se extrai o catálogo de direitos e garantias individuais previsto no art. 5º da CF), ou de forma implícita. Mas, para ser caracterizado como fundamental, um direito deve cumprir

⁷⁹ Ibid, p. 48.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**, vol. III. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 9.

⁸¹ SARLET, Ingo W. A. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**, 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021, p. 75-76.

certas funções, a saber⁸²: (i) atuar como defesa do indivíduo contra a intromissão estatal indevida;

(ii) servir como exigência de uma atuação positiva do Poder Público na garantia deste direito;

(iii) atuar como mecanismo de participação do particular no desenvolvimento deste direito;

(iv) servir como assegurador de garantias institucionais; e (v) integrar uma ordem objetiva de valores que devem ser observadas na conformação deste direito.

A doutrina considera, de forma até pacífica, que a tributação acarreta verdadeira limitação aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, e, assim, à própria dignidade humana.⁸³

De fato, ao obrigar o particular ao pagamento de determinadas quantias a título de tributos, o Poder Público acaba retirando compulsoriamente parte do patrimônio individual. A retirada compulsória do patrimônio, por sua vez, reduz a esfera de liberdade de que dispõe o particular de usar, gozar e dispor dos bens econômicos que lhe pertencem.⁸⁴ Outrossim, a liberdade pressupõe o direito de gerir a própria vida (inclusive na seara econômica), sem sofrer restrições e interferências indevidas por parte do Poder Público. Na esfera tributária, o direito fundamental de liberdade está intimamente conectado à ideia de segurança jurídica⁸⁵ e ao direito de somente se sujeitar aos tributos que foram consentidos pela Constituição e pelo Poder Legislativo.⁸⁶

Contudo, e embora os direitos fundamentais recebam proteção especial, é evidente que nenhum deles é absoluto. A mesma norma que reconhece um direito fundamental,

⁸² ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade, Interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 28-29.

⁸³ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 10-11. COSTA, Regina Helena. “Tributação e Direitos Fundamentais” in **Superior Tribunal de Justiça. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos**. Brasília: STJ, 2014, p. 562. LEÃO, Martha Toríbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 47 e 86-87. KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 68. BARCELLOS, Ana Paula de. “Tributação e Direitos Sociais: uma reflexão sobre as múltiplas conexões. Uma homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.” In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo et. al. **Direito Fundamentais e Estado Fiscal: uma homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodium, 2019, p. 212. OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – II: el contenido constitucional de la capacidad económica” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 34. Madrid [ES]: Civitas, abr/jun/1982, p. 205-206.

⁸⁴ LEÃO, Martha Toríbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 86-87

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 240-241.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 27.

impondo limitações ao Poder Público nesta seara, prevê, conjuntamente, uma norma de garantia e uma norma de autorização de restrições.⁸⁷

No caso da liberdade, o inciso II do art. 5º estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, reconhecendo que a lei poderá limitar a liberdade. Da mesma forma, embora o inc. XXII declare “garantido o direito de propriedade”, o inciso seguinte esclarece que “propriedade atenderá a sua função social”.

De maneira semelhante, a norma que veda a cobrança de tributos sem base legal (art. 150, inc. I), a par de proteger os direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes, também prevê a lei ordinária como veículo pelo qual o Estado poderá restringir tais direitos legitimamente. E o reconhecimento de que os direitos de liberdade e propriedade não são absolutos infirma a alegação de que os indivíduos teriam um direito inviolável sobre a renda (auferida ou acumulada) pré-tributária, isto é, um direito incondicional à renda obtida antes da incidência dos tributos.

Na verdade, o que é defeso ao Poder Público é o amesquinamento do *núcleo essencial* dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, pois “a instituição de impostos não pode prejudicar os limites mínimos de eficácia do direito de propriedade e de liberdade.”⁸⁸

Ou seja, embora limitem os direitos de propriedade, as normas tributárias serão legítimas, ao menos em relação a este parâmetro, e desde que não sejam excessivas. Em outras palavras, a tributação não irá afrontar o direito de propriedade desde que a carga tributária não chegue ao limite máximo do confisco (art. 150, IV) e que respeite o limite mínimo do necessário para a subsistência humana.⁸⁹ Neste último aspecto, a tributação também pode afrontar o princípio da dignidade humana (art. 1º, inc. III), quando deixar de proteger da incidência fiscal aqueles índices presuntivos de riqueza necessários à existência digna (ou seja, quando deixar de exonerar o mínimo existencial).⁹⁰

Da mesma forma, embora a tributação comprometa em certo grau o direito de liberdade, o núcleo essencial deste direito fundamental estará protegido desde que a incidência fiscal não impeça o livre exercício das escolhas econômicas pelo contribuinte.

⁸⁷ MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* **Curso de Direito Constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 376.

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. “Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance”. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 11.

⁸⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 68.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 184 e sgts.

Logo, a norma tributária não poderá servir como barreira à livre iniciativa econômica (art. 1º, IV e 170, par. único) e nem como instrumento de discriminação do contribuinte (art. 150, inc. II).

Ainda sob este ponto, o contribuinte deve ter algum grau de previsibilidade sobre a incidência tributária, de modo a poder se organizar para adimplir com o tributo devido, e também a para economizar o tributo que seria devido. Aqui entram em cena tanto a legalidade tributária (art. 150, inc. I) quanto as exigências constitucionais da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, inc. III e alíneas).

A rejeição indiscriminada aos tributos também é incompatível com a própria premissa sobre a qual se assenta a Constituição Federal: o Estado brasileiro como agente político atuando ativamente na promoção da segurança, do desenvolvimento e redução das desigualdades e, ao mesmo tempo, com atuação bastante reduzida no campo econômico.

Vale lembrar que o preâmbulo da Carta Maior diz que o Estado brasileiro é: “*destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade [...]*”. Este mesmo Estado optou por uma atuação estatal reduzida no campo econômico ao estabelecer como fundamento da República “*os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*” (art. 1º, inc. IV.), e também que a ordem econômica seria “*fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa*” (art. 170, *caput*), tendo como princípios a propriedade privada (inc. II) e a livre concorrência (inc. IV).

Se a atividade econômica deve ser pautar, primordialmente, pela iniciativa privada, os Estado deverá buscar recursos para promover “*o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça*” em outro lugar.

Ora, o Estado necessita de recursos para cumprir com seus objetivos, e, para tanto, ele dispõe, basicamente, de duas opções: a primeira opção reside em exercer atividades econômicas diretamente, arcando com o risco da ineficiência ou do puro insucesso, como ocorria com o Estado Patrimonial; a segunda opção consiste em retirar parte da riqueza em circulação junto à sociedade.

Esta segunda opção se subdivide em outras duas. Uma é o uso da força para dirigir a economia e expropriar o patrimônio particular discricionariamente (Estado Policial⁹¹). Outra é a criação de regras prévias que irão informar ao particular, de antemão, quanto ele deve

⁹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. I, item 1.

contribuir para a manutenção do Erário, o que será feito espontaneamente ou sob pena de coerção (Estado Fiscal).

Já é possível concluir que a expropriação pura e simples de recursos da sociedade é inadmissível, porque afrontaria tanto a noção de liberdade positiva (que está vinculada ao consentimento para a imposição de restrições), quanto a liberdade negativa, dado que o particular estaria despido de um conceito essencial da liberdade: a segurança jurídica e a possibilidade de conhecer previamente as limitações à liberdade para se auto-organizar. Violada estaria, ainda, a igualdade que, como visto, pressupõe a criação de normas gerais e abstratas para regular as restrições aos direitos individuais, o que não se coaduna com o arbítrio.

Via de consequência, ao impedir (ou, ao menos limitar) a atuação estatal para auferir rendas atuando como empresário, a Constituição aponta para “um *financiamento estatal por meio da participação no sucesso econômico individual, ou seja, por meio de tributos*”⁹², pois, ao tempo em que o Estado renuncia à atuação empresarial, “*ele precisa financiar-se por impostos, isso é, por uma participação no resultado da economia privada.*”⁹³

Logo, a existência de tributos é um pressuposto da existência de um Estado Democrático de Direito que pretenda *uma ordem econômica regida pela iniciativa privada*, que é a única forma de garantir liberdade e igualdade verdadeiras.

Afinal, é apenas a economia de livre mercado que realmente assegura uma efetiva liberdade aos cidadãos, já que esta também deve incluir a liberdade econômica. Por fim, a economia de livre mercado também contribui para a igualdade, já que assegura uma “igual liberdade de escolhas” sobre como gerir a própria vida, o que é incompatível com uma economia planejada ou centralizada (a este ponto se voltará adiante).⁹⁴

1.3. A igualdade e a tributação.

Embora necessária a uma economia pautada na livre iniciativa e, assim, à própria manutenção dos direitos de liberdade e igualdade, a transformação dos tributos em receitas perenes do Estado (hoje a principal origem de recursos estatais) sempre foi fonte de tensões

⁹² KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 69-70.

⁹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. “Tributação e Liberdade”. In: Vladimir da Rocha França; André Elali; Artur Cortez Bonifácio. (Org.). **Novas Tendências do Direito Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 486.

⁹⁴ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 544-545.

entre os poderes constituídos e os contribuintes⁹⁵, seja pela falta de previsibilidade na imposição de tributos (segurança jurídica), seja pela abusividade ou arbitrariedade nos valores cobrados (injustiça ou desigualdade).

Obter um consenso em relação aos elementos indicativos pertinentes aos critérios eleitos para a repartição do ônus fiscal configura um dos maiores desafios para o estudo da tributação, especialmente pelo infinito número de possibilidades existentes.

Afinal, o “*direito tributário está especialmente sujeito a compromissos e pressões, tendo em vista que o legislador pode encontrar tantas soluções quantas o contribuinte puder pagar.*”⁹⁶ Aqueles que já são contribuintes tendem a achar que já são onerados o suficiente (ou mais do que o suficiente) em relação aos gastos públicos. Aqueles que não contribuem, consideram injusto passar a contribuir dada a ausência de benefícios públicos relevantes. Os administradores, por sua vez, tendem a considerar que os recursos são insuficientes para a boa prestação dos serviços públicos. Como exemplifica a citação atribuída ao deputado Russel B. Long do estado norte-americano da Louisiana, nas discussões da comissão de finanças sobre reformas do sistema de tributos, a posição adotada por todas as partes era sempre a mesma: “*don't tax you, don't tax me, tax that fellow behind the tree*”.⁹⁷ Se a tributação ideal é aquela também considerada como tal pelo sujeito passivo, ela não passará de uma utopia inatingível.⁹⁸

De fato, a justiça na tributação (como em qualquer tema) envolve questões éticas e morais de cunho altamente subjetivo, nas quais é muito difícil se obter um consenso. Um grupo de economistas chamados a debater a reforma na tributação poderia defender um sistema com um tributo único. Se este grupo for chamado para debater as conclusões com um grupo de filósofos, certamente terá dificuldades para sustentar tal posição.⁹⁹ Entretanto, os políticos não têm tempo (ou interesse) para tertúlias acadêmicas sobre a tributação ideal, e nem há garantia de qual este sistema ideal seria objeto de consenso.

A despeito destas dificuldades inerentes ao processo democrático, o princípio do autoconsentimento aliado à democracia representativa exige que os políticos consigam

⁹⁵ BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present**. Londres [EN]: Routledge, 2004.

⁹⁶ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13.

⁹⁷ SHAPIRO, Fred. **The Yale Book of Quotations**. New Haven [US], Yale University Press, p. 470.

⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Tributação e Redução das Desigualdades” in **Revista Jurídica Luso Brasileira**, nº 6. Lisboa [PT] CIDP, 2018, p. 116.

⁹⁹ SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 60-61.

sopesar os diversos interesses em jogo para chegar a uma resposta satisfatória na repartição das cargas tributárias. Mas, embora o autoconsentimento tenha sido criado como uma expressão democrática da tributação, não há uma conexão política visível entre o representante que institui os impostos, o pagador de impostos e o beneficiário dos gastos financiados pelos impostos.¹⁰⁰

Provavelmente pela falta de efetiva representação da sociedade não só na elaboração das leis tributárias, mas também na aplicação dos recursos,¹⁰¹ ainda hoje, muitas vezes se insurgem contra a própria existência de tributos, causando tais cobranças de serem uma forma de violência do Estado contra a liberdade dos cidadãos (e seu patrimônio). Acatada esta premissa, seria totalmente desnecessário estudar a capacidade contributiva como medida de justiça tributária; a injustiça estaria indissociavelmente ligada à própria existência da tributação.

Por outro lado, admitida como válida a existência de tributos, é necessário investigar de que forma eles podem ser distribuídos em atenção à justiça distributiva, respeitando os direitos fundamentais de liberdade e igualdade. Outrossim, deve ser investigado se o acúmulo de riqueza pode ser, de alguma forma, apropriado pelo Estado e redistribuído, de forma a maximizar o bem-estar geral e contribuir para a melhor promoção da liberdade a partir da igualdade. As respostas a estas indagações irão iluminar o conteúdo dos valores subjacentes ao princípio da capacidade contributiva.

1.3.1. A rejeição dos tributos pelo libertarismo radical.

Como dito, há aqueles que rejeitam a própria existência dos tributos, por suposta afronta a um direito moral, natural ou pré-jurídico de liberdade (ou propriedade), que seria mesmo “*preexistente em relação ao Estado de Direito e à Constituição*”,¹⁰² e insuscetível de qualquer restrição. Para esta corrente, não há muito sentido em debater a justa repartição dos encargos; a tributação é indesejável por natureza, e somente seria tolerada no menor patamar possível.

¹⁰⁰ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. **Tax Law Review**, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 7.

¹⁰¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Legitimação dos tributos: algumas notas” in **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, nº 3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015, p. 9

¹⁰² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, 31.

Nesta concepção, o Estado também deveria ser mínimo e sua atuação ficaria restrita a proteger os indivíduos da violência, e qualquer intromissão do Estado para além deste propósito configuraria uma inadmissível ameaça às liberdades individuais fundamentais. Esta ideia tem seu cerne na convicção de que uma pessoa é a única proprietária de si mesma, o que impediria o Estado de intervir na liberdade dessa pessoa, seja para determinar a se vacinar, o que vestir ou mesmo quando trabalhar.¹⁰³

Logo, a exigência de tributos sobre o rendimento do trabalho seria ilegítima, pois obrigaria o particular a trabalhar mais para dispor do mesmo nível de renda a que teria direito sem a incidência de tais tributos. A tributação, por sua vez, poderia ser vista como uma forma de trabalho forçado, justamente porque implicaria exigir do indivíduo que trabalhe mais, apenas para transferir parte do dinheiro legitimamente ganho ao Estado. A tributação também seria injusta, porque acarreta um tratamento mais gravoso ao trabalhador diligente (que terá parte de sua renda expropriada) do que o tratamento dispensado ao indivíduo preguiçoso, que optou conscientemente por despender seus dias no ócio (e não terá renda a ser tributada).¹⁰⁴ E, caso o Estado precise de recursos para custear os direitos dos particulares, este financiamento dependeria da própria atuação estatal na economia (em igualdade de condições com os demais atores econômicos) ou por transferências voluntárias de renda (doação).¹⁰⁵

Uma consequência possível para estas ideias seria a conclusão de que o tributo é uma espécie de penalidade¹⁰⁶, e a lei tributária conteria uma “norma de rejeição social” ou um “instrumento de domínio do *establishment* sobre o povo”.¹⁰⁷ Esta visão negativa dos tributos tem como consequência uma interpretação restritiva de todas as normas tributárias¹⁰⁸, de forma semelhante ao que ocorre com as normas penais.

Tal entendimento, contudo, não se sustenta.

Parece indiscutível que os tributos afetam as decisões econômicas que os contribuintes tomam, e realmente reduzem as recompensas que serão obtidas em decorrência da poupança, do trabalho duro, ou do investimento em educação e treinamento pessoal. Os tributos também reduzem as doações caritativas que normalmente seriam realizadas, e

¹⁰³ HAYEK, Friedrich August von. **Direito, Legislação e Liberdade: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia**, vol. III. MAKSOUD, Henry (trad.). São Paulo: Visão, 1985, p. 133.

¹⁰⁴ NOZICK, Robert. **Anarchy, State, and Utopia**. New York [US]: Basic Books, 1974, p. 169-170.

¹⁰⁵ SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**, 8ª ed. MÁXIMO, Heloísa Matias e Maria Alice (trad.). Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, Cáp. 3.

¹⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da Imposição Tributária**, 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 129 e sgts.

¹⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 429-431.

¹⁰⁸ *Ibid*, p. 291.

afetam a opção racional pela compra de uma casa ou em qual escola serão matriculados os filhos, justamente porque alteram os incentivos normalmente associados a cada uma destas decisões.¹⁰⁹

Não obstante, a rejeição pura e simples aos tributos somente seria possível caso fosse sustentável a existência de um direito fundamental *absoluto* à liberdade e à propriedade o que, como visto acima, não procede, já que a própria liberdade depende de regras coercitivas que irão proteger tanto os direitos mais básicos de liberdade (vida e liberdade), como também garantir a propriedade e evitar os abusos da liberdade de mercado para ser devidamente assegurada.

Além disso, a opção por uma economia fundada na livre iniciativa afasta (ou reduz) a atuação estatal neste campo, o que demanda a imposição de tributos como meio de obtenção de rendas para o financiamento dos serviços estatais. Daí porque se conclui os tributos são uma condição necessária para uma efetiva liberdade econômica, e, conseqüentemente, à própria obtenção das rendas decorrentes da fruição desta liberdade.¹¹⁰

Logo, não há um direito, muito menos absoluto, à renda que o indivíduo obtém com o exercício de suas atividades econômicas antes da incidência dos tributos (ou renda pré-tributária).

1.3.2. A teoria do benefício e a remuneração dos serviços públicos.

Afastando-se do libertarismo radical, outra corrente vê o tributo como uma contraprestação pelos serviços públicos recebidos, refletindo uma justiça tributária de cunho comutativo, já que prevê a correspondência entre a prestação recebida sob a forma de serviços públicos e a obrigação tributária.¹¹¹

Como se pode perceber de antemão, a dificuldade estará, justamente, em quantificar os serviços públicos recebidos por cada contribuinte. Daí porque esta teoria (denominada “da equivalência”) parece adequada para tributos sinalagmáticos (ou vinculados), como taxas e contribuições de melhoria,¹¹² em que é possível relacionar diretamente o benefício

¹⁰⁹ SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 5-6.

¹¹⁰ SLEMROD, Joel. “The Economics of Taxing the Rich”. In **NBER Working Papers**, vol 6584. Cambridge [EU] National Bureau of Economic Research, 1998, p. 12

¹¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 143.

¹¹² VELLOSO, Andrei Pitten. “Justiça Tributária” in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 39. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito**

obtido pelo particular ao custo da atividade estatal. Por outro lado, é insuficiente para explicar como devem ser divididos os custos de serviços indivisíveis, como a segurança pública, recapeamento de ruas ou a proteção do meio ambiente¹¹³, que são remunerados por impostos.

Na primeira metade do Séc. XX esta concepção teórica foi bastante utilizada pelos adeptos da Escola de Pavia, na delimitação do conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva¹¹⁴ como causa da tributação.

Posteriormente a teoria da equivalência foi abandonada diante de severas críticas sofridas, especialmente porque não há critérios seguros para avaliar e precificar os benefícios estatais que cada contribuinte recebe.¹¹⁵ Além disso, tal teoria olvida que os mais pobres são mais dependentes de serviços públicos, tais como educação, saúde, auxílios financeiros, representação legal gratuita, etc., ao passo que os mais abastados dependem menos de serviços públicos, porque podem pagar o alto custo de serviços privados como escolas, hospitais e advogados.¹¹⁶ Assim, a aplicação da teoria da equivalência também permitiria concluir que os mais despossuídos deveriam contribuir mais com os gastos públicos do que os abastados.

Esta proposta é claramente absurda, e contraria frontalmente qualquer noção de justiça distributiva que se pretenda coerente.

Reconhecendo a impossibilidade de mensurar os serviços públicos, a Teoria da Equivalência evoluiu para a Teoria do Benefício, segundo a qual o que os serviços públicos recebidos pelos contribuintes deveriam ser compreendidos de forma ampla,¹¹⁷ confundindo-se com o nível de bem-estar indiretamente proporcionado pelo governo ao contribuinte.¹¹⁸ Este nível de bem-estar não deve ser analisado individualmente, ou seja, em relação a cada

Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 356.

¹¹³ SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 62.

¹¹⁴ GREGORIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 44. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 307.

¹¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 203.

¹¹⁶ LEÃO, Martha Toríbio. "A (Des) Proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro." *in* **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2012, n. 28, p. 194.

¹¹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 144-146.

¹¹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 23. No mesmo sentido: SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 63.

serviço público recebido (a cada ida ao hospital público, pelo número de filhos matriculados na escola pública, ou ainda pelo montante recebido do governo a título de transferência de renda direta). Na verdade, os benefícios concedidos pelo governo deveriam ser comparados com o nível de bem-estar que teríamos em um mundo sem qualquer governo.

O sistema tributário deveria onerar mais pesadamente os mais abastados, por considerar que a riqueza por eles auferida e detida teria relação com os serviços públicos prestados pelo Estado, como a administração da justiça, a força policial, a unidade monetária de curso forçado, etc. Ainda nesta linha, seria justificado um aumento da carga tributária dos mais ricos de forma mais que proporcional ao aumento do patrimônio e da renda, dada a necessidade de retribuir os serviços públicos recebidos em maior quantidade.

De fato, já se pôde concluir que a *total ausência* de um governo inviabilizaria a existência de saúde pública, do aparato de justiça, da moeda enquanto unidade de valor de curso forçado, ou mesmo a proteção da propriedade privada. Em suma, não haveria um mercado livre (o qual depende de um sistema jurídico confiável) e a riqueza disponível seria infinitamente menor.¹¹⁹ Além disso, outros direitos que tomamos por garantidos (*taken for granted*) como a liberdade, e as decorrentes propriedade e segurança, simplesmente deixariam de existir sem um governo que possa nos socorrer em caso de turbação de nosso direito de propriedade, situação em que passaria a prevalecer a lei do mais forte.

A verdade é que todos os direitos que nos são garantidos (e inclusive o direito de propriedade) têm um custo elevado,¹²⁰ o qual deve ser pago com a arrecadação dos tributos. Quando se compara o nível de bem-estar que teríamos em um mundo sem governo com o bem-estar no mundo atual, fica bastante palatável aceitar a existência dos tributos.

Mas esta comparação não explica *como* repartir o custo tributário.

Partindo da base de análise comparativa proposta, confrontando com o nível de bem-estar atual e aquele existente em um mundo imaginário sem governo, todos os contribuintes (ricos e pobres) experimentariam um benefício extremamente relevante (e similar) em relação aos serviços públicos ofertados pelo Estado.

Nesta linha, poder-se-ia chegar à conclusão de que é mais adequado um imposto capitário, que onera a todos de maneira rigorosamente igual. Contudo, sabe-se que o imposto fixo por contribuinte é inadmissível justamente porque não considera as diferentes riquezas

¹¹⁹ SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 46-48.

¹²⁰ SUNSTEIN, Cass R. HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, cap. 3.

detidas por cada um como parâmetro para proporcionalizar a carga tributária individual. Em suma, tal leitura levaria ao oposto do que se considera uma justiça distributiva, violando, novamente, o direito fundamental à igualdade.

Não obstante, é possível argumentar que os benefícios concedidos pelo Ente tributante poderiam ser confundidos com a própria existência de serviços públicos que propiciam a atividade econômica, tais como: (i) a segurança às transações econômicas; (ii) a possibilidade de cobrança forçada dos créditos privados não honrados, (iii) a proteção da propriedade intelectual; (iv) a proteção do ambiente de negócios; (v) o fornecimento de energia; (vi) a reciclagem de resíduos; (vii) a infraestrutura em geral.

Além disso, a teoria do benefício justificaria a tributação porque a própria existência de um mercado consumidor é fomentada pelos investimentos públicos narrados acima. Se tais critérios são demasiado largos e subjetivos para justificar quanto cada um deve recolher a título de tributos¹²¹, parecem razoáveis para justificar se um dado contribuinte deve ser chamado a contribuir com as despesas daquele Estado.

Nestes termos, o critério do benefício pode ser bastante útil para justificar o dever de solidariedade de um contribuinte, ou seja, o dever contribuir com os gastos públicos (sem explicar *quanto* e *como*). Quer isso dizer que, embora não se preste a determinar o *quantum* cada um deve contribuir, a teoria do benefício pode afirmar o dever de cada um com os gastos públicos de determinado País (ou estado ou município) em razão de ganhos auferidos com a atividade econômica lá exercida.

Sob esta perspectiva, a teoria do benefício vem sendo revista como critério político para alocação das jurisdições fiscais entre os países para fins de tributação da renda¹²², e também para justificar a tributação de estrangeiros residentes em um determinado país.¹²³ O mesmo critério também poderia justificar a repartição de rendas tributárias entre os entes subnacionais, de modo que o fato de uma empresa prestar serviço em determinado estado federado, província ou município é razão suficiente para a lei (ou a Constituição, a depender

¹²¹ LAVEZ, Rafael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 52-53.

¹²² SANTOS, Ramon Tomazela. ROCHA, Sérgio André. “Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times” in ROCHA, Sergio André. CHRISTINANS, Allison. (org.). **Tax Sovereignty in the BEPS era**. Alphen aan Den Rijn [NL]: Kluwer Law International, 2017, p. 44. SCHÖN, Wolfgang “Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy” in **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam [NL], 2018, p. 285.

¹²³ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. **Tax Law Review**, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 47. PISTONE, Pasquale, HONGLER, Peter. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD, Jan/2015, p. 22. Criticando a teoria do benefício: BRAUNER, Yariv. BAÉZ, Andres. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy**. IBDF, Fev/2015, p. 9

do País) direcionar as rendas tributárias sobre aquela atividade para o respectivo governo local (e não outro).

A conclusão é que a teoria do benefício traz relevante contribuição para a construção do dever de solidariedade, isto é, para afirmar a obrigação de contribuir com os gastos públicos de determinado país, embora não aponte qualquer critério aceitável para a mensuração da contribuição devida por cada um.¹²⁴

1.3.3. A teoria do igual sacrifício como ideal meritocrático.

No tópico anterior foi vista a insuficiência das teorias da equivalência e do benefício para justificar o fenômeno tributário, ante a impossibilidade de vincular a riqueza auferida por cada contribuinte ao benefício proporcionado pelo Estado.¹²⁵

Como os mais desfavorecidos são os que mais se valem de serviços públicos para satisfazer suas necessidades básicas, um critério para a repartição equânime dos encargos tributários deve centrar a análise na riqueza que os indivíduos podem repassar ao estado, e não nos benefícios que estes recebem. Ou, como afirma Tipke, o “*princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado.*”¹²⁶

Por considerar insuficiente a Teoria do Benefício, John Stuart Mill passou a defender que a tributação deveria ter como parâmetro a justiça material, a partir de uma repartição da carga tributária proporcional à riqueza detida por cada contribuinte.¹²⁷ Estava inaugurada a Teoria do Sacrifício, segundo a qual uma tributação justa deve distinguir os contribuintes de acordo com a renda de cada um, e exigir maior contribuição daqueles que possuem mais, para que todos sofram *igual sacrifício* para o adimplemento dos tributos.¹²⁸

Esta concepção toma como ponto central a noção econômica de “utilidade marginal do dinheiro”, segundo a qual o contribuinte que dispõe de mais recursos, já tendo satisfeitas as suas necessidades básicas, sofrerá menos para dispender um dado percentual de sua renda.

¹²⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. IV, item 5.2.

¹²⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. São Paulo: Manole, 2007, p. 18.

¹²⁶ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. FURQUIM, Luis Dória (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 20.

¹²⁷ MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**, Vol. II, trad. Luiz João Baraúna. Rio de Janeiro: Nova Cultural, 1996, p. 377-378.

¹²⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 35. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 31.

Por outro lado, como o contribuinte mais pobre acaba por comprometer toda a sua renda com a subsistência, terá ele mais dificuldades em dispender o mesmo percentual com o pagamento de tributos. Em suma, um contribuinte que dispõe de 100 unidades monetárias sofre maior sacrifício para dispender 10% deste total (10 unidades), do que um contribuinte que possui 1.000 unidades monetárias sofre para dispender 100 unidades.¹²⁹

A teoria do sacrifício, porém, também é insuficiente, uma vez que é extremamente difícil comparar a perda de bem-estar que dois indivíduos sofrem pela redução de riqueza, assim como a subjetividade impede a comparação da dor que duas pessoas sofrem pela mesma redução de patrimônio.¹³⁰ Sofre, ainda, de vício lógico, pois, ao assumir que a unidade monetária vale menos para o rico do que para o pobre, chega-se à conclusão de que o rico irá sofrer *menor sacrifício* pela perda de uma quantidade maior de unidades monetárias,¹³¹ enquanto o ideal seria que os mais ricos experimentem *maior sacrifício* (e não o *mesmo sacrifício*) do que os pobres, ao dispender recursos com o pagamento de tributos, permitindo a redistribuição do bem-estar.

Além disso, tal teoria não explica porque todos deveriam sofrer igual sacrifício tributário (ao invés de impor maior sacrifício aos mais abastados).¹³² Ao propor que todos sofram igual sacrifício, busca-se apenas que aqueles que obtiveram maiores ganhos contribuam mais, sem alterar a desigual distribuição de riquezas do mercado. Neste contexto, a Teoria do Sacrifício ignora que ninguém adquire riqueza unicamente pelos próprios esforços, senão de acordo com as regras admitidas pela sociedade,¹³³ ou seja, ignora que a sociedade também contribui para a produção e perpetuação das riquezas e desconsidera a transferência intergeracional de renda por meio da herança,¹³⁴ que poderia ser considerada injusta por permitir a acumulação de riquezas nas mãos da mesma família, e, assim, a geração de ganhos cada vez maiores com menores esforços

¹²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 150.

¹³⁰ SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 65.

¹³¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cáp. VIII, Item 2.3. BLUM, Walter J. KALVEN JR, Harry. "The Uneasy Case for Progressive Taxation" in CARON, Paul L. *et al.* **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati [US]: Anderson, 2003, p. 116.

¹³² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 35. SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 65.

¹³³ ASCHER, Mark L. "Curtailling Inherited Wealth". **Michigan Law Review**, vol. 89. 1990, p. 86.

¹³⁴ *Ibid*, p. 87.

Assim, a principal crítica da teoria do igual sacrifício é que ela não busca a redistribuição de renda, pressupondo ser justa a distribuição proporcionada pelo mercado¹³⁵, sem, contudo, questionar a legitimidade de alocação dos recursos a cada um. Nesta linha, a teoria do igual sacrifício não traz justificativa para a redistribuição de riquezas por meio dos tributos, o que também parece estar em dissonância o compromisso assumido no art. 3º da CF/88 de “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*”.

1.3.4. A propriedade não é um “mito”.

Em obra influente, Nagel e Murphy trazem a ideia provocativa de que a propriedade não é senão um mito criado pelos homens, razão pela qual inexistiria um direito de propriedade inerente à liberdade. Desta premissa inicial os autores concluem que as críticas à justiça nos sistemas tributários partem da equivocada premissa de que os indivíduos deteriam uma riqueza auferida antes da tributação (a “renda pré-tributária”) que seria posteriormente espoliada pelo Governo. Contudo, segundo os autores, toda renda somente existiria em um Estado financiado por tributos, o que permite concluir cartesianamente que não há propriedade sem tributos.

Nesta toada, a tributação teria duas funções principais: (i) definir a proporção dos recursos da sociedade que será transferida ao governo para ser despendida, e quais recursos irão permanecer com os particulares; e (ii) além disso, a tributação deverá determinar de que modo a riqueza será dividida entre os indivíduos, sob a forma de repasses diretos ou de ação estatal.¹³⁶

Neste tópico serão expostas as razões pelas quais não se concorda com a afirmação de que a graduação da incidência das cargas tributárias é meramente instrumental da efetivação da justiça social.

1.3.4.1. A inexistência de um caráter meramente instrumental da tributação.

A afirmação de que o indivíduo não tem um direito absoluto à sua renda pré-tributária deve ser cercada de muitos cuidados. De um lado, isto poderia autorizar o entendimento de

¹³⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 38.

¹³⁶ Ibid, p. 101.

que a justiça na tributação não tem qualquer relação com a parcela de renda expropriada dos indivíduos a título de tributo, mas apenas com a aplicação dos recursos arrecadados.¹³⁷ Isto é: ainda que os mais ricos sofressem, com amparo legal, uma redução muito expressiva (ou mesmo o confisco) de seus rendimentos, inexistiria violação à justiça na tributação, desde que os gastos fossem direcionados à melhoria da qualidade de vida da parcela mais pobre da população, e que o Governo lograsse êxito neste intento.

Nesta linha, a divisão das cargas tributárias entre os contribuintes *teria caráter meramente instrumental da justiça social pretendida* e seria validada (sob o prisma da justiça distributiva) a partir dos resultados redistributivos alcançados pelos gastos públicos. Via de consequência, seria justificado qualquer patamar de tributação, desde que os recursos fossem direcionados para financiar políticas públicas ou em nome de um pretense conceito de justiça.

Esta análise algo utilitarista não se sustenta.

Embora admitido que inexistente um direito absoluto à renda pré-tributária, é igualmente verdadeiro que os direitos fundamentais de propriedade e liberdade impõem a existência de limites substanciais para a oneração da renda e patrimônio dos contribuintes. Quando muito, a afirmação de que o indivíduo “não tem direito absoluto à sua renda pré-tributária” justificaria a relação tributária em uma visão metajurídica de cunho contratualista: os tributos são aceitos como válidos pelos contribuintes, em razão do bem-estar proporcionado pelo fornecimento de serviços públicos; logo, os tributos seriam consentidos ante à percepção de que o bem-estar de todos (inclusive dos mais ricos e especialmente dos mais pobres) é maior na presença do Estado por eles custeado, do que na sua total ausência.¹³⁸

Esta construção permite rejeitar as alegações de que tributos são “normas de rejeição social”, ou que deveriam ser interpretadas restritivamente por representarem uma violação a um pretense direito absoluto de propriedade.

Por outro lado, é falha, por considerar que a tributação tem caráter meramente instrumental na busca pela justiça social. Tal proposta pretende uma “justiça orçamentária”, mas não uma “justiça tributária”, e por isso, não pode ser admitida como válida à luz da

¹³⁷ Esta posição é expressamente defendida em: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 130 e 192. Em sentido contrário: VELLOSO, Andrei Pitten. “Justiça Tributária” in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 56.

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**, vol. III. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 3-4.

igualdade.¹³⁹ No limite, este entendimento permitiria um “*aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável*”¹⁴⁰ com esta nobre (e errada) intenção. Ocorre que a finalidade arrecadatória “*não santifica quaisquer recursos.*”¹⁴¹

Reconhecer um caráter meramente instrumental da tributação afrontaria o conteúdo da liberdade negativa, segundo o qual os particulares devem ter reservada da intromissão estatal uma esfera razoável de autonomia, o que inclui a liberdade de gerir suas atividades econômicas e perceber os frutos desta atuação.

Analisar a tributação sob uma perspectiva da renda pós-tributária (ou seja, garantindo o mínimo existencial após a incidência dos tributos) seria ainda mais desastroso: implicaria expropriar o particular de todos os ganhos por ele obtidos com o exercício de sua atividade econômica além do mínimo existencial, retirando-lhe a dignidade e a responsabilidade pelas consequências das próprias escolhas. Mais especificamente, tal pretensão esbarraria na vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, prevista no art. 150, IV, da CF/88.

Em outras palavras, a justiça na tributação não deve ser pautada pelos gastos públicos que os tributos financiam, ou pela redistribuição de rendas alcançada, mas a partir de uma equitativa distribuição das cargas tributárias entre os pagadores de tributos.¹⁴² Ou seja, é natural que a redistribuição de riquezas seja financiada por tributos (a principal fonte de renda dos estados modernos), mas esta função redistributiva deve ser limitada pela capacidade econômica dos contribuintes.¹⁴³

Admitido que os tributos são inerentes à existência dos direitos de liberdade e igualdade, conclui-se que a obrigação tributária deve sim capturar com precisão a riqueza pré-tributária dos particulares. E, neste particular, a justiça na tributação deve se preocupar com a equalização da carga tributária tendo sempre como referência justamente esta renda “pré-tributária”, isto é, anterior à incidência dos tributos, pois só assim será possível comparar as diferentes cargas tributárias arcadas pelos contribuintes e analisar a igualdade dos critérios a que estão submetidos.

¹³⁹ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 81.

¹⁴⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. I, item 1.

¹⁴¹ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 197-198.

¹⁴² De forma semelhante: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Tributação e Redução das Desigualdades” in **Revista Jurídica Luso Brasileira**, nº 6. Lisboa [PT] CIDP, 2018, p. 134.

¹⁴³ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 81-82.

Em suma, a obrigação tributária deve capturar com precisão a capacidade contributiva pré-tributária dos particulares, e tem como objetivo central a equalização da repartição dos *custos tributários* por algum critério de justiça distributiva.

Neste âmbito de análise parece bem pouco relevante a forma como os recursos serão alocados pelo Estado para se averiguar a justiça do modo de repartição dos custos tributários. Além disso, o fenômeno tributário não pode ter uma função tão ampla a ponto de interferir na análise *qualitativa* dos gastos estatais (o que deve ficar a cargo do direito financeiro). Embora a análise quantitativa possa ter relevância para a tributação (especialmente para aferir a legitimidade de tributos com destinação orçamentária vinculada, como taxas e contribuições¹⁴⁴), a eficiência do gasto aumentaria, demasiadamente, o objeto de estudo.

Ampliar o escopo de estudo do direito tributário de modo a incluir na análise da distribuição de cargas tributárias questões sobre a coerência do gasto público – ou seja, saber se os impostos são utilizados para construir um orfanato ou uma casa de espetáculos, no exemplo de Schön¹⁴⁵ - não confere maior justiça ao sistema tributário.

Antes pelo contrário, permitirá que os Poderes Executivo e Legislativo convivam em um verdadeiro “Nirvana Fiscal”¹⁴⁶, no qual nenhuma crítica pode ser feita diretamente acareca da equalização da carga tributária, já que sua validade estará sempre atrelada aos nobres objetivos perseguidos pelo Governo, respaldando, assim, qualquer a cobrança de tributos.

Na impossibilidade de obter a melhor decisão absoluta (“*first best solution*”) para a tributação (em que a retirada de recursos da sociedade via tributos e sua aplicação sejam justas), devemos, ao menos, nos contentar com a segunda melhor solução possível (“*second best solution*”) para o problema da tributação, de modo que ao menos a retirada de recursos da sociedade seja feita de forma equitativa, independentemente de sua destinação orçamentária.¹⁴⁷

Se é certo que o Direito Tributário não se encerra meramente com a arrecadação, também não se pode expandir a análise para alcançar a eficácia redistributiva da destinação que o Poder Público conferiu aos recursos, sob pena de confundir a tributação justa com um gasto governamental justo. Um e outro podem conviver harmonicamente, mas não há uma

¹⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 155-159.

¹⁴⁵ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. **Tax Law Review**, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 40.

¹⁴⁶ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. **Tax Law Review**, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 40.

¹⁴⁷ A afirmação vale para os impostos.

implicação necessária: a norma tributária pode ser justa, e os recursos mal aplicados pelo Estado tanto quanto a tributação pode ser injusta e os recursos bem aplicados.

O direito tributário deve ser preocupar com o direito do pagador de impostos, e a justiça na medida da retirada de recursos de seu patrimônio para arcar com as despesas públicas. A exceção diz respeito aos tributos com destinação vinculada (contribuições) e aqueles que exercem função extrafiscal, mas, mesmo nestes casos, a adequada destinação dos recursos arrecadados servirá para confirmar da legitimidade da exação, o que não se confunde com uma análise qualitativa da aplicação de recursos pelo Estado.

1.3.4.2. O livre-mercado como garantidor do direito fundamental de liberdade e da igualdade.

Considera-se repartição inicial de recursos aquela quantidade de riqueza detida pelos contribuintes antes de o Estado retirar sua parcela para o custeio da máquina pública, ou seja, antes da incidência de tributos. Esta repartição inicial de recursos econômicos é sempre *arbitrária*, uma vez que afetada por questões anteriores ao próprio nascimento do indivíduo, tais como a herança, estrutura familiar, local de nascimento, etc.¹⁴⁸ Além disso, inúmeras outras variáveis igualmente arbitrárias vão se acumulando ao longo da vida e tornando ainda mais distorcida a distribuição de recursos, como a educação, a beleza, talentos pessoais, estrutura familiar, cor da pele, etc.¹⁴⁹

Some-se a isso o fato de que o mercado (aqui entendido como sinônimo da sociedade) regula a distribuição de renda e riqueza através da estipulação da remuneração que considera “justa” para cada trabalho, e também do retorno considerado “justo” para cada tipo de investimento. Todos estes fatores influenciam, de forma correta ou não, a distribuição de recursos, que inicialmente é injusta, e permitem a concentração de riquezas nas mãos de poucos.

Entretanto, a distribuição feita pelo mercado não se preocupa com a redução das desigualdades, o que leva Sandel¹⁵⁰ a rejeitar a alegada moralidade do livre mercado ao argumento de que aqueles com poucas alternativas veem suas escolhas drasticamente

¹⁴⁸ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade**. SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 146.

¹⁴⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 91.

¹⁵⁰ SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**, 8ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, Cáp. 4.

reduzidas pelas necessidades cotidianas. Essa distorção do mercado sobre as escolhas individuais gera, de um lado, iniquidade pela discriminação de classes, e, de outro, uma escolha sob coerção pela ausência de decisões verdadeiramente livres. Logo, o livre-mercado acabaria, na verdade, por restringir os direitos de liberdade dos indivíduos.

De forma análoga, Murphy e Nagel sustentam que o mercado não pode ser considerado como “um fim em si mesmo”, mas apenas uma forma de estimular a geração de riquezas. Já a distribuição de riquezas feita pelo mercado, embora tenha o mérito de recompensar as escolhas individuais, deve ser “purificada” a partir da redistribuição de recursos por meio de impostos.¹⁵¹

Sobre este tema, é importante reiterar que a Constituição Federal de 1988 adotou, expressamente, diretamente e ostensivamente, a liberdade econômica como um de seus fundamentos, o que se constata no art. 1º que estabelece como fundamentos da República “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”, e é reforçado pelo art. 170, *caput*, que predica ser a “ordem econômica, fundada (...) na livre iniciativa.” Logo, eventual “imoralidade” do mercado (ou da livre iniciativa) é absolutamente irrelevante para fins de determinar a validade deste modelo econômico adotado como fundamento da República brasileira.

Uma vez que a livre iniciativa é decorrência do direito fundamental de liberdade¹⁵², a tributação não pode ser utilizada como meio para amesquinhar esta opção do Poder Constituinte que fundamenta toda a ordem econômica na CF/88. Isso não quer dizer, contudo, que a suposta imoralidade do mercado deva ser simplesmente admitida. O Estado brasileiro pode e deve intervir para reduzir tais desigualdades observados os parâmetros constitucionais e o primado da legalidade. Afinal, o próprio *caput* do art. 170 da CF dispõe que a ordem econômica fundada na livre iniciativa “tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.”

Reconhecendo na existência do livre mercado a melhor forma de aumentar a geração de riquezas na sociedade, Dworkin considera que “o livre-mercado não é inimigo da igualdade como frequentemente se supõe, mas é, isto sim, indispensável para uma igualdade verdadeira.”¹⁵³ É que a igualdade pressupõe uma *igual liberdade de escolhas*, o que não

¹⁵¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 91.

¹⁵² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 200-207.

¹⁵³ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 544-545.

seria possível em uma economia planificada em que as escolhas individuais (qual carreira seguir? quanto ganhar? onde trabalhar?) são fortemente restringidas pelos governantes. Ou seja, apenas quando todos podem dispor da mesma liberdade é que é possível afirmar que há verdadeira igualdade, o que não ocorre quando poucos privilegiados decidem pelos outros. Lado outro, em uma economia de livre mercado todos terão a chance de decidir igualmente pelo caminho que melhor lhes aprouver, colhendo os sabores e dissabores desta escolha.

Assim, desde que os participantes do mercado estejam em uma posição inicial equivalente, os preços e remunerações existentes premiam ou penalizam as escolhas individuais, e, assim, devem ser admitidos como “justos”.¹⁵⁴ Se, posteriormente, um dos indivíduos resolve despender seus dias no ócio, enquanto outro trabalha duro porque sente prazer em poupar recursos, ou, da mesma forma, se um é cauteloso quanto aos investimentos e outro admite maiores riscos por um retorno maior, tais escolhas devem ser admitidas, bem como todas as consequências a elas inerentes (maior remuneração ao risco e ao trabalho, e menor para a cautela e o ócio).¹⁵⁵

Logo, aceitar a distribuição de recursos do mercado teria um significado muito mais profundo: o de garantir às pessoas *o direito fundamental de liberdade* para viverem as próprias vidas da forma desejada, e, ao mesmo tempo, reconhecer *o direito fundamental de igualdade* ao conferir liberdade de escolha e cobrar os verdadeiros custos pelas escolhas que elas exercem. A liberdade e a igualdade andam juntas com a capacidade de assumir responsabilidade pelos próprios atos.

O livre mercado é, portanto, indispensável a uma liberdade e igualdade verdadeiras, pois se o governo assegurasse uma igualdade material de modo que nossa sorte não dependesse em absoluto de nossas escolhas, estaria mutilada qualquer forma de escolha verdadeiramente livre e de assumir responsabilidade pelo destino da própria vida.

Por isso não cabe ao Estado “purificar” os resultados econômicos da livre iniciativa por meio de tributos, equalizando a situação de todos os contribuintes, pois tal pretensão afrontaria o direito fundamental de liberdade (que inclui a econômica) garantido a todos para escolher como viver a própria vida, mas também o dever de arcar com as consequências destas escolhas.¹⁵⁶ Ao Estado cabe estabelecer uma justiça distributiva que permita a

¹⁵⁴ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade**. SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 79 e sgts.

¹⁵⁵ Ibid, p. 92-93.

¹⁵⁶ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 544-561.

alocação inicial de recursos econômicos, cabendo a cada indivíduo a liberdade para definir como irá alcançar o bem-estar a partir de tais recursos.¹⁵⁷

1.3.5. A redistribuição de recursos via cobrança de tributos.

O Estado exerce três funções primárias quando intervém na economia: a função distributiva, a função alocativa e a função estabilizadora.¹⁵⁸ A função alocativa define quanto de riqueza deve permanecer sob domínio privado e quanto deve ficar sob a guarda do Estado; a função distributiva se resume a redistribuir a renda em conformidade com o que a sociedade considera “justo”; e a função estabilizadora para a manutenção de índices socialmente desejáveis de emprego, crescimento econômico e de volatilidade de preços.

Quanto à função distributiva, esta pode ser exercida por tributos ou pela conferência de direitos legais (como o direito a uma indenização ou os direitos trabalhistas). Considera-se que a tributação é um meio muito mais eficiente de redistribuir riquezas na sociedade do que a conferência de direitos legais, na medida em que gera menos distorções econômicas para alcançar idêntico resultado.¹⁵⁹

A redistribuição de riquezas é, por definição, a realocação de riqueza entre os contribuintes. Sob o aspecto global, a realocação de riquezas pode ser considerada uma transferência voluntária sob um viés contratualista, porque a sociedade, como um todo, assumiu este objetivo como válido. No nível particular, todavia, a realocação de riquezas é claramente coercitiva¹⁶⁰.

Para Ronald Dworkin os tributos devem funcionar como um “mercado de seguros” ao qual todos aderimos por não saber se algum azar pode prejudicar nossa capacidade de trabalho no futuro. Os prêmios dos seguros, por sua vez, seriam tanto mais altos quanto mais ricos fossem os segurados, o que permitiria cobrar maiores valores dos mais abastados, garantindo a redistribuição de recursos.¹⁶¹

¹⁵⁷ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade**. SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 386

¹⁵⁸ MUSGRAVE, Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**, 5ª ed. Singapore: McGraw-Hill International Editions, 1989, p. 6.

¹⁵⁹ KAPLOW, Louis. SHAVELL, Steven. “Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income” in **The Journal of Legal Studies**, Vol. 23, No. 2. Chicago [US]: The University of Chicago Press, (Jun/1994), pp. 667-681.

¹⁶⁰ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. **Tax Law Review**, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 7.

¹⁶¹ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade**. SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p 116 e 146.

Assim, após a distribuição inicial e igualitária de recursos haveria uma redistribuição periódica dos recursos para corrigir parcialmente as desigualdades a partir do pagamento dos prêmios de seguro.¹⁶² Esta metáfora pretende apresentar um referencial teórico que compatibiliza o direito de buscar a própria felicidade com iguais oportunidades (direito fundamental de liberdade) com a obrigação de redistribuir a riqueza para corrigir distorções que tornam o livre mercado desigual, de modo que todos mantenham uma qualidade mínima de vida (o que permite a cada um buscar a própria felicidade).

Como se percebe, a par de garantir uma igualdade inicial, a proposta de Dworkin não descarta a responsabilidade individual e do direito de escolher algo valioso para a própria vida, permitindo que os indivíduos realizem livremente suas decisões de acordo com suas convicções, e assumam a responsabilidade pelas próprias escolhas.

Esta tese liberal, apresenta dois condicionantes: em primeiro lugar, que os preços pagos representem os verdadeiros custos de oportunidade, de modo que o Estado possa regular a economia para corrigir distorções do mercado; em segundo lugar, que o Estado deve tentar corrigir as distorções que tornam o mercado desigual. Tal correção realizada pelo Estado deverá assegurar que todos se mantenham dignamente, a despeito de eventual azar ou falta de talento produtivo, como se recebessem um seguro que permitisse a manutenção do mínimo vital.¹⁶³

Tal teoria parece satisfatória para justificar a redistribuição de riquezas por meio de tributos, inclusive sob a égide do Texto Constitucional de 1988 por alguns motivos.

Em primeiro lugar, porque admite que uma igualdade material absoluta não é apenas *utópica*¹⁶⁴, como sua pretensão é inclusive *despótica*, dadas as diferentes aspirações de cada um que devem ser respeitadas.

Em segundo lugar, porque consegue justificar a existência do livre mercado que é base da economia atual, seja como fonte de geração de riquezas (maximizando o bem-estar geral), seja como pressuposto para o exercício da liberdade individual.

Em terceiro lugar, porque embora admita as diferenças decorrentes das escolhas de cada um e imprima responsabilidade pelas escolhas individuais, aponta um meio para corrigir eventuais distorções geradas pelo mercado.

¹⁶² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 140.

¹⁶² DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade**. SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 115-116.

¹⁶³ DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 539.

¹⁶⁴ ASCHER, Mark L. "Curtauling Inherited Wealth". **Michigan Law Review**, vol. 89. 1990, p. 70-71.

Em quarto lugar porque prevê uma forma de combater situações que coloquem em risco a subsistência, sejam elas decorrentes de azar ou causadas pelo desleixo do próprio indivíduo, especialmente quando acarretem.

Em quinto lugar, porque a contratação de um seguro hipotético não é justificada de forma paternalista (o que entraria em contradição com a liberdade defendida), mas por um juízo de equidade, que considera a escolha que cada um teria feito se soubesse que iria precisar da ajuda no futuro.

E em sexto lugar, porque a elevação do prêmio de seguro de acordo com o nível de renda de cada um permite uma justiça distributiva de modo que *“todos contribuam com as despesas públicas na proporção de seus haveres”*.

1.4. Da igualdade tributária à solidariedade.

Como visto ao longo do presente capítulo, a liberdade é um direito fundamental do indivíduo, que compreende tanto o direito de consentir na restrição da autonomia individual (viés positivo), quanto no direito de manter parcela substancial da sua autonomia a salvo de intromissões (viés negativo). Os direitos fundamentais de liberdade e propriedade sofrem limitações em decorrência da obrigação de pagar tributos, o que restringe o âmbito de autonomia econômica do particular. Contudo, tais direitos fundamentais não são absolutos, e tais limitações serão válidas desde que não se mostrem excessivas.

A tributação, enquanto restrição a direitos fundamentais, deverá ser instituída de forma igualitária entre os contribuintes, do ponto de vista formal e material. Do ponto de vista formal, formal, exige-se a previsão da obrigação tributária em regras gerais e abstratas, de modo que todos os iguais sejam chamados a contribuir na mesma proporção. Do ponto de vista material, a igualdade pressupõe que as dessemelhanças entre os particulares sejam apreendidas pela regra instituidora do tributo, de modo que os mais abastados sejam chamados a contribuir, proporcionalmente, em maior quantidade.

Os recursos retirados desigualmente da sociedade deverão ser redistribuídos pelo Estado de modo a permitir reduzir a desigualdade na alocação inicial de recursos (garantindo a igualdade de oportunidades) e também para reduzir a desigualdade que coloque em risco a própria dignidade (garantia do mínimo vital).

