

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO

ELISÂNGELA SIMON CAUREO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: MECANISMOS DE
APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PARA ALÉM DA SELETIVIDADE**

PORTO ALEGRE
2013

ELISÂNGELA SIMON CAUREO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: MECANISMOS DE
APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PARA ALÉM DA SELETIVIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação
em Direito da Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Professor Dr. Luiz Felipe Silveira Difini.

PORTO ALEGRE

2013

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome: Elisângela Simon Caureo

Título: Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade.

Natureza: Dissertação

Objetivo: Obtenção do título de Mestre em Direito

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul. UFRGS

Área de concentração: Direito

Integrantes da banca:

Dr. Adão Cassiano

Dr. Cezar Saldanha

Dr. Robson Maia Lins

Data da aprovação:

Porto Alegre, 30 de agosto de 2013.

“Primum vivere, deinde contribuere”¹.

“E, estando Jesus assentado defronte da arca do tesouro, observava a maneira como a multidão lançava o dinheiro na arca do tesouro; e muitos ricos deitavam muito. Vindo, porém, uma pobre viúva, deitou duas pequenas moedas, que valiam meio centavo. E, chamando os seus discípulos, disse-lhes: Em verdade vos digo que esta pobre viúva deitou mais do que todos os que deitaram na arca do tesouro; Porque todos ali deitaram do que lhes sobejava, mas esta, da sua pobreza, deitou tudo o que tinha, todo o seu sustento”².

“[...] isto é provavelmente tudo o que se pode pedir à história, e à história das idéias em particular; não resolver questões, mas elevar o nível do debate”³.

“Tributos, quando pensamos em termos de resultados, significam tomada de parte do produto anual de um país para os propósitos do governo, e não pode significar nada mais do que isso. Qualquer que seja o modo de imposição, tributos devem ser suportados pelo consumidor, isto é, especialmente pelos que trabalham e lutam pela comunidade [...]”⁴.

“O sistema tributário bem aplicado é um poderoso instrumento de realização de justiça. No entanto, no Brasil as investidas contra os Direitos Fundamentais, em especial o da capacidade Contributiva, são tantas que almejar um sistema tributário que exclua da tributação a renda mínima necessária para uma vida digna é quase uma utopia”⁵.

¹ MANZONI, Inazio. Il Principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965, p. 74.

² SÃO MARCOS. Evangelho de. 12:41-44.

³ HIRSCHMANN, Albert. **As Paixões e os Interesses**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979, p. 127.

⁴ HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Essential Holmes*. Chicago: Chicago University Press, 1992, p. 129.

⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 114.

RESUMO

O presente estudo é um exercício de argumentação e análise da doutrina acerca da tributação sobre o consumo da população de baixa renda sob a ótica do princípio da capacidade contributiva. O tema é a aplicação do Princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos indiretos, também chamados tributos sobre o consumo. A doutrina nacional afirma que a capacidade contributiva, em relação a esses tributos, é promovida unicamente pelo binômio seletividade/essencialidade. Este trabalho busca demonstrar que o princípio da capacidade contributiva determina a proteção do mínimo existencial e de acordo com ela deve ser interpretado. Conclui-se que a capacidade contributiva, em relação aos titulares de renda mínima (mínimo existencial), especificamente quanto aos tributos indiretos, deve ser otimizada (comando para ser otimizado), preservando, dessa maneira, os direitos de propriedade e de liberdade do titular do mínimo existencial. Assim, além da técnica da seletividade e da essencialidade, estão a serviço da capacidade contributiva nesse campo, as técnicas de praticabilidade e de simplificação tributária.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Tributação sobre o consumo. Tributos indiretos. Mínimo existencial. Liberdade. Propriedade. Praticabilidade.

ABSTRACT

This study analyses the jurisprudence about taxes over the low-income population's consumption, on the perspective of the Ability to pay Principle. The subject of the study is the enforcement of the Ability to pay principle regarding the indirect taxes, also called tax over the consumption. The brazilian jurisprudence mantains that the Ability to pay regarding these taxes is promoted solely by the binomial selectivity/essentiality. This work pursuit to expose that the Ability to pay principle determines the protection of the minimum existential and, according to this, should be interpreted. The conclusion is that the contributory capacity regarding to the bearer of the minimum income (existential minimum), especially on the indirect tax, should be optimized (command to be optimized), thus preserving the rights to property and the freedom *minimum* income bearer. So, beyond the selectivity and essentiality technique, are in this field for the service of the contributory capacity, the techniques of practicability and tax simplification.

Key words: Ability to pay. Tax over consumption. Indirect tax. Existential minimum. Freedom. Property. Practiability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

BVerfG – Bundes Verfassungs Gericht – Tribunal Constitucional Alemão

CC – Código Civil Brasileiro

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC – Código de Processo Civil

CF – Constituição Federal

DJ – Diário da Justiça

DJe – Diário de Justiça Eletrônico

DJU – Diário de Justiça da União

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

Inc.- Inciso

II – Imposto de importação

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR- Imposto sobre a Renda

IRPF - Imposto sobre a Renda Pessoa Física

PIS – Contribuição para Programa de Integração Social

Rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRS - Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

TRF – Tribunal Regional Federal

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Carga Tributária segundo Tipos de Tributos (em porcentagem).....	75
Tabela 2 - Carga Tributária Indireta sobre Renda Disponível, por Grupos de Despesas e Faixas de Renda (em salários-mínimos), Total das Áreas, em Porcentagem sobre a Renda Líquida.....	76
Tabela 3 - Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias (1996 e 2003).....	78
Tabela 4 - Summary Table	109

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 ELEMENTOS DA TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA DE ROBERT ALEXY ...	17
1.1 CRITÉRIO DE CORREÇÃO DO DISCURSO: JUSTIFICAÇÃO INTERNA E JUSTIFICAÇÃO EXTERNA	28
1.2 CONCEITOS DA TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE ROBERT ALEXY	31
2 JUSTIÇA FISCAL E TEORIAS DA TRIBUTAÇÃO	38
2.1 TEORIAS DA TRIBUTAÇÃO.....	39
2.1.1 A Teoria do Benefício	39
2.1.2 A Teoria do Talento Pessoal.....	44
2.1.3 As Teorias do Sacrifício	45
3 TEORIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	53
3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA	63
3.2 MÍNIMO VITAL, TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	74
3.3 A SELETIVIDADE E O AUTOENGANO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	83
3.3.1 A violação ao Direito de Liberdade.....	91
3.3.2 O Direito de Propriedade, Tributação e Mínimo Existencial	96
3.3.3 A Incerteza Acerca da Real Capacidade Contributiva na Tributação Indireta.....	100
3.4 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA JURISPRUDÊNCIA.....	101
3.4.1 O Controle da Constitucionalidade – Proporcionalidade	106
3.5 MECANISMOS DE OTIMIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	109
4 SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA E PRATICABILIDADE.....	116

4.1 SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA	116
4.2 O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE (<i>PRAKTIKABILITÄTSPRINZIP</i>)	119
4.2.1 Natureza do Princípio	121
4.3 NORMAS DE SIMPLIFICAÇÃO	128
4.3.1 Tipificação	129
4.3.2 Estimativas Genéricas	133
4.3.3 Presunções e ficções	135
4.4 A RELAÇÃO DA PRATICABILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	136
4.5 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS DE SIMPLIFICAÇÃO <i>STRICTU SENSU</i> : POSSÍVEIS CRITÉRIOS PARA SOLUÇÃO DA RELAÇÃO DE TENSÃO	137
CONCLUSÕES.....	141
REFERÊNCIAS.....	145

INTRODUÇÃO

Quando se discute a justiça de um sistema fiscal, é inevitável que surjam como questões preliminares e inafastáveis uma série de indagações de caráter filosófico e de ciência política e que dizem respeito aos fins do Estado. Evidentemente que, quando se examina a justiça fiscal de um sistema a partir de um sistema normativo, ou seja, a partir de uma dada estrutura normativa fundada em uma constituição, para a qual se reconhece normatividade, o que realmente importa é o conteúdo dessa constituição, o seu perfil, os fins que elege como fundamentais.

No caso do sistema fiscal brasileiro, em que pese ter ele os seus fundamentos na Constituição Federal - a qual, em inúmeros artigos demonstra a férrea opção por uma sociedade mais igualitária, livre, justa e solidária, com redução das desigualdades sociais e regionais⁶, etc. - , trata-se de um sistema marcadamente injusto, que não tem em si refletida uma política de redução das desigualdades. Em realidade, o sistema fiscal brasileiro reflete uma percepção da sociedade brasileira que não corresponde à realidade, pois pensa e consolida em suas normas uma sociedade que não precisa e que não deve ser mudada. Pode-se dizer que ele foi moldado para uma sociedade de iguais, na qual a intervenção do Estado Fiscal é desnecessária. Nosso sistema fiscal teria sido pensado para uma sociedade com uma distribuição relativamente justa de bem-estar.

Um sistema tributário (justo) deveria considerar, principalmente, o que ele deixa aos indivíduos e se o que ele deixa é suficiente para conservar a chance de uma vida digna. Em uma sociedade desigual, essa questão é sumamente importante, porque nela as diferenças entre as

⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988. Art. 3º.

pessoas são imensas: não só econômicas e culturais, mas também relativas à chance de sobreviver e à dignidade.

Mesmo em uma sociedade libertária⁷, a chance de uma vida digna deve ser considerada. Ela é inerente ao pacto social. As escolhas que a pessoa fará definirão a sua vida, mas a chance de fazê-las deve lhe ser oferecida.

O presente trabalho focaliza a proteção do indivíduo pelo princípio da capacidade contributiva à renda mínima, ou mínimo existencial, à luz da CF, em relação aos tributos indiretos. Até o momento, a doutrina tem entendido que a justiça do sistema é garantida pela técnica da seletividade em relação a esses tributos. Esse entendimento revela a idéia de que os pobres devem ser estimulados a consumir apenas produtos básicos, ou seja, aqueles que o legislativo entende serem básicos; quando ele consome outro tipo de produto ele é tratado como o consumidor “padrão” daquele tipo de produto. Assim, se o consumidor tem uma renda de um salário mínimo e aplica a sua renda para adquirir uma calça jeans, um celular, uma mamadeira, as parcelas de um computador, ou mesmo medicamentos⁸, ele será tratado como qualquer outro

⁷ No sentido do libertarismo.

⁸ Disponível em <<http://noticias.bol.uol.com.br/economia/2012/08/19/brasil-e-lider-mundial-em-tributacao-de-remedio.jhtm>> Acesso em: 20 out. 2012. “Entre 38 países, o Brasil é hoje recordista no nível de tributação sobre os medicamentos vendidos nas farmácias sob prescrição. A somatória das alíquotas de impostos federais e estaduais incidentes sobre o produto, de 28%, é três vezes maior que a média obtida entre os países do estudo. Alguns, como Canadá, México e Reino Unido, têm alíquota zero sobre os remédios. A constatação é de um estudo inédito elaborado pelo pesquisador Nick Bosanquet, professor de políticas de saúde do Imperial College, em Londres, que considerou os **impostos sobre consumo** em cada um dos países. **No Brasil, foram contabilizados o ICMS, imposto cobrado pelos governos dos Estados, e o PIS/Cofins, cobrado pelo governo federal.** O ranking faz parte de uma publicação da Interfarma (Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa), que será divulgada amanhã. **GASTOS PESSOAIS O nível recorde de tributação tem impacto direto no bolso dos consumidores, uma vez que, no mercado brasileiro, os gastos com remédios não são reembolsados pelo Estado ou pelos planos de saúde, como ocorre em países desenvolvidos.** No mercado farmacêutico brasileiro, cujo faturamento somou R\$ 42,8 bilhões em 2011, segundo dados do instituto IMS Health, 71,4% do desembolso é realizado diretamente pela população. Nos países europeus, de 10% a 15% dos gastos são assumidos pelo consumidor. **“O consumidor tira do próprio bolso para financiar seu tratamento e ainda paga o maior tributo do mundo”**, diz Antonio Brito, presidente da Interfarma. “A soma das duas situações é explosiva.” A eliminação de tributos sobre medicamentos prescritos pode aumentar as vendas em 2,5% a 5%, diz o estudo. Esse impacto ocorreria sobretudo entre os consumidores de menor renda. Dados do IBGE mostram que o desembolso das famílias de classe E em medicamentos é de R\$ 7 por mês. Os mais ricos gastam por mês R\$ 97, enquanto a média nacional é de R\$ 38,60. “Esses números mostram que o acesso aos medicamentos depende exclusivamente da renda do brasileiro”, afirma Brito. ICMS Segundo o tributarista Bruno Coutinho de Aguiar, do escritório Rayes e Fagundes, o grande vilão da tributação no setor farmacêutico é o ICMS. A alíquota do imposto dos Estados é de, em média, 17%. “Um produto essencial como o medicamento tem uma alíquota maior que a de automóveis, por exemplo.” Marcelo Liebhard, diretor de assuntos econômicos da Interfarma, diz que, em muitos Estados, o valor arrecadado com o ICMS sobre medicamentos é superior à quantia gasta pelo governo na distribuição de medicamentos. “Isso ocorre em São Paulo, onde são recolhidos R\$ 3 bilhões de imposto.” Segundo os especialistas, o preço impeditivo faz com que cresçam as demandas na Justiça pedindo o fornecimento de medicamentos pelo governo. Estima-se que existam 200 mil processos na Justiça brasileira com esse tipo de solicitação”.

consumidor. Isso demonstra que a seletividade não é bem sucedida na atividade de distribuir adequadamente a carga tributária, de modo que no Brasil, a base da pirâmide, ou seja, a população mais pobre arca com cerca de 30% da sua renda com o pagamento de tributos. Com algumas diferenças regionais, esse modelo extrema-se em regiões metropolitanas.

Estudos recentes, repetidos há mais de uma década, demonstram que a tributação no Brasil é altamente regressiva, incidindo de forma proporcionalmente mais onerosa sobre as camadas mais pobres da população. Essa onerosidade resulta em redução da capacidade econômica efetiva dessas populações, conforme demonstram as pesquisas conduzidas pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas.

A primeira investigação produzida com base em dados de 1996 produziu a seguinte conclusão:

Os achados do trabalho mostram que o sistema tributário opera de maneira regressiva sobre a população, recaindo, em termos relativos à renda, mais fortemente sobre as camadas de menor renda do que sobre as classes de renda mais elevada. Tal situação é ainda realçada pelo fato de a regressividade ser mais elevada nas áreas metropolitanas localizadas nas regiões mais pobres do país. Dessa forma, os resultados apontam que a introdução de modificações no sistema tributário brasileiro, tendo em vista a discussão da reforma tributária, pode ter um papel não desprezível na melhoria da distribuição de renda e na diminuição da pobreza⁹.

No ano de 2011, foram divulgados novos resultados apontando a permanência do perfil¹⁰. As famílias mais pobres são as que pagam mais impostos, segundo estudo divulgado nesta quinta-feira (dia 19 de maio de 2011) pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada). De acordo com a pesquisa, 32% da renda dos mais pobres é convertida em pagamento de tributos. Desses, 28% são em impostos indiretos, como ICMS, IPI e PIS/COFINS¹¹ e 4% diretos, como Imposto de Renda, IPTU e IPVA. Já os que ganham mais, pagam 21% de impostos do total de sua renda. Desse total, 10% são em tributos indiretos e 11% em tributos diretos.

Um sistema tributário pode tirar mais dos ricos ou mais dos pobres. Parte da problemática reside no fato de que os pobres não poupam, não investem, consomem tudo o que ganham para obter o mínimo de bem-estar necessário à sobrevivência; assim, qualquer contribuição que façam para o bem-estar coletivo significa o seu maior empobrecimento. Trata-se de um problema de

⁹ VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil**: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. Texto para Discussão IPEA n° 757. Brasília, setembro de 2000.

¹⁰ Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/918131-pobres-pagam-mais-impostos-que-ricos-aponta-ipea.shtml>>.

¹¹ Há discussão acerca da classificação do PIS e da COFINS como tributos diretos ou indiretos.

eficiência tributária, problema esse afeto aos instrumentos disponíveis para alcançar justiça fiscal. A inabilidade em relação a essas questões não elimina o problema da injustiça e da irracionalidade na tributação.

A presente dissertação é, pois, um exercício de argumentação e análise da doutrina acerca da tributação sobre o consumo da população de baixa renda sob a ótica do princípio da capacidade contributiva. E, como afirma Alexy¹², mesmo nos casos fáceis, é sempre possível argumentar no sentido contrário. Se muitas questões não serão respondidas, crê-se que o debate pode sair enriquecido, principalmente, porque se pretende superar o ciclo de argumentos centrados na seletividade e essencialidade dos produtos.

Do ponto de vista normativo, analisar-se-á o conteúdo do Parágrafo 1º do art. 145 da CF, que prevê a capacidade contributiva como princípio fundamental de justiça tributária em relação à tributação indireta. O referencial teórico será a Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. Não se desconhecem as críticas a essa teoria, porém, a consideração dos princípios como “mandados para serem otimizados”¹³ é uma contribuição importante e diz respeito ao reconhecimento do papel normativo dos princípios.

No desenvolvimento dessa tarefa, examinam-se as diferentes teorias de justiça fiscal, a partir das quais também é possível compreender a origem e evolução do princípio da capacidade contributiva. Também é imprescindível uma abordagem do conceito de “tributo indireto” e do grau de intensidade dessa tributação sobre a população de baixa renda. Embora os dados empíricos, no presente caso, não tenham o poder de alterar a lógica do raciocínio que se pretende demonstrar, eles serão importantes para exemplificar concretamente os efeitos que uma “interpretação”, que se defenderá como injustificada, tem sobre o mínimo existencial afeto a um estrato substancial da população brasileira.

Com o fim de desenvolver uma teoria da capacidade contributiva harmônica com as regras de argumentação jurídica defendidas por Robert Alexy, serão enfrentadas algumas questões de argumentação jurídica na análise da defesa da seletividade como única técnica de realização da capacidade contributiva nos tributos indiretos.

Em seguida, será desenvolvida a tese de que o princípio da capacidade contributiva não se realiza unicamente pela seletividade nos tributos indiretos e que há um comando constitucional,

¹² ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Tradução: Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

¹³ ALEXY, Robert. **On The Structure of Legal Principles**. Ratio Juris. vol. 13. n. 3 September, 2000 (294-304).

decorrente desse princípio, de proteção do mínimo existencial, também em relação aos tributos indiretos. Aqui, assume relevância a definição da capacidade contributiva como um critério que considera a aptidão global do contribuinte, ou seja, a consideração de todos os tributos incidentes para a aferição do potencial contributivo de cada indivíduo. Também será abordada a relação entre direito de liberdade e sistema fiscal.

Por derradeiro, analisar-se-á o papel da praticabilidade ou simplificação tributária na realização do princípio da capacidade contributiva. As técnicas de praticabilidade podem servir para otimizar a realização dos princípios constitucionais ainda que portem limitações próprias dos mecanismos de simplificação. Seus benefícios, porém, tendem a ser maiores que as suas falhas.

A tarefa é penosa porque a tributação indireta está ligada ao fenômeno da repercussão, e a discussão acerca da eficácia do princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos nos quais esse fenômeno é explícito é bastante limitada e plena de lugares-comuns e conclusões tidas como pacificadas. Além disso, há uma ampla oposição pragmática que a eficácia arrecadatória dos tributos indiretos fundamenta. Também não se fará nenhuma apologia da tributação direta em detrimento da indireta.

Ver-se-á que a teoria da capacidade contributiva desenvolveu-se basicamente tendo como objeto o imposto de renda, por se tratar do tributo que incide diretamente sobre a principal medida de grandeza da capacidade contributiva. Com afirma Birk, as outras formas de tributação, especialmente os tributos sobre gastos (*Ausgabensteuer*), não foram adequadamente discutidos e explorados pela ciência do direito¹⁴.

Além da motivação fundada no desejo de discutir a racionalidade no tratamento do tema, foram, sem dúvida, a escassez de trabalhos jurídicos e a pronta admissão de conclusões fáceis na discussão do problema que estimularam a pesquisa. Acima de tudo, porém, causou perplexidade

¹⁴ BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen.** Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982, p. 55. In der Rechtsprechung und im Schrifttum geht man davon aus, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in erster Linie und im wesentlichen an **das Einkommen anzuknüpfen** habe, daß es also grundsätzlich die Einkommensteuer ist, welche das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht. **Andere Steuerarten, wie beispielsweise die Ausgabensteuer, werden zwar in der Finanzwissenschaft zum Teil als der Einkommenssteuer angesehen, im rechtswissenschaftlichen Schrifttum jedoch nicht diskutiert**“, p.55. Tradução: “Na jurisprudência e na literatura parte-se do princípio de que a tributação de acordo com a capacidade contributiva deve se conectar, em primeira linha e essencialmente, à renda, de forma que o imposto de renda é aquele que fundamentalmente realiza o princípio da capacidade contributiva. Outras espécies tributárias, como por exemplo o imposto sobre gastos (“sobre consumo”, N.T.), ainda que sejam vistas pela ciência das finanças como parte do imposto de renda, já pela doutrina jurídica sequer são discutidas”.

o fato de que o modelo de tributação de uma população de milhões de brasileiros, atingindo de forma intensa o seu bem-estar, seja tratada como tema de menor importância, de forma superficial e com uma lógica bastante peculiar e incompatível com o nível do debate na ciência jurídica contemporânea.

1 ELEMENTOS DA TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA DE ROBERT ALEXY

Não há dúvida de que a aplicação das normas jurídicas não se resume à mera subsunção lógica às premissas maiores, como afirma Alexy, citando Karl Larenz.¹⁵ O processo de cognição, interpretação e aplicação das normas não é um processo simples, e a extração do seu significado, bem como a resolução das controvérsias com a formulação da norma concreta (resolução do caso), não ocorre unicamente por subsunção, mas implica um processo de argumentação cujas regras devem ser conhecidas.

Alexy afirma que há, pelo menos, quatro razões suficientemente produtivas para essa dificuldade na aplicação das normas jurídicas, as quais elenca:

(1) a imprecisão da linguagem do Direito; (2) a possibilidade de conflitos entre as normas; (3) a possibilidade de haver casos que requeiram uma regulamentação jurídica, uma vez que não cabem em nenhuma norma válida existente, bem como; (4) a possibilidade, em casos especiais, de uma decisão que contraria a literalidade da norma¹⁶.

Assim, nos casos em que, em razão dos fatores acima mencionados, a conclusão não se segue logicamente, nos termos de subsunção (silogismo lógico), das premissas normativas aplicáveis, é preciso que a metodologia jurídica solucione o problema da fundamentação dessas decisões jurídicas:

Uma decisão jurídica U, que se segue logicamente da formulação das normas jurídicas tidas como vigentes N1, N2,..., Nn e dos axiomas empíricos A1, A2, ...An pode ser classificada como justificável a partir de N1, N2, ...Nn e A1, A2,...An. **Se há decisões que não se seguem logicamente de N1, N2, ... Nn, junto com A1, A2...An, surge então a questão de como podem ser fundamentadas tais decisões.** Esse problema é o problema da metodologia jurídica.

A metodologia jurídica pode solucionar o problema da fundamentação das decisões jurídicas se for capaz de apresentar regras ou procedimentos, segundo os quais ou a transição de N1, N2,... Nn e de A1, A2..., An para U também é admissível quando tal decisão não se segue logicamente de tais regras ou procedimentos, ou, adicionalmente às formulações que se devem pressupor como normas vigentes e os enunciados empíricos que devem ser aceitos, podem-se obter outros enunciados com conteúdo normativo N1, N2,...Nn, de modo que U se siga logicamente destes, juntamente com N1, N2...Nn e A1, A2 e Na. Os candidatos mais discutidos para o papel de regras ou procedimentos para a realização dessa tarefa são os cânones de interpretação¹⁷.

¹⁵ ALEXY, op. cit., 2011, p. 19.

¹⁶ ALEXY, op. cit., 2011, p. 20.

¹⁷ ALEXY, op. cit., 2011, p. 21.

Em relação aos cânones de interpretação, prevalece o consenso de que sofrem certa deficiência como metodologia de fundamentação das proposições normativas. Há, antes de tudo, dúvida mesmo quanto ao seu número, valendo para Savigny, como métodos, o gramatical, o lógico, o histórico e o sistemático da interpretação. Para Larenz, seriam cinco os critérios de interpretação: o sentido literal, o significado da lei segundo o contexto, as intenções e metas normativas do legislador histórico, os critérios objetivo-teleológicos e o mandamento de interpretação conforme a constituição¹⁸. Alexy procura demonstrar a insuficiência dos cânones de interpretação como elementos de fundamentação de todas as decisões jurídicas. Além do problema da incerteza em relação ao número de cânones de interpretação, haveria a séria dificuldade em ordená-los hierarquicamente: Cânones diferentes podem levar a resultados diferentes. Diante desse fato, só se podem considerar adequados para fundamentar com segurança um resultado se é possível articular critérios estritos para sua ordenação hierárquica. No entanto, até hoje não se conseguiu fazer isso¹⁹.

Uma alternativa, - sem descartar a importância, apesar da incompletude, das regras de interpretação, - seria o estabelecimento de um sistema de enunciados, dos quais sejam dedutíveis as premissas normativas que faltam e que são necessárias para a fundamentação:

Tal fundamentação a partir de um sistema apenas seria concludente para qualquer caso se esse sistema estiver composto unicamente de enunciados dedutíveis das normas pressupostas. Nesse caso, no entanto, o sistema não conteria nenhum conteúdo valorativo que fosse além dos enunciados pressupostos.

Se, por outro lado, se entende por sistema – tal como Canaris – o conjunto de princípios gerais de um ordenamento jurídico (sistema axiológico- teleológico), surge imediatamente a questão de como se podem obter esses princípios, já que eles não se seguem logicamente às normas pressupostas. Problemática também é a aplicação desses princípios para fundamentar decisões jurídicas. **“Os princípios permitem exceções e podem entrar em conflito ou contradição; eles não têm pretensão de exclusividade; seu significado real só se desenvolve através de um processo tanto de complementação quanto de limitação recíprocas e eles precisam de princípios subordinados e valorações particulares com conteúdo material independente para sua realização concreta”.** O sistema axiológico-teleológico não permite por si só decisão única sobre o peso e o equilíbrio dos princípios jurídicos em dado caso ou sobre quais valorações particulares se devem realizar”²⁰.