A contribuição proporcionalmente maior dos mais ricos decorre do dever de solidariedade, um conceito vinculado à ideia de cidadania que representa tanto o direito de

exigir proteção aos direitos de liberdade (controle do poder estatal), quanto o de assumir as responsabilidades pelos encargos da vida pública.¹⁶⁵

Assim, a solidariedade “*tem como conteúdo a ideia de ajuda mútua, assistência mútua e cooperação para alcançar um objetivo comum.*”¹⁶⁶ Esta relação solidária ocorre de forma altruísta, na medida em que um entrega sem saber se irá receber (ou sem receber na mesma proporção), permitindo sacrifícios individuais em favor de interesses gerais.¹⁶⁷ Portanto, a solidariedade pressupõe: (i) o sacrifício de um interesse individual; (ii) a ausência de contraprestação direta; e (iii) a presença de um interesse coletivo,¹⁶⁸ estabelecendo um vínculo de apoio mútuo entre os cidadãos de determinado País,¹⁶⁹ que concretize a integração do indivíduo na sociedade. Portanto, a solidariedade espera que os cidadãos de uma comunidade paguem os tributos por ela democraticamente estabelecidos, com base na capacidade econômica, e em benefício dos concidadãos.¹⁷⁰

Para Moschetti, o dever de solidariedade amortece a tensão entre a liberdade (negativa) e as limitações estatais, já que “*nem o indivíduo é um meio para o bem coletivo, nem o Estado é um meio para o bem do indivíduo. O Estado garante a proteção dos direitos humanos, mas, ao mesmo tempo, com a imposição de relações de solidariedade inegáveis, garante a realização do bem social.*”¹⁷¹

Como lembra Schoueri¹⁷², “*a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade*”, o que justifica que seja exigida a maior contribuição dos mais abastados para a manutenção do Estado, ainda que

¹⁶⁵ NABAIS, José Casalta. “Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal” in **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 124-125. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**, vol. III. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 32.

¹⁶⁶ Tradução livre de “*solidarietà há per contenuto um’idea di mutuo aiuto, di reciprova assistenza, di cooperazione con altri soggetti per il raggiungimento di un fine comune.*” (MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973, p. 67-68).

¹⁶⁷ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973, p. 67-68.

¹⁶⁸ Ibid, p. 70-71.

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?” in **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199.

¹⁷⁰ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, p. 89.

¹⁷¹ Tradução livre de: “*In esso viene offerta una soluzione all’antico problema del rapporto tra libertà del cittadino e autorità dello Stato: né il singolo è un mezzo per il bene collettivo, né lo Stato è un mezzo per il bene del singolo. Lo Stato garantisce la tutela di fondamentali diritti dell’uomo, ma, al contempo, con l’imposizione degli indegorabili rapporti di solidarietà, assicura il raggiungimento del bene sociale.*” (MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973, p. 65-66)

¹⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 151-152.

tais recursos sejam canalizados pelo Estado em benefícios dos mais pobres.¹⁷³ Trata, a solidariedade, de um princípio orientador da justiça distributiva e, portanto, legitimador do ordenamento jurídico tributário.¹⁷⁴

Se é utópico pretender uma distribuição absolutamente justa das cargas tributárias¹⁷⁵, a solidariedade ao menos instrumentaliza a igualdade material entre os contribuintes, permitindo que estes contribuam desigualmente para a manutenção do Estado na medida de sua desigualdade.

A conjugação do dever de solidariedade e do direito fundamental de propriedade resulta na riqueza individualmente disponível (ou capacidade econômica) como critério diferenciador adequado do dever de pagar tributos. Este é critério de comparação entre os contribuintes, aferido a partir de um elemento indicativo adequado (a renda acumulada, auferida ou consumida¹⁷⁶), e que tem relação de pertinência com a finalidade de diferenciar aquele que deve levar riqueza aos cofres públicos e quanto cada um deve levar de riqueza. Ou seja, aqueles que detêm capacidade econômica devem ser chamados a contribuir no lugar (e em benefício) daqueles que são despossuídos.

Portanto, a solidariedade informa a capacidade econômica como critério de diferenciação dos desiguais no tocante ao dever de contribuir, o que está de acordo com o direito fundamental de igualdade.¹⁷⁷ A tributação segundo a capacidade econômica e a solidariedade são duas faces da mesma moeda¹⁷⁸: a primeira é o critério de comparação para a implementação da justiça distributiva na tributação, ao passo que a segunda exige a justiça distributiva como critério de repartição do dever de contribuir com as despesas públicas.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87-88.

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 313.

¹⁷⁵ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. GRECO, Marco Aurélio (trad.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 71-72.

¹⁷⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

¹⁷⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 166.

¹⁷⁸ MOSCHETTI, Francesco. "El Principio de la Capacidad Contributiva" in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: el derecho tributario y sus fuentes**, Tomo primero. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 243.

1.4.1. Igualdade e diversidade de bases de cálculo.

A partir da igualdade e da solidariedade, decorre a ideia de que todos devem ser chamados a contribuir com os gastos públicos, ou de generalidade da tributação, que já estava prevista no art. 13º da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, segundo o qual “*para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.*”

A partir da generalidade se extraem algumas consequências relevantes.

A primeira, é que os tributos devem ser instituídos de forma impessoal, a partir de normas gerais e abstratas que tenham o condão de atingir fatos relevadores de capacidade econômica. A abstração das regras instituidoras do dever de levar recursos ao Erário permite a realização da igualdade, na medida em que todos aqueles que praticarem o mesmo fato irão incorrer em igual obrigação jurídica.

A segunda, é que são interditados os benefícios arbitrários em matéria fiscal. Não pode a lei afastar a generalidade da tributação sem uma fundada razão, sob pena de violar a igualdade, na medida em que pessoas que revelam capacidade econômica estariam sendo tratadas de forma distinta para fins de repartição dos encargos tributários. Mas, para atender a igualdade não basta a instituição de normas gerais e abstratas ou a interdição de benefícios odiosos. É igualmente necessário que a carga tributária seja distribuída de forma a atingir as diversas manifestações de riqueza existentes, e, ao final, onerar de forma proporcional a riqueza individual.

Logo, a pretendida instituição de um imposto único sobre movimentações financeiras¹⁷⁹ ou sobre a renda, por exemplo, seria incompatível com a igualdade¹⁸⁰, afinal, “*a situação econômica de um sujeito não se manifesta em um único fato, mas em vários fatos que são tantos indicadores dele.*”¹⁸¹

Assim, para atender adequadamente à igualdade o sistema tributário *ideal* deverá onerar todos os índices de capacidade econômica externalizados pela maioria dos contribuintes, como sua renda, sua receita, seus ativos, as heranças recebidas, etc. Todos

¹⁷⁹ CINTRA, Marcos. **A Verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: LCTE, 2003.

¹⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 374-375. MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Tributários da Tributação na Constituição de 1988**, 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p 80-81.

¹⁸¹ Tradução livre de “*La situazione economica di un soggetto non si manifesta in un fatto unico, ma in vari fatti che sono altrettanti indici di essa*” (MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973, p. 218-221).

estes fatos representam índices denotativos de uma capacidade econômica parcial, e índices indiretos de uma capacidade econômica global do sujeito passivo.

A seleção dos diversos índices parciais de riqueza é que irá permitir que a capacidade econômica global individual seja considerada na repartição dos encargos tributários, para que todos contribuam na medida da riqueza detida (e não de parte dela).¹⁸² Com isso, evita-se que alguns contribuintes fiquem ao largo da tributação pelo simples fato de alocarem a riqueza em situações não previstas como deflagradoras do dever de tributar, o que conflitaria diretamente com a ideia de justiça distributiva.

Contudo, é importante destacar que a generalidade da tributação a partir da seleção de diversas bases de incidência não tem o condão de criar qualquer dever individual autônomo. Trata-se apenas de um parâmetro para a instituição de um sistema tributário ideal.

1.4.2. Solidariedade e progressividade na tributação.

Do ponto de vista do efeito econômico gerado, os tributos podem ter incidência proporcional, regressiva ou progressiva. Estas noções de progressividade, regressividade e proporcionalidade referem-se ao efeito que a tributação exerce sobre a renda do contribuinte, de modo que ¹⁸³ a progressividade e a regressividade também podem ser encontradas em tributos com alíquotas fixas.

Tributos proporcionais seriam aqueles cujo valor a pagar varia conforme a base de incidência, onerando de forma mais pesada - em termos nominais - os contribuintes que apresentam maiores índices denotativos de riqueza, previstos na lei. Regressivos são os tributos em que a alíquota cresce de maneira inversamente proporcional à renda dos contribuintes. Podem abarcar tanto o caso de alíquotas nominais decrescentes, quanto limites nominais de imposto a pagar. Por fim, são progressivos os tributos cuja alíquota efetiva aumenta de maneira diretamente proporcional a renda do contribuinte. Diz-se alíquota efetiva porque tributos com alíquotas estanques (isto é, sem alíquotas progressivas), podem ter eficácia progressiva pela criação de faixas de isenção ou pela conferência de deduções de base de cálculo.

É comum a afirmação de que a técnica da progressividade se baseia na teoria da utilidade marginal do capital, segundo a qual a utilidade da riqueza para o seu detentor varia

¹⁸² Ibid, p. 218-222.

¹⁸³ POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução” in **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2007, vol 21, p. 362.

de forma inversamente proporcional ao seu acréscimo.¹⁸⁴ Assim, o contribuinte que dispõe de mais recursos, já tendo satisfeitas as necessidades básicas, sofrerá menos para dispender um dado percentual de sua renda. Ao revés, o contribuinte mais pobre, por comprometer toda a sua renda com a subsistência, terá mais dificuldades em dispender o mesmo percentual com tributos.

A utilidade marginal do capital realmente iluminou a teoria do igual sacrifício de John Stuart Mill¹⁸⁵, que foi o insumo doutrinário para vários defensores da progressividade enquanto técnica ideal para prestigiar a capacidade contributiva e atingir a justiça fiscal. Curiosamente, Mill foi um crítico da progressividade que, a seu ver, seria admissível apenas para os impostos sobre heranças e doações¹⁸⁶.

A ideia de tributação progressiva é imediatamente simpática, pois implicaria cobrar mais imposto dos mais ricos, o que permitiria uma melhor distribuição de renda. Contudo, a despeito de ser aparentemente coerente com a aspiração de justiça distributiva, há fundadas objeções no sentido de que inexiste qualquer base teórica segura para justificar a tributação progressiva.

Os críticos da progressividade sustentam que sua adoção traz externalidades negativas¹⁸⁷ ao sistema tributário que devem (ou deveriam) ser compensadas pelos benefícios arrecadatários esperados. A primeira consequência negativa é a complexidade que a progressividade traz ao sistema tributário, expandindo as oportunidades de elisão e evasão fiscal. A segunda, é que a adoção da progressividade aparentemente reduz a atividade econômica, embora seja difícil estimar em que medida isso acontece: para os assalariados, a progressividade pode tornar o lazer mais atraente do que horas adicionais de trabalho; já para os investidores, a adoção de alíquotas progressivas diminui o apetite dos agentes econômicos pelo risco, na medida em que reduz a taxa de retorno sobre o investimento, funcionando como um incentivo ao consumo da renda.

¹⁸⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. São Paulo: Manole, 2007, p. 20. ECTHEGOYEN, Marcos F. García. **El Principio de la capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino**. Buenos Aires [AR]: Ábaco, 2004, p. 79-82. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, Vol. II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 293-294. POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução” in **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 21, p. 365-366.

¹⁸⁵ MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**, Vol. II, trad. BARAÚNA, Luiz João. Rio de Janeiro: Nova Cultural, 1996, p. 377-378.

¹⁸⁶ Ibid, p. 380-382.

¹⁸⁷ BLUM, Walter J. KALVEN JR, Harry. “The Uneasy Case for Progressive Taxation” in CARON, Paul L. *et al.* **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati [US]: Anderson, 2003, p. 112-113.

Contudo, embora estas críticas se amparem em elementos empíricos (externalidades negativas da progressividade), a demonstração de sua efetividade é tortuosa e depende de análises econômicas que fogem ao estudo da ciência jurídica. De todo modo, estudiosos da matéria sob o prisma jurídico afirmam que as críticas à progressividade decorrem muito mais de diferentes premissas sobre o que deve ser a justiça distributiva do que da ineficiência econômica das alíquotas progressivas.¹⁸⁸

Uma outra crítica feita à progressividade é que esta técnica limitaria o direito de propriedade de forma mais gravosa para determinados contribuintes do que para outros. Assim, tal técnica de arrecadação implicaria violação ao princípio da igualdade, já que contribuintes seriam onerados de maneira desproporcional às suas riquezas.¹⁸⁹ E, como a obediência à capacidade contributiva já seria plenamente alcançada por alíquotas proporcionais¹⁹⁰, a progressividade somente se justificaria pelos objetivos extrafiscais de redistribuição da renda.¹⁹¹

Ou seja, esta violação à igualdade somente seria válida se houver uma finalidade extrafiscal válida. O argumento é tentador: uma vez que a riqueza é o critério de *discrímen* válido para a tributação, então a carga tributária deveria variar *proporcionalmente* em relação a riqueza de cada um. A progressividade, contudo, subverteria esta lógica ao exigir mais recursos *de forma mais que proporcional* ao aumento da riqueza do contribuinte.

A despeito das inúmeras falhas da teoria econômica da utilidade marginal do capital (que não justifica isoladamente a repartição da carga tributária), há, por detrás, uma verdade que parece inescapável: aqueles que tem mais recursos são menos afetados pela perda de um dado percentual de riqueza do que os mais pobres. E isto se deve pela existência de um mínimo vital que cada um deve ter para, apenas, sobreviver (que dirá viver de forma digna).

Assim, para que a igualdade na lei seja de fato observada, os mais abastados devem contribuir de forma mais que proporcional para conferir um mínimo de subsistência aos indivíduos mais pobres, principalmente porque tais recursos não trarão qualquer *perda*

¹⁸⁸ KORNHAUSER, Marjorie E. “The Rethoric of the Anti Progressive Income Tax Movement: a Typical Male Reaction” in CARON, Paul L. *et al.* **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati [US]: Anderson, 2003, p. 122.

¹⁸⁹ TIPKE, Klaus. “Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário” in MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 527. LEÃO, Martha Toríbio. “A (Des) Proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro.” in **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 202.

¹⁹⁰ TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 68.

¹⁹¹ LEÃO, Martha Toríbio. “A (Des) Proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro.” in **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 204.

significativa de riqueza. Lado outro, a transferência destes mesmos recursos irá redundar em um aumento significativo dos recursos para os mais pobres seja por transferências de renda, seja pela oferta de serviços públicos.

Logo, a utilidade marginal do dinheiro indica que a progressividade não representa qualquer violação à igualdade, antes pelo contrário. A contribuição com os gastos públicos irá variar positivamente (embora mais que proporcionalmente) ao aumento da riqueza acumulada pelo contribuinte sujeito à alíquota mais gravosa.¹⁹² Por outro lado, a justiça distributiva e a igualdade dela decorrente seriam violadas se a tributação fosse meramente proporcional e todos sofressem igual sacrifício relativo para concorrer com os gastos públicos,¹⁹³ de modo que a igualdade também deve ser interpretada em linha com a solidariedade, o que justifica que a carga tributária aumente de forma *mais que proporcional* ao aumento da riqueza. Assim, entende-se que a progressividade observa a justiça distributiva¹⁹⁴, ao equalizar os sacrifícios de econômicos dos contribuintes no pagamento de tributos.¹⁹⁵

Neste caso, a igualdade terá sido melhor observada porque, embora a mesma quantidade de recursos tenha sido arrecadada, ela foi custeada em maior parte pela parcela mais rica da população. Logo, entende-se que a progressividade, sobre ser um instrumento de promoção da justiça social, é também um instrumento de promoção da igualdade na tributação.¹⁹⁶

1.5. A inexistência de um dever fundamental de pagar tributos.

Como visto, todos os direitos (fundamentais ou não) garantidos pelo Estado, como os direitos de propriedade e liberdade, têm um custo, que deve ser arcado imediatamente pelo Estado, e mediatamente por toda a sociedade com a arrecadação de tributos. Assim, “*ao*

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 89.

¹⁹³ CUNHA, Carlos Renato. “O Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos” *in* GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Temas de Direito Tributário**, 1ª ed. Curitiba: EVG, 2016, p. 15-16.

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 296-297.

¹⁹⁵ ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un Principio de Justicia Tributaria?** Pamplona [ES]: Caderno Civitas, 2012, p. 63-64.

¹⁹⁶ Em sentido contrário: ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 123. BEVILACQUA, Lucas. FREITAS, Leonardo Buissa. “Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social” *in* **Interesse Público - IP**, n. 93. Belo Horizonte: Forum, set./out. 2015, p. 88.

*direito estatal de tributar corresponde um dever do administrado de arcar com o ônus de ser tributado, o que lhe viabiliza, em contrapartida, o exercício de outros direitos”*¹⁹⁷.

Desta forma, ao mesmo tempo em que prevê direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes, a Constituição também prevê a possibilidade de instituição de tributos que restringem estes direitos para custear o aparato necessário à sua própria preservação.¹⁹⁸

Reconhecendo a existência de uma relação de tensão entre os direitos fundamentais dos contribuintes e a necessidade da tributação para custeio destes direitos, alguns autores sustentam a existência de um *dever fundamental de pagar tributos*. Embora este não seja o tema central da presente tese, é importante destacar, desde logo, em que termos se admite a existência de tal *dever fundamental*.

Em influente monografia o professor português Casalta Nabais¹⁹⁹ sustenta que o adimplemento de tributos representaria um *dever fundamental* implicitamente previsto na Constituição e imposto a todos os contribuintes. Murphy e Nagel defendem que a tributação seria mesmo necessária para a existência do próprio direito de propriedade a partir do seguinte raciocínio: uma vez que o Estado só existe quando sustentado por tributos, não há propriedade privada, nem economia de mercado, nem geração de riqueza, tal como conhecemos hoje, sem o adimplemento tributos.²⁰⁰

Não obstante a verdade de algumas premissas adotadas (o funcionamento do Estado moderno garante direitos e depende de tributos), a conclusão olvida, como perdão da redundância, um aspecto fundamental dos direitos fundamentais: a precedência das garantias individuais mais elementares (como a liberdade) sobre os interesses difusos do Estado. Como lembra Ávila, o interesse privado tem uma conexão estrutural com o interesse público²⁰¹, e é de interesse do próprio Estado a preservação dos direitos e garantias individuais, inclusive contra a sua própria atuação.

¹⁹⁷ COSTA, Regina Helena. “Tributação e Direitos Fundamentais” in **Superior Tribunal de Justiça. Doutrina**: edição comemorativa, 25 anos. Brasília: STJ, 2014, p. 562.

¹⁹⁸ ÁVILA, Humberto. “Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance”. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 10-11.

¹⁹⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. Coimbra [PT]: Almedina, 2009. No mesmo sentido: TIKPE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

²⁰⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11.

²⁰¹ ÁVILA, Humberto. “Repensando o ‘Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular’” in **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador: CAJ, nº 7, out/2001, p. 14.

Em suma, os direitos fundamentais devem ser tomados, utilizando a feliz metáfora de Dworkin²⁰², como “trunfos” que se sobrepõem a outras possíveis razões coletivas, de modo que em eventual colisão entre o interesse arrecadatório e o direito do particular de não se submeter à incidência de tributos sem base legal, é este último que deve prevalecer. Afinal, a característica essencial dos trunfos é justamente que eles “trunfam”, ou seja, “resolvem o jogo” em favor do seu detentor.

Em outras palavras, o direito de liberdade individual, do qual decorre o direito de participação na criação dos tributos e o direito de não ser compelido ao pagamento de tributos que não foram consentidos, deve se sobrepor a um difuso interesse coletivo de arrecadar, ainda que com a finalidade de promover as mais nobres políticas públicas. Nas palavras de Betina Gruppenmacher²⁰³, embora não se negue que o: “*incremento da arrecadação tributária é uma exteriorização do interesse público*” na hipótese de “*conflito com princípios constitucionais tributários, o princípio do interesse público há de ser abrandado, pois, por veicularem direitos subjetivos inafastáveis, aqueles devem prevalecer.*”

Afinal, o direito de liberdade aqui reconhecido exige que somente sejam criadas restrições à propriedade quando expressamente consentidas pelo particular (por si ou seus representantes).

Esta primazia da liberdade foi adotada pelo Constituinte de 1988, que não foi apenas expresso em relação à necessidade de proteger os contribuintes: foi propositalmente redundante. Além de enunciar diversos princípios protetivos como a legalidade, anterioridade, irretroatividade e outras limitações ao poder de tributar que foram estabelecidas “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*” (art. 150, caput), optou-se por estabelecer um subsistema constitucional majoritariamente constituído por regras atributivas de competência, que indicam as materialidades econômicas passíveis de tributação.²⁰⁴

Desta deliberada opção constitucional, se extrai que os princípios tributários, mesmo aqueles denotativos dos valores mais elevados como a solidariedade e a capacidade contributiva, não justificam, isoladamente, a imposição de tributos. Logo, em caso de

²⁰² DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 502.

²⁰³ GRUPPENMACHER, Betina Treiger. “Interesse Público, Moralidade e Capacidade Contributiva” in **Interesse Público - IP**, n. 105. Belo Horizonte: Forum, set/out 2017, p. 181.

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência.” In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009, p. 04.

contradição entre um difuso interesse público arrecadatório e o concreto interesse particular de não se sujeitar à tributação sem observância dos parâmetros constitucionais (na verdade um direito de liberdade), é este último que deve prevalecer.

Ou, colocando de outra forma, o dever fundamental de pagar tributos não pode ser diretamente extraído de princípios como a igualdade, a solidariedade ou a capacidade contributiva. Tal dever de pagar impostos somente existirá quando a imposição tributária observar estritamente o conteúdo e a forma prescritos pelo ordenamento jurídico.²⁰⁵

²⁰⁵ LEÃO, Martha Toríbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 185

2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.

Em relação ao sistema constitucional tributário brasileiro, é necessário fixar algumas premissas que serão relevantes para as conclusões que serão alcançadas quanto ao conteúdo e a eficácia da capacidade contributiva.

A primeira, parte da compreensão de que a Constituição Federal criou, verdadeiramente, um sistema tributário que deve ser interpretado como um todo harmônico e coerente. Este sistema, por sua vez, é lastreado em regras de competência impositiva e princípios jurídicos protetivos do universo de contribuintes, de modo que não há discricionariedade legislativa para instituir impostos sobre quaisquer fatos econômicos com sobreposição de incidências, senão sobre os fatos descritos no Texto Constitucional e atribuídos a cada pessoa política²⁰⁶.

A segunda premissa é quanto ao conteúdo das regras de competência tributária. Caso se entenda que as regras devem ser compreendidas como tipos (abertos, com características fluidas e renunciáveis), mais fácil será a apreensão da influência da capacidade contributiva na construção do significado. Contudo, tal premissa é incompatível com a rigidez pretendida pelo sistema constitucional tributário e com a função protetiva das próprias regras de competência.

Lado outro, caso se conclua que as regras de competência devem ser entendidas como conceitos (fechados, com características fixas e irrenunciáveis), tanto menor será a liberdade de atuação do intérprete e, reversamente, tanto maior será a dificuldade de conferir eficácia da capacidade contributiva na construção do significado, ou mesmo de bloqueio da incidência em caso de contraste entre o pressuposto econômico e a regra de competência.

Postas estas premissas, serão apresentadas e analisadas criticamente as diversas acepções doutrinárias para a capacidade contributiva, e, então, será apresentado um conteúdo para a capacidade contributiva absoluta e outro para a capacidade contributiva relativa, ambos em linha com os valores da igualdade e liberdade descritos no capítulo anterior, e sua coerência será testada com as demais disposições constitucionais. Ato contínuo, a capacidade contributiva será confrontada com conceitos correlatos, como o mínimo existencial e o não confisco.

²⁰⁶ A exceção é a União, que dispõe de competência residual.

Ao final, será exposto o marco teórico adotado acerca das distinções entre princípios e regras, e, então, será possível identificar a capacidade contributiva enquanto princípio ou regra (ou os dois).

2.1. O conceito de Sistema.

A noção fundamental de sistema se refere a todo o conjunto de elementos relacionados entre si, e ordenados de forma coerente,²⁰⁷ de modo que a própria ideia de sistema implica o reconhecimento de limites para definir o que faz parte do sistema e o que está fora do seu âmbito. Embora tomadas como sinônimos, as expressões “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” refletem objetos distintos: enquanto o primeiro representa a somatória das normas jurídicas positivadas (texto bruto), o segundo reflete um esforço de ordenação destas mesmas normas em um corpo coerente.²⁰⁸

Nessa linha, o ordenamento jurídico constitui um sistema na medida em que suas normas devem ter uma relação de coerência entre si, com um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos destinatários.²⁰⁹ De um modo geral, mesmo em propostas de sistematização do direito com traços distintos, ao menos duas características costumam ser respeitadas, sendo essas a unidade e a necessidade de coerência.²¹⁰

A coerência não significa que o sistema jurídico deve ser um sistema dedutivo perfeito, em que qualquer incompatibilidade poderia desnaturá-lo, e sim que o sistema jurídico busca a coerência, a ausência de incompatibilidades, que, se vierem a ocorrer, deverão ser solucionadas pela exclusão de uma ou mais normas incompatíveis.

As normas constitucionais também formam um todo coerente e ordenado: o sistema constitucional, que ocupa o topo do ordenamento jurídico, e do qual todas as demais normas jurídicas extraem seu fundamento de validade. Outrossim, o conjunto de normas constitucionais que diz respeito à matéria tributária forma outro subconjunto, o subsistema constitucional tributário, do qual todas as normas da legislação tributária devem extrair o seu

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 171. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, 6ª ed. SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite (trad.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 71 e sgts.

²⁰⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 5-6.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 170

²¹⁰ COSTA, Hugo Marcondes Rosestolato da. **Intertextualidade e Interdisciplinaridade Tributária**. Dissertação de Mestrado. São Paulo, USP, 2016, p. 72.

fundamento de validade.²¹¹ Também o subsistema constitucional tributário deve ser visto como um todo harmônico e coerente, ao passo em que as normas deste subsistema devem ter uma relação coordenação e coesão com as demais normas constitucionais.

Portanto, o sistema tributário pode ser definido como um todo harmônico de normas jurídicas que estabelecem critérios para a instituição de prestações pecuniárias destinadas ao custeio do Estado, e que deverão ser suportadas pela sociedade consoante determinado senso de justiça.²¹² Para além de buscar algum critério de justiça para a repartição dos encargos tributários, dito sistema também deve estabelecer limites e critérios para a instituição e cobrança dos tributos, de modo a evitar tanto o arbítrio por parte do Poder Público, como a surpresa dos contribuintes sobre o ônus fiscal que irá recair sobre suas atividades econômicas.

Enquanto objeto de estudo, um sistema pode ser visto por uma perspectiva reducionista (cujo foco de análise será apenas a parte) ou holística (cujo foco de análise será o sistema como um todo). Ambas as perspectivas são dignas de críticas, pois “há inafastável influência do todo em relação à parte e da parte em relação o todo”.²¹³

Reconhecer o sistema como um conjunto harmônico e coerente, e admitir a influência dialética do todo sobre a parte e da parte sobre o todo evita que o intérprete incorra nas falácias argumentativas da “hiper integração” e da “desintegração” dos textos jurídicos.

A “hiper integração” consiste em interpretar todos os dispositivos de um sistema (como a Constituição) de acordo com seus objetivos centrais, como se esta fosse um corpo unitário e homogêneo.²¹⁴ É o que se verifica quando todas as normas constitucionais tributárias são analisadas tendo em vista o art. 3º da CF/88²¹⁵ que predica ser um dos objetivos da Carta uma sociedade livre, justa e solidária.²¹⁶ Ainda que o sistema constitucional tributário faça parte de uma Constituição que indica como objetivo a construção de uma sociedade “livre, justa e solidária”, há outros valores igualmente

²¹¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 189.

²¹² BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero**, vol. III. Madrid [ES] Institutos de Estudios Políticos, 1963, p. 181.

²¹³ BARRETO, Paulo Ayres. “Ordenamento e Sistema Jurídicos” in CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo Lógico-Semântico**, Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 253.

²¹⁴ TRIBE, Laurence H. DORF, Michael C. **On Reading the Constitution**. London [EN]: Harvard University Press, 1991, p. 20-21.

²¹⁵ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

²¹⁶ Nesta linha: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 318. De forma semelhante: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 88-89.

relevantes que foram adotados pela Constituição, como a liberdade e a segurança jurídica, que não podem ser olvidados.

Por outro lado, negar qualquer influência destas normas constitucionais sobre o subsistema constitucional tributário acarretaria a “desintegração”, que consiste justamente em negar que os dispositivos são parte integrantes de um todo harmônico.²¹⁷ Por outras palavras, embora o objetivo da redução de desigualdades sociais (art. 3º, inc. III) esteja fora do capítulo destinado ao sistema tributário, tal objetivo pode e deve ser levado em consideração na escolha de uma das múltiplas variantes interpretativas de outra norma constitucional, de modo a privilegiar maior aproximação com uma justiça tributária distributiva, por exemplo.

A tarefa de manter a coerência do Subsistema Tributário Nacional é especialmente árdua, pois o Constituinte de 1988 adotou tanto princípios sociais quanto princípios liberais, que deverão conviver em harmonia. A notória ambiguidade de suas disposições reflete os diferentes grupos políticos representados na Constituinte, que defendiam ideologias distintas. Isso é constatado da leitura dos dispositivos iniciais da Constituição Federal. O art. 1º da Constituição elenca como *fundamentos* da República a soberania, a cidadania, a dignidade humana, a livre iniciativa e o pluralismo político.

Em reforço a estas ideias, o art. 3º indica como *objetivos fundamentais* da República construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e promover o bem geral sem quaisquer discriminações. No centro destas normas encontram-se ideias aparentemente antagônicas, como “livre iniciativa”, “erradicação da pobreza” e desenvolvimentismo econômico. Daí porque a afirmação de que a Constituição de 1988 “*não é liberal e não é social. Ela é, ao mesmo tempo, meio a meio.*”²¹⁸

2.2. A proteção do contribuinte “pelo consenso” e “pelo conteúdo”.

Desde o início da civilização, a imposição de tributos é fomentadora de conflitos entre a população e os poderes constituídos, seja pela ausência de representação popular para

²¹⁷ TRIBE, Laurence H. DORF, Michael C. **On Reading the Constitution**. London [EN]: Harvard University Press, 1991, p. 20.

²¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 51-52. No mesmo sentido: LEÃO, Martha Toríbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, solidariedade e liberdade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 40.

definir os tributos que seriam admissíveis, seja pela própria imposição de uma carga tributária considerada abusiva.²¹⁹

É de todos conhecido o episódio em que, para evitar uma guerra civil, o Rei João Sem Terra assinou a Magna Carta de 1215²²⁰, comprometendo-se a respeitar diversas garantias individuais aos homens livres do reino, e, principalmente, a não instituir novos tributos sem a concordância prévia da nobreza. Este fato é comumente citado como a gênese do princípio do autoconsentimento dos tributos *no taxation without representation*.

Contudo a Magna Carta não significou o fim do absolutismo. O processo de amadurecimento do constitucionalismo inglês teve avanços e retrocessos ao longo dos séculos seguintes, até 1689, quando o monarca se comprometeu com a assinatura do *Bill of Rights*, documento que formalizou a submissão do Poder Real ao Parlamento (que teria a prerrogativa para editar e revogar leis) e diversos direitos individuais.

A luta pela liberdade reverberou na colônia inglesa nas américas, também em decorrência de insatisfação com a carga tributária; insatisfeitos com os novos tributos impostos pelas metrópoles, os colonos se rebelaram em 1776, o que teve como consequência a declaração de independência americana.²²¹

Diante de tais fatos históricos, era de se esperar que tais países ostentassem rígidas normas constitucionais no intuito de proteger os cidadãos da voracidade fiscal do Estado.

Contudo, não é o que se verifica. Enquanto o Reino Unido sequer possui uma constituição escrita, a Constituição americana (escrita em 1787 e vigente até hoje) se limitava a estabelecer o princípio do autoconsentimento dos tributos, ao prever a reserva legal em matéria tributária.²²² Muito posteriormente, em 1913, foi promulgada uma emenda para autorizar a cobrança de um imposto de renda federal.²²³

²¹⁹ BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions**: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present. Londres [EN]: Routledge, 2004.

²²⁰ Luis Eduardo Schoueri alerta que “é comum a referência à Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, embora aquele documento não tenha recebido tal denominação.” Segundo o autor, “a expressão “Magna Carta” surgiu referindo-se a documento assinado pelo Rei Henrique, em 1225” (SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. VII, item 2.1).

²²¹ BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions**: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present. Londres [EN]: Routledge, 2004, p. 249.

²²² “Artigo 1. Seção 8 Será da competência do Congresso: Lançar e arrecadar taxas, direitos, impostos e tributos, pagar dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos;”

²²³ “Emenda XVI - O Congresso terá competência para lançar e arrecadar impostos sobre a renda, seja qual for a proveniência desta, sem distribuí-los entre os diversos Estados ou levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração.”

De maneira distinta, os países da Europa Continental (e suas ex-colônias na América Latina) apresentam Constituições com normas mais específicas no que tange aos limites da tributação.

Investigando as origens desta distinção, Wolfgang Schön trouxe abordagem teórica e histórica que ajuda a compreender a escolha, na Europa Continental e América Latina, por uma Constituição mais detalhista em relação ao sistema tributário. O professor alemão diferencia os sistemas tributários que protegiam os contribuintes pelo “consenso” (*consense*) e pelo “conteúdo” (*content*).²²⁴

No primeiro grupo estão justamente os Estados Unidos e a Inglaterra, que, na falta de limitações materiais na Constituição, confiam no corpo legislativo para conter pretensão fiscal do governo de ocasião, e também consideram que o consenso é suficiente para promover uma tributação “criteriosa e igualitária”.²²⁵ No segundo grupo estão os países da Europa Continental e América Latina, nos quais a proteção ao contribuinte se dá principalmente por limitações materiais inseridas na Constituição.

Na visão de Schön, os países que adotam a *commom law* têm uma visão de estado que reconhece um direito moral e inalienável à propriedade, o qual só poderia ser turbado diante do consentimento expresso dos particulares. Ainda que reconheça que a tributação é necessária para a manutenção do Estado, defende-se que esta seja necessariamente consentida pelos súditos ou seus constituintes, sob pena de violar o direito fundamental de propriedade. Nestes casos, a tributação é vista como uma prestação quase voluntária²²⁶, pois é o consentimento que lhe confere legitimidade.

E, na falta de limitações materiais ao poder de tributar no Texto Constitucional resulta que não há quaisquer limites claros para a voracidade tributária dos governos. Desta forma, seriam admissíveis impostos com alíquotas excessivamente elevadas, como foram, de fato, adotadas pelo Reino Unido e pelos Estados Unidos na até o último quarto do século XX²²⁷, oscilando entre alíquotas estratosféricas no período posterior as Grandes Guerras, até uma queda brusca após a ascensão do neoliberalismo nos anos 1980.

Lado outro, nos países que adotam o *civil law*, prevalece o entendimento de que o direito de propriedade não é preexistente ao Estado, mas consentido por ele. Na visão

²²⁴ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. *Tax Law Review*, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 11.

²²⁵ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17.

²²⁶ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. *Tax Law Review*, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 14.

²²⁷ *Ibid*, p. 26 e 35.

absolutista, o Estado era o verdadeiro proprietário de todos os bens situados em seu território, e é esperado que os cidadãos mostrem responsabilidade e sacrifiquem a própria riqueza pelo bem comum. Sob este prisma, o poder de tributar não deveria ser visto como intrinsecamente dependente do consentimento.

A presença de um Poder Executivo forte nos países do *civil law* também enfraquece a atuação do Poder Legislativo enquanto escudo dos contribuintes contra as pretensões tributárias. Geralmente o Parlamento age em alinhamento com o Poder Executivo, e as propostas de majoração da carga tributária costumam ser acolhidas. Logo, a existência de regras protetivas do contribuinte ao nível constitucional surge como um elemento fundamental para o equilíbrio entre o indivíduo e o Estado, e impedem, por exemplo, a instituição de impostos com alíquotas marginais extremamente elevadas, ou a instituição de benefícios fiscais desmedidos.²²⁸

O Brasil (a exemplo da Alemanha analisada por Schön²²⁹) claramente optou pela proteção do contribuinte mediante inserção de limites materiais específicos no Texto Constitucional, como se infere da positivação da capacidade contributiva, e também do princípio do não confisco.

2.2.1. A rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro.

Grande parte dos Textos Constitucionais (mesmo nos países que adotam uma proteção “pelo conteúdo”) do ocidente contém princípios gerais acerca da tributação, proclamando o princípio da legalidade e da capacidade contributiva.

É o caso da Constituição Italiana que traz uma cláusula geral de reserva de lei²³⁰ para prestações patrimoniais, e indica que os tributos devem observar a capacidade contributiva.²³¹ De forma semelhante, a Constituição Argentina (de 1853) estabelece o princípio da igualdade tributária²³² e o princípio da legalidade tributária²³³ (em conjunto com

²²⁸ SCHÖN, Wolfgang. “Taxation and Democracy”. *Tax Law Review*, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018, p. 37-39.

²²⁹ *Ibid*, p. 10.

²³⁰ “Art. 23. Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta, a não ser com base na lei.”

²³¹ “Art. 53. Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.”

²³² “Artículo 16.- La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

²³³ “Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º.

o princípio da propriedade), além de conter dispositivo determinando que o Governo Federal tem o direito sobre a arrecadação de contribuições impostas “equitativa e proporcionalmente” pelo legislativo (art. 4º)²³⁴. Embora mais detalhista, a Constituição Espanhola de 1979 também se limita a decretar a legalidade (art. 133²³⁵), capacidade contributiva (art. 31²³⁶), além de disposições orçamentárias (art. 134) e a repartição de rendas (art. 157), mas sem outorgar competências tributárias.

Mas em seu zelo acerca da matéria tributária o constituinte brasileiro foi muito além destes países.

Ao contrário do que aconteceu no resto do mundo, as bases do sistema constitucional tributário brasileiro foram fartamente inseridas na Constituição, e, primordialmente, por regras atributivas de competência e limitadoras da ação estatal²³⁷ (como é o caso da legalidade, irretroatividade, anterioridade, das imunidades, etc.), o que justifica sua definição como uma constituição analítica (e não programática).

O Constituinte de 1987 optou por delinear exaustiva e analiticamente o nosso sistema tributário. Além de indicar direitos e garantias dos contribuintes, estabeleceu uma rígida repartição de competências tributárias, no intuito de evitar a superposição de incidências fiscais entre a União Federal, Estados e Municípios.

Essa feição rígida do sistema tributário brasileiro de 1988 é historicamente adotada pelas Constituições brasileiras desde a Carta de 1934 que, segundo Geraldo Ataliba, trouxe ao mundo a primeira experiência de um sistema constitucional tributário com uma repartição

Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

²³⁴ “Artículo 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”

²³⁵ “Artículo 133. 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”

²³⁶ “Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

²³⁷ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência.” In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009, p. 04.

de competências rígida e taxativa.²³⁸ E a evolução do sistema tributário brasileiro permitirá concluir que esta opção histórica foi adotada, deliberadamente, com o intuito de aumentar a proteção dos contribuintes contra o exercício do poder tributário.

Vejamos.

A Constituição Imperial de 1824 era bastante enxuta no que se refere à matéria tributária, limitando-se a proclamar o princípio geral da legalidade (art. 179, inciso I), e os princípios específicos da anualidade das contribuições diretas (art. 171) e da capacidade contributiva (art. 179, XV). Nenhuma disposição existia sobre a repartição de competências: os poderes regionais eram expressamente proibidos de deliberar sobre impostos²³⁹, de modo que o legislador central dispunha de vasta liberdade e flexibilidade para definir quantos e quais tributos seriam instituídos.

Posteriormente, o ato adicional de 1834 (Lei nº 16 de 12.08.1834) previu a criação de poderes legislativos regionais que poderiam legislar sobre matéria tributária²⁴⁰, exceto os impostos de importação (maior fonte de rendas à época) que ficaram sob competência do poder central.²⁴¹ A consequência foi a frequente superposição de tributos²⁴².

Para corrigir esta distorção, a Constituição de 1891 repartiu competências impositivas entre os entes políticos (excluídos os municípios). Todavia, a enumeração dos impostos privativos foi pouco extensa (arts. 7º e 9º) e não resolveu os problemas de conflitos de competências e de bitributação jurídica uma vez que o Texto Constitucional autorizava a

²³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 61.

²³⁹ “Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I. Sobre Impostos.”

“Art. 80. O Presidente da Provincia assistirá á installação do Conselho Geral, que se fará no primeiro dia de Dezembro, e terá assento igual ao do Presidente do Conselho, e á sua direita; e ahí dirigirá o Presidente da Provincia sua fala ao Conselho; instruindo-o do estado dos negocios publicos, e das providencias, que a mesma Provincia mais precisa para seu melhoramento. Art.. 81. Estes Conselhos terão por principal objecto propôr, discutir, e deliberar sobre os negocios mais interessantes das suas Provincias; formando projectos peculiares, e accommodados ás suas localidades, e urgencias. Art. 83. Não se podem propôr, nem deliberar nestes Conselhos Projectos. (...) III. Sobre imposições, cuja iniciativa é da competência particular da Camara dos Deputados.”

²⁴⁰ “Art. 10. Compete ás mesmas Assembléas legislar: (...) § 5º Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despesas dos seus municipios. § 6º Sobre repartição da contribuição directa pelos municipios da Provincia, e sobre a fiscalisação do emprego das rendas publicas provinciaes e municipaes, e das contas da sua receita e despeza.”

²⁴¹ “Art. 12. As Assembléas Provinciaes não poderão legislar sobre impostos de importação, nem sobre objectos não comprehendidos nos dous precedentes artigos.”

²⁴² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendias Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972, p. 48.

criação de novos impostos não previstos de forma concorrente pela União e Estados (art. 12).²⁴³

Daí porque, em 1934 se pretendeu estabelecer um sistema tributário rígido que, além de enumerar as competências privativas de cada Ente subnacional, estabelecia uma regra de não bitributação, a partir da primazia do imposto criado pela União com base na competência residual sobre eventual imposto criado pelos estados.

Esta rigidez constitucional foi mantida nas Constituições democráticas subsequentes, e aprofundada na Carta de 1988, que delegou apenas à União a competência residual para a criação de tributos. Este breve esboço histórico ajudará a compreender o porquê da repartição de competências tributárias, a função destas normas e sua enorme influência sobre a segurança jurídica dos contribuintes.

2.2.1.1. A maior rigidez dos tributos de arrecadação livre.

Para fazer face às despesas gerais do Estado, que beneficiam a todos os cidadãos, o Estado se vale de impostos. Ao definir as linhas gerais dos impostos que podem ser instituídos pelos entes da federação, a Carta Magna se utilizou de símbolos linguísticos, como “veículos automotores”, “serviços” e “mercadorias” “renda”, “lucro”, “produtos industrializados”, dentre outros. Ou seja, indicou-se de antemão a riqueza que poderia ser gravada com base naquela regra de competência específica. Para tributar novas fontes de riqueza por impostos, necessário será lançar mão da competência residual, e pelo rito qualificado das leis complementares (art. 154, I).

Em relação às contribuições sociais, que custeiam a seguridade social em benefício de toda a sociedade, o Constituinte também optou por definir as materialidades econômicas passíveis de eleição pelo legislador no art. 195 (folha de salários, receita, faturamento e lucro das empresas), novamente reduzindo o espectro de liberdade conferido ao legislador tributário para definir as bases de incidência. Tal como ocorre com os impostos, para tributar outras fontes de riqueza com a finalidade de custear a seguridade social, necessário será lançar mão da competência residual, e pelo rito qualificado das leis complementares (art. 195, §4º).

²⁴³ Ibid, p. 55-56. ATALIBA, Geraldo. No mesmo sentido: **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 53. PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 161-162.

Ao indicar as faixas competências tributárias pelos nomes dos impostos e contribuições sociais que podem ser instituídos, o Poder Constituinte conferiu maior segurança jurídica aos contribuintes na instituição destes tributos, ao trazer um limite material à própria competência legislativa delegada. Segundo Hugo de Brito Machado, “*a descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece seus limites.*”²⁴⁴

O mesmo não se sucedeu com as taxas e contribuições de melhoria, tributos cujo fato gerador é vinculado a uma ação estatal, e podem ser instituídas por todas as ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Até mesmo por se tratar de tributos que podem ser instituídos por todas as pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e sobre fatos absolutamente distintos (emissão de passaporte, vistoria de veículos, alvará de estabelecimento, etc.), optou o constituinte por indicar genericamente as balizas para sua instituição, sem demarcar as bases de incidência.

Quanto às ditas contribuições “sociais gerais” e de “intervenção no domínio econômico”, também há maior liberdade para a escolha das bases de incidência, mas por vias transversas. A redação conferida pela Emenda Constitucional 33/2001 realmente pareceu limitar as bases de incidência àquelas descritas no art. 149, §2º (receita ou faturamento, valor da importação e valor da operação), tal como ocorre com os impostos. Contudo, o Supremo Tribunal Federal reviu sua posição anterior²⁴⁵, para reconhecer o caráter meramente exemplificativo das bases tributáveis ali indicadas, que “*não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico*”.²⁴⁶

Por fim, cabe registrar que a União detém a prerrogativa instituir tributos sem base de incidência pré-definida, como é o caso dos empréstimos compulsórios (art. 148) e o imposto de guerra (art. 154, II), desde que por meio de Lei Complementar e nas hipóteses emergenciais previstas na própria Constituição (guerra externa, calamidade pública e relevante interesse social).

²⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 272.

²⁴⁵ RE 559937, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, repercussão geral – mérito, DJe-206 de 16.10.2013.

²⁴⁶ “1. O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2. O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal “poderão ter alíquotas” demonstra tratar-se de elenco exemplificativo em relação à presente hipótese.” (RE 603624, Relator(a): ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020)

2.2.1.2. A menor liberdade para a instituição de tributos vinculados à justiça distributiva.

Para as taxas, contribuições de melhoria e demais contribuições, já existem outras limitações à cobrança de tais tributos, decorrentes da própria destinação do valor arrecadado.²⁴⁷

Com efeito, em relação às taxas o valor arrecadado deve ter “razoável equivalência”²⁴⁸ com o custo do serviço público específico e divisível, ou o exercício da fiscalização. Além disso, e embora o Constituinte tenha conferido relativa liberdade para o legislador infraconstitucional estipular o aspecto material da hipótese de incidência, o montante arrecadado foi limitado ao valor da atividade estatal e foi expressamente vedada a utilização de índices de capacidade contributiva para a mensuração da obrigação tributária (art. 145, §2º). Já para as contribuições de melhoria o valor cobrado é limitado pelo custo da obra e pela valorização imobiliária (art. 4º do Decreto-lei nº 195/1967).

As limitações existentes no Texto Constitucional indicam que taxas e contribuições de melhoria exprimem uma justiça preponderantemente comutativa, o que limita (ou deveria limitar) a arrecadação ao necessário para o ressarcimento dos custos incorridos pelo Estado em benefício de contribuintes específicos. Contudo, e talvez justamente pela ampla liberdade conferida, é justamente no campo das taxas que os contribuintes têm percebido os maiores abusos do poder tributário, o que tem gerado um grande contencioso contra a exigência de exações flagrantemente arrecadatórias.²⁴⁹

No tocante às genuínas contribuições, o requisito da referibilidade²⁵⁰ impõe limites rígidos ao estabelecimento de tais tributos, que deveriam ficar restritos aos contribuintes afetados pela atuação da União nesta área (ou, ao menos, assim deveria ser). Segundo este

²⁴⁷ Não se desconhece que esta lógica foi parcialmente quebrada pela Desvinculação das Receitas da União (atualmente amparada pelo art. 76 do ADCT, incluído pela EC 93/2016), mas o argumento ainda é válido na medida em que a DRU não poderia ser prevista pelo Constituinte originário que delineou o Sistema Tributário Nacional.

²⁴⁸ LESSA, Donovan Mazza. **O Aspecto Quantitativo das Taxas**. Tese de Doutorado. Rio de Janeiro: UERJ, 2019, p. 173.

²⁴⁹ MANEIRA, Eduardo. “Brasil: país taxeiro e das contribuições 'sui generis'.” in **Sanear - a revista do saneamento**, nº 29. Brasília: AESBE, jan/fev/mar de 2016, p. 20-21.

²⁵⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo et. al. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 63.

requisito, as contribuições devem ser custeadas por aqueles que se beneficiam, ou tem interesse, na atuação estatal que será remunerada pelo tributo.²⁵¹

Contudo, para os tributos com finalidade arrecadatória (caso dos impostos e contribuições da seguridade social), o único limite explícito contra a majoração da carga tributária é o confisco (art. 150, inc. IV). Assim, o Poder Constituinte optou por dar um tratamento aos tributos que exigem a destinação dos recursos para cobrir uma atividade estatal específica, e outro (mais rígido) para os tributos que irão custear despesas gerais da sociedade. Estes tributos destinados a financiar despesas comuns do Estado tem na capacidade contributiva (e não na equivalência) o seu critério de diferenciação dos contribuintes.

Logo, os tributos mais fortemente influenciados pela capacidade contributiva (e que geram recursos livres para a utilização do Estado) são justamente aqueles em que o Poder Constituinte se preocupou em declinar o âmbito de competência pela indicação das materialidades que poderiam ser tributadas.

2.2.1.3. A função protetiva do sistema de repartição de competências.

Cabe indagar a razão que levou o Poder Constituinte a optar por definir a competência tributária com a indicação das materialidades que poderiam ser oneradas especificamente pelos tributos destinados a custear as despesas comuns do Estado (impostos e contribuições sociais).

Foi visto no tópico precedente que a opção política por adotar regras constitucionais de competência tributária decorre do longo histórico brasileiro de invasões de competência tributária, especialmente por parte dos estados federados. Diante disso, optou-se por aprofundar as regras de competência tributária dos tributos com função arrecadatória, já no Texto Constitucional, de modo a impedir a superposição de competências em prejuízo dos contribuintes e das atividades econômicas em geral.²⁵²

A conclusão a que se chega é que a opção constitucional pela discriminação das rendas tributárias em regras de competência revela preocupação eminentemente protetiva do universo de contribuintes²⁵³, na medida em que objetivam demarcar os limites das

²⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, p. 117-118.

²⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 204.

²⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24. SCHOUERI, Luís Eduardo. “A lei complementar e a repartição de competências tributárias”. In:

competências tributárias outorgadas²⁵⁴, evitando a sobreposição de tributos e também a livre criação de novas hipóteses de incidência, especialmente para os tributos aptos a gerar recursos livres para o orçamento.

De fato, não faria qualquer sentido elaborar um complexo sistema de outorga de competências tributárias com o escopo de evitar a sobreposição de incidências (o que tem por finalidade proteger o contribuinte) para, ao final, conferir ao legislador o poder de demarcar sua própria área de atuação.

Isso quer dizer que, em nosso ordenamento jurídico, o legislador infraconstitucional não tem liberdade para instituir tributos sobre os fatos que melhor lhe aprouver, devendo respeitar a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal. Da necessária observância pelo legislador ordinário das regras de competência materializadas em expressões singelas (como “renda”, “receita” e “serviços”) decorre, ainda, a necessidade de conferir elevado grau de densidade semântica a estas palavras, dissecando suas características em notas fixas e irrenunciáveis.

O reconhecimento da existência de densidade semântica nos vocábulos utilizados para definir competência tributária, capaz de constranger a atuação do legislador ordinário decorre do postulado da Supremacia da Constituição Federal²⁵⁵ e reforça o autoconsentimento tributário. Em razão disso, as regras demarcadoras da competência tributária merecem uma interpretação “*estrita, de modo que prevaleçam apenas as obrigações tributárias que o povo explícita e claramente consentiu.*”²⁵⁶

Deste modo, não há como admitir qualquer interpretação extensiva, analógica ou flexível das regras atributivas de competência tributária, sob pena de torná-las inúteis em seu objetivo de conferir rigidez ao sistema de discriminação de rendas tributárias inaugurado na CF/88, especialmente para aqueles tributos destinados a custear as despesas gerais do Estado (ou, certas despesas específicas de interesse geral como a seguridade social). E, como será

IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 679-701. Em sentido contrário, entendendo que as normas de competência têm função arrecadatória: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2011, p. 122. Como posição intermediária, na linha de que as regras de competência buscam proteger os entes federados de invasões de competência, mas não os contribuintes: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 98-99.

²⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 272.

²⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206.

²⁵⁶ MELLO, Marco Aurélio. “Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias.” In. GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.) **Tributação: Democracia e Liberdade.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 1142.

visto adiante, a discriminação das faixas de competência tributária nestes tributos ganha especial relevo na medida em que são informados pela capacidade contributiva

2.2.2. A existência de conceitos classificatórios nas regras de competência impositiva.

Tipos e conceitos são formas de pensamento que exprimem generalizações sobre uma mesma realidade, mas um e outro operam de forma distinta, o que leva a consequências distintas no seu uso pelo direito.

Conceitos são abstrações da realidade a partir das quais se elegem algumas características gerais como fixas e irrenunciáveis, que, por sua generalidade, são isoladas do objeto. Na definição de Larenz²⁵⁷, os conceitos classificatórios apreendem um objeto não pela plenitude de sua imagem, mas pela presença destas mesmas notas características, ou seja, um conceito é reconhecido pela existência de propriedades necessárias e suficientes à sua verificação.²⁵⁸ Assim, um conceito “A” é formado pelas características A1, A2, A3 e A4. A falta de qualquer destas notas características (por ex. A3) já é suficiente para desnaturar o conceito, mesmo que na presença de todas as outras.

Isso não significa que os conceitos classificatórios representam uma visão estática do direito, fadada ao anacronismo, uma vez que se admite a mutação dos mesmos (ainda que por um processo mais lento). Apesar da rigidez de suas notas características, os conceitos classificatórios não são imutáveis²⁵⁹; sua evolução pode ocorrer com a mudança no significado corrente do termo, ou através de modificações legislativas.

Já os tipos são abstrações da realidade dotadas de características não limitadas, renunciáveis, e que se apresentam de forma elástica, formando uma estrutura graduável e adaptável.²⁶⁰ Também se formam por meio de abstrações da realidade, mas, ao contrário dos

²⁵⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 624-625.

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, Malheiros, 2018, p. 11.

²⁵⁹ DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 103.

²⁶⁰ *Ibid*, p. 75-76. TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da Tipicidade no Direito Tributário.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137.

conceitos, descrevem características habituais de um objeto, que costumam ocorrer, mas não são necessárias e suficientes ao seu reconhecimento.²⁶¹

Nos tipos, a abstração forma uma imagem global, que seria encontrada na realidade em razão de uma aproximação²⁶² entre o tipo normativo e o fato da realidade,²⁶³ buscando-se a semelhança do fato concreto à figura típica, ainda que uma das características não esteja presente (ou esteja em menor grau).²⁶⁴ Um tipo “A” que parte de um objeto que, tipicamente contém as características A1, A2, A3 e A4, não merecerá outro nome se faltar, por exemplo, a nota característica A3, desde que a presença das demais características ainda permita reconhecer o objeto típico.

Tipos não se confundem com conceitos indeterminados, que se reconhecem pela vagueza de suas proposições, como a boa fé e os requisitos de relevância e urgência para edição de medidas provisórias.²⁶⁵ Nesses casos a norma confere maior discricionariedade ao aplicador, e confere valor jurídico prévio à sua atuação. No momento em que se passa a traçar critérios para direcionar a aplicação do conceito indeterminado há um processo de tipificação do mesmo.

Segundo a linha aqui defendida, não há uma distinção rígida entre a forma de pensamento por tipos ou conceitos, mas apenas de grau. O tipo seria uma subespécie do conceito de classe, menos nítida e com elementos graduáveis e substituíveis.²⁶⁶

Mas tipos e conceitos se diferenciam na medida em que os primeiros apresentam características graduáveis e prescindíveis, ao passo que os últimos apresentam notas fixas e irrenunciáveis. Deste modo, há sim importante distinção entre tipos e conceitos quanto à liberdade conferida ao intérprete para reconstruir o significado da norma.²⁶⁷

A graduabilidade das notas características dos tipos torna seu conteúdo mais flexível e adaptativo a novas situações do que os conceitos classificatórios. Essa flexibilidade, por

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo, Malheiros, 2018, p. 12.

²⁶² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José. (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 658.

²⁶³ Ibid, p. 672

²⁶⁴ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa (PT): Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 188.

²⁶⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: fato gerador e tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 221.

²⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 204. Posteriormente o autor passou a sustentar que os tipos seriam adequados a normas descritivas da realidade, enquanto os conceitos se adequam a normas de caráter prescritivo (ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, Malheiros, 2018, p. 26 e sgts.).

²⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 191.

sua vez, implica aceitar a prescindibilidade de determinadas (mas não todas) características dominantes das palavras utilizadas na elaboração das hipóteses normativas.

Percebe-se, assim, que o uso de conceitos pelo direito confere maior segurança do que os tipos na medida em que os primeiros apresentam características rígidas que limitam a interpretação do alcance da norma.²⁶⁸ A graduabilidade das notas características dos tipos torna as hipóteses legais mais flexíveis e adaptativas a novas situações do que os conceitos classificatórios. Essa flexibilidade, por sua vez, implica aceitar a prescindibilidade de determinadas características determinantes dos objetos referenciados pelo Direito para a elaboração das hipóteses normativas.

Distinguidos os tipos de conceitos classificatórios, entendemos que algumas peculiaridades da CF/88 como: (i) o sistema federal com a outorga de competências impositivas a cada uma das três ordens de governo²⁶⁹, (ii) a rigidez do sistema de repartição de competências impositivas e, principalmente, (iii) a função protetiva das regras de competência, autorizam a conclusão que o Constituinte se valeu de conceitos classificatórios (ou melhor, signos com tendências conceituais) para definir competências tributárias de modo a impedir a superposição de tributos sobre a mesma riqueza.²⁷⁰

Com efeito, uma repartição de competências com vistas a evitar a superposição das mesmas entre os entes tributantes não parece afeita a um pensamento tipológico, que admite justamente a fluidez entre os signos. Nessa linha, um mesmo fato poderia ser simultaneamente enquadrado na esfera de competência da União, Estados e Municípios, e seria necessário admitir que as três incidências estariam, em tese, aderentes ao Texto Constitucional.

²⁶⁸ DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 126.

²⁶⁹ Ibid, p. 137.

²⁷⁰ Na mesma linha: BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 56. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 314. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 203. MANEIRA, Eduardo. “Princípio da Legalidade: Especificação Conceitual x Tipicidade”. In **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: vol. 1, n. 1, jan-jun/2004, p. 47-58. Em sentido contrário: ZILVETI, Fernando Aurélio. “Tipos e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 39. RIBEIRO, Ricardo Lodi. “A Tipicidade Tributária.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 209. TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais.” In **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 59, p. 95-99.

Logo, compreender os enunciados constitucionais tributários por tipos contribuiria para aumentar a possibilidade de conflitos de competência, contrariando a própria finalidade do sistema e em prejuízo da função protetiva das regras de competência.²⁷¹

A conclusão pela existência de conceitos classificatórios no núcleo das regras constitucionais de competência tributárias restringe a liberdade do legislador, do intérprete e do aplicador da lei tributária,²⁷² pois, da prevalência de conceitos classificatórios nas normas de competência tributária resulta inegável densificação semântica dos signos utilizados para nominar os tributos que podem ser instituídos. Por exemplo: o signo “renda” (utilizado para definir a competência tributária da União) deverá ser dissecado pelo intérprete/aplicador da norma em suas notas características (R1, R2 e R3). A ausência de qualquer destas notas características autoriza a conclusão de que não se está diante de renda passível de tributação pela União.

Na medida em que os impostos e contribuições sociais estão taxativamente indicados no Texto Constitucional, e suas respectivas áreas de abrangência devidamente delimitadas através de conceitos classificatórios, a sucessiva concretização destes conceitos pelas leis complementares, leis ordinárias e atos regulamentares levará a um progressivo fechamento dos mesmos.

Se toda generalização parte da escolha de determinadas características em detrimento de outras, e se a hierarquia do sistema impõe que cada norma seja produzida dentro dos limites da norma superior, resulta que as novas generalizações das normas inferiores irão realizar novas supressões de características, dando contornos mais marcados, e, ao mesmo tempo, mais estreitos do que as normas que lhe são superiores.

Essa ideia, representada metaforicamente por Ayres Barreto a partir da imagem de círculos concêntricos progressivos, descreve com precisão como a repartição de competências no Texto Constitucional consegue influenciar a dinâmica das normas tributárias em nosso ordenamento.²⁷³

²⁷¹, BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 56-57.

²⁷² MANEIRA, Eduardo. “Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade.” In COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Forense: Rio de Janeiro, 2013 p. 402.

²⁷³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 184.

2.2.3. O primado da legalidade no direito tributário.

Além de estabelecer regras delimitando expressamente as faixas de competência tributária, o Poder Constituinte também exigiu que os direitos fundamentais de liberdade e propriedade fossem restringidos por meio de leis. Isto é, apenas a lei pode criar restrições à atuação dos particulares (art. 5º, inciso II). Tratando especificamente da atuação do Poder Público, o Constituinte reforçou que esta deveria obedecer ao princípio da legalidade (art. 37, *caput*). Por fim, no que tange especificamente à cobrança de tributos, foi reiterado que seria vedado “*exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça*”.

Percebe-se, neste ponto, que o Constituinte não descurou de seu objetivo declarado de estruturar um sistema tributário combinando os critérios fundamentais de (i) fortalecimento da autonomia dos entes subnacionais; (ii) gerar um estado de segurança para os contribuintes; e (iii) promover maior justiça fiscal.

Se, por um lado, o fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios decorreu da redistribuição da faixa de competências impositivas, a segurança jurídica dos contribuintes foi resguardada pela própria manutenção desta mesma rígida repartição de competências, conjugada com o primado da legalidade para a criação e majoração de tributos, além das demais limitações constitucionais ao poder de tributar (como a anterioridade e a irretroatividade).

Pois bem. A necessidade de lei como veículo introdutor de normas tributárias tem origem na exigência de autoconsentimento popular para a imposição de restrições aos direitos de liberdade e propriedade,²⁷⁴ segundo o qual os contribuintes devem ter o conhecimento prévio de quem deverá pagar tributos, como o tributo deverá ser pago e o *quantum* presumivelmente será cobrado.²⁷⁵ Assim, o autoconsentimento está diretamente ligado à existência de (i) uma norma geral e abstrata instituindo o tributo, (ii) que seja prévia ao nascimento da própria obrigação tributária e (iii) aprovada pelos contribuintes, ainda que indiretamente por meio de seus representantes.

A reserva de lei é capaz de concretizar as mais básicas (e relevantes) garantias exigidas pelo princípio da autotributação. A necessidade de aprovação por um processo legislativo formal - com ampla acessibilidade decorrente da publicidade da deliberação

²⁷⁴ LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Manole, 2007, 8-9.

²⁷⁵ GUIMARÃES, Vasco Branco. “Princípios Gerais da Fiscalidade” in **Lições de Fiscalidade**, Vol. I, 6ª ed. CATARINO, João Ricardo. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Lisboa [PT], Almedina, 2018, p. 84.

política - também confere segurança jurídica aos contribuintes, o que é essencial ao exercício de uma economia de livre mercado.²⁷⁶

A legalidade tributária também é decorrência do Estado de Direito, ao garantir aos cidadãos o conhecimento prévio das consequências patrimoniais decorrentes de seus atos de disposição de liberdade, como realizar uma venda ou abrir um negócio.²⁷⁷ Reforça, ainda, a necessária separação de poderes, ao estabelecer que aquele que exerce a função arrecadatória (Poder Executivo) é órgão distinto do que determina *de onde* se deve arrecadar (o Poder Legislativo). Por outro lado, a confirmação de que a função arrecadatória foi corretamente exercida nos termos previamente estabelecidos cabe um terceiro órgão (o Poder Judiciário).

2.2.3.1. A estrita legalidade tributária.

O princípio da legalidade exige, inicialmente, que os tributos sejam instituídos pelo procedimento previsto no art. 61 e seguintes da Constituição Federal (dimensão formal). Mas é sabido que a legalidade tributária não se esgota na exigência de procedimento formal específico para criar normas prevendo a existência de obrigações tributárias.²⁷⁸ Tal interpretação admitiria que o legislador estabelecesse a previsão de cobrança de determinado tributo cabendo, ao Poder Executivo, por atos infralegais, precisar os contornos da obrigação tributária.

Ou seja, ao Poder Legislativo não cabe apenas “criar” tributos, mas estabelecer, com elevado grau de determinação, todos os elementos necessários à cobrança dos tributos. A legalidade tributária exige que o Poder Legislativo especifique em relação a *quem* deverá pagar o tributo (aspecto pessoal), *porque* alguém deverá pagar tributos (aspecto material), *quanto* deverá ser pago a título de tributo (aspecto quantitativo), *quando* surge a obrigação de pagar o tributo (aspecto temporal) e *onde* considera-se o tributo devido (aspecto espacial).²⁷⁹

Esta dimensão material do princípio da legalidade tributária torna incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro a existência de uma lei que meramente declare a existência de tributo, ou que delegue ao Poder Executivo competência para definir, no todo ou em parte,

²⁷⁶ MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário: princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 20.

²⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo, Malheiros, 2018, p. 14-15.

²⁷⁸ LANNES, Daniel. **Legalidade Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 99

²⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 294.

qualquer dos aspectos da obrigação tributária descritos acima, o que é reforçado pelo art. 97 do CTN²⁸⁰, que declarar caber à lei definir o fato gerador, fixar a alíquota e também a base de cálculo dos tributos.

Portanto, é a lei enquanto norma criada por processo legislativo específico quem deverá trazer todos os elementos necessários às regras que preveem o dever de pagar tributos, observando, ainda, as normas materiais de competência impositiva previstas na Constituição. Portanto, a Constituição não cria tributos, apenas outorga competências que deverão ser exercidas, na sua plenitude, pelos entes tributantes a partir de leis promulgadas segundo o processo legislativo específico.

Já a capacidade contributiva, enquanto expressão de justiça tributária, se preocupa justamente com a eleição, pelo legislador, de *quem* será obrigado a contribuir com as despesas estatais, *porque* deverá contribuir e *quanto* esta pessoa deverá contribuir.

2.3. A constitucionalização do princípio da capacidade contributiva no Brasil.

A Constituição Imperial de 1824 previa a adoção do critério da capacidade contributiva na tributação (art. 179, XV), estabelecendo que “*ninguem será exento de contribuir pera as despezas do Estado em proporção dos seus haveres*”. A norma foi excluída das Cartas de 1891, 1934 e 1937, tendo sido reintroduzida pelo art. 202 da Constituição de 1946, segundo o qual “*os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.*” Por fim, o atual, o atual art. 145, §1º, da CF/88 passou a prever que apenas “*os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”.

Não há, contudo, consenso doutrinário quanto ao conteúdo da capacidade econômica (ou capacidade contributiva)²⁸¹, o que levou Rubens Gomes de Sousa a afirmar que tal princípio seria um preceito orientador do legislador, mas *carente de força normativa* para invalidar leis criadas sem sua observância. Para o autor, uma lei tributária editada ao arrepio deste critério “*será economicamente imperfeita, mas nem por isso deixará de ser*

²⁸⁰ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”

²⁸¹ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Madrid [ES]: Marcial Pons Jurídicas y Sociales, 1998, p. 145. GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 37-38.

juridicamente válida.”²⁸² De forma semelhante, Alfredo Becker foi um crítico mordaz da norma, que considerava “*um recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos*” e uma “*locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.*”²⁸³

A dificuldade de definição da expressão “capacidade econômica” parece ser um ponto pacífico, mesmo dentre aqueles que colocam a capacidade contributiva como pilar do sistema tributário. como Lobo Torres²⁸⁴, que afirma ser “*extremamente árdua a construção do conceito da capacidade contributiva.*”

Esta dificuldade de definição, relata Palao Taboada²⁸⁵, fez com que muitos autores desistissem da empreitada, abandonando por completo o estudo da capacidade contributiva, ou reduzindo sensivelmente o âmbito de aplicação da norma.

O presente trabalho busca suprir essa lacuna, a apresentar uma definição de capacidade contributiva, bem como suas implicações para o exercício da competência impositiva pelos Entes tributantes.

2.3.1. A capacidade contributiva como um critério de justiça.

O critério da capacidade econômica na repartição da carga tributária foi amplamente difundido²⁸⁶ no Século XVII, a partir da formulação teórica de Adam Smith, que sustentava que “*os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado*”.

É altamente discutível se Adam Smith foi pioneiro em tal formulação teórica²⁸⁷; em análise histórica, Machado Segundo destaca que o Código Justiniano do Séc. VI já previa a seguinte disposição “*as cargas públicas devem ser suportadas na proporção das fortunas.*”

²⁸² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 96-99.

²⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 511 e 521.

²⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários, Vol II., 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 302.

²⁸⁵ TABOADA, Carlos Palao. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” in **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Frederico de Castro**, Tomo II. Madrid (ES): Editorial Tecnos, 1976, p. 400.

²⁸⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Capacidade contributiva: lições do Direito romano para a fiscalidade contemporânea” in RODRÍGUEZ, María del Camen López-Rendo (coord.). **Fundamentos Romanísticos del Derecho Europeo e Iberoamericano**, vol. II. Oviedo [ES]: Universidad de Oviedo, 2020, p. 371.

²⁸⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo. “Adam Smith” in **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo *et al* (coord.). Rio de Janeiro: Juspodivm, 2018, p. 74-76.

Entretanto, parece fora de dúvidas que o princípio ganhou repercussão a partir da publicação de “A Riqueza das Nações”, quando o critério foi considerado por Smith como um princípio concretizador da justiça na tributação, afirmando que “*é na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação.*”²⁸⁸

Em outra linha, Tipke sinaliza que a capacidade contributiva teria sido desenvolvida apenas no Século XIX, inicialmente “*como princípio de luta de classes para a justificativa da progressão tributária*”, e, posteriormente, evoluindo para uma proteção do contribuinte contra o Estado.²⁸⁹

Independentemente do autor de sua formulação teórica original, a doutrina não parece ver dificuldades em reconhecer que a capacidade contributiva é “*mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa*”²⁹⁰, marcando o direito tributário com a mesma força que a autonomia da vontade ilumina o direito civil.²⁹¹ Para Kirchhof, a capacidade contributiva tem o condão de unificar os princípios de liberdade, igualdade, dignidade humana e garantia da paz no âmbito da atividade fiscal do Estado.²⁹²

Contudo, o reconhecimento da conexão da capacidade contributiva com algum ideal de justiça não parece contribuir decisivamente para a apreensão de seu conteúdo. Pelo contrário. Como a própria ideia de justiça é ambígua e pode receber inúmeras definições e aplicações,²⁹³ meramente relacioná-la à capacidade contributiva levaria a uma tautologia segundo a qual dizer que é justa a tributação segundo a capacidade contributiva equivale a afirmar que “*é justo tributar de maneira justa*”!²⁹⁴

²⁸⁸ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**, vol. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046.

²⁸⁹ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 202.

²⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II., 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399. No mesmo sentido: Moschetti, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes**, Tomo primero. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 246.

²⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II., 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399.

²⁹² KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 31.

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II., 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 302.

²⁹⁴ TABOADA, Carlos Palao. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” in **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Frederico de Castro**, Tomo II. Madrid (ES): Editorial Tecnos, 1976, p. 422.

Por outro lado, conformar-se com as dificuldades de definição do termo, por mais complexa e difícil que seja, equivaleria a retirar qualquer tipo de controle sobre a justiça das normas de tributação no Brasil, e a aceitar um controle meramente político.²⁹⁵ Além disso, aceitar as dificuldades definitórias tendo como consequência a anemia da capacidade contributiva (ou sua inaplicabilidade prática) tornaria letra morta o conteúdo do art. 145, §1º, da CF/88, que consta topograficamente como um dos “princípios gerais” do Sistema Tributário Nacional.

Diante disso, não parece possível que um dos pilares do subsistema constitucional tributário, com função estruturante das normas gerais de direito tributário²⁹⁶, seja simplesmente relegado à ineficácia.

Especialmente por se tratar de instituto largamente estudado pela ciência das finanças, cabe à doutrina da ciência jurídica evidenciar o conteúdo da capacidade contributiva, de modo a servir de orientação (e legitimação) das futuras decisões dos órgãos judicantes.²⁹⁷

2.3.2. Aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias.

Questão tormentosa diz respeito a saber se a capacidade contributiva se aplica apenas aos impostos (como indicado no art. 145, §1º, da CF/88) ou a todas as espécies tributárias.

A corrente que considera a capacidade contributiva restrita aos impostos é facilmente compreendida: uma vez que os impostos são os tributos que busca auferir recursos para as despesas gerais do Estado, remunerando serviços públicos gerais, a repartição de seus encargos conforme a capacidade contributiva concretiza uma justiça de cunho distributivo calcada na igualdade e na solidariedade. Ou seja, para a manutenção das despesas gerais do Estado - como saúde, educação, segurança pública, postas à disposição da coletividade – sequer será possível individualizar, com segurança, o benefício experimentado por cada um (até mesmo porque os mais pobres geralmente usufruem mais dos serviços públicos).

²⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II., 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 324.

²⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. “Princípio da Capacidade Contributiva” in **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul / ago 2006.

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. “A Doutrina e o Direito Tributário” in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 235. ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo.” In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29, p. 199.

É por isso que tais despesas devem ter seu encargo repartido de forma ampla, com fundamento na solidariedade, de modo que os mais abastados contribuam de forma mais intensa, ainda que em benefício dos necessitados. E, como visto, a maneira mais adequada de promover esta repartição igualitária é justamente com a adoção do critério da capacidade econômica, de modo que o fato deflagrador do dever de recolher impostos seja uma ação praticada pelo contribuinte que seja relevadora desta capacidade econômica.

Por outro lado, há tributos de cunho sinalagmático (como taxas e contribuições de melhoria), nas quais é possível aferir o benefício especificamente experimentado por cada contribuinte, ou, ao menos, o serviço público individualmente usufruído. Para estes tributos não se adota uma lógica de justiça distributiva com base na igualdade, mas uma justiça comutativa fundada na equivalência.²⁹⁸

Ou seja, a carga tributária equivalerá ao ganho efetivamente experimentado (caso da contribuição de melhoria) ou no montante dos custos incorridos para a prestação do serviço público ou atividade fiscalizatória (caso das taxas). Justamente por remunerar os custos fiscalizatórios ou de prestação de serviços públicos (específicos e divisíveis), as taxas devem ter como fato gerador exclusivamente uma ação estatal, e não um ato do contribuinte. Nestes tributos sinalagmáticos, não há espaço para a distribuição dos encargos segundo a capacidade contributiva, mas tão somente em função do custo individualmente gerado para o Estado. Esta concepção de justiça comutativa aplicável às taxas foi, inclusive, positivada pelo art. 145, §2º, da CF/88, segundo a qual “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”, norma que proíbe que as taxas tenham bases de cálculo denotativas de capacidade econômica.²⁹⁹

Poderá, é certo, a capacidade contributiva exercer a função de garantidora do mínimo existencial, enquanto exteriorização do princípio da dignidade humana, de modo a exonerar (total ou parcialmente) aqueles que não dispõem de recursos para o adimplemento de taxas que remuneram serviços públicos absolutamente essenciais.³⁰⁰

Há, ainda que ser analisada a aplicabilidade da capacidade contributiva às contribuições, que se distinguem dos impostos e das taxas como espécie tributária autônoma. Na lição de Ayres Barreto, as taxas são tributos que têm como fato gerador uma atividade

²⁹⁸ FERREIRA NETO, Arthur M. **Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 75-76.

²⁹⁹ LESSA, Donovan Mazza. **O Aspecto Quantitativo das Taxas**. Tese de Doutorado. Rio de Janeiro UERJ, 2018, p. 281.

³⁰⁰ *Ibid*, p. 333-335.

do contribuinte, tal como os impostos (e não uma ação estatal)³⁰¹. Entretanto, as contribuições se aproximam das taxas por ter como nota distintiva a necessidade de uma finalidade estatal que será implementada a partir dos recursos da arrecadação. Assim, as contribuições são tributos com fato gerador não vinculado a uma atuação estatal, mas com previsão de aplicação dos recursos arrecadados em uma finalidade específica.³⁰²

Embora as contribuições tenham como fato gerador uma atividade do contribuinte, o critério de repartição entre os contribuintes não é necessariamente o da capacidade econômica. Isto porque as contribuições não pretendem repartir custos gerais do Estado, mas o financiamento de uma atividade estatal específica que irá beneficiar um grupo restrito de contribuintes (naquilo que Lobo Torres denomina de solidariedade de grupo³⁰³). Neste contexto, o critério de repartição da carga tributária deve ser adequado ao rateio dos custos em relação aos contribuintes afetados pela atuação estatal em questão, na medida desta intensidade.

Assim, a capacidade econômica tem eficácia bastante restrita em relação às contribuições, que não pretendem meramente repartir o custeio de despesas públicas (gerais) em função da riqueza. De todo modo, a capacidade econômica será relevante quando utilizada como critério de diferenciação dos sujeitos passivos de contribuições, e especialmente quando o elemento indicativo seja um índice denotativo de riqueza.

É o que ocorre com as contribuições sociais que utilizam a capacidade econômica como critério de repartição (caso da COFINS incidente sobre a receita empresarial); nestes casos, a capacidade contributiva terá plena eficácia, seja sob o aspecto objetivo, seja sob o aspecto subjetivo.

Em tal situação a contribuição beneficia a todos (uma vez que a seguridade social é universal), e o critério de distinção adotado foi o mesmo aplicável aos impostos: a capacidade contributiva. Nestes casos (ao qual se pode somar outras contribuições como a CSLL, a CIDE-remessa, etc.), a capacidade contributiva deverá ser plenamente observada, seja em seu aspecto objetivo, seja em seu aspecto subjetivo.³⁰⁴

³⁰¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime Jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 65.

³⁰² Ibid, p. 70.

³⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 201.

³⁰⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime Jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 134.

2.3.3. Capacidade econômica e capacidade contributiva.

Como visto, o art. 145, §1º, da CF/88 estabelece que os tributos serão graduados segundo a *capacidade econômica* dos contribuintes, ao passo que a doutrina sustenta que o dispositivo em questão positivou o princípio da *capacidade contributiva*.³⁰⁵

No direito comparado, ambas as expressões são encontradas: na Constituição Espanhola, o art. 31.1 dispõe que todos contribuem com os gastos públicos “*de acordo com sua capacidade econômica*”; já o art. 53 da Constituição Italiana prevê a obrigação de contribuir “para as despesas públicas *“na medida e sua capacidade contributiva.”*”

Portanto, capacidade econômica e capacidade contributiva seriam sinônimos?

Alguns autores defendem que não há qualquer distinção entre as expressões, que seriam sinônimas.³⁰⁶

Para outros, a capacidade econômica é definida pela doutrina como uma medida de riqueza mais abrangente do que a capacidade contributiva: enquanto a capacidade econômica alcançaria a totalidade da riqueza do contribuinte, a capacidade contributiva representaria apenas a riqueza disponível para o pagamento de tributos (ou seja, a riqueza tributável). A capacidade contributiva equivaleria, por exemplo, à capacidade econômica decotada do mínimo existencial.³⁰⁷ Assim, a capacidade econômica representaria o substrato, um elemento necessário - mas não suficiente – para a caracterização da capacidade contributiva.

Em outro sentido, Misabel Derzi³⁰⁸ sustenta que a redação adotada pelo art. 145, §1º, da CF/88 foi acertada, pois teve o condão de afastar a incidência de tributos calculados com base em presunções e ficções, ou em “*atos que não estivessem assentados em realidades econômicas.*”

A nosso ver, a distinção adotada pela doutrina entre capacidade econômica e capacidade contributiva não tem qualquer relevância prática.

³⁰⁵ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091.

³⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 104. MESTRES, Magín Pont. “Princípio Constitucional de Capacidade Econômica” in **Estudios sobre Temas Tributarios Actuales**, vol. III. Barcelona [ES]: Universitat de Barcelona Publicacions, 1990, p. 170-171.

³⁰⁷ ETCHEGOYEN, Marcos F. García. **El Principio de la capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección em el derecho argentino**. Buenos Aires [AR]: Ábaco, 2004, p. 54. CASA, Fernando Vicente de la. “Los Principios de Capacidad Económica y no Confiscatoriedad como Limite a la Concurrencia de Tributos” in **Cronica Tributaria**, vol. 144. Madrid [ES] 2012, 152-153. VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 197.

³⁰⁸ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

De um lado, a capacidade econômica representaria a existência de riqueza apta a ser tributada (rendimentos auferidos); de outro, a capacidade contributiva indicaria a parcela de riqueza que ultrapassa o mínimo vital, e, portanto, poderá ser objeto de tributação. Contudo, o rendimento inferior ao necessário para se manter o mínimo vital não indica capacidade econômica (em seu sentido absoluto), o que já torna a pretendida distinção estéril. Mais coerente reconhecer que há rendimentos que, de tão reduzidos, sequer denotam a existência de capacidade econômica enquanto riqueza apta a indicar a capacidade de concorrer com os custos públicos.

Doravante, as expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica” serão utilizadas indistintamente como sinônimos.

2.3.4. Conteúdo da capacidade contributiva.

Na doutrina, a capacidade contributiva já recebeu receber inúmeros conteúdos, a saber: (i) causa da tributação; (ii) especificação da igualdade no direito tributário; (iii) um índice de disponibilidade financeira; e (iv) uma capacidade presumida pela lei.

A insubsistência da capacidade contributiva como causa da tributação (no sentido adotado pela Escola de Pavia) já foi demonstrada no capítulo 1, uma vez que tal ideia está fortemente relacionada à vetusta Teoria da Equivalência, sendo dispensáveis novas digressões. Já o reconhecimento da capacidade contributiva como especificação da igualdade no campo tributário leva à sua atuação como “pressuposto, limite e parâmetro da tributação”,³⁰⁹ ou, ainda, um “programa a ser seguido pelo legislador tributário”.³¹⁰

Tomar a capacidade contributiva como índice de disponibilidade financeira não parece adequado em uma primeira análise, pois isso equivaleria a desconsiderar a riqueza imobilizada para a incidência.

Outrossim, uma capacidade contributiva presumida na lei parece afrontar diretamente o critério de igualdade bem como os direitos de liberdade e propriedade definidos no capítulo 1.

Vejamos cada uma destas propostas separadamente.

³⁰⁹ OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – I” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 32. Madrid [ES]: Civitas, out/dez 1981, p.564-565.

³¹⁰ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70.

2.3.5. A capacidade contributiva como especificação da igualdade.

Como visto anteriormente, a Constituição brasileira optou por uma justiça distributiva com vistas à redução de desigualdades sociais, inclusive no campo da tributação. Tal ideia de justiça distributiva, está fortemente relacionada à igualdade material que aqui é adotada em seu sentido aristotélico, ou seja, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da desigualdade.

Nestes termos, a capacidade contributiva como critério de tributação serve à generalidade, na medida em que exige que pessoas com igual capacidade contributiva paguem o mesmo tributo, e na mesma quantidade.³¹¹ A capacidade contributiva também atua como como *critério* de diferenciação dos contribuintes para fins de tributação,³¹² de modo a diferenciar a carga tributária entre aqueles que apresentam diferentes capacidades contributivas. Em reforço ao disposto no art. 145, §1º, o art. 150, inc. II, da CF/88 declara ser vedado “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.*”

Assim, é a capacidade contributiva uma especificação, um “ponto de vista”³¹³ para a concretização específica o princípio da igualdade em matéria tributária.³¹⁴

O reconhecimento da capacidade contributiva como critério da igualdade em matéria tributária recebe críticas, ao argumento de que isso poderia levar ao esvaziamento do conteúdo normativo do dispositivo constitucional que o prevê (nas constituições em que isso ocorre, como a brasileira e a italiana)³¹⁵, pois seria redundante com a igualdade “genérica”.

Não parece que seja assim.

Embora a igualdade esteja elencada no art. 5º da CF/88³¹⁶ como direito fundamental (a exemplo do art. 3º da Constituição Italiana³¹⁷), já foi visto que a igualdade é, por definição,

³¹¹ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 6ª ed. Coimbra [PT]: Almedina, 2011, p. 149.

³¹² TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 203.

³¹³ LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007, p. 22.

³¹⁴ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 68.

³¹⁵ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes**, Tomo primero. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 244.

³¹⁶ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;”

³¹⁷ “Art. 3º Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem discriminação de sexo, de raça, de língua, de religião, de opiniões políticas, de condições pessoais e sociais.”

“vazia”, e precisa ser concretizada em vista de determinada finalidade, ou seja, é preciso definir “em relação a que” a igualdade estará sendo apreciada. Logo, a especificação da capacidade contributiva não se torna prescindível por já poder ser deduzida do princípio geral da igualdade. É que, neste caso, o Constituinte optou por indicar, de antemão, o critério de comparação preferencial a ser adotado em matéria tributária.

E, como visto, a concretização da igualdade depende da (i) diferença relativa as pessoas; (ii) a partir de um *critério de comparação*; (iii) aferido a partir de um *elemento indicativo* adequado; (iv) que tenha *relação de pertinência* com uma finalidade válida.

Considerando a finalidade arrecadatória dos tributos, o *critério* mais pertinente para a diferenciação entre aqueles que irão contribuir e os que não irão contribuir é a própria existência de capacidade econômica, pois há uma evidente relação de pertinência entre a promoção da finalidade arrecadatória e a demonstração de capacidade econômica pelo contribuinte.

Por outro lado, a *intensidade* da capacidade econômica individual é que irá diferenciar os contribuintes uns dos outros, de modo que aqueles que ostentem maior riqueza contribuam mais do que aqueles que dispõem de menor riqueza, e na medida do próprio aumento de intensidade desta riqueza.³¹⁸

Há, também, uma relação de pertinência entre uma pretendida distribuição igualitária da carga tributária e a diferenciação dos contribuintes a partir de sua capacidade econômica, o que permite concluir que a capacidade econômica enquanto a medida de comparação promove *substancialmente* a finalidade de amealhar recursos públicos dos contribuintes igualitariamente.³¹⁹

Já o elemento indicativo deve ter uma relação “*fundada e conjugada*” com a medida de comparação eleita, exigindo-se ainda um “*vínculo de correspondência estatístico*” que possa ser confirmado “*a partir de um suporte empírico considerável*”.³²⁰ A norma tributária que prevê a obrigação de recolher tributos aos cofres estaduais escolheu a capacidade econômica como medida de comparação, que será aferida a partir do elemento indicativo “*venda de mercadorias*”. Da mesma forma, a norma tributária que prevê a obrigação de recolher o imposto sobre a renda se baseia na capacidade econômica como medida de comparação a partir do elemento indicativo “*renda auferida*”. Em ambos os casos, o

³¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41.

³¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47.

³²⁰ Ibid, p. 48-49.

elemento indicativo tem relação direta com o critério de comparação (quem realiza maior volume de vendas ou auferir mais renda apresenta maior capacidade econômica), e com a finalidade do tributo (carrear recursos de forma igualitária aos cofres públicos). Nas palavras de Humberto Ávila, “o critério de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade econômica.”³²¹

A capacidade contributiva enquanto critério de igualdade é comumente avaliada por dois aspectos: o objetivo e o subjetivo³²² (também denominados absoluto e relativo³²³).

Em apertada síntese, a capacidade contributiva objetiva (ou absoluta), diz respeito à escolha, pelo legislador tributário, de fatos geradores que sejam signos presuntivos de capacidade econômica. Já a capacidade contributiva subjetiva (ou relativa) é a exigência para que o legislador crie critérios para diferenciar os contribuintes que praticaram os fatos presuntivos de riqueza, de modo a dimensioná-los individualmente, ou seja, determinar quanto cada um deve pagar.

É possível, ainda, estabelecer outro enfoque para a capacidade contributiva objetiva e subjetiva, no sentido de que a primeira se manifestaria em relação a fatos que dispensam a análise de características pessoais do contribuinte, ao passo que a segunda dependeria da análise de características pessoais do contribuinte.

Ou seja, a capacidade contributiva seria objetiva porque verificada a partir de elementos indicativos objetivos, como a realização de atos de consumo ou a propriedade de bens, enquanto a subjetiva decorreria de características pessoais como o auferimento de renda (que pressupõe a dedução de despesas).³²⁴ Deste modo, a capacidade contributiva em seu viés objetivo seria aplicável aos tributos indiretos, ao passo que o viés subjetivo seria aplicado aos tributos diretos.

A distinção entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva a partir da incidência econômica do tributo (indireta e direta, respectivamente), além de ser por si tormentosa³²⁵, atende menos aos propósitos da tese aqui desenvolvida: a eficácia do princípio da capacidade

³²¹ ÁVILA, Humberto. “Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance” in **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 14.

³²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 70.

³²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 329.

³²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 87. No mesmo sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

³²⁵ MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 10-55.

contributiva quando não realizado o pressuposto econômico (o que pode ocorrer tanto em tributos diretos quanto indiretos). Em função disso, será utilizada a concepção adotada pela doutrina tradicional.

2.3.5.1. A capacidade contributiva objetiva (ou absoluta).

A capacidade contributiva objetiva busca diferenciar os contribuintes que foram selecionados para contribuir com os cofres públicos daqueles que estão dispensados deste dever (ao menos em relação a determinado tributo).³²⁶

Segundo este critério, somente poderão ser escolhidos como deflagradores do dever de pagar tributos aqueles fatos que sejam denotativos de riqueza (como auferir renda, ser proprietário de imóvel, etc.), de modo a que a lei tributária atinja apenas aqueles que têm possibilidade de arcar com tributos.³²⁷ De um ponto de vista inicial, a capacidade contributiva em seu viés objetivo exige que sejam escolhidos índices que, *abstratamente*, fazem pressupor que aquele que o pratica detenha capacidade para concorrer com os gastos públicos.³²⁸

Por outro lado, é vedado ao legislador escolher fatos que sejam despidos de conteúdo econômico (como ser alto, espirrar ou estar desempregado), como deflagradores do dever de pagar de tributos. Assim, não seria possível ao legislador brasileiro replicar o anedótico imposto russo sobre a barba³²⁹, criado pelo czar Pedro, o Grande. Como possuir barba não é indicativo (nem mesmo indireto) de capacidade econômica, o imposto acarretará, na verdade, uma sanção para aqueles que possuem barbas. Logo, faltará relação de pertinência entre o critério de *dicrîmen* adotado (diverso da capacidade econômica) e a finalidade de distribuir equanimemente a carga tributária para levar recursos aos cofres públicos.

³²⁶ LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007, p. 23.

³²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

³²⁸ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 72-73. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28. MESTRES, Magín Pont. “Princípio Constitucional de Capacidade Económica” in **Estudios sobre Temas Tributarios Actuales**, vol. III. Barcelona [ES]: Universitat de Barcelona Publicacions, 1990, p. 171. BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1987, p. 21.

³²⁹ O uso da barba longa era um emblema da cultura ortodoxa do povo russo. Pedro o Grande inicialmente proibiu o uso da barba com o propósito de ocidentalizar os costumes do país. Diante da revolta causada, instituiu um imposto a ser pago anualmente para garantir o direito de usar a barba. (MASSIN, Robert K. **Pedro o Grande: sua vida e seu mundo**. TAMBONI, Maurício (trad.). Barueri: Amarilys, 2014, p. 280).

Esta ideia de capacidade contributiva em seu viés objetivo é bastante intuitiva, pois, como lembra Luciano Amaro, “*onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.*”³³⁰

No caso brasileiro, vale destacar, o âmbito de liberdade do qual dispõe o legislador para afrontar a capacidade contributiva já foi sensivelmente reduzido pela rígida repartição de competências tributárias. Isto porque, como visto, a Constituição já indicou os tributos não vinculados a uma atuação estatal que poderiam ser instituídos a partir da indicação de jurídicos que já são indicativos de riqueza, como auferir renda, ser proprietário de imóveis, ser proprietário de veículos, prestar serviços, prestar serviços ou vender mercadorias. Também no campo das contribuições foram adotados conceitos jurídicos economicamente dimensionáveis, como pagar salários, auferir receitas, importar bens e auferir lucros.

Há, é certo, tributos previstos na Constituição em que não é possível constatar, *prima facie*, a observância da capacidade econômica em seu viés objetivo, como é o caso do Imposto sobre Operações Financeiras, incidente sobre operações de crédito, ou seja, hipótese em que a parte contratante está precisando de recursos (o que parece ser o oposto da capacidade econômica). Contudo, a dissonância é meramente aparente, pois, embora contrair dívidas não seja um indício de maior capacidade econômica, conceder empréstimos certamente o é.

É importante destacar que a liberdade do legislador para a definição dos fatos tributáveis foi reduzida, mas não aniquilada. Isto porque tanto em relação aos impostos quanto em relação às contribuições sociais há a possibilidade de instituir tributos sobre fatos não previstos na Constituição a partir da competência residual (art. 154, inc. I e art. 195, §4º).

Mas, mesmo nos casos em que a base tributável está prevista na Constituição, a aplicação da capacidade contributiva não se encerrou no trabalho do Constituinte. E, mesmo quando o legislador tenha instituído um tributo sobre fatos presuntivos de riqueza, tampouco estará encerrada a análise da capacidade econômica em seu viés objetivo. É que, como dito, a escolha de fatos de relevância econômica é um imperativo lógico, tendo em vista que, se a arrecadação pretende levar dinheiro aos cofres públicos, é natural buscar fatos que indiquem que o seu realizador dispõe de recursos.³³¹

³³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 162.

³³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**, 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p.81.

Não obstante, isso poderá ser falseado por outros elementos constitutivos da obrigação tributária. A despeito de a regra atributiva de competência indicar a existência de uma base econômica subjacente (como a receita de venda em relação a operação de compra e venda), caberá ao legislador dar concretude ao conceito constitucional a partir do paulatino fechamento do conceito jurídico e estruturação da regra-matriz de incidência.³³²

É que seria de pouca valia a indicação de conceito presuntivo de riqueza na Constituição se a competência for exercida distanciando-se desta realidade econômica. Será no “*quadro comparativo entre a Constituição e as leis inferiores (complementares e ordinárias), que a questão da capacidade econômica objetiva ganha importância*”.³³³

Da mesma forma, um imposto criado com base em competência residual ou aberta, cujo *nomen iuris* seja indicativo de riqueza, não irá atender à capacidade econômica se a respectiva regra-matriz de incidência for construída de modo a atingir fatos que não sejam indicativos de riqueza. Neste caso, a base de cálculo terá o condão impedir o desvirtuamento do índice denotativo de riqueza eleito.³³⁴

O aspecto material tem a relação mais evidente possível com o substrato econômico, pois deve ser traduzido como uma ação do contribuinte (um verbo) que indique a posse ou a troca de riquezas, sendo este o substrato econômico que se pretende onerar. Nesta linha, um imposto sobre a alienação de bens imóveis (índice denotativo de riqueza) deverá ter como aspecto material a realização do próprio negócio jurídico, e não um fato alheio a este evento.

Logo, não poderia a lei indicar como aspecto material da hipótese de incidência o mero anúncio de que o imóvel está disponível para a venda. Haveria aqui uma total dissociação entre o aspecto material eleito e a própria existência de riqueza tributável. Percebe-se que é no aspecto material que se encontra o próprio cerne da capacidade contributiva objetiva.

Um exemplo ajuda a aclarar a questão.

O ICMS é um imposto que incide sobre a circulação econômica de mercadorias. Contudo, a Lei Complementar 87/1996 elegeu a “*saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte*” (art. 12, inc. I) como evento crítico que faz nascer a obrigação tributária do

³³² Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1095.

³³³ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 270-271.

³³⁴ OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – I” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 32. Madrid [ES]: Civitas, out/dez/1981, p. 556.

ICMS, o que levou os Fiscos Estaduais a considerarem que a mera saída física de mercadorias do estabelecimento (como sua transferência para outros estabelecimentos da empresa) teria o condão de fazer nascer a obrigação tributária.

Contudo, é evidente que a saída física de mercadorias fora do âmbito de uma operação comercial não denota qualquer índice de riqueza, de modo que a incidência tributária sobre tais fatos afrontaria a capacidade contributiva em seu sentido objetivo. A questão foi levada ao crivo do STF, que declarou a não incidência do imposto na hipótese, fixando a seguinte tese: “*não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.*”³³⁵

O principal fundamento adotado pelo STF na ocasião diz respeito à falta de aderência da transferência de mercadorias entre estabelecimentos ao conceito constitucional de “circulação de mercadorias”, que pressupõe uma transferência jurídica para outro titular. Contudo, ao destacar a necessidade de transferência de titularidade ou um ato de mercancia, é assegurada, pela via interpretativa, a incidência do imposto apenas sobre operações imbuídas de conteúdo econômico, observando a capacidade contributiva em seu sentido objetivo. Lado outro, caso se concluísse que a prática do fato gerador se satisfaz com a mera circulação física de mercadorias, ter-se-ia a incidência do imposto sobre ato que não denota riqueza.

Portanto, *a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo (ou absoluto) exige que os tributos incidam sobre fatos de relevância econômica, diferenciando os contribuintes que ostentam a capacidade contributiva especificamente adotada como elemento indicativo do critério de distinção, daqueles que não apresentam esta riqueza específica.*

2.3.5.2. A capacidade contributiva subjetiva (ou relativa).

Enquanto a capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) pretende diferenciar aqueles que devem arcar com o custeio das despesas públicas daqueles que não devem ser chamados a cumprir tal dever, a capacidade contributiva subjetiva (ou relativa) busca graduar a carga tributária incidente sobre o índice de riqueza anteriormente obtido (a partir

³³⁵ ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020.

da análise absoluta), orientando a determinação da carga tributária individual de acordo com as características pessoais do contribuinte.³³⁶

Sob esta perspectiva, a capacidade contributiva pode ser vista como uma diretriz para a estruturação do aspecto quantitativo da hipótese de incidência (base de cálculo e alíquota), diferenciando o *quantum* devido por cada contribuinte a partir da grandeza econômica por eles possuída.³³⁷

Há ainda aqueles que, como Pont Mestres, subdividem a capacidade contributiva subjetiva em duas etapas: a primeira, corresponderia à delimitação da base impositiva ao passo que a segunda seria determinação da cota individual especificando certas deduções e a alíquota aplicável (permitindo uma tributação progressiva).³³⁸ Esta “determinação da cota individual” permitiria desigualar os contribuintes para aferir quanto cada um pode concorrer com os gastos públicos, efetivando a “justiça do caso concreto”.³³⁹

Contudo, as deduções à base de cálculo não realizam um recorte após a delimitação da base impositiva; na verdade, tais deduções compõem a própria delimitação da base tributável. Ou seja, não é correto afirmar que a base de cálculo do IRPF corresponde ao salário, ao passo que as deduções previstas na legislação tributária reduzem esta base anterior, pois, a própria apuração da base de cálculo pressupõe tais deduções (com despesas médicas, por exemplo) para se chegar à renda efetivamente auferida pelo contribuinte no ano anterior. Portanto, considerar-se-á que a capacidade contributiva subjetiva compreende as duas atividades: delimitação da matéria tributável e as deduções previstas para pessoalizar o tributo.

De todo modo, é no aspecto quantitativo da hipótese de incidência que se nota a aplicação mais direta da capacidade contributiva relativa, mediante um dever de distinção da grandeza tributável segundo os aspectos pessoais do contribuinte, ou, segundo Barros Carvalho, para que “*os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.*”³⁴⁰

Neste aspecto, nota-se que a capacidade contributiva se aplica a todos os impostos, sejam eles diretos ou indiretos, pois qualquer que seja a forma de repercussão econômica da

³³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182-183.

³³⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31

³³⁸ MESTRES, Magín Pont. “Princípio Constitucional de Capacidade Econômica” in **Estudios sobre Temas Tributarios Actuales**, vol. III. Barcelona [ES]: Universitat de Barcelona Publicacions, 1990, p. 171-172.

³³⁹ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 72-73.

³⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182-183.

carga tributária, será necessária a presença de um substrato econômico sobre o qual o imposto possa incidir, o qual deverá ser refletido na base tributável de modo a diferenciar a carga tributária imputada a cada contribuinte.

Assim, a capacidade contributiva relativa deverá ser observada em relação ao aspecto quantitativo, na medida em que a base tributável deve representar uma medida da grandeza econômica subjacente ao fato tributável. No caso do imposto sobre a renda, tributação deverá recair sobre uma medida desta renda (confrontando ganhos e perdas). No caso da propriedade de bens, a base tributável deverá ser uma parcela do seu valor de mercado, e, no caso das operações comerciais (venda de bens e serviços), uma parcela da receita de venda auferida. Em suma, a capacidade contributiva relativa exige que a base de cálculo possa confirmar o aspecto material da hipótese de incidência.³⁴¹

Uma afronta à capacidade contributiva relativa ocorreria se, a pretexto de implementar o imposto previsto no art. 156, I, da CF/88 (propriedade predial e territorial urbana), determinado município estipulasse que o quantum devido fosse calculado a partir do número de janelas do imóvel (o que, curiosamente, já ocorreu na Irlanda³⁴²). Neste caso, teríamos um imposto violador da capacidade econômica, uma vez que os contribuintes não seriam diferenciados pela maior ou menor riqueza imobiliária, mas pelo número de janelas do imóvel, um elemento indicativo que não distingue (ou o faz de maneira bastante pobre) a capacidade econômica individual. É até razoável que um imóvel com muitas janelas seja maior (logo, mais valioso) do que um com poucas janelas, mas esta aferição é muito menos adequada do que a utilização do valor de mercado, amplamente utilizado pelos Fiscos municipais (IPTU/ITBI) e estaduais brasileiros (ITCMD).

Da mesma forma, um imposto sobre operações mercantis deverá ser calculado sobre uma parcela do valor da venda realizada, mas nunca sobre o número de operações realizadas, independentemente do seu valor, pois, deste modo, o imposto estaria deixando de gravar a riqueza auferida com a operação mercantil para gravar a própria assinatura de contratos. Ainda que se admita que tal imposto incida em valores fixos ou padronizados (como os tributos calculados por unidade de medida), é mandatório que o preço indicado tenha alguma relação estimada (e estatisticamente comprovada) com a operação de venda, sob pena de se inobservar a capacidade econômica em seu aspecto subjetivo.

³⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244.

³⁴² OATES, Wallace E. SCHWAB, Robert. M. “The Window Tax: a Transparent Case of Excess Burden” in **Land Lines**. Lincoln Institute of Land Policy. Cambridge [US]: Abr/2014, p. 10-14.

Nos termos acima, a falha na graduação da carga tributária de acordo com as características pessoais do contribuinte poderá chegar ao ponto de levar à ausência de correspondência entre o tributo devido e a manifestação de riqueza que se pretendeu gravar, violando a dimensão objetiva da capacidade contributiva. É que a incidência do tributo sobre base econômica dissociada do aspecto material também irá acarretar a incidência da carga tributária sobre medida diversa outra, que não a riqueza tributável. Assim, os contribuintes não estarão sendo comparados a partir de sua capacidade econômica, mas de algum outro critério que lhe seja estranho.

A capacidade contributiva subjetiva também impõe ao legislador o dever de criar critérios adicionais que permitam diferenciar os contribuintes em razão de suas características pessoais. Dois contribuintes com igual salário, mas com características pessoais distintas - um saudável e sem filhos ao passo que o outro tem três filhos e incorre em elevadas despesas para tratamento de um câncer –até podem dispor de igual nível de recursos econômicos, mas apresentam capacidades contributivas bastante distintas.³⁴³

No caso do Imposto sobre a Renda das pessoas naturais, a capacidade contributiva relativa demanda a possibilidade de deduzir gastos essenciais à manutenção da atividade produtiva ou à existência digna, diferenciando dois contribuintes que auferem o mesmo rendimento, mas um deles incorre em elevadas despesas médicas (ou outra despesa dedutível).³⁴⁴ Nesta situação, a capacidade contributiva relativa “*reporta-se a um sujeito individualmente considerado*”, evidenciando sua capacidade concreta de absorver o impacto tributário.³⁴⁵

Ainda sobre a necessidade de criar critérios adicionais de distinção dos contribuintes, a capacidade contributiva em seu viés subjetivo obriga o legislador a “depurar” a hipótese de incidência (notadamente a base de cálculo), de modo a excluir excessos que levem a uma tributação (ainda que parcialmente) desconectada do pressuposto econômico subjacente ao aspecto material da hipótese de incidência.

É o caso, por exemplo, do dispositivo legal que autoriza a exclusão das ‘vendas canceladas’ da base de cálculo da contribuição ao PIS/COFINS e ao ICMS: uma vez que as vendas canceladas são negócios jurídicos desfeitos, desvaneceu-se o evento deflagrador da

³⁴³ MESTRES, Magín Pont. “Princípio Constitucional de Capacidade Econômica” in **Estudios sobre Temas Tributarios Actuales**, vol. III. Barcelona [ES]: Universitat de Barcelona Publicacions, 1990, p. 170

³⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 70.

³⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

obrigação de recolher tributos. É como se a venda (aspecto material da hipótese de incidência) nunca tivesse sido realizada, e, via de consequência, não há riqueza a ser onerada via tributos. Longe de representar um favor fiscal, a depuração de tais situações na elaboração da regra matriz de incidência é uma obrigação constitucional seja em virtude do art. 145, §1º, da CF/88, seja em decorrência da própria competência impositiva (já que vendas canceladas não se qualificam como operações de circulação de mercadorias).

Questão semelhante já foi debatida pelo Supremo Tribunal Federal, quando a Corte analisou a incidência do ICMS-importação sobre as operações de *leasing*, o que, a princípio, prescindiria da análise da capacidade contributiva. A querela poderia ser adequadamente solucionada a partir unicamente de argumentos semânticos, mediante compreensão de que na operação de *leasing* não há que se falar em circulação jurídica de mercadorias.³⁴⁶ Contudo, após o voto condutor no sentido de que o ICMS incide na importação de bens sob qualquer modalidade contratual, o Min. Eros Grau abriu divergência afirmando que o imposto incide apenas sobre a circulação jurídica de mercadoria (que não ocorre no *leasing*).