Quando a decisão de um caso individual não decorre logicamente nem das normas “pressupostas” nem dos enunciados (dogmática e enunciados empíricos) do sistema a que está

¹⁸ ALEXY, op. cit., p. 21.

¹⁹ idem ibidem.

²⁰ ALEXY, op. cit., p. 22.

vinculada e nem mesmo as regras da metodologia jurídica (ex. cânones de interpretação) são suficientes para fundamentar definitivamente, tem o intérprete que escolher entre várias soluções, “a partir de normas jurídicas, regras metodológicas e enunciados de sistemas jurídicos não determinados ulteriormente”²¹. Ao realizar esta escolha, emitindo a proposição normativa que definirá a ordem, a proibição ou a permissão, é que o aplicador/intérprete realiza uma valoração ou juízo de valor:

É essa escolha feita pelo intérprete que determina qual enunciado normativo singular é afirmado (por exemplo, em uma investigação da Ciência do Direito) ou é ditado como enunciado. Tal enunciado normativo singular contém uma proposição ou determinação sobre o que está ordenado, proibido ou permitido a determinadas pessoas. A decisão tomada em qualquer nível da fundamentação é, assim, uma decisão sobre o que deve ou pode ser feito ou omitido. Com ela, a ação ou comportamento de uma ou várias pessoas é preferido em relação a outras ações ou comportamentos seus, isto é, um estado de coisas é preferido em detrimento de outro. Na base de tal ação de preferir está, contudo, a enunciação da alternativa eleita como melhor em algum sentido e, portanto, uma valoração ou juízo de valor²².

As valorações, portanto, são elementos inseparáveis da prática jurídica, sendo parte essencial de quase todas as decisões. O que se discute é a forma como essas valorações são feitas e quais são os seus limites. Assim, se a ciência jurídica por um lado reconhece que o sistema de aplicação das normas mediante mera subsunção é ineficiente e também inapropriado para a produção de decisões judiciais, ela também reconhece que o fenômeno da valoração descortina uma imensa quantidade de questionamentos a respeito da racionalidade do processo decisório.

É preciso também verificar de que forma o processo de valoração se dá na aplicação dos métodos de interpretação jurídica:

A pergunta é onde e em que medida são necessárias valorações, como deve ser determinada a relação dessas com os métodos da interpretação jurídica e com os enunciados e conceitos da dogmática jurídica, e como podem ser racionalmente fundamentadas ou justificadas essas valorações²³.

Para Alexy, dizer que a ciência do Direito e a Jurisprudência são essencialmente marcadas pelo fenômeno da valoração, não é dizer que não existem casos em relação aos quais podem não existir dúvidas sobre como decidir. Porém, há sempre a possibilidade de argumentar no sentido contrário, mesmo nos casos que se podem chamar “fáceis” ou “claros”, nos quais não haveria nenhuma dúvida sobre como decidir:

²¹ ALEXY, op. cit., 2011, p. 22.

²² ALEXY, op. cit., 2011, p. 23.

²³ ALEXY, op. cit., 2011, p. 24.

A tese de que a Ciência do Direito e a jurisprudência não podem prescindir de valorações não significa que não haja casos em que não exista nenhuma dúvida sobre como se deve decidir, seja por causa das normas vigentes pressupostas, seja por referência a enunciados da dogmática ou a precedentes. Pode-se inclusive aceitar que esses casos são mais numerosos do que os claros ²⁴ (*duvidosos*). A clareza de um caso não é, porém, algo tão simples. Quem afirma que uma decisão é clara dá a entender que não cabe considerar argumentos que dêem lugar a dúvidas sérias. No entanto, esses argumentos sempre são concebíveis. A proposição de que todos esses contra-argumentos são maus ou juridicamente irrelevantes não deve seguir definitivamente, em todos os casos, das normas pressupostas. Em relação a tais casos, pode-se falar que seu tratamento como casos claros encerra uma valoração negativa de todos os potenciais contra-argumentos. Porém, com isso se toca num problema que não cabe ser discutido aqui.²⁵

Constatada a existência de valoração no processo decisório, surgem as questões a respeito do caráter dessas valorações. As valorações poderiam ser orientadas por ponderações ético-sociais ou outros objetivos sociais, independentemente do seu valor moral²⁶. A constatação de que as valorações são relevantes moralmente é pressuposto da tese de que o aplicador da norma, o órgão decisor, deve se orientar em um “sentido juridicamente relevante de acordo com valorações moralmente corretas”²⁷, tese que ele desenvolverá.

As tentativas de se estabelecer um norte para as valorações realizadas pelos julgadores podem ser concentradas em pelo menos três grandes vias, dentro das quais se procura abranger as possibilidades de fundamentação existentes para o processo de valoração. Alexy resume essas três vias da seguinte maneira: A primeira delas é a idéia de que as decisões judiciais têm de levar

²⁴ Rectius, a edição alemã demonstra que houve equívoco na tradução, os casos claros são mais numerosos que os duvidosos:

“Die These, dass die Jurisprudenz nicht ohne Wertungen auskommt, besagt nicht, dass es nicht Fälle gibt, in denen kein Zweifel darüber besteht, wie, sei es aufgrund der als geltend vorauszusetzenden Normen, sei es unter Bezugnahme auf Sätze der Dogmatik oder Präjudizien, zu entscheiden ist. Es kann sogar angenommen werden, dass diese Fälle erheblich zahlreicher als als die zweifelhaften sind. Die Klarheit eines Falles ist allerdings keine so einfache Sache. Wer behauptet, dass eine Entscheidung klar ist, gibt zu verstehen, dass keine Argumente ersichtlich sind die zu ernstesten Zweifeln Anlass geben. Solche Argumente sind jedoch stets denkbar. Die Behauptung, dass sämtliche dieser Gegenargumente schlecht oder juristisch irrelevant sind, dürfte nun aber nicht in jedem Fall zwingend aus den vorauszusetzenden Normen folgen. Man könnte im Hinblick auf solche Fälle deshalb davon sprechen, dass ihre Behandlung als klar eine auf alle potentiellen Gegenargumente bezogene, negative Wertung“ einschließt. Damit ist jedoch ein Problem berührt, das hier nicht weiter verfolgt zu werden braucht. p. 25.

²⁵ ALEXY, op. cit., 2011, p. 25.

²⁶ ALEXY, op. cit., 2011, p. 26: “Na literatura especializada, sugere-se às vezes que as valorações necessárias nas decisões jurídicas devem-se considerar como morais. Assim, escreve Kriele: ‘Com isso, caiu o último véu: a aplicação do Direito se orienta pelas considerações ético-sociais’. Por outro lado, Hart adota a concepção de que o aplicador pode-se deixar guiar, em lugar das razões morais, por qualquer outro objetivo social, seja qual for o seu valor moral. A fim de solucionar esse problema, seria necessário esclarecer conceitos, tais como “considerações ético-sociais, “razão moral”, etc. Tal esclarecimento pode, entretanto, ser omitido, já que aqui não se trata da tese principal de que as valorações necessárias se devem considerar sempre como morais, mas apenas de que elas são sempre *relevantes moralmente*”.

²⁷ ALEXY, op. cit., 2011, p. 26 (também p. 26 da edição alemã).

em consideração e se ajustar aos “valores da coletividade ou de círculos determinados”²⁸. Isso quer significar que o aplicador deveria procurar traduzir as convicções daqueles em cujo nome fala ou considerar as idéias e convicções presentes em determinado círculos, especialmente, o jurídico. Para Alexy, embora esses elementos sejam, sim, relevantes, eles não substituem o espaço que cabe ao que ele chama de “critérios do correto”.

A segunda alternativa é o que ele chama de recurso ao “sistema interno de valoração do ordenamento jurídico”²⁹ ou ao “sentido do ordenamento jurídico considerado na sua totalidade”³⁰. Para Alexy, embora correto, esse sistema é insuficiente. Isso porque o sistema jurídico concentra pontos de vista valorativos completamente diferentes e também divergentes. O sistema não é apto a esclarecer quais são efetivamente as suas valorações, não sendo sequer possível extrair de algumas normas o conteúdo valorativo. Assim, propõe Alexy que o que se deve levar em conta (o mesmo raciocínio também é aplicável às convicções da coletividade) “não é tanto a postulação da observância desses posicionamentos valorativos, mas sim a determinação exata das formas e regras segundo as quais esses podem e devem entrar na fundamentação de uma decisão”³¹.

A terceira possibilidade é a existência de uma ordem objetiva de valores. Essa ordem pode ser expressa na Constituição ou não depender do ordenamento jurídico, podendo consistir também no apelo a enunciados de direito natural³². É o recurso a uma ordem suprapositiva de valores.

Para o filósofo alemão, nenhuma dessas vias pode resolver o problema da fundamentação das decisões jurídicas:

Ao menos nas sociedades modernas, há diferentes concepções para quase todos os problemas práticos. Os consensos fáticos são raros, ao menos no que se refere a questões práticas concretas. No conjunto de um ordenamento jurídico sempre é possível encontrar valorações divergentes que se podem relacionar de maneira distinta em cada caso concreto. **A apelação à evidência ou a ordens naturais preexistentes é um procedimento - do ponto de vista metódico – extremamente duvidoso.** Os princípios obtidos dessa maneira são concretizáveis de modos diferentes. Finalmente, dos juízos fáticos se podem obter diferentes conseqüências normativas³³.

²⁸ ALEXY, op. cit., 2011, p. 26.

²⁹ ALEXY, op. cit., 2011, p. 27.

³⁰ idem ibidem.

³¹ ALEXY, op. cit., 2011, p. 28.

³² idem ibidem.

³³ ALEXY, op. cit., 2011, p. 29.

Deve-se extrair daqui a conclusão de que o decisivo são as valorações, não comprováveis intersubjetivamente, de quem decide, valorações que talvez possam ser explicadas, mas não justificadas, sociológica ou psicologicamente? Essa conclusão seria, pelo menos, indesejável no tocante à legitimação da criação judicial do Direito e em relação ao caráter científico da Ciência do Direito (na medida em que essa se refere a questões normativas). É verdade que isso não é razão para não extrair essa conclusão, mas é razão para buscar outros caminhos³⁴.

A busca por novos caminhos é, para Alexy, a tarefa das investigações acerca da argumentação jurídica. Por isso, a argumentação jurídica, que é uma atividade linguística, tem como objeto a correção dos enunciados normativos.

Pode-se dizer, utilizando-se da definição de Frans van Eemeren e Rob Grootendorst, que: “Argumentação é a atividade verbal, social e racional dirigida a convencer um crítico racional acerca da aceitabilidade de um ponto de vista por meio da apresentação de uma constelação de proposições justificando ou refutando a proposição expressa no ponto de vista”³⁵.

Um argumento, por sua vez, é “qualquer grupo de proposições das quais uma pretende decorrer das outras, que são consideradas como fornecendo suporte ou fundamentos para a verdade da primeira”³⁶.

A respeito da argumentação jurídica como atividade, Alexy explica:

A argumentação jurídica se encaixa nesse propósito por ser uma atividade linguística que tem lugar em situações tão diferentes como, por exemplo, o processo e a discussão científico-jurídica. Trata-se nessa atividade linguística da correção dos enunciados normativos, em um sentido, todavia, a ser precisado. Será conveniente designar tal

³⁴ ALEXY, op. cit., 2011, p.30.

³⁵ Topics in Contemporary Legal Argumentation: Some Remarks on the Topical Nature of Legal Argumentation in the Continental Law Tradition GUENTHER KREUZBAUER internet: “A commonly accepted definition is provided by Frans van Eemeren and Rob Grootendorst (2004, 1): “Argumentation is a verbal, social, and rational activity aimed at convincing a reasonable critic of the acceptability of a standpoint by putting forward a constellation of propositions justifying or refuting the proposition expressed in the standpoint.”” Tradução: Tópicos em “Argumentação Legal Contemporânea”: Alguns comentários sobre o Tópico da Natureza da Argumentação Legal na Tradição de Leis Continental GUENTHER KREUZBAUER internet: “A definição comumente aceita é sustentada por Frans van Eemeren e Rob Grootendorst (2004,1): A argumentação é uma atividade verbal, social e racional com o objetivo de convencer um crítico sensato da aceitação de um ponto de vista colocando de lado uma constelação de problemas justificando ou refutando o problema expresso no ponto de vista”.

³⁶ Idem ibidem “For the concept of *argument* we use the definition offered by Irving M. Copi and Carl Cohen in their classic textbook on logic (Copi & Cohen 2002, 6): “An argument is any group of propositions of which one is claimed to follow from the others, which are regarded as providing support or grounds for the truth of that one.” Arguments, then, consist of *premises* and *conclusions*, bound together by inferential structures. The premises stand at the start of the inference process, the conclusions at its end.” Tradução: “Para o conceito de *argumento* nós usamos a definição oferecida por Irving M. Copi e Carl Cohen no seu clássico livro-texto em lógica (Copi & Cohen 2002,6): “Um argumento é qualquer grupo de problemas nos quais um é reivindicado a seguir dos outros, que são considerados a dar suporte ou base para a verdade daquele outro”. Argumentos, então, consistem em premissas e *conclusões*, juntos ao rumo de estruturas conclusivas. Estas premissas ficam no início do processo de inferência, nas conclusões até o seu final.”

atividade como “discurso” e visto que se trata da correção de enunciados normativos, como “discurso prático”. O discurso jurídico é um caso especial do discurso prático geral³⁷.

O discurso jurídico é, pois, um caso de discurso prático geral, seu objeto é o cometimento ou a omissão de condutas. É uma atividade lingüística com a finalidade de fundamentar enunciados normativos, com a pretensão de que eles sejam corretos, como se verá adiante. Pode ser analisado pela perspectiva empírica, analítica e normativa. Na perspectiva normativa se estabelecem os critérios de racionalidade do discurso jurídico³⁸.

É na relação entre a perspectiva empírica e normativa que Alexy visualiza alguma dificuldade, perguntando, por exemplo, se é um “critério de validade para a racionalidade de um argumento a concepção dominante em um grupo?”. Questões desse tipo são o que interessa para a investigação em que pretende desenvolver uma teoria analítico-normativa do discurso jurídico:

No discurso jurídico, trata-se de um caso especial, porque a argumentação jurídica ocorre sob uma série de condições limitadoras. Entre essas, **devem-se mencionar especialmente a sujeição à lei, a consideração obrigatória dos precedentes, seu enquadramento na dogmática elaborada pela Ciência do Direito** organizada institucionalmente, assim como – o que não concerne, todavia, ao discurso científico-jurídico – as limitações das regras do ordenamento processual³⁹.

O discurso jurídico é especial em relação ao discurso prático geral, exatamente em razão da existência de limitações: a lei, os precedentes e a dogmática do Direito. O elemento comum do discurso jurídico com o discurso prático em geral é que ambas as formas de discurso buscam a correção de enunciados normativos. No caso do discurso jurídico, essa correção deve esteirar-se no âmbito dessas limitações: “a pretensão levantada em relação a um enunciado jurídico é a de que ele seja racionalmente fundamentável sob a consideração dessas condições limitadoras”⁴⁰.

Alexy se propõe a responder duas questões. A primeira delas é “o que significa racionalmente fundamentável sob a consideração dessas condições limitadoras?”. A segunda questão, mas que deve ser analisada em primeiro lugar, é “o que é um enunciado normativo racionalmente fundamentável?”⁴¹

³⁷ ALEXY, op. cit., 2011, p.30.

³⁸ ALEXY, op.cit., 2011, p.31.

³⁹ idem ibidem.

⁴⁰ ALEXY, op.cit., 2011, p.32.

⁴¹ Para isso, ele se ocupará de uma série de teorias sobre o tema, discutindo-as profundamente, antes de expor a sua própria teoria a partir das considerações realizadas no exame das teorias de Stevenson, Hare, Toulmin e Baier, Da Teoria Consensual da Verdade de Habermas, da Teoria da Argumentação de Perelman. Não nos ocuparemos dessa parte do texto, de modo que passamos a abordar diretamente a teoria de Alexy.

O elemento central da teoria da argumentação jurídica de Alexy é o discurso. E o discurso no âmbito jurídico é o que ele chama de “caso especial de discurso prático geral”. É especial em razão das limitações que o discurso jurídico tem de observar. Como já dissemos acima, o discurso jurídico se realiza dentro dos limites definidos pela necessidade de sujeição à lei, de consideração dos precedentes, e pela dogmática jurídica.

O discurso jurídico atua dentro de um universo onde os elementos de partida são as convicções normativas, interesses e interpretações de necessidades e as informações empíricas⁴². O objetivo do estabelecimento de regras acerca do discurso é permitir chegar a enunciados normativos fundamentados de modo que se possa garantir que essas conclusões resultam de procedimento racional. Quer-se estabelecer regras para o discurso que garantam a legitimidade das suas conclusões⁴³. Essas regras não podem interferir no conteúdo do discurso, nem influenciar o modo como ele evolui ou como os elementos em jogo se relacionam, mas apenas garantir a racionalidade do procedimento de produção daquele resultado/conclusão:

Pode-se considerar como tarefa da Teoria do Discurso precisamente a de propor regras que, de um lado, sejam tão fracas, isto é, tenham tão pouco conteúdo normativo que pessoas com concepções normativas totalmente diferentes possam estar de acordo com elas, mas que, por outro lado, sejam tão fortes que uma discussão pautada nelas possa ser qualificada como racional⁴⁴.

Há, pois, algumas afirmações a respeito da teoria da argumentação jurídica proposta que esclarecem o potencial e as limitações dessa teoria. Em primeiro lugar, deve-se ter clareza de que as regras elaboradas por Alexy, como próprias de um discurso racional, nem sempre podem ser cumpridas com perfeição, mas apenas de modo aproximado. A observância dessas regras exterioriza a pretensão de correção, ou seja, a crença na correção do processo argumentativo e do seu conteúdo, oferecendo-se também como instrumento de crítica de fundamentações não racionais⁴⁵. Além disso, essas regras não implicam a existência de um único resultado, permitindo inclusive resultados divergentes. Sua contribuição é, porém, notável ao permitir

⁴² ALEXY, op.cit., 2011, p.33.

⁴³ idem ibidem. “As regras do discurso indicam como se pode chegar a enunciados normativos fundamentados com base nesse ponto de partida, mas sem determinar completamente cada passo para isso. Visto que são possíveis, como ponto de partida, convicções normativas, interesses e interpretações de necessidades completamente diferentes, e visto que não está determinado pelo menos como se entrecruzam as interpretações de necessidades, como devem ser modificadas as convicções normativas e como os interesses devem ser limitados, conclui-se que são possíveis diferentes resultados.”

⁴⁴ ALEXY, op.cit., 2011, p.33.

⁴⁵ idem ibidem.

identificar resultados irracionais, ou seja, obtidos sem observância das regras legitimadoras do discurso.

Característica especial ou peculiar do Discurso Jurídico é, pois, a pretensão de correção. Ao imputar ao discurso jurídico a pretensão de correção (*Anspruch auf Richtigkeit*), Alexy argumenta que não significa apenas a correção ou racionalidade da conclusão, ou seja, do enunciado jurídico normativo aplicado, mas também do processo de fundamentação⁴⁶.

Todo discurso jurídico exige a fundamentação; em algumas legislações,⁴⁷ trata-se de um requisito de legitimidade e de legalidade da decisão (art. 93, IX, da CF). A necessidade de fundamentação implica o reconhecimento da pretensão de correção; quem fundamenta pretende que o seu discurso esteja correto, como ensina o renomado filósofo:

Pode-se apresentar uma série de argumentos totalmente diversos em favor da pretensão de correção. Em primeiro lugar, pode-se comprovar que, em todas as formas de discurso jurídico, se efetuam fundamentações. Mas quem fundamenta algo pretende que sua fundamentação seja acertada e, por isso, sua afirmação correta. No discurso jurídico, assim como no discurso prático geral, não é admissível afirmar algo e depois se negar a fundamentá-lo, sem indicar razões para isso. Os enunciados jurídicos formulam, portanto, como os enunciados normativos gerais, uma pretensão de correção – que se pode satisfazer certamente de diferentes formas⁴⁸.

Alexy alerta que nem sempre a pretensão de correção pode efetivamente estar presente em uma decisão judicial e é admissível que uma decisão proferida nesses moldes (sem pretensão de correção) seja aceita pela comunidade a que se destina. Isso não interfere em nada na conceituação desenvolvida, também porque a pretensão de correção não é um elemento do conceito de “decisão judicial”:

Questão diferente é a de se esta pretensão está necessariamente presente nas decisões judiciais. Assim seria se o conceito de decisão judicial incluísse o conceito de pretensão de correção. A resposta a esta questão depende de como se define o conceito de decisão judicial. Há boas razões para definir este conceito (de decisão judicial) no âmbito de uma teoria jurídica analítica, de maneira que não abranja esta pretensão. Por outro lado, deve-se considerar que uma sentença judicial, como “Em nome do povo, condena-se o senhor N a dez anos de privação da liberdade, mesmo que não haja boas razões para isso,” é

⁴⁶ ALEXY, op.cit., 2011, p.212: “A pretensão de correção que se coloca nos discursos jurídicos se distingue claramente da do discurso prático geral. Não se pretende que o enunciado jurídico normativo afirmado, proposto ou ditado como sentença seja só racional, mas também que no contexto de um ordenamento jurídico vigente possa ser racionalmente fundamentado. Isso se refere exatamente ao que deve ser esclarecido no âmbito de uma teoria do discurso jurídico”.

⁴⁷ Art. 93, IX da CF: **IX** - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Alterado pela EC-000.045-2004)

⁴⁸ ALEXY, op.cit., 2011, p.212.

defeituosa não só por razões morais. Seu defeito se assemelha à de uma expressão, como “O gato está sobre o capacho, mas eu não acredito”. É, na verdade, possível que uma sentença semelhante, sobretudo se permanece como um caso isolado, realmente se aplique e seja aceita pelos membros de uma comunidade jurídica. Mas isso não altera em nada seus defeitos. Portanto, há razões para dizer que a falta da pretensão de correção de uma decisão não a priva necessariamente do seu caráter de decisão judicial válida, mas a torna defeituosa em um sentido relevante, não só moralmente⁴⁹.

Alexy demonstra, com a exposição acima transcrita, que há um defeito no discurso que não se pretende “verdadeiro” ou “correto”, e isso se trata de uma mácula que atinge a racionalidade daquela fala. Assim, a racionalidade do discurso é um atributo que lhe dá aceitabilidade social.

A teoria do discurso é, pois, uma teoria cujo objeto é a estruturação de mecanismos neutros de produção de decisões jurídicas racionais por meio de discursos racionais. Segundo o próprio Alexy: “no centro da teoria do discurso está o conceito de juízo racional”⁵⁰. Ao estabelecer os seus critérios de produção de decisão racional, Alexy pretende estabelecer um procedimento universal, o que já foi pretendido por outros autores, com enfoques diversos⁵¹.

Os critérios de produção de um “juízo racional” consistem em regras ou condições para que o discurso tenha espaço e desenvolvimento⁵²: “um discurso prático é racional quando nele são cumpridas as condições do argumentar prático racional. Essas condições deixam-se reunir em um sistema das regras do discurso. Razão prática pode ser definida como a capacidade de, por esse sistema de regras, chegar a juízos práticos”⁵³.

As regras do discurso racional podem ser divididas em dois grupos: regras que tratam da estrutura de argumentos ou regras que tratam do procedimento do discurso⁵⁴. As **regras sobre estrutura de argumentos** exigem, por exemplo,

liberdade de contradição (1.1), universalidade no sentido de um uso consistente dos predicados empregados (1.3), (1,3’), clareza conceitual-idiomática (6.1), completitude dedutiva dos argumentos (4), a consideração das consequências (4.2), (4.3), ponderações

⁴⁹ ALEXY, op. cit., 2011, p.213.

⁵⁰ ALEXY, Robert. **Uma Concepção Teórica Discursiva da Razão Prática**. In: Direito Natural, Direito Discursivo, Direito Positivo. HECK, Luiz Afonso (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 99.

⁵¹ ALEXY, op. cit., 2010, p.99: “Também as teorias contratuais de Buchanan e Gauthier, que estão na tradição hobbesiana, são teorias procedimentais. Segundo elas, como segundo a teoria do discurso, vale que uma norma rigorosamente então é correta, quando ela pode ser o resultado de um determinado procedimento. A diferença consiste na formação do procedimento. O procedimento das teorias contratuais é um procedimento de negociação, o da teoria do discurso, um procedimento de argumentação”.

⁵² ALEXY, op. cit., 2010, p. 99.

⁵³ idem ibidem.

⁵⁴ idem ibidem.

(4.5), (4.6), a execução de uma troca de papéis (5.1.1) e a análise do nascimento de convicções morais (5.2.1), (5.2.2)⁵⁵.

Alexy acentua, com isso, com as regras acerca da fundamentação ou da produção de argumentos, que a sua teoria é algo mais complexo do que a produção de decisões com base no consenso. Além desse plano, há o estabelecimento de **regras acerca do procedimento de discurso**. A finalidade principal das regras de procedimento é “o asseguramento da imparcialidade da argumentação prática”⁵⁶. São exemplos de regras acerca do procedimento:

1. Cada um que pode falar tem permissão de participar em discursos. (2.1) 2. (a) Cada um tem permissão de pôr em questão cada afirmação. (b) Cada um tem permissão de introduzir no discurso cada afirmação. (c) Cada um tem permissão de manifestar suas colocações, desejos e carências. 3. Nenhum falante pode, pela coerção dominante dentro ou fora do discurso, ser impedido nisto, de salvar seus direitos determinados em (1) e (2). (2.3)⁵⁷.

Com a construção dessas regras, Alexy estrutura uma teoria do discurso que é uma teoria da produção de conclusões ou juízos que se possam identificar como corretos e de racionalidade prática. Regras de argumento e regras de procedimento legitimam a obtenção do resultado. Objeta-se que a correção de um resultado do discurso não depende da obtenção de consenso em torno dele, especialmente quando se verifica que o consenso é natural em situações de histeria ou psicose coletiva⁵⁸. Aqui, surge importante elemento da Teoria da Argumentação Jurídica, que corresponde à resposta a essa objeção. Para Alexy, é fundamental que os falantes do discurso, ou seja, os seus participantes, “estejam capacitados fundamentalmente para distinguir argumentos bons dos ruins”⁵⁹. Assim, as regras do discurso não interferem na qualidade dos argumentos, por isso, é uma premissa “essencial” a capacidade dos participantes:

Ela parte, portanto, de uma capacidade de juízo, fundamentalmente existente, dos participantes. Isso não significa que a capacidade de juízo é uma exigência do procedimento. A relação entre o procedimento do discurso e a capacidade de juízo de seus participantes corresponde, ao contrário, a entre a constituição de um estado constitucional democrático e a capacidade de seus cidadãos para atividades políticas,

⁵⁵ idem ibidem.

⁵⁶ ALEXY, op. cit., 2010, p.99.

⁵⁷ ALEXY, op. cit., 2010, p.100.

⁵⁸ ALEXY, op. cit., 2010, p.101: “Weinberger objetou contra a teoria do discurso como teoria da correção prática que a correção de uma tese não depende disto, se ela pode ser o resultado de um discurso, mas somente disto, se se deixam alegar para ela bons fundamentos. Que um consenso não pode ser um critério de verdade já pode ser reconhecido nisto, que aquele, em situações de psicose coletiva, rapidamente pode realizar-se.”

⁵⁹ ALEXY, op. cit., 2010, p.101.

econômicas e sociais. O último não é exigido por normas constitucionais, mas pressuposto pela constituição⁶⁰.

Além da capacidade de identificar bons e maus argumentos, o discurso não pode ser monológico, ele é uma prática comunicativa. Há a necessidade de comunicação e, dentro da estrutura comunicativa, há a possibilidade de argumentar acerca do “peso relativo de interesses, que se converte em necessidade, se se quer uma compensação de interesses justa e, por conseguinte correta, e, segundo, a exigência de levar o outro a sério como particular”⁶¹.

Capacidade de identificar bons argumentos, estrutura comunicativa e levar a sério o outro como particular são premissas que constituem a base da teoria do discurso. Essas premissas concretizam-se embasando determinadas regras do discurso.

1.1 CRITÉRIO DE CORREÇÃO DO DISCURSO: JUSTIFICAÇÃO INTERNA E JUSTIFICAÇÃO EXTERNA

No discurso jurídico a pretensão de correção consiste na pretensão de que a fundamentação utilizada encontre respaldo no ordenamento jurídico vigente. Não se trata apenas da racionalidade dos argumentos, mas, sobretudo, da atenção aos limites desse discurso prático especial. As proposições utilizadas precisam ser justificadas no ordenamento jurídico. Por isso Alexy afirma que o discurso jurídico é um caso de justificação das decisões jurídicas. Há dois aspectos ou momentos dessa justificação: a justificação interna (*internal justification*) e a justificação externa (*external justification*).

Na justificação interna, o que é examinado é se a decisão decorre logicamente das premissas escolhidas como fundamentação. Já na justificação externa, o que é averiguado é a correção da escolha dessas premissas⁶².

Na justificação interna, analisa-se como se dá a relação entre as premissas (fundamentação) e a conclusão (enunciado normativo individual). Trata-se, pois, de verificar o cumprimento das regras de lógica que sustentam um silogismo válido⁶³. Não se discute a escolha das premissas utilizadas na fundamentação, mas, sobretudo, a relação das premissas com o enunciado conclusivo. Nessa fase da justificação interna, é fundamental que se identifique quais

⁶⁰ idem ibidem.

⁶¹ ALEXY, op. cit., 2010, p.102.

⁶² ALEXY, op. cit., 2010, p.219.

⁶³ ALEXY, op. cit., 2010, p.220: (1) o soldado deve dizer a verdade em questões de serviço (§ 13, ap. 1, da Lei do Soldado) (2) o senhor M é um soldado; (3) O senhor M deve dizer a verdade em questões de serviço. (1) (2).

premissas foram utilizadas, permitindo assim a análise da justificação externa⁶⁴. Como acentua Alexy, os pressupostos devem ser formulados explicitamente⁶⁵, possibilitando a crítica e evidenciando erros.

Alexy explica que, no mecanismo de justificação interna, deve sempre estar presente, como elemento de fundamentação da decisão jurídica, uma norma universal⁶⁶. A igualdade formal exige o tratamento igualitário de todas as pessoas que partilham determinadas características, ou seja, que pertencem a um determinado grupo. Assim, é o uso de normas universais que permite o tratamento isonômico e a verificação da lógica do procedimento de extração da decisão jurídica.

A justificação interna serve para comprovar a racionalidade do enunciado proposicional em relação às premissas identificadas, estando presente entre elas uma norma universal. A racionalidade da decisão em relação ao ordenamento jurídico será objeto da justificação externa.

Nos casos jurídicos complicados, existirão inúmeras premissas, muitas delas não podem ser deduzidas da lei nem mesmo da dogmática. A justificação interna obriga o explicitamento dessas premissas e a justificação externa permite verificar se a sua utilização ou escolha é fundamentada.

Assim, na justificação externa, examina-se a fundamentação das premissas usadas na justificação interna⁶⁷. Como já mencionado, as premissas utilizadas na composição da fundamentação da decisão podem ser:

- (1) regras de direito positivo,
- (2) enunciados empíricos e
- (3) premissas que não são nem enunciados empíricos nem regras de direito positivo⁶⁸.

Cada uma dessas premissas terá formas de fundamentação diversas. As regras jurídicas devem ser fundamentadas conforme os critérios de validade do ordenamento jurídico a que pertencem. Os elementos empíricos serão fundamentados com base em toda a sorte de recursos a eles correspondentes, como por exemplo: elementos probatórios das ciências empíricas, regras de presunção, ônus da prova. Para as premissas que não podem ser consideradas enunciados

⁶⁴ ALEXY, op. cit., 2010, p.227.

⁶⁵ ALEXY, op. cit., 2010, p.227.

⁶⁶ ALEXY, op. cit., 2010, p. 220.

⁶⁷ ALEXY, op. cit., 2010, p.228.

⁶⁸ Idem ibidem.

empíricos nem regras do ordenamento jurídico, Alexy afirma que devem ser fundamentadas por meio da “argumentação jurídica”⁶⁹.

Aqui entra em cena o papel desempenhado pelos direitos fundamentais como limites constitucionais capazes de dar validade a determinadas premissas utilizadas. Nada mais justificado que a leitura *in verbis* do texto do renomado autor:

Há múltiplas relações entre esses três procedimentos de fundamentação. Assim, na fundamentação das premissas que não têm um caráter jurídico-positivo nem empírico, desempenham papel considerável as regras do direito positivo e os enunciados empíricos. Na fundamentação de uma norma, segundo os critérios de validade de um ordenamento jurídico, pode ser necessário interpretar as regras que definem os critérios de validade. Isso tem especial importância se, entre os critérios de validade, encontram-se limites constitucionais; por exemplo, um rol de direitos fundamentais. A argumentação jurídica pode ser de importância decisiva não só na interpretação de uma norma válida, mas também no estabelecimento da validade dessa norma⁷⁰.

As regras de justificação externa podem ser agrupadas, de acordo com a teoria aqui estudada, em seis grupos, resumidamente assim designados: (1) relativas à interpretação (lei), (2) da Ciência do Direito, (3) do uso do precedente, (4) razão (argumentação prática geral), (5) empiria e (6) formas especiais de argumentos jurídicos.

Para Alexy, quase todas as formas de argumentação jurídica incluem enunciados empíricos. Esses enunciados podem se referir a fatos, ações, motivos dos agentes, estado de coisas. Assim, há diversos argumentos a serem considerados na fundamentação das premissas, o que leva ao problema da relação entre esses diversos tipos de argumentos. Há, pois, aqui, a dificuldade de estabelecer uma hierarquia entre argumentos. Alexy entende que, a despeito das dificuldades, inclusive, mesmo da impossibilidade de se estabelecer um catálogo hierárquico acerca da forma como esses argumentos devem ser tratados, a teoria do discurso pode dar uma contribuição, indicando como usar essas diferentes categorias de argumentos.

Alexy defende que os argumentos que tenham vinculação com o ordenamento jurídico tenham *prima facie* maior peso, o que garantirá a ligação da discussão com o direito vigente. Assim, **é possível dizer que se deve dar maior valor aos argumentos relacionados ao teor literal (interpretação semântica) ou à vontade do legislador (interpretação genética) em detrimento, por exemplo, de um argumento que apresente a sua solução apoiada em uma**

⁶⁹ ALEXY, op. cit., 2010, p.228.

⁷⁰ idem ibidem.

alegação racionalidade. Essa tese dá origem a uma regra do discurso racional⁷¹. É possível, porém, argumentar, apresentando argumentos racionais no sentido de se dar menor peso aos argumentos que expressam vinculação ao sistema jurídico.

Outra regra do discurso está assim estabelecida: “[J.8] A determinação do peso de argumentos de diferentes formas deve ocorrer segundo regras de ponderação”. Com isso, Alexy consolida o entendimento de que, apesar da abertura e liberdade no e do discurso ou da imensa possibilidade de relações entre os diversos tipos de argumentos, sempre deve haver fundamentação e ponderação para definir como e por que estão sendo considerados daquela maneira.

Por fim, enfatizando a importância dos cânones de interpretação, apesar da sua insuficiência, Alexy pondera que os cânones são instrumentos que enfatizam a vinculação do argumento ao ordenamento normativo, daí a maior aptidão para cumprir a pretensão de correção⁷². Dessa afirmação decorre outra regra da justificação externa: “[J.9] Devem-se levar em consideração todos os argumentos possíveis que possam ser incluídos por sua forma entre os cânones da interpretação”.

1.2 CONCEITOS DA TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE ROBERT ALEXY

A obra Teoria dos Direitos Fundamentais propõe uma teoria geral dos direitos fundamentais na Constituição alemã. Interessa, na perspectiva deste trabalho, a análise da estrutura das normas de direitos fundamentais, para a qual a distinção entre princípios e regras é essencial:

Para la teoría de los derechos fundamentales, la más importante es la distinción entre reglas y principios. Ella constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales. Sin ella, no puede existir una teoría adecuada de los límites, ni una teoría satisfactoria de la colisión y tampoco una teoría suficiente acerca del papel que juegan los derechos fundamentales en el sistema jurídico⁷³.

Inicialmente, importa fazer uma breve incursão no conceito de norma. O conceito de norma de Alexy tem por fundamento um modelo semântico, o que ele considera conciliável com

⁷¹ ALEXY, op. cit., 1966, p.247. [J.7] Os argumentos que expressam uma vinculação ao teor literal da lei ou à vontade do legislador histórico prevalecem sobre outros argumentos, a não ser que se possam apresentar motivos racionais que dêem prioridade a outros argumentos.

⁷² idem ibidem.

⁷³ ALEXY, op. cit., 1966, p.181.

as diferentes teses de teoria da validade⁷⁴. Para Alexy, a definição desse conceito implica decisões sobre o objeto e o método, ou seja, sobre o caráter da disciplina⁷⁵:

Así, se habla de algo diferente y hay que fundamentar la aseveración de manera diferente si uno entiende por norma el “sentido (objetivo, R.A.) de un acto con el que se ordena, prohíbe o permite y especialmente se autoriza una conducta” o una “expectativa de comportamiento contrafácticamente estabilizada”, un imperativo o um modelo de comportamiento que o es realizado o, em caso de su no realización, tiene como consecuencia una reacción social, una expresión de una determinada forma o una regla social. Los problemas que esta enumeración insinúa tienen – aunque en diferente medida – importancia para las consideraciones que aquí hay que formular. Por otra parte, no constituyen el tema de las mismas. **Esto sugiere la conveniència de buscar um modelo de norma que, por una parte, sea lo suficientemente fuerte como para constituir la base de las ulteriores consideraciones, y por outra, lo suficientemente débil como para ser conciliable con el mayor número posible de decisiones em el indicado campo de problemas**⁷⁶.

Segundo Alexy, a primeira e fundamental distinção é a existente entre enunciado e norma. A norma é o significado do enunciado normativo⁷⁷. Uma mesma norma pode ser expressa em forma de diferentes enunciados normativos. Normas são facilmente reconhecíveis quando o enunciado (texto) utiliza os chamados modais deônticos (*deontischen Modalitäten*), no entanto, as normas não precisam necessariamente ser expressas por meio de enunciados, podendo-se recorrer, por exemplo, a “senâles luminosas de un semáforo”⁷⁸.

A constatação de que as normas não são expressas exclusivamente por meio de enunciados normativos explicita que o conceito de norma é o conceito primário em relação ao conceito de enunciado normativo⁷⁹. E é com base nessa constatação que se mostra mais adequado procurar critérios para a identificação das normas não no plano do enunciado normativo, mas no plano da norma⁸⁰.

Os critérios de identificação das normas são os denominados modais deônticos, quais sejam: é obrigatório (*Gebots*), é proibido (*Verbots*), é permitido (*Erlaubnis*)⁸¹. Assim, os modais deônticos nem sempre se encontram nos enunciados normativos, mas, estarão, sim,

⁷⁴ ALEXY, op. cit., 2011, p.50.

⁷⁵ ALEXY, op. cit., 1966, p.41. “Jede Festlegung dieses Begriffs schließt Entscheidungen über den Gegenstand und die Methode, also den Charakter dieser Disziplin, ein”. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996 p. 41.

⁷⁶ ALEXY, op. cit., 1966, p. 50.

⁷⁷ ALEXY, op. cit., 1966, p.43: “Eine Norm ist damit die Bedeutung eines Normsatzes”.

⁷⁸ ALEXY, op. cit., 1966, p.51.

⁷⁹ ALEXY, op. cit., 1966, p.43: “Dies macht deutlich, dass der Begriff der Norm gegenüber dem Begriff des Normsatzes der primäre Begriff ist.”

⁸⁰ ALEXY, op. cit., 1966, p. 52.

⁸¹ ALEXY, op. cit., 1966, p. 44.

necessariamente, nas normas: “No todo enunciado normativo es un enunciado deóntico, pero todo enunciado normativo puede ser transformado en un enunciado deóntico”⁸².

Segundo Alexy, as normas de direito fundamental podem estar diretamente incluídas no texto da constituição ou ser a elas associadas ou delas adscritas⁸³ (*zugeordnet*):

Las normas de derecho fundamental pueden, por ello, dividirse en dos grupos: en las normas de derecho fundamental directamente estatuidas por la Constitución y las normas de derecho fundamental a ellas adscriptas)

A norma diretamente estatuída é extraída de uma

disposição ou enunciado de direito fundamental, o que não oferece maiores dificuldades interpretativas. No entanto, a possibilidade de se falar em normas associadas ou adscritas (*zugeordnet*) dá ensejo a muitos problemas. Segundo Alexy, a grande discussão em matéria de direitos fundamentais é justamente saber quais normas estão associadas às normas de direitos fundamentais diretamente previstas no texto constitucional⁸⁴. Alexy entende que uma associação ou adscrição ocorre quando uma norma de direito fundamental encontra em relação a uma norma de direito fundamental estatuída uma fundamentação jurídica fundamental⁸⁵ correta:

Por lo tanto, el que una norma adscripta sea o no una norma de derecho fundamental depende de la argumentación iusfundamental que para ella sea posible. Esto tiene, a primera vista, consecuencias fatales. En muchos casos es discutible que para la adscripción de una norma sea posible ofrecer una fundamentación iusfundamental correcta. Las reglas de la fundamentación iusfundamental no definen ningún procedimiento que em cada caso conduzca a uno y sólo un resultado; además, ellas mismas están en conflicto. Por lo tanto, esto significa que, em muchos casos, existe incertidumbre acerca de cuáles normas son normas de derecho fundamental⁸⁶.

Apesar da incerteza e dificuldade na definição das normas adscritas/associadas por meio da fundamentação jurídica fundamental correta, ela não é considerada por Alexy como uma

⁸² ALEXY, op. cit., 2011, p.54.

⁸³ ALEXY, op. cit., 1966, p.57.

⁸⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 70.

⁸⁵ ALEXY, op. cit., 1997, p.73: “Una adscripción se realiza conforme a derecho cuando la norma adscripta puede ser catalogada como válida. Para catalogar como válida a una norma de derecho fundamental directamente estatuída, basta la referencia a su positivización. En el caso de las normas adscriptas, tal referencia está excluída por definición. Por lo tanto, no es posible su identificación dentro del marco del concepto jurídico de validez. Lo mismo vale para los conceptos sociológico y ético de validez. El que una norma valga social o eticamente no significa que, conforme a derecho, pueda ser adscripta a una norma de derecho fundamental estatuída directamente. Ninguno de los três conceptos de validez es, pues, adecuado para la identificación de normas adscriptas de derecho fundamental. Pero los três son relevantes dentro del marco del siguiente critério: **Una norma adscripta vale y es una norma de derecho fundamental si para sua adscripción a una norma de derecho fundamental estatuída directamente es posible dar una fundamentación iusfundamental correcta**. Los três conceptos de validez están presentes em el marco de este critério, tal como puede percibirse em el patpel que juegan el texto de las disposiciones de derechos fundamentales, los precedentes jurisprudenciales del Tribunal Constitucional Federal y los argumentos prácticos generales en las fundamentaciones iusfundamentales”.

⁸⁶ idem ibidem.

dificuldade importante. Segundo ele, a fundamentação jurídica fundamental correta também deve ser aplicada em relação às normas de direito fundamental diretamente previstas nas disposições constitucionais⁸⁷. Assim, normas de direito fundamental são todas aquelas em relação às quais é possível uma fundamentação jurídica fundamental correta⁸⁸.

Ambos os tipos de normas de direito fundamental demandam, assim, uma fundamentação jurídica fundamental. No entanto, as normas diretamente estatuídas se satisfazem com uma referência ao texto da constituição, ao passo que as normas associadas (*zugeordnete*) demandam uma fundamentação mais profunda.

Assim, um direito fundamental está diretamente previsto na norma constitucional, decorre de um direito previsto (normas adscritas ou associadas). Não se deve olvidar, naturalmente, que, no sistema brasileiro, certos direitos têm natureza constitucional por estarem previstos em tratados internacionais. Nesse sentido:

Para que possamos considerar um direito fundamental, em razão da adoção por nosso sistema constitucional de um conceito materialmente aberto de direitos fundamentais previsto no § 2º do art. 5º, ele tem de estar expresso no catálogo, ou, não estando, deve guardar vinculação com esses direitos, em razão da teoria da equiparação, podendo estar em outra parte do texto, encontrar-se implícito ou ser extraído do regime ou dos princípios – arts. 1º a 4º da CRFB – adotados por nossa Carta Constitucional, ou então se encontrarem previstos em tratados internacionais⁸⁹.

Quanto à estrutura, as normas de direito fundamental podem ser, segundo Alexy, e na esteira da distinção defendida por Dworkin⁹⁰, princípios ou regras. Alexy adverte que a diferenciação entre princípios e regras não é nova e, apesar disso, há uma confusa variedade de diferenciações entre normas e princípios ou fundamentos (máximas) e normas. Alexy defende, juntamente com Dworkin, que regras e princípios são espécies de normas⁹¹:

Aqui las reglas y los principios serán resumidos bajo el concepto de norma. Tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser. Ambos pueden ser formulados con la ayuda de las expresiones deónticas básicas del mandato,

⁸⁷ ALEXY, op. cit., 1997, p.73.

⁸⁸ ALEXY, op. cit., 1966, p.63. “Eine solche allgemeine Definition lautet, dass Grundrechtsnormen alle die Normen sind, für die eine korrekte grundrechtliche Begründung möglich ist”.

⁸⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 205.

⁹⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39 - ss.

⁹¹ ALEXY, op. cit., 1966, p. 75: “Hier sollen Regeln und Prinzipien unter dem Begriff der Norm zusammengefasst werden. Sowohl Regeln als auch Prinzipien sind Normen, weil beide sagen, was gesollt ist. Beide lassen sich mit Hilfe der deontischen Grundausdrücke des Gebots, der Erlaubnis und des Verbots formulieren. Prinzipien sind ebenso wie Regeln Gründe für konkrete Sollensurteile, wenn auch Gründe sehr verschiedener Art. Die Unterscheidung von Regeln und Prinzipien ist also eine Unterscheidung zwischen zwei Arten von Normen.”

permission y la prohibición. Los principios, al igual que las reglas, son razones para juicios concretos de deber ser, aun cuando sean razones de um tipo muy diferente. La distinción entre reglas y principios es pues uma distinción entre dos tipos de normas⁹².

Tanto as regras como os princípios contêm um dever-ser que ordena, proíbe ou permite. As regras, porém, contêm um “dever-ser” que, no mundo fático, se realiza ou não, daí decorrendo, inexoravelmente as conseqüências jurídicas, salvo a existência de alguma exceção legal ao seu comando ou previsão. Os princípios, porém, têm natureza distinta. Eles foram inicialmente conceituados por Alexy como mandados de otimização (*Optimierungsgebote*)⁹³. Em trabalho publicado em 2000, “On the Structure of Legal Principles”, Alexy, respondendo à crítica de Aulis Aarnio e Jan-Reinard Sieckmann⁹⁴, admitiu que os princípios são “comandos para serem otimizados”⁹⁵, em resposta que vale a pena transcrever:

Aulis Aarnio and Jan-Reinard Sieckmann have realized the objection that the concept of a command to optimize is ill-suited for distinguishing between rules and principles. According to the standard definition presented above, principles are optimization commands, that is, commands to optimize, because they impose the obligation that something be realized to the highest degree that is actually and legally possible. This obligation has, indeed, a definitive character. It can only either be fulfilled or not fulfilled, and its complete fulfillment is always obligatory (Sieckmann 1990, 65). Aarnio puts this point as follows. Either one does or one does not optimize. For example, in the case of conflict between two value principles, the principles must be brought together in the optimum manner, and only in the optimum manner (Aarnio 1990, 187). Optimization commands therefore have the structure of rules.

This in no way says that principle theory in the guise of the optimization thesis collapses; it simply gives it a sharper focus. A distinction is to be made between commands to be optimized and commands to optimize. Commands to be optimized are the objects of balancing or weighing. They can be termed “the ideal ‘ought’” or “ideals” (Alexy 1995, 203ff.). An ideal “ought” is something that is to be optimized and thereby transformed into a real “ought” (Alexy 1995, 204). As the object of optimization, it is placed on the object level. Contrariwise, the commands to optimize, that is, the optimization commands, are placed on a meta-level. On this level they prescribe what is to be done with that which is found on the object level. They impose the obligation that their subject matter, the commands to be optimized be realized to he greatest extent

⁹² ALEXY, op. cit., 1997, p.83.

⁹³ ALEXY, op. cit., 1966, p. 75. “Der für die Unterscheidung von Regeln und Prinzipien entscheidende Punkt ist, dass Prinzipien Normen sind, die gebieten, dass etwas in einem relative auf die rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten Möglichst hohen Masse realisiert wird”.

⁹⁴ ALEXY, Robert. **On the structure of Legal Principles**. Ratio Juris. Vol. 13. n.3. Spetember, 2000 (294-304), p.300.

⁹⁵ Alexy, op. cit., 2000, p.300. “Principles, therefore, as the subject matter of balancing are not optimization commands but rather commands to be optimized. As such they comprehend an ideal “ought” that is not yet relativized to the actual and legal possibilities.” Princípios, portanto, como objeto material de sopesamento não são comandos de otimização mas sim comandos para serem otimizados. Assim como eles compreendem um “dever ser” ideal isto não é ainda relativizado para possibilidades atuais e legais.

possible. As optimization commands they are not to be optimized but to be fulfilled by optimization.⁹⁶

Com isso, os princípios deixam de ser comandos para otimizar e tornam-se comandos para serem otimizados. A norma que determina a otimização é uma meta norma, que é preenchida pela otimização dos princípios.

O princípio é otimizado a partir da consideração de elementos e limites fáticos e jurídicos. Os limites jurídicos são outros princípios, em relação aos quais, um princípio deve dar precedência.

Aqui se adentra no núcleo da argumentação de Alexy em relação às diferenças entre princípios e regras. Se as regras são aplicadas ou não aplicadas, o mesmo raciocínio não é válido em relação aos princípios. Princípios não implicam a invalidade uns dos outros no caso de “conflito”, mas, apenas, a precedência condicionada às condições fáticas e jurídicas do contexto em que estão sendo aplicados. Já as regras, sim, conflitam, excluindo-se por invalidade aquela não aplicável.

Um elemento definidor do perfil dos princípios e regras reside na particularidade do “caráter *prima facie*” que caracteriza regras e princípios:

una primera propiedad importante y que resulta de lo hasta aqui dicho es el diferente carácter *prima facie* de las reglas y principios. Los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas. Por lo tanto, no contienen *mandatos definitivos* sino sólo *prima facie*. Del hecho de que un principio valga para un caso no se infiere que lo que el principio exige para este caso valga como resultado definitivo. Los principios presentan razones que pueden ser desplazadas por otras razones opuestas. El principio no determina como há de resolverse la relación entre una razón y su opuesta. Por ello, los principios carecen de

⁹⁶ Idem ibidem. Tradução: “Aulis Arnio e Jan-Reinard Sieckmann perceberam que a objeção ao conceito de comando de otimização é mal adaptado para a distinção entre regras e princípios. De acordo com a definição padrão apresentada acima, princípios são comandos de otimização, isto é, comandam otimização, porque impõem a obrigação de que algo seja realizado no mais alto grau real e legalmente possível. Esta obrigação tem, de fato, um caráter definitivo. Ela pode somente ser satisfeita ou não, e seu completo cumprimento é sempre obrigatório (Sieckmann 1990,65). Arnio coloca-o assim: “Ou se otimiza ou não. Por exemplo, no caso de um conflito entre dois princípios de valor, os princípios devem ser conciliados de uma maneira otimizada, e somente de maneira otimizada.” (Arnio 1990,187). Portanto, os comandos de otimização tem estrutura de regras. Isto de maneira nenhuma significa que a teoria dos princípios na roupagem da tese de otimização entre em colapso; ela simplesmente dá um foco mais nítido. A distinção é feita entre comandos a ser otimizados e comandos para otimizar. Comandos a ser otimizados são objetos de ponderação e sopesamento. Eles podem qualificados como o dever ser ideal, ou ideais (Alexy 1995, 203 ff). Um “dever ser” ideal é algo que para ser otimizado e, portanto transformado em num dever ser real (Alexy 1995,204). Como um objeto de otimização, isto é colocado no nível do objeto. Em contrapartida, os comandos para otimizar, que são comandos otimizados, são colocados em no meta-nível. Neste nível, eles prescrevem o que é deve ser feito com o que se encontra no nível do objeto. Eles impõem a obrigação que seu objeto, os comandos a serem otimizados, sejam realizados na maior extensão possível. Como comandos de otimização eles não devem ser otimizados mas serem realizados pela otimização.”

contenido de determinación com respecto a los principios contrapuestos y las posibilidades fácticas.