O Min. Joaquim Barbosa, por outro lado, embora concordando com o voto condutor sob o aspecto semântico (isto é, admitiu a incidência do ICMS na importação), aprofundou a análise para aferir se a operação de *leasing* era representativa de capacidade contributiva. Após criticar a ausência de eficácia protetiva do princípio da capacidade contributiva, o voto do Min. Joaquim Barbosa afirma que a incidência do ICMS sobre a totalidade do contrato de *leasing* também violaria a capacidade contributiva, pois o valor integral da operação não refletiria a sua expressão econômica

“Um dos obstáculos a ser enfrentado é a lesão da capacidade contributiva pela ausência de normas gerais adequadas a mensurar o aspecto econômico da operação. A tributação não pode absorver integralmente a utilidade econômica do fato tributado a ponto de torná-lo inviável, a não ser nas hipóteses permitidas pela Constituição e pela lei.

Por outro lado, a capacidade contributiva concilia dois interesses relevantes: do ponto de vista do Estado, assegura a solidariedade no custeio dos serviços públicos, de modo que nenhuma atividade que gere riqueza pode se furtar à manutenção da máquina administrativa (desiderato fiscal); do outro, garante ao contribuinte o estímulo necessário ao trabalho e à iniciativa econômica, ao preservar a utilidade e a fruição de sua atividade e prevenindo o efeito de desestímulo característico das porções mais elevadas da curva de Laffer.

A propósito, é curioso constatar que a jurisprudência desta Corte tende a utilizar o princípio da capacidade contributiva para justificar a tributação, e não para desonerar contribuintes. [...] Consideradas as características

³⁴⁶ RE 226899, Rel. Min. ROSA WEBER, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2014.

econômicas únicas do contrato, o valor integral da operação não reflete a expressão econômica do leasing, como se compra-e-venda fosse.”

E conclui afirmando que a tributação das operações de leasing “*depende da existência de norma geral que adéque a base de cálculo do tributo à expressão econômica do singular contrato de arrendamento mercantil.*” Aqui, o julgador considerou que a incidência do ICMS sobre operações de leasing não seria viável antes que a lei depurasse a base tributável (então equiparada ao valor do bem) para que ficasse condizente com o substrato econômico da operação, ou seja, o valor das prestações.

É digna de aplausos a argumentação do Ministro no sentido de questionar a falta de adequação da base de cálculo do ICMS às operações de leasing como forma de violação à capacidade contributiva. De fato, não há lógica em se tributar a importação de um bem arrendado (no qual o arrendador irá pagar uma parcela do seu valor), considerando a totalidade do respectivo valor de mercado. Haveria uma grave dissociação entre a base de cálculo e “*a expressão econômica*” do contrato, para o contribuinte.

Sem esta alteração a capacidade contributiva da arrendatária do bem estaria violada, e também a igualdade, na medida em que uma situação (arrendamento mercantil) estaria sendo equiparada, para fins tributários, a uma compra e venda, que é bastante distinta. No último caso, o importador efetivamente passa a ser proprietário do bem, o que demonstra um elevado vulto econômico na operação, no primeiro (arrendamento mercantil), o bem jamais ingressa no patrimônio do importador, devendo, inclusive, ser devolvido ao exterior ao final do contrato.

No caso dos tributos apurados sobre bases de cálculo padronizadas (exceto as optativas), deve, ainda, ser conferido ao contribuinte o dever de demonstrar a discrepância entre a base tributável prevista em lei e a base tributável efetivamente ocorrida, de modo a permitir a diferenciação entre os contribuintes que revelam grandezas distintas. Há, portanto, um dever de ajuste³⁴⁷ da regra que institui a padronização da base de cálculo como norma geral, para que não seja afetada a capacidade contributiva em seu viés subjetivo.

Nestes termos, *a capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo (ou relativo) exige que o legislador tributário estruture a regra-matriz de incidência de modo a onerar o substrato econômico eleito, e, também, para diferenciar os contribuintes que realizam em maior intensidade os fatos descritos no antecedente da norma daqueles que realizam em menor extensão.*

³⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 105.

2.3.5.3. A derrogação da igualdade nas normas extrafiscais.

A capacidade econômica será uma medida de comparação adequada para as normas com finalidade primordialmente fiscal (ou arrecadatória), mas poderá ser afastada para as normas tributárias com relevante finalidade extrafiscal. É certo que todos os tributos ostentam, simultaneamente, finalidades fiscais e extrafiscais, e, por isso se fala em finalidade principal das normas tributárias.

As normas com finalidade fiscal têm por finalidade precípua carrear recursos ao erário de forma igualitária, adotando como critério de distinção elementos dos próprios contribuintes. Neste caso, há convergência entre o critério de diferenciação e a finalidade da norma (o que se denomina de “fim interno”), e o único critério de diferenciação a ser adotado, nos termos do art. 145, §1º, da CF/88, será a capacidade contributiva a partir de elementos indicativos pertinentes, como a renda auferida, a receita auferida, a propriedade detida, etc.

Por outro lado, em se tratando de norma com finalidade extrafiscal (como um tributo ambiental, por exemplo), a distinção é baseada em critérios externos ao contribuinte (o potencial poluidor da atividade econômica, por exemplo) e a finalidade da norma também se distancia da distribuição igualitária da carga tributária (no exemplo, seria a redução de atividades poluidoras e proteção do meio ambiente). Nesta hipótese, a norma terá sido melhor observada se conseguir reduzir a atividade econômica do contribuinte, ainda que as custas de menor arrecadação.³⁴⁸

Aqui, o critério primordial de diferenciação deixa de ser a capacidade contributiva (embora este ainda deva ser observado na maior medida possível), que cede parte de sua força normativa para outros critérios vinculados à finalidade extrafiscal perseguida³⁴⁹ (um “fim externo”). Neste caso, a preservação da capacidade contributiva e a implementação da

³⁴⁸ ÁVILA, Humberto. “Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance” in **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 15.

³⁴⁹ LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 95. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 203.

finalidade extrafiscal serão controladas pelo postulado da proporcionalidade, a partir do teste de proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).³⁵⁰

Nesta esteira, estarão vedadas as distinções entre os contribuintes que busquem discriminar ou beneficiar os contribuintes em razão da *ocupação profissional*, da *função exercida*, e da “*denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*” percebidos pelos contribuintes. Tais diferenciações são vedadas justamente por se afastarem da igualdade (ao não adotar a capacidade contributiva como parâmetro) e somente seriam convalidadas caso almejassem atingir uma finalidade constitucionalmente válida (como a redução de desigualdades sociais e regionais, proteção a pequenas empresas, proteção ao meio ambiente, etc.), e desde que o parâmetro adotado seja adequado, necessário e proporcional em sentido estrito, e que não afete demasiadamente outros direitos fundamentais como a liberdade de atuação econômica.³⁵¹

Percebe-se, portanto, que a finalidade extrafiscal da norma afasta a capacidade contributiva enquanto critério central para a diferenciação dos contribuintes, cedendo espaço para outros critérios pertinentes e adequados à finalidade (constitucionalmente válida) perseguida.

Contudo, isso não significa dizer que a capacidade contributiva simplesmente deixará de ser observada. Como lembra Ávila, a eficácia do princípio não é *prima facie* (derrogável em função de outras razões), mas *pro tanto*, de modo que servirá de contraponto permanente à finalidade extrafiscal, para aferir a validade da norma em questão.³⁵²

Em outras palavras, ainda que um tributo tenha finalidade extrafiscal, o que permite a utilização de critérios de diferenciação distintos da capacidade econômica, a capacidade contributiva continuará exercendo eficácia sobre os casos regulados pela norma extrafiscal, e poderá se sobrepor caso a norma em questão se afaste completamente da capacidade econômica.

Assim, um tributo extrafiscal não poderá incidir sobre fatos absolutamente destituídos de capacidade econômica (viés absoluto). Da mesma forma, um tributo extrafiscal não poderá ser regressivo, onerando mais pesadamente aqueles que denotam

³⁵⁰ ÁVILA, Humberto. “Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance” in **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 15.

³⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 362-363.

³⁵² ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 657-658.

menor capacidade contributiva (viés subjetivo). Nestas hipóteses, a capacidade contributiva volta à cena, afastando o critério extrafiscal previsto em lei.

2.3.6. Capacidade contributiva como disponibilidade financeira.

A capacidade contributiva também pode ser relacionada à existência de disponibilidade financeira para o adimplemento dos tributos (ou a “capacidade de pagamento”)³⁵³, o que teria como consequência que somente poderiam ser instituídos tributos sobre fatos que gerem liquidez (ou fluxo de caixa) para os contribuintes, cabendo ao Estado retirar uma parcela desta liquidez para o custeio das despesas públicas.

Levando esta ideia ao extremo, poder-se-ia concluir que todos os impostos sobre a propriedade (como o IPTU, o IPVA e o ITR) afrontam a capacidade contributiva, pois o simples fato de deter propriedade não reflete, necessariamente, uma capacidade de pagamento. Tanto uma viúva que herdou um imóvel luxuoso, quanto um mendigo que ganhou o carro de um bilhete de loteria, não dispõem da liquidez necessária para o pagamento do IPTU e do IPVA, respectivamente, o que poderia servir de justificativa para afastar a incidência de tais impostos.

Posta desta forma, a capacidade de pagamento não parece um critério adequado para aferir a capacidade econômica dos contribuintes, ao menos de forma geral, o que inviabilizaria, de plano, qualquer tributação do patrimônio. No entanto, o acúmulo de propriedade (a renda poupada) já é índice relevador de riqueza, ainda que não venha acompanhado de fluxo financeiro.³⁵⁴ Afinal, onde há patrimônio, há renda poupada que permitiria, em alguma medida, concorrer com os gastos públicos.³⁵⁵

Ademais, a tributação do patrimônio funciona como *backstop* dos impostos sobre a renda³⁵⁶ e o consumo, promovendo a generalidade da tributação em linha com a solidariedade e a própria capacidade contributiva.

³⁵³ ÁVILA, Humberto. “Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial” in **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 53. Belo Horizonte: Forum, set/out 2011, p. 19.

GRECO, Marco Aurélio. “Princípio da Capacidade Contributiva” in **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 22. Belo Horizonte, ano 4, jul. / ago 2006.

³⁵⁴ BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1987, p. 21.

³⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva in **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago 2006.

³⁵⁶ SLEMROD, Joe. GALE, William G. “Rethinking the Estate and Gift Tax: overview.” In **NBER Working Papers**, vol 8205. Cambridge [EU] National Bureau of Economic Research, 2001, p. 25.

Assim, e embora a renda seja o índice de capacidade contributiva por excelência, já foi visto no capítulo 1 que adotar um único *proxy* de riqueza tributável teria como inconveniente que muitos contribuintes detentores de elevada riqueza ficariam ficar ao largo da tributação pelo simples fato de optar pela imobilização da riqueza. Logo, adotar a capacidade contributiva como disponibilidade financeira nestes moldes também afrontaria a necessária generalidade da tributação³⁵⁷, afrontando a ideia básica de igualdade, segundo a qual todos devem contribuir de acordo com a riqueza detida.

Além disso, a proposta envolve problemas práticos insolúveis, visto que aferir a capacidade de pagamento individual demandaria um exame minucioso das movimentações financeiras de cada contribuinte.

Avançando nesta linha, outros autores defendem o oposto: que se exclua qualquer análise da disponibilidade financeira como critério para a incidência de tributos, o que permitiria a oneração de ganhos ainda não realizados, como o ganho de capital sobre a valorização imobiliária antes de uma operação de venda.³⁵⁸

Tal proposta também é ainda mais inadequada, uma vez que levaria a um cenário ainda pior: a incidência de tributos sobre receitas e rendas não realizadas, em total afronta à capacidade econômica em seu viés objetivo.³⁵⁹

2.3.7. A inviabilidade de uma capacidade contributiva “futura”, “virtual” ou “presumida”.

Considerando que, em seu aspecto objetivo, a capacidade contributiva exige a escolha de fatos dotados de conteúdo econômico como deflagradores da obrigação tributária, e, em seu aspecto subjetivo, demanda-se que a obrigação tributária seja estruturada de modo a mensurar uma parcela deste fato denotador de riqueza que será levada aos cofres públicos, parece evidente que a obrigação tributária deverá recair sobre uma riqueza presente³⁶⁰, real³⁶¹ e efetiva³⁶², e não uma riqueza futura, virtual ou presumida. Afinal, como visto no tópico

³⁵⁷ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 6ª ed. Coimbra [PT]: Almedina, 2011, p. 149.

³⁵⁸ MCCAFFERRY, Edward J. “Taxing Wealth Seriously” in **USC Law Legal Studies Paper**, nº 16-10. Los Angeles [EU]: University of Southern California, 2016, p. 17.

³⁵⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 147.

³⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 376.

³⁶¹ TIKPE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

³⁶² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

precedente, o tributo busca participar de uma manifestação de riqueza concreta, e não a intenção de participar de uma riqueza eventual.³⁶³

Ou seja, nem os tributos podem incidir sobre fatos que não revelem, abstratamente, uma riqueza presente, real e efetiva, nem a lei pode estruturar a regra-matriz de incidência de modo a afastar o momento de pagamento do tributo da efetiva ocorrência de uma operação de troca de riquezas (nos tributos incidentes sobre a renda e o consumo), ou de manutenção de riquezas (nos tributos incidentes sobre a propriedade). É necessário a adequada conjugação temporal entre a hipótese legal de incidência e o momento do adimplemento do tributo, de modo que o signo presuntivo de riqueza seja onerado quando houver capacidade de pagamento, ou a riqueza já esteja em poder do contribuinte.³⁶⁴

Bem por isso, ferem a capacidade contributiva as leis que preveem a incidência do ICMS devido sobre a venda futura, no momento da entrada da mercadoria em estoque ou na unidade federativa³⁶⁵: aqui não há coerência entre a riqueza que se pretende onerar (receita de venda) e o momento escolhido para a tributação (entrada de bens no estoque ou no território estadual). Por outro lado, no caso de substituição tributária para a frente (em que o contribuinte recolhe o tributo sobre operações de venda futuras), é guardada coerência entre a incidência temporal e a riqueza onerada; é que, nestes casos, o tributo será devido no momento da primeira venda, quando o contribuinte poderá transferir o ônus do imposto para o adquirente.

Da mesma forma que é inviável um tributo sobre receita ainda inexistente, tampouco poderá prosperar um imposto sobre um fato que denote, de modo muito distante (ou mesmo ficto) a existência de riqueza. O Decreto-legislativo nº 446/1997³⁶⁶ da Itália, instituiu o “imposto sobre atividades produtivas” (IRAP), que tem como aspecto material da regra-matriz de incidência “o exercício habitual de atividades autonomamente organizadas para a

³⁶³ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 38.

³⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31.

³⁶⁵ Isso foi implementado em diversos estados, valendo citar o art. 426-A do RICMS/SP e o Decreto gaúcho nº 39.820/1999. Sobre o tema: BARROS, Maurício. “Ilegitimidade da Cobrança Antecipada do ICMS sem Substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal” in **Revista Dialética de direito Tributário**, nº 159. São Paulo: Dialética, Dez/2018, p. 62-78.

³⁶⁶ Disponível em <https://www.indicenormativa.it/norma/urn%3Anir%3Aato%3Adecreto.legislativo%3A1997-12-15%3B446> Acesso em 04.11.2021.

venda de bens ou prestação de serviços”³⁶⁷, e tem como base de incidência “o valor da produção líquida”³⁶⁸.

Embora não pareça se tratar de um imposto que busque gravar “o simples fato de uma empresa existir”³⁶⁹, há aqui uma grave dissociação entre a base de incidência (produção) e a riqueza advinda desta produção, que só irá se materializar com a venda da produção e posterior recebimento dos valores.

O legislador brasileiro também já adotou noção de capacidade contributiva “virtual”, ao majorar as alíquotas majoradas de contribuições previdenciárias devidas pelas instituições financeiras, ao argumento de que elas teriam maior disponibilidade para contribuir. Trata-se do art. 22, §1º, da Lei 8.212/1991, que estabeleceu uma alíquota adicional de 2% para as contribuições sobre a folha dos “*bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento*”, dentre outras empresas.

Aqui, há um tributo que considera uma capacidade contributiva virtual (porque ficta) como critério de diferenciação, na medida em que não é a realização em maior medida do fato denotativo de riqueza que irá gerar maior dever de contribuir, mas o mero exercício de atividade econômica. Há, ao mesmo tempo, a instituição de tratamento desigual em razão de ocupação profissional (o que é vedado pelo art. 150, inc. II, da CF/88) e violação à capacidade contributiva efetiva como critério preferencial de distinção entre os contribuintes. Ocorre que “*a capacidade contributiva ajusta-se às condições individuais do contribuinte. Não é um princípio coletivo ou utilitarista*”, de modo que “*o fato de pertencer a um determinado grupo nada expressa sobre a capacidade contributiva.*”³⁷⁰

Logo, a capacidade contributiva também impede que os contribuintes sejam diferenciados entre si pela mera possibilidade de obter riquezas, senão apenas por elementos reais, efetivos e contemporâneos ao fato que deflagra a obrigação de pagar tributos. Deste modo, um tributo não pode distinguir os contribuintes (impondo maior carga tributária) pelo simples exercício de uma atividade econômica que, potencialmente (ou usualmente), gere

³⁶⁷ “Art. 2. Presupposto dell'imposta. 1. Presupposto ell'imposta e' l'esercizio abituale di una attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attivita' esercitata dalle societa' e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.”

³⁶⁸ “Art. 4. Base imponible. 1. L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attivita' esercitata nel territorio della regione.”

³⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. “Princípio da Capacidade Contributiva” in *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago 2006.

³⁷⁰ TIKPE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32.

mais riquezas. Em outras palavras, deve ser onerada a capacidade contributiva própria do sujeito passivo, e não uma “medianamente existente.”³⁷¹

Conclui-se que, *a capacidade contributiva exige, ainda, que a regra-matriz de incidência estabeleça uma conexão coerente entre o pressuposto de fato adotado, o substrato econômico e o momento do nascimento da obrigação tributária, de modo que a capacidade contributiva seja contemporânea à exigência do tributo. São igualmente vedadas diferenciações com base em critérios distintos da capacidade contributiva atual, quando a intenção seja de graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica.*

2.4. A “zona de capacidade contributiva”.

A definição de capacidade contributiva não esgota a questão de saber se determinado contribuinte está, ou não, apto a suportar a carga tributária vinculada às competências tributárias descritas na Constituição Federal.

É que em determinadas situações, mesmo aquele que pratica o fato jurídico de conteúdo econômico previsto na regra de competência e nas normas legais instituidoras do tributo, pode não ser apto a concorrer com os gastos públicos sem por em risco a própria subsistência. Em outras hipóteses, o contribuinte tem aptidão para arcar com as despesas públicas, mas a tributação é estabelecida em patamares insuportáveis, colocando em risco a própria manutenção do patrimônio.

2.4.1. O Mínimo Existencial

No primeiro caso, se está a tratar da tributação que avança sobre o mínimo existencial, a parcela mínima de capacidade contributiva que garante, apenas, a subsistência do contribuinte. É dizer: nem toda renda, nem todo consumo e nem todo patrimônio devem ser tributados, mas apenas aquela renda, aquele consumo e aquele patrimônio em patamar superior à manutenção do mínimo vital.

A proteção ao mínimo vital decorre do princípio da dignidade humana (art. 1º, III, da CF/88), que, segundo o STF, *“compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em*

³⁷¹ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: Tomo primero: El derecho tributario y sus fuentes**. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 274.

*ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade” e também a fruição dos “direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança.”*³⁷²

Desta definição se extrai que a tributação não pode prejudicar os direitos fundamentais do contribuinte (como moradia, saúde, alimentação, etc.). Trata-se, portanto, de direito fundamental que converge com a capacidade contributiva em sua feição subjetiva, mas complementa o aludido princípio, estabelecendo um parâmetro não relacional, que fica a salvo da tributação.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o mínimo vital configura regra de imunidade implícita que “*protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir*”,³⁷³ e, embora seja de árdua definição (por envolver análises políticas sobre a conjuntura econômica e social³⁷⁴), é possível estabelecer, com um mínimo de segurança, que, os rendimentos no patamar do salário-mínimo nacional correspondem ao mínimo vital, não podendo, assim, ser alcançado pela tributação. De forma semelhante, mas analisando a questão sob a ótica alemã, Kirchof defende que o mínimo vital pode ser estabelecido como “*o menor valor que é devido aos que recebem o auxílio da previdência social, para que possam cobrir as despesas com a sua existência*”, exonerando-se aqueles que auferem rendimentos até este patamar frente ao imposto sobre a renda.

No tocante à tributação do patrimônio, o mínimo vital também pode ser preservado a partir do estabelecimento de exonerações para residências populares. Já na tributação do consumo, o mínimo vital pode ser protegido pelo estabelecimento da seletividade com desoneração dos produtos da cesta básica.

Certo é que o mínimo vital compreende todos os signos presuntivos de riqueza que devem ser integralmente mantidos em poder do contribuinte, sob pena de pôr em risco a própria existência digna das pessoas naturais. Sob este aspecto, a proteção ao mínimo vital tem íntima relação com o princípio de liberdade, pois não há liberdade verdadeira para aquele que não dispõe do mínimo necessário para a sobrevivência; a necessidade extrema tolhe as escolhas do ser humano, transformando-o em pouco mais do que passageiro dos acontecimentos. Relaciona-se, também, com a igualdade, pois o Governo deve mostrar igual

³⁷² ARE 639337 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011.

³⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 317.

³⁷⁴ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 59.

consideração para com todos os seus cidadãos, o que exige a possibilidade de manter o mínimo necessário para uma existência digna.

Justamente por afrontar o mínimo vital é que padecia de inconstitucionalidade a Medida Provisória nº 905/2019 (felizmente não convertida em lei) que estabelecia a incidência da contribuição previdenciária individual sobre o benefício social pago aos desempregados.³⁷⁵ Ora, se o indivíduo está necessitado pela perda do emprego a ponto de o Estado conceder um benefício financeiro, não há justificativa lógica para descontar parte do benefício pago a título de contribuição previdenciária. Aqui o mínimo vital estava sendo agredido em seu âmago, de modo que tal pretensão foi rejeitada em boa hora.

2.4.2. Efeito de confisco

Se o patamar inferior da capacidade contributiva esbarra no mínimo vital, o seu patamar superior chega ao confisco.³⁷⁶ A vedação ao confisco é decorrência do direito fundamental à propriedade³⁷⁷ (como visto, uma das facetas da liberdade econômica), que proíbe a expropriação do particular por meio de tributos (ou a utilização de tributo “com efeito de confisco” nos termos do art. 150, IV).

Segundo a Constituição brasileira, a tomada do patrimônio particular pelo Poder Público deve ser precedida de “justa e prévia indenização em dinheiro” (art. 5º, XXIV), salvo exceções prevista no corpo da própria Lei Maior, como é o caso das propriedades destinadas ao plantio de psicotrópicos (art. 243).

O não confisco se vincula com a capacidade contributiva, ao estabelecer o limite superior, a partir do qual o contribuinte não dispõe mais de capacidade para arcar com os gastos públicos. O tributo utilizado com efeito de confisco é tão gravoso que obriga o particular a se desfazer dos bens gravados, na inteireza ou em parcela substancial, para arcar com o adimplemento da obrigação tributária.

O tributo confiscatório afronta a capacidade contributiva justamente porque a aniquila; a carga tributária não estará sendo graduada “de acordo com a capacidade

³⁷⁵ “Art. 43. A Lei nº 7.998, de 1990, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4-B. Sobre os valores pagos ao beneficiário do seguro-desemprego será descontada a respectiva contribuição previdenciária e o período será computado para efeito de concessão de benefícios previdenciários.”

³⁷⁶ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 68.

³⁷⁷ LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007, p. 27.

contributiva”, mas de modo a absorvê-la integralmente.³⁷⁸ Nas palavras de Roque Carrazza tributo confiscatório é aquele que “*esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas*”,³⁷⁹ de modo que o confisco representa “*a violação, por excesso, da capacidade contributiva*”.³⁸⁰

Quando incidente sobre o patrimônio, o tributo confiscatório acarreta a expropriação do particular. Lado outro, quando incidente sobre a atividade econômica (como a renda ou a receita), inviabiliza o livre exercício das atividades econômicas ao impedir o auferimento dos ganhos minimamente esperados.

A dificuldade em se definir o mínimo vital também acomete o confisco. É deveras tormentosa a estipulação sobre qual o momento em que a tributação se afigura confiscatória, e, salvo casos anedóticos, todas as definições apresentam um quê de arbitrariedade. Na Alemanha a Corte Constitucional estabeleceu como limite o patamar de 50% dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, limite este que, segundo Kirchhof, deveria ser considerado em relação a todos os tributos arcados pelo contribuinte (ou sua carga tributária ‘global’).³⁸¹

Este entendimento foi aplicado pelo STF no julgamento da medida cautelar da ADC 08, quando se constatou que a soma da carga tributária do imposto sobre a renda e das contribuições previdenciárias dos servidores públicos atingia patamar próximo a 50%. Nas palavras do Min. Celso de Mello:

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”³⁸²

Hodiernamente, a vedação ao confisco vem sendo aplicada pelo Supremo Tribunal Federal com maior vigor em relação às sanções tributárias à luz da proporcionalidade³⁸³ do

³⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 370.

³⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99-100.

³⁸⁰ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

³⁸¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 74-75.

³⁸² ADC 8 MC, Rel. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/1999, DJ 04-04-2003.

³⁸³ RE 606010, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/11/2020.

que à base de cálculo dos tributos propriamente dita. No entendimento da Suprema Corte, “a vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte”³⁸⁴, o que não seria cabível naquela instância.

De fato, é bastante complexo analisar a carga tributária global do indivíduo, especialmente quando sua atividade econômica é onerada por diversos tributos de múltiplos entes.³⁸⁵ A definição do patamar de confiscatoriedade sempre poderá ser contestada sob o argumento de que a tributação isolada de um ente (estadual por exemplo) não é excessiva, e seria indevida a penalização pelo exagero fiscal de outra pessoa política.

Por outro lado, não pode o Poder Judiciário se negar a conferir aplicabilidade a uma garantia fundamental incluída de forma tão direta na Carta da República, mormente por configurar uma das exteriorizações da capacidade contributiva, que é um dos pilares do sistema tributário. Assim, a despeito das possíveis inconsistências qualquer percentual apriorístico que venha a ser estipulado como critério de confisco, fatalmente será necessário arbitrar determinado valor como máximo admissível, como feito pelo Tribunal Constitucional Alemão e pelo STF na medida cautelar da ADC 08.

2.5. Capacidade contributiva: regra ou princípio?

Estabelecido um conceito sobre a capacidade contributiva, cabe definir como ele irá atuar no plano jurídico. Afinal, uma mesma ideia pode ser aplicada de maneira incisiva, rejeitando a sobreposição de outras razões, ou de forma mais maleável, permitindo que seja afastada em algumas situações. Em outras palavras, é importante definir se o art. 145, §1º, da CF/88 estabeleceu um princípio ou uma regra.

2.5.1. A tradicional distinção entre princípios e regras.

Há muito a doutrina brasileira se debruça sobre os princípios tributários da Constituição de 1988. Neste grupo, costuma-se incluir o da legalidade tributária (art. 150, inc. I, da CF/88), segundo o qual os tributos devem estar previstos em lei (aspecto formal), a qual também deverá prever todos os elementos constitutivos da obrigação tributária

³⁸⁴ RE 388312, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011.

³⁸⁵ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 83.

(aspecto material). Também é possível citar o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, *a*), que veda a instituição e cobrança de tributos sobre fatos econômicos que tenham ocorrido antes da vigência da lei tributária, os princípios da anterioridade anual (art. 150, III, *b*) e nonagesimal (art. 150, III, *c*), que impedem a cobrança de tributos no mesmo exercício em que tenha sido editada a lei que os instituiu ou majorou (anual), ou, ainda que no exercício seguinte, antes de decorridos noventa dias da edição da lei que os instituiu ou majorou. Todas estas normas constitucionais que buscam resguardar a segurança jurídica do contribuinte são genericamente denominadas de “princípios”.

Também estão previstos no Texto Constitucional os “princípios” da capacidade contributiva (art. 145, §1º), que é objeto deste estudo, o princípio do não confisco (art. 150, IV), que veda a instituição de tributos que, de tão elevados, comprometam a manutenção da renda ou do patrimônio do contribuinte, e também o princípio da isonomia (art. 150, inc. II) que veda a repartição de tributos segundo critérios arbitrários, tais como a profissão, raça, credo, gênero, etc.

Por fim, a doutrina também define como “princípios” as técnicas de tributação da progressividade (que prevê o aumento da alíquota de maneira proporcional à base imponible), da seletividade (uma regra, segundo a qual os bens e serviços supérfluos devem ser mais onerados quanto à tributação do consumo) e da não cumulatividade (outra regra que permite, nos tributos plurifásicos, a detração do montante pago nas etapas anteriores da cadeia econômica).

Contudo, nem todas estas normas merecem a denominação de princípios; algumas são regras, ao passo que outras poderiam ser classificadas como postulados normativos.

A teorização sobre os princípios e sua distinção para com as regras já consumiu centenas de páginas de discussão doutrinária, o que não é de se admirar visto que a definição dos princípios é o primeiro passo para estabelecer a forma pela qual estas normas produzem efeitos concretos³⁸⁶.

No célebre debate entre Hart e Dworkin a disputa era sobre o próprio conceito de direito e sua separação do campo da moral (o segundo questionava a validade dos testes de *pedigree* propostos pelo primeiro em vista das decisões judiciais que deixavam de aplicar regras).³⁸⁷ Em Alexy trilhou-se uma teoria sobre a estrutura das normas jurídicas, chegando-

³⁸⁶ FERRAZ, Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 200-201.

³⁸⁷ POSCHER, Ralf. “The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?” in **Institutionalizing Reason. perspectives on the legal philosophy of Robert Alexy**. KLATT, Matthias (org.). New York [EU]: Oxford University Press, 2012, p. 2.

se à conclusão de que regras e princípios teriam diferentes estruturas normativas. Por fim, apontando as limitações das teorizações anteriores, Ávila apresentou uma teoria dos princípios de índole argumentativa, segundo a qual os princípios seriam distintos de regras pela particular função que exercem na justificação das decisões.³⁸⁸

De maneira geral, a doutrina sustentava a distinção entre princípios e regras por quatro critérios³⁸⁹: (i) o caráter hipotético-condicional; (ii) o modo final de aplicação; (iii) o relacionamento normativo e (iv) o fundamento axiológico.

O primeiro critério considera que, enquanto as regras são estabelecidas a partir de uma hipótese e uma consequência, os princípios são formulados de forma distinta, limitando-se a indicar uma diretriz para o julgador encontrar a regra aplicável ao caso.

Contudo, a formulação da norma em modo hipotético-condicional é uma opção do corpo legislativo, e não deve servir de elemento distintivo das espécies normativas, pois, afinal, nada impediria que um princípio fosse formulado em modo hipotético-condicional, ou uma regra fosse estabelecida sem esta forma, até mesmo porque todas normas jurídicas são o produto da interpretação de dispositivos legais, e podem ser reconstruídas em forma hipotético-condicional partir da conjugação de mais de um dispositivo legal.

E tanto é assim que um único dispositivo pode conter mais de uma norma jurídica, e exercer mais de uma função independentemente da forma linguística adotada. Assim, um mesmo dispositivo que seja descrito de forma hipotética condicional pode exprimir, ao mesmo tempo, uma regra, um princípio jurídico e, ainda, um postulado aplicativo.³⁹⁰

Por fim, tem-se que os princípios e regras se diferenciam pela intensidade com que se relacionam com os valores subjacentes. De um lado, as regras partem da descrição de um comportamento e o estabelecimento de uma consequência para atingir, mediadamente, determinado valor. De outro, os princípios partem da indicação imediata de uma consequência (ou um estado ideal de coisas) que deve ser atingida, sem indicar diretamente os meios para tanto. Em suma, os princípios permitem a autonomização dos valores que lhes são subjacentes, ao passo que as regras privilegiam o aspecto comportamental.³⁹¹

³⁸⁸ POSCHER, Ralf. “The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?” in **Institutionalizing Reason. perspectives on the legal philosophy of Robert Alexy**. KLATT, Matthias (org.). New York [EU]: Oxford University Press, 2012, p. 33.

³⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 59-60.

³⁹⁰ Ibid, p. 93.

³⁹¹ Ibid, p. 64

O segundo critério (do modo final de aplicação) parte do pressuposto enunciado por Dworkin³⁹² de que, uma vez ocorrido o seu pressuposto fático, as regras devem ser inexoravelmente aplicadas a determinado caso concreto, ou seja, as regras se aplicam na modalidade “tudo-ou-nada”. Já os princípios, como não apresentam “consequências jurídicas imediatamente aplicáveis” na presença do seu pressuposto fático³⁹³, se aplicariam na modalidade “mais-ou-menos”, o que se coaduna com abstração com que são enunciados, permitindo que o estado ideal de coisas exigido seja atingido de forma aproximada, ou parcial.

De fato, as regras têm a pretensão de conferir uniformidade à solução dada pelos julgadores a casos semelhantes,³⁹⁴ consubstanciando-se na própria razão para a decisão do caso concreto. Determinado fato receberá uma dada consequência jurídica não porque esta é a solução mais justa, mas porque a regra assim o determina³⁹⁵.

A despeito disso, em hipóteses excepcionais as regras imediatamente aplicáveis a determinados casos podem ser *derrotadas*³⁹⁶, ou seja, podem deixar de ser aplicadas, o que é suficiente para demonstrar que, embora as regras sejam pretensamente aplicadas na modalidade tudo ou nada, em hipóteses excepcionais elas podem se aplicar de maneira “mais ou menos”, à semelhança dos princípios jurídicos.

O terceiro critério (do conflito normativo) afirma que o conflito entre regras e entre princípios se verifica de modo distinto. Enquanto o conflito entre regras se soluciona declarando a invalidade de uma delas, a colisão entre princípios se soluciona pelo método da ponderação, com aplicação simultânea das duas normas (ainda que uma exerça maior força para a decisão). Contudo, fato é que também as regras podem exigir uma atividade de ponderação e sopesamento de suas razões subjacentes, sem que uma seja necessariamente considerada inválida ou inaplicável a determinado caso. Em situações excepcionais duas regras antagônicas podem conviver, mas o julgador deverá atribuir uma dimensão de peso a cada uma delas.

³⁹² DWORKIN, Ronald. **Levanto os Direitos a Sério**. BOEIRA, Nelson (trad.). São Paulo: wmfMartinsFontes, 2014, p. 39

³⁹³ Ibid, p. 40.

³⁹⁴ SCHAUER, Frederick. “Formalism” in **Yale Law Journal**. Vol. 97. n° 4, 1988, p. 510 e 537.

³⁹⁵ HART. H. L. A. **O Conceito de Direito**. SETTE-CÂMARA, Antonio de Oliveira (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 181.

³⁹⁶ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford: Clarendon, 2002, p. 204.

2.5.2. A distinção argumentativa de princípios e regras.

Diante disso, propõe-se a distinção entre princípios e regras por três critérios: (i) a *forma* pela qual se prescrevem comportamentos; (ii) a *justificativa* exigida para a aplicação da norma e (iii) o *grau de contribuição* para a tomada de decisão.³⁹⁷

O primeiro critério pretende diferenciar princípios e regras pelo modo como cada espécie normativa prescreve comportamentos. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas de condutas estabelecendo indiretamente os fins almejados, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido, que só será realizado mediante ação ou omissão indeterminada. Ou seja, de um lado as regras determinam o que fazer (ou não fazer), mas não qual valor se pretende realizar.

Neste caso, o foco de atuação da norma é em relação à ação ou omissão daqueles submetidos ao comando, e não com um estado ideal de coisas (embora ele possa ser indiretamente promovido por esta ação ou omissão determinada). Trata-se de uma norma de meios, e não de fins. Já os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido sem especificar diretamente qual (ou quais) condutas devem ser seguidas para tanto. Aqui, o foco de atuação da norma é com a sua finalidade almejada. Trata-se de uma norma de fins, e não de meios.

O segundo critério diz respeito à natureza da justificação exigida para a aplicação da norma. No caso das regras a argumentação deve fundamentar uma avaliação de correspondência entre a hipótese normativa e o caso concreto, ou seja, é necessário avaliar se a conduta praticada corresponde à hipótese legal para, então, aplicar-se a consequência normativa determinada. Lado outro, nos princípios deve haver uma fundamentação de causa e efeito entre a conduta adotada e a realização do estado ideal de coisas. Neste caso, a análise fica vinculada a um critério de correlação entre o comportamento adotado e sua efetividade para atingir a finalidade desejada.

Por fim, o terceiro critério diz respeito ao grau de contribuição de princípios e regras para uma tomada decisão. Os princípios são normas complementares e que abrangem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão. Por outro lado, as regras se pretendem decisivas, abarcando todos os aspectos relevantes e constituindo fundamento suficiente para a própria decisão de sua aplicação ao caso concreto.

³⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 102.

É importante destacar que a correta distinção entre princípios e regras não é meramente semântica: baralhando as características das duas estruturas normativas, baralhadas também estarão a forma e a justificativa de sua aplicação.³⁹⁸ Ou seja, caso se considere que determinada regra ostenta a feição de princípio, o aplicador ficará tentado a ponderar as razões subjacentes e os meios adotados para promover um estado ideal de coisas. Em outras palavras, a regra seria flexibilizada, perdendo sua natural vocação para delimitar os comportamentos necessários à promoção (mediata) de determinado fim.

Este equívoco já foi cometido pelo Supremo Tribunal Federal ao flexibilizar a regra da reserva formal de leis para a majoração de tributos em relação às taxas³⁹⁹ e contribuições no interesse de categorias profissionais⁴⁰⁰, sob a justificativa de que o princípio da legalidade poderia ser promovido de inúmeras formas, e, no caso específico, a “deslegalização” viria em benefício dos contribuintes (caso das contribuições que seriam cobradas em patamares mais baixos para profissionais em início de carreira), e também para privilegiar o caráter técnico da do serviço de fiscalização realizado (caso das taxas de engenharia).

Olvidou o Supremo Tribunal Federal que do art. 150, inc. I, da CF/88 pode ser extraído tanto um princípio (necessidade de promover um estado ideal de coisas no sentido da clareza, estabilidade e completude das prescrições normativas relacionadas a tributos) quanto uma regra (exigência de procedimento legislativo para dispor sobre normas tributárias).

A consequência foi o amesquinamento da regra da legalidade tributária e a consequente usurpação de uma função primordial do Poder Legislativo: a deliberação sobre a conveniência política da majoração da carga tributária. Entretanto, existindo no art. 150, I, da CF/88 (também) uma regra a liberdade de atuação do aplicador é muito mais restrita do que em um princípio.

Neste caso, o Poder Judiciário não deveria afastar a aplicação do comando previsto no art. 150, I, da CF/88 (exigência de processo legislativo para a majoração de tributos) sem apresentar as excepcionais razões que justificariam esta decisão naquele caso concreto, sob pena de degradação da reserva de lei em matéria tributária. E foi justamente o que ocorreu, quando se observa que a regra da legalidade foi mitigada também para a majoração da

³⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 111.

³⁹⁹ RE 838284, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

⁴⁰⁰ ADI 4697, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016.

alíquota do PIS/COFINS (contribuições sociais eminentemente arrecadatórias) sobre as receitas financeiras.⁴⁰¹

O oposto também pode se mostrar problemático: ao aplicar determinado princípio como se regra fosse, o legislador estará centrado apenas no aspecto comportamental da norma, sem se preocupar em promover o estado ideal de coisas e os direitos fundamentais protegidos pelo princípio. Foi o que decorreu da interpretação da anterioridade tributária, que já foi interpretada pelo Supremo Tribunal Federal como uma mera proibição do “ato de cobrar” tributos no mesmo exercício em que publicada a lei que os instituiu ou majorou.

Via de consequência, admitiu-se a incidência da lei tributária mais gravosa sobre os rendimentos auferidos no mesmo ano de sua vigência, ao argumento de que o fato gerador ocorreria apenas em 31.12, e o imposto seria recolhido apenas com a entrega da declaração de rendimentos.⁴⁰² Ao assim decidir o Supremo Tribunal Federal ignorou que anterioridade tributária também atua como princípio, ao exigir previsibilidade da carga tributária, de modo a garantir a “*legítima aspiração da sociedade em conhecer, com antecedência, o ônus tributário que lhe será exigido — segurança jurídica.*”⁴⁰³

Portanto, no presente estudo as regras serão tomadas como normas imediatamente descritivas de condutas, voltada para o passado, com pretensão de definitividade e abrangência dos motivos para a tomada de decisão a partir de uma avaliação de correspondência entre a hipótese normativa e o caso concreto. Já os princípios serão apresentados como normas finalísticas, voltadas ao futuro, complementares e parciais dos motivos para a tomada de decisão, que estabelecem um estado ideal de coisas que será realizado a partir de uma relação de causa e efeito entre a finalidade e a conduta adotada.⁴⁰⁴

2.5.3. A capacidade contributiva como regra.

O art. 145, §1º, da CF/88 estabelece que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.*” A expressão inicial “sempre que possível” traz um estado ideal de coisas, cuja implementação dependeria de elementos fáticos e dos diversos interesses políticos envolvidos. Seria uma

⁴⁰¹ RE 1043313, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020.

⁴⁰² RE 553508 AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011.

⁴⁰³ MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário: princípio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 22.

⁴⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 102

norma com força semelhante ao art. 7º, XV, da CF/88 que estabelece como direito dos trabalhadores o “*repouso semanal remunerado, preferencialmente aos domingos*”.

Da mesma forma que muitos trabalhadores não repousam aos domingos (o que seria inviável, dado que alguns serviços públicos e privados essenciais devem funcionar continuamente⁴⁰⁵), poderia o legislador simplesmente deixar de observar a capacidade econômica como critério de graduação e instituir um imposto capitário (como se tentou fazer na Inglaterra em 1990⁴⁰⁶)?

Parece que não. Percebida a capacidade contributiva como especificação da igualdade na tributação, e que foi eleita como objetivo central do Sistema Tributário, resulta que sua consideração como critério para definir quem será chamado para contribuir com os gastos públicos gerais é mandatória.

Ou seja, a capacidade contributiva foi predefinida pelo art. 145, §1º da CF/88 como medida de comparação das normas tributárias com finalidade (primordialmente) arrecadatória, pré-excluindo outras possíveis medidas de comparação.⁴⁰⁷ Aqui, a capacidade contributiva não impõe um determinado elemento indicativo (o que será feito pelas regras de competência ou normas legais, conforme o caso), mas apenas que este *proxy* tenha o condão de refletir a intensidade econômica do evento tributável.

Em outras palavras, a capacidade contributiva em seu viés objetivo (ou absoluto) atua como regra constitutiva delimitadora da competência legislativa tributária, no sentido de que é vedada a instituição de impostos sobre fatos que *não sejam denotativos da capacidade econômica do contribuinte*. Aqui há um comando claro e definitivo em uma norma dotada de antecedente e consequente, que não permite uma observância gradual.⁴⁰⁸ Ou seja, não será possível instituir impostos sobre fatos que não sejam indicativos de riqueza a partir de uma análise finalística da capacidade contributiva, como seria o caso de estabelecer um imposto capitário para contornar a elisão e a evasão fiscal ou para reduzir custos de fiscalização.

⁴⁰⁵ Essa foi a razão para a Comissão de Sistematização substituir o “obrigatoriamente” por “preferencialmente”, flexibilizando a regra em CARVALHO, Luiz Maklouf. **1988: segredos da constituinte**. Rio de Janeiro: Record, 2017, p. 211.

⁴⁰⁶ SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen’s guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: 2008, The MIT Press, p. 57. BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present**. Londres [EN]: Routledge, 2004, p. 414.

⁴⁰⁷ ÁVILA, Humberto: **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 56.

⁴⁰⁸ ROCHA, Paulo Victor Vieira. “A Capacidade Contributiva nos Direitos Fundamentais” in **Revista Tributária das Américas**. São Paulo: RT, 2011, n° 04, p.48-49.

Portanto, os impostos *sempre* deverão ser criados apenas e exclusivamente para onerar fatos que sejam *objetivamente* reveladores de capacidade econômica.⁴⁰⁹ Por fato objetivamente revelador de capacidade contributiva se pretende dizer que o fato em si (sem considerações adicionais) deve ser um elemento indicativo de riqueza.

Logo, não é possível criar um imposto para os *habitantes* de áreas valorizadas da cidade sob o pressuposto de que, normalmente, estas pessoas dispõem de riquezas, ou mesmo de propriedades no local. Neste caso, não haverá relação *direta* entre o critério de *discrímen* e a presença de capacidade econômica, pois um indivíduo pobre poderia alugar um quarto em uma área valorizada. Por outro lado, um fato que revela objetivamente a capacidade econômica é a propriedade de imóveis, e o dimensionamento da base tributável a partir do seu valor de mercado, o que permite a maior oneração dos habitantes de áreas nobres que geralmente possuem maiores riquezas.

Da mesma forma, seria indevido um imposto que onere uma atividade potencialmente rentável, como o exercício da medicina, que, por si só, não revela capacidade econômica. É apenas o auferimento de renda decorrente desta atividade econômica que é revelador de riqueza. Da mesma forma que no exemplo anterior, um médico que somente atue de forma filantrópica não deveria ser chamado a recolher o imposto sobre a renda.

Assim, caso um imposto seja criado para onerar fatos que não sejam objetivamente reveladores de capacidade econômica, ele será manifestamente inconstitucional, e, portanto, inválido.

No caso brasileiro, esta liberdade de atuação do legislador ordinário neste campo já foi sensivelmente reduzida na origem, uma vez que a própria Constituição Federal optou por definir as bases tributáveis de impostos que poderiam ser instituídos pelas pessoas políticas por meio de expressões linguísticas que se referem a fatos inequivocamente dotados de conteúdo econômico (renda, grandes fortunas, propriedade urbana, circulação de mercadorias). Assim, a capacidade contributiva em sua vertente objetiva, teria maior espaço de atuação para restringir o legislador nos impostos de competência residual.

A capacidade contributiva enquanto regra impediria, por exemplo, que um imposto tenha como fato gerador o mero exercício da atividade mercantil, como ocorre com o italiano “imposto sobre atividades produtivas” (IRAP).

Por fim, ao dispor que é “*facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos*

⁴⁰⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. VIII, item 5.1.2.1.

termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, a Constituição estabeleceu uma nova regra comportamental permissiva da atuação da administração na concretização do princípio da capacidade contributiva (em seu viés subjetivo), indicando os fins e os meios de atuação.

2.5.4. A capacidade contributiva como princípio.

A capacidade contributiva é mais comumente tratada doutrina como um princípio do que como regra. No Brasil, isso se justifica pela expressão “*sempre que possível*” constante no art. 145, §1º, da CF/88, o que indica a perseguição de um fim na maior medida possível (própria dos princípios).⁴¹⁰ Com efeito, se, de um lado, a capacidade contributiva “*impede que o legislador estabeleça normas que contravenham ao seu objetivo*”, de outro, “*não traz determinações concretas e quantitativas para a criação dos impostos.*”⁴¹¹

Mas a expressão “sempre que possível” não pode ser vista como uma garantia de discricionariedade conferida ao legislador, o que permitiria que a norma fosse totalmente ineficaz.

Afigura-se mais coerente com a busca por uma maior efetividade das disposições constitucionais a concepção segundo a qual o legislador sempre deverá estabelecer mecanismos para a gradação dos tributos segundo a riqueza individualmente demonstrada, exceto quando esta não for passível de verificação ou de implementação.⁴¹²

Diante destas características, a capacidade contributiva, enquanto princípio, estabelece como finalidade que os impostos sejam “*graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”, exceto quando isso não for possível. Aqui há uma diretriz que poderá ser seguida por diversos meios, que estarão sujeitos a uma deliberação política controlada do legislador. Afinal, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas (um fim), mas não necessariamente as condutas necessárias para a sua promoção (meios).

Quanto aos meios a serem adotados para concretizar o princípio da capacidade contributiva, o legislador dispõe de certa liberdade de deliberação, que será restringida pelas demais normas constitucionais. Evidentemente, esta liberdade não é irrestrita, pois: (i) o meio escolhido pode não promover o fim; (ii) se promover, pode não ser eficiente; (iii) ainda

⁴¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. VIII, item 5.1.2.1.

⁴¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 323.

⁴¹² GRECO, Marco Aurélio. “Princípio da Capacidade Contributiva” in **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Forum, ano 4, n. 22, jul. / ago 2006.

que promova, pode ser concretamente desproporcional; e (iv) o meio adotado não pode entrar em conflito com outras normas constitucionais.

Como visto anteriormente, a capacidade contributiva em seu viés subjetivo dispõe de algumas modalidades de atuação. Inicialmente, a capacidade contributiva subjetiva impõe ao legislador o dever de estruturar da regra-matriz de incidência de forma coerente com o pressuposto econômico do tributo em questão, de modo que a obrigação recaia sobre fatos reveladores de capacidade contributiva.

Aqui, o art. 145, §1º, da CF/88 atua para concretizar a conexão - já existente no plano abstrato - entre o elemento indicativo (e.g. renda) e a medida de comparação (capacidade econômica) da norma com finalidade fiscal. É por força deste princípio que “*só podem ser tributadas as atividades relacionadas à renda, patrimônio ou consumo que sejam indicativas de expressão econômica.*”⁴¹³

Este dever imposto ao legislador impediria, por exemplo, que um imposto sobre a renda (um *proxy* revelador de capacidade econômica) tenha como fato gerador o mero exercício da atividade mercantil ou como base impositiva o patrimônio líquido da empresa. Tal imposto seria inconstitucional ante a falta de conexão entre o critério de comparação pré-definido (capacidade econômica) e o elemento indicativo (exercício da atividade mercantil) adotado.

Na faixa de competência prevista no art. 153, III, da CF/88⁴¹⁴, a Constituição indica uma finalidade a ser atingida (diferenciação dos contribuintes em função da renda), mas os meios são estabelecidos com menor grau de determinação.⁴¹⁵ Dentre as várias formas de diferenciação a partir da renda (renda consumida, lucro contábil, tributação cedular, etc.) deverá o legislador escolher aquela que melhor promova o fim preestabelecido, e em linha com o critério material de delimitação da competência impositiva (o conceito de renda).

Ou seja, na instituição do imposto sobre a renda, deverá o legislador delinear os contornos da hipótese de incidência para que a obrigação tributária reflita, da melhor forma possível, uma medida do conceito de renda e também para que diferencie, da melhor medida possível, os contribuintes em função da sua renda.⁴¹⁶

⁴¹³ ÁVILA, Humberto: **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 161.

⁴¹⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza;”

⁴¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 99.

⁴¹⁶ ROCHA, Paulo Victor Vieira. “A Capacidade Contributiva nos Direitos Fundamentais” in **Revista Tributária das Américas**. São Paulo: RT, 2011, nº 04, p. 56-57.

Sobre este aspecto, na concretização da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas o legislador deverá observar, preliminarmente, o conceito de renda posto na constituição - aqui tomado como um acréscimo patrimonial já realizado, apurado em determinado período de tempo após deduzidos os gastos para a manutenção da fonte produtiva.⁴¹⁷

Dentro deste conceito estabelecido, o legislador deverá delimitar os elementos da regra-matriz de incidência de modo a otimizar o princípio da capacidade contributiva, de modo que o legislador não terá liberdade para definir quais despesas necessárias são dedutíveis ou não; todas as despesas necessárias devem ser consideradas como admissíveis, pois *“na verdade, não constituem acréscimo patrimonial, mas mera condição para a produção desse acréscimo.”*⁴¹⁸

Por outro lado, poderá o legislador limitar a dedutibilidade das despesas contabilizadas em contrapartida às provisões que, por serem gastos meramente nominais, não são relevantes para a aferição do efetivo acréscimo patrimonial no exercício.

De forma semelhante, a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas deverá contrapor os rendimentos e ganhos com os gastos necessários à manutenção da fonte produtiva e à subsistência. Nesta linha, qualquer limitação à dedução de despesas médicas (diretamente vinculadas ao direito à vida) afrontaria o princípio da dignidade humana e, também, o conceito de renda. Por outro lado, despesas com educação dos dependentes, embora relevantes, não são essenciais à manutenção da fonte produtiva. Deste modo poderiam ser limitadas a um determinado montante razoavelmente estabelecido.

⁴¹⁷ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Forum, 2018, p. 193.

⁴¹⁸ ÁVILA, Humberto. “Operações de Proteção contra Variação do Dólar e de Redução dos Custos Operacionais. Hedge. Swap. Dedutibilidade da Base de Cálculo do IRPJ e da Contribuição sobre o Lucro Líquido das Despesas Incorridas e das Perdas Sofridas” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 193. São Paulo: Dialética, outubro/2011, p. 165.