El que las reglas, através del debilitamiento de su carácter definitivo, no obtengan el mismo carácter *prima facie* que los principio, es sólo una cara de la medalla. La outra es que tampoco los principios a través del reforzamiento de su carácter *prima facie*, obtienen el mismo carácter *prima facie* que las reglas. El carácter *prima facie* de los principios puede reforzarse introduciendo una carga de argumentación em favor de determinados principios o determinados tipos de principios.”⁹⁷

A relação de tensão entre princípios corresponde ao que Alexy denomina colisão de princípios. Essa situação de tensão não se soluciona eliminando um princípio ou criando uma exceção, como ocorreria no caso de conflito de regras. Na colisão de princípios, um cede em relação ao outro, estabelecendo uma relação de precedência condicionada:

La solución de la colisión consiste más bien em que, teniendo em cuenta las circunstancias del caso, se establece entre los principio una relación de precedência condicionada. La determinación de la relación de precedência condicionada consiste em que, tomando em cuenta el caso, se indican las condiciones bajo las cuales um preincípio precede al outro. Bajo otras condiciones, la cuestión de la precedência puede ser solucionada inversamente⁹⁸.

Em face de uma colisão de princípios, são analisadas as circunstâncias concretas fácticas e jurídicas que irão determinar a prevalência de um princípio em relação ao outro. Há, pois, a ponderação dos interesses opostos, verificando-se qual deles tem prevalência no caso concreto.

La via desde el pincípio, es decir, del derecho primafacie, al derecho definitivo, transcurre, pues, a través de la determinación de una relación de preferência. Pero, la determinación de una relación de preferência es, de acuerdo com la ley de colisión, el establecimiento de una regla. Por ello, puede decirse que siempre que um principio es, em última instancia una razón básica para un juicio concreto de deber ser, este principio es una razon para uma regla que presenta una razón definitiva para este juicio concreto de deber ser⁹⁹.

Com isso, cremos ter exposto alguns elementos básicos da teoria da argumentação jurídica e dos direitos fundamentais de Robert Alexy, representando um instrumental inicial para o exame do princípio da capacidade contributiva na Constituição brasileira. Essa abordagem tem por objetivo unicamente apresentar um cenário no âmbito da argumentação jurídica que torna possível o modelo de raciocínio que se buscou desenvolver neste trabalho.

⁹⁷ ALEXY, op. cit., 1997, p.101.

⁹⁸ ALEXY, op. cit., 1997, p. 102.

⁹⁹ ALEXY, op. cit., 1997, p. 103.

2 JUSTIÇA FISCAL E TEORIAS DA TRIBUTAÇÃO

É uma noção universal, partilhada de forma intuitiva, em qualquer sociedade organizada, de que um sistema tributário deve ser justo, ou seja, deve distribuir de forma equânime a carga tributária. Trata-se de patrimônio moral da civilização, a que se alcança por meio da lógica e da racionalidade. A doutrina aponta a existência de pelo menos dois grandes núcleos argumentativos acerca da justiça na tributação, cada uma dessas matrizes teóricas encerrando uma noção peculiar de justiça. Como toda noção de justiça, a ideia que perpassa cada uma das teorias é peculiar, indicando contextos e percepções diversas do adequado e justo para cada sociedade:

A questão da justiça fiscal coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. **Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas**¹⁰⁰.

Há um consenso também em torno da ideia de que um sistema tributário adequado precisa alcançar dois valores: eficiência e justiça¹⁰¹. Não pode ser apenas o mais eficiente para impulsionar o crescimento econômico. Ele também precisa explicar por que é adequado e ser um sistema moralmente justo. Nesse sentido¹⁰²:

Todo aquele que defende um sistema tributário que seja simplesmente “o melhor para o crescimento econômico” ou o “mais eficiente” tem de fornecer não somente uma explicação de por que o sistema de sua predileção tem essas virtudes, mas também um argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento ou da eficiência sem que se levem em conta outros valores sociais.

A justiça de um sistema tributário não atende apenas a um apelo moral, ela também pode significar vantagens para o sistema de uma forma global e a longo prazo: a moralidade do sistema pode influir na resistência à tributação e no comportamento da sociedade em relação ao combate à sonegação.

Segundo Murphy e Nagel, a justiça “é concebida especificamente como um critério para que se avaliem as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes: o princípio de que as

¹⁰⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

¹⁰¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 16.

¹⁰² MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.16.

peessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus, e que as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes”¹⁰³.

Os autores, na verdade, defendem que “a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos” e “se fossem levados em conta todos os benefícios prestados pelo governo, sem exceção alguma, constataríamos que quase ninguém tem de arcar com um ônus líquido imposto pelo governo. Seríamos obrigados a concluir que a questão da justa tributação das cargas tributárias não pode ser separada de uma questão mais geral: a de saber se o governo efetua ou não a justiça distributiva”¹⁰⁴.

Evidentemente que a abordagem acima foge às nossas pretensões neste trabalho, embora a ela retornemos adiante, quando analisamos a contribuição de Dieter Birk acerca do tema.

Assim, a justiça de um sistema tributário depende de um critério de justiça que avalie e considere, no tratamento tributário, as diferenças entre as pessoas. Quais são as diferenças entre os contribuintes que devem ser consideradas para justificar uma carga tributária diferenciada?

Historicamente, diversas teorias buscaram dar uma explicação adequada às diferenças na tributação até a consolidação da teoria da capacidade contributiva como o critério mais atual de medida da carga tributária.

2.1 TEORIAS DA TRIBUTAÇÃO

2.1.1 A Teoria do Benefício

No Iluminismo formularam-se dois postulados da tributação justa, o postulado da Generalidade e o da Uniformidade. Esses princípios foram incorporados pela Constituição Francesa de 1791 e pela Constituição americana de 1787¹⁰⁵.

É a exigência de Uniformidade da tributação que exige a utilização de uma única medida que dá substrato à busca por um critério que justifique a tributação.

Até o século XIX, a teoria do Benefício (*Interessentheorie* ou *Äquivalenzprinzip*) alcança papel relevantíssimo¹⁰⁶ e teve como primeiros defensores um grupo bastante seletivo, do qual

¹⁰³ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.17.

¹⁰⁴ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 20.

¹⁰⁵ BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen**. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982, p. 21.

¹⁰⁶ BIRK, op. cit, 1982, p. 21: “Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert eine Angabe darüber, woran das gleiche Maß angelegt werden soll. Bis in das 19. Jahrhundert hinein nahm die Interessentheorie („Äquivalenztheorie“) oder Assekuranztheorie (die nur eine Spielart der Interessentheorie ist) einem bedeutsamen Platz ein“.

faziam parte Grócio, Pufendorf, Hobbes, Locke, Rosseau e Smith, sendo entendida como uma “solução para o problema da justa distribuição das cargas tributárias”¹⁰⁷.

Em linhas gerais, pode se dizer que a Teoria do Benefício propõe que a graduação dos tributos ocorra em conformidade com as vantagens ou serviços obtidos pelos cidadãos em razão da atividade estatal¹⁰⁸. Dessa forma, o benefício determinaria a carga tributária. Os tributos seriam o preço pela proteção do patrimônio e da vida pelo Estado.

Os impostos foram, segundo Seligman¹⁰⁹, considerados prêmios de seguro que os indivíduos pagavam à Sociedade Seguradora Coletiva – o Estado – pelo desfrute tranquilo e seguro de sua propriedade. Consequência natural dessa doutrina foi a proporcionalidade da tributação. Quanto maior é o capital ou renda de um cidadão, tanto maiores são os benefícios que ele obtém de proteção do Estado. De acordo com Velloso, essa corrente constitui a denominada “teoria da proteção ou do seguro”¹¹⁰, defendendo a proporcionalidade da tributação em função do patrimônio ou da renda.

Os problemas da teoria do benefício não estariam nos seus resultados, que correspondem substancialmente aos resultados oferecidos pela Teoria da Capacidade Contributiva, porque, nas palavras de Velloso, isso consiste “em essência, numa forma de justificar a instituição de tributos conforme a capacidade contributiva”¹¹¹. O seu problema consistiria no cerne da própria teoria, “pois os benefícios resultantes da existência do Estado e das prestações estatais não são economicamente mensuráveis e, se o fossem, não seriam diretamente proporcionais ao conteúdo econômico do patrimônio e da renda dos contribuintes”¹¹².

A teoria do benefício baseia-se então na idéia de que há uma contraprestação recebida em razão do pagamento dos tributos e de que a carga tributária deve corresponder a essa contraprestação. A problemática desenvolve-se, pois, em torno da mensuração dessa contraprestação ou sobre o que ela efetivamente consiste.

¹⁰⁷ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 22.

¹⁰⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 148.

¹⁰⁹ idem ibidem.

¹¹⁰ idem ibidem.

¹¹¹ VELLOSO, op. cit., 2010, p.149.

¹¹² idem ibidem.

Embora seja economicamente impossível verificar o quanto cada indivíduo se beneficia do Estado, essa não foi considerada a parte mais problemática da teoria, de modo que seus autores superaram essa objeção com base no raciocínio a seguir¹¹³:

A magnitude de um benefício recebido é a diferença entre esse nível básico de bem-estar, antes do benefício, e o nível de bem-estar da mesma pessoa uma vez transmitido o benefício. Neste caso, a base para a avaliação dos benefícios do governo é o bem-estar de que a pessoa gozaria se o governo simplesmente não existisse; o benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar com a existência do governo.

Que tipo de vida levaríamos se não houvesse governo? Seria errado imaginar a vida mais ou menos como ela é hoje, com empregos, bancos, casas e carros, caracterizada apenas pela ausência dos serviços governamentais mais evidentes, como a Previdência Social, o Fundo Nacional para Artes e a polícia. O mundo sem governo é o estado de natureza de Hobbes, que ele apropriadamente definiu como uma guerra de todos contra todos. E, nesse estado de coisas, não há dúvida de que o nível de bem-estar de todos seria muito baixo e - o que é importante - aproximadamente o mesmo.

Assim, não foi uma preocupação inicial da teoria do benefício a mensurabilidade desse benefício. Posteriormente, a vinculação entre benefício e patrimônio ou renda tornou-se fundamental como critério para demonstrar o benefício de alguém em decorrência da existência do Estado.¹¹⁴ O Estado seria, portanto, antes tudo, um assegurador da propriedade e somente a existência dele, com todos os seus órgãos, serviços, exército, etc., poderia garantir um sistema político em que a propriedade seria respeitada a um custo relativamente cômodo.

Esse raciocínio nasce da compreensão de que é o nível atual de bem-estar que dimensiona o benefício decorrente da existência do Estado, justificando assim a proporcionalidade em função da renda ou patrimônio na fixação da parcela de cada um no financiamento do seu custo¹¹⁵:

Se a base cabível para a avaliação dos benefícios é esse nível de bem-estar muito baixo, mais ou menos igual para todos, que as pessoas teriam se o governo não existisse, podemos então usar o nível atual de bem-estar das pessoas, dada a existência do governo, como medida aproximada dos benefícios que este lhes confere. E se a renda (definida de algum modo) fosse uma medida aceitável do bem-estar das pessoas, seria possível estabelecer que as pessoas deveriam pagar impostos proporcionais a sua renda, pagando uma porcentagem fixa.

Murphy e Nagel, mencionando a decrescente utilidade marginal do dinheiro¹¹⁶, argumentam que a fixação de uma porcentagem fixa ignoraria esse fenômeno; assim, a teoria do

¹¹³ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.23.

¹¹⁴ VELLOSO, op. cit., 2010, p.149.

¹¹⁵ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 24.

¹¹⁶ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.25.

benefício não traria uma proposta clara em relação às alíquotas de imposto de renda recomendáveis:

Dependendo do modo pelo qual diminui a utilidade marginal do dinheiro, o princípio pode recomendar uma tributação progressiva, proporcional ou até mesmo regressiva. (...) Logo, mesmo que fosse aceito como ideal, o princípio do benefício haveria de deparar-se com um problema prático: **sua implementação exige um conhecimento da taxa de declínio da utilidade marginal do dinheiro e de o quanto esse declínio varia de pessoa para pessoa**¹¹⁷.

Murphy e Nagel argumentam que o princípio do benefício é incompatível com o reconhecimento de que é dever do Estado reduzir as desigualdades sociais, porque parte do pressuposto de que a realidade posta corresponde a uma alocação de recursos justa.

A confusão se evidencia quando consideramos que, segundo a maioria das teorias de justiça social, um dos principais objetivos do governo é o de fornecer (pelo menos) uma renda mínima e serviços de saúde àqueles que de outra maneira seriam indigentes. **Porém, se esse é um dos objetivos do governo justo, ele entra em conflito com o princípio do benefício.** Isso porque, se os muito pobres obtêm menos benefícios do governo do que os ricos, eles ainda assim se beneficiam deveras em comparação com seu estado na guerra de todos contra todos – especialmente num país que possui pelo menos um sistema mínimo de bem-estar social. Segundo o princípio do benefício, portanto, os pobres têm de pagar pelo benefício recebido na proporção do tamanho deste. Por outro lado, é absurdo fornecer uma renda mínima e depois exigir um pagamento por esse serviço¹¹⁸.

Atualmente, na visão de Velloso, essa teoria guardaria algumas contradições: “os benefícios estatais não têm qualquer relação imediata e necessária com o conteúdo econômico da renda e do patrimônio dos contribuintes, sobretudo atualmente, quando a atuação estatal se estende muito além da segurança pública”. E prossegue: se houvesse essa relação, “ela não seria direta, senão inversamente proporcional, pois os ricos em geral custeiam totalmente a proteção da sua integridade física e do seu patrimônio, assim como a sua educação e saúde, bem como a da sua família”¹¹⁹.

Essa causalidade parece não ter nenhum papel no ordenamento jurídico brasileiro. No sentido da crítica efetuada pelo autor¹²⁰, a Corte Constitucional Italiana, com fundamento na constituição italiana, no seu art. 53, diz que a instituição de impostos independe de uma “causalidade específica”, ou seja, de uma fundamentação econômica ou jurídica baseada na

¹¹⁷ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.26.

¹¹⁸ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.21.

¹¹⁹ VELLOSO, op. cit., 2010, p.149.

¹²⁰ VELLOSO, op. cit., 2010, p.150.

vantagem econômica dos contribuintes com respeito ao fim perseguido institucionalmente pelo ente impositivo, bastando “a ligação da tributação a um pressuposto revelador de riqueza”. Não se poderia limitar “o poder impositivo com relação aos benefícios econômicos que os sujeitos eventualmente extraem da atividade pública financiada”.

Para Cláudio Sacchetto¹²¹, analisando o art. 53 da Constituição italiana, na parte em que diz que todos devem concorrer para as despesas do estado, a visão atualizada da teoria do benefício auxilia a observar com maior precisão aspectos da capacidade contributiva e das vantagens obtidas por determinadas classes sociais em razão da atividade estatal:

Valem também para a realidade italiana as penetrantes reflexões de dois autores americanos (Stephen Holmes e Cass R. Sunstein) que, num estudo com o significativo título de “O Custo dos Direitos”, atualizam uma tese sustentada no passado pelo filósofo David Hume, a qual citamos no texto pela maravilhosa clareza e caráter incisivo.

Segundo tais autores:

Não é verdade que somente os pobres custam, não é verdade em outras palavras que somente os direitos sociais – os direitos de welfare, voltados acima de tudo a promover a condição humana dos segmentos mais frágeis – requisitam ingentes esforços financeiros da comunidade, enquanto os assim ditos direitos negativos seriam um tipo de presente da natureza, dos quais o indivíduo se limita a gozar sem qualquer ônus para a sociedade. Direitos como a fruição dos bens públicos, a tutela do direito de propriedade, da liberdade contratual, da liberdade da palavra e de expressão, de religião, a liberdade pessoal... etc. não se realizam apenas por obra exclusiva de seus titulares. A oferta não depende deles. Como podemos fazer valer tais direitos privados, sem intervenção pública? Por exemplo, sem o policial que defende das agressões, o bombeiro que defende a casa dos incêndios, o magistrado que repara os danos sofridos? E o rol poderia continuar.

A conclusão é clara. “Ainda que o problema da repartição das despesas públicas seja visto a partir da teoria do benefício, deve levar a tributar em maior dimensão quem tem mais direitos, mais proteção da entidade pública.”

Murphy e Nagel, por sua vez, entendem que o “princípio do benefício, enquanto princípio de moralidade política, é incompatível com qualquer teoria de justiça social segundo a qual o governo é obrigado a oferecer aos pobres um tipo qualquer de complementação de renda ou serviço de bem-estar social (isso sem falar das teorias que postulam objetivos distributivos ainda mais igualitários)”¹²².

¹²¹ SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário**: o Ordenamento Italiano In: *Solidariedade Social e Tributação*. Coordenadores: Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética. 2005.

¹²² MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.28.

Variante da teoria do benefício.

Para dar novo fôlego à teoria do benefício, desenvolveu-se uma vertente denominada “teoria do custo do serviço” ou “teoria da equivalência”, cujo referencial é o custo do serviço prestado pela Administração Pública.

Como bem pondera Velloso, essa teoria desconsidera as dificuldades decorrentes do fato de que nem todo serviço público é divisível, sendo substancial que boa parte dos principais serviços prestados à população o são de forma universal (*uti universi*) beneficiando toda a população de forma direta e indireta. Assim, o critério do benefício pode ser considerado o fundamento para a cobrança da contribuição de melhoria e o critério da equivalência pode ser associado às taxas, haja vista que estas devem refletir o custo do serviço¹²³.

2.1.2 A Teoria do Talento Pessoal

Segundo Murphy e Nagel, a teoria da capacidade contributiva ofereceu, nos seus primeiríssimos passos, fundamento para diversas outras teorias, dentre as quais, a do talento pessoal.

Para a teoria do talento pessoal, a tributação deveria corresponder ao talento, à aptidão, às potencialidades do contribuinte para obter renda e acumular patrimônio. Assim, o contribuinte que, atingindo determinado patamar, decidisse por uma atividade menos rentável, permaneceria contribuindo em conformidade com a realidade prévia.

Efetivamente, essa proposição está fora de cogitação, pois a teoria do talento pessoal não oferece nenhum instrumental que permita medir a renda potencial de uma pessoa¹²⁴.

Do ponto de vista da Economia, a teoria do talento pessoal teria uma grande vantagem sobre outros critérios de tributação. Ela ostentaria o efeito renda¹²⁵, ou seja, estimularia o contribuinte a obter atividades mais rentáveis, pois a variação da renda não afeta a tributação, que se mantém retilínea, uma vez que incidente sobre algo inicialmente não variável: o talento. Assim, a tributação sobre o talento não retira renda, portanto, não restringe o consumo. Não tem, assim, o efeito de substituição, que é a diminuição da recompensa por unidade de trabalho, de modo que é mais racional trabalhar menos.

¹²³VELLOSO, op. cit., 2010, p.150.

¹²⁴MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.29.

¹²⁵MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.32.

A teoria do talento pessoal tem a vantagem hipotética da não-variação do tributo, de modo que não afeta os impulsos do contribuinte no sentido de aumentar a sua riqueza.

Murphy e Nagel concluem que “a defesa econômica clássica do princípio do talento como princípio ideal para a política tributária não deve ser compreendida como uma interpretação do princípio da “capacidade contributiva”, uma vez que este último termo pretende ser uma resposta ao problema da equidade vertical – o problema de determinar a justa distribuição dos ônus fiscais entre pessoas em situações diferentes. A justificativa clássica não é a justiça, mas a utilidade coletiva”¹²⁶.

2.1.3 As Teorias do Sacrifício

2.1.3.1 Teoria do sacrifício mínimo e Teoria da igualdade de sacrifícios

A teoria da igualdade de sacrifícios foi desenvolvida por John Stuart Mill, e tem como idéia central a de que ricos e pobres devem fazer o mesmo sacrifício em prol das despesas públicas. Assim, sacrifício igual implica mesmo custo real.

A teoria da capacidade contributiva tem por base a teoria do sacrifício¹²⁷, que se apresenta também nas variantes teorias do sacrifício mínimo, igual e proporcional. O sacrifício corresponde ou ao efeito total do tributo sobre a economia privada ou ao efeito sobre o potencial de satisfação das necessidades individuais do contribuinte¹²⁸. Pela variante do sacrifício mínimo (*Theorie vom kleinsten Opfer*), o ônus tributário sobre a coletividade de contribuintes deve ser mínimo. De acordo com a segunda variante, Teoria do sacrifício igual (*Gleichopfertheorie*), há igualdade absoluta ou relativa da perda de utilidade privada.

¹²⁶ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 33. Vide também p. 18: “Dois critérios são fundamentais no exame da justiça de um sistema tributário: a equidade vertical e a equidade horizontal. O primeiro consiste nas exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo etc). O segundo são as exigências de justiça quanto ao tratamento de pessoas com níveis iguais de renda ou consumo ou outro critério eleito”.

¹²⁷ BIRK, op. cit., 1982, p.24. “Die finanzwissenschaftliche Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgte auf der Basis der Opfertheorien“. Tradução: O fundamento científico financeiro do Princípio da Capacidade Contributiva lastreia-s

¹²⁸ idem ibidem. “Das Opfer wird entweder in der Gesamtwirkung der Steuer auf die private Wirtschaft oder in der individuellen Wirkung auf das Bedürfnisbefriedigungspotential des Steuerpflichtigen gesehen, d.h., daß nach der ersten Variante die Steuer zu einer minimalen Belastung der Gesamtheit der Steuerpflichtigen führen soll (Theorie vom kleinsten Opfer), nach der zweiten Variante die absolute bzw. Relative Gleichheit des individuellen Nutzenentgangs angestrebt wird (Gleichopfertheorie). **Der Begriff Opfer wird gleichgesetzt mit Einbuße an möglichem Nutzen (Genüssen), Opfergleichheit ist dann hergestellt, wenn die Genußeinbuße durch die Steuer gleich ist.** Der Grundgedanke, daß das vom einzelnen zu erbringende steuerliche Opfer bei nominell gleicher Höhe nicht für jeden gleich schwer wiegt, ist sehr alt, ja sogar im Neuen Testament enthalten”.

O conceito de sacrifício corresponde à perda de utilidade privada do rendimento, isto é, é retirado do indivíduo um determinado potencial de usufruir a utilidade produzida. A idéia central dessa teoria é garantir a mesma perda de utilidade para contribuintes com rendas diferentes; para isso, há de se considerar a teoria da utilidade marginal do dinheiro, segundo a qual, há perda de utilidade à medida que os montantes aumentam. É esse fundamento de sacrifício igual que, dentre outros, dará lastro à teoria da capacidade contributiva quando vier a ser desenvolvida.

Ausgangspunkt der auf der Basis der Opfertheorien vorgenommenen Konkretisierung ist die Vorstellung, daß im Beitrag des einzelnen ein wirtschaftliches Opfer liege, das er für die Allgemeinheit zu erbringen hat und welches jeden gleich stark treffen soll. Der Umfang dieses Opfers soll so gestaltet sein, daß die private Bedürfnisbefriedigung um eine einheitliche Quote gekürzt wird. Nach der Abgabenerhebung soll sich jeder in der gleichen relativen Bedürfnisbefriedigungsposition befinden wie vorher¹²⁹.

Segundo Paulo Caliendo¹³⁰, a teoria da igualdade de sacrifícios tem por base dois raciocínios:

I) menor utilidade marginal do excedente, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo menor será o impacto da retirada de parcela de seu rendimento. Desse modo, quanto mais endinheirado o indivíduo, menor o valor intrínseco de cada unidade monetária, visto que a sua escala de grandeza será cada vez maior. Assim, 1.000 unidades para quem possui 10.000 significa muito mais do que para alguém que possui 100.000 unidades de moeda;

II) maior utilidade do resíduo, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo, maior será a quantia que irá sobrar. Assim, mesmo que em quantidade exista um dispêndio maior, os mais abastados terão ainda muito mais do que o suficiente para manterem a sua posição social e no final ainda continuarão sendo muito mais ricos que os demais indivíduos.

Assim, “as pessoas mais endinheiradas podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque o excedente de dinheiro que possuem vale menos para elas em termos reais”¹³¹. Além disso, elas podem se “dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque, mesmo que façam um sacrifício real maior, a quantia que lhes vai sobrar será também muito maior: em certo

¹²⁹ BIRK, op. cit., 1982, p. 32. Tradução: O ponto de partida da concretização empreendida com base na teoria do sacrifício é a cogitação de que a tributação do indivíduo representa um sacrifício econômico em favor da comunidade e que deve atingir a todos com a mesma intensidade. A extensão desse sacrifício deve ser delineado de forma que a satisfação individual de necessidades seja reduzida segundo uma fração unificada. Após a arrecadação de tributos todos devem se encontrar na mesma posição de satisfação de necessidades relativa de antes dessa arrecadação.

¹³⁰ SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 273.

¹³¹ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 34.

sentido, elas ainda terão o suficiente – e ainda serão mais ricas que os que tinham menos desde o começo”¹³².

Ou seja, fundamentam-se, como destaca Einaudi, no “princípio della descrescenza della utilità delle dosi successive della ricchezza”, haja vista que “tienen en común la premisa de que las personas adjudican a sus fracciones de riqueza um valor menor a medida que estas aumentan”¹³³.