3. A ATUAL INEFICÁCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

3.1. A ineficácia protetiva do direito dos contribuintes.

Sob a égide do Texto Constitucional anterior, a garantia fundamental do respeito à capacidade contributiva na tributação sofreu diversas críticas, especialmente pela sua suposta “antijuricidade”, já que se trataria de um conceito de conteúdo meramente “econômico”.⁴¹⁹

Tais críticas, é verdade, não encontraram ressonância na doutrina que se seguiu ao Texto Constitucional de 1988 que, de um modo geral, passou a defender que a capacidade contributiva representa o critério fundamental de justiça tributária, mais especificamente, um critério de aplicação da igualdade para dividir a carga dos tributos.

E, como visto, de forma quase unívoca a doutrina reconhece que a capacidade contributiva ostenta um viés objetivo (obstando a incidência sobre fatos destituídos de conteúdo econômico) e um viés subjetivo, segundo o qual os tributos poderiam ser “pessoalizados” para atender à capacidade contributiva real, ou efetiva, dos contribuintes.

Contudo, e, evidentemente, sem qualquer culpa dos respeitáveis doutrinadores que professam as corretas lições acima, o Poder Judiciário (notadamente o Supremo Tribunal Federal) tem se recusado a dar aplicabilidade à capacidade contributiva enquanto forma de proteção do contribuinte contra as investidas do Fisco. Em outras palavras, ainda que a capacidade contributiva seja festejada pela doutrina, constata-se uma verdadeira anemia da sua eficácia protetiva em relação aos contribuintes. Embora frequentemente apontado como um dos pilares do sistema tributário, dito princípio exerce pouca eficácia no controle judicial das opções legislativas em matéria tributária, e mais ainda na análise de eventuais violações concretas ao princípio.

Pior: a capacidade contributiva vem sendo mais frequentemente adotada como razão de decidir para agravar a carga tributária dos contribuintes, especialmente para justificar a requalificação de atos e negócios jurídicos que, embora lícitos, tenham sido realizados com a intenção de reduzir a carga tributária.

⁴¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 511 e 521.

Nos próximos tópicos, passa-se a demonstrar como a capacidade contributiva vem sendo interpretada e aplicada pelo Supremo Tribunal Federal de forma bastante distinta dos pressupostos teóricos apontados nos capítulos anteriores.

3.1.1. A capacidade contributiva presumida a partir da atividade econômica.

Como exposto acima, a capacidade contributiva enquanto regra impede que sejam criados tributos sobre fatos que não sejam reveladores de riqueza, e também que os contribuintes sejam diferenciados por critérios diferentes da riqueza detida. Enquanto princípio, a capacidade contributiva impõe ao legislador o dever de estruturar a regra-matriz de incidência de modo a permitir que as manifestações de riqueza sejam apreendidas em suas particularidades, de modo a diferenciar os contribuintes entre si.

Tanto pela capacidade contributiva enquanto regra, quanto pela capacidade contributiva enquanto princípio, são vedadas leis que estipulem uma carga tributária mais elevada a determinado grupo de contribuintes não pelo aumento da base de cálculo, mas em função da atividade econômica por eles exercida.

Contudo, nas últimas duas décadas foram editadas diversas leis instituindo alíquotas mais gravosas de contribuições para empresas que atuassem em certos setores econômicos. Tal diferenciação foi autorizada pela EC 20/1998 (pela atividade econômica ou uso intensivo de mão de obra)⁴²⁰ e foi reforçada pela EC 47/2005⁴²¹ (que incluiu o porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho como fatores de *discrímen*), e, por fim, pela EC 103/2019, que permitiu a instituição de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas para as contribuições sobre “receita” e “lucro”.⁴²²

Considerando que se tratam de contribuições sociais para o custeio da previdência pública, parece coerente a estipulação de alíquotas diferenciadas para as contribuições sobre a folha devida pelos contribuintes que se utilizem de mão-de-obra intensiva. Da mesma forma, caso uma empresa se utilize de pouca mão de obra (ou substitua a mão de obra por

⁴²⁰ “Art. 195. [...] § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”

⁴²¹ “Art. 195. [...] § 9º “As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.”

⁴²² “Art. 195. [...] § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do caput.”

máquinas), poderia ser justificada a elevação da carga tributária para custear os benefícios da previdência social. Outrossim, uma empresa de um setor econômico com elevado índice de acidentes de trabalho poderia ser compelida a recolher a contribuição em proporção mais elevada, dada a existência de uma relação de pertinência entre a atividade econômica e os gastos do governo.

Em todos estes casos estaria sendo observada a “equidade na forma de participação do custeio”⁴²³, e estabelecida uma relação coerente e congruente entre o contribuinte e os dispêndios previdenciários que se pretende financiar.

Por outro lado, não parece coerente com a capacidade contributiva o estabelecimento de uma diferenciação entre as alíquotas de distintas atividades econômicas. Aliás, tal pretensão esbarraria mesmo no art. 150, inc. II, da CF que proíbe a instituição de “*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (...)*”

Mas foi exatamente o que foi levado a cabo: a legislação tributária estabeleceu uma presunção absoluta de maior capacidade contributiva de determinado setor econômico (as instituições financeiras), independentemente da base de cálculo do tributo em questão, ou de outro índice denotativo de riqueza mais adequado (como o lucro).

Ora, o fato de um contribuinte exercer determinada atividade econômica (ser instituição financeira) não demonstra, por si só, que este apresente maior capacidade contributiva. Da mesma forma que podem existir instituições financeiras com dificuldades econômicas (e todos se recordam da falência de diversos bancos brasileiros na década de 1990), há empresas de educação e saúde com elevado faturamento e/ou índice de lucratividade.

Ou seja, o exercício de determinada atividade econômica pelo contribuinte não justifica a presunção de maior potência econômica a ser apreendida pela elevação da alíquota de tributos. É o mesmo que exigir uma alíquota superior de imposto sobre a renda dos médicos de uma determinada especialidade (por exemplo, a cirurgia plástica) por presumir que ela é normalmente mais rentável do que outra (a pediatria).

Pois bem. A questão foi levada ao crivo do Poder Judiciário, e, em todos os casos a Suprema Corte validou a diferenciação de alíquotas por atividade econômica em razão do princípio da capacidade contributiva. No primeiro julgamento, de 2016, o STF fixou a

⁴²³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 134-135.

seguinte tese: “*é constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998.*” Em seu voto, o Ministro Edson Fachin consignou que a instituição de alíquotas mais gravosas para contribuições sociais devidas por instituições financeiras “*antecipa a densificação constitucional do princípio da igualdade que, no Direito Tributário, é consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos, e da equidade no custeio da seguridade social.*”⁴²⁴

Seguindo a mesma toada, em 2018 foram julgados em conjunto três recursos com repercussão geral, que também decidiram, por ampla maioria (vencido o Min. Marco Aurélio) pela validade da instituição de alíquotas gravosas para determinadas atividades.

No julgado relacionado à COFINS, o Min. Dias Toffoli afirmou que tomando “*por base a função fiscal da COFINS, é proporcional e razoável entender que os contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva contribuam com maior grau para o custeio da seguridade social.*”

De forma semelhante, no julgado relativo ao PIS, também relatado pelo Min. Dias Toffoli, afirmou que “*objetivamente consideradas, as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras [...] auferem vultoso faturamento ou volumosa receita*”, concluindo que “*atividade econômica por elas exercidas é fator indicativo de suas riquezas; sobressai do critério de discrimen utilizado na espécie a maior capacidade contributiva dessas pessoas jurídicas.*”⁴²⁵

No terceiro julgado sobre o tema, o voto-condutor do Min. Ricardo Lewandowski adotou postura mais comedida. Após afirmar que “*o princípio maior a ser considerado nas relações jurídicas tributárias é o da capacidade contributiva, expressão própria da igualdade e da isonomia*”, que “*ainda que não se apresentasse expreso pelo art. 145, § 1º, impor-se-ia por derivado do valor republicano*”, afirmou a necessária deferência ao legislador por ser “*defeso ao Poder Judiciário atuar na condição anômala de legislador positivo [...] para suprimir ou equiparar alíquotas de tributos recolhidos pelas instituições financeiras em relação àquelas suportadas pelas demais pessoas jurídicas.*”⁴²⁶

A conclusão que se chega é que, em todos estes casos, a ilustrada maioria do STF considerou que a capacidade contributiva pode ser aferida de forma “abstrata” ou com uma

⁴²⁴ RE 598572, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2016.

⁴²⁵ RE 578846, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

⁴²⁶ RE 599309, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

“feição genérica”, que seria apreendida pelo mero exercício de uma atividade econômica potencialmente mais lucrativa. Ou seja, o Supremo Tribunal Federal admitiu expressamente a diferenciação com propósitos arrecadatórios em razão de uma presunção de maior capacidade contributiva, a partir de um índice bastante questionável (atividade econômica desenvolvida).

Ocorre que esta capacidade contributiva “virtual” implica total desconsideração do próprio art. 145, §1º, da CF/88 que positivou a capacidade contributiva real como critério de diferenciação entre os contribuintes. Desconsidera, ainda, a parte final do §1º autoriza à autoridade administrativa “*identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*” para conferir efetividade à graduação do tributo conforme a capacidade econômica.

3.1.2. A admissão de uma capacidade contributiva meramente abstrata.

A repartição de competências tributárias ao nível constitucional e o alto grau de densificação do sistema constitucional tributário trouxeram elevada “constitucionalização” das discussões tributárias⁴²⁷, o que torna corriqueiro que a decisão final sobre o conteúdo de determinada faixa de competência caiba ao Supremo Tribunal Federal.

Podemos vislumbrar dois tipos de análise da validade da lei instituidora do tributo. A primeira, que chamaremos de semântica, em que não se discute a existência de riqueza a ser tributada, mas a correta alocação daquela riqueza no campo de competência de determinado ente tributante. E a segunda que chamaremos substancial, em que o foco da discussão é a própria existência de riqueza apta a ser tributada.

Não raro, a análise substancial se entrelaça com a semântica, e o julgador (nem sempre acertadamente) convalida determinada variante interpretativa por verificar a existência de riqueza subjacente. Para os fins do presente tópico interessam especialmente os precedentes que buscaram (ou deixaram de fazer) uma análise substancial de validade da tributação, à luz do princípio da capacidade contributiva.

Em 2011, o STF foi instado a se manifestar sobre a incidência de PIS/COFINS sobre vendas faturadas, mas inadimplidas.⁴²⁸ Na ocasião, prevaleceu o voto do Min. Dias Toffoli no sentido de que “*o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato*

⁴²⁷ BARROSO, Luis Roberto. BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. “Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro” in **Universitas JUS**, vol. 27, n. 1. Brasília: UNICEUB, 2016, p. 1-20.

⁴²⁸ RE 586482, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

de compra e venda”, o que consistiria no “*o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária.*”

Assim, como nos precedentes vistos no tópico anterior em que se admitiu a diferenciação de alíquotas para tributos com propósitos arrecadatórios em razão das atividades econômicas, o Supremo Tribunal Federal se contentou com uma capacidade contributiva meramente “abstrata”, e destaca ainda que “*o inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.*” Ou seja, admitiu que o faturamento é índice adequado de demonstração de riqueza ainda que esta riqueza não venha a ingressar no patrimônio do contribuinte.

Chama a atenção que a linha argumentativa adotada pelo voto vencedor no julgamento acima não chega a enfrentar a violação da capacidade contributiva de maneira efetiva. Inicialmente, o relator destaca que o sistema tributário nacional teria se alicerçado no regime contábil de competência, de modo que seria admitida a tributação da disponibilidade jurídica (direito de receber determinados valores), e não apenas da disponibilidade econômica (ingresso de valores no patrimônio).

Partindo desta premissa, afirma-se que a regra-matriz de incidência da COFINS prevê o aperfeiçoamento da operação de venda (e não o recebimento do valor de venda) como conduta deflagradora do dever de recolher o tributo aos cofres públicos. Ainda é destacado que a legislação não prevê o inadimplemento como causa de exclusão dos valores da base de cálculo das contribuições, dando a entender que se trata de uma faculdade colocada à disposição do legislador (e não uma decorrência do art. 145, §1º, da CF/88).

Por fim, sobre o conteúdo econômico da operação, afirma-se brevemente que o contribuinte continuará podendo exigir o adimplemento da obrigação contratual do inadimplente, quando, então, seu patrimônio irá sofrer a recomposição do tributo pago. Logo, as vendas inadimplidas “*só se concretizarão em prejuízos sofridos pelo credor se, de fato, não forem recebidos os créditos.*”

Mais recentemente a Suprema Corte manteve o entendimento ao analisar a possibilidade de incidência do ICMS sobre faturas inadimplidas de serviços de comunicação. No caso, além da violação à capacidade contributiva, sustentou-se que, sendo o ICMS um

imposto indireto, a falta de translação do encargo tributário para o consumidor final acarretaria indevida oneração do contribuinte de direito.⁴²⁹

O Min. Alexandre de Moraes manteve o entendimento quanto à possibilidade de incidência do imposto com argumentação semelhante à adotada no precedente anterior: o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS se esgota na prestação onerosa do serviço, e o adimplemento do preço não compõe a norma tributária. Além disso, refutada foi a alegação de violação à capacidade contributiva, ao argumento de que o contribuinte pretendia, na verdade, “*repassar ao Erário os riscos próprios de sua atividade econômica, face a eventual inadimplemento de seus consumidores/usuários, o que não possui qualquer respaldo constitucional, sendo, portanto, absolutamente inadmissível acolher tal pretensão.*”

Questão semelhante foi enfrentada no o julgamento sobre a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35 que instituiu um regime tributação automática de lucros auferidos pelas controladas e coligadas de companhias brasileiras sediadas no exterior, que é tido como um dos mais complexos da história da Suprema Corte em matéria tributária. Embora até hoje se discuta qual foi a decisão da maioria, um ponto é incontroverso: a maioria dos votos considerou que a tributação pela empresa brasileira dos lucros auferidos por suas coligadas e controladas no exterior no momento em que apurados (isto é, antes de saber se seriam distribuídos) não violaria, por si só, a capacidade contributiva.⁴³⁰

No voto do Min. Nelson Jobim foi novamente foi citado o famigerado regime contábil de competência, como índice adequado à verificação da existência de disponibilidades econômicas aptas a sofrerem a incidência do IRPJ, concluindo-se que “*para todos os fins, os lucros, mesmo que não distribuídos, representam acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica submetida ao MEP.*”

Ao analisar a questão à luz da capacidade contributiva, o voto do Min. Carlos Britto ponderou que “*os lucros obtidos por empresas controladas e coligadas no exterior repercutem positivamente no balanço da coligada no Brasil*”, pelo que seriam “*acréscimos patrimoniais que operam como indicativo da capacidade contributiva da empresa coligada nacional, tanto quanto da controladora*”. De forma semelhante, o voto do Min. César Peluso considerou que “*o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no*

⁴²⁹ RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

⁴³⁰ ADI 2588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013.

resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio” de modo que “atende-se ainda ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), porque há incremento no lucro passível até de distribuição.”

Ou seja, a mera expectativa de receber os lucros de suas coligadas e controladas foi considerada como suficiente para a incidência da tributação, independentemente do efetivo ingresso dos valores oriundos de outra entidade no patrimônio da empresa brasileira. Mais uma vez prevaleceu uma visão “abstrata” da capacidade contributiva, com a admissão da tributação de uma riqueza meramente virtual.

O entendimento que prevaleceu no RE 586482, no RE 1003758 e na ADI 2588 conflita a não mais poder com a capacidade contributiva em sua dupla dimensão. Enquanto princípio, porque considera que a criação de normas neutralizadoras dos efeitos tributários da inadimplência (ou a limitação da tributação de lucros no exterior ao seu recebimento) representaria uma mera opção legislativa, sem qualquer conexão com a necessária diferenciação dos contribuintes a partir de sua capacidade econômica.

Com base neste entendimento, receberão a mesma carga tributária dois contribuintes que auferem a mesma receita, mesmo que um deles receba integralmente o valor faturado e outro sofra com inadimplência de metade da sua carteira. Da mesma forma, uma controladora brasileira que teve disponibilizados os lucros de sua controlada no exterior, irá receber o mesmo tratamento tributário daquela que não recebeu os dividendos. Logo, violada foi a capacidade contributiva como critério de diferenciação, pois duas empresas em situações bastante distintas terão de arcar com a mesma carga tributária.

E enquanto regra porque admite a incidência do imposto sobre rendas não realizadas, ou seja, valores em relação aos quais o contribuinte não tem qualquer disponibilidade econômica. Assim, a carga tributária irá incidir sobre uma riqueza virtual, sem qualquer garantia da posterior materialização desta riqueza ainda virtual.

3.1.2.1. Um problema que transcende a interpretação da regra de competência.

Em uma primeira análise, seria possível afirmar as questões acima dizem respeito à própria delimitação da regra de competência (correta estruturação do aspecto material de acordo com a fixa de competência atribuída) e não diretamente ao princípio da capacidade contributiva. Assim, uma interpretação adequada da regra constitucional de competência já restringiria a incidência do imposto sobre a *transmissão intervivos por ato oneroso, de bens*

imóveis e de direitos reais sobre imóveis às operações de compra e venda ultimadas, com o recebimento do preço pelo vendedor.

De forma semelhante, poder-se-ia afirmar que as regras de competência que permitem tributar os *produtos industrializados*, os *serviços de qualquer natureza*, a *circulação de mercadorias* e a *receita ou o faturamento* já exigiriam a circulação onerosa dos bens e serviços, com o conseqüente recebimento do preço. Quanto aos tributos sobre a *renda e proventos de qualquer natureza* das empresas, também seria possível argumentar que o conceito constitucional de renda também tem como pressuposto que tal renda já tenha se transformado no correspondente ingresso de caixa.

De fato, qualquer que seja o sentido que se dê a estas expressões, parece evidente que deveriam ser excluídos dos significados possíveis as operações despidas de conteúdo econômico. Contudo, é questionável se tais requisitos podem ser pressupostos diretamente a partir da norma constitucional de competência.

Como já dito, as faixas de competência foram repartidas a partir da indicação abstrata de comportamentos praticados pelos contribuintes (vender mercadorias, prestar serviços, auferir renda), que realmente dispõem de considerável densidade semântica. Contudo, não é possível extrair diretamente das regras de competência tributária todos os elementos da regra-matriz de incidência (apenas o aspecto material, confirmado pela base de cálculo), existindo um amplo espaço para a liberdade de atuação política do legislador, com certa margem de discricionariedade para defini-los.⁴³¹

Assim, não há como se pretender extrair diretamente da regra de competência inúmeras condicionantes dos aspectos material e da base de cálculo, para abarcar todos os casos em que a regra alcance situações indesejáveis.

Para que a regra de competência fosse interpretada desta forma, necessário seria conferir um grau tão elevado de concretude às regras de competência, que elas teriam conteúdo maleável, aplicável *ad hoc*, e com notável perda de juridicidade.

Já foi visto que as regras atributivas de competência contêm conceitos classificatórios, dotados de elevado grau de abstração a partir do seccionamento das características necessárias e suficientes à sua caracterização. Por isso, tais conceitos não têm como prever todas as hipóteses que, *abstratamente*, se enquadram na descrição factual, mas, *concretamente*, são despidas de conteúdo econômico. Isso somente talvez fosse possível se

⁴³¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 29-30.

os enunciados que definem as regras constitucionais de competência tributária fossem compreendidos como tipos, que, por serem dotados de elevado grau de concretude, permitiriam a estipulação de novos requisitos ou uma análise por semelhança. Contudo, esta hipótese já foi afastada acima.

Por isso parece inadequado amplificar os conceitos constitucionais de modo a incluir todas as condicionantes positivas e negativas necessárias à depuração do conceito, possibilitando a exclusão, já no plano da competência constitucional, de todos os casos marginais que se afastam da esperada conexão entre o fato abstratamente previsto e seu conteúdo econômico subjacente.

3.1.3. O amesquinamento da capacidade contributiva pela praticabilidade.

A busca pela personalização dos tributos também pode ceder espaço para o estabelecimento de padronizações que tornem exequíveis as leis tributárias. De fato, se levada ao extremo, a capacidade contributiva subjetiva demandaria o estabelecimento de inúmeros critérios e variáveis de diferenciação pormenorizada de cada contribuinte de modo a tornar a tributação o mais equânime possível, poderia tornar a execução em massa da norma de tributação simplesmente inviável.

Neste caso, a falta de aplicação uniforme da norma tributária em função da discricionariedade na interpretação dos critérios de diferenciação também afetaria a igualdade entre os contribuintes. A exequibilidade das leis, sobre ser uma garantia para o Poder Público, também protege os contribuintes ao vedar o estabelecimento de normas extremamente complexas que gerem custos administrativos desproporcionais.⁴³² Em suma, a *“lei tributária material deve trazer consigo, tanto quanto possível, a garantia de sua praticabilidade e aplicabilidade.”*⁴³³ À exigência de exequibilidade das leis e redução dos custos de administração se denomina praticabilidade, com aplicação para todos os ramos do direito e enorme relevância para o direito tributário.⁴³⁴

Contudo, a praticabilidade não pode se sobrepor à capacidade contributiva, devendo trabalhar em conjunto com o aludido princípio para garantir a proteção da capacidade

⁴³² TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 232.

⁴³³ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 49.

⁴³⁴ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 888.

econômica do contribuinte mediante leis tributárias exequíveis e justas. Afinal, se de nada adianta uma lei justa e inexecutável, também é de pouca valia uma lei executável, mas terrivelmente injusta.

As normas criadas para conferir praticabilidade à lei tributária, ainda que válidas no plano abstrato, devem prever formas de ajuste (ou ‘válvulas equitativas atenuantes’) que permitam o retorno à observância da capacidade contributiva pelo tributo em questão. É dizer: a padronização não poderá causar prejuízos excessivos à capacidade contributiva individual, e nem prejuízos moderados em larga escala para os contribuintes.⁴³⁵

A padronização redutora da capacidade contributiva deverá passar por todas as etapas do teste de proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito) para ser válida. Em relação ao teste da proporcionalidade em sentido estrito, o princípio da capacidade contributiva irá exercer eficácia *pro tanto*, de modo que a padronização não deve acarretar uma carga tributária radicalmente distinta daquela que normalmente incidiria com a aplicação individual da norma.⁴³⁶

Um exemplo de norma tributária praticável que violou a capacidade contributiva está na substituição tributária progressiva (ou para a frente), elevada ao plano constitucional (art. 150, §7º) pela EC nº 03/1993. Segundo a substituição tributária para a frente, o contribuinte eleito como substituto deverá recolher o ICMS sobre as etapas seguintes da cadeia de circulação econômica. Evidentemente, por se tratar de tributos sobre operações futuras, o recolhimento do imposto deverá ser feito tomando uma base tributável presumida ou estimada.

As divergências entre Fisco e contribuintes surgiram quando estes passaram a verificar que em alguns casos a base tributável estimada era superior ao efetivo preço de venda. Ou seja, em uma venda de mercadorias com base presumida de R\$ 100,00 (sobre o qual foi recolhido o imposto), constatava-se que o valor real de venda era de apenas R\$ 80,00 e os contribuintes pediam a devolução da diferença decorrente.

Os fiscos estaduais, por sua vez, sustentavam que na substituição tributária progressiva a base de cálculo presumida era definitiva, e não havia qualquer obrigatoriedade de devolução da diferença.

⁴³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 374-375.

⁴³⁶ MOLINA, Pedro Herrera. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal**: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madrid [ES]: Marcial Pons, 1998, p. 137-138.

No julgamento da ADI 1851⁴³⁷ o voto vencedor do Min. Ilmar Galvão acatou a tese de que: (i) o aspecto temporal do fato gerador presumido é a venda de mercadoria; (ii) não sendo tal fato gerador presumido provisório, mas definitivo, não há que se falar em restituição ou complementação do imposto pago caso a venda se dê por valor diverso; e (iii) *“admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas.”* Embora a capacidade contributiva não tenha sido diretamente analisada, pode-se extrair da manifestação do relator que não haveria óbice ao estabelecimento de uma base de cálculo ficta para fins tributários, ante a existência de expressa autorização constitucional.

Em 2016 a julgamento nos autos do RE 593849⁴³⁸, em sede de repercussão geral, que culminou em modificação do entendimento firmado na ADIN 1851 com a fixação da seguinte tese: *“é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”*

O fundamento da mudança de entendimento da Suprema Corte não foi a impossibilidade de antecipar o fato gerador para momento anterior à venda (o que acarretaria a inconstitucionalidade da própria substituição progressiva), mas a interpretação do art. 150, §7º da CF/88 em conformidade o art. 145, §1º, de modo a garantir que o contribuinte fosse obrigado ao recolhimento de tributo em conformidade com a riqueza apurada pela base tributável.⁴³⁹

O voto condutor do Min. Edson Fachin atestou expressamente que *“o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.”* O mesmo entendimento foi adotado pelo Min. Roberto Barroso, que reconheceu: (i) que o contribuinte de direito merece proteção da capacidade contributiva; (ii) a necessidade de estabelecer a congruência entre a riqueza onerada e o fato gerador do tributo:

“acredito que permanecer com o entendimento atual do Supremo em tais hipóteses viola a dimensão objetiva da capacidade contributiva, aplicável também aos tributos indiretos, já que se autoriza que o tributo incida onde, em verdade, sabidamente não há manifestação de riqueza. Esse

⁴³⁷ ADI 1851, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002.

⁴³⁸ RE 593849, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

⁴³⁹ RE 593849, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

mandamento constitucional também se aplica a norma de incidência que cria o fato gerador presumido, que deve permitir que ele se abra, como regra, à confrontação com a realidade havida em contrário (presunção relativa).”

O precedente é relevante, especialmente por parecer apontar para uma superação da capacidade contributiva “em abstrato”, que foi adotada em tantos acórdãos da Suprema Corte, com proteção absolutamente insuficiente ao direito dos contribuintes, para uma capacidade contributiva “concreta”, realmente protetiva dos contribuintes. Lamentavelmente, este precedente é isolado.

3.1.4. A capacidade contributiva como justificativa para limitar garantias dos contribuintes.

Recentemente, e de forma um tanto curiosa, a capacidade contributiva foi invocada pelo Supremo Tribunal Federal como justificativa para flexibilizar outra garantia constitucional em matéria tributária: o princípio da legalidade.

Mais especificamente, o STF analisou a validade de leis federais que, sem amparo constitucional, autorizaram o Poder Executivo a reduzir e restabelecer a alíquota de taxas, contribuições de interesse de categoria profissional e contribuições sociais.

Embora seja equivocada a pretendida flexibilização da legalidade⁴⁴⁰, chama a atenção o fato de que, em um dos casos, o voto do Relator, Min. Edson Fachin, considerou que a flexibilização da legalidade seria justificada para dar maior concretização à capacidade contributiva, pois, segundo o voto-condutor, a lei em questão “*observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como [...] no capital social da pessoa jurídica contribuinte.*”⁴⁴¹

Em outras palavras, a flexibilização da legalidade seria admissível porque o destinatário da delegação (a entidade de classe que arrecada a contribuição de interesse da categoria), teria estabelecido critério de repartição da carga tributária em linha com a capacidade contributiva.

⁴⁴⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo et. al. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 79.

⁴⁴¹ ADI 4697, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016.

Noutro caso, o Supremo Tribunal Federal considerou legítima lei complementar que autorizava a requisição automática de informações bancárias pelo Fisco sem autorização judicial (desconsiderando o art. 5º, incs. X e XII, da CF/88). A posição vencedora considerou que o acesso do Fisco aos dados financeiros (independentemente de prévia decisão judicial) seria necessário para concretizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva e garantir a observância do “dever fundamental de pagar tributos.”⁴⁴² Ou seja, o art. 145, §1º da CF/88 passou a ser adotado pelo STF como justificativa para o amesquinamento de outras garantias fundamentais dos contribuintes igualmente relevantes, como é o caso da legalidade e a intimidade dos dados bancários.

No plano infraconstitucional isso já se verifica há algum tempo.

Em obra que causou profundos impactos na doutrina tributária (e também na jurisprudência administrativa), Marco Aurélio Greco defende que a eficácia do princípio da capacidade contributiva se irradiaria por todo o Sistema Constitucional Tributário, uma vez que a busca pela justiça fiscal seria o seu fundamento último.⁴⁴³

Ao estabelecer em seu art. 1º a instituição de um Estado Democrático (de Direito)⁴⁴⁴, e em seu art. 3º, que tem por objetivo uma sociedade livre, justa e igualitária⁴⁴⁵, a Constituição de 1988 teria estabelecido diretrizes que deveriam orientar a interpretação de todos os seus dispositivos, especialmente aqueles atinentes à matéria tributária. Sob esta perspectiva, o art. 145, §1º, da CF/88 seria o “*verdadeiro ‘princípio’ informador do Sistema Tributário como um todo*”.⁴⁴⁶

Desta forma, a regra constitucional de competência para a tributação da compra e venda (pelo ICMS) deveria ser interpretada como uma autorização para tributar toda manifestação de riqueza que normalmente ocorre com um contrato de compra e venda (ainda que sob outra forma jurídica como o *leasing*). Da mesma forma, ao interpretar uma operação realizada pelo contribuinte, caberia ao aplicador da lei perquirir se a forma comercial adotada é aquela que melhor atende à capacidade contributiva, ou se o sujeito passivo está obtendo alguma economia tributária “indevida”.⁴⁴⁷

⁴⁴² ADI 2859, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016.

⁴⁴³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 318. No mesmo sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 88-89.

⁴⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 50.

⁴⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação?” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 169

⁴⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 319-322.

⁴⁴⁷ *Ibid*, p. 329.

Noutro giro, ainda que o Poder Constituinte tenha conferido aos Estados a competência para tributar a compra e venda, estaria legitimada a incidência do imposto sobre operações distintas da compra e venda, desde que apresentem resultados econômicos semelhantes. O princípio da capacidade contributiva não só permitiria, como também demandaria a interpretação econômica e o franco uso da analogia em matéria tributária.

Esta concepção parte da premissa de que não há manifestação de riqueza que tenha ficado ao largo da tributação, e, via de consequência, os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva exigiram a promoção da igualdade por meio da incidência dos mesmos tributos sobre operações com iguais efeitos econômicos.

Trazendo este entendimento para o campo da elisão fiscal, são inúmeros os precedentes administrativos que veem na capacidade contributiva uma justificativa – independente de autorização legal – para desconsiderar operações realizadas pelos particulares que, embora lícitas, têm por principal objetivo a redução da carga tributária. Segundo a fundamentação destas decisões, tais negócios jurídicos não poderiam ser oponíveis ao Fisco, justamente porque violam uma pretensa eficácia positiva da capacidade contributiva.⁴⁴⁸

3.2. Crítica à jurisprudência da Suprema Corte sobre o art. 145, §1º, da CF/88.

Do que foi exposto acima, podemos concluir que jurisprudência da Suprema Corte tem sido demasiadamente deferente ao legislador tributário em matéria tributária.

A fundamentação dos acórdãos que analisaram a extensão das faixas de competência tributária foi pautada por critérios linguísticos, sistemáticos ou finalísticos.

⁴⁴⁸ Neste sentido: “*NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA. A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado.*” (CARF, Ac. 2402-008.110, Rel. Luís Henrique Dias Lima, julgado em 04/02/2020)

OMISSÃO DE RECEITAS. SIMULAÇÃO E FRAUDE PARA TRIBUTAÇÃO A MENOR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS INTERMEDIÁRIAS. ELISÃO FISCAL ABUSIVA. O negócio jurídico realizado entre partes, sem propósito negocial e com o único intuito de reduzir tributos, pode ser desconsiderado para efeitos tributários pela autoridade administrativa, dando lugar ao lançamento de ofício sobre o fato jurídico tributário efetivamente ocorrido. A elisão fiscal abusiva, consistente no planejamento de tributação mais benéfica, desviando-se dos objetivos da legislação, prejudica todo o sistema tributário nacional, organizado com base nos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. (CARF, Ac. 1402-003.814, Rel. LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, julgado em 20/03/2019)

Os critérios linguísticos (análise semântica e sintática) são suscitados basicamente em defesa dos contribuintes, a partir da busca pelo significado técnico-jurídico do núcleo da regra de competência (renda, receita, serviços) para servir de limitação formal à incidência de tributos. Já os critérios finalísticos e sistemáticos têm maior aderência à pretensão do Fisco, pois buscam relacionar a regra de competência com a intenção arrecadatória do legislador (não deixar manifestações de riqueza ao largo da tributação), ou com a defesa da economia nacional (equiparar a carga tributária de produtos nacionais e importados).

Há uma lacuna, contudo, em relação à busca de argumentos finalísticos e sistemáticos para a defesa dos direitos dos contribuintes contra uma tributação desarrazoada. Tais argumentos são rejeitados em prol de uma suposta “deferência ao legislador” que teria ampla liberdade para definir os rumos da política fiscal. Ocorre que, muitas vezes, a política fiscal é definida com total desprezo às garantias dos contribuintes, especialmente a capacidade contributiva.

Logo, na jurisprudência da Suprema Corte a capacidade contributiva tem servido primordialmente aos interesses do Fisco, (i) seja para impedir um aprofundamento da dissonância entre a norma e a riqueza subjacente ao fato gerador; (ii) seja para convalidar o populismo fiscal com a maior oneração fiscal de atividades econômicas normalmente demonizadas; (iii) seja ainda para conferir maiores poderes fiscalizatórios (ou mesmo normativos) ao Fisco.

Isto é, uma vez concluído que determinada manifestação de riqueza está incluída abstratamente no conceito que limita a competência tributária, presume-se a capacidade contributiva sem maiores considerações. A análise “abstrata” do princípio da capacidade contributiva, se contenta com a constatação de que há riqueza econômica subjacente ao fato abstrato (“renda”, “receita”, “venda de mercadorias”, “serviços”), o que é tido como suficiente para convalidar a cobrança à luz do mencionado princípio.

Não havia (e ainda não há), destarte, maiores preocupações com a incidência de tributo sobre realidades concretamente despidas de relevância econômica, ou melhor dizendo, que não revelasse capacidade de pagamento.

Neste contexto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva vem favorecendo, quase sempre, o Fisco, o que é perfeitamente natural considerando a premissa de que o Poder Constituinte já selecionou os fatos tributáveis para todos os impostos e contribuições sociais, tendo o cuidado de estabelecer a vinculação com alguma fonte de exteriorização de riqueza.

Em outras palavras, quando invocado em defesa do contribuinte a capacidade contributiva é tida como norma meramente programática ao gosto de Becker (que sucumbe à vontade do legislador). Quando invocada pelo Fisco, tal princípio é tratado como “a estrela polar do tributarista⁴⁴⁹” que direciona não só a “melhor” interpretação da norma para alcançar maiores riquezas (muitas vezes olvidando outros elementos), como também a “melhor” aplicação da regra tributária, servindo como arma de combate à elisão tributária.

Este fato foi expressamente reconhecido pelo então Min. Joaquim Barbosa em voto proferido em plenário, quando afirmou “*ser curioso constatar que a jurisprudência desta Corte tende a utilizar o princípio da capacidade contributiva para justificar a tributação, e não para desonerar contribuintes.*”⁴⁵⁰ Nesta linha, não há qualquer forma de proteção ao contribuinte quando se verifique que o fato do mundo fenomênico normalmente associado à hipótese factual (existência de riqueza) não se materializou.

Mas como e porque se chegou até aqui? Neste capítulo, passa-se a apontar algumas razões para a atual ineficácia do princípio da capacidade contributiva, em seu mister de proteger o contribuinte contra incidências fiscais indevidas ou desmedidas.

3.2.1. O paradoxo: a observância formal da capacidade contributiva objetiva estimulou sua inobservância concreta.

A primeira razão para a ineficácia da capacidade contributiva decorre, paradoxalmente, a sua observância *ab initio* pelo Texto Constitucional que, ao contrário do que se sucedeu em outros países, já trouxe o delineamento dos tributos que poderiam ser instituídos *a partir da indicação de índices denotativos de riqueza*.

Como já dito, os tributos que, por excelência, buscam repartir os custos estatais gerais entre os contribuintes a partir de sua capacidade contributiva são os impostos, o que, inclusive, justifica a vedação à destinação de suas receitas a determinada despesa ou fundo (art. 167, inc. IV da CF/88). Em relação a esta espécie tributária, foi dito que o Poder Constituinte optou por já indicar as materialidades que poderiam ser gravadas, tendo o louvável cuidado de incluir nas regras de competência tributária signos denotativos de riqueza (como renda, propriedade, operações de venda, etc.).

⁴⁴⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: princípio da capacidade contributiva**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 19.

⁴⁵⁰ RE 226899, Rel. Min. ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2014.

Situação semelhante ocorreu com as chamadas contribuições sociais, previstas no art. 195 da CF/88: o Poder Constituinte também indicou as bases de incidência (folha de salários, receita ou faturamento, lucro, receita de loterias e importação) ao nível constitucional, reduzindo a liberdade de configuração do legislador ordinário. Isso se explica porque tais contribuições são cobradas de todas as pessoas jurídicas, e sua arrecadação é de interesse da sociedade como um todo.

Não há, portanto, referibilidade apta a justificar o recolhimento das contribuições para a seguridade social. Representam verdadeiros impostos, deles diferindo apenas pelo fato de sua arrecadação estar constitucionalmente vinculada a determinada despesa (o custeio da seguridade social).⁴⁵¹ Por isso, também as contribuições sociais devem observar a capacidade contributiva enquanto critério de distinção dos contribuintes, o que justifica o igual cuidado conferido pelo Constituinte no delineamento da faixa de competência.

Disso se extrai que as regras de competências relativas aos impostos e contribuições sociais já foram construídas pelo Poder Constituinte a partir de manifestações de capacidade contributiva. É certo que os impostos e contribuições residuais (de competência da União), os empréstimos compulsórios e o imposto extraordinário de guerra tampouco têm o fato gerador previamente definido na Constituição Federal. De todo modo, tais espécies tributárias vêm sendo pouco utilizadas pelo legislador federal.

Tal opção do Poder Constituinte, como visto, se deveu tanto a uma preocupação em impedir a sobreposição de competências, quanto para assegurar que os tributos somente seriam instituídos sobre fatos denotativos de riqueza. Assim, o Poder Constituinte já buscou observar a capacidade contributiva em sua feição objetiva com a indicação de materialidades que exprimem riqueza (como renda, propriedade, operações de venda, etc.) nas regras de repartição de competência dos impostos e contribuições sociais (tributos, por excelência, graduados segundo a capacidade econômica).

Logo, ao discriminar competências tributárias com a indicação de índices abstratamente denotativos de riqueza, o Poder Constituinte reduziu sensivelmente as oportunidades para o legislador infraconstitucional promover violações ao princípio da capacidade contributiva em sua função objetiva, ou seja, para a eleição de atos que não sejam

⁴⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo et. al. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, p. 62.

denotativos de riqueza - ao menos no plano abstrato - como fato deflagrador do dever de pagar impostos (e contribuições sociais).⁴⁵²

Mas como a observância da capacidade contributiva abstrata teria contribuído para o amesquinamento da capacidade contributiva concreta? Pela redução da importância do debate.

A partir do momento em que as regras de competência tributária já observam *abstratamente* a capacidade contributiva absoluta (o que, se não verdadeiro, é algo, ao menos, não disputado), há menos oportunidades para o legislador estabelecer uma afronta direta à capacidade econômica dos contribuintes.

E, a partir do momento em que a regra de competência tem como pressuposto um fato denotativo de riquezas (como venda de mercadorias ou auferir renda), o julgador dá-se por satisfeito como se toda a força normativa da capacidade contributiva se esgotasse aí. Eventuais falhas na estruturação da regra-matriz de incidência (especialmente para manter coerência com a realidade econômica que se pretendeu gravar), são, então, relativizadas ante a prevalência de uma abstrata observância inicial à capacidade econômica dos contribuintes, pelo Texto Constitucional.

Este entendimento foi expressamente defendido pelo Min. Roberto Barroso em voto-vencido no julgamento em que o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.⁴⁵³ Segundo o Min. Roberto Barroso, “*é opção do constituinte originário tributar o faturamento – e não a receita líquida - de modo que eventual ponderação com a capacidade contributiva foi superada pela própria Constituição.*” Ou seja, considerou-se que o simples fato de determinada materialidade estar prevista em norma constitucional de outorga de competência já seria suficiente para demonstrar a observância da capacidade contributiva.

De forma semelhante, ao validar alíquotas mais gravosas para determinado grupo de contribuintes pelo exercício de sua atividade econômica, o Min. Dias Toffoli destacou que “*a mera existência de alguma instituição financeira [...] com faturamento ou receita relativamente inferior [...] não macula a validade do dispositivo questionado. Isso porque sua feição genérica e abstrata revela-se compatível com os princípios da isonomia e da*

⁴⁵² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. 5.2.1. Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 270-271. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 329.

⁴⁵³ RE 574706, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017.

capacidade contributiva.”⁴⁵⁴ Novamente, privilegiou-se uma análise meramente abstrata e genérica da norma em face do art. 145, §1º, da CF/88, como se tal princípio se satisfizesse com platitudes e lugares comuns acerca da riqueza potencialmente detida pelos seus contribuintes.

Contudo, o estabelecimento de uma regra de competência aderente à capacidade contributiva objetiva não é suficiente para garantir o respeito à aludida regra. Trata-se apenas do primeiro passo de uma caminhada muito mais extensa. Afinal, como visto, no delineamento da regra-matriz de incidência o legislador poderá se afastar do pressuposto econômico que se pretendia gravar, jogando por terra a intenção protetiva do Poder Constituinte.

Também é importante destacar que a definição do índice de riqueza efetivamente onerado por um tributo não se resume à análise de seu *nomen iuris* ou do aspecto material da hipótese de incidência. Há muito, Barros Carvalho já defendia a confrontação da base de cálculo com a hipótese de incidência para confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro fato gerador.⁴⁵⁵ Na verdade, a verificação do pressuposto econômico efetivamente gravado dependerá de uma análise holística de todos os elementos que formam a regra-matriz de incidência do tributo, o que também inclui as isenções e deduções previstas.⁴⁵⁶

Nesta linha, um imposto sobre a propriedade de imóveis urbanos calculado sobre o número de janelas de uma casa⁴⁵⁷ estará em franca desconformidade com o seu pressuposto econômico. A uma porque o número de janelas não reflete maior ou menor valor do patrimônio gravado. A duas, porque este será, na verdade, um imposto sobre janelas, o que não é nenhum índice de riqueza.

De forma semelhante, um imposto sobre a renda de mercadorias cujo fato gerador ocorra no início de cada ano com base em presunção calculada a partir do balanço patrimonial (ou seja, antes da própria apuração do resultado) será, na verdade, um imposto que grava o patrimônio da pessoa jurídica (e não a sua renda).

Aqui também entra em cena a exigência de coerência, que obriga o legislador a estruturar a regra-matriz de incidência tributária em linha com o pressuposto econômico

⁴⁵⁴ RE 656089, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

⁴⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244.

⁴⁵⁶ OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – I” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 32. Madrid [ES]: Civitas, out/dez/1981, p. 555-556

⁴⁵⁷ Vide nota 318.

eleito, apreendendo da melhor forma possível, e isenta de contradições⁴⁵⁸, as desigualdades vinculadas à capacidade econômica externalizada pelos contribuintes, sob pena de malferir a igualdade no tratamento de situações equivalentes.⁴⁵⁹

A par destes exemplos isolados, não fossem as regras de competência previstas na CF/88, seria possível conceber, no Brasil, impostos sobre fatos cujo pressuposto econômico é, no mínimo, questionável, como mera assinatura de um contrato.⁴⁶⁰

A despeito de todo o zelo do Poder Constituinte, é possível citar dois precedentes em que o STF se satisfaz com a observância meramente abstrata da capacidade contributiva, ignorando o evidente descompasso entre o fato gerador abstrato e o pressuposto econômico do tributo. Trata-se da incidência de impostos (e contribuições) sobre vendas realizadas, porém, inadimplidas pelos clientes.

Nas duas ocasiões, a Suprema Corte considerou que, como a capacidade contributiva estava sendo abstratamente observada, sendo, portanto, desnecessário aferir se, concretamente, o contribuinte tinha auferido riqueza com a operação.⁴⁶¹⁻⁴⁶² Ao adotar o entendimento de que os tributos sobre a venda podem incidir independentemente da configuração do pressuposto econômico subjacente (o recebimento do valor de venda), o Poder Judiciário admitiu que podem ser oneradas “*situações que não são indicativas de capacidade econômica alguma*”, o que “*viola a dimensão objetiva do princípio da capacidade contributiva*”.⁴⁶³

Portanto, o primeiro motivo que pode ser apontado para a ineficácia do princípio da capacidade contributiva é, paradoxalmente, a sua prévia observância - que, como será visto, é apenas parcial e limitada - pelo Poder Constituinte, que tentou reduzir o âmbito de discricionariedade disponível ao legislador da União, Estados, Distrito Federal e Municípios ao indicar os fatos tributáveis (ao menos dos tributos com finalidade arrecadatória) nas próprias regras de competência.

⁴⁵⁸ ÁVILA, Humberto. “O ‘Postulado do Legislador Coerente’ e a Não Cumulatividade das Contribuições.” In **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007, p. 180.

⁴⁵⁹ MOLINA, Pedro Herrera. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid [ES]: Marcial Pons, 1998, p. 115. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 41

⁴⁶⁰ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973, p. 232-234.

⁴⁶¹ RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

⁴⁶² RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

⁴⁶³ ÁVILA, Humberto. “ICMS como imposto sobre o Consumo. Inocorrência de prestação onerosa de serviço de comunicação no caso de inadimplemento do consumidor” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 186. São Paulo: Dialética, mar/2011, p. 123.

Como será visto no próximo tópico, isso jamais se manteria de pé sem a apropriação indevida de uma robusta teoria elaborada com a intenção de proteger os contribuintes da insegurança jurídica na tributação.

3.2.2. A apropriação indevida: a adoção da teoria da norma para amesquinhar a capacidade contributiva.

Segundo o conteúdo conferido ao princípio da legalidade pela doutrina majoritária, a lei tributária deve prever, de forma específica e minudente, todos os elementos necessários à formação da obrigação tributária (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo). A norma decorrente da interpretação dos diversos dispositivos de lei tributária que trazem estes elementos se denomina regra-matriz de incidência tributária. Esta norma prevê determinado acontecimento do mundo real (ex: prestar serviços, ser proprietário de imóvel, etc.) como condição necessária e suficiente ao nascimento do dever de pagar tributos.⁴⁶⁴

Contudo, este “acontecimento do mundo real” não pode ser meramente um fato econômico.

A interpretação econômica da lei tributária decorreria da peculiar função exercida pelas normas arrecadatórias, pois a lei tributária pretende alcançar o conteúdo econômico subjacente às estruturas jurídicas, e não meras estruturas formais.⁴⁶⁵ Assim, o fundamento para a interpretação econômica da lei tributária seria a própria finalidade arrecadatória da norma de tributação, representada pelo princípio da capacidade contributiva,⁴⁶⁶ ou, ainda, como forma de combater a elisão fiscal.⁴⁶⁷

A interpretação econômica, tal como formulada acima, é inadmissível no ordenamento brasileiro por retirar as balizas metodológicas que conferem segurança à interpretação das normas tributárias, e, em última instância, reduzir a norma tributária à sua função arrecadatória.⁴⁶⁸

⁴⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**, 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 89.

⁴⁶⁵ BEISSE, Henrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã.” In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 38.

⁴⁶⁶ TIPKE, Klaus. LANG, Joachin. **Direito Tributário**, 18ª ed. Tradução de FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, Vol I, p. 322.

⁴⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 165.

⁴⁶⁸ FERREIRA NETO. Arthur Maria. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 205-210.

Não é preciso muito esforço para perceber que a falta de clareza metodológica sobre a demarcação entre as fronteiras jurídicas e econômicas, e a primazia do interesse arrecadatário favorecia um direito tributário particularista, com total perda de segurança jurídica dos contribuintes. Ou, nas duras palavras de Alfredo Becker, mata-se o direito, ficando apenas com o tributário.⁴⁶⁹

Em contraposição a esta corrente (que exerceu grande influência até a metade do século passado), Augusto Becker passou a sustentar a necessidade de um direito tributário verdadeiramente científico e apartado das perniciosas influências da ciência econômica. Esta premissa positivista foi adotada e desenvolvida por Geraldo Ataliba, que formulou sua obra “Hipótese de Incidência Tributária”,⁴⁷⁰ certamente uma das maiores influências do direito tributário brasileiro até os dias de hoje. Posteriormente, Paulo de Barros Carvalho forneceu pilares ainda mais robustos para esta teoria, a partir de estudos da filosofia da linguagem.⁴⁷¹

Segundo esta teoria, a análise das estruturas normativas do direito tributário deve ser realizada a partir do seccionamento e abstração dos fatos tributáveis, para extirpar os influxos da ciência econômica e conferir, assim, maior previsibilidade e segurança ao contribuinte. Ou seja, ao analisar uma lei que estabeleça a tributação da prestação de serviços, o intérprete/aplicador deve isolar os elementos da norma tributária, e decompor seu núcleo para apreender o objeto da tributação. Neste caso, o verbo “prestar serviços” deve ser interpretado sistematicamente, a partir das definições do próprio ordenamento jurídico. Logo, o imposto sobre a prestação de serviços deve onerar apenas os contratos de prestação de serviços tal como previstos pelo direito privado, por exemplo.

São evidentes os ganhos advindos da teoria da norma para a segurança jurídica e certeza do direito tributário: o foco da norma tributária no comportamento a ser realizado pelo contribuinte, exclui variantes interpretativas que não sejam vinculadas aos fatos denotativos de riqueza, previamente escolhidos pela norma jurídica. Além disso, na medida em que os fatos com conteúdo econômico são regulados pelo direito privado, a apreensão de institutos já juridicizados pelo direito tributário impede a consideração de critérios extrajurídicos.

Por outro lado, é possível perceber que a adoção acrítica desta metodologia pode gerar efeitos indesejáveis: a consideração de que a obrigação tributária nasce

⁴⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 131.

⁴⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁴⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

automaticamente a partir da constatação de que foram praticados os comportamentos previstos na hipótese normativa confere demasiada liberdade ao legislador/aplicador da lei para estruturar/interpretar artificialmente os tributos que serão exigidos dos contribuintes.⁴⁷² Com efeito, ao prever a incidência do ICMS, o legislador poderia estabelecer que o tributo é devido pela “emissão de notas fiscais”, desconectando a hipótese legal de incidência do substrato econômico subjacente (auferir receitas com a venda).

Esse “reducionismo epistemológico”, embora tenha contribuído para o melhor conhecimento da dinâmica de incidência das normas jurídicas, acarretou, no dizer de Machado Segundo, um empobrecimento de aspectos substanciais ligados aos objetivos e fins do Direito Tributário.⁴⁷³ Ou seja, a repulsa da doutrina tributária às interferências indevidas da Ciência Econômica, pode ter ido ao outro extremo indesejável: a desconsideração, pela interpretação jurídica, de dados econômicos juridicamente relevantes, porque previstos pelo próprio Direito.⁴⁷⁴

Como visto, a capacidade econômica exige a incidência de tributos sobre fatos denotativos de riqueza, e também a diferenciação dos contribuintes em função da intensidade da riqueza manifestada. A manifestação de riqueza é um fato econômico, e pode ser pressuposta pela prática de um fato da vida retratado em linguagem jurídica (como prestar serviços, vender mercadorias e auferir renda). Contudo, se este fato jurídico ocorrer desacompanhado do seu pressuposto econômico (que é a riqueza que a norma tributária pretendeu gravar), ele continuará sendo relevante para o direito tributário?

O Supremo Tribunal Federal decidiu que a resposta a essa pergunta é positiva, em ao menos duas ocasiões. A primeira, quando reconheceu a possibilidade de incidência das contribuições ao PIS/COFINS sobre as vendas inadimplidas. Em seu voto, o Min. Relator Dias Toffoli considerou que a incidência seria legítima justamente a partir da teoria da norma de Barros Carvalho:

“nesse momento [venda] é que nasce a relação jurídica, que se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário. Daí falar-se, como o Prof. Paulo de Barros Carvalho (Fundamentos jurídicos da incidência. Saraiva. p. 184), “em instauração automática e infalível do vínculo obrigacional, ao ensejo do acontecimento do ‘fato gerador’. A contar desse ponto na escala do tempo, existirá um enunciado linguístico, formulado em consonância com os preceitos da ordem jurídica, e que somente poderá

⁴⁷² FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartir Latin, 2016, p. 231.

⁴⁷³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade” in **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Vol. 8, nº 2. Brasília: UniCEUB, 2018, p. 642-643.

⁴⁷⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 33-34.

ser modificado por outros enunciados especialmente proferidos para esse fim, segundo a orientação do sistema.

Nessa linha, quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, temos, portanto, que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado, ou seja, com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão.⁴⁷⁵

Como se percebe, segundo o voto-condutor, a hipótese de incidência tributária estaria completa no momento da contratação da venda, o que deflagraria de modo automático e infalível o nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, a não ocorrência de evento estranho à hipótese de incidência (e posterior ao surgimento do dever de pagar tributos) seria um dado absolutamente irrelevante para o Direito Tributário.

Mais recentemente, a Suprema Corte manteve o entendimento ao analisar a possibilidade de incidência do ICMS sobre faturas inadimplidas de serviços de comunicação. No caso, além da violação à capacidade contributiva, os contribuintes alegaram que, sendo o ICMS um imposto indireto, a falta de translação do encargo tributário para o consumidor final acarretaria indevida oneração do contribuinte de direito.

O Min. Alexandre de Moraes manteve o entendimento quanto à possibilidade de incidência do imposto a partir dos mesmos pressupostos teóricos enunciados no julgamento sobre o PIS/COFINS: o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS se esgota na prestação onerosa do serviço, sendo irrelevante qualquer análise posterior, ainda que o contribuinte de direito não aufera qualquer receita com a venda em questão

“Conforme previsto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/96, o ICMS-comunicação incide sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação (por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza); assim, uma vez prestado o serviço ao consumidor, de forma onerosa, incidirá necessariamente o imposto, independentemente de a empresa ter efetivamente auferido receita com a prestação do serviço. (...)”

Assim, independentemente do adimplemento do consumidor/usuário, o fato gerador do tributo restará perfeitamente consumado, não sendo possível o desfazimento/cancelamento da ação, restando à empresa recorrer às vias adequadas para satisfação do respectivo crédito.⁴⁷⁶

É curioso notar que uma teorização criada para conferir segurança jurídica aos contribuintes foi indevidamente apropriada pelo Fisco, para convalidar uma interpretação

⁴⁷⁵ RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

⁴⁷⁶ RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

das normas tributárias que é absolutamente distante da realidade, e insensível à capacidade contributiva enquanto critério de repartição dos encargos tributários.

3.2.3. A adoção seletiva do raciocínio conceitual.

Como visto acima, o posicionamento adotado no presente trabalho parte da premissa de que as regras atributivas de competência tributária (bem como as leis tributárias) são formadas por conceitos classificatórios, signos abstratos reconhecidos pela presença de determinadas características necessárias tidas como necessárias e suficientes.

Embora este entendimento já tenha sido adotado reiteradamente pelo STF ao menos entre 1994 e 2009, ocasião em que a Corte reconheceu a existência de conceitos (inclusive oriundos do direito privado) de mercadoria⁴⁷⁷, serviços⁴⁷⁸, faturamento⁴⁷⁹, folha de salários⁴⁸⁰, renda⁴⁸¹ e valor aduaneiro⁴⁸², etc.

É relevante destacar que, embora tais conceitos não precisem ser necessariamente extraídos do direito privado⁴⁸³, em todos estes precedentes a Suprema Corte reafirmou a necessidade de serem verificados requisitos necessários e suficientes à caracterização do signo, que teriam sido indevidamente desconsiderados pelo legislador ordinário.

Contudo, a partir do precedente que reconheceu a legitimidade da incidência de ISS sobre operações de *leasing*⁴⁸⁴, em 2010, a Suprema Corte passou a alterar seu entendimento para trabalhar com formas graduais e flexíveis para a caracterização da competência tributária.

⁴⁷⁷ RE 203075, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998.

⁴⁷⁸ RE 116121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000.

⁴⁷⁹ RE 346084, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005.

⁴⁸⁰ RE 166772, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994.

⁴⁸¹ RE 117887, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993.

⁴⁸² RE 559937, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013.

⁴⁸³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 129-130.

⁴⁸⁴ RE 547245, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

Houve uma nítida aproximação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal atual com a doutrina de Lobo Torres⁴⁸⁵ e Lodi Ribeiro⁴⁸⁶, que defendem uma interpretação tipológica das regras tributárias. Em 2016, ao definir a incidência do ISSQN sobre planos de saúde⁴⁸⁷, prevaleceu no âmbito do STF o entendimento tipológico sobre o conceitual, afirmando-se que “*os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.*”

Na mesma oportunidade, o Tribunal considerou que “*os tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica*”, e, também que a interpretação segundo o critério econômico permitiria um melhor “*reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.*”

A partir de uma análise flexível dos signos que informam as regras de competência tributária e, especialmente, de maior interação com a economia, inclusive “*em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva*”, era de se esperar que o posicionamento da Suprema Corte sobre a incidência de tributos em vendas inadimplidas seria amplamente favorável aos contribuintes.

Contudo, não foi o que ocorreu. Nas duas ocasiões a Corte adotou uma análise conceitual dos signos utilizados para delimitar as faixas de competência tributárias, para concluir, no caso da COFINS⁴⁸⁸, que o fato gerador da contribuição se encerra com a operação de venda e reconhecimento da receita pelo regime de competência.

“Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. (...) As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.”

⁴⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 209-214. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 175-179.

⁴⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 121-122.

⁴⁸⁷ RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

⁴⁸⁸ RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

Ou seja, a realização da venda e reconhecimento contábil da receita seriam condições necessárias e suficientes para a caracterização da receita tributável. Uma argumentação excessivamente formalista, quando o que estava em jogo era justamente a insuficiência dos aspectos formais da regra de competência em face de uma violação substancial à capacidade contributiva.

Já no caso do ICMS sobre faturas telefônicas, alegou-se que o recebimento do montante devido pelo consumidor seria ato posterior e irrelevante à configuração do fato gerador, pois a operação de venda já estaria consumada.⁴⁸⁹

“Conforme previsto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/96, o ICMS-comunicação incide sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação (por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza); assim, uma vez prestado o serviço ao consumidor, de forma onerosa, incidirá necessariamente o imposto, independentemente de a empresa ter efetivamente auferido receita com a prestação do serviço.”

Como se nota, neste precedente a Suprema Corte considerou que a realização da venda e prestação do serviço (ou tradição da mercadoria) estariam presentes as condições necessárias e suficientes para a caracterização tanto da faixa de competência quanto do fato gerador do ICMS.

Ao que parece, nestes casos o STF considerou irrelevante (ou inaplicável) a anteriormente defendida *“interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.”* Chama a atenção, contudo, que a capacidade contributiva foi novamente relegada a um segundo plano, quando deveria ter sido avaliada para aferir a existência de conteúdo econômico na operação que se pretendia tributar. No tocante à incidência da COFINS sobre faturas inadimplidas, sustentou-se expressamente que a capacidade contributiva exigiria apenas a presença, em abstrato, de conteúdo econômico na operação:

“se o pressuposto de fato é a aquisição da receita, perante ela, todos estão sendo tratados igualmente. A manifestação da capacidade contributiva é a mesma para todas as pessoas jurídicas, que, igualmente, devem registrar as suas receitas, de acordo com o regime em vigor, assim como as demais mutações patrimoniais, pelo regime de competência, segundo o qual, repita-se, as receitas são reconhecidas quando adquiridas, independentemente do seu recebimento (art. 187, parágrafo 1º, letra “a”, Lei nº 6.404/76).⁴⁹⁰

⁴⁸⁹ RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

⁴⁹⁰ RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

Já no caso das vendas inadimplidas de serviços de comunicação, o tom adotado foi inclusive mais duro, assentando-se que o não recebimento dos valores é um risco do empreendimento econômico, o qual não deveria ser dividido com o Estado (mediante redução da arrecadação tributária):

“O que efetivamente pretende a recorrente é - a pretexto de fazer valer os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e vedação ao confisco - repassar ao Erário os riscos próprios de sua atividade econômica, face a eventual inadimplemento de seus consumidores/usuários, o que não possui qualquer respaldo constitucional, sendo, portanto, absolutamente inadmissível acolher tal pretensão.”⁴⁹¹

Nestes casos (e em outros), parece ter prevalecido, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que é vedado ao julgador “*no caso concreto, a reconhecer a ausência de capacidade contributiva de determinado contribuinte individual quando a lei, em sua acepção genérica, não se revelar violadora do princípio.*”⁴⁹² Este entendimento parece decorrer do disposto no art. 108, §2º, do CTN, que declara que “*o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*”.

Seguindo esta linha, caso o fato abstratamente previsto em lei seja revelador de capacidade contributiva, não cabe ao julgador analisar a existência de violação ao art. 145, §1º, da CF/88 no caso concreto. A obediência ao critério primordial de justiça fiscal seria satisfeita com a mera previsão abstrata de tributação da riqueza virtualmente prevista na norma tributária.

Evidentemente, isso tem estimulado que os Entes tributantes tenham pouco esmero na estruturação da regra matriz de incidência, e sejam tão econômicos quanto possível na indicação dos ajustes necessários à base de cálculo dos tributos.

3.2.4. A recompensa: a excessiva deferência ao legislador.

O quarto fator que vem enraizando no legislador tributário a insensibilidade frente à capacidade contributiva é justamente a sua reiterada inobservância que vem sendo continuamente chancelada pelo Poder Judiciário. Com efeito, a partir do momento em que o Poder Judiciário atua com excessiva relutância em declarar a inconstitucionalidade de leis

⁴⁹¹ RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

⁴⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. “O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais” in **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, vol. 18, Rio de Janeiro, UERJ, 2010.

tributárias (especialmente quando isso se fundamenta no temor em gerar danos aos cofres públicos), premiam-se as inconstitucionalidades úteis.

Diante disso, o legislador se vê estimulado na reiteração da conduta inconstitucional em benefício do potencial arrecadatório, vendo poucos incentivos para adequar as leis tributárias à capacidade econômica dos contribuintes, especialmente quando isso gera perda de receitas tributárias.

Inúmeros são os exemplos de casos em que a indevida autocontenção judicial serve estímulo para o Ente tributante “dobrar a aposta”, aprofundando o estado de inconstitucionalidade então vigente.

Em alguns casos, as inconstitucionalidades são patentes, como ocorreu com a seletividade das alíquotas de ICMS nas operações de venda de energia e serviços de telecomunicações. Embora jamais se duvidasse da ilegitimidade das leis estaduais que previam uma alíquota mais agravada para tais serviços essenciais do que para bebidas alcoólicas e perfumes, as casas legislativas estaduais mantinham-se inertes, e, inclusive, concentravam a base tributável do ICMS nestes dois produtos (denominados *blue chips* da arrecadação estadual em referência às ações mais valorizadas do mercado financeiro, com alta liquidez).⁴⁹³

Cite-se, ainda, a falta de atualização monetária da tabela progressiva do IRPF. De um lado, ao analisar os efeitos tributários da correção monetária de balanços em patamar inferior à inflação da época, o STF reconheceu que isso teria acarretado “*por via indireta, é certo, aumento de tributo, com a agravante da ocorrência por via imprópria, ou seja, a criação fictícia de renda ou lucro*” com menosprezo aos “*princípios da igualdade - o mesmo índice para corrigir-se valores, seja qual for o direito ou a obrigação - e da capacidade contributiva.*”⁴⁹⁴

Contudo, este mesmo racional não foi adotado para determinar a correção monetária da tabela progressiva do IRPF sob o singelo argumento de que não cabe a substituição do legislador para “*autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido.*”⁴⁹⁵ Como consequência, a tabela progressiva

⁴⁹³ REZENDE, Fernando. **O ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para recuperação**. Vol. 2. São Paulo: FGV Projetos, p. 19.

⁴⁹⁴ RE 208526, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013. Com igual solução: RE 221142, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013.

⁴⁹⁵ “A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes. 3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário

do IRPF encontra-se defasada em cerca de 113% segundo o Sindicato dos Auditores da Receita Federal⁴⁹⁶, o que vem se aprofundando a cada ano, em total prejuízos daqueles contribuintes que eram isentos quando da elaboração da Lei 9.520/1995, e, agora, vem sendo obrigados a recolher o IR sobre os mesmos rendimentos, apenas pela reposição das perdas inflacionárias.

Não é preciso muito esforço para perceber que a contínua omissão do Poder Judiciário estimula o Governo Federal a deixar de atualizar a tabela progressiva para utilizar o acréscimo da arrecadação nas políticas públicas que considerar prioritárias. Pior: esta indevida autocontenção judicial em matéria tributária vem obstruindo o conhecimento de matérias levadas pelos contribuintes ao crivo do Supremo Tribunal Federal, como uma forte tendência para a manutenção das leis tributárias para preservar as políticas tributárias afrontosas ao Texto Constitucional.

A excessiva deferência ao legislador já levou a Suprema Corte a, ao mesmo tempo, reconhecer a inconstitucionalidade de determinada norma, mas optar por um “apelo ao legislador tributário” para que promova alterações na norma, de modo a adequá-la aos parâmetros da Lei Maior. No caso, os contribuintes questionavam a constitucionalidade do regime não cumulativo do PIS/COFINS, que acarretou um brutal aumento das alíquotas nominais (de 3,65% para 9,25%), sem a correspondente concessão de créditos que permitiriam a manutenção da carga tributária, especialmente para o setor de serviços.

Diante disso, os contribuintes sustentaram a existência de violação à capacidade contributiva e à isonomia, uma vez que os prestadores de serviços submetidos ao regime não cumulativo estava sendo onerados por uma carga tributária muito superior ao dos comerciantes e industriais, e mesmo dos prestadores de serviços submetidos ao regime cumulativo.

Embora reconhecendo que o regime não cumulativo do PIS/COFINS afrontava diversos dispositivos constitucionais, o STF optou por, apenas, “*advertir o legislador ordinário de que as Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão em processo de inconstitucionalização, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços.*” mas

autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido.” (RE 388312, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011)

⁴⁹⁶ <https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2021/noticia/2021/02/19/tabela-do-ir-acumula-defasagem-de-113percent-saiba-quanto-seria-o-imposto-com-correcao.ghtml>

declarando que, embora estas leis “*estejam em processo de inconstitucionalização, ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.*”⁴⁹⁷

Cada vez que o Poder Judiciário deixa de declarar a inconstitucionalidade de normas legais que deixam de observar a Constituição Federal, há um estímulo para que os tributos continuem a ser exigidos sem a observância este critério dos parâmetros constitucionais, pois é mais cômodo simplesmente manter a arrecadação.

Logo, em nome desta indevida autocontenção judicial (que é seletiva, pois as inúmeras hipóteses de modulação indicam um ativismo exacerbado quando favorável aos interesses arrecadatários⁴⁹⁸), o que se percebe é um empobrecimento do garantismo judicial, assim entendido como uma atuação do Poder Judiciário “*garantidora de direitos fundamentais, especialmente no que concerne ao seu conteúdo prima facie, estabelecido pela Constituição Federal*”⁴⁹⁹, como é o caso da capacidade contributiva.

3.3. A capacidade contributiva é uma garantia do contribuinte (e não do Fisco).

3.3.1. A capacidade contributiva deve ser mediada pelas regras de competência e pela legalidade.

De forma cada vez mais frequente, há precedentes sustentando que o princípio da capacidade contributiva (e também a solidariedade), justificariam uma interpretação mais ampla das regras de competência, de modo a impedir que atividades de vulto econômico relevante fiquem ao largo da tributação “apenas” pela obsolescência dos signos utilizados para delimitar as regras de competência, ou mesmo os comandos legais.

Ao reconhecer a legitimidade da incidência do ISSQN sobre as operadoras de saúde, o STF afirmou que a interpretação da regra de competência segundo o critério econômico decorreria do “*reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.*”⁵⁰⁰ Sob este fundamento foi permitida a incidência do ISSQN sobre atividade

⁴⁹⁷ RE 607642, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020.

⁴⁹⁸ MANEIRA, Eduardo. “Ativismo Judicial e os seus Reflexos em Matéria Tributária” in **Direito Tributário e a Constituição**: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 269-282.

⁴⁹⁹ GRUPPENMACHER, Betina Treiger. “Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária: limites e possibilidades” in **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, nº 04. Lisboa [PT]: CIDP, 2015, p. 128.

⁵⁰⁰ RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

que não configuraria – segundo parte da doutrina – uma prestação de serviço, ante a falta de uma característica necessária e suficiente à sua caracterização: a obrigação de dar.

Entendemos que esta posição teórica é insustentável por diversos motivos.

Em primeiro lugar porque promove, ao mesmo tempo, as já mencionadas falácias da “hiper integração” e a “desintegração” do Texto Constitucional⁵⁰¹. “Hiper integração” porque pretende interpretar a totalidade do Sistema Constitucional, e, mais especificamente, do Sistema Constitucional Tributário, a partir de um dos objetivos da República (constituir uma sociedade livre justa e solidária no art. 3º, inc. I, da CF/88).

Entretanto, esta doutrina olvida outros objetivos igualmente (ou até mais) relevantes, como sua constituição como um Estado (democrático) de Direito (o que impõe a segurança jurídica como objetivo fundamental⁵⁰²), o fundamento na livre iniciativa (art. 1º, inc. IV) e todos os direitos e garantias fundamentais inseridos no art. 5º (como o devido processo legal e a legalidade) e os direitos e garantias dos contribuintes, especialmente aqueles previstos no art. 150 da CF/88.

Ou seja, o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro se alicerçou igualmente nos ideais de segurança jurídica e igualdade, sem qualquer prevalência entre eles, de modo que a capacidade contributiva (ou a solidariedade ou a igualdade) não se sobrepõem à legalidade.⁵⁰³

Isso, sem mencionar a rígida e exaustiva repartição de competências tributárias que foi delineada com o intuito de promover justamente a segurança jurídica dos contribuintes. Por tudo o que já foi dito ao longo deste capítulo, a capacidade contributiva atua precipuamente como limite à instituição de tributos, e, dentro dos limites rigidamente previstos nas regras de competência, diretriz para a delimitação da hipótese de incidência na lei.

Reconhecer tal primazia dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, ou do objetivo de promover a justiça social, implicaria, ainda, reduzir a competência residual da União (art. 154, I, da CF/88), pois considerar que as faixas de competência impositiva devem ser interpretadas de modo a evitar qualquer forma riqueza

⁵⁰¹ Vide item 1.3.

⁵⁰² ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39-40.

⁵⁰³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 96-97.

livre de tributação acarreta total esvaziamento da competência federal (que não pode incidir sobre outras faixas de competência tributária já previstas na CF/88).⁵⁰⁴

Já a desintegração do Texto Constitucional é promovida na medida em que isola os valores objetivos igualitários do Estado Social (como a redistribuição de renda), mas olvida que estes estão inseridos em um Sistema que também estabelece de maneira clara e insofismável os objetivos liberais de um Estado de Direito. A concepção da Constituição como um sistema impõe sua interpretação de forma harmônica e integrada, o que não se coaduna com a pretensão promover objetivos sociais em detrimento das liberdades individuais.

A pretensão de uma eficácia positiva *pro fisco* da capacidade é totalmente incompatível com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro que, como visto, se alicerçou igualmente nos ideais de segurança jurídica e igualdade, sem qualquer prevalência entre eles. Assim, a capacidade contributiva não se sobrepõe à legalidade e tampouco às normas materiais de repartição de competência impositiva.⁵⁰⁵

A capacidade contributiva deverá ser alcançada *nos termos* da Constituição e das leis tributárias, e não *apesar* da Constituição e das leis tributárias. De outra forma, a legalidade e o sistema de repartição de competências impositivas seriam degradados pela capacidade contributiva, com inaceitável perda de eficácia protetiva dos contribuintes.

Pior: o próprio princípio da legalidade veria reduzida a eficácia protetiva da liberdade dos contribuintes,⁵⁰⁶ que é a sua própria razão de ser. Portanto, a atuação da capacidade contributiva depende das regras materiais de competência, e, dentro destes limites, dependerá sempre da intervenção do legislador.⁵⁰⁷

Em resumo: “se não, não; se sim, talvez”. Vale dizer: onde não há capacidade contributiva não poderá haver tributação; onde há capacidade contributiva, poderá haver tributação, desde que a obrigação esteja prevista em lei, lei esta que deve ter sido editada observando a regra constitucional de competência que lhe é superior.

⁵⁰⁴ ÁVILA, Humberto. “Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social” in GRECO. Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 71.

⁵⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 96-97.

⁵⁰⁶ ÁVILA, Humberto. “Legalidade como Mediação entre a Liberdade e a Igualdade na Tributação” in **Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 394.

⁵⁰⁷ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: Tomo primero: el derecho tributario y sus fuentes**. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 251.

3.3.2. A capacidade contributiva não é uma norma antielisiva.

Como visto acima, a capacidade contributiva é condição necessária, mas não suficiente para a incidência da tributação. A capacidade contributiva passível de tributação é apenas aquela expressamente discriminada nas normas de competência e complementada pelas regras matrizes de incidência de cada um dos tributos, previstas em lei.

Sendo assim, não é viável justificar o combate à elisão fiscal diretamente a partir do princípio da capacidade contributiva. A elisão fiscal, como se sabe, ocorre quando o contribuinte – sempre atuando por meios lícitos – busca reduzir, retardar ou evitar a carga tributária, se aproveitando de lacunas normativas ou mesmo de regimes fiscais mais favorecidos.

A utilização de meios lícitos e que estejam ao largo das hipóteses de incidência normativa é protegida da tributação justamente pelo princípio da legalidade, que decorre da ideia de autoconsentimento. Ou seja, o contribuinte admitiu ser tributado pela prática do fato “A”, mas não pela prática do fato “B”, o que foi positivado nos termos do processo legislativo cabível. A constatação de que o fato “B” tem o mesmo vulto econômico do que o fato “A”, não legitimará a incidência da mesma norma de tributação, justamente, sob pena de subverter o processo democrático.⁵⁰⁸

Nesta linha, a capacidade contributiva não serve como justificativa para a flexibilização da legalidade, seja expressamente com delegações impróprias ou implicitamente pela desconsideração de negócios jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes.

Qualquer eficácia dita “positiva” da capacidade contributiva é, na verdade, uma tentativa de alterar o próprio conteúdo da norma constitucional e/ou legal, sem passar pelo processo legislativo adequado, e sempre em benefício dos interesses arrecadatórios do Estado.

Ocorre que a capacidade contributiva foi inserida na Constituição, inicialmente, como uma garantia do contribuinte contra a incidência de tributos sobre fatos despidos de conteúdo econômico, e, em um segundo momento, como um comando para que os tributos sejam repartidos de acordo com a capacidade econômica individual.

⁵⁰⁸ RIBAS, Pedro Henrique Garzon. **Negócio Jurídico Indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária.** Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2019.

Logo, qualquer flexibilização da legalidade tributária (principal garantidora da segurança jurídica) em nome da capacidade contributiva é indevida.

4. UMA PROPOSTA DE EFICÁCIA NORMATIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

4.1. As hipóteses de incidência tributárias como presunções relativas de riqueza.

4.1.1. Generalidade e abstração na criação de regras tributárias.

O direito é um sistema comunicacional⁵⁰⁹ que se opera por meio da linguagem, e mediante um suporte físico (o texto)⁵¹⁰. Mas o direito não opera apenas por meio da linguagem: é *produzido*⁵¹¹ e se manifesta pela linguagem⁵¹², uma vez que toda norma jurídica deve ser vertida em linguagem para ser transmitida aos seus destinatários. A criação do direito depende, inicialmente, da escolha de expressões linguísticas que se referem a objetos e ações que terão conteúdo jurídico e receberão determinada consequência jurídica.

Nestes termos, todo nome convencionalmente⁵¹³ atribuído a um objeto parte de uma generalização que torna possível a comunicação ao seu destinatário.⁵¹⁴ De fato, caso se pretendesse conceituar cada objeto de forma unívoca, elencando rigorosamente todas as suas características, a comunicação entre as pessoas seria simplesmente impraticável⁵¹⁵, dado que existiriam tantas palavras quanto fossem minimamente distintos os objetos por elas designados.⁵¹⁶

Por isso, a escolha de algumas características, entendidas como determinantes ou relevantes, com a supressão das demais, de modo a formar uma generalização útil, é inerente ao uso da linguagem. Essas características consideradas determinantes não diferenciam ontologicamente um objeto de outro (dado que a linguagem é convencional), mas nos fazem

⁵⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.180.

⁵¹⁰ Ibid. p.173.

⁵¹¹ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 165.

⁵¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 8.

⁵¹³ GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires [AR]: EUDEBA, 1985, p. 35

⁵¹⁴ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 21-22.

⁵¹⁵ LAPORTA, Francisco j. **El Imperio de la Ley**. Madrid: Trotta, 2007, p. 86-87.

⁵¹⁶ BRITTO, Lucas Galvão de. "Dividir, Definir e Classificar: conhecer é recortar o mundo." In CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). CARVALHO, Autora Tomazini de (org). **Constructivismo Lógico-Semântico**, Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 204.

chamar um objeto por um nome ao invés de outro.⁵¹⁷ Por outro lado, essa generalização também está sujeita a imprecisões.⁵¹⁸

Dado que o direito é produzido pela linguagem, as regras jurídicas são estipulações humanas que apreendem um objeto (pelo seu nome convencional), relacionando-o a uma ação ou omissão (hipótese), por meio de um modal deôntico (obrigatório, permissivo ou proibitivo). A proibição de determinada conduta (ou a sua promoção) visa atingir mediatamente determinada finalidade.

A formulação linguística de uma regra depende, inexoravelmente, de uma generalização linguística sobre um objeto que possa ser aplicada a uma multiplicidade de casos, pois, do contrário, a regra seria inútil, ou, na melhor das hipóteses, injusta. Portanto, e até mesmo para atender a igualdade que a generalidade e abstração pretendem atingir, as regras devem regular os casos tidos como normais ou usuais.⁵¹⁹ Como lembra Laporta, uma regra de um enunciado normativo se caracteriza justamente por conter um conteúdo abstrato, com o intuito de regular atos genéricos. Neste ponto, a previsão de atos individuais já teria o condão de descaracterizar eventual enunciado como regra.⁵²⁰

Assim também se dá com as normas tributárias: ao invés de indicar que determinadas empresas devem recolher uma quantia a título de tributos ('a empresa X deve recolher tanto aos cofres públicos'), o legislador destaca fatos abstratos (operações comerciais), e confere uma consequência jurídica a eles (devem recolher 20% do valor da venda aos cofres públicos).

Tais generalizações baseadas em linguagem são sempre redutoras da complexidade real pois partem da eleição de algumas características tidas por relevantes e a exclusão de outras. Deste modo as generalizações utilizadas pelo direito tributário também não consideram (e nem poderia considerar) todas as características do caso concreto sobre o qual irá incidir a regra. Por isso, a generalização das normas pode gerar as chamadas situações recalcitrantes.

⁵¹⁷ GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires [AR]: EUDEBA, 1985, p. 35.

⁵¹⁸ Ibid, p. 48.

⁵¹⁹ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE). Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008, p. 12.

⁵²⁰ LAPORTA, Francisco J. **El Imperio de la Ley**. Madrid: Trotta, 2007, p. 87. Em sentido contrário: KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência Regulamentar em Matéria Tributária**. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 49.

Tratam-se das hipóteses de sobreinclusão (a regra atinge mais casos do que o desejável), ou de subinclusão (a regra atinge não atinge todos os casos desejados).⁵²¹ Este descompasso entre a norma prevista para a regulação de condutas e os valores que presidiram a sua elaboração decorre do caráter subótimo das regras.⁵²²

Caso se conclua pela existência de múltiplas e reiteradas experiências recalcitrantes idênticas, pode ser necessária uma reformulação da regra (ou uma nova interpretação), pois a generalização eleita não será adequada à finalidade pretendida. Lado outro, se as experiências recalcitrantes são meramente eventuais, pode-se considerar que a hipótese factual é adequada à finalidade buscada, e as injustiças pontuais devem ser analisadas (e resolvidas) também pontualmente.

Esta abstração da justificativa das regras em prol do entrincheiramento das razões nela consubstanciadas (ou seja, a admissão de experiências recalcitrantes) é contingente ao direito, pois “*o legislador pode se orientar pelos casos normais e não está obrigado a levar em consideração todas as particularidades por meio de regramentos específicos.*”⁵²³

O estabelecimento de generalizações (ainda que imperfeitas) é, também, desejável, por permitir uma distribuição dos poderes decisórios⁵²⁴ (como exige a separação de poderes), na medida em que permite uma divisão forte de responsabilidade entre o criador da regra e seu aplicador.

Afinal, é a própria capacidade que uma norma tem de ser aplicada mesmo quando se distancia de seu propósito original (justificativa) que a caracteriza como regra.⁵²⁵ Ou seja, o aplicador não pode deixar de aplicar a norma simplesmente por considerar que ela não traduz a melhor justiça para o caso concreto. Ou se conclui pela sua invalidade em razão da prevalência de outras normas (superiores ou no mesmo plano de validade), ou sua observância será mandatória.

Apenas em casos extremos, realmente excepcionais e quando, adicionalmente, quando se conclua que a aplicação da regra irá produzir efeitos extremamente graves ao particular, é que estas poderão ser superadas. A superação de regras dependerá da

⁵²¹ HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. SETTE-CÂMARA, Antonio de Oliveira (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 166.

⁵²² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 191.

⁵²³ KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 50.

⁵²⁴ SUNSTEIN, Cass R. “Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente?” In RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). **A Justificação do Formalismo Jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 201-236.

⁵²⁵ SCHAUER, Frederick. “Formalism”. **Yale Law Journal**. Vol. 97. n° 4, 1988, p. 510 e 534.

demonstração de que sua manutenção irá gerar mais prejuízo do que benefício, e, ao mesmo tempo, que a situação não será facilmente reproduzida. Ou seja, é necessário analisar o impacto do afastamento da regra em um caso específico para os outros casos afetados pela mesma regra.⁵²⁶

4.1.2. A legalidade tributária e a seleção dos fatos tributáveis.

Via de regra, o legislador pode considerar qualquer fato como deflagrador de uma determinada consequência jurídica.⁵²⁷ No plano específico do direito tributário, exige-se, ainda, que tal fato seja lícito, uma vez que o tributo não se confunde com uma sanção por ato ilícito (CTN, art. 3º).

Além de lícito, é imprescindível que o fato deflagrador da obrigação tributária seja *dimensionável segundo parâmetros econômicos* (diretos ou indiretos⁵²⁸), uma vez que dele decorrerá uma prestação pecuniária.⁵²⁹ Assim, as normas tributárias são estruturadas de modo a eleger determinados fatos “presuntivos de riqueza”⁵³⁰ como geradores da obrigação de levar parcela desta riqueza aos cofres públicos.

Sob este prisma, o legislador tributário deve transformar em direito positivo a “*individualização de um pressuposto econômico como manifestação determinada de capacidade contributiva*”, o que serve a dois propósitos: (i) o estabelecimento de um vínculo entre o *quantum* devido e o fato eleito como tributável; e (ii) que a formatação da hipótese de incidência (o que abarca tanto a base de cálculo) que seja coerente com o pressuposto econômico eleito.⁵³¹ Ou, nas palavras de Roque Carrazza, “*a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo.*”

⁵²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 141-146.

⁵²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 93.

⁵²⁸ TABOADA, Carlos Palao. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva.” **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Frederico de Castro**, Tomo II. Madrid (ES): Editorial Tecnos, 1976, p. 382.

⁵²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 325.

⁵³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 497.

⁵³¹ MITA, Enrico de. “O Princípio da Capacidade Contributiva” in FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 235.

Assim, as regras-matrizes de incidência de tributária, pelo menos aquelas relativas aos impostos, devem ser constituídas de uma generalização (fatos da realidade eleitos), que “fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentam condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.”⁵³²

A necessária escolha de fatos representativos de riqueza como deflagradores do dever de contribuir aos cofres públicos decorre, ainda, de um imperativo lógico: a exigência de tributos sobre fatos despidos de riqueza pode resultar, na ineficácia prática da norma, pois aquele que pratica o fato pode estar, simplesmente, impossibilitado de contribuir com os cofres públicos. Aqui entra em cena a exigência de racionalidade⁵³³ do legislador na escolha dos fatos deflagradores da obrigação tributária: é tarefa do legislador descrever “comportamentos práticos dos contribuintes” para atingir sua renda ou patrimônio, “de sorte que se possa afirmar que quem concretiza aquele fato deve ser tributado”.⁵³⁴

A simplicidade na descrição do fato da realidade eleito como nascedouro da obrigação tributação irá privilegiar o interesse arrecadatório (alcançando maior número de atos praticados) e também tem o condão de tornar a norma tributária exequível. Afinal, qualquer ordem jurídica precisa ser prática, especialmente para permitir a aplicação em massa das normas de tributação.⁵³⁵

Este fato, por sua vez, sofrerá invariavelmente uma nova abstração e será decomposto na forma de um conceito jurídico, com o isolamento de suas características necessárias e suficientes ao seu reconhecimento, que serão utilizadas pelo aplicador da norma como critério para verificar o nascimento da obrigação tributária.

Contudo, uma simplicidade excessiva na formulação da norma poderá “tornar o tributo irracional e contraditório, obscurecer a ratio e levar a uma tributação de fatos estranhos à capacidade contributiva assumida como objeto de um certo imposto.”⁵³⁶ Por outro lado, a escolha de fatos demasiadamente complexos (ou a inclusão de novos critérios que deem excessiva complexidade ao reconhecimento do fato) irá exigir maior esforço

⁵³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 329.

⁵³³ MITA, Enrico de. “O Princípio da Capacidade Contributiva” in FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 226.

⁵³⁴ Ibid, p. 232.

⁵³⁵ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, vol I, p. 232.

⁵³⁶ MITA, Enrico de. “O Princípio da Capacidade Contributiva” in FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 234-235.

fiscalizatório, em detrimento da praticabilidade, abrindo o flanco para condutas elisivas dos contribuintes

4.1.3. A dissociação entre pressuposto econômico e fato gerador.

Se, como visto, as normas que conformam as hipóteses de tributárias, são constituídas de uma generalização (fatos da realidade escolhidos), que presumem a existência de capacidade econômica, ou seja da possibilidade de contribuir com o pagamento de tributos é inevitável a ocorrência de experiências indesejáveis, nas quais ocorra a incidência sobre fatos abstratamente denotativos de riqueza, mas que concretamente são despidos deste atributo.

Afinal, como visto, as regras são subótimas. Por serem genéricas e abstratas, as regras não trazem certeza absoluta da capacidade de pagar tributos, mas um *indicativo*, uma presunção⁵³⁷, uma avaliação ou estimativa, de que a prática de determinado ato demonstra a existência de disponibilidade (ou aptidão) para pagar tributos. Como destaca Moschetti, tal “estimativa” será escolhida pelo Poder Legislativo considerando dos ideais políticos, econômicos e sociais vigentes em determinada comunidade⁵³⁸, os quais, possivelmente estarão plasmados no Texto Constitucional.

Assim, a dúvida central do presente estudo diz respeito justamente sobre o que fazer quando a manifestação de riqueza pressuposta pela norma abstrata não está prevista em sua hipótese factual, e, especialmente, quando a riqueza pressuposta deixar de se materializar em um caso concreto.

No primeiro caso, haverá uma regra tributária prevendo a incidência do imposto sobre determinado fato denotativo de capacidade econômica, mas não sobre outro fato indicativo de igual riqueza. Aqui, discute-se a possibilidade de a norma tributária (que não prevê a tributação) seja aplicada de modo a incidir com fundamento na própria existência de capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o afastamento da regra atuaria como forma de evitar condutas elisivas.

É a situação em que o Ente Tributante busca a incidência do ICMS sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*) ao argumento de que tem o mesmo pressuposto econômico de uma compra e venda. Segundo a posição de Marco Aurélio Greco, “da

⁵³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-92

⁵³⁸ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973, p. 226.

perspectiva da capacidade contributiva quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que não esteja se referindo ao nome 'compra e venda', mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda."⁵³⁹

Contudo, tal pretensão é inviável por ser violadora do princípio da legalidade e da própria ideia de liberdade, o que viola os princípios garantidores da segurança jurídica do contribuinte (notadamente a legalidade) que impedem tal atuação do princípio da capacidade contributiva em prejuízo do contribuinte.⁵⁴⁰

No segundo exemplo, dá-se o oposto: há uma regra tributária prevendo a incidência do imposto sobre determinado fato abstratamente denotativo de capacidade econômica (como a compra e venda), que, no plano concreto, não evidencia qualquer riqueza. Aqui, discute-se a possibilidade de a norma tributária que prevê o nascimento da obrigação tributária ter seus efeitos afastados em função da ausência de capacidade econômica do contribuinte, ou seja, para evitar a violação à igualdade.

4.1.4. A ocorrência do fato gerador e a posterior perda de conteúdo econômico.

Para parte da doutrina, a norma de competência prevista no art. 155, inc. II, da CF/88 em três elementos fundamentais: (i) devem ocorrer operações, assim entendidas como negócios jurídicos habituais de compra e venda ⁵⁴¹; (ii) com a consequente tradição⁵⁴²; (iii) de bens móveis postos em comércio.⁵⁴³ A hipótese de incidência prevista na Lei Complementar 87/1996 indica que a deflagração do dever de pagar tributos ocorre com a “saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”, no “fornecimento de alimentação” ou na “transmissão de mercadoria” (art. 12, incs. I, II, III e IV). De forma semelhante em relação ao IPI, o art. 46, inc. II, do CTN estabelece que o fato gerador compreende “a saída dos estabelecimentos” industriais, e também a LC 116/2003 dispõe que o ISSQN “tem como fato gerador a prestação de serviços”.

⁵³⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 329

⁵⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 195.

⁵⁴¹ Para Alberto XAVIER, a “ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade” (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário e Empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294)

⁵⁴² De acordo com COÊLHO, “a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 533)

⁵⁴³ Segundo Roque CARRAZZA, “mercadoria, nos patamares do direito é o bem móvel, sujeito a mercancia.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50)

Em todos estes casos, a obrigação tributária surge concomitantemente ao fornecimento da mercadoria ou serviço, que é o momento em que o vendedor adquire o direito de receber tais importâncias do consumidor. Pode-se dizer que o aspecto temporal do fato gerador está em linha com o aspecto material de cada tributo⁵⁴⁴, e também com o art. 43 do CTN, que prevê a incidência do imposto sobre a renda a partir da “*aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*”, mas, no caso dos tributos sobre o consumo, sobre a receita de venda.⁵⁴⁵ A obtenção de um título jurídico que permita cobrar do consumidor final o valor relativo ao fornecimento dos bens ou serviços seria, assim, uma forma de aquisição de disponibilidade jurídica.

E, uma vez operada a subsunção do fato tributável do mundo real à hipótese normativa, ocorre a incidência da lei tributária, com o consequente nascimento da obrigação fiscal. Já foi visto, contudo, que em diversos tributos (sobre o consumo, notadamente) a hipótese de incidência tributária se ampara em uma expectativa de disponibilidade financeira, que é posterior ao aspecto temporal da hipótese de incidência, e pode não se materializar.

Mas, embora não se possa afastar, em um primeiro momento, a ocorrência do fato tributável e o nascimento da obrigação tributária, é evidente que a capacidade econômica que se pretende gravar está fundada no efetivo recebimento dos valores pelo contribuinte de direito em um momento futuro, ou seja, na liquidação do título jurídico.

Assim, a aquisição de um título jurídico não é prova definitiva da existência de capacidade econômica em relação àquela operação, pois, como visto, a transformação de tal título jurídico em riqueza pode ser frustrada a partir da mera impontualidade do devedor. Neste caso, o fato tributável ocorrido no passado terá se tornado vazio de conteúdo econômico.

E o direito tributário não deve e não pode ser insensível a estes eventos que solapam a presunção de capacidade econômica subjacente ao fato gerador.

Aqui temos duas possibilidades interpretativas.

A primeira, no sentido de que o fato gerador somente se consuma com o efetivo recebimento dos valores pelo vendedor (regime de caixa). Ocorre que tal linha de interpretação está dissociada dos comandos previstos nas leis complementares que

⁵⁴⁴ PIRES, Cristiane. **O Tempo e o Direito: estudo semiótico do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 220.

⁵⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres. “A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados.” **Cadernos jurídicos (EPM)**, v. 45. São Paulo: out/dez-2016, p. 100.

estabelecem o aspecto temporal do fato gerador dos tributos sobre o consumo como sendo a aquisição da disponibilidade jurídica, independentemente do recebimento dos valores pelo contribuinte. Trata-se, portanto, de interpretação que, embora possível, conflitaria com todo o ordenamento jurídico.

Ademais, vincular a ocorrência do fato gerador ao recebimento dos valores em espécie implicaria enormes custos de fiscalização, uma vez que seria necessário analisar com frequência a movimentação financeira do contribuinte (ao invés de apenas o seu controle de estoques), além da possibilidade de a fiscalização ser burlada com o recebimento em espécie não declarado. Por fim, vincular a ocorrência do fato gerador ao recebimento dos valores em caixa, permitiria ao contribuinte manipular o aspecto temporal a hipótese de incidência tributária, modificando contratualmente os prazos de pagamento. Assim, a necessária praticabilidade da norma tributária parece apontar para a viabilidade da tributação no momento do fornecimento da mercadoria/serviço.

Contudo, a capacidade contributiva deve ser dotada de eficácia suficiente para evitar violações concretas ao seu núcleo essencial, como é o caso da incidência de tributos sobre atos despidos de conteúdo econômico, ainda que sua atuação ocorra *a posteriori*, o que nos leva à segunda possibilidade interpretativa.

Nesta hipótese, há o reconhecimento de que o fato gerador ocorreu tal como previsto em lei, mas o princípio da capacidade contributiva permite afastar a cobrança do tributo quando não se verificar o pressuposto econômico que justifica a tributação.

4.2. A capacidade contributiva e o pressuposto econômico dos tributos.

4.2.1. A tributação pressupõe o sucesso do empreendimento econômico e a absorção das perdas.

No filme *Goodfellas* (EUA, 1990), dirigido por Martin Scorsese, o dono de um restaurante resolve se associar os mafiosos, em troca de proteção. Basicamente, os mafiosos receberiam parte dos lucros do empreendimento, e, em troca, impediriam roubos, atos de vandalismo, etc. Contudo, o modo de agir dos mafiosos não equivalia ao do sócio de uma empresa, pois estes exigiram sua retirada semanal independentemente do sucesso do empreendimento. Queda no faturamento, paralisação das atividades, aumento dos custos, nada afastaria o dever de remeter os rendimentos semanais ao *capo mafioso*. Em pouco

tempo o restaurante vai a falência e os mafiosos incendeiam o lugar para obter a indenização do seguro.

Evidentemente, quem opta por obter rendimentos de empreendimentos econômicos sabe que há riscos de prejuízos que irão reduzir os ganhos recebidos.

E em matéria tributária ocorre algo semelhante. Como visto, até mesmo em respeito ao princípio da liberdade, o Estado brasileiro optou por adotar um modelo econômico pautado na livre iniciativa, no qual os particulares podem gerir os meios de produção buscando a acumulação e o aumento da riqueza individual. O Estado, por sua vez, institui tributos como forma de “*participar do sucesso econômico individual*”⁵⁴⁶, ou seja, como forma de “*participar no resultado da economia privada*”⁵⁴⁷.

Logo, o Estado somente pode recolher tributos sobre uma parcela da riqueza dos particulares, o que, no caso dos tributos incidentes sobre empreendimentos econômicos (caso do imposto sobre a renda e tributos sobre o consumo), corresponderá necessariamente a uma parcela do ganho auferido. Caso o contribuinte não obtenha riqueza, nenhum tributo haverá a ser arrecadado. Esta é uma noção basilar da capacidade contributiva que não deve ser olvidada: sem riqueza não há tributo.

Apesar da simplicidade franciscana deste argumento, a Suprema Corte já se manifestou no sentido da impossibilidade de se transferir ao Erário os riscos do empreendimento econômico particular. É como se o Estado tivesse um direito absoluto a auferir as receitas tributárias previstas na lei (que, como visto, cria uma indevida presunção de capacidade econômica), e o fato de o particular não demonstrar capacidade econômica vinculada aquele fato gerador específico fosse algo irrelevante para o interesse arrecadatário dos órgãos públicos.

Este raciocínio foi expressamente defendido pelo Min. Alexandre de Moraes no RE 1003758, em que se decidiu pela legitimidade da incidência do ICMS sobre as vendas inadimplidas, valendo a transcrição deste trecho de seu voto:

“Desse modo, eventual inadimplemento do usuário gera crédito à empresa, o qual pode ser pleiteado tanto pela via administrativa quanto pela via judicial, mantendo-se incólume a onerosidade dos serviços já prestados. Ressalte-se a existência de duas relações jurídicas distintas e independentes entre si, regidas por normas específicas: uma entre a empresa (contribuinte de direito) e o respectivo consumidor/usuário (contribuinte de fato) de

⁵⁴⁶ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 69-70.

⁵⁴⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. “Tributação e Liberdade”. In: Vladimir da Rocha França; André Elali; Artur Cortez Bonifácio. (Org.). **Novas Tendências do Direito Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 486.

natureza civil; e outra, de caráter estritamente tributário, entre a empresa (sujeito passivo) e o Fisco (sujeito ativo). (...)

Assim, independentemente do adimplemento do consumidor/usuário, o fato gerador do tributo restará perfeitamente consumado, não sendo possível o desfazimento/cancelamento da ação, restando à empresa recorrer às vias adequadas para satisfação do respectivo crédito. O que efetivamente pretende a recorrente é - a pretexto de fazer valer os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e vedação ao confisco - repassar ao Erário os riscos próprios de sua atividade econômica, face a eventual inadimplemento de seus consumidores/usuários, o que não possui qualquer respaldo constitucional, sendo, portanto, absolutamente inadmissível acolher tal pretensão.”⁵⁴⁸

A argumentação adotada é, para dizer o mínimo, estarrecedora. A incidência do ICMS não poderia ser afetada por eventuais prejuízos sofridos pelos comerciantes, mesmo que tais prejuízos decorressem do não recebimento do valor da venda, olvidando, que, mantida esta conclusão, o ICMS estará incidindo sobre o patrimônio dos contribuintes de direito (e não sobre a receita de venda).

Em outro julgamento, ao considerar legítimo o limite de 30% para a compensação de prejuízos acumulados, a Suprema Corte adotou o entendimento de “*o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado.*”⁵⁴⁹ Ao assim decidir, a Suprema Corte olvidou que “*os prejuízos de um ano levam à formação da renda nos períodos seguintes. Até o momento da absorção desse investimento, não se observa acréscimo patrimonial, mostrando-se inviável falar em renda para fins de tributação.*”⁵⁵⁰

Tais decisões reduziram o princípio da capacidade contributiva a um mero conselho na definição abstrata dos fatos geradores, sem qualquer proteção concreta no sentido de proteger o contribuinte contra incidências tributárias sobre fatos que não sejam denotativos de riqueza. Em suma, o Estado não atua como sócio, mas como um verdadeiro mafioso, que quer receber seu quinhão independentemente da capacidade econômica do contribuinte.

Ora, ao mesmo tempo em que o Estado tem o direito de participar dos ganhos experimentados (em sentido amplo, e não de lucro), também tem o dever de sofrer com as

⁵⁴⁸ RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

⁵⁴⁹ RE 344994, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009.

⁵⁵⁰ Voto do Min. Marco Aurélio no RE 591340, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2019, em que foi reafirmada a constitucionalidade da trava de 30%.

perdas incorridas por estes mesmos contribuintes, com a conseqüente redução em sua base arrecadatória. E assim o é justamente em função do princípio da capacidade contributiva.

Ainda que as vendas inadimplidas representem um risco inerente ao empreendimento econômico do particular, tais valores devem ser excluídas da tributação porque não denotam qualquer capacidade econômica, e o Estado deve aceitar a redução de sua arrecadação quando o contribuinte não revela aquela capacidade econômica demandada especificamente por aquele tributo. Da mesma forma, embora a compensação de prejuízos reduza a arrecadação do imposto sobre a renda, sua compensação integral trata de um imperativo constitucional também em razão da capacidade contributiva, pois a empresa não terá revelado qualquer acréscimo patrimonial antes de compensar os prejuízos apurados anteriormente.

Em suma, o Estado pode atuar como sócio, mas não como gângster. A arrecadação dependerá, sempre e necessariamente, de dois elementos: (i) a prática do ato previsto em lei como necessário ao surgimento da obrigação tributária; (ii) e a confirmação do pressuposto econômico do tributo em questão, evidenciado pela exteriorização da riqueza que se pretende tributar.

Repita-se: apenas a exteriorização da capacidade econômica não autoriza a tributação, o que afrontaria o princípio da legalidade. Por outro lado, apenas a legalidade também pode não ser suficiente para a incidência da tributação, sem que se confirme a existência de capacidade econômica. De outra forma, o contribuinte não estará sendo tributado de acordo com a sua capacidade econômica concreta, mas com fundamento em algum outro critério não previsto na Constituição.

4.2.2. As hipóteses de incidência tributárias como conceitos jurídicos de conteúdo econômico (e não como conceitos econômicos de relevância jurídica).

Como visto no capítulo 2, o princípio da capacidade contributiva é a especificação da igualdade enquanto critério de justiça distributiva no âmbito tributário, na medida em que estabelece uma medida de comparação (a capacidade econômica) que deverá nortear a distinção entre os contribuintes que devem levar recursos aos cofres públicos e os que permanecem isentos deste dever (análise objetiva), e, também, para distinguir dentre os contribuintes que devem contribuir, como distinguir a tributação incidente sobre cada um (análise subjetiva).

Logo, a capacidade econômica é o critério que permite desigualar os contribuintes à luz da tributação, de modo a concretizar uma igualdade material (e não apenas formal) em matéria tributária.

No ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva demanda, inicialmente, a eleição de índices reveladores de riqueza no plano abstrato, e também que o aspecto material e a base de cálculo da regra-matriz de incidência permitam a mensuração do substrato econômico do índice denotativo de riqueza. Afinal, de outro modo, a tributação acabaria recaindo sobre fatos despidos de conteúdo econômico.

Já em seu aspecto subjetivo, a capacidade contributiva demanda sua concretização, pelo legislador tributário, da forma mais adequada possível, de modo que a regra-matriz de incidência seja estruturada de modo a otimizar a apreensão da riqueza individual que se pretende onerar, diferenciando os contribuintes, entre si, pelo tamanho desta mesma riqueza.

Há, portanto, uma evidente conexão entre o princípio jurídico da capacidade contributiva e a realidade econômica que se pretende gravar.

É certo, contudo, que o ordenamento jurídico não se vale de fatos oriundos de outra ciência, ao menos para indicar integralmente as regras de competência ou a hipótese de incidência de tributos.⁵⁵¹ Tal pretensão tornaria tais regras carentes de juridicidade, permitindo a modificação de seus conteúdos por formas estranhas ao ordenamento jurídico. Assim, os signos indicativos de competência impositiva, e também as regras-matrizes de incidência se valem exclusivamente de conceitos jurídicos.

Tais conceitos, por sua vez, representam abstrações adotadas para se referir a atos ou eventos de conteúdo econômico. Daí porque a verificação da capacidade contributiva não se satisfaz com a constatação de que, por exemplo, o tributo incidente sobre a venda de mercadorias e serviços alcançou contratos de compra e venda perfeitamente acabados. É necessário, além disso, que a riqueza subjacente à operação de compra e venda tenha efetivamente trocado de mãos, de modo que o contribuinte possa direcionar parte desta riqueza para fazer face aos tributos.

Segundo definição aqui adotada, o “pressuposto econômico” é a riqueza individual que se supõe existente com a prática do fato gerador, ou seja, a riqueza que o legislador pretendeu onerar com cada tributo, e que serve de *proxy* para a diferenciação dos contribuintes entre si. Assim, o pressuposto econômico irá variar em relação ao fato gerador de cada tributo.

⁵⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 307.

É interessante notar que o pressuposto econômico não se confunde, necessariamente, com o fato gerador dos tributos; afinal o fato gerador é uma abstração jurídica utilizada para se referir a um ato ou fato com conteúdo econômico, a qual deverá estar relacionada com uma manifestação de riqueza efetiva (o pressuposto econômico).

A afirmação de que a hipótese de incidência está vinculada a um pressuposto econômico tampouco implica aderência à doutrina de Amílcar Falcão, segundo a qual o fato gerador seria um “fato econômico” ao qual o legislador confere determinada consequência jurídica.⁵⁵²

Segundo a linha aqui adotada, o legislador não adota conceitos econômicos como critério material (ou quantitativo) da hipótese de incidência de tributos legislação, mas apenas conceitos jurídicos⁵⁵³, sejam eles autônomos ou decorrentes de outros ramos do direito (como o privado). No dizer de Barros Carvalho, as normas tributárias (como as demais normas jurídicas) não de incidir, sempre e necessariamente, sobre fatos jurídicos, ainda que estes fatos apresentem notas comuns dos homônimos oriundos de outras ciências.⁵⁵⁴

Se o Direito Tributário busca alcançar signos denotativos de capacidade contributiva, e se o direito privado regula as relações jurídicas entre os indivíduos (especialmente aquelas de vulto econômico), parece bastante natural que as normas do primeiro façam referência às relações jurídicas que denotem vulto econômico para determinar a incidência tributária. Ou seja, a realidade econômica teria sido considerada pelo legislador que, por uma questão de clareza,⁵⁵⁵ praticidade e segurança, optou por definir objetivamente a realidade econômica que pretende tributar através de conceitos jurídicos que vinculados a estas mesmas realidades econômicas.⁵⁵⁶

Assim, as estruturas jurídicas que regulam relações econômicas são escolhidas pela lei justamente para descrever os fatos considerados como signos presuntivos de riqueza, o que implica que tais conceitos preexistentes devem ser interpretados de acordo com o significado original, não havendo que se falar em transformação, *a priori*, pelo simples fato

⁵⁵² FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 62

⁵⁵³ Ainda que tais conceitos jurídicos possam se formar a partir de conceitos extrajurídicos.