Foi apenas com o auxílio da Teoria da Utilidade marginal do dinheiro (*Grenznutzentheorie*) que a teoria do sacrifício alcançou compreender que deveria ser desenvolvida uma curva de utilidade da renda¹³⁴.

O princípio da igualdade de sacrifícios propõe, portanto, que os contribuintes arquem com a mesma quantidade de perda de bem-estar, o que se traduz monetariamente em montantes diversos, isso porque se considera a utilidade marginal decrescente do dinheiro e a maior utilidade do resíduo. A perda de bem-estar, porém, é idêntica, traduzida por mecanismos diversos.

De acordo com Birk, a ideia de que os valores nominais apresentam valores reais diversos e importam sacrifício substancialmente diverso é tão antiga quanto o novo testamento, *in verbis*: “Der Grundgedanke, daß das vom einzelnen zu erbringende steuerliche Opfer bei nominell gleicher Höhe nicht für jeden gleich schwer wiegt, ist sehr alt, ja sogar im Neuen Testament enthalten”¹³⁵.

Segundo Velloso¹³⁶, as teorias da igualdade de sacrifício resultaram da constatação de ser impossível estabelecer uma equação imposto-benefício, o que levou ao estudo das correlações entre a carga dos impostos e o sacrifício dos contribuintes (equações imposto-sacrifício). Na sua análise crítica, o referido autor entende que a noção de “sacrifício” é excessivamente psicológica para sustentar uma teoria da tributação viável. Segundo ele, amparado em Einaudi, a apreciação ou estima que cada indivíduo tem por suas unidades de riqueza não é padronizável, além de ser economicamente imensurável. Invoca a ironia de Einaudi, dizendo: “deveria existir um instrumento introspectivo que fotografasse as reações psicológicas quantitativas de cada um perante a aquisição ou privação das sucessivas unidades de riqueza (instrumento que denomina

¹³² idem ibidem.

¹³³ VELLOSO, op. cit., 2010, p.154.

¹³⁴ BIRK, op. cit., 1982, p. 25.

¹³⁵ BIRK, op. cit., 1982, p. 24, citando Markus 12, 41 - ss.; Lukas 21, 1 p - ss. Tradução: O pensamento, de que o sacrifício tributário trazido ao indivíduo pela igualdade nominal dos montantes não pesa da mesma maneira para cada um é muito antigo, já presente no Novo Testamento.

¹³⁶ VELLOSO, op. cit., 2010, p.154.

“psicoscopio”); contudo, o “psicoscopio no existe, y no lo podemos sustituir por el método de la confesión auricular com el funcionario de Hacienda”¹³⁷.

Evidentemente que essa não é a melhor perspectiva da Teoria dos Sacríficos iguais. O sacrifício deve ser considerado em termos econômicos objetivos e não subjetivos. Ainda assim, em que pese a defesa do viés objetivo, Velloso entende que colocar o problema nesses termos não dá vantagens à teoria dos Sacríficos Iguais em relação à teoria da capacidade contributiva, pois, citando Neumark, as teorias do sacrifício nunca ofereceram nada que “fuera más allá de lo exigido por el principio de capacidad de pago, ni tampoco um módulo científico y exacto para la distribuicion”¹³⁸.

Murphy e Nagel, por sua vez, dentro da lógica de que a tributação não deve ser analisada isoladamente, sem se perquirir sobre a forma como são aplicados seus recursos pelos governantes, entendem que não importa se os impostos em si são cobrados justamente, mas se “é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados”¹³⁹:

Uma vez que a justiça na tributação não é uma realidade isolada, não podemos afirmar com segurança que o Estado deve cobrar sacrifícios tributários iguais de todas as pessoas, tendo por base a renda pré-tributária, e ao mesmo tempo não nos pronunciar acerca de qual seria a justa política de gastos.

Como escreveu Pigou há mais de cinquenta anos:

O bem-estar econômico das pessoas depende de todo o sistema jurídico, que não inclui somente a legislação tributária, mas as leis que regem a propriedade, os contratos e as heranças. É perfeitamente arbitrário exigir que a legislação tributária afete igualmente as satisfações de pessoas diferentes e deixar que o restante do sistema jurídico as afete de maneira totalmente desigual.

Apesar da crítica, argumentam os autores que a igualdade de sacrifícios não pode ser rejeitada tão sumariamente quanto o princípio do benefício, pois:

[...] ao contrário deste último, ele de fato é coerente com uma teoria mais ampla da justiça segundo a qual nenhum gasto ou tributo cobrado pelo governo pode alterar a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado. Essa teoria libertária da justiça, tipicamente baseada numa noção quer de merecimento dos frutos do trabalho, quer do rígido direito moral aos resultados de mercado pré-tributários, limita o papel do Estado à proteção desses e de outros direitos e, talvez, ao fornecimento de alguns bens públicos

¹³⁷ VELLOSO, op. cit., 2010, p.155.

¹³⁸ VELLOSO, op. cit., 2010, p.156.

¹³⁹ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 36.

incontroversos. Se (e somente se) for essa teoria de justiça distributiva por nós aceita, o princípio da igualdade de sacrifícios tem sentido¹⁴⁰.

2.1.3.2 Teoria dos sacrifícios proporcionais

Embora outros autores¹⁴¹ não examinem a teoria dos sacrifícios proporcionais de forma independente da teoria dos sacrifícios iguais, preferimos seguir a metodologia de Murphy e Nagel. Isso porque a teoria dos sacrifícios proporcionais é significativamente diferente da anterior em relação a sua relação com a justiça redistributiva, podendo ser considerada a mais assemelhada à teoria da capacidade contributiva, sendo considerada, inclusive, como uma de suas variantes.

A teoria dos sacrifícios proporcionais tem por pressuposto a noção de que os indivíduos devem arcar com cargas tributárias proporcionais ao seu padrão de riqueza: “esta teoria funda-se na idéia de que a tributação é um meio legítimo de distribuição de riqueza dos mais ricos para os mais pobres”¹⁴².

O princípio é chamado igualdade de sacrifícios proporcionais e corresponde a uma idéia bastante simples de justiça tributária. A teoria propõe que os que detêm maior riqueza, contribuam de forma substancialmente maior para a despesa pública. Não se está tratando de sacrifícios iguais, mas de sacrifícios efetivamente maiores no rateio da responsabilidade pública.

Há, pois, uma perda maior de bem-estar para determinado grupo, o que não ocorre na teoria dos sacrifícios iguais, cuja principal característica é a igualdade de sacrifícios. Segundo Murphy e Nagel a igualdade estaria na perda de bem estar:

O princípio da igualdade de sacrifícios proporcionais estipula que os indivíduos arquem com cargas tributárias proporcionais ao seu nível de bem-estar. Isso significa que, quanto mais rica é a pessoa, tanto maior o sacrifício real que lhe deve ser imposto pela tributação. A única coisa igual para todos nesse esquema tributário é a proporção de bem-estar perdida pelos contribuintes. E, como é óbvio, proporções iguais não são quantidades iguais; se todos dão a mesma proporção, os mais ricos dão mais em termos reais (muito embora também fiquem com mais). Por isso, a palavra igualdade é redundante no rótulo “igualdade de sacrifícios proporcionais” – a expressão “sacrifícios proporcionais” denota a mesma idéia. (colocar nota de radapé)

A teoria dos sacrifícios proporcionais contém uma opção pela tributação efetivamente mais gravosa dos mais ricos, não apenas em razão da diminuição da utilidade marginal do dinheiro, cujo efeito é apenas equalizar os sacrifícios, mas também de impor um sacrifício que

¹⁴⁰ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 37.

¹⁴¹ SILVEIRA, op. cit., 2009. VELLOSO, op. cit. 2010.

¹⁴² SILVEIRA, op. cit., 2009, p.275.

implique “perda de bem-estar maior”, ou, como dizem os festejados autores de “O Mito da Propriedade”, argumentando que a idéia de capacidade contributiva “pode ser entendida como a afirmação política de que os mais ricos podem “se dar ao luxo” de sacrificar mais, em termos reais, do que os mais pobres, uma vez que ainda lhes sobrarão mais”¹⁴³.

Para além das diferenças de sacrifício, a teoria dos sacrifícios proporcionais implica reconhecer uma realidade pré-tributária desigual, que exige mecanismos de intervenção. Ela não sucumbe à tentação de reconhecer a eficiência do mercado como adequada e suficiente para gerir as diferenças entre as pessoas.

A ideia de sacrifícios iguais tem por fundamento uma concepção liberal da justiça, no sentido do libertarismo americano, isto é, a ideia de que o mercado provê uma distribuição de recursos inteiramente justa, que não deve ser alterada por meio de um sistema tributário. O sacrifício real maior está aliado à concepção de que a tributação tem o papel fundamental de refletir as diferenças na distribuição de recursos e de oportunidades realizada pelo mercado, entendendo que essa distribuição não é totalmente justa.

Evidentemente que essa visão da tributação como um instrumento de redistribuição de renda, um instrumento de correção do mercado, que tem a potencialidade inclusive de torná-lo mais saudável, pode ser trabalhada de maneira muito mais ousada, levando a uma concepção “ainda mais igualitária, segundo a qual os impostos devem ser recolhidos em proporções cada vez mais altas à medida que cresce o nível de bem-estar”¹⁴⁴.

Murphy e Nagel, embora aceitem que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado não é justa, entendem que a justiça de um sistema tributário não pode ser avaliada unicamente pela justiça das cargas tributárias, ainda que progressivas em função da riqueza. Antes de tudo, defendem, deve haver uma avaliação profunda da justiça dos gastos governamentais¹⁴⁵.

Para os autores mencionados, ambas as teorias aqui tratadas seriam marcadas pelas seguintes dificuldades:

(1) Se a ideia de tributação segundo a capacidade contributiva se concretiza pelo princípio da igualdade de sacrifícios, ela depende da noção radical de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa por pressuposto; (2) se, pelo contrário, a ideia de tributação, de acordo com a capacidade contributiva, é entendida em função da noção de que a justiça exige uma redistribuição outra que não a efetuada pelos retornos de mercado, o objetivo da equidade vertical da tributação não tem sentido fora do

¹⁴³ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p. 41.

¹⁴⁴ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.42.

¹⁴⁵ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.43.

contexto geral da justiça dos gastos do governo. E quando passamos a tentar resolver essa outra questão, de quais são as metas distributivas de um governo justo, a ideia vaga de uma “capacidade contributiva” já não tem mais nada a nos dizer¹⁴⁶.

A teoria do benefício determina a aplicação de alíquotas em razão do benefício auferido, mas não em razão da capacidade de contribuir, embora isso não impeça que ela chegue aos mesmos resultados que determinada aplicação da teoria da capacidade contributiva levaria a alcançar. A teoria do benefício pressupõe uma distribuição justa de recursos pelo mercado e nela não se identificam preocupações com justiça redistributiva.

O principal critério eleito como apto a mensurar o benefício auferido pela atividade estatal seria a renda ou o patrimônio. A fixação de alíquotas em conformidade com a teoria do benefício dependeria unicamente da decrescente utilidade marginal do dinheiro. Aqui, sinto-me obrigada a remeter o leitor à seguinte ponderação realizada por Murphy e Nagel, em que se critica, com absoluta pertinência, a incapacidade dessa teoria de dar respostas minimamente seguras a respeito de como a tributação justa deve ser:

Ora, a afirmação de que é justo cobrar impostos na proporção dos benefícios não significa que cada pessoa deve pagar uma determinada quantia em dólares em proporção aos benefícios que recebeu, mas sim que cada pessoa deve ser onerada em termos reais na proporção dos benefícios recebidos. E uma vez levado em conta o fato conhecido da decrescente utilidade marginal do dinheiro, não fica clara qual é a estrutura de alíquotas de imposto de renda recomendada pelo princípio do benefício. Dependendo do modo pelo qual diminui a utilidade marginal do dinheiro, o princípio pode recomendar uma tributação progressiva, proporcional ou até mesmo regressiva. Logo, mesmo que fosse aceito como um ideal, o princípio do benefício haveria de deparar-se com um problema prático: sua implementação exige um conhecimento da taxa de declínio da utilidade marginal do dinheiro e de o quanto esse declínio varia de pessoa para pessoa¹⁴⁷.

A observação de que se trata de uma teoria que não propõe uma alocação mais justa de recursos que a alocação determinada pelo mercado, torna-a incompatível com um sistema de tributação amparado em uma proposta de justiça fiscal e distributiva.

Quanto à teoria do talento pessoal, trata-se evidentemente de registro histórico, valendo apenas salientar que os efeitos renda ou substituição são conceitos extremamente importantes quando se projeta a tributação em relação aos fins extrafiscais que se pretende atingir.

¹⁴⁶ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005, p.44.

¹⁴⁷ MURPHY; NAGEL, op. cit., Thomas. **O mito da propriedade**. Os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 25.

A teoria dos sacrifícios iguais é bem sistematizada, tanto no aspecto do seu fundamento – todos devem contribuir e realizar o mesmo sacrifício-, como na modulação das alíquotas, as quais dependeriam unicamente do declínio da utilidade marginal do dinheiro. No entanto, ela é enfraquecida, da mesma forma que a teoria do benefício, por pressupor uma ordem adequada de distribuição de recursos.

A teoria dos sacrifícios proporcionais parece absolutamente semelhante à teoria da capacidade contributiva, de modo que não se identificam com segurança diferenças de resultados práticos nas suas aplicações.

3 TEORIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Transcorridos quase cinquenta anos, ainda é possível reconhecer, acompanhando Manzoni que “il concetto di capacità contributiva – sviluppatosi, com’è noto, nell’ambito della grave e tormentata problematica relativa alla ripartizione dei carichi pubblici – è uno dei più discussi e controversi”¹⁴⁸.

Ao princípio em questão é imputada a difícil tarefa de concretizar ideais de justiça e igualdade, coordenando as pretensões do legislador originário com as pretensões do legislador derivado, preocupado com a arrecadação e a gestão das despesas públicas. Sobre a capacidade contributiva, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho, “*verbis*”:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. [...] a capacidade contributiva assim como o princípio da isonomia, o do direito adquirido, o da irretroatividade das leis, são princípios gerais de direito. Nem precisavam estar expressos. É da expressão real dos povos medianamente cultos. Na Constituição de 1967 era ela inexpresso. Todavia foi muitas vezes invocado e atendido tanto pelo legislativo quanto pelo Judiciário e até mesmo pelo Executivo. Ademais, será sempre possível surpreendê-lo aqui e acolá, nas dobras do sistema (Comentários à Constituição de 1.988, Sistema Tributário, 3ª Edição, Forense, 1991).

Não é possível definir com segurança o nascimento da teoria da capacidade contributiva, que é creditada, no que diz respeito ao seu delineamento essencial, aos escritos dos filósofos gregos¹⁴⁹. Para alguns, a teoria da capacidade contributiva teria conteúdo idêntico ao da teoria dos sacrifícios proporcionais¹⁵⁰. Segundo Birk, os fundamentos econômicos da teoria da capacidade contributiva erguem-se sobre as bases da Teoria do sacrifício¹⁵¹. A doutrina

¹⁴⁸ MANZONI, Inazio. **Il Principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano**. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965, p.56. “O conceito de capacidade contributiva – desenvolvido, como é sabido, no âmbito da grave e atormentada problemática relativa à repartição dos encargos públicos – é um dos mais discutidos e controversos”.

¹⁴⁹ SELIGMAN. **El impuesto Progresivo en la Teoria y em la práctica**, p. 241, *apud* VELLOSO, op. cit., 2010, p. 157.

¹⁵⁰ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2005.

¹⁵¹ BIRK, Dieter. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982, s. 24: “Das Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird schon bei A. Smith erhoben, ist jedoch – wie Mann dargelegt hat – dort im Grunde nichts anderes als eine Ausprägung des Äquivalenzprinzips. Daß das Äquivalenzprinzip Gerechtigkeitsansprüchen nicht genügen kann, wurde zwar schon von J.G. Hoffmann, dem geistigen Vater der preußischen Klassensteuer von 1820 erkannt, wengleich er Versuche, die Steuer nach dem Einkommen zu verteilen, als “eitle Träume” abtat. Als eigenständiges, dem Äquivalenzprinzip entgegengesetztes Prinzip setzte sich das Leistungsfähigkeitsprinzip erst in der zweite Hälfte des 19. Jhs. durch. Die finanzwissenschaftliche Begründung des

tradicional no direito brasileiro, no entanto, não a vincula a essa teoria, embora seja possível identificar uma imensa similitude nos argumentos de ambas as concepções de justiça tributária¹⁵². A capacidade contributiva também pode ser extraída dos escritos dos pais da economia moderna, dentre eles, Adam Smith, embora haja certo consenso em torno da idéia de que para Smith não estava inteiramente desvinculada da teoria do benefício, como explicam Birk¹⁵³ e Velloso.

Segundo Velloso, contribuir para saldar os gastos públicos em “proporção à sua capacidade”, ou em proporção às “rendas de que desfruta sob a proteção do Estado” não é outra coisa senão a aplicação da Teoria do Benefício. A teoria da capacidade contributiva seria o “resultado de um aperfeiçoamento das teorias do benefício e do sacrifício”. Citando L.V. Berliri, “quem tem mais deve pagar mais porque, ao ter mais, participa em maior medida nas vantagens da organização coletiva; ou: o que tem mais deve pagar mais porque, ao ter mais, pode pagar com menor sacrifício”, Velloso conclui que a capacidade contributiva constitui uma formulação mais apurada de tais teorias, “visto se beneficiar dos seus atrativos, sem padecer das suas intensas debilidades. Aí reside a razão do amplo consenso que logrou”¹⁵⁴.

Para Regina Helena Costa, o nascimento da noção de capacidade contributiva na forma de uma teoria coerente e precisa só ocorre no século XIX, no âmbito das Ciências das Finanças¹⁵⁵. Conforme Giardina, *“l’espressione “capacità contributiva”, come ha rilevato il Meyer, è antica come la scienza finanziaria”*. Nas ciências jurídicas, deve-se à Benvenuto Griziotti, que, em 1929, juntamente com seus discípulos da escola de Pávia, dedicou-se ao desenvolvimento da teoria¹⁵⁶. Segundo Misabel Derzi, a teoria de Griziotti é remodelada com a exaustiva monografia

Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgte auf der Basis der Opfertheorien.“ Tradução: O postulado da tributação de acordo com a capacidade contributiva já é levantado por A. Smith, é contudo – como demonstrado – fundamentalmente nada mais que uma manifestação do Princípio da Equivalência. Que o princípio da equivalência não pode satisfazer pretensões de justiça, já foi reconhecido por J.G. Hoffmann, perante o pai intelectual do Imposto de Classe prussiano de 1820, quando ele despreza a tentativa de partilhar o tributo de acordo com a renda, como sonho vão. Apenas na segunda metade do século 19, o Princípio da Capacidade Contributiva autonomiza-se em relação Princípio da Equivalência. O fundamento científico financeiro do Princípio da Capacidade Contributiva estabelece-se sobre as bases da Teoria do Sacrifício.

¹⁵² VELLOSO, op. cit., 2010, p.156: “Já as teorias do sacrifício igual e proporcional se mostram mais plausíveis e se harmonizam em certa medida, com a da capacidade contributiva. Entretanto, como expusemos, é recomendável trabalhar com esta, dado não sofrer da debilidade teórica inerente às teorias do sacrifício”.

¹⁵³ BIRK, op. cit., 1982, p. 24.

¹⁵⁴ VELLOSO, op. cit., 2010, p.157.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva. In Praticabilidade e Justiça Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2007, p. 17.

¹⁵⁶ idem ibidem.

de Emilio Giardina publicada em 1961, intitulada *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*¹⁵⁷.

No direito brasileiro, a capacidade contributiva foi reintroduzida na Constituição Federal de 1988, depois de ter sido banida do texto constitucional de 1946 por força da Emenda Constitucional n. 18/1965. Note-se que ela apenas foi mencionada em uma carta constitucional brasileira em 1946, e foi Aliomar Baleeiro quem primeiro se preocupou mais detidamente com a matéria na obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.¹⁵⁸

Afora ter servido a toda espécie de diatribes, como as de vaguidade¹⁵⁹, acientificidade, ambiguidade, *scatola vuota*¹⁶⁰, recipiente vazio que tudo acolhe¹⁶¹, e de a sua exclusão do discurso científico ter sido aconselhada, de modo que não se prejudicasse a seriedade¹⁶², o conceito de capacidade contributiva tem sido objeto das mais diversas manifestações, sendo sempre possível, contudo, identificar no seu núcleo um poder normativo que se desenha paulatinamente e cujos contornos são conferidos pela doutrina e jurisprudências do mundo todo.

Segundo Giardina¹⁶³, na sua origem, a capacidade contributiva foi genericamente considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio (*Vermögen, property, faculty, facultès*). A centralização do conceito nas forças econômicas do sujeito era motivada pelo histórico do financiamento das despesas públicas na Idade média e primeiros séculos da Idade moderna, assim:

il canone della contribuzione in ragione delle forze economiche esprimeva l'esigenza comunemente avvertita di una trasformazione in senso reale degli ordinamenti tributari allora vigenti. Le franchigie e i privilegi che caratterizzavano le imposte personali del tempo costituivano una patente violazione del principio della generalità dei tributi e della giustizia distributiva¹⁶⁴.

¹⁵⁷ COSTA, op. cit., 2007, p. 18.

¹⁵⁸ COSTA, op. cit., 2007, p. 19.

¹⁵⁹ COSTA, op. cit., 2007, p. 23.

¹⁶⁰ GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1961, p. 3.

¹⁶¹ BECKER, Alfredo A. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. *apud* COSTA, op. cit., 2007, p.23.

¹⁶² GIARDINA, op. cit., 1961, p.4.

¹⁶³ GIARDINA, op. cit., 1961, p.11.

¹⁶⁴ GIARDINA, op. cit., 1961, p.13. Tradução: O canone da contribuição em razão das forças econômicas exprimia a exigência comumente advertida de uma transformação no sentido real dos ordenamentos tributários então vigentes. As isenções e os privilégios que caracterizavam os impostos pessoais daquele tempo constituíam uma patente violação do princípio da generalidade dos tributos e da justiça distributiva.

O conceito de capacidade contributiva pressupõe um referimento ao que os autores italianos chamaram “forza economica complessiva”¹⁶⁵. Giardina aponta que o conceito só nao é tautológico quando esclarece o seu aspecto objetivo e subjetivo: “La capacità contributiva assoluta si manifesta solo quando la capacità economica dell’individuo sia superiore ad un determinato livello da stabilirsi sulla base di dati criteri e in funzione di certi elementi...”. A capacidade contributiva relativa expressa o segundo momento da imposição, “ossia quello concernente la determinazione del carico d’imposta che si reputa congruo rispetto al fine dell’iguaglianza tributaria”. Significa “il contributo concreto que gli si domanda ragguagliandolo a quello degli altri contribuenti”¹⁶⁶.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho: “A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.)”¹⁶⁷.

Rubens Gomes de Sousa conceituou a capacidade contributiva como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”¹⁶⁸.

Tomando o texto do art. 53, parágrafo primeiro, da Constituição Italiana, Ignazio Manzoni explica que, ao dispor que todos são obrigados a concorrer às despesas públicas em razão da sua capacidade contributiva,

la Costituzione non intende sancire soltanto un generico e generale dovere tributario del privato nei confronti dell’ente pubblico, ma stabilire altresí un collegamento tra il *quid* o *quantum* del prelievo tributario – mediante il quale principalmente si attua il concorso alla pubblica spesa – e la concreta attitudine o capacità del singolo soggetto a sopportarlo; in ciò essenzialmente consistendo la portata del principio”¹⁶⁹.

A capacidade contributiva apresenta, portanto, dois aspectos essenciais: (a) a capacidade de contribuir é pressuposto da imposição tributária, sendo imprescindível para que se possa

¹⁶⁵ MOSCHETTI, F. **Il Principio Della Capacità Contributiva**. Padovam: CEDAM, 1973, p. 217.

¹⁶⁶ GIARDINA, op. cit., 1961, p. 55.

¹⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1.988, Sistema Tributário**. 3.ed. São Paulo: Forense, 1991.

¹⁶⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22.

¹⁶⁹ MANZONI, op. cit., 1965, p.13. A constituição não pretende decretar apenas um dever tributário genérico e geral do privado em relação ao ente público, mas estabelecer, antes de tudo, uma correlação entre o *quid* ou *quantum* da incidência tributária – mediante a qual, principalmente, tem lugar a participação na despesa pública – e a concreta aptidão ou capacidade do indivíduo de suportá-la; nisso consistindo, essencialmente, o alcance do princípio.

instituir o tributo; (b) a capacidade contributiva é limite da tributação, não se podendo exigir mais do que ela permite e suporta. Como pressuposto e limite, significa que apenas quem tem capacidade contributiva pode ser concretamente obrigado a concorrer à despesa pública:

Analogamente, non potrebbe definirsi “in ragione” della capacità contributiva del soggetto un’imposizione che richiedesse al soggetto stesso un concorso maggiore di quanto sia in grado di dare. Se la capacità contributiva rappresenta il presupposto, la condicio sine qua non per la concreta applicazione del tributo, a fortiori essa è destinata a giocare anche come limite all’imposizione, definendo l’ambito individuale entro il quale può operare il prelievo tributario. **Colpire fiscalmente un soggetto oltre quella che è la sua capacità contributiva, equivarrebbe a colpire, almeno in parte, una capacità contributiva inesistente**¹⁷⁰.

O conteúdo essencial do princípio é a observância estrita do princípio da igualdade, aportando a todos os indivíduos na mesma intensidade de supressão de bem-estar.

A ideia de igualdade na intensidade da tributação está na origem do princípio da capacidade contributiva como uma variante da teoria dos sacrifícios proporcionais. A percepção da igualdade e da uniformidade da tributação, em conformidade com o critério de justiça fiscal, é bem expresso por Manzoni:

Il principio di capacità contributiva viene così ad affermarsi anche come principio dell’ “uniformità” o dell’uguaglianza tributaria: **intesa questa non già nel senso che tutti debbano contribuire in uguale misura, il che sarebbe assurdo, ma nel senso che dev’essere assicurata uniformità di trattamento a parità di condizioni**. Ciò significa, in altre parole, che non possono operarsi trattamenti differenziati (rectius: prelievi tributari diversi) nei confronti di soggetti posti in identiche situazioni di capacità contributiva; e, per contro, **che a situazioni di capacità contributiva diverse deve corrispondere diverso trattamento: prelievo maggiore a capacità contributiva maggiore, prelievo minore a capacità contributiva minore**¹⁷¹.

Para a doutrina italiana em questão, o legislador pretendeu especificar a igualdade tributária, elegendo a capacidade contributiva como parâmetro, estabelecendo o critério de

¹⁷⁰ MANZONI, Inazio. op. cit., 1965, p. 14. Tradução: Similarmente, não se poderia definir “em razão” da capacidade contributiva do sujeito, uma imposição que requeresse do sujeito uma participação maior do quanto esteja em condição de dar. Se a capacidade contributiva representa o pressuposto, a condição *sine qua non* para a concreta incidência do tributo, *a fortiori* ela é destinada a atuar também como limite à imposição, definindo o âmbito individual dentro do qual pode operar a incidência tributária. Gravar fiscalmente um indivíduo, além da sua capacidade contributiva, equivaleria a gravar, pelo menos em parte, uma capacidade contributiva inexistente.

¹⁷¹ MANZONI, op. cit., 1965, p. 15. Tradução: O princípio da capacidade contributiva vem assim a afirmar-se também como princípio da uniformidade ou da igualdade tributária: compreendida esta não só no sentido de que todos devem contribuir em igual medida, o que seria absurdo, mas no sentido de que deve ser assegurada uniformidade de tratamento à paridade de condições. Isto significa, em outras palavras, que não se podem operar tratamentos diferenciados (rectius: incidências tributárias diversas) em relação aos indivíduos colocados em idênticas condições de capacidade contributiva; e, ao contrário, que a situações de capacidade contributiva diversa deve corresponder diverso tratamento: exigência maior para capacidade contributiva maior, exigência menor para capacidade contributiva menor.

paridade de tratamento a que se submete a tributação, subtraindo conseqüentemente ao legislador infraconstitucional essa atividade.

Embora na constituição brasileira não haja a expressão “todos são obrigados a contribuir”, valem aqui também as considerações relativas à Constituição italiana, pois é facilmente dedutível do princípio da capacidade contributiva que a distribuição igualitária do ônus tributário exige, evidentemente, uniformidade.

O problema da uniformidade da tributação suscita importantes questionamentos acerca da constitucionalidade das isenções tributárias¹⁷². Pensando nelas, é que já na década de sessenta se percebeu que a capacidade contributiva é um atributo complexo cuja observância deve ser analisada de modo global, total ou “complessivo”. Isolar a avaliação da capacidade contributiva em relação a apenas um tributo é desconsiderar o processo de formação do sistema tributário, que não é infenso à atuação persistente dos lobbies, à pressão de grupos econômicos, à tentativa de interferir no processo legislativo de modo a demonstrar a peculiaridade de cada situação e a distinguir peras de maçãs¹⁷³. A atividade desses grupos é inerente ao processo político, mas as desigualdades injustificadas que ela produz são teoricamente combatidas pelo regime jurídico da Constituição Federal Brasileira.

Nenhum sistema tributário estruturou um tributo que possa simultaneamente abranger todos os contribuintes, considerando toda a capacidade contributiva desses sujeitos. Assim, tanto na doutrina italiana, como na jurisprudência do BVerfG¹⁷⁴ e do STF¹⁷⁵ está presente, de alguma

¹⁷² Exemplo de isenções que implicam significativa renúncia fiscal do Estado: Isenção do Imposto de Renda sobre os juros sobre o capital próprio das empresas e sobre a remessa de lucros e dividendos ao exterior. Os juros sobre o capital próprio é dedutível do lucro real, não compoendo a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica: art. 9º e 10 da Lei n. 9.249/1995. Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao sócio ou acionista.

¹⁷³ HERRERA MOLINA, Pedro M.. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal - Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales s.a. 1998, p.27. Referindo-se à ironia de Friauf, qualificando a proibição de arbitrariedade (Willkürverbot) no controle das violações à igualdade de Apfel-Birnen-Theorie (teoria de las peras y manzanas): “las manzanas no son peras; por consiguiente, pueden recibir outro tratamiento y tributar de outro modo”.

¹⁷⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.54-57: Vale transcrever a análise feita por Dinifi da referida decisão do Tribunal Constitucional alemão: (...) importantíssima decisão do Tribunal Constitucional Federal fixou limites materiais inclusive quantitativos à tributação, definindo mesmo um patamar de confiscatoriedade, acima do qual haveria lesão ao art. 14, parágrafo 2º da LF, sem mais exigir que tenha o tributo “efeito estrangulador”. Trata-se da decisão de 22 de junho de

forma, a ideia de que a capacidade contributiva deve ser considerada globalmente. Essa percepção dá margem a importantes questionamentos acerca de como se deve verificar a constitucionalidade das normas tributárias em relação à capacidade contributiva¹⁷⁶:

Ci siamo sin qui soffermati sulle esenzioni in senso proprio¹⁷⁷. Diverso, almeno in parte, è invece il discorso per quanto riguarda le esenzioni c.d. improprie. Come si è visto, l'esclusione dall'obbligo di imposta discende, in questi casi, dalla stessa strutturazione della fattispecie generale. Nessuna legge d'imposta può colpire tutti i soggetti, nè tutta la capacità contributiva dei soggetti stessi. Ogni sistema tributario si articola necessariamente su di una pluralità di tributi, ed ogni tributo non può che gravare su quella parte di capacità contributiva resa manifesta dal fatto o presupposto di fatto posto a base del tributo stesso. E poiché ogni soggetto manifesta diversamente la propria capacità, è evidente che la singola legge non potrà avere applicazione che nei confronti di quei soggetti che vengano a trovarsi in un certo rapporto di relazione col fatto o presupposto di fatto assunto dalla legge stessa a base di imposizione. Un'imposta sulle

1995, acerca do imposto sobre o patrimônio. A questão era se o § 10.1 da Lei sobre o Imposto do Patrimônio que gravava, à alíquota de 0,5%, os bens do patrimônio dos contribuintes, afrontava a Lei Fundamental, ao fazer incidir a alíquota, no caso de bens imóveis, sobre 140% do respectivo valor unitário fixado no ano de 1964 e nos demais bens sobre o valor atual. Como a valorização dos imóveis desde 1964 fora muito superior a 40%, tal resultava em tributar de forma bem mais gravosa os bens móveis que os imóveis, e o Tribunal, por sua 2ª Turma, considerou que tal violava o princípio da igualdade (Lei Fundamental, art. 3º, § 1º): (...) A decisão foi mais adiante: assentou que os contribuintes só podem ser sujeitos à tributação segundo sua capacidade econômico-financeira ou segundo suas renda, patrimônio e capacidade de consumo (o que não vem a ser outra coisa que nosso conhecido princípio da capacidade contributiva) e proibiu o legislador de submeter novamente ao imposto sobre o patrimônio os fundamentos econômicos da vida privada, já tributados por outros impostos (de renda e indiretos). (...) No caso do imposto sobre o patrimônio, inobstante o voto vencido de Böckenförde, preso à antiga jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal de que a tributação só seria confiscatória quando tivesse efeito estrangulador, a maioria assentou ter efeito de confisco a tributação global que ultrapasse 50% dos rendimentos do contribuinte ou da renda potencial que pode ser gerada por seus bens. Até o limite de 50%, a precedência no conflito é dos fins visados pelo princípio do Estado Social e Democrático (LF, arts. 20, § 1º, e 28, § 1º); acima de 50%, resolve-se o conflito entre princípios prela precedência, no caso concreto, da proteção ao direito de propriedade (LF, art. 14).

¹⁷⁵ **ADInMC 2.010-DF. Contribuição Previdenciária – III.** O Tribunal, por maioria, deferiu o pedido de liminar para suspender a eficácia do art. 2º e seu parágrafo único da Lei 9.783/99, que acresce à alíquota de 11%, prevista no art. 1º da citada Lei, 9% ou 14%, de acordo com a remuneração, provento ou pensão recebida. À primeira vista, o Tribunal considerou relevante a arguição de inconstitucionalidade pela descaracterização da função constitucional da contribuição de seguridade social, já que foi instituída em alíquotas progressivas com a finalidade de cobrir déficit passado e não benefício a ser pago ao contribuinte. O Tribunal também considerou relevante a tese de ofensa ao princípio que veda a utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV), salientando que o exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isoladamente. Vencidos os Ministros Nelson Jobim e Moreira Alves que indeferiam a cautelar nesse ponto, por entenderem, num primeiro exame, inexistir plausibilidade jurídica na tese de ofensa ao princípio do não confisco, dado que a questão do efeito confiscatório deve ser analisada em relação a cada tributo isoladamente e, também, pelo fato de não estar caracterizada a ofensa ao desvirtuamento da função da contribuição, tendo em vista que, em se tratando de previdência de servidor público, não há correspondência entre a contribuição e o benefício decorrente dessa contribuição. ADInMC 2.010-DF, rel. Min. Celso de Mello, 29.9.99.

¹⁷⁶ MANZONI, op. cit., 1965, p.41.

¹⁷⁷ MANZONI, op. cit., 1965, p.35: “A questo proposito si suole comunemente distinguere – come è noto – tra esenzioni soggettive in senso proprio ed esenzioni soggettive in senso improprio. Secondo il comune insegnamento(49), si ha esenzione in senso proprio quando l'esclusione (parziale o totale) dall'obbligo d'imposta discende da una norma particolare, che si pone in deroga alla norma che prevede la fattispecie generale; si ha invece esenzione in senso improprio, quando l'esclusione è conseguenza della stessa strutturazione e configurazione della fattispecie generale.”

società non potrà gravare che sulle società; un'imposta sui terreni, soltanto su coloro che abbiano terreni; e così via.

In tali ipotesi, un problema di costituzionalità non può quindi porsi, a nostro avviso, che sul piano dell'intero sistema tributario: nel senso che i vari tributi debbono essere congegnati in modo tale da colpire tutti i possibili indici (diretti e indiretti) di capacità contributiva, così che i soggetti esclusi da un tributo ricadano sotto l'altro e, nel complesso, non vi siano soggetti contributivamente capaci, non colpiti di fatto da alcun tributo. Solo ove dall'esame di tutti i tributi esistenti risultasse che determinati soggetti non sono colpiti da alcun tributo, o che lo sono in misura inferiore o superiore alla loro effettiva capacità contributiva (complessiva o globale), potrebbe parlarsi di illegittimità costituzionale dell'ordinamento tributario, per violazione degli affermati principi di universalità e di uguaglianza tributaria e, di conseguenza, del diritto, che fa capo ad ognuno, ad essere tassato in conformità di tali principi¹⁷⁸.

Uma parte da doutrina reconhece que a capacidade contributiva não deve ser dimensionável em relação a cada tributo ou *fattispecie* tributária, mas de forma “complessiva” ou global. A capacidade contributiva, portanto, deve ser aferida dentro das regras do sistema tributário e não isoladamente¹⁷⁹ em relação ao tributo singular. Evidentemente que o processo de avaliação da capacidade contributiva em relação a cada tipo de imposição é necessário e se constitui em uma fase do processo de avaliação da capacidade contributiva; no entanto, é preciso concordar que o sentido do conceito de capacidade contributiva só é completo e lógico se compreendido em relação à totalidade das incidências tributárias:

Il singolo tributo non colpisce dunque tutta, o non necessariamente tutta, la capacità contributiva del soggetto, ma soltanto quella parte messa in luce dal fatto o situazione di fatto assunto dalla legge a presupposto del tributo stesso. La capacità contributiva che viene in considerazione nell'ambito della singola *fattispecie* tributaria non è che un

¹⁷⁸ MANZONI, op. cit., 1965, p. 41: Estamos até aqui atentando sobre isenções em sentido próprio sobre isenções em sentido próprio. Diverso, pelo menos em parte, é ao contrário o discurso relativo às isenções assim chamadas impróprias. Como se pode ver, a exclusão da obrigação tributária decorre, nestes casos, da mesma estruturação da *fattispecie* geral. Nenhuma lei tributária pode gravar todos os indivíduos, nem toda a capacidade contributiva dos mesmos indivíduos. Cada sistema tributário articula-se necessariamente sobre uma pluralidade de tributos, e cada tributo não pode onerar aquela parte de capacidade contributiva tornada manifesta pelo fato ou pressuposto de fato colocado na base do próprio tributo. Pois se cada sujeito manifesta diversamente a própria capacidade, é evidente que a lei individual não poderá ter aplicação a não ser em relação àqueles sujeitos que se encontrem em certo vínculo de relação com o fato ou pressuposto de fato assumido pela mesma lei como base da imposição. Um tributo sobre as sociedades só poderá onerar as sociedades; um tributo sobre terrenos, apenas aqueles que têm terrenos; e assim por diante. Em tais hipóteses, um problema de constitucionalidade não pode então se colocar, no nosso ponto de vista, que no plano do inteiro sistema tributário: no sentido de que os vários tributos devem ser ajustados de tal modo a gravar todos os possíveis índices (diretos e indiretos) de capacidade contributiva, de modo que os sujeitos excluídos de um tributo, submetam-se a outro e, no conjunto, não existam sujeitos contributivamente capazes, não onerados de fato por algum tributo. Apenas se do exame de todos os tributos resultasse que determinados sujeitos não são onerados por algum tributo, ou que o são em medida inferior ou superior a sua efetiva capacidade contributiva (complessiva ou global), só então, poder-se-ia falar de ilegitimidade constitucional do ordenamento tributário, por violação dos afirmados princípios constitucionais de universalidade e de igualdade tributária e, por consequência, do direito, que recorre a cada um, de ser taxado em conformidade com tais princípios.

¹⁷⁹ MANZONI, op. cit., 1965, p.112.

aspetto, un frammento – più o meno grande e rilevante- di quella capacità contributiva complessiva o globale cui fa appunto richiamo l’art. 53 Cost.¹⁸⁰.

Assim, é possível dizer que a capacidade contributiva apresenta duas facetas. Uma delas, que avalia o peso do sistema tributário sobre o indivíduo, e a segunda que observa a capacidade contributiva do indivíduo em relação a cada tributo. Mas um sistema tributário com um único tributo seria não apenas uma quimera, como também resultaria em um sistema provavelmente injusto, que não alcançaria compreender todas as formas de manifestação de capacidade contributiva. É exatamente a variabilidade e a heterogeneidade das manifestações de riqueza que demandam um sistema mais complexo. A complexidade da tributação é resultado da complexidade do seu objeto, qual seja, as diferentes maneiras de manifestação de riqueza e a indispensabilidade da atuação extrafiscal, a qual, sem dúvida, é feição que pode ser explorada em qualquer *fattispecie* tributária.

Como leciona Giardina: “solo quei fatti della vita sociale che siano indizio di capacità economica possano essere assunti dalle singole leggi a presupposto della nascita dell’obbligazione tributaria”¹⁸¹. Assim, a completude de um sistema tributário que privilegia a capacidade contributiva depende de que se concerte a existência de tributos diretos e indiretos.

Sarebbe d’altronde pretesa eccessiva pensare di risolvere il problema di un’equa ripartizione dei carichi pubblici riducendo il sistema tributario ad un sistema di sole imposte dirette, personali in particolare. Non solo è da escludere che il testo costituzionale abbia inteso limitare la legittimità dell’imposizione a questo settore dei tributi, ma la stessa adozione del concetto di capacità contributiva induce a diversa conclusione”¹⁸²

O elemento lógico que permite avaliar a capacidade contributiva é a capacidade econômica, pois é o aspecto intrinsecamente ligado ao encargo da imposição, ou seja, o valor econômico em que se traduz a tributação. Não parece haver fundamento algum em se eleger qualquer outro critério para a avaliação da capacidade contributiva do indivíduo e, na Constituição Brasileira, isso sequer pode ser considerado um problema, pois, como na constituição espanhola, aqui também elegemos diretamente a capacidade econômica como

¹⁸⁰ idem ibidem. Cada tributo, por conseguinte, não atinge toda, ou não necessariamente toda, a capacidade contributiva do sujeito, mas apenas aquela parte colocada à luz pelo fato ou situação de fato escolhida pela lei como pressuposto do próprio tributo. A capacidade contributiva que vem em consideração no âmbito de cada *fattispecie* tributária não é mais do que um aspecto, um fragmento – mais ou menos expressivo e relevante – daquela capacidade contributiva complexiva ou global a qual faz referência o art. 53 da Constituição.

¹⁸¹ GIARDINA, Le basi teoriche ecc., cit., p. 439.

¹⁸² MANZONI, op. cit., 1965, p. 140.

critério de mensuração da carga tributária (art. 145, parágrafo 4º). Como eloquentemente coloca Arthur Schopenhauer¹⁸³, apenas o dinheiro é o bom absoluto:

Tout autre bien, en effet, ne peut satisfaire qu'un seul désir, qu'un seul besoin: les aliments ne valent que pour celui qui a faim, le vin pour le bien portant, les médicaments pour le malade, une fourrure pendant l'hiver, les femmes pour la jeunesse, etc. Toutes ces choses ne sont donc que *αγαθα προς τι*, c'est-à-dire relativement bonnes. **L'argent seul est le bon absolu, car il ne pourvoit pas uniquement à un seul besoin «in concreto», mais au besoin en général, «in abstracto».**

La fortune dont on dispose doit être considérée comme un rempart contre le grand nombre des maux et des malheurs possibles, et non comme une permission et encore moins comme une obligation d'avoir à se procurer les plaisirs du monde.

Embora seja mencionado que a capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica¹⁸⁴, principalmente porque esta última pode existir onde a primeira não está presente, esse grau de especificação tem uma relevância restrita. A distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica é importante apenas quando ela serve para identificar aquela parte da economia pessoal “imune” à tributação. Assim, em determinadas situações, pode haver capacidade econômica em sentido *lato*, mas não capacidade contributiva, pois a dinâmica econômica está comprometida no alcance das condições mínimas necessárias ao atingimento de um padrão de vida constitucionalmente protegido.

Manzoni afirma que capacidade econômica e contributiva são conceitos diversos, especialmente, em razão da “intassabilità del minimo vitale”, ou seja, “di quel minimo di capacità economica necessario a fronteggiare i bisogni ed essenziali dell’esistenza”. Nas suas palavras: “non possono costituire capacità contributiva le minime particelle di ricchezza, quel minimo di mezzi economici necessari a fronteggiare i bisogni esistenziali dell’individuo”¹⁸⁵. Vale destacar,

¹⁸³ SCHOPENHAUER, Arthur. **Aphorismes sur la sagesse dans la vie**. p. 108: Todo outro bem, em efeito, não pode satisfazer que um único desejo, que uma única necessidade: os alimentos não valem senão para aquele que tem fome, o vinho para os sãos, os medicamentos para o doente, a pelagem de um animal durante o inverno, as mulheres para a juventude, etc. Todas essas coisas não são, portanto, apenas *αγαθα προς τι*, relativamente boas. Apenas o dinheiro é o bom absoluto, porque ele não provê unicamente a uma única necessidade “in concreto”, mas às necessidades em geral, “in abstracto”. A riqueza que se dispõe deve ser considerada como uma defesa contra o grande número de males e de desgraças possíveis, e não como uma permissão e ainda menos como uma obrigação de se obter os prazeres do mundo.

¹⁸⁴ MANZONI, op. cit., 1965, p. 73: La capacità economica, pur costituendo l’elemento base e al tempo stesso il limite (nel senso precisato) al giudizio di capacità contributiva, con questa non si confonde e non si identifica. Tra i due concetti vi è interdipendenza, non identità. Anche se non si può escludere che, in concreto, la capacità contributiva di un soggetto risulti uguale alla sua capacità economica (e vedremo quando una tale ipotesi possa configurarsi), ciò potrà accadere eventualmente, non necessariamente.

¹⁸⁵ MANZONI, op. cit., 1965, p. 74.

também, a lição de Moschetti¹⁸⁶, segundo o qual, “a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, sendo esta a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas”.

Cada tributo estabelecido pelo legislador tem como objeto uma determinada manifestação de capacidade econômica; é no conjunto dessas manifestações que se apreenderá a efetiva capacidade contributiva do indivíduo. Assim, quando estão presentes diferentes formas de manifestação da capacidade contributiva, há, sem dúvida, imensa dificuldade e complexidade em sua avaliação. Essa dificuldade tem um caráter diverso quando se trata de avaliar a capacidade contributiva do contribuinte de baixa renda, cujas manifestações de riqueza não são tão variadas e complexas.

Por ser excessivamente vago, por depender da existência de diversos tributos que possam captar as diferentes manifestações de capacidade contributiva, o esforço doutrinário para extrair do princípio da capacidade contributiva efeitos concretos encontra inúmeras dificuldades materializadas na *“varietà e l’eterogeneità degli elementi che concorrono a determinare il giudizio di capacità contributiva; la loro variabilità nel tempo e nello spazio; il diverso modo di manifestarsi; l’imperfezione e la carenza degli strumenti tecnici di accertamento e di controllo; la stessa incidenza di elementi e fattori d’ordine extrafiscale”*¹⁸⁷. São esses fatores que dificultam o necessário desenvolvimento de um conceito global ou “complexivo” de capacidade contributiva.

3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Parte dessa problemática é identificada na aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação à tributação indireta. Também a tributação indireta, assim como os tributos extrafiscais¹⁸⁸, deve incidir levando em consideração a capacidade contributiva:

¹⁸⁶ MOSCHETTI, F. **Il Principio Della Capacità Contributiva**. Padovam: CEDAM, 1973 *apud* CONTI, José Maurício, op. cit., p. 34-35.

¹⁸⁷ MANZONI, op. cit., 1965, p.110.

¹⁸⁸ O tema da extrafiscalidade é complexo, especialmente quando tributos indiretos de natureza fiscal adquirem o viés da extrafiscalidade, quando é admissível que questões relativas à capacidade contributivas sejam afastadas em benefício de bem de maior peso. Importa anotar que tributos como ICMS podem assumir intenso caráter extrafiscal.

Sarà la somma di tutti i vari tributi previsti dall'ordinamento (diretti ed indiretti, erariali e non erariali, ecc.) che, nell'insieme, determinerà il concreto carico tributario gravante sulle singole situazioni (complessive) di capacità contributiva. E tanto più valido potrà dirsi, sotto tale profilo, il sistema tributario, quanto più la ripartizione del complessivo carico fiscale risulti conforme alle effettive differenze di capacità contributiva (globale o complessiva) esistenti fra i vari soggetti.

In questo senso può ben dirsi che il principio costituzionale di capacità contributiva è destinato ad operare anzitutto nell'ambito dell'intero sistema tributario. Non sarebbe sufficiente un'eguaglianza tributaria a livello della singola fattispecie che non si traducesse in un'eguaglianza anche sul piano del sistema. Non basta che venga assicurata eguaglianza di trattamento in sede, ad esempio, di tassazione del reddito, se l'ordinamento trascura poi di considerare e di assoggettare ad imposizione eventuali differenze di capacità contributiva manifestate da altri indici diversi dal reddito”¹⁸⁹.

A idéia de capacidade contributiva depende da identificação de fatos da vida que demonstrem ou indicem capacidade econômica. Essa capacidade econômica é facilmente identificável quando se pretende tributar a renda de um indivíduo, no entanto, apenas a tributação da renda não é capaz sozinha de garantir a plena eficácia de um sistema tributário, sendo amplamente adotada a tributação baseada em índices indiretos de capacidade contributiva.

Há sem dúvida uma ampla consciência de que tudo o que se consegue produzir em termos de avaliação de capacidade contributiva é apenas algo indeterminado, impreciso e que se pode denominar de aproximação ou presunção. A tributação, como fenômeno de massa, nas palavras de Albert Hensel, depende essencialmente de generalizações, probabilidades e estereótipos. Essa constatação não prejudica em nada o potencial científico da matéria, porque se trata de problema próprio do Direito, apenas apresentando essa característica de modo peculiar. As regras no Direito tributário devem ser aplicadas de modo massificado, e o sucesso da formulação legal depende do quão eficaz é a escolha de determinados fatos como signopresuntivos de riqueza.

No caso do sistema tributário brasileiro, o constituinte originário e (também o derivado) fez inúmeras opções pertinentes à tributação direta: o patrimônio, a renda, o faturamento, a receita, o lucro, a folha de pagamento. Na tributação indireta, parte substancial dessa

¹⁸⁹ MANZONI, op. cit, p.112: Será a soma de todos os vários tributos previstos no ordenamento (diretos e indiretos, fiscais e não fiscais etc.) que, no conjunto, determinarão o concreto encargo tributário incidente sobre as situações individuais (global) de capacidade contributiva. E tanto mais válido se poderá dizer, sob tal perfil, o sistema tributário, quanto mais a repartição do encargo fiscal global resulte conforme as efetivas diferenças de capacidade contributiva (global ou complexiva) existentes entre os vários sujeitos. Neste sentido bem se pode dizer que o princípio constitucional da capacidade contributiva é destinado a operar, antes de tudo, no âmbito do inteiro sistema tributário. Não seria suficiente uma igualdade tributária no nível de cada *fattispecie* que não se traduzisse em igualdade também no plano do sistema. Não basta que venha assegurada igualdade de tratamento em sede, por exemplo, de taxaçaõ da renda, se o ordenamento negligencia em seguida de considerar e de sujeitar à imposição possíveis diferenças de capacidade contributiva manifestadas por outros indícios diversos da renda.

discrecionalidade, para não dizer a sua inteireza, é transferida ao legislador ordinário, que decidirá quais produtos são essenciais ou indiciam poder aquisitivo na tributação sobre o consumo.