⁵⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p. 311.

⁵⁵⁵ BOSELLO, Furio. “A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas.” In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 50.

⁵⁵⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 62.

de serem utilizados pela lei tributária, e muito menos na sua interpretação em termos econômicos.

Essa técnica utilizada pelo legislador levou alguns autores a afirmar que o direito tributário seria um *direito de superposição*⁵⁵⁷, na medida em que apenas regularia os efeitos tributários de institutos jurídicos cujos contornos seriam definidos por outros ramos do direito. Ou seja, o direito tributário apreenderia os institutos jurídicos tal como definidos por outros ramos do direito (como o direito civil, o direito do trabalho, o direito societário), e imputaria efeitos tributários a estes institutos jurídicos. Não se pode concordar integralmente com esta afirmativa, uma vez que o direito tributário pode criar seus próprios conceitos, desde que o faça de forma expressa e não conflitem com as normas constitucionais que lhe dão suporte.

Por outro lado, caso o legislador tributário não se manifeste expressamente pela alteração do instituto de direito privado (ou de outro ramo do direito) deve-se considerar que o instituto foi incorporado na integralidade, tal como definido pelo direito privado, a menos que tal interpretação se revele inviável ou completamente irrazoável. Se a técnica recorrentemente utilizada pelo legislador tributário foi a de se referir a institutos já regulados por outros ramos jurídicos, parece possível presumir a sua ocorrência em respeito à coerência legislativa, salvo disposição legal em contrário.⁵⁵⁸

Pode-se considerar, em princípio, que o legislador tributário ao se referir a institutos já regulados pelo direito, pretendeu incorporá-los à legislação tributária com os mesmos contornos do ramo de origem. Ou seja, ao utilizar conceitos homônimos a institutos jurídicos já definidos pelo direito, é lícito ao intérprete prestigiar o conteúdo técnico-jurídico do termo, salvo incompatibilidade manifesta ou disposição em sentido contrário.

O que não significa dizer, vale repetir, que o legislador não pudesse redefinir o conceito exclusivamente para fins tributários, e tampouco que não se possa concluir que o conceito de direito privado é absolutamente inaplicável àquela legislação tributária, e que a mesma criou um novo conceito.⁵⁵⁹

⁵⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. “Contribuições de intervenção no domínio econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade de Contribuição para o INCRA – Questões conexas.” In ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 171, dez/2009, p. 105.

⁵⁵⁸ BOSELLO, Furio. “A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas.” In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 46.

⁵⁵⁹ Ibid, p. 48. No mesmo sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. **Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 131.

Logo, a lei tributária não se refere a um fato econômico para descrever o pressuposto da tributação, mas a *fatos jurídicos dotado de conteúdo econômico*. Sendo fatos jurídicos, sua interpretação também deverá ser jurídica (e não econômica). Contudo, o princípio jurídico da capacidade contributiva atua para afastar a tributação quando o pressuposto econômico da obrigação tributária não se realizar.

Em outras hipóteses, é possível se valer de critérios *econômicos* para se chegar ao conteúdo *jurídico* mais adequado de determinado fato, de modo a conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva. Nas palavras de Barros Carvalho: “*tanto o jurídico como o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada, e em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação.*”⁵⁶⁰

Trata-se de forma restrita de interdisciplinaridade, consistente na abertura cognitiva do sistema jurídico apenas para a consideração de dados extrajurídicos na interpretação (dos fatos ou da norma), mas sempre filtrada pelos cânones do ordenamento jurídico.

4.2.3. A necessária conexão do fato gerador com o pressuposto econômico.

A despeito da abstração que é inerente às normas tributárias, a capacidade contributiva exige que o fato gerador esteja conectado com o pressuposto econômico do tributo, ou seja, “*que haja uma ligação efetiva entre a prestação imposto e o pressuposto econômico considerado*”, pois “*é exclusivamente esta ligação que condiciona a aptidão para a contribuição, a idoneidade para pagar uma soma a título de imposto.*”⁵⁶¹

Para Lobo Torres “*o Judiciário só estará autorizado a declarar a inconstitucionalidade, em decisão que pode ser contramajoritária, nos casos em que a extrema iniquidade da tributação resvale para o confisco, para a discriminação e para outras ofensas a direitos fundamentais.*”⁵⁶²

Caso esta proposição seja correta, necessário seria admitir que, exceto em casos confiscatórios ou de violação flagrante à isonomia, qualquer controle de constitucionalidade de um tributo face à capacidade contributiva seria impossível. Bastaria uma justificativa

⁵⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 311.

⁵⁶¹ MITA, Enrico de. “O Princípio de Capacidade Contributiva” in FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 236.

⁵⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários, Vol II**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 400.

minimamente coerente do Poder Público, verdadeiro interessado na arrecadação, para respaldar a cobrança prevista em lei.

Equivaleria a aceitar que a capacidade contributiva está implícita nos fatos geradores de cada tributo, como uma presunção absoluta, insuscetível de questionamento por parte dos contribuintes, ou de sindicabilidade pelo Poder Judiciário.⁵⁶³ Neste caso, a capacidade contributiva teria se tornado uma questão eminentemente política, e não mais jurídica, com notável perda de efetividade da norma constitucional, conferindo ao art. 145, §1º, da CF/88 uma função meramente decorativa.

Contudo, a capacidade contributiva não é e nem pode ser vista como um mero conselho ao legislador tributário.

O art. 145, §1º, da CF/88 deve ser interpretado como um verdadeiro concretizador de direitos fundamentais do contribuinte, pois, como lembra Tipke, “*o princípio da capacidade contributiva é um princípio do plano do ser (Ist-Prinzip) e não do dever ser (Soll-Prinzip)*”, de modo que “*não serve à unidade da ordem jurídica tributária que um imposto se relacione à renda existente, ou ao lucro existente (plano do ser) e outro à renda do dever ser.*”⁵⁶⁴

Assim, do princípio da capacidade contributiva se devem extrair soluções para os problemas reais dos contribuintes,⁵⁶⁵ o que permite que, no controle de constitucionalidade das leis tributárias o Judiciário também atente para suas consequências concretas⁵⁶⁶, especialmente quando produzam resultados contrários ao Texto Constitucional, como é o caso da tributação em desacordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

Diante disso, a falta de conexão entre a norma tributária e o seu conteúdo econômico não pode ser analisada apenas no plano abstrato. É necessário que a conexão do fato gerador com o seu pressuposto econômico se verifique *in concreto*, de modo a afastar a incidência de tributos sobre fatos despidos de conteúdo econômico.⁵⁶⁷

⁵⁶³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 136-137.

⁵⁶⁴ TIPKE, Klaus. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária” in SCHOUERI, Luis Eduardo. Zilveti. Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64-65.

⁵⁶⁵ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 201.

⁵⁶⁶ OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – II: el contenido constitucional de la capacidad económica” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 34. Madrid [ES]: Civitas, abr/jun/1982, p. 201-202.

⁵⁶⁷ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: Tomo primero: El derecho tributario y sus fuentes**. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 260-261.

Afinal, o direito de não se submeter a uma tributação sobre fatos concretamente despidos de conteúdo econômico decorre tanto do direito fundamental de igualdade, quanto do direito fundamental de liberdade.

Quanto à igualdade porque aquele contribuinte que praticou o fato previsto em lei, mas apartado do seu pressuposto econômico (caso das vendas inadimplidas) estaria recebendo o mesmo tratamento jurídico daquele contribuinte que realizou as vendas e recebeu a integralidade dos valores. Contudo, a capacidade econômica demonstrada por cada contribuinte é diametralmente oposta: o primeiro auferiu receitas e dispõe de capacidade de pagamento; o segundo incorreu em custos para fornecer os bens/serviços e não recebeu qualquer contrapartida, amargando prejuízo e redução de seu patrimônio. Apesar dessa evidente discrepância, ambos estão sendo compelidos a contribuir com os gastos públicos na mesma proporção.

No que se refere à liberdade, foi visto que esta compreende tanto exercício livre-iniciativa, quanto permitir a manutenção dos resultados positivos (lucros) decorrentes desta atividade econômica. Nas palavras do Min. Joaquim Barbosa, a proteção da capacidade contributiva “*garante ao contribuinte o estímulo necessário ao trabalho e à iniciativa econômica, ao preservar a utilidade e a fruição de sua atividade.*”⁵⁶⁸ Ao exigir tributos sobre prejuízos efetivamente experimentados pelos contribuintes, o Fisco acaba afetando a própria manutenção das fontes produtoras do contribuinte, reduzindo o seu direito de livremente dispor sobre sua propriedade, que será direcionada ao pagamento de tributos não consentidos.

Em tais casos, o interesse particular de não se submeter ao recolhimento de tributo sobre fatos despidos de conteúdo econômico deve ser sobrepor ao interesse arrecadatório de ver cumprido o mandamento legal erigido em desacordo com a Constituição. Esta é a genuína concretização do art. 145, §1º, da CF/88, segundo o qual “*os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”.

Como destaca Casado Ollero, “*el criterio de la normalidad de los casos, válido para fundamentar el hecho imponible y la legitimidad de la ley tributaria, no puede esgrimirse con éxito para ignorar aquellas situaciones particulares en las que, justamente, la tutela constitucional debe mostrarse especialmente operativa.*”⁵⁶⁹ Ou seja, é justamente nestes

⁵⁶⁸ RE 226899, Rel. Min. ROSA WEBER, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2014.

⁵⁶⁹ OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – II: el contenido constitucional de la capacidad económica” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 34. Madrid [ES]: Civitas, abr/jun/1982, p. 208.

casos que o art. 145, §1º, da CF/88 deve exercer sua função protetiva do patrimônio dos contribuintes, decorra a violação de determinação legal expressa, omissão legislativa ou sua má interpretação pelas autoridades fiscais,⁵⁷⁰ pois o contribuinte deve ter “*o direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva*”.⁵⁷¹

Embora não seja desejável uma atuação do Poder Judiciário que afronte competências próprias dos outros poderes, é imprescindível que o juiz possa atuar de forma garantista⁵⁷², para fazer valer o direito subjetivo de não ser tributado em desacordo com sua capacidade econômica, direito este conferido aos contribuintes pelo art. 145, §1º, da CF/88.

4.2.4. Uma indevida aplicação da equidade em matéria tributária?

Para Lobo Torres, saber se é legítima a cobrança do tributo que “*ao desrespeitar o princípio da capacidade contributiva, cria imposições sobre fatos destituídos de significação econômica*” constitui “*um dos problemas mais difíceis da filosofia dos tributos*”⁵⁷³.

Reconhecendo que os fatos jurídico-tributários implicam meramente uma presunção de disponibilidade econômica, Roque Carrazza⁵⁷⁴ afirma que o legislador não precisa considerar as “*condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas as suas manifestações objetivas de riqueza*”, e, portanto, “*pouco importa se o contribuinte que praticou o fato impositivo do imposto não reúne, por razões personalíssimas, (v.g., está desempregado), condições para suportar a carga tributária.*”

A afirmação acima não está incorreta, mas pode receber temperamentos.

De fato, a obrigação tributária não deve ser excepcionada por mero juízo de equidade, especialmente quando a suposta ausência de capacidade contributiva esteja dissociada do pressuposto econômico escolhido pelo legislador. Assim, por exemplo, a ausência de renda não deve ter qualquer relevância para aferir a validade da incidência de um imposto sobre a

⁵⁷⁰ Ibid, p. 224-225.

⁵⁷¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 240. No mesmo sentido: COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85-87.

⁵⁷² GRUPPENMACHER, Betina Treiger. “Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária: limites e possibilidades” in **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, nº 04. Lisboa [PT]: CIDP, 2015, p. 145-146.

⁵⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II., 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 398.

⁵⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

propriedade. Nestes casos, ao menos em uma primeira análise, deixar de aplicar a regra que prevê a exigência de determinado tributo é vedada, mesmo em casos excepcionais.

Positivando esta concepção de prevalência de justiça geral sobre a particular, o art. 108, §2º, do CTN, segundo o qual “*o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*”

A equidade, não pode ser permitida como um poder discricionário que autorize o aplicador deixar de aplicar uma norma considerando, exclusivamente, as consequências de um caso isolado, pois, como destaca Schauer, conceder tal poder ao aplicador da norma afrontaria a própria razão de ser da norma: considera-las como razões para decidir independentemente de outros fundamentos.⁵⁷⁵ Ou por outras palavras: a existência de regras pressupõe que o aplicador da norma se viu impedido de ponderar livremente os interesses em jogo na hora de decidir um caso concreto.

Assim, a tomada de decisão baseada em regras remete ao princípio básico de justiça, na medida em que trata igualmente os casos iguais, evitando, ainda que considerações acerca dos indivíduos envolvidos influenciem o julgador.⁵⁷⁶ Além disso, ao reduzir a liberdade na análise das consequências aplicáveis os casos concretos, reduz-se a possibilidade de decisões conflitantes ou arbitrárias.⁵⁷⁷ Assim, a possibilidade de decidir livremente pela aplicação (ou não) de uma regra a um caso singular não se confunde com qualquer forma de justiça, mas com o verdadeiro arbítrio.⁵⁷⁸

Por outro lado, a partir do momento em que a lei faz uma generalização abstrata aplicável a uma multiplicidade de casos, mas é observado um caso particular para o qual a regra abstrata é totalmente inadequada, seria possível sustentar que a norma deve deixar de ser aplicada de modo a suprir a omissão legislativa para aquele caso específico.

Ou seja, em casos extremos, quando a aplicação da regra causa grave injustiça, seria possível afastar a norma tributária, não para realizar a “justiça para o caso concreto”, mas para estabelecer um comando de certa forma genérico para o grupo de situações que deixou

⁵⁷⁵ SCHAUER, Frederick. “Formalism”. *Yale Law Journal*. Vol. 97. n° 4, 1988, p. 537.

⁵⁷⁶ SCHAUER, Frederick. **A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon, 2002, p. 135.

⁵⁷⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 280.

⁵⁷⁸ KAUFFMAN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 237.

de ser excepcionado.⁵⁷⁹ Neste contexto, a equidade reestabeleceria “*a lei nos pontos em que se enganou, em virtude de sua fórmula geral.*”⁵⁸⁰

Voltando ao exemplo paradigmático escolhido para esta tese: o legislador escolheu (segundo interpretação referendada pela Suprema Corte) o estabelecimento de um negócio jurídico oneroso (venda de mercadorias) como um indicativo da existência de riqueza disponível e permitir a formação da obrigação tributária (do ICMS). Entretanto, o critério eleito não considerou a existência de eventos futuros que solapam a presunção de riqueza, como é o caso da inadimplência. Logo, tal juízo de equidade poderia ser válido quando se verificar que o pressuposto econômico que a norma jurídica pretendeu atingir a partir da descrição de um fato da vida, não se manifestou.

Mas, em casos como este, sequer é preciso apelar para a derrotabilidade da regra de competência (ou da regra-matriz de incidência) para proteger o contribuinte. É que, como visto, há uma norma constitucional que deve ser observada pelas leis complementares e leis ordinárias que trazem os elementos da regra-matriz de incidência: trata-se justamente do art. 145, §1º da CF/88 que, como visto, veda a incidência de tributos que desconsiderem as condições econômicas dos contribuintes, seja de modo absoluto, seja de modo relacional.

No caso da inadimplência (e em outros análogos), a violação à capacidade contributiva é bifronte. Enquanto regra (aspecto objetivo), uma vez que está convalidando a incidência de tributos sobre fatos desprovidos de conteúdo econômico (uma venda sem o recebimento dos valores); enquanto princípio (aspecto subjetivo), na medida em que trata de forma semelhante dois contribuintes em situação absolutamente oposta: aquele que recebe pelo produto vendido e aquele que amarga o inadimplemento de seus clientes.

4.2.4.1. A análise do pressuposto econômico pode restringir, mas não alargar a hipótese de incidência.

É possível argumentar que a proposta acima contém uma contradição insanável: de um lado se defende que os signos utilizados pelo direito tributário ostentam conteúdo jurídico (e não econômico), muitas vezes oriundo do direito privado, e devem ser analisados com a abstração própria dos conceitos classificatórios.

⁵⁷⁹ KAUFFMAN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 235.

⁵⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 388-389.

De outro, se advoga que é necessário verificar a realização do pressuposto econômico do tributo (o ingresso da receita de venda nos tributos sobre o consumo, a renda realizada na tributação do lucro empresarial, o domínio útil nos tributos sobre o patrimônio) em nome da capacidade contributiva.

Posta a questão nestes termos, poderia se entender que seria mais coerente reconhecer que todos os termos utilizados pela lei tributária devem ser interpretados economicamente, seja para beneficiar, seja para prejudicar o contribuinte.

Contudo, tal pretensão acarretaria grave violação ao princípio da legalidade tributária, e, com ele, da segurança jurídica dos contribuintes.

A interpretação econômica das normas tributárias equipara dois fatos ou negócios jurídicos distintos em razão da identidade de efeitos econômicos, desprezando-se as formas jurídicas.⁵⁸¹ Nestes termos, a interpretação econômica se vale da analogia gravosa para conferir a determinado ato ou negócio não previsto em lei, o mesmo tratamento tributário que outro ato ou negócio previsto.

É justamente o caso da incidência do ICMS sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*) ao argumento de que tal negócio jurídico tem o mesmo pressuposto econômico de uma compra e venda. Mas, como já visto, as normas tributárias se valem de estruturas jurídicas para atingir eventos de conteúdo econômico, que não podem ser desconsideradas. Afinal, *“desdenhando-se o jurídico, também são menosprezadas as vinculações jurídico-positivas, o que rende ensejo à franca aplicação analógica, sob a justificativa de estar-se concretizando a isonomia econômica.”*⁵⁸²

Logo, a interpretação econômica é violadora da legalidade, na medida em que autoriza a tributação de fatos não previstos na regra-matriz de incidência tributária⁵⁸³ (ou na regra de competência), o que, a toda evidencia, é inadmissível em nosso ordenamento jurídico por afronta ao art. 150, I, da CF/88.

O mesmo não sucede quando se afasta a tributação por constatar que o fato praticado está desacompanhado do pressuposto econômico do tributo, ou seja, da riqueza que se esperava tributar. É que, como visto, o art. 145, §1º, da CF/88 determina que os impostos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, o que confere

⁵⁸¹ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19-24.

⁵⁸² VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 63.

⁵⁸³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 42-43.

um direito fundamental de que nenhum tributo será exigido sem que o sujeito passivo demonstre ter riqueza.

Se, como diz Tipke, o “*princípio da capacidade contributiva é um princípio econômico*”⁵⁸⁴, não seria repugnante ao Texto Constitucional analisar um dado econômico para conferir efetividade ao art. 145, §1º, da CF/88, especialmente quando tal efetividade implique reduzir a tributação, dando maior plenitude aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Antes pelo contrário, tratar-se-ia de conduta desejada e determinada pelo ordenamento jurídico, desde que fique adstrito ao princípio da legalidade. E, considerando que o art. 150, I, da CF/88 exige que a obrigação de pagar tributos esteja expressamente prevista em lei, da sua conjugação o art. 145, §1º, se extrai que não basta ao contribuinte demonstrar qualquer capacidade econômica, mas sim a demonstração de uma capacidade econômica específica, vinculada ao fato gerador do tributo.

Por fim, quanto à afirmação de Tipke no sentido de que “*a capacidade contributiva é um princípio econômico*”, é preciso reiterar que a capacidade contributiva não pode ser meramente um dado pré-jurídico⁵⁸⁵, moral⁵⁸⁶ ou econômico.

A partir do momento em que a capacidade contributiva foi juridicizada, seu conteúdo pré-jurídico sofreu deformações para se adequar ao ordenamento jurídico e ser dotado de um mínimo de certeza e praticabilidade.⁵⁸⁷

Trata-se, portanto, de um princípio jurídico que, todavia, não descarta dos dados econômicos para fazer valer com que o contribuinte seja tributado a partir de sua capacidade econômica.

4.3. Uma capacidade de pagamento vinculada ao fato gerador.

A capacidade contributiva enquanto garantia de disponibilidade financeira foi rejeitada no capítulo 2, especialmente porque isso tornaria insustentável a incidência de

⁵⁸⁴ TIPKE, Klaus. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária” in SCHOUERI, Luis Eduardo. Zilveti. Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64-65.

⁵⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182-183.

⁵⁸⁶ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. GRECO, Marco Aurélio (trad.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 70-71.

⁵⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 528-530.

tributos sobre o patrimônio, o que coloraria em risco a necessária escolha de diversas demonstrações de capacidade econômica em observância à igualdade.

Contudo, ao longo deste capítulo vem sendo defendido que é necessário verificar a realização do pressuposto econômico do tributo em nome da capacidade contributiva, o que, em alguns casos, se confunde com a disponibilidade financeira.

Disso resulta que a capacidade de pagamento pode ser relevante para concretizar a capacidade contributiva em alguns tributos, mas não em outros.

Há que se investigar qual o pressuposto econômico subjacente à hipótese de incidência de um imposto específico para, então, concluir pela relevância da capacidade de pagamento como critério de capacidade contributiva. Este pressuposto econômico, por sua vez, será revelado pela própria norma de competência impositiva, ou pela hipótese legal de incidência, conforme o caso. Ou seja, cabe ao legislador (e ao intérprete do direito) estabelecer, de forma verossímil, a ligação entre o aspecto material da hipótese de incidência e o pressuposto econômico subjacente.

Um imposto sobre o patrimônio (como o IPTU, o IPVA ou um hipotético IGF) pretende incidir justamente sobre a renda poupada (ou acumulada) pelos contribuintes, desconsiderando a necessidade de liquidez direta. Ou seja, aqui não se busca gravar a troca de riquezas, mas a riqueza em si considerada.

Nestes casos, o pressuposto econômico do tributo é a riqueza imobilizada, que deve estar disponível para gerar frutos (como alugueres ou outra forma de exploração econômica) ou, ao menos, ser objeto de alienação. Logo, não é necessário que o contribuinte de um imposto sobre a propriedade imobiliária (ou outra forma de propriedade) detenha capacidade de pagamento para que o tributo esteja de acordo com a capacidade contributiva. Basta que ele tenha a possibilidade de usufruir economicamente do bem gravado, gerando riquezas.⁵⁸⁸

Sobre o tema, Kirchoff lembra que somente podem ser objeto de tributação aqueles bens que gerem rendimentos suficientes ao pagamento dos tributos, de modo que a substância do bem não seja reduzida pela incidência tributária.⁵⁸⁹ O Supremo Tribunal Federal já se manifestou neste sentido, afirmando que a “*capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o patrimônio do contribuinte (...)*.”⁵⁹⁰

⁵⁸⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. VIII, item 5.1.2.

⁵⁸⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32-33.

⁵⁹⁰ ARE 643686 RG, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2013.

Em outras palavras, o contribuinte deve poder explorar economicamente o bem, ou, ao menos, vender o bem para pagar o tributo, mantendo para si o saldo residual. Por este mesmo motivo, o patrimônio imobiliário que não esteja plenamente disponível para ser explorado economicamente, deve ficar ao largo da incidência de tais tributos.

Tome-se como exemplo o caso de uma enorme propriedade rural que seja alagada para a construção de uma hidrelétrica: ainda que o contribuinte seja o proprietário da fazenda em questão, não há possibilidade de que tal propriedade gere frutos econômicos ou mesmo que seja alienada. Há, aqui, uma convergência entre o pressuposto econômico e os próprios atributos da propriedade, que garantem ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor da coisa (art. 1.228 do CC/02).

Por outro lado, há aqueles tributos que buscam gravar justamente a disponibilidade de liquidez advinda de uma operação individualmente considerada, ou de um conjunto de operações em um dado período.

Na primeira hipótese estão os tributos sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS e o PIS/COFINS) e a circulação de valores (IOF, IRRF na modalidade exclusiva na fonte, e a extinta CPMF). Todos estes tributos tem por pressuposto econômico uma operação de troca que gere a transferência de riquezas sobre a qual o tributo irá retirar uma parcela.

Em uma operação de venda de mercadorias ou prestação de serviços, o Estado busca retirar uma parcela daquele fluxo financeiro para si, para custear os cofres públicos. Da mesma forma, em uma operação de crédito (ou de remessa ao exterior), o Estado exige para si um quinhão daquela transferência de dinheiro. Ou seja, aqui o pressuposto econômico subjacente à regra-matriz de incidência que se busca gravar é justamente uma a troca de riquezas. Caso a disponibilidade financeira subjacente às operações não se verifique, faltará a necessária capacidade contributiva.

No caso de tributos que buscam gravar a disponibilidade de liquidez advinda de um conjunto de operações se encontra o imposto sobre a renda. Aqui, a capacidade de pagamento se confunde com a própria noção de realização da renda, segundo a qual somente podem ser tributados os ganhos efetivamente realizados em uma operação de troca de riquezas.⁵⁹¹ Afinal, a exigência de realização da renda tributável “*decorre da necessidade de que a tributação incida sobre manifestações reais de capacidade contributiva.*”⁵⁹²

⁵⁹¹ POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 194.

⁵⁹² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 152-154.

Como visto no capítulo 2, o princípio da capacidade contributiva em seu viés subjetivo demanda que o legislador ordinário estabeleça, da forma mais coerente possível, meios de diferenciar os contribuintes que praticaram o fato gerador em função da capacidade econômica individual: a pessoalidade (ou personalização) dos tributos.

Neste contexto, a capacidade contributiva subjetiva também exige o respeito à capacidade financeira, a partir do estabelecimento de ajustes, ou depurações, que concretizem o direito do contribuinte de recolher os tributos sobre um substrato econômico efetivo e real.

Há, portanto, uma necessidade de preservar na maior medida possível a *capacidade financeira* dos contribuintes, o que se verifica de maneira especialmente contundente nos tributos incidentes sobre a receita e a renda. A capacidade de pagamento pode ser garantida pela adequada temporalidade entre a ocorrência do evento econômico e a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos. Outrossim, a capacidade de pagamento demanda pode ser protegida pelo estabelecimento isenções e exclusões que retirem da base tributável elementos que, embora aderentes ao fato abstratamente previsto na norma, se distanciem da manifestação de riqueza que se pretendeu gravar.

Embora se saiba que os tributos sobre o consumo (ICMS, ISSQN, IPI), incidem sobre a receita de venda no momento da concretização do negócio jurídico, o conteúdo econômico que se pretende onerar é o fluxo de valores do consumidor para o patrimônio da empresa.

Por isso, a lei deverá prever ajustes que permitam aos contribuintes (que realizam as vendas) afastar a tributação sobre as vendas realizadas que não se traduzam em fluxo financeiro, pois, de outro modo, estariam sendo tratados da mesma forma os contribuintes que realizam vendas e recebem os valores devidos de seus consumidores, e aqueles contribuintes que realizam as mesmas vendas, mas sofrem com a inadimplência. É evidente que, aqui, há uma grave disparidade entre a capacidade contributiva de cada um; muito embora ambos tenham praticados fatos geradores semelhantes (valor das mercadorias vendidas), um contribuinte dispõe da integralidade dos recursos esperados, ao passo que outro não recebeu os valores que lhe permitiriam fazer frente ao tributo sobre a venda.

Assim, pode ser incluído mais um elemento para a definição do conteúdo da capacidade contributiva: *a capacidade contributiva também exige que a regra-matriz de incidência estabeleça uma conexão coerente entre o pressuposto de fato adotado, a base de cálculo e o substrato econômico, exigindo-se a presença de capacidade de pagamento, ou a possibilidade de obtenção desta capacidade de pagamento, conforme o tributo analisado.*

4.3.1. Duas capacidades contributivas.

Como visto, a capacidade contributiva exige a capacidade de pagamento do sujeito passivo, o que irá variar de acordo com o pressuposto econômico que se pretende gravar.

Pode-se questionar, todavia, se a tributação é obstada pela ausência absoluta de riqueza (considerando a renda e patrimônio totais do contribuinte) ou pela ausência específica de riqueza (considerando apenas aquela conectada ao fato gerador do tributo). Realmente, a aferição da existência de riqueza por ser analisada em relação à totalidade do patrimônio do contribuinte (“capacidade contributiva abrangente”), ou em relação ao fato jurídico eleito como índice específico de denotação de riqueza e incidência tributária (“capacidade contributiva específica”).

Para repartir de forma equânime a carga tributária (e permitir um fluxo de arrecadação constante) é recomendável selecionar diversos índices denotativos de riqueza (ou de capacidade contributiva específica), de modo que, se o contribuinte lograr êxito em escapar de uma incidência por seus gostos pessoais (propensão ao consumo ou à poupança) será alcançado por outro.

Em outras palavras, a miscelânea de índices de “capacidades contributivas individuais específicas” deve ser apta a alcançar a “capacidade contributiva individual abrangente”.

Contudo o sopesamento da carga tributária global que a pessoa (natural ou jurídica) deve arcar não é passível de análise por parte do Poder Judiciário, exceto se a tributação total atingir o nível de confisco. Fora desta hipótese, não pode o julgador pretender afastar determinado tributo para tornar a carga tributária mais módica. Tal pretensão equivaleria a legislar sobre política fiscal, em afronta à separação de poderes.

Assim, a ausência da capacidade contributiva abrangente (ou seja, a pessoa pertencer ao extrato mais baixo de renda da população) não impede que o contribuinte concorra com a tributação incidente sobre o consumo ou sobre a propriedade de um único bem (como o IPVA sobre a propriedade de um veículo).

Por outro lado, a capacidade contributiva específica se presta a aferir o correto dimensionamento da riqueza tributada a partir do pressuposto econômico subjacente ao fato jurídico-tributário. E, como visto acima, eventual violação a esta capacidade contributiva específica é passível de sindicabilidade por parte do Poder Judiciário.

Ou seja, o Juiz não pode promover uma análise subjetiva da capacidade contributiva global do contribuinte, e afastar a incidência de um tributo específico, mesmo que o fato gerador tenha sido praticado e esteja presente aquela capacidade contributiva específica. Tal conduta representaria indevida discricionariedade (acompanhada da arbitrariedade), e violação frontal à separação dos poderes.⁵⁹³

Por outro lado, ao Poder Judiciário é lícito analisar a conformação do pressuposto econômico subjacente à hipótese factual para confirmar se aquele contribuinte demonstra capacidade contributiva exigida pelo fato gerador daquele tributo específico. Neste caso não haverá arbitrariedade, mas apenas a garantia de que o indivíduo não seja chamado a contribuir com os gastos públicos pela prática de um ato que não denota capacidade econômica.

4.3.2. A realização da capacidade contributiva pelas cláusulas de exceção.

Já se disse aqui que, embora a Constituição tenha preestabelecido índices de riqueza que podem ser tributados nas faixas de competência ali discriminadas, cabe o legislador ordinário estruturar a regra-matriz de incidência de cada tributo em estrita observância à estas normas. E “*será, no quadro comparativo entre a Constituição e as leis inferiores (complementares e ordinárias), que a questão da capacidade econômica objetiva ganha importância.*”⁵⁹⁴

Ao estruturar a hipótese legal de cada tributo com a indicação de todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), o legislador deverá, ainda, atuar de forma coerente e consistente para concretizar os princípios constitucionais aplicáveis, como a isonomia e a capacidade contributiva.⁵⁹⁵ É por isso que se afirma que a capacidade contributiva também traz uma “exigência de coerência lógica” entre o tributo e seu pressuposto econômico.⁵⁹⁶

Assim, ao elaborar as regras-matrizes de incidência de cada tributo, o legislador tem o dever de: a) estabelecer no aspecto material conceitos adequados que permitam excluir

⁵⁹³ Em sentido contrário: MELLO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos.** São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 246-248.

⁵⁹⁴ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 270-271.

⁵⁹⁵ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional.** ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 47.

⁵⁹⁶ MITA, Enrico de. “O Princípio de Capacidade Contributiva” in FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 238.

situações desacopladas do pressuposto econômico do tributo; ou b) na estruturação da base de cálculo, permitir a exclusão/dedução de tais situações do montante do tributo a pagar.

Logo, o art. 145, §1º, da CF/88 traz um comando dirigido ao legislador para que observe a capacidade econômica do contribuinte na elaboração das leis tributárias, estabelecendo exceções e hipóteses de neutralização de situações que levem à inobservância da capacidade de pagamento.

É o que se verifica na Lei nº 9.718/1998 que, ao estabelecer o regime do PIS/COFINS sobre as receitas de obras públicas (frequentemente em atraso por dificuldades de caixa ou auditorias dos Tribunais de Contas), permitiu o seu diferimento para que as contribuições sejam pagas apenas na medida do recebimento (art. 7º).⁵⁹⁷ Normas de exceção deste jaez não configuram um favor fiscal, mas a verdadeira concretização da capacidade contributiva na regra-matriz de incidência de cada tributo.

Lobo Torres considera ser “*difícilimo (...) afirmar que a lei contende com o princípio constitucional porque não foi suficientemente equitativa, não criando as exceções que se impunham ou descurando das singularidades que deveriam ser protegidas juridicamente*”⁵⁹⁸.

Contudo, parece que a norma positivada no art. 145, §1º, da CF/88 exige uma atuação mais contundente.

Ao exigir que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes o Poder Constituinte determinou, justamente, que as leis tributárias sejam equitativas e onerem, da melhor forma possível, a riqueza efetivamente demonstrada pelos contribuintes.

Para Ferrero Lapatza, a capacidade contributiva deve ser uma “*fonte essencial de inspiração no momento de delimitar os diferentes fatos imponíveis e de estabelecer as sanções.*”⁵⁹⁹ Mais do que uma fonte inspiração, a capacidade contributiva deve

⁵⁹⁷ Lei 9.718/1998:

“*Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.*”

⁵⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399.

⁵⁹⁹ LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007, p. 24.

“impregnar”⁶⁰⁰ todos os elementos da regra-matriz de incidência dos tributos, desde o aspecto material até as minúcias da elaboração da base de cálculo.

Assim, para ser válida, cada adição prevista na base de cálculo do IRPJ deve estar respaldada na capacidade contributiva, isto é, deve corresponder a um elemento que não seja representativo de uma despesa efetivamente incorrida pelo contribuinte, e, portanto, merece ser neutralizado. Da mesma forma, as exclusões à base do IRPJ devem abarcar todas aquelas parcelas que não correspondam a uma riqueza efetiva, que permita o adimplemento dos tributos incidentes (salvo para as normas com função extrafiscal). Outrossim, a base de cálculo da COFINS (e do IPI, e do ICMS e do ISSQN) devem prever a exclusão de todas as parcelas que não correspondam a um ganho efetivo do contribuinte (como é o caso da inadimplência).

Se, por acaso, o legislador deixar de estabelecer cláusulas de exceção ou neutralização dos efeitos indesejáveis da generalidade da lei, estará incorrendo em omissão inconstitucional, a ensejar a atuação do Poder Judiciário para conferir efetividade ao art. 145, §1º, da CF/88.

Esta linha de argumentação já foi refutada pelo STF nos julgamentos em que se declarou a legitimidade da incidência da COFINS do ICMS e sobre vendas inadimplidas. Ao decidir o RE 586.482, o STF declarou que “*no âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão*”.⁶⁰¹

De forma semelhante, no RE 1.003.758, foi consignado que “*se atendesse esta pretensão, a SUPREMA CORTE estaria atuando como legislador positivo, modificando as normas tributárias inerentes ao ICMS para instituir benefício fiscal em favor dos contribuintes, o que ensejaria violação também ao princípio da separação dos Poderes.*”⁶⁰²

Em ambos os casos, considerou-se que eventual autorização para excluir as vendas inadimplidas da base de cálculo acarretaria favor tributário sem previsão em lei, o que afrontaria o art. 150, §6º, da CF/88.⁶⁰³

⁶⁰⁰ MESTRES, Magín Pont. “Princípio Constitucional de Capacidade Economica” in **Estudios sobre Temas Tributarios Actuales**, vol. III. Barcelona [ES]: Universitat de Barcelona Publicacions, 1990, p. 184.

⁶⁰¹ RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

⁶⁰² RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

⁶⁰³ “Art. 150. (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Não parece seja assim.

Como já exposto, o art. 145, §1º, da CF/88 não apenas sugere, mas exige a conformidade das hipóteses legais de incidência à capacidade econômica dos contribuintes, o que, nos tributos incidentes sobre o consumo, demanda a neutralização de operações dissociadas do pressuposto econômico (o ingresso da receita de venda). Portanto, ao reconhecer a impossibilidade de incidência de tais tributos sobre vendas inadimplidas a Suprema Corte nada mais teria feito do que aplicar o art. 145, §1º, da CF/88, afastando a incidência de tributos sobre fatos despidos de conteúdo econômico .

4.4. Uma proposta de releitura da função eficaz do princípio da capacidade contributiva.

Na lição de Ávila, os princípios exercem eficácia sobre outras normas jurídicas (eficácia interna) e também sobre fatos (eficácia externa). A eficácia interna dos princípios pode se dar de forma *direta* quando a atuação independe da intermediação de normas. Os princípios também exercem eficácia interna indireta, quando dependem de outros princípios ou regras para produzir efeitos concretos. Nestes casos, os princípios exercem funções definitórias, interpretativas, bloqueadoras e rearticuladoras de outras normas jurídicas.⁶⁰⁴

4.4.1. A função integrativa.

Como visto, os princípios atuam diretamente quando determinada norma não prevê procedimentos para assegurar o estado ideal de coisas almejado pelo princípio. Nestas hipóteses, o princípio exerce uma função integrativa, atraindo outras normas, por analogia, para assegurar o respeito aos direitos individuais por ele protegidos.

Tome-se como exemplo o precedente em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu aos contribuintes o direito de reaver o ICMS pago a maior no regime de substituição tributária quando a base presumida for superior à efetiva. Esta decisão se baseou, dentre outros argumentos, na obediência ao princípio da capacidade contributiva⁶⁰⁵.

⁶⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 122-128.

⁶⁰⁵ RE 593849, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

Se determinado estado federado se omitir para impedir que os contribuintes se restituam do ICMS pago a maior, seria possível ao Poder Judiciário atuar, estabelecendo, por analogia, normas para a implementação deste direito.

4.4.2. A função bloqueadora.

A função bloqueadora pode ser vista como “o outro lado da moeda” da função integrativa. Mas, ao invés de acrescentar elementos em normas para promover o estado ideal de coisas buscado pelo princípio, a função de bloqueio exclui elementos expressamente previstos em normas que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas almejado.

Voltando ao exemplo paradigmático, o STF considerou que a falta de lei prevendo o direito de excluir vendas inadimplidas da base de cálculo do ICMS e do PIS/COFINS seria um impeditivo a demanda do contribuinte. Em suma, alegou-se que qualquer resposta conferida pelo legislador a este problema seria satisfatória: caso a lei autorizasse a exclusão das vendas inadimplidas, o contribuinte teria este direito; uma vez que a lei foi silente neste ponto, seria legítima a tributação sobre tais valores.

Contudo, caso se conclua que a capacidade contributiva, seja em sua função de regra, seja como princípio, veda a incidência de tributos sobre fatos desprovidos de conteúdo econômico, ou, ainda, que a tributação de vendas inadimplidas é violadora do dever de diferenciar os contribuintes de acordo com a capacidade econômica subjacente ao fato gerador, então seria possível assegurar ao contribuinte o direito de excluir da base de cálculo dos tributos sobre o consumo as vendas inadimplidas diretamente do art. 145, §1º, da CF/88.

Tome-se outro exemplo: uma empresa altamente endividada que se encontre em recuperação judicial. Ao longo de árduas negociações entre seus credores e acionistas, é possível estabelecer um consenso no sentido de que as dívidas serão reduzidas em 50% e parceladas ao longo de uma década. É inegável que haverá um acréscimo patrimonial efetivo e relevante: metade do passivo da empresa foi reduzido. Além disso, a empresa irá reconhecer uma receita no exato montante da dívida perdoada, que irá aumentar seu lucro contábil.

Contudo, esta receita decorrente da redução do passivo é meramente nominal, pois nenhum valor ingressou no patrimônio da empresa que permita fazer face aos tributos incidentes. A capacidade contributiva enquanto capacidade de pagamento demanda que o legislador estabeleça ajustes que permitam aos contribuintes (que realizam as vendas) afastar

a tributação sobre estes acréscimos patrimoniais desacompanhados de fluxo financeiro. Este direito foi reconhecido pelo Poder Legislativo a partir da Lei nº 14.112/2020⁶⁰⁶, mas já poderia ser pressuposta a partir do art. 145, §1º, da CF/88.

Em suma, a capacidade contributiva poderia atuar, em sua função de bloqueio, para afastar a percussão tributária sobre casos individuais em que se constate que os fatos tributáveis são concretamente despidos de conteúdo econômico.⁶⁰⁷

4.4.3. A função definitória.

A função definitória de um princípio implica a necessidade de trazer maior concretude ao sobreprincípio que lhe é superior. No caso da capacidade contributiva, sua atuação confere maior concretude ao sobreprincípio da igualdade ao estabelecer um conteúdo específico para a distribuição equitativa dos encargos tributários de modo a promover a redistribuição de riquezas.

Os princípios também auxiliam na reconstrução do significado de outras normas jurídicas, ampliando ou restringindo o seu sentido.

Se as “*normas são – por definição – variáveis dependentes da interpretação*”⁶⁰⁸, e admitido que todo texto normativo abstratamente analisado é imbuído de determinada vagueza, admitindo um determinado número de significados possíveis⁶⁰⁹, então os princípios podem atuar direcionando a atividade interpretativa para a escolha de um significado que melhor se coadune com o princípio em questão.⁶¹⁰

⁶⁰⁶ Lei nº 14.112/2020:

“Art. 50-A. Nas hipóteses de renegociação de dívidas de pessoa jurídica no âmbito de processo de recuperação judicial, estejam as dívidas sujeitas ou não a esta, e do reconhecimento de seus efeitos nas demonstrações financeiras das sociedades, deverão ser observadas as seguintes disposições:

I - a receita obtida pelo devedor não será computada na apuração da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);”

⁶⁰⁷ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 31.

⁶⁰⁸ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às Normas**. BINI, Edson (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 28.

⁶⁰⁹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 350.

⁶¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 60-61.

Ou seja, observados os limites semânticos da norma, o intérprete deverá escolher, dentre os significados possíveis, aquele que assegure maior respeito aos princípios constitucionais envolvidos, como é o caso da capacidade contributiva.⁶¹¹

Esta questão já foi enfrentada pelo STF no julgamento em que se discutiu a incidência do IPVA sobre embarcações.⁶¹²

De um lado, foi proposta uma interpretação fundada no princípio da capacidade contributiva, segundo o qual não seria possível excluir da incidência do imposto veículos de elevado valor (logo, denotativos de riqueza), como é o caso de embarcações e aeronaves. Esta corrente (que restou minoritária) propôs uma interpretação da regra de competência prevista no art. 155, III, da CF/88, em linha com o princípio da capacidade contributiva.

Contudo, logrou êxito o entendimento de que o IPVA deveria ser interpretado de acordo com seu contexto histórico: uma vez que ele foi o substituto da Taxa Rodoviária Única, sua incidência deveria ficar restrita aos veículos automotivos terrestres. Aqui, a Suprema Corte parece ter se equivocado, uma vez que aeronaves e embarcações também estão aderentes à regra de competência, e concluir pela sua tributação promove de maneira mais forte tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o sobreprincípio da igualdade.

A função definitória também foi adotada pelo STF ao analisar a legitimidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A discussão remete ao conceito de receita tributável, e implica saber se os tributos incidentes sobre a venda (caso do ICMS, mas também do ISSQN) são receitas dos contribuintes que realizam a venda, ou se, ao revés, são receitas dos Estados e Municípios que ingressam no patrimônio dos contribuintes para serem posteriormente repassadas.

O Min. Roberto Barroso (que integrou a corrente minoritária) considerou inviável realizar qualquer ponderação acerca da capacidade contributiva na medida em que *“é opção do constituinte originário tributar o faturamento, de modo que eventual ponderação com a capacidade contributiva foi superada pela própria Constituição”*, e, em se tratando de *“escolha do constituinte originário (...) não há sequer como se possa questioná-la.”* Ou seja, segundo esta linha, teria sido negada qualquer relevância ao princípio da capacidade contributiva na interpretação dos conceitos constitucionais, esvaziando a função definitória.

⁶¹¹ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: Tomo primero: El derecho tributario y sus fuentes**. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 249.

⁶¹² Tribunal Pleno, RE 134509, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 29/05/2002.

Contudo, prevaleceu o entendimento de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS por não ser receita própria do contribuinte que realiza a venda.

Na ocasião, a Min. Rosa Weber destacou que o conceito de receita tributável pressuposto pelo art. 195, I, b, da CF/88 deve ser definido “à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).” Por sua vez, o Min. Celso de Mello lembrou que o conceito de receita tributável, interpretado em linha com o art. 145, §1º, da CF/88 pressupõe um ingresso de recursos decorrente da atividade empresarial da pessoa jurídica, que se agregue definitivamente ao patrimônio:

“Irrecusável, Senhora Presidente, tal como assinalado por Vossa Excelência, que o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.” (Voto do Min. Celso de Mello no RE 574706, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017)

A aplicação da função definitória aos casos paradigmáticos poderia acarretar a compreensão de que as vendas inadimplidas não configuram “operações onerosas de circulação de mercadoria”, ou ainda que não configuram “receitas” do vendedor, e, portanto, deveria ser excluídas da incidência do ICMS e do PIS/COFINS.

4.4.4. A função rearticuladora.

A função rearticuladora é exercida pelos sobreprincípios sobre outros princípios, de modo a permitir a interação entre diversos valores que compõem um estado ideal de coisas em constante imbricação. Esta função amplia o objeto de análise de um princípio jurídico para readequar sua atuação de modo a evitar o amesquinamento de outros princípios igualmente relevantes.

Nesta linha, o princípio da capacidade contributiva deve ser articulado em consonância com o sobreprincípio da liberdade, afastando, por exemplo, uma pretensa eficácia positiva da capacidade contributiva que venha a ampliar e escopo de determinada

regra de competência tributária para abarcar fatos com semelhante conteúdo econômico, mas que não são compatíveis com o conceito jurídico adotado.

4.4.5. A eficácia externa.

A eficácia externa, como dito, se dá sobre a compreensão dos fatos e provas tidos como pertinentes para a tomada de decisão, bem como sua valoração. Como lembra Alexy, o grau de realização dos princípios não depende apenas de circunstâncias jurídicas, mas também das circunstâncias factuais.⁶¹³ Tal como a eficácia interna, a eficácia externa também pode ser subdividida de acordo com a função especificamente exercida.

4.4.5.1. A eficácia objetivo-seletiva.

A eficácia objetivo-seletiva estabelece a necessidade de se selecionar os fatos tidos por pertinentes para determinada tomada de decisão sobre determinado princípio jurídico.

Para tanto, devem ser selecionados aqueles fatos necessários à identificação do bem jurídico protegido. Vale citar um exemplo de sua aplicação (ainda que inadequada) e outro em que tal eficácia não foi observada.

No RE 656089, o Supremo Tribunal Federal analisou a possibilidade de instituição de alíquotas majoradas das contribuições previdenciárias devidas pelas instituições financeiras. Ao declarar a constitucionalidade da lei, a Suprema Corte mencionou em diversos momentos a elevada lucratividade das instituições financeiras e o princípio da capacidade contributiva como razão de decidir. Segundo o Min. Dias Toffoli: “*é proporcional e razoável entender que os contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva contribuam com maior grau para o custeio da seguridade social.*”⁶¹⁴

Outrossim, ao analisar a incidência do ICMS sobre a vendas inadimplidas, o Supremo Tribunal Federal foi provocado a se manifestar sobre a perspectiva das distribuidoras de energia elétrica que convivem com elevada taxa de inadimplência (no Rio de Janeiro, o

⁶¹³ ALEXY, Robert. “On the structure of legal principles” in PECZENIK, Alexander (org.). **Ratio Juris**, vol. 13, nº 03, Set/2000, p. 295.

⁶¹⁴ RE 656089, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

patamar se aproxima de 20% das receitas faturadas)⁶¹⁵, especialmente em áreas dominadas por organizações criminosas.

Contudo, a decisão preferiu centrar sua análise nos aspectos da hipótese de incidência, que prevê em seu aspecto temporal o nascimento da obrigação tributária no momento em que a venda é realizada, independentemente do recebimento. Além disso, o voto-condutor destacou que o contribuinte de direito teria manifestado capacidade contributiva com a mera realização da venda, pois seria detentor de um título jurídico que permitiria a cobrança dos valores inadimplidos.

Contudo, a Suprema Corte não analisou a complexa questão social do país (em que alguns consumidores se mantêm inadimplentes por habitarem áreas conflagradas em que o Poder Judiciário não atua), e muito menos a capacidade econômica do contribuinte que sofre com uma inadimplência superior a 1/5 de suas receitas tributáveis. Tais fatos, embora levados ao conhecimento do Poder Judiciário, sequer foram debatidos, mesmo diante de sua íntima conexão com o princípio da capacidade contributiva.⁶¹⁶

4.4.5.2. A eficácia objetivo-argumentativa.

Já a eficácia objetivo-argumentativa a aplicação de determinado princípio deve levar em consideração o seu efeito na realização ou proteção dos bens jurídicos por eles protegidos, direta ou indiretamente.

No caso da capacidade contributiva, foi visto que os bens jurídicos protegidos são o direito de propriedade, a livre iniciativa econômica e a igualdade em matéria tributária. Neste contexto, ao analisar a incidência de tributos sobre as vendas inadimplidas, o Poder Judiciário deveria ter considerado que estas despesas serão custeadas integralmente pelo contribuinte de direito, visto que foi impossível a repercussão econômica do tributo no preço do produto. Assim, a carga tributária será custeada diretamente pelo patrimônio do contribuinte, e não pela receita de venda que integra o lucro.

Além disso, a interpretação conferida pelo STF no sentido de legitimar a incidência de tributos sobre vendas inadimplidas afronta a livre iniciativa econômica, que, como visto, autoriza o Estado a participar dos ganhos experimentados pelos contribuintes, mas não a cobrar tributos independentemente de existir qualquer ganho.

⁶¹⁵ Manifestação apresentada pela distribuidora de energia Light na qualidade de *amicus curiae*, juntada aos autos em 29.11.2019.

⁶¹⁶ RE 1003758, Relator p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.

Por fim, a igualdade também é violada na medida em que o contribuinte que sofre com elevada taxa de inadimplência receberá o mesmo tratamento tributário do que o contribuinte que recebe a integralidade dos valores de venda. Embora as situações sejam diametralmente opostas (considerando as operações com prejuízo), ambos receberão o mesmo tratamento tributário.

4.4.5.3. A eficácia subjetiva.

Por fim, a eficácia externa subjetiva proíbe a intervenção estatal contra os direitos subjetivos protegidos pelos princípios ao mesmo tempo em que demanda que o Estado adote medidas para a promoção dos aludidos princípios.

Voltando ao caso da incidência de tributos sobre a inadimplência, a eficácia externa subjetiva vedaria a atuação do Fisco no sentido de constituir obrigação tributária sobre os prejuízos experimentados, ao mesmo tempo em que impõe que tal omissão normativa (a falta de previsão legal para a exclusão da inadimplência da base de cálculo) seja sanada.

Logo, a capacidade contributiva também evidencia uma omissão inconstitucional por parte do Poder Público, que deixou de regulamentar o modo pelo qual o particular que levou recursos aos cofres públicos com base na presunção legal de obter disponibilidade financeira, viu sua expectativa frustrada. Trata-se de caso de omissão inconstitucional a ser sanada pelo Poder Judiciário, inclusive com o uso da analogia.

4.5. A capacidade contributiva pode ser analisada sob a ótica do contribuinte de direito.

A doutrina afirma, de forma até certo ponto pacífica, que a capacidade contributiva opera de forma distinta nos tributos diretos e nos tributos indiretos. Enquanto nos primeiros, a capacidade contributiva teria eficácia plena, em seus aspectos objetivo e subjetivo, nos últimos a capacidade contributiva não seria exequível.⁶¹⁷

Como nos impostos indiretos o ônus econômico recai sobre o contribuinte de fato (o consumidor final) ao passo que o tributo é recolhido pelo contribuinte de direito (vendedor),

⁶¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 103-104.

não seria factível estabelecer diversas alíquotas de acordo com a faixa de renda de que não se conhece,⁶¹⁸ para pessoalizar a tributação incidente sobre o consumo.

Este entendimento vem sendo adotado pelo STF⁶¹⁹ que já afirmou que, nos impostos indiretos, “*conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto.*” E, ao final, conclui que “[a] *capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.*”

Tal constatação parece inconsistente, por partir da (sempre criticada) classificação entre impostos diretos (suportados pelo contribuinte) e indiretos (integralmente repassados no preço), e, com base nesta premissa, limitar a análise da capacidade contributiva a um sujeito que sequer faz parte da relação jurídica (o consumidor), em função de premissas econômicas jamais provadas: o repasse econômico dos tributos incidentes sobre a operação.

4.5.1. A criticável distinção entre tributos diretos e indiretos.

A distinção entre tributos diretos e indiretos é tão difundida quanto criticada.⁶²⁰ Segundo esta concepção, seriam diretos aqueles tributos nos quais o peso fiscal é assumido pelo próprio contribuinte de direito, ou seja, a pessoa responsável pelo fornecimento de bens e serviços.