A distinção entre índices diretos e indiretos de riqueza corresponde de certa forma à classificação dos tributos em diretos e indiretos, baseada nessa última, porém, com mais intensidade na repercussão econômica. Os tributos diretos classificam-se em pessoais ou subjetivos e reais ou objetivos¹⁹⁰.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos tem origem na economia clássica. Trata-se de antiga classificação que considera quem efetivamente suporta a perda de bem-estar decorrente da incidência tributária, como leciona Luiz Amaral:

Já Stuart Mill e os fisiocratas (séc. XVIII) consideravam que o imposto é direto quando aquele que o paga é quem o suporta definitivamente, **enquanto que o imposto é indireto quando quem paga ao Fisco desempenha apenas o papel de intermediário e se limita adiantar o imposto de que será reembolsado pelo verdadeiro contribuinte por meio da repercussão ou translação tributária** (Shiffting, Verberwaeltzung, traslazione, translación, repercusión, ensina o Direito Tributário Comparado).

Com o ônus econômico da incidência tributária repassado para terceira pessoa, o critério dos fisiocratas e de Mill conduz à identificação do sujeito passivo de fato, pessoa distinta do sujeito passivo de direito, isto é, aquele que a lei nomeia contribuinte do imposto. Imposto direto será, portanto, aquele em cuja relação jurídico-tributária o sujeito passivo de direito e o sujeito passivo de fato se confundem na mesma pessoa¹⁹¹.

Embora, para Becker, não exista nenhum critério científico para classificar os tributos em diretos e indiretos, considerando essa classificação impraticável¹⁹² e o critério de repercussão econômica como artificial e errado, fato é que a referida classificação é útil, e como já disse Genaro Carrió, as classificações não são certas ou erradas, mas úteis ou inúteis, na medida que servem para identificar melhor o objeto de análise. Esclarece o referido autor que:

[...] suas vantagens ou desvantagens estão vinculadas ao interesse que guia a quem as formula e sua fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em conseqüências práticas desejáveis.¹⁹³

¹⁹⁰ AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos. In: **Revista dos Tribunais**. Ano 81. Jan. 1992. v. 675, p. 67.

¹⁹¹ AMARAL, op. cit., 1992, p. 68.

¹⁹² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 168.

¹⁹³ CARRIÓ. Genaro A. **Notas sobre Derecho Y Lenguage**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo perrot, 1973, p.15.

O fenômeno da repercussão tributária, nas palavras de Luiz Amaral, pode ser assim resumido:

Repercussão ou translação (ou transferência) é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto e, mediante a possibilidade legal, liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros no todo ou em parte. Dá-se o nome de contribuinte de direito (incidência legal) àquele a quem a lei obriga o recolhimento do imposto quando define o fato gerador. Contribuinte de fato (incidência efetiva) é quem, afinal, por efeito da transferência, suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei não o designasse para esse fim.

Não é só. A repercussão pode ser total ou parcial, para frente ou para trás (neste caso, na direção consumidor – vendedor – produtor e/ou contribuinte de direito, a depender das condições de mercado). Pode ser, ainda, simples (só uma translação) ou sucessiva (várias translações)¹⁹⁴.

Os tributos são diretos quando quem arca com o ônus econômico é o sujeito passivo da tributação ou contribuinte; são indiretos, quando esse ônus é repassado para o contribuinte de fato, ao que se denomina repercussão econômica da tributação. São considerados tributos indiretos o ICMS, o ISS, o IPI. Quanto ao PIS e à COFINS, embora considerados do ponto de vista econômico nos estudos acerca da tributação sobre o consumo, não há consenso acerca da classificação entre diretos ou indiretos.

Quanto aos indicadores indiretos de riqueza, trata-se de regra de uso intensivo de presunções. Entende-se por índices indiretos “quegli altri fatti o situazioni di fatto che manifestano capacità economica soltanto in via mediata o sintomatica”¹⁹⁵. Manzoni aponta as razões das dificuldades resultantes desse mecanismo: “essa poggia soprattutto su elementi d’ordine presuntivo, tutt’altro che rigorosi ed incontrovertibili, non sempre frutto di esatte valutazioni”¹⁹⁶. Para eleger os índices de riqueza indiretos, vale-se o legislador de um critério de normalidade, “id quod plerumque accidit”, aquilo que normalmente acontece. A utilização de índices indiretos de riqueza é o principal instrumento da tributação indireta cuja essência é a tributação sobre o consumo, daí a sinonímia utilizada no presente trabalho.

Como será visto adiante, a eleição de elementos indiciadores indiretos de riqueza traz diversas consequências para aplicação do princípio da capacidade contributiva. A seguinte apreciação acerca das peculiaridades da tributação indireta e a sua relação com a Constituição Italiana aplica-se também em relação à Constituição brasileira, que explicitamente reconhece a validade da tributação baseada em indicadores indiretos de riqueza:

¹⁹⁴ idem ibidem.

¹⁹⁵ MANZONI, op. cit., 1965, p.125.

¹⁹⁶ MANZONI, op. cit., 1965, p.135.

Sembrerebbe dunque di dover concludere, sulla base di una rigorosa consequenzialità rispetto alle premesse svolte, che a presupposto di tributo possano assumersi **solo fatti o situazioni di fatto che siano indici certi di capacità o disponibilità economica, e cioè che implicino necessariamente, per loro stessa natura, in capo al soggetto contribuente, l'esistenza di un reddito o di un patrimonio o comunque l'acquisizione di nuova ricchezza. E poiché gli indici c.d. indiretti non sono di solito idonei a garantire la sussistenza di tale necessario collegamento, bisognerebbe in linea di massima negare legittimità (pur senza voler escludere possibili eccezioni) all'intero settore dell'imposizione indiretta.**

Non ci nascondiamo, tuttavia, che anche questa soluzione, per la sua stessa rigidità, presta il fianco a non pochi rilievi critici, apparendo insoddisfacente nel quadro di una visione obbiettiva e "realistica" della norma costituzionale di cui al primo comma dell'art. 53 e del principio di capacità contributiva ivi affermato¹⁹⁷.

A complexidade dos sistemas tributários em que a tributação indireta tem papel relevante implica, evidentemente, maior complexidade na aplicação do princípio da capacidade contributiva. A tributação indireta é indispensável na conformação de um sistema tributário que se pretenda completo, não só em face das finalidades arrecadatórias e extrafiscais, mas como potencialização do próprio princípio da capacidade contributiva. A utilização e a destinação da disponibilidade econômica, o consumo, o investimento, a poupança, são mensurados e considerados por meio desse modelo de tributação. O consumo demonstra, na medida daquele dispêndio, uma determinada condição econômica, bem como determinados produtos fazem presumir a pertença a um determinado estrato social e a posse de disponibilidade econômica significativa.

Alla luce degli esposti criteri, viene così a giustificarsi, ad esempio, l'assunzione a presupposto di tributo di quella tipica manifestazione indiretta di ricchezza che è il consumo. **Il consumo di beni o di servizi - per lo meno nella sua ipotesi normale - può ben dirsi che implichi di per sé l'esistenza, in capo al soggetto consumatore, di un quid sia pur minimo di capacità economica, se non altro nei limiti della ricchezza che appunto si consuma.** Tra il fatto del consumo e la sussistenza di una certa disponibilità economica esiste un nesso o collegamento logico evidente, che si afferma obbiettivamente, di là da ogni aspetto puramente contingente o casuale. Il che

¹⁹⁷ MANZONI, op. cit., 1965, p.139. Tradução: Pareceria ser o caso de concluir, com base em uma rigorosa consequenzialidade, relativamente às premissas desenvolvidas, que se possam assumir como pressuposto de tributo apenas fatos ou situações de fato que sejam índices certos de capacidade ou disponibilidade econômica, e isto que implica necessariamente, pela sua própria natureza, em relação ao sujeito contribuinte, a existência de renda ou de patrimônio ou de qualquer modo a aquisição de nova riqueza. E visto que os indícios assim chamados indiretos não são normalmente idôneos para garantir a subsistência de tal necessária correlação, seria preciso, em princípio, negar legitimidade (ainda sem querer excluir possíveis exceções) ao inteiro campo da tributação indireta. Não omitamos, no entanto, que também esta solução, pela sua própria rigidez, mostra-se sujeita a não pouco relevantes críticas, parecendo insatisfatória no quadro de uma visão objetiva e realista da norma constitucional do parágrafo primeiro do art. 53 e do princípio da capacidade contributiva ali afirmado.

appare in linea di massima sufficiente a legittimare un tipo di imposizione, la cui rilevanza, sul piano dell'equilibrio del sistema, già s'è avuto occasione di sottolineare¹⁹⁸.

Como já dissemos acima, o legislador vale-se do que ordinariamente acontece para proceder à análise de presunções e probabilidades, é com base nessas informações que são eleitas as alíquotas do ICMS, etc, embora, com muita freqüência, seja possível verificar que o referido critério não foi efetivamente aplicado, como em relação ao consumo de determinados bens e serviços, energia elétrica, por exemplo, pois indiscutivelmente bem essencial à vida na sociedade moderna.

A questão nuclear é como o princípio da Capacidade Contributiva atua em relação aos tributos indiretos¹⁹⁹. Importa referir que, em que pese sejam posições minoritárias, há quem defenda a inaplicabilidade da capacidade contributiva à tributação indireta. Fábio Canazaro, em tese de doutorado, apontou a existência de divergências na doutrina acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos sobre o consumo, concluindo que a essencialidade atuaria de forma autônoma à capacidade contributiva, suprindo a sua ausência nesse campo. Ao concluir a investigação levada a efeito pelo referido autor, este afirmou:

a presente investigação revelou que a essencialidade é naturalmente sujeita à ponderação, em decorrência, da dimensão de peso que lhe é atribuída caso a caso. Isso evidencia que tal poderá, inclusive, ceder espaço para a concretização de outros princípios, a exemplo de algumas hipóteses em que a tributação sobre o consumo assume o caráter extrafiscal.

A investigação ora desenvolvida demonstrou, ainda, que a desconsideração dos elementos que integram a estrutura da norma de essencialidade tem colaborado para sua completa corrosão – estado esse materializado pelo desrespeito por parte dos detentores de competência tributaria, bem como pela ausência de consideração por parte do Poder Judiciário no que tange ao exercício do controle da atuação do legislador ordinário e, conseqüentemente, da sua observância em relação aos limites do poder de tributar.

E prossegue:

¹⁹⁸ MANZONI, op. cit., p.144: À luz dos critérios expostos, vem assim a justificar-se, por exemplo, a assunção como pressuposto do tributo daquela típica manifestação indireta de riqueza que é o consumo. O consumo de bens ou de serviços – pelo menos na sua hipótese normal – pode-se bem dizer que implica *de per si* a existência, em relação ao sujeito consumidor, de um *quid* ainda que mínimo de capacidade econômica, se não além, nos limites da riqueza que se consome. Entre o fato do consumo e a subsistência de certa disponibilidade econômica, existe um nexu ou correlação lógica evidente, que se afirma objetivamente, através de cada aspecto puramente contingente ou casual. O que parece suficiente para legitimar um tipo de imposição, cuja relevância, no plano do equilíbrio do sistema, já se teve ocasião de destacar.

¹⁹⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 128: “Não há discussão quanto à aplicação do princípio aos impostos diretos. A controvérsia doutrinária surge no que tange aos impostos indiretos, tendo em vista que, por sofrerem o fenômeno da repercussão econômica, têm a figura do contribuinte de fato, que é a pessoa que arca, efetivamente, com o ônus da tributação, e que não pode ser determinado de forma objetiva”.

O princípio da capacidade contributiva, norma que possui fundamento no princípio fundamental da igualdade, não deve ser observado na graduação de todos os tributos. Nos impostos sobre o consumo, por exemplo, não há como se aferir a capacidade daquele consome e que efetivamente está suportando o ônus do imposto. Consumo, portanto, não é indício de capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, em relação à igualdade, legitima-se como um critério de comparação, o que não afasta a possibilidade da existência de outros (critérios), como a essencialidade. Assim, nos impostos sobre o consumo, em que não é possível atentar-se à capacidade contributiva, a igualdade é concretizada a partir da seleção (ou da seletividade), em atenção ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços. (conclusão n. 2)

Não se pode, todavia, concordar as posições referidas. A doutrina majoritária reconhece que os tributos indiretos são abrangidos pela eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva. Nesse sentido, a lição de Américo Lacombe²⁰⁰:

Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico e, além disso, tais impostos, hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto. A Constituição, no par. 3º, I, do art. 153, determina que o imposto sobre produtos industrializados seja seletivo (vale dizer, tenha a alíquota variável) em função da essencialidade do produto. Da mesma forma, o inc. III, do par. 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo.

A doutrina, como se vê, não nega a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação à tributação sobre o consumo. Ora, o consumo é, ao lado da renda e do patrimônio, um dos elementos signopresuntivos de capacidade contributiva. Assim, atingindo os impostos indiretos a renda consumida, não há como negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a eles. Essa aplicação, contudo, dar-se-ia por meio da graduação de alíquotas de acordo com a essencialidade do produto, ao argumento da dificuldade de identificar o contribuinte de fato.

Por outro lado, não há dúvida também de que a moderna²⁰¹ doutrina tributária defende a proteção do mínimo existencial, propugnando que a renda necessária para garantir a satisfação das necessidades essenciais não se submeta à incidência tributária. Ainda não se chegou a ponto, porém, de se defender que essa renda essencial não seja atingida pela repercussão, ou seja, pelo

²⁰⁰ DUTRA, op. cit., 2010, p. 129.

²⁰¹ Ver TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro**. In TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

custo dos tributos indiretos. Vale transcrever o texto de Henry Tilbery que expõe o modelo de proteção da renda mínima também em relação aos tributos indiretos:

[...] a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intactos os recursos dos indivíduos para satisfação das suas necessidades essenciais e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza: no imposto direto (sobre vendas) – pela isenção do mínimo de subsistência; no imposto indireto (sobre vendas) – pela aplicação do critério da essencialidade de bens; chegamos à conclusão de que a faixa dos dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeitas as necessidades básicas individuais²⁰².

Quanto ao mínimo existencial, trata-se de conceito não expressamente previsto na constituição, mas compreendido pelo princípio da dignidade da pessoa humana e pelos objetivos fundamentais da república: erradicação da pobreza, marginalização e redução das desigualdades²⁰³. O princípio da dignidade atua como limitação ao poder de tributar, não se podendo deixar de defender que a idéia de proteção do mínimo existencial encontra-se no núcleo do conceito de capacidade contributiva. A capacidade contributiva é dependente da existência de um limitador interno e este se concretiza na idéia de dignidade da pessoa humana.

Nas palavras de Luiz Felipe Difini, “a proteção do mínimo existencial significa a sua não tributação”, o qual lembra que o Karl Brauner Institu propôs acrescentar ao art. 105 da Lei Fundamental que “o mínimo existencial é imune a impostos”²⁰⁴, consequência que deve ser extraída do princípio da capacidade contributiva.

Em 1961, Giardina esclarecia que a limitação imposta pelo mínimo existencial foi umas das primeiras preocupações da teoria da capacidade contributiva, ainda quando embrionária. Vale transcrever suas palavras:

Che i beni necessari alla soddisfazione dei bisogni elementari della vita dovessero essere esclusi dall'imposizione era una massima già sostenuta da studiosi, teologi e politici del Medio-evo, soprattutto con riferimento ai dazi e ai tributi sui consumi. Nel nuovo indirizzo questa massima viene inquadrata in una visione globale del problema della ripartizione delle imposte, essendo essa riferita non ai singoli tributi ma al complessivo sistema fiscale.”²⁰⁵

²⁰² DUTRA, op. cit., 2010, p.131.

²⁰³ DANILEVIZ, op. cit., 2010, p.3.

²⁰⁴ DIFINI, p. 136

²⁰⁵ GIARDINA, Emílio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1961, p. 14. Tradução: Que os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da tributação era uma máxima já sustentada por estudiosos, teólogos e políticos da Idade Média, sobretudo com relação às taxas alfandegárias e aos tributos sobre o consumo. No discurso atual esta máxima

A doutrina nacional é coesa em torno da idéia de que a proteção do mínimo existencial é viabilizada pela Seletividade, realizada tomando em consideração a essencialidade de certos produtos, como bem leciona Rosane Beatriz Danilevicz:

É por meio do princípio da seletividade que se viabiliza a observância da capacidade contributiva nos impostos indiretos. Tal princípio determina que o legislador gradue a incidência tributária sobre produtos, mercadorias ou serviços de acordo com sua essencialidade, de modo que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre eles.

A seletividade visa isentar ou privilegiar com alíquotas mais baixas os bens e serviços essenciais à população. De modo que o imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre o qual incide, escolhendo-se esses bens em razão de sua essencialidade a uma vida digna.²⁰⁶

A autora apropriadamente salienta que a aplicação da seletividade reduz a tributação incidente sobre camadas da população que não necessitam dessa proteção, prejudicando, por outro lado o contribuinte menos favorecido que adquire produtos tributados pesadamente:

O que ocorre através da aplicação da seletividade é uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor. De modo que a sua aplicação apresentará distorções quando a parcela mais favorecida da população também adquire produtos, mercadorias ou serviços de primeira necessidade, com reduzida ou nenhuma tributação, quando, na realidade, teria condições de suportar o ônus tributário.

De igual modo, o indivíduo economicamente menos favorecido, ao adquirir um produto, mercadoria ou serviço considerado supérfluo, arcará com a mesma carga tributária existente para os economicamente mais favorecidos, porém, o ônus suportado em relação à sua receita será proporcionalmente mais elevado.

Em seguida, confirma o entendimento dominante no sentido de que o mínimo existencial é protegido, na tributação indireta, unicamente pelo binômio seletividade/essencialidade:

A observância da essencialidade serve para preservação do mínimo existencial e, por conseguinte, atenção do princípio da dignidade humana, na medida em que estabelece que quanto mais essencial for o produto, mercadoria ou serviço para a coletividade, menor deverá ser a sua alíquota, bem como quanto menos essencial maior deverá ser a alíquota aplicável.

Vale, por fim, citar mais uma vez a referida autora quando conclui acerca do papel limitador e garantidor do direito ao mínimo existencial:

enquadra-se em uma visão global do problema da repartição dos impostos, sendo referida não aos tributos individualmente mas ao sistema fiscal global.

²⁰⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A essencialidade no IPI e no ICMS**. Disponível em <<http://www.tex.pro.br/tex/listagem-de-artigos/324-artigos-abr-2011/8004-a-essencialidade-no-ipi-e-no-icms>> .

Em sendo assim, o direito ao mínimo existencial impede o exercício do poder de tributar, em face da situação econômica do indivíduo, bem como se refere à prestação de serviços públicos. Isto é, o mínimo existencial não se resume ao direito de condições materiais mínimas a uma vida digna, mas, também, ao direito de obtenção da promoção e facilitação estatal ao crescimento econômico e social, que no Direito Tributário implica na eliminação de obstáculos impeditivos da realização desse mínimo.

Assim, a realização do indivíduo como ser livre exige a atenção a requisitos indispensáveis sem os quais não é possível alcançar a plenitude que lhe é assegurada pela Constituição Federal. Daí que no âmbito da esfera patrimonial do indivíduo deve ser garantido um mínimo de condições de existência que permitam seu desenvolvimento²⁰⁷.

O mínimo vital deve ser protegido de tributos diretos, o que se materializa no Brasil na isenção do Imposto de Renda até determinada faixa de renda, sem deixar de mencionar que o STF já mencionou, ainda que *in obiter dictum*, reconhece o teto de isenção de contribuição previdenciária no Regime geral como uma aplicação do mínimo existencial. No entanto, poucas discussões se estabelecem em relação à proteção do mínimo vital em relação a outros tributos, valendo aqui a sentença de Manzoni quando afirma: “Non avrebbe molto senso esentare da un determinato tributo il minimo vitale di un soggetto, se poi si venisse a colpire il minimo stesso con altro diverso tributo”²⁰⁸.

Em tese de doutorado tendo por tema a relação do mínimo existencial com as demais espécies tributárias, Alexander Roberto Alves Valadão concluiu que:

Para alguns impostos - sobre o consumo -, a proteção vital implicará que haja completa desoneração do produto ou serviço, não sendo satisfatório apenas que possuam alíquotas menores ou diferenciadas, já que seu consumo não representa qualquer capacidade contributiva; ao passo que em outros - patrimônio ou renda -, entendemos ser necessário que haja uma proteção não integral do patrimônio ou da renda, desde que, de modo geral apenas parte ou parcela do patrimônio ou da renda contemplará o mínimo existencial - a renda até um limite ou certo valor de imóvel -, o que deverá sempre ser apontado por dados estatísticos adremente preparados para identificar, dentro do universo de dada sociedade, qual é a renda ou qual é o valor do imóvel que representa essa proteção elementar.

A seletividade, porque decorrente da capacidade contributiva, atua não apenas para distinguir alíquotas em razão da essencialidade do produto ou do serviço, mas também para, no seu limite extremo, identificar quais produtos ou serviços não podem sofrer qualquer gravame exacional, o que implica inexoravelmente, no mínimo, arrolar produtos e serviços essenciais, para protegê-los em uma cesta básica existencial, que não poderá ser atingida por quaisquer ônus tributário sobre seus produtos ou serviços.²⁰⁹

²⁰⁷ idem ibidem.

²⁰⁸ MANZONI, op. cit., 1965, p.148: “Não haveria muito sentido isentar de um determinado tributo o mínimo vital de um sujeito, se logo depois se viesse a gravar o mesmo mínimo com outro tributo diverso.”

²⁰⁹ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **O Mínimo Existencial e as Espécies Tributárias**. (Tese de doutorado). Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná (2008). Disponível em

Betina Treiger Grupenmacher sintetiza a proteção que o mínimo existencial tem recebido em relações às diversas espécies tributárias:

Por outro lado, convém destacar que a observância, pela legislação tributária, do chamado mínimo vital, na Itália, ou mínimo isento, na Espanha, ou mínimo existencial vale para todos os impostos. Nos impostos que incidem sobre a atividade produtiva e sobre o consumo, é possível observar-se o mínimo isento estabelecendo a intributabilidade de produtos de primeira necessidade, em relação aos impostos que incidem sobre a propriedade, a observância do mínimo existencial pode se implementar pela isenção de impostos, segundo o padrão construtivo ou qualquer outro critério que a lei eleja e que permita excluir da tributação imóveis pertencentes a quem não tem aptidão para contribuir.²¹⁰

A realidade da tributação indireta é evidentemente bastante peculiar e dependerá da conformação específica que cada país dá a sua tributação sobre consumo²¹¹. O tema em questão

<<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20%28tese%29.pdf?sequence=1>> Acesso em: 14 nov. 2012.

²¹⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 113.

²¹¹ Tributação sobre consumo nos EUA. **Sales taxes in the United States** are taxes placed on the sale or lease of goods and services in the United States. While no national general sales tax exists, the federal government levies several national selective sales taxes on the sale or lease of particular goods and services. Furthermore, forty-five states, the District of Columbia, and Guam impose general sales taxes that apply to the sale or lease of most goods and some services, and states also may levy selective sales taxes on the sale or lease of particular goods or services. States may also delegate to local governments the authority to impose additional general or selective sales taxes. Sales tax is calculated by multiplying the purchase price by the applicable tax rate. Tax rates vary widely by jurisdiction and range from less than 1% to over 10%. Sales tax is collected by the seller at the time of sale. Use tax is self assessed by a buyer who has not paid sales tax on a taxable purchase. Unlike the value added tax, a sales tax is imposed only once, at the retail level. However, in cases where items are sold at retail more than once, such as used cars, the sales tax can be charged on the same item indefinitely. The definition of retail sales and what goods and services are taxable vary among the states. Nearly all jurisdictions provide numerous categories of goods and services that are exempt from sales tax, or taxed at reduced rates. The purchase of goods for further manufacture or for resale is uniformly exempt from sales tax. Most jurisdictions exempt food sold in grocery stores, prescription medications, and many agricultural supplies. Sales taxes, including those imposed by local governments, are generally administered at the state level. States imposing sales tax require retail sellers to collect tax from customers, file returns, and remit the tax to the state. Procedural rules vary widely. Sellers generally must collect tax from in-state purchasers unless the purchaser provides an exemption certificate. Most states allow or require electronic remittance. States are prohibited from requiring out of state sellers to collect tax unless the seller has established a physical presence in the state sufficient to establish a nexus. **Tradução:** Os impostos sobre vendas nos Estados Unidos são tributos colocados sobre as vendas ou sobre leasing de mercadorias e serviços nos Estados Unidos. Enquanto nenhum imposto nacional geral existir, o governo federal impõe vários impostos seletivos de vendas nacionais na venda ou contratos de leasing de certas mercadorias e serviços. Além disso, quarenta e cinco estados, o Distrito de Columbia, e Guam impõe impostos de vendas geral que se aplicam a venda ou leasing da maioria de mercadorias e alguns serviços, e os estados também podem cobrar impostos de vendas selecionados na venda ou leasing de certas mercadorias ou serviços. Os Estados também podem delegar aos governos locais a autoridade para cobrar um adicional geral ou um imposto seletivo de vendas. O imposto de venda é calculado multiplicando o preço de compra pela taxa do imposto aplicado. As taxas dos impostos variam largamente por jurisdição e faixa de menos de 1% a até acima de 10%. O imposto de vendas é coletado pelo vendedor no momento da venda. O imposto de uso é avaliado pessoalmente pelo comprador que ainda não pagou o imposto de venda em uma compra taxada. Diferentemente do imposto de valor adicionado, o imposto sobre a venda é cobrado somente uma vez, no nível de varejo. Entretanto, em casos onde itens são vendidos no varejo mais de uma vez, como carros usados, o imposto

é de extrema delicadeza, tem recebido um tratamento uniforme da doutrina, mas apresenta, por outro lado, algumas dificuldades argumentativas demonstradas por pesquisas econômicas, segundo as quais as populações de baixa renda são tributadas proporcionalmente em maior intensidade que as demais faixas de renda. É o que será visto no tópico a seguir.

3.2 MÍNIMO VITAL, TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dados empíricos apontam o aspecto regressivo da tributação no Brasil, impondo aos membros da base da pirâmide ônus tributário significativo, que não se constitui de tributos diretos. Desse modo, as isenções aplicadas em razão da teoria do mínimo existencial (*existenzminimum*) em relação ao imposto sobre a renda, não são suficientes para proteger a renda mínima da tributação.

A tributação indireta atinge quase 30% da renda das populações carentes, como demonstram os estudos do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. O primeiro estudo de 1996, publicado em 2000, considerou como tributos indiretos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Foram pesquisados os pagamentos efetivos dos seguintes tributos diretos: Imposto de Renda (IR), Contribuição para Previdência Pública (INSS), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e outros impostos diretos.

Os impostos sobre o consumo são caracterizados por uma alíquota uniforme, incidente sobre a mercadoria ou serviço, de modo que a sua aplicação repercute diferentemente sobre o contribuinte, dependendo da dimensão da sua renda:

sobre a venda pode ser cobrado sobre o mesmo item indefinidamente. A definição de vendas a varejo e quais mercadorias e serviços são taxados varia entre os Estados. Quase todas jurisdições dão numerosas categorias de mercadorias e serviços que são isentos do imposto de venda, ou são taxadas com tarifas reduzidas. A compra de mercadorias para futura manufatura ou para revenda é uniformemente isenta de imposto de venda. A maioria das jurisdições isenta comida vendida em mercearias, medicamentos prescritos e muitos equipamentos agrícolas. O imposto sobre a venda, incluindo aqueles cobrados pelos governos locais, são geralmente administrados no nível estadual. Os estados que cobram imposto sobre a venda requerem que os vendedores a varejo colem o imposto dos clientes, retorno de arquivo, e remeter o imposto para o estado. As regras do procedimento variam amplamente. Os vendedores geralmente colem o imposto de mercadorias compradas no estado ao menos que o comprador forneça um certificado de isenção. A maioria dos estados permite ou exige retorno eletrônico. Os estados são proibidos de requererem aos vendedores estaduais cobrar impostos ao menos que o vendedor tenha estabelecido uma presença física no estado suficiente para estabelecer um vínculo.

Assim, supondo-se que determinado bem custe \$ 15 e que a alíquota de imposto seja de 20%, o valor de imposto pago ao se adquirir esse bem é de \$ 2,50.7 Supondose adicionalmente que haja dois indivíduos, um com renda igual a \$ 25, o outro com renda de \$ 50, tem-se que, para o primeiro, o tributo representa 10% de sua renda, enquanto que, para o segundo, essa proporção fica em 5%²¹².

O IPEA demonstrou, no mencionado estudo, que desde os anos 90, a tributação no Brasil tem pendido para a ampliação do papel da tributação indireta na arrecadação, como demonstra o seguinte quadro:

Tabela 1: Carga Tributária segundo Tipos de Tributos (em porcentagem)

Tributos	1980-1983	1984-1987	1988-1989	1990-1993	1994-1996
Da Arrecadação Total					
Diretos	49,22	53,10	49,59	45,18	45,13
Indiretos	50,72	46,89	50,40	54,81	54,84
Do PIB Diretos	12,68	13,05	11,54	11,82	13,25
Indiretos	13,06	11,52	11,72	14,34	16,10

Fonte: IBGE. Dados anuais extraídos de Varsano *et alii* (1998). Dados obtidos a partir de médias geométricas dos dados anuais.

Segundo Vianna et. al., a ênfase da tributação na renda ou no consumo depende de se considerar, em termos econômicos, um ou outro como o melhor indicador de capacidade contributiva. A defesa do consumo como medida dessa capacidade advém da idéia de que a tributação deve incidir sobre o que um indivíduo *retira* da sociedade (ou seja, consome), e não sobre o que ele *acrescenta* (ou seja, poupa e investe):

Essa visão tem origem em Hobbes, para quem "manda a equidade natural que os impostos sejam cobrados segundo o que cada um gasta, não segundo o que ele possui"

²¹² VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996.** Texto para Discussão IPEA nº 757. Brasília, setembro de 2000, p. 13.

[Hobbes, 1992, parte II, cap. XIII, v. 11] e como já visto, se consolida em Kaldor (1955). Implícita nessa concepção está a premissa de que poupança e investimento constituem atos sociais vantajosos para a coletividade, ao passo que o consumo é uma atitude egoísta e anti-social [Musgrave e Musgrave, 1973]. Por conseguinte, a tributação deveria se basear apenas sobre o consumo, isentando a renda e a acumulação. No entanto, como observam corretamente Musgrave e Musgrave, a interpretação da poupança como atitude altruísta é, no mínimo, duvidosa. Na realidade, trata-se simplesmente de adiar o consumo para data futura, conforme as preferências dos poupadores. Ademais, o consumo futuro não é a única utilidade derivada da decisão de poupar-se; o poder econômico inerente à acumulação também deve ser considerado. Desse modo, em termos de equidade na tributação, é difícil justificar a exclusão da poupança da base tributária²¹³.

O estudo de 1996 traz outro dado importante acerca do comprometimento da renda das famílias mais pobres com o consumo:

De forma geral, as famílias com ganhos de até dois salários-mínimos passaram de 91% para 93% do comprometimento do seu dispêndio total em gastos com consumo, entre 1988 e 1996. Por outro lado, as famílias com recebimentos superiores a trinta salários-mínimos reduziram essa mesma participação de 64% para cerca de 60%, no mesmo período²¹⁴.

Concluindo:

Em todos os itens de despesa, exceto os veículos, o peso da tributação indireta sobre a renda disponível é maior para as famílias que ganham até dois salários mínimos. O total da carga de tributos indiretos suportado por essas famílias situa-se em patamar superior a 26% da sua renda líquida²¹⁵.

É o que demonstram os dados apresentados na seguinte tabela:

Tabela 2 - Carga Tributária Indireta sobre Renda Disponível, por Grupos de Despesas e Faixas de Renda (em salários-mínimos), Total das Áreas, em Porcentagem sobre a Renda Líquida

	Média	Até 2 SM	5 a 6 SM	10 a 15 SM	+ de 30 SM
Alimentação	2,74	9,81	5,04	3,36	1,48
Despesas pessoais	0,41	1,09	0,78	0,51	0,25

²¹³ Idem, p. 14.

²¹⁴ Idem, p. 40.

²¹⁵ Idem, p. 40.

Saúde	0,51	2,17	0,91	0,64	0,27
Fumo	0,81	4,18	1,62	1,02	0,29
Habitação	0,52	3,14	1,21	0,53	0,22
Lazer	0,79	0,95	0,84	0,92	0,72
Vestuário	1,17	2,43	1,68	1,48	0,86
Transportes	1,19	2,45	1,70	1,33	0,90
Veículos	1,53	0,27	0,20	0,68	2,34
Total	9,87	26,48	13,98	10,47	7,34

Fonte: POF/IBGE (1996), microdados.

Interpretando os dados, Vianna et alii apontam a regressividade da tributação indireta: “O total de tributos indiretos perfaz, em média, cerca de 27% da renda líquida dessas famílias. As famílias do último estrato de renda pagam apenas 7% de sua renda mensal em tributos indiretos. Ou seja, para cada real de renda das famílias mais pobres, elas pagam quase 27 centavos em impostos indiretos. Em contraste, as famílias mais ricas pagam um pouco mais de 7 centavos. Observa-se também que a porcentagem da renda líquida destinada ao pagamento dos tributos indiretos se reduz à medida que a renda familiar cresce em todos os estratos”.²¹⁶ P. 52

Os dados são confirmações de estudos anteriores, como as evidências obtidas por Eris *et alii* (1983) apontando para uma carga tributária indireta como percentual da renda de 25% para o primeiro estrato (mais pobre) e de 6% para o último (mais rico).²¹⁷ P. 52

Buscando elementos em estudos mais recentes, encontram-se no trabalho intitulado “Tributação e Equidade no Brasil um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009”, dados que demonstram a acentuação do papel da tributação indireta no período de 1996 a 2003:

²¹⁶ Vianna et alii, p. 52.

²¹⁷ Vianna et alii, p. 52.

Tabela 3 - Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias (1996 e 2003)²¹⁸

Renda mensal familiar (em salários mínimos)	Tributação direta (% da renda familiar)		Tributação indireta (% da renda líquida das famílias)		Carga tributária total		Acréscimo de carga tributária entre 1996 e 2003
	1996	2003	1996	2003	1996	2003	
Até 2	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte: Zockun et al. (2007).

Na análise da referida tabela, Castro et alii valem-se dos números produzidos por Zochun et al. em 2007, calculando as cargas tributárias direta e indireta segundo o nível de renda familiar, medido em salários mínimos:

²¹⁸ CASTRO, Jorge Abrahão, SANTOS, Claudio Hamilton dos, RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e Equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**, p. 135.

Estes números foram obtidos com base nas POFs 1995-1996 e 2002-2003. Em termos qualitativos, estão de acordo com os resultados de Vianna *et al.* (2000) e Silveira (2008).

Nos dois anos considerados, os números ilustram a baixa progressividade dos impostos diretos e a considerável regressividade da tributação indireta, indicando que a carga tributária é regressiva. Além disso, é possível verificar o aumento da carga tributária total para todas as faixas de renda entre 1996 e 2003, o que já seria esperado diante da evolução constatada pela análise da tabela 1 – segundo os números lá reportados, a carga tributária bruta subiu 5,5% do PIB naquele período. Contudo, o fato que chama mais atenção na tabela 4 é o aumento da regressividade do sistema tributário no período 1996-2003. De acordo com os números reportados, a carga tributária total aumentou em 20,6% para as famílias com renda até dois salários mínimos. Nas famílias com renda superior a 30 salários mínimos, o aumento foi bem menor, de 8,4%.

Os dados apontados demonstram a insuficiência da técnica da Seletividade, característica desse critério já levantada na doutrina estrangeira, ainda que sem aprofundamento. Nesse sentido, Molina:

La disponibilidad (y la efectiva disposición) de la riqueza es un dato que determina la capacidad económica. De ahí que la tributación indirecta – em cuanto se configure como imposición general sobre el consumo – constituya un adecuado complemento de otros impuestos para que el reparto de los gastos públicos respete el derecho a contribuir con arreglo a capacidad económica.

La carga contributiva individual debe respetar el mínimo exento. Los impuestos indirectos no pueden adaptarse plenamente a esta exigencia. La exoneración de productos de primera necesidad no es una solución optima, pues no atiende al nivel de consumo del contribuyente. Por consiguiente, tal deficiencia debería corregirse a través del mínimo exento del impuesto sobre la renta, y en su caso mediante transferencias económicas calculadas a tanto alzado.”²¹⁹

O sacrifício imposto à camada mais pobre da população é muito superior ao sacrifício imposto às outras faixas de renda. Isso porque os efeitos da decrescente utilidade marginal do dinheiro, como também da maior utilidade do resíduo, tem papel determinante no agravamento do efeito da tributação indireta sobre a renda das camadas mais pobres da população.

Embora não haja discussão intensa na doutrina tributária a respeito da tributação indireta sobre o consumo das camadas mais pobres, há discussões pontuais sobre a transferência de renda para essas populações. Também há a tentativa de desenvolver programas que permitam a desoneração dessas camadas, sem atingir as demais, em relação a produtos e serviços essenciais, tais como energia elétrica²²⁰, por exemplo. O que os modelos de transferência de renda no Brasil

²¹⁹ HERRERA MOLINA, Pedro M. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales S.A., 1998, p.489.

²²⁰ Exemplos de programas de desoneração do custo de energia elétrica.

escondem é que eles significam, discretamente, o reconhecimento de que o sistema tributário atinge de forma indiscriminada a população, sem observar a efetiva capacidade de contribuir. As tentativas recentes de desoneração da cesta básica implementadas pelo Governo Dilma Rouseff evidenciam a relevância do papel que a tributação desempenha na performance econômica das populações de baixa renda.

Valem aqui as palavras de Cláudio Sachetto a respeito das exigências decorrentes da imposição tributária:

Se a exigência se dirige a sujeitos socialmente frágeis, ofende-se não só o mínimo vital, a Existenzminimum, mas também a função social da propriedade porque, neste caso, ela cumpre uma função social de sobrevivência. Central no diagnóstico de Antonini é a observação que nem sempre tem sentido “tirar” com a cobrança para depois redistribuir, se os destinatários são aproximadamente as mesmas pessoas de quem se tirou; em outros termos, torna-se conveniente deixar com eles os recursos necessários e algo a mais, absolutamente não tributá-los. Um tipo de imposto negativo, que se traduz em equidade, mas também em eficiência²²¹.

Por outro lado, há o apelo da eficiência da tributação indireta. Vale fazer menção a propostas de intensificação desse modelo de tributação, pretendendo a eficiência arrecadatória do sistema tributário, de modo que não influencie negativamente o desenvolvimento econômico, ou seja, mediante desoneração direta da renda e das empresas²²².

²²¹ SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário**: o Ordenamento Italiano In: Solidariedade Social e Tributação. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005.

²²² Essas são as proposições do economista suíço Thomas Straubhaar. Diretor do Hamburgischen WeltWirtschaftsinstituts, em texto publicado na Spiegel On line. **Direkte Steuern runter, indirekte Steuern rauf** Klar ist: Eine grundlegende Steuerreform muss das zentrale wirtschaftspolitische Thema einer neuen Bundesregierung sein. In einem **ersten Schritt** sollte man sich von direkten Einkommens- oder Unternehmenssteuern ab- und zu indirekten Steuern, also insbesondere zu Mehrwert- und Verbrauchssteuern, hinwenden. Im Detail heißt das: Wir brauchen eine Anhebung des Steuerfreibetrags pro Kopf, die Abschaffung der kalten Progression und ein Übergang zu einem Stufenmodell mit drei unterschiedlichen Steuersätzen - einem tiefen Steuersatz für Geringverdiener, einem mittleren für mittlere und einem hohen für höhere Einkommensgruppen. Wie hoch die Steuersätze in der Praxis konkret sein und für welche Einkommensgruppen sie genau gelten sollen, müsste das Ergebnis der zu führenden Koalitionsverhandlungen sein. Kritiker monieren, dass eine höhere Mehrwertsteuer sozialpolitisch bedenklich ist. Das ist in gewisser Weise richtig: Die Mehrwertsteuer trifft alle gleich und nimmt keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit der Verbraucher. Die Mehrwertsteuer besteuert denjenigen, der konsumiert. Weil Arme einen größeren Teil ihres Einkommens für Güter des täglichen Verbrauchs ausgeben müssen als Reiche, ist die Mehrwertsteuer ungerecht. Dies kann aber durch gezielte direkte Hilfen an einkommensschwache Haushalte korrigiert werden. Höhere Freibeträge pro Kopf bei den direkten Steuern sind eine zielgenaue Entlastung, die genau jenen besonders hilft, die durch die Mehrwertsteuer besonders belastet werden. Wer die Gerechtigkeit im Auge hat, soll den Armen und Schwachen der Gesellschaft direkt helfen. Er soll das Arbeitslosengeld anheben, für qualitativ gute und trotzdem billige Kindertagesstätten sorgen, ebenso wie für Ganztagschulen mit kostenlosem Mittagessen. Und er soll den Arbeitsmarkt flexibilisieren, so dass viele Menschen möglichst rasch eine Beschäftigung finden. Sozialhilfe bis hin zu einem Bürgergeld für alle wirkt dort am stärksten, wo die Not am

Segundo o professor Thomas Straubhaar, a ineficiência da tributação indireta em relação à capacidade contributiva deve ser compensada por meio da transferência direta de renda às populações atingidas, via assistência social. Essa visão não é nova e associa a análise do princípio da capacidade contributiva às transferências estatais.

A análise dessas colocações é importante porque aponta um problema que apenas recentemente vem sendo objeto de políticas públicas e que diz respeito diretamente ao modelo empírico e teórico de justiça fiscal eleito pelo Brasil.

A doutrina nacional limita-se a reconhecer a seletividade como único instrumento da capacidade contributiva em relação à tributação indireta. Em relação à atuação dos tribunais, no Brasil, recentemente o STJ reconheceu o direito do contribuinte de fato a postular a restituição de tributo indireto, no caso do consumidor de energia elétrica na demanda contratada²²³, no entanto,

größten ist. Sie sind ökonomisch die besseren Antworten als der Versuch, mit einer niedrigen Mehrwertsteuer Sozialpolitik zu betreiben. Tradução: É claro: Uma reforma tributária fundamental precisa ser o tema político econômico central de um novo governo. Em um primeiro passo deve-se voltar dos tributos diretos sobre a renda ou sobre as empresas para tributos indiretos especialmente para tributos sobre o valor agregado e consumo. Mais especificamente significa isto: nós precisamos uma elevação da isenção tributária per capita, a eliminação da “progressão fria” e uma passagem para um modelo de níveis com três diferentes alíquotas tributárias – uma baixa alíquota para rendas ínfimas, uma média para médias e a alta para grupos de alta renda. Quanto a alíquota tributária dever ser na prática e para quais grupos de renda ela deve valer, deveria ser o resultado das negociações de coalizão a serem conduzidas.

Críticos advertem que um tributo sobre o valor agregado mais alto é político-socialmente gravoso. Isto é de certa maneira correto: Os tributos sobre o valor agregado alcançam todos de maneira igual e não tem nenhuma consideração da capacidade contributiva do consumidor. O tributo sobre o valor agregado tributa todo aquele que consome. o tributo sobre o valor agregado é injusto porque os pobres gastam uma parte maior da sua renda que o ricos, com bens de consumo diário.

Isto se pode todavia corrigir mediante ajuda direta pontual aos orçamentos de baixa renda. Isenções mais altas per capita nos tributos diretos são uma desoneração direta, que auxilia especificamente aqueles especificamente onerados pela tributação sobre o valor agregado. Quem tem em mente a justiça, deve ajudar os pobres e fracos da sociedade diretamente. Deve-se aumentar o salário desemprego, prover com creches de boa qualidade e no entanto baratas, como oferecer escolas de turno integral com almoços de baixo custo. E ele deve flexibilizar o mercado de trabalho, de modo que muitas pessoas encontrem ocupação o mais rápido possível. Auxílio social até um pagamento governamental para todos é mais eficaz, onde a necessidade é maior. Elas são do ponto de vista econômico as melhores respostas que a tentativa de impulsionar a política social com um baixo tributo de valor agregado.

²²³ RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. - Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. - O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil. (REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012).

essa não é posição prevalecente em outras relações de consumo²²⁴. Em regra, mesmo em tribunais avançados como o Tribunal Constitucional alemão, tem se realizado “*um limitado control sobre las exenciones del iva basado fundamentalmente em el mero principio de interdicción de la arbitrariedad*”²²⁵, como leciona Herrera Molina.

Outro elemento interessante que deve ser considerado, quando se fala em tributação das camadas de baixa renda, é o direito ao desenvolvimento econômico. O custo da tributação indireta, no Brasil, para as populações de baixa renda pode minar uma chance de desenvolvimento econômico. Sustenta-se esse argumento, principalmente, na defesa realizada por C. K. Prahalad,²²⁶ do investimento organizado e estratégico de grandes empresas no mercado consumidor, que ele denomina Base da Pirâmide (BP), aliado às estruturas sociais já existentes nessa camada da população (ongs, empresas informais e outros parceiros locais), e que constitui uma oportunidade de erradicação da pobreza, atendendo simultaneamente aos anseios de lucro dos investidores. Nas suas palavras:

Quando os pobres da BP são tratados como consumidores, passam a obter benefícios como respeito, opção e autoestima, e a ter uma oportunidade de escapar da armadilha da pobreza. Quando pequenas e microempresas muitas delas informais, se tornam parceiras de multinacionais, os empresários da BP obtêm real acesso a mercados globais e a capital, e a uma governança eficaz das transações. As empresas multinacionais, por sua vez, conseguem entrar em novos grandes mercados, desenvolvendo práticas inovadoras com potencial para aumentar a lucratividade na BP e em mercados maduros.

Os governos nacionais e locais desempenham importante papel nesse processo. Cabe a eles criar as condições que possibilitam o envolvimento ativo do setor privado na criação dessa oportunidade de mercado na BP. A capacidade de governança de transações (TGC) é um pré-requisito. Os governos agora têm novas ferramentas para criar TGC em pouco tempo. Além disso, novas tecnologias e novas estratégias para alcançar a BP, tais como grupos de autoajuda e distribuição direta (criando milhões de novos empreendedores), também podem criar respeito pelas regras da lei e contratos comerciais entre os consumidores da BP (por exemplo, ao passarem a ter acesso a crédito por meio de microfinanciamentos) e empreendedores locais. Para os consumidores da BP, obter acesso à tecnologia moderna e a bons produtos que suprem as suas necessidades são enormes passos na busca de melhora de vida²²⁷.

Assim, garantir um determinado padrão de consumo para o que o autor chamou de base da pirâmide é um instrumento de erradicação da pobreza e de garantia de acesso a determinados direitos fundamentais. Evidentemente que esse tipo de consideração não tem nenhum efeito se o

²²⁴ REsp 903394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010.

²²⁵ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 487.

²²⁶ PRAHALAD, C. K. **A riqueza na base da pirâmide**. Erradicando a pobreza com o lucro. ed. rev. atual. Porto Alegre: Bookman, 2010.

²²⁷ PRAHALAD, op. cit., 2010.

ordenamento jurídico respectivo não é receptivo ou apresenta normas incompatíveis com a proteção da renda mínima e com o princípio da capacidade contributiva.

3.3 A SELETIVIDADE E O AUTOENGANNO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Deparando-se com a problemática da tributação indireta sobre o mínimo vital, Manzoni assume a mesma posição amplamente adotada pela doutrina brasileira:

Particolare interesse presenta invece l'operatività del principio in questione nell'ambito dell'imposizione indiretta sui consumi. **L'applicazione dell'esenzione del minimo vitale in tale settore comporta anzitutto che non possano assumersi a presupposto di tributo fatti che consistano nell'acquisto, nel consumo, e tanto meno nel semplice godimento di beni di prima necessità, cioè di beni che risultino, in quel certo momento, essenziali al fabbisogno esistenziale dell'individuo**²²⁸.

Para Manzoni, a isenção de determinados produtos é suficiente para garantir a proteção do mínimo vital, de modo que, adquirindo o contribuinte outros produtos, nada mais correto que seja tratado de modo idêntico aos demais contribuintes:

È infatti evidente che il principio di esenzione del minimo vitale non vuole consentire al soggetto di goder comunque di una certa franchigia, qualunque ne sia l'uso ch'egli ne faccia; ma, essendo attuato in funzione di certe particolari esigenze, solo in funzione di tali esigenze può trovare concreta applicazione. È quindi perfettamente logico e rispondente agli stessi criteri ispiratori del principio che l'esenzione venga meno ove il soggetto impieghi il proprio minimo vitale in spese o consumi diversi per i quali l'esenzione viene appunto concessa.

Colui che destina il minimo vitale a consumi e spese di prima necessita, godrà di piena e completa esenzione: chi invece lo destina a spese non vitali o addirittura superflue e dannose (come nel caso il soggetto spenda tutto o parte del minimo vitale in alcool e divertimenti), non v'è ragione perché non debba corrispondere il tributo al pari di ogni altro soggetto. Non solo non si contraddice, in tal modo, al principio in questione, ma se ne attua anzi più compiutamente lo spirito; permettendo, oltre tutto, di perseguire un'azione moralizzatrice nell'uso del minimo vitale, e garantendo al tempo stesso l'effettiva subordinazione dell'esenzione agli scopi voluti dal legislatore²²⁹.

Também para Abel Henrique Ferreira, “os impostos indiretos não podem ser graduados de acordo com o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, e sim de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. Quanto aos dois impostos retromencionados (IPI, ICMS), deve ser obedecido outro princípio, qual seja, o da seletividade na cobrança do

²²⁸ MANZONI, op. cit., 1965, p.152. Particular interesse apresenta, pelo contrário, a operatividade do princípio em questão no âmbito da tributação indireta sobre o consumo. A aplicação das isenções do mínimo vital em tal setor implica, antes de tudo, que não se possam assumir como pressuposto do tributo, fatos que consistam na aquisição, no consumo e, muito menos, no simples gozo de bens de primeira necessidade; isto é, de bens que sejam, num dado momento, essenciais às necessidades existenciais do indivíduo.

²²⁹ MANZONI, op. cit., 1965, p.155.

imposto, de acordo com a essencialidade de cada produto, mercadoria ou serviço e não ao da capacidade contributiva”²³⁰.

Reconhecendo o caráter regressivo da tributação sobre o consumo, Daniel Marchionatti Barbosa, apoiando-se em Misabel Derzi e Santiago, alerta para o fato de que a capacidade contributiva nos tributos indiretos é a do consumidor. Defende, todavia, que nesse caso a consideração da capacidade contributiva não pode ter em conta a proporção da renda apropriada pela tributação. Nesse sentido, Vasco Branco Guimarães²³¹:

Muito discutida é a questão do caráter regressivo do sistema. Mas em tributação do consumo deverá ter-se a coragem de acabar com o conceito de capacidade contributiva e passar a identificar capacidade contributiva e capacidade de comprar e efetiva aquisição do bem.

O engraxador e o milionário pagariam o mesmo imposto na aquisição de um produto. O argumento da desigualdade, em teoria, procede. Mas esta situação é mais iníqua do que se ter lado a lado, um que paga e outro que não paga? É que, no caso referido, o engraxador e o milionário ambos teriam o bem e a possibilidade do seu consumo, com a dimensão de satisfação da necessidade inerente ao mesmo. Nos casos em que um paga e outro não, não há como estabelecer-se qualquer igualdade.

Para tornar mais precisa a exposição, tomar-se-á como população de baixa renda aquela com renda um salário mínimo, o que corresponde ao Benefício de Prestação Continuada da Assistência Social – BPC- LOAS ao idoso e à pessoa com deficiência. É verdadeiro que o conceito de mínimo existencial tem sido tratado de maneira independente por diferentes áreas do Direito: a) salário mínimo; b) teto de isenção do imposto de renda; c) valor máximo recebido a título de prestação assistencial, aí incluídas a bolsa família, bolsa escola, etc.; d) teto do regime geral da previdência social, isento da contribuição previdenciária prevista no art. 195, II, da CF/88 ("não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201"), regra esta, na expressão do voto-líder do Min. César Peluso na ADIN nº 3.105 (que discute a constitucionalidade da contribuição dos inativos), "cuja cristalina racionalidade normativa repousa na preservação da dignidade da pessoa humana". Enfim, trata-se de tema que exige uma abordagem específica.

No caso, o objeto do estudo é a análise da correção do raciocínio que limita a eficácia do princípio da capacidade