Nos tributos diretos, a lei busca gravar a capacidade contributiva imediatamente evidenciada pelo sujeito passivo a partir do fato tributável (como ser proprietário ou auferir rendas).

Já os tributos indiretos seriam aqueles em que o gravame é transferido, no preço, do fornecedor para o consumidor de bens e serviços; nestes tributos se pretende onerar a capacidade contributiva presumida a partir do consumo⁶²¹, ou, ainda, uma nova tributação

⁶¹⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 66.

⁶¹⁹ RE 213396, Rel. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999.

⁶²⁰ MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 13 e 21.

⁶²¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 37.

sobre a renda do consumidor⁶²². A inaplicabilidade da capacidade contributiva nos tributos indiretos⁶²³ seria, assim, uma decorrência da praticabilidade na tributação⁶²⁴

Tal premissa é falha, justamente por considerar que há tributos em que ocorre o repasse econômico do custo do tributo no preço, ao passo que em outros isso não se dá. Como bem lembra Schoueri⁶²⁵, todos os tributos comportam o repasse econômico no preço do produto, a depender, especialmente, da elasticidade ou inelasticidade da demanda.

Em um produto com demanda inelástica (que não varia em função do preço como é o caso de bens essenciais) o tributo sempre será repassado no preço praticado ao consumidor. Por outro lado, em um produto com demanda altamente elástica, o tributo jamais conseguirá ser repassado no preço, uma vez que isto derrubaria a demanda.

De mais a mais, todos os tributos comportam repercussão no preço do produto, sejam os tributos incidentes sobre a venda, ou aqueles incidentes sobre o patrimônio e a renda da pessoa jurídica. Aliás, é natural que assim seja: os fornecedores sempre buscam equalizar todos os custos incidentes sobre sua atividade para o estabelecimento do preço de venda de modo a atingir, ao menos, o ponto de equilíbrio (*breakeven point*) e, preferencialmente, obter lucros.⁶²⁶

Ou seja, sem o repasse de todos os custos na composição do preço de venda, as atividades econômicas deixariam de ser lucrativas, e perderiam o sentido. Portanto, a teoria da repercussão econômica no preço de venda do produto não fornece instrumental adequado para distinguir os tributos uns dos outros.

Se é assim, será que tal critério deve continuar a justificar a inaplicabilidade da capacidade contributiva como medida de comparação dos tributos indiretos?

4.5.2. A capacidade econômica visada na tributação do consumo.

Como visto, o entendimento majoritário é no sentido de que os tributos indiretos oneram exclusivamente a capacidade contributiva do consumidor final. Lobo Torres

⁶²² TIPKE, Klaus. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária” in SCHOUERI, Luis Eduardo. Zilveti. Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 66.

⁶²³ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35.

⁶²⁴ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 890-891.

⁶²⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Cap. I, item 6.

⁶²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

considera esta lógica tão evidente que chega a falar em um “princípio constitucional da repercussão obrigatória” dos tributos não cumulativos (ICMS e IPI) para o consumidor final.⁶²⁷

Sob este princípio, o custo de tais tributos seria absolutamente indiferente para o contribuinte de direito (fornecedor) que, sempre e necessariamente, poderia repassar tais tributos no preço de venda praticado. Assim, cogitar da capacidade contributiva do fornecedor de bens e serviços seria um verdadeiro *non sense*: se os dispêndios com tais tributos são, sempre e necessariamente, recuperados com a venda, não há qualquer consequência patrimonial para o vendedor.

Como os tributos indiretos buscam onerar o ato de consumo enquanto manifestação de riqueza, a Constituição estabeleceu a seletividade do ICMS (facultativa) e do IPI (obrigatória), como critério de variação das alíquotas. Desta forma, os produtos mais essenciais à subsistência (como os produtos da cesta básica) deveriam ter alíquotas reduzidas. Por outro lado, a venda de produtos de luxo, supérfluos ou nocivos (como joias, bebidas alcoólicas e cigarros) seriam onerados mais pesadamente.

Nestes termos, a seletividade atuaria como especificação da capacidade contributiva nos tributos indiretos⁶²⁸: não sendo possível graduar a carga tributária de acordo com características pessoais do contribuinte, optou-se por desonerar os produtos mais essenciais como forma de retirar a carga tributária sobre os parcos rendimentos dos mais pobres (que, espera-se, serão aplicados nestes produtos essenciais).

A capacidade contributiva continuaria atuando como medida de comparação: não sendo possível diferenciar os contribuintes em função de sua riqueza global, a diferenciação irá recair sobre os atos de consumo: um consumidor exterioriza mais capacidade contributiva do que outro ao comprar bebidas alcoólicas, ao invés de água mineral.⁶²⁹ Por este motivo, aquele que consome um produto menos essencial deveria arcar com uma alíquota mais elevada.

⁶²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 347-348.

⁶²⁸ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario**, Tomo primero: El derecho tributario y sus fuentes. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 271. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiro, p. 59. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, Vol II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 336.

⁶²⁹ YAMASHITA, Douglas. TIKPE, Klaus. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 106-109.

4.5.3. A necessária consideração da capacidade econômica do contribuinte de direito.

Contudo, o denominado “princípio constitucional da repercussão obrigatória” é falho, porque pressupõe a possibilidade de repasse integral do custo tributário no preço de venda (o que, como visto, depende da elasticidade da demanda), e também o adimplemento do preço de venda pelos consumidores, o que nem sempre ocorre.

Uma vez frustrado o repasse da carga tributária no preço, ou o adimplemento da obrigação pelo consumidor final, o tributo indireto estará, ao fim e ao cabo, onerando apenas o contribuinte de direito.⁶³⁰ Neste caso, ao invés de onerar o ato de consumo, o tributo indireto acaba onerando, diretamente, a renda ou o patrimônio do contribuinte de direito.

A repercussão obrigatória do tributo indireto é, portanto, um dever jurídico de cunho meramente formal⁶³¹, que será cumprido sempre que o vendedor incluir o valor do tributo no preço de venda. Entretanto, o cumprimento deste dever formal não garante a repercussão econômica do tributo indireto para o contribuinte de fato, pois, sendo o preço fixado por parâmetros de mercado o Estado não tem meios “*para assegurar a referida repercussão e conseguir, assim, que a importância do imposto não constitua custo de exploração das empresas.*”⁶³²

Assim, a repercussão do tributo é um fenômeno jurídico-formal, que não se confunde com a repercussão econômica.⁶³³

Ocorre que, como visto, a análise da capacidade contributiva é indissociável do aspecto econômico da operação; o art. 145, §1º da CF/88 exige justamente que os tributos recaiam sobre índices denotativos de riqueza, e também que a regra-matriz de incidência seja estruturada de modo a apresentar o substrato econômico subjacente ao fato tributável. Ou seja, ainda que a repercussão dos tributos indiretos ao consumidor final seja econômica, ela deve acarretar consequências jurídicas.⁶³⁴

Posta a questão nestes termos, parece incontestável que a capacidade contributiva se aplica aos tributos indiretos de maneira muito mais presente do que com o mero recurso à seletividade.

⁶³⁰ MOLINA, Pedro Herrera. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal**: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madrid [ES]: Marcial Pons, 1998, p. 409-412.

⁶³¹ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 6ª ed. Coimbra [PT]: Almedina, 2011, p. 620-621.

⁶³² Ibidem.

⁶³³ OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – I” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 32. Madrid [ES]: Civitas, out/dez/1981, p. 548.

⁶³⁴ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 125.

Afinal, a como base de cálculo dos tributos sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS/COFINS) “*somente poderá ser composta pela receita decorrente das atividades que compõem o critério material da Regra-Matriz de Incidência destes tributos.*”⁶³⁵ Deste modo, a base de cálculo deverá “*privilegiar um fato-signo presuntivo de riqueza do contribuinte de direito (diretamente afetado pela exação).*”⁶³⁶

Assim, a capacidade contributiva exige, no seu aspecto subjetivo, que o legislador estabeleça mecanismos de ajuste (ou cláusulas de equidade) que afastem a incidência sobre a empresa em caso de impossibilidade de promover a repercussão econômica do imposto.⁶³⁷ De outro modo, o tributo indireto estaria recaindo sobre uma perda experimentada pela empresa, índice que não é indicativo de qualquer manifestação de riqueza. Por conseguinte, estará sendo violada a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo.

A capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo também seria afrontada na medida em que estariam submetidos à mesma carga tributária dois contribuintes que expressam manifestações de riqueza absolutamente distintas: um, que realizou a venda, auferiu receita e repercutiu economicamente o tributo, e outro que realizou a venda, não auferiu receita e não transferiu o ônus do tributo ao consumidor final. Haverá verdadeira afronta ao princípio da igualdade, bem como a inobservância da capacidade econômica enquanto medida de comparação dos contribuintes para a definição da carga tributária individual.

O reconhecimento de que a capacidade contributiva também se aplica aos tributos indiretos traz a possibilidade de se aplicar o princípio do não confisco nas mesmas hipóteses. Em uma primeira análise, não há que se falar em confisco na tributação indireta, uma vez que, idealmente, a carga tributária é repassada no preço e graduada de acordo com a seletividade.⁶³⁸ Sendo assim, o estabelecimento de uma alíquota elevada a qualquer patamar estaria justificado pelo caráter supérfluo do bem, sendo impertinente falar em confisco.⁶³⁹

Ocorre que esta conclusão parte, novamente, da equivocada premissa de que a integralidade do peso do tributo indireto é repassada para o consumidor final, o que, como visto, não há qualquer garantia de ocorrer, especialmente em bens de demanda elástica.

⁶³⁵ BARRETO, Paulo Ayres. “A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados.” **Cadernos jurídicos (EPM)**, v. 45. São Paulo: out/dez-2016, p. 100.

⁶³⁶ *Ibid.*, p. 102.

⁶³⁷ MOLINA, Pedro Herrera. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid [ES]: Marcial Pons, 1998, p. 412.

⁶³⁸ HORVATH, Estevão. **Princípio do Não-Confisco**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 129.

⁶³⁹ Nota de Atualização in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 891 e 917.

Na verdade, a elevação da carga tributária sobre o consumo termina por reduzir a demanda (especialmente em relação aos produtos mais elásticos) exigindo que o contribuinte de direito arque com parte relevante do encargo.

Em casos extremos, poderá até mesmo inviabilizar a atividade econômica do contribuinte, obrigando-o a vender com prejuízo ou simplesmente buscar outra fonte de renda. Ou seja, a tributação indireta não pode tornar inútil a operação de venda que deseja gravar⁶⁴⁰ sob pena de exercer efeito confiscatório e impedir o livre exercício da atividade econômica.

4.6. A capacidade de pagamento e o regime contábil de competência.

A doutrina⁶⁴¹ afirma, majoritariamente, que o conceito jurídico de receita é caracterizado como um ingresso de recursos, decorrentes da atividade empresarial da pessoa jurídica e que se agregue definitivamente ao patrimônio. É bom destacar que a definitividade não tem qualquer relação com o tempo de permanência do ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, mas sim com a inexistência de contrapartida, que implique na imediata saída dos valores (como ocorre na intermediação de vendas).

Este conceito de receita também foi expressamente adotado pelo Min. Celso de Mello no RE 574706 ao afirmar que a materialidade se dá partir da configuração de dois elementos “*a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.*”

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência, convencionou-se que o tributo incidiria segundo o regime competência (na tradição do bem ou prestação de serviços), independentemente da efetiva transferência de numerário pelo comprador ao vendedor. De forma semelhante, as contribuições sobre a receita são tributadas segundo o regime contábil da competência (independentemente do efetivo recebimento).

⁶⁴⁰ LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007, 28-29.

⁶⁴¹ ATALIBA, Geraldo. “ISS – Base imponible”, In **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, vol. 2, São Paulo: RT, p. 85. BARRETO, Aires F. “A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos.” in **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 103, São Paulo: Dialética, abril/2004, p. 7-16. MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. MP Editora, São Paulo, 2005, p. 124. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 103-104. GRECO, Marco Aurélio. “Cofins na Lei 9.718/98 - Variações Cambiais e Regime da Alíquota Acrescida”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 50. São Paulo: Dialética, nov/1999, p. 130.

Há, portanto, que se analisar a validade do regime de competência *vis a vis* o princípio e a regra da capacidade contributiva.

A contabilidade é a ciência que busca mensurar e evidenciar as mutações patrimoniais, e é capaz de gerar informações adequadas acerca da situação econômica da entidade.⁶⁴²

Pode-se dizer, de forma geral, que há dois regimes para o reconhecimento das receitas e despesas da entidade. Um é o regime de caixa, em que receitas e despesas são reconhecidas quando verificado, respectivamente, o efetivo ingresso ou saída de numerário. O outro, é o regime de competência, no qual, *grosso modo*, receitas e despesas são reconhecidas de acordo com o momento em que se adquire o direito (ou se incorre no dever) relativo a elas.

Diante dos objetivos eminentemente informativos da ciência contábil⁶⁴³, o único regime possível é o de competência, pois permite confrontar receitas e despesas demonstrando a *performance* e, principalmente, estimar o fluxo de caixa futuro.⁶⁴⁴ A possibilidade de confrontação entre receitas e despesas está, portanto, no *core* da própria utilidade da informação contábil.

Disso resulta que o regime de caixa não é compatível com os objetivos da contabilidade, e é adotado pela legislação tributária em situações excepcionais em que há elevado risco de que a receita realizada não se converta em ingresso de valores, gerando “capacidade de pagamento” do tributo incidente.⁶⁴⁵

Neste contexto, o art. 177 da Lei 6.404/1976⁶⁴⁶ tornou obrigatória a adoção do regime de competência para as demonstrações contábeis. Logo, do ponto de vista contábil, não se admite outra forma de contabilização e reconhecimento das receitas e despesas que não o regime de competência.

Ainda que a apuração fiscal venha a se socorrer das apurações contábeis, a verdade é que, em muitos casos, as apurações contábeis e fiscais não são coincidentes, pois seus escopos são diferentes. A escrituração contábil visa informar aos interessados a real situação

⁶⁴² IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**, 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 4.

⁶⁴³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 14.

⁶⁴⁴ LOPES, Alessandro Broedel. MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 68-69.

⁶⁴⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 316.

⁶⁴⁶ “Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

patrimonial da empresa em um dado momento no tempo. Já a apuração fiscal tem por finalidade a verificação e cálculo das obrigações tributárias do contribuinte, de acordo com as leis fiscais de regência.

No caso das receitas, o regime de competência implica que o reconhecimento ocorrerá quando realizamos o sacrifício (esforço de produção ou consumo de ativo) para ter direito a tais receitas. Mais profundamente, devemos reconhecer uma receita porque temos o direito de fazer isso ao realizar uma troca, ao concluir parcela substancial de compromisso com clientes, ao realizar uma parcela de um contrato de longo prazo, ou ainda quando há a possibilidade de mensurar com confiabilidade o valor de saída de um produto no estoque (mesmo que ainda não tenha sido realizada a venda).⁶⁴⁷

Ou seja, “*a receita é considerada ganha quando estiver definitiva e incondicionalmente adquirida; em outras palavras, quando se verificar o nascimento ou a aquisição de um direito patrimonial conjunto com o poder de dispor desse direito; ou ainda quando todo o esforço (sacrifício de ativos) para obter a receita já tiver sido desenvolvido e for possível aferir seu valor de mercado.*”⁶⁴⁸

Pois bem. Um dos argumentos suscitados pela Suprema Corte para justificar a incidência de PIS e COFINS sobre vendas inadimplidas foi justamente que “*o Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76).*”⁶⁴⁹ Ou seja, no entendimento sufragado pelo STF o regime de competência teria sido incorporado pelo Sistema Tributário Nacional.⁶⁵⁰

A corrente vencedora na Suprema Corte adotou o seguinte um silogismo: a receita abrange a totalidade dos ingressos percebidos pela pessoa jurídica (sujeito passivo) em decorrência das atividades empresariais (aspecto material), as quais consideram-se auferidas segundo o regime de competência (aspecto temporal). Presentes estes elementos haverá a “*instauração automática e infalível do vínculo obrigacional, ao ensejo do acontecimento do fato gerador*”⁶⁵¹.

⁶⁴⁷ IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**, 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 47.

⁶⁴⁸ POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 243-244.

⁶⁴⁹ RE 586482, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

⁶⁵⁰ No mesmo sentido: POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 179.

⁶⁵¹ Doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho citada na fl. 7 do acórdão (RE 586482, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011).

Logo, a hipótese de incidência da COFINS (ou do ICMS, ou do IPI, ou do ISS, ou dos demais tributos sobre o consumo) independeria do efetivo recebimento dos valores, pois a riqueza gravada é representada pelo título jurídico decorrente do “*aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado*”. Ou seja, a riqueza tributável considera-se presente “*com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão.*”

A obtenção de um título jurídico que confere ao contribuinte o direito ao recebimento de determinada quantia pode evidenciar a disponibilidade de riqueza tributável apta a justificar a incidência dos diversos tributos incidentes sobre o consumo.

Na maioria das vezes esta generalização adotada pela regra-matriz de incidência se revela correta: da emissão de um título jurídico decorre um ingresso financeiro que incrementa positivamente o patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, há uma presunção razoável de que a generalização eleita pelo legislador (direito ao recebimento de receitas) seja denotativa do ingresso de riquezas.

4.6.1. A necessária neutralização dos aspectos indesejáveis do regime de competência.

Como visto, o art. 145, §1º, da CF/88 obsta a incidência de tributos sobre fatos despidos de conteúdo econômico, e também exige que se observe a capacidade de pagamento do contribuinte (disponibilidade financeira), especialmente nos tributos sobre a renda e o consumo.

Uma vez que o regime contábil de competência cria uma assimetria entre o fluxo financeiro e o reconhecimento das receitas, a adoção, pela lei tributária, de tal regime como aspecto temporal da hipótese de incidência dos tributos é fonte permanente de tensões entre fisco e contribuintes.

Isso não quer dizer que o regime de competência seja inconstitucional, *per si*.

Não há qualquer obrigatoriedade na adoção do regime de caixa, como já decidido pelo STF em relação ao ISSQN em caso análogo. Na ocasião, a Suprema Corte esclareceu que “*a exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador - que é a prestação do serviço -, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço*”, e também que “*a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia*

*e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela.”*⁶⁵²

Ora, a adoção da contabilidade societária (informada pelo regime de competência) é antes de tudo, recomendável, uma vez que esta forma de mensurar e registrar as operações econômicas já é adotada pela quase totalidade dos contribuintes brasileiros, conferindo uma base segura e padronizada de informações para o Fisco. Lado outro, a opção do regime de caixa para fins fiscais implicaria obrigar os contribuintes a ter uma nova contabilidade, aumentando ainda mais os elevados custos de conformidade das obrigações fiscais brasileiras.

Assim, a adoção da contabilidade societária e do regime de competência na composição da regra-matriz de incidência dos tributos atende o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, da CF/88) e evita novos custos de *compliance* fiscal. Entretanto, o princípio da capacidade contributiva exige que a legislação preveja formas de neutralização dos efeitos indesejáveis da inadimplência na apuração dos tributos. Afinal, como lembra Humberto Ávila⁶⁵³, “*o imposto alcança a capacidade contributiva presente, não a capacidade contributiva futura.*”

De outro modo, a capacidade contributiva não estará sendo observada como “medida da desigualdade” entre contribuintes em situações distintas. Isso porque estarão sendo equiparados os contribuintes que reconheceram e receitas e receberam os valores dos clientes, e os contribuintes que reconheceram receitas, mas viram frustradas as tentativas de recebimento dos respectivos créditos.

Trata-se de medida adotada diuturnamente pelo legislador tributário, valendo citar alguns exemplos.

O primeiro diz respeito à tributação das variações cambiais, que, segundo o regime de competência, geram receitas e despesas conforme a flutuação da moeda brasileira no cenário internacional. Em momentos de grande estresse cambial, tais variações podem gerar vultuosos valores de receita tributável a ser reconhecida, segundo o regime de competência, pelos contribuintes.

Ocorre que tal receita é meramente fictícia. Embora seja representativa do aumento de valor de um ativo (ou redução de um passivo) naquele momento específico, sabe-se que nova alteração do câmbio em sentido contrário elimina tais ganhos virtuais. Assim, o

⁶⁵² AI 228337 AgR, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/12/1999.

⁶⁵³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 376.

contribuinte que foi obrigado a recolher PIS e COFINS sobre tais receitas de variação cambial positiva terá sido onerado indevidamente, pois estes valores jamais irão crescer-lhe o patrimônio, e, assim, não são denotativos de capacidade econômica.

Diante disso, o Governo Federal editou a Medida Provisória 2.158/2001 que, em seu art. 30⁶⁵⁴, determinou a adoção do regime de caixa para o reconhecimento de receitas e despesas em contrapartida às variações cambiais. Logo, eventuais ganhos somente devem ser reconhecidos no momento da efetiva liquidação da operação (recebimento dos valores). Da mesma forma, despesas com variação cambial poderão reduzir o lucro real apenas quando do seu pagamento. Tal alteração legislativa não é expressiva de qualquer favor fiscal, mas uma decorrência do art. 145, §1º, da CF/88.

Outrossim, quando a legislação autoriza a exclusão de determinados valores como o AVJ (“avaliação a valor justo”) da base de cálculo do IRPJ/CSLL⁶⁵⁵ e PIS/COFINS⁶⁵⁶, está procedendo em observância ao princípio da realização da renda, mas também à capacidade contributiva. É que, embora seja contabilizado tendo como contrapartida uma receita ou despesa, o AVJ representa uma mera estimativa do valor de um ativo se colocado a venda no mercado, ainda não convertida em qualquer forma de acréscimo ou decréscimo patrimonial.⁶⁵⁷ Logo, tais lançamentos contábeis jamais poderiam ser considerados como índices reveladores de capacidade contributiva. A lei tributária nada mais fez do que sua obrigação ao neutralizar o AVJ na apuração do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS

⁶⁵⁴ “Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”

⁶⁵⁵ Lei 9.430/1996:

“Art. 25. (...) § 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.”

⁶⁵⁶ Lei 10.833/2003:

“Art. 1º. (...) § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;”

⁶⁵⁷ Pronunciamento CPC 46: “O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo).”

O mesmo se deveria dizer em relação ao reconhecimento de receitas de venda inadimplidas. Ainda que tais receitas sejam reconhecidas pelo regime de competência, parece já ter sido demonstrado que a incidência de tributos sobre prejuízos experimentados pelos contribuintes é totalmente repugnante aos olhos do princípio da capacidade contributiva. Afinal, o art. 145, §1º, da CF/88 autoriza que o Fisco identifique “o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” Este comando constitucional não pode ser interpretado apenas sob a ótica do Fisco, garantindo acesso ao patrimônio e rendimentos do contribuinte; é preciso que a autoridade fiscal (ou o contribuinte no caso de autolancamento) permita que se faça uso de tais informações para atingir a verdadeira capacidade contributiva.

E foi justamente este raciocínio que deixou de ser realizado quando o STF considerou legítima a incidência da COFINS e do ICMS sobre vendas inadimplidas. Naqueles casos, a expressão econômica do contrato equivalia a zero, pois nada foi recebido do consumidor.

Se poderia argumentar, como foi, que o contribuinte é detentor de um direito de crédito contra o consumidor inadimplente, o qual tem conteúdo econômico. Disse o Min. Dias Toffoli que “*as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.*”⁶⁵⁸ De forma semelhante, o Min. Alexandre de Moraes pontuou que “*eventual inadimplemento do usuário gera crédito à empresa, o qual pode ser pleiteado tanto pela via administrativa quanto pela via judicial, mantendo-se incólume a onerosidade dos serviços já prestados.*”⁶⁵⁹

Contudo, olvidou-se que para ser apto à tributação o índice de riqueza deve ser real, e não potencial ou virtual.⁶⁶⁰ O direito de litigar para receber um determinado valor no futuro não corresponde a um índice de riqueza real, mas meramente virtual, especialmente nos casos em que o devedor já deixou de adimplir para com a obrigação, e, portanto, o recebimento dos valores é, no mínimo, incerto.

Assim, no caso dos tributos sobre a renda e o consumo, isso exige que o legislador estabelecesse hipóteses razoáveis e abrangentes de neutralização da tributação de rendas fictícias, sob pena de intervenção do Poder Judiciário.

⁶⁵⁸ RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

⁶⁵⁹ RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021

⁶⁶⁰ CASA, Fernando Vicente de la. “Los Principios de Capacidad Económica y no Confiscatoriedad como Limite a la Concurrencia de Tributos” in **Cronica Tributaria**, vol. 144. Madrid [ES] 2012, p. 157.

Razoáveis, porque os requisitos devem ser passíveis de implementação pelo contribuinte, o que não ocorre, por exemplo, com a exigência de investigação individual (ou inquérito policial) para permitir a dedutibilidade dos desfalques.

As medidas devem ser abrangentes, porque não podem discriminar a neutralização de determinadas operações por medo de condutas evasivas dos contribuintes, como ocorre com a impossibilidade de deduzir perdas no recebimento de créditos entre empresas interligadas.⁶⁶¹ É até compreensível que se estabeleçam critérios mais rigorosos para permitir a perda em tais hipóteses.

Na ausência de modificação legal neste sentido, caberia a atuação do Poder Judiciário⁶⁶² para criar norma individual e concreta de modo a impedir a instauração da obrigação tributária em situação que reflète a mais absoluta ausência de riqueza disponível: a inadimplência. Somente desta maneira restará preservada a capacidade de pagamento⁶⁶³ do contribuinte para fazer face ao tributo devido, o que é exigido pelo princípio da capacidade contributiva.

No caso, o Poder Judiciário deveria reconhecer a existência de omissão inconstitucional e determinar a aplicação, por analogia e até que sobrevenha lei estabelecendo um regramento próprio para o ICMS e o PIS/COFINS, os mesmos parâmetros já existentes na legislação do IRPJ para o reconhecimento das perdas no recebimento de créditos (art. 9º, da Lei 9.430/1996⁶⁶⁴).

⁶⁶¹ Art. 9º, §6º, da Lei 9.430/1996: § 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.”

⁶⁶² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 86-87.

⁶⁶³ ÁVILA, Humberto. “Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial” in **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 53. Belo Horizonte: Fórum, set./out. 2011, p. 19.

⁶⁶⁴ “Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.”

Assim como ocorre na tributação da renda, é imprescindível que a legislação dos tributos sobre o consumo autorize alguma forma de anulação, estorno ou devolução destes valores em respeito à capacidade contributiva, pois, de outra forma, se estaria permitindo a cobrança de tributo sobre fato que não é denotativo de riqueza alguma, e não demonstra qualquer capacidade econômica.

Em caso de posterior recebimento dos valores registrados como perda, a legislação tributária determina o seu reconhecimento como nova receita, de modo que o contribuinte não obtenha qualquer ganho indevido (art. 12 da Lei 9.430/1996⁶⁶⁵).

Tal sistemática, se adotada pela legislação dos tributos sobre o consumo, e ainda que submetida a inversão do ônus da prova, seria mais do que suficiente para impedir a violação frontal à capacidade contributiva que é representada pela incidência dos tributos sobre vendas inadimplidas.

4.6.2. A restituição como concretização da capacidade contributiva.

Caso opte pela incidência da tributação antes do recebimento dos valores pelo contribuinte, então o legislador deverá necessariamente prever mecanismos de reembolso⁶⁶⁶ que funcionem como neutralizadores dos “excessos” da regra-matriz de incidência.

A devolução em tempo razoável do tributo indevidamente pago respeita a capacidade de pagamento do contribuinte, e, assim, o princípio da capacidade contributiva. É que o sujeito passivo que já reduziu o seu patrimônio indevidamente para levar recursos ao Fisco, não estará sendo compelido a levar mais recursos (reduzindo ainda mais seu patrimônio) antes de reaver o que pagou a maior.

Basta recordar que o imposto sobre a renda prevê antecipações mensais tanto das pessoas naturais, quanto das pessoas jurídicas. No caso das antecipações mensais das pessoas jurídicas, sempre foi garantido o direito à devolução preferencial do imposto pago à maior no curso do ano-calendário (o chamado saldo negativo)⁶⁶⁷, mediante compensação com

⁶⁶⁵ “Art. 12. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.”

⁶⁶⁶ MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: Tomo primero: El derecho tributario y sus fuentes**. Bogotá (CO): Temis, 2001, p. 246. CASA, Fernando Vicente de la. “Los Principios de Capacidad Económica y no Confiscatoriedad como Limite a la Concurrencia de Tributos” in **Cronica Tributaria**, vol. 144. Madrid [ES] 2012, p. 158.

⁶⁶⁷ Lei 9.430/1996:

“Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

outros tributos. Ocorre que diversas leis foram editadas restringindo sensivelmente o direito à compensação com débitos de antecipações mensais do próprio IRPJ, o que, na prática, irá gerar acúmulo de créditos.⁶⁶⁸

Neste caso, há uma afronta ao princípio da capacidade contributiva enquanto garantia de capacidade de pagamento, pois o contribuinte será obrigado a continuar levando recursos aos cofres públicos que geram indébitos contínuos, sem poder utilizar estes pagamentos a maior para reduzir a saída mensal de recursos.

De fato, inicialmente o contribuinte foi obrigado a recolher tributos em patamar superior à capacidade contributiva manifestada pela prática do fato gerador, a título de antecipação. Tal tributação seria, por si só, inválida. Entretanto, pode ser admitida desde que o Poder Público garanta a devolução célere dos valores pagos a maior, pois, de outro modo, o contribuinte terá sido obrigado a recolher tributos em montante maior do que o permitido pelas regras de competência e normas instituidoras do tributo.

Neste caso, estará violada a própria capacidade contributiva em seu viés subjetivo, pois o estabelecimento de antecipações do pagamento de tributo em montante superior à riqueza tributável demonstrada somente poderia ser convalidada pela imediata e preferencial devolução do valor cobrado a maior.

Estará, ainda, tratando de forma diferente contribuintes que realizam fatos geradores semelhantes, mas, por questões externas à riqueza evidenciada (como um menor número de retenções na fonte ou elevado montante em despesas médicas) terá um ônus financeiro superior ao de outros contribuintes em situação equivalente, que não irão precisar aguardar a restituição do tributo indevidamente recolhido.

Assim, eventuais violações à capacidade de pagamento decorrentes da adoção do regime de competência devem, ou ser neutralizadas antes do nascimento da obrigação tributária, ou, caso isso não seja possível, a lei deve estabelecer a devolução imediata dos valores pagos a maior (via redução da base de cálculo ou devolução em espécie), sob pena de violar o art. 145, §1º, da CF/88.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74.”

⁶⁶⁸ Por exemplo, o art. 6º da Lei 13.670/2018 vedou a compensação do saldo negativo com débitos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL ou quotas do salário-família e salário-maternidade.

Caso o legislador se mantenha inerte, configurada estará a omissão inconstitucional, a autorizar a intervenção do Poder Judiciário para garantir efetividade ao art. 145, §1º, da CF/88, seja estabelecendo normas provisórias, seja aplicando outras por analogia.

CONCLUSÕES

Ao elaborar o do subsistema constitucional tributário, o Poder Constituinte adotou como premissas fundamentais a promoção de justiça fiscal e a garantia de segurança jurídica aos contribuintes, de modo que liberdade e igualdade, devem andar juntas na elaboração do sistema constitucional tributário.

No direito tributário a liberdade positiva foi garantida pela reserva de legalidade para a imposição de restrições, uma vez que apenas serão criadas limitações à autonomia por um processo legislativo público, ao passo que a liberdade negativa é respaldada por uma série de garantias contra a intromissão estatal na esfera de autonomia privada substancial, mesmo que por meio de leis.

Já a igualdade deve ser a razão justificadora que permite diferenciar o contribuinte que deve ser chamado a contribuir com os cofres públicos daquele que não precisará contribuir, ou aquele que irá recolher mais no lugar daquele que irá recolher menos. A igualdade na tributação também pressupõe que as dessemelhanças entre os particulares sejam apreendidas pela regra instituidora do tributo, de modo que os mais abastados sejam chamados a contribuir, proporcionalmente, em maior quantidade.

Embora se admita que a tributação acarreta limitação aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, e, assim, à própria dignidade humana, tais restrições serão legítimas desde que não se mostrem excessivas.

No Brasil, o Poder Constituinte optou por definir a competência para instituição dos tributos destinados a custear as despesas comuns (impostos e contribuições sociais) a partir da indicação das materialidades que poderiam ser oneradas, com o intuito de conferir maior segurança aos contribuintes. Tais regras são formadas, em seu núcleo, por conceitos classificatórios, que restringem a liberdade do legislador, do intérprete e do aplicador da lei tributária. A repartição das competências tributárias aliada ao princípio da legalidade tributária reforça a primazia da segurança jurídica dos contribuintes sobre o interesse arrecadatório baseado em ideais igualitários.

Em linha com os princípios de liberdade e igualdade, a Constituição Federal também positivou a capacidade econômica como o critério preferencial de comparação entre os contribuintes, com maior intensidade nos tributos com finalidade fiscal precípua, e com menor intensidade nos tributos em que a finalidade extrafiscal seja mais intensa.

A despeito disso, constata-se uma verdadeira anemia da eficácia protetiva da capacidade contributiva em relação aos contribuintes. O primeiro motivo é a sua prévia observância - apenas parcial e limitada - pelo Poder Constituinte, que tentou reduzir o âmbito de discricionariedade disponível ao legislador da União, Estados, Distrito Federal e Municípios ao indicar os fatos tributáveis (ao menos dos tributos com finalidade arrecadatória) nas próprias regras de competência. Como consequência, o Poder Judiciário passou a considerar suficiente que os impostos incidam, no plano abstrato, sobre fatos denotativos de riqueza, vedando, contudo, uma análise concreta.

O segundo motivo é o desvirtuamento da teoria desenvolvida para conferir certeza ao nascimento da obrigação tributária, e a adoção seletiva dos conceitos classificatórios nas regras de competência, o que acabou conferindo demasiada liberdade ao legislador/aplicador da lei para estruturar/interpretar artificialmente os tributos que serão exigidos dos contribuintes. A partir de um raciocínio meramente conceitual da análise das regras de competência, a Suprema Corte consentiu com inúmeras violações à capacidade contributiva, esvaziando a efetividade do art. 145, §1º, da CF/88.

O terceiro motivo é a indevida autocontenção judicial, que acabou estimulando o Ente tributante insistir em exigências inconstitucionais, certos de que o Poder Judiciário será deferente à política tributária aprovada pela casa legislativa.

Contudo, o art. 145, §1º da CF/88 não se satisfaz com a escolha abstrata de índices denotativos de capacidade econômica para as hipóteses de incidências tributárias, exigindo sua verificação *in concreto*.

Esta análise irá variar de acordo com o fato gerador de cada tributo, indo desde a exigência de disponibilidade financeira, como é o caso dos tributos incidentes sobre operações comerciais e circulação de valores -, até a mera possibilidade de obter rendas com o bem, ou mesmo aliená-lo para obter recursos em espécie, no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio.

Assim, a capacidade contributiva deve ser complementada pela capacidade financeira, de modo que a regra-matriz de incidência estabeleça uma conexão coerente e consistente entre o pressuposto de fato adotado, a base de cálculo e o substrato econômico.

Além disso, o legislador deve estabelecer cláusulas de neutralização das operações dissociadas do pressuposto econômico, ou, ainda, a imediata devolução dos valores pagos a maior, sob pena de incorrer em omissão inconstitucional e autorizar a intervenção judicial para conferir efetividade ao art. 145, §1º, da CF/88.

Ainda sob este aspecto, o regime contábil de competência pode ser considerado como um parâmetro válido para o momento de pagamento dos tributos por questões de praticidade, mas sua adoção pode criar uma grave assimetria entre o fluxo financeiro e o reconhecimento das receitas. Tal assimetria também deverá ser neutralizada pela lei tributária, ou, em caso de omissão, diretamente pelo Poder Judiciário com fulcro no art. 145, §1º, da CF/88.

Logo, caso a conexão do fato gerador com o seu pressuposto econômico não se verifique in concreto, deve ser afastada a incidência de tributos sobre tais fatos despidos de conteúdo econômico, pois o direito de não se submeter a uma tributação sobre fatos concretamente despidos de conteúdo econômico decorre tanto do direito fundamental de igualdade, quanto do direito fundamental de liberdade. Sendo um direito fundamental, independe de prévia autorização legal.

Em suma, apenas a exteriorização da capacidade econômica não autoriza a tributação, o que afrontaria o princípio da legalidade. Por outro lado, apenas a legalidade também não pode ser suficiente para a incidência da tributação, sem que se confirme a existência de capacidade econômica. De outra forma, o contribuinte não estará sendo tributado de acordo com a sua capacidade econômica, mas com fundamento em algum outro critério não previsto na Constituição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

Doutrina.

ALEXY, Robert. “On the structure of legal principles” in PECZENIK, Alexander (org.). **Ratio Juris**, vol. 13, nº 03, Set/2000.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

ASCHER, Mark L. “Curtailling Inherited Wealth”. **Michigan Law Review**, vol. 89. 1990, p. 86.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. “ISS – Base imponible”, In **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, vol. 2, São Paulo: RT.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. “Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico” in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21.

_____. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo.” In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29.

_____. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo, Malheiros, 2018.

_____. **Competências Tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, Malheiros, 2019.

_____. “A Doutrina e o Direito Tributário” in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, nov/dez/jan/2008.

_____. “ICMS como imposto sobre o Consumo. Inocorrência de prestação onerosa de serviço de comunicação no caso de inadimplemento do consumidor” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 186. São Paulo: Dialética, mar/2011.

_____. “Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial” in **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 53. Belo Horizonte: Fórum, set./out. 2011.

_____. “IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício da Competência. Intributabilidade das meras saídas físicas a título de IPI” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 171. São Paulo: Dialética, dez/2009.

_____. “Legalidade como Mediação entre a Liberdade e a Igualdade na Tributação” in **Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. “Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social” in GRECO. Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência.” In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009.

_____. “Operações de Proteção contra Variação do Dólar e de Redução dos Custos Operacionais. Hedge. Swap. Dedutibilidade da Base de Cálculo do IRPJ e da Contribuição sobre o Lucro Líquido das Despesas Incorridas e das Perdas Sofridas” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 193. São Paulo: Dialética, outubro/2011.

_____. “O ‘Postulado do Legislador Coerente’ e a Não Cumulatividade das Contribuições.” In **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. “Repensando o ‘Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular’” in **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador: CAJ, nº 7, out/2001.

_____. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed. atual. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. “Tributação e Direitos Sociais: uma reflexão sobre as múltiplas conexões. Uma homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.” In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo et. al. **Direito Fundamentais e Estado Fiscal: uma homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodium, 2019.

BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1987.

_____. “A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos.” in **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 103, São Paulo: Dialética, abril/2004.

BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. **Cadernos jurídicos (EPM)**, v. 45. São Paulo: out/dez-2016.

_____. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. “Ordenamento e Sistema Jurídicos” in CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo Lógico-Semântico**, Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROS, Maurício. “Ilegitimidade da Cobrança Antecipada do ICMS sem Substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal” in **Revista Dialética de direito Tributário**, nº 159. São Paulo: Dialética, Dez/2018.

BARROSO, Luis Roberto. BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. “Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro” in **Universitas JUS**, vol. 27, n. 1. Brasília: UNICEUB, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEISSE, Henrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã.” In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BERLIN, Isaiah. **Quatro Ensaios sobre a Liberdade**. FERREIRA, Wamberto Hudson (trad.). Brasília: UNB, 1969.

BEVILACQUA, Lucas. FREITAS, Leonardo Buissa. “Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social” in **Interesse Público - IP**, n. 93. Belo Horizonte: Forum, set./out. 2015.

BLUM, Walter J. KALVEN JR, Harry. “The Uneasy Case for Progressive Taxation” in CARON, Paul L. et al. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati [US]: Anderson, 2003.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, 6ª ed. SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite (trad.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BORGES, José Souto Maior. “O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e na Aplicação do Tributo.” in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 22. São Paulo: Dialética, julho/1997.

BOSELLO, Furio. “A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas.” In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. **Relatório ao Anteprojeto do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, jun/1987.

BRAUNER, Yariv. BAÉZ, Andres. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy**. IBDF, Fev/2015.

BRITTO, Lucas Galvão de. “Dividir, Definir e Classificar: conhecer é recortar o mundo.” In CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). CARVALHO, Autora Tomazini de (org). **Constructivismo Lógico-Semântico**, Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero**, vol. III. Madrid [ES] Institutos de Estudios Políticos, 1963.

BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present**. Londres [EN]: Routledge, 2004.

CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo. “Adam Smith” in **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo et al (coord.). Rio de Janeiro: Juspodivm, 2018.

CARVALHO, Luiz Maklouf. **1988: Segredos da Constituinte**. Rio de Janeiro: Record, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Teoria da Norma Tributária**, 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. “Contribuições de intervenção no domínio econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade de Contribuição para o INCRA – Questões conexas.” In ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 171, dez/2009.

CASA, Fernando Vicente de la. “Los Principios de Capacidad Económica y no Confiscatoriedad como Limite a la Concurrencia de Tributos” in **Cronica Tributaria**, vol. 144. Madrid [ES] 2012.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira. “El principio Constitucional de Capacidad Contributiva”, in ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (coord.). **Princípios de Direito Público: ênfase em direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CINTRA, Marcos. **A Verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: LCTE, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Hugo Marcondes Rosestolato da. **Intertextualidade e Interdisciplinaridade Tributária**. Dissertação de Mestrado. São Paulo, USP, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. “Tributação e Direitos Fundamentais” in **Superior Tribunal de Justiça. Doutrina**: edição comemorativa, 25 anos. Brasília: STJ, 2014.

CUNHA, Carlos Renato. “O Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos” in GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Temas de Direito Tributário**, 1ª ed. Curitiba: EVG, 2016.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendias Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.

DWORKIN, Ronald. **Levanto os Direitos a Sério**. BOEIRA, Nelson (trad.). São Paulo: wmfMartinsFontes, 2014.

_____. **A Raposa e o Porco-Espinho: justiça e valor.** CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018.

_____. **A Virtude Soberana: a teoria e prática da igualdade.** SIMÕES, Jussara (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

ETCHEGOYEN, Marcos F. García. **El Principio de la capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección em el derecho argentino.** Buenos Aires [AR]: Ábaco, 2004.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária,** 1ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FERRAZ, Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação,** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário.** São Paulo: Quartir Latin, 2016.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade.** Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais,** 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988,** 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 200-207.

_____. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios,** 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. “Cofins na Lei 9.718/98 - Variações Cambiais e Regime da Alíquota Acrescida”. **Revista Dialética de Direito Tributário,** nº 50. São Paulo: Dialética, nov/1999.

_____. **Planejamento Tributário,** 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. “Princípio da Capacidade Contributiva” in **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT.** Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul / ago 2006

_____. “Solidariedade Social e Tributação?” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005.

GUIMARÃES, Vasco Branco. “Princípios Gerais da Fiscalidade” in **Lições de Fiscalidade,** Vol. I, 6ª ed. CATARINO, João Ricardo. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Lisboa [PT], Almedina, 2018.

- GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- GRUPPENMACHER, Betina Treiger. “Interesse Público, Moralidade e Capacidade Contributiva” in **Interesse Público - IP**, n. 105. Belo Horizonte: Forum, set/out 2017.
- _____. “Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária: limites e possibilidades” in **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, nº 04. Lisboa [PT]: CIDP, 2015.
- GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às Normas**. BINI, Edson (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires [AR]: EUDEBA, 1985.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. SETTE-CÂMARA, Antonio de Oliveira (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- HAYEK, Friedrich August von. **Direito, Legislação e Liberdade: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia**, vol. III. MAKSOUUD, Henry (trad.). São Paulo: Visão, 1985.
- HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**, 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- KAPLOW, Louis. SHAVELL, Steven. “Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income” in **The Journal of Legal Studies**, Vol. 23, No. 2. Chicago [US]: The University of Chicago Press, Jun/1994.
- KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.
- KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. ADAMY, Pedro (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KORNHAUSER, Marjorie E. “The Rethoric of the Anti Progressive Income Tax Movement: a Typical Male Reaction” in CARON, Paul L. et al. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati [US]: Anderson, 2003.
- KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência Regulamentar em Matéria Tributária**. Belo Horizonte: Forum, 2019.
- LANNES, Daniel. **Legalidade Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. São Paulo: Manole, 2007.

LAPORTA, Francisco J. **El Imperio de la Ley**. Madrid: Trotta, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

LAVEZ, Rafael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. “A (Des) Proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro.” in **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2012, n. 28.

LESSA, Donovan Mazza. **O aspecto quantitativo das taxas**. Tese de Doutorado. Rio de Janeiro: UERJ, 2019.

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2017.

LOPES, Alexsandro Broedel. MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

MCCAFERRY, Edward J. “Taxing Wealth Seriously” in **USC Law Legal Studies Paper**, nº 16-10. Los Angeles [EU]: University of Southern California, 2016.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação Jurídica e Teoria do Direito**. BARCELLOS, Waldéa (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Os Princípios Tributários da Tributação na Constituição de 1988**, 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. Tese de Doutorado. UFPE, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Capacidade contributiva: lições do Direito romano para a fiscalidade contemporânea” in RODRÍGUEZ, María del Camen López-Rendo (coord.). **Fundamentos Romanísticos del Derecho Europeo e Iberoamericano**, vol. II. Oviedo [ES]: Universidad de Oviedo, 2020.

_____. “Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade” in **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Vol. 8, nº 2. Brasília: UniCEUB, 2018.

_____. “Legitimação dos tributos: algumas notas” in **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, nº 3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015.

_____. “Tributação e Redução das Desigualdades” in **Revista Jurídica Luso Brasileira**, nº 6. Lisboa [PT] CIDP, 2018, p. 135.

MANEIRA, Eduardo. “Ativismo Judicial e os seus Reflexos em Matéria Tributária” in **Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. “Brasil: país taxeiro e das contribuições 'sui generis'.” in **Sanear - a revista do saneamento**, nº 29. Brasília: AESBE, jan/fev/mar de 2016.

_____. **Direito Tributário: princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

_____. “Princípio da Legalidade: Especificação Conceitual x Tipicidade”. In **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: vol. 1, n. 1, jan-jun/2004.

_____. “Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade.” In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Forense: Rio de Janeiro, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da Imposição Tributária**, 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.

_____. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MASSIN, Robert K. **Pedro o Grande: sua vida e seu mundo**. TAMBONI, Maurício (trad.). Barueri: Amariyls, 2014.

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

MELLO, Marco Aurélio. “Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias.” In GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.) **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* **Curso de Direito Constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MESTRES, Magín Pont. “Princípio Constitucional de Capacidade Económica” in **Estudios sobre Temas Tributarios Actuales**, vol. III. Barcelona [ES]: Universitat de Barcelona Publicacions, 1990.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: Com algumas de suas aplicações à filosofia social**, Vol. II, trad. Luiz João Baraúna. Rio de Janeiro: Nova Cultural, 1996.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. MP Editora, São Paulo, 2005.

MITA, Enrico de. “O Princípio da Capacidade Contributiva” in FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Madrid [ES]: Marcial Pons, 1998.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova [IT]: CEDAM, 1973.

_____. “El Principio de la Capacidad Contributiva” in Amatucci, Andrea (org.). **Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes**, Tomo primero. Bogotá (CO): Temis, 2001.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**, 5ª ed. Singapore: McGraw-Hill International Editions, 1989.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 6ª ed. Coimbra [PT]: Almedina, 2011.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. Coimbra [PT]: Almedina, 2009.

_____. “Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal” in **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State, and Utopia**. New York [US]: Basic Books, 1974.

OATES, Wallace E. SCHWAB, Robert. M. “The Window Tax: a Transparent Case of Excess Burden” in **Land Lines**. Lincoln Institute of Land Policy. Cambridge [US]: Abr/2014.

OLLERO, Gabriel Casado. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – I” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 32. Madrid [ES]: Civitas, out/dez/1981.

_____. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta – II: el contenido constitucional de la capacidad económica” in **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 34. Madrid [ES]: Civitas, abr/jun/1982.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: princípio da capacidade contributiva**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un principio de Justicia tributária?** Pamplona [ES]: Caderno Civitas, 2012.

PIRES, Cristiane. **O Tempo e o Direito: estudo semiótico do critério temporal da regramatrix de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2019.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

PISTONE, Pasquale, HONGLER, Peter. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD, Jan/2015.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. “Progressividade: distribuição de renda e indução” in **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2007, vol 21.

POSCHER, Ralf. “The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?” in **Institutionalizing Reason. perspectives on the legal philosophy of Robert Alexy**. KLATT, Matthias (org.). New York [EU]: Oxford University Press, 2012, pp. 218-247.

REZENDE, Fernando. **O ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para recuperação**. Vol. 2. São Paulo: FGV Projetos, p. 19.

RIBAS, Pedro Henrique Garzon. **Negócio Jurídico Indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. “O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais” in **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, vol. 18. Rio de Janeiro: UERJ, 2010

_____. **Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. “A Tipicidade Tributária.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Paulo Victor Vieira. “A Capacidade Contributiva nos Direitos Fundamentais” in **Revista Tributária das Américas**. São Paulo: RT, 2011, nº 04.

_____. “Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias”. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 32, 2014.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**, 8ª ed. MÁXIMO, Heloísa Matias e Maria Alice (trad.). Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. ROCHA, Sérgio André. “Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times” in ROCHA, Sergio André. CHRISTINANS, Allison. (org.). **Tax Sovereignty in the BEPS era**. Alphen aan Den Rijn [NL]: Kluwer Law International, 2017.

SARLET, Ingo W. A. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**, 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SCHAUER, Frederick. “Formalism”. **Yale Law Journal**, vol. 97, nº 4. 1988.

_____. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford [EN]: Clarendon, 2002.

SCHÖN, Wolfgang. **Taxation and Democracy**. *Tax Law Review*, vol. 72. Nova Iorque [US]: NYU, abr/2018.

_____. “Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy” in **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam [NL], 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. et. al. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021

_____. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. **Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005.

_____. “Tributação e Liberdade”. In: Vladimir da Rocha França; André Elali; Artur Cortez Bonifácio. (Org.). **Novas Tendências do Direito Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2011

SHAPIRO, Fred. **The Yale Book of Quotations**. New Haven [US], Yale University Press, 2006.

SLEMROD, Joe. GALE, William G. “Rethinking the Estate and Gift Tax: overview.” In **NBER Working Papers**, vol 8205. Cambridge [EU] National Bureau of Economic Research, 2001

_____. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: a citizen’s guide to the debate over taxes**, 4ª ed. Cambridge [US]: The MIT Press, 2008.

_____. “The Economics of Taxing the Rich”. In **NBER Working Papers**, vol 6584. Cambridge [EU] National Bureau of Economic Research, 1998.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**, vol. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUNSTEIN, Cass R. HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos: porque a Liberdade depende dos impostos**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

_____. “Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente?” In RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). **A Justificação do Formalismo Jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TABOADA, Carlos Palao. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” in **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Casto**, vol. II. Madrid: Editorial Tecnos, p. 1976.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, vol I, 18ª ed. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

_____.; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002.

_____. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. FURQUIM, Luis Dória (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

_____. “Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário” in MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais.” In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 59. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. “O princípio da Tipicidade no Direito Tributário.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, Vol. II, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**, vol. III. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

TRIBE, Laurence H. DORF, Michael C. **On Reading the Constitution**. London [EN]: Harvard University Press, 1991.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. “Justiça Tributária” in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. **Obrigação Tributária: fato gerador e tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009

_____. “Tipos e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Precedentes citados.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ac. 2402-008.110, Rel. Luís Henrique Dias Lima, julgado em 04/02/2020

_____. Ac. 1402-003.814, Rel. LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, julgado em 20/03/2019)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 117887, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993.

_____. RE 166772, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994.

_____. RE 203075, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998.

_____. RE 213396, Rel. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999

_____. ADC 8 MC, Rel. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/1999.

_____. RE 116121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000.

_____. ADI 1851, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002.

_____. RE 134509, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002.

_____. RE 346084, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005.

_____. RE 344994, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009.

_____. RE 547245, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

_____. RE 553508 AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011

_____. RE 388312, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011.

_____. ARE 639337 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011.

_____. RE 586482, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011.

_____. RE 559937, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013.

_____. ADI 2588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013.

_____. ARE 643686 RG, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2013.

_____. RE 208526, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013.

_____. RE 221142, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013.

_____. RE 226899, Rel. Min. ROSA WEBER, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2014.

_____. RE 614406, Rel. Min. ROSA WEBER, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/10/2014.

_____. ADI 2859, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016.

_____. RE 598572, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2016.

_____. RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

_____. ADI 4697, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016.

_____. RE 593849, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

_____. RE 838284, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

_____. RE 574706, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017.

_____. RE 578846, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

_____. RE 599309, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

_____. RE 656089, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018.

_____. RE 591340, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2019.

_____. RE 607642, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020.

_____. ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020.

_____. RE 603624, Relator(a): ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020.

_____. RE 606010, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/11/2020.

_____. RE 1003758, Relator p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021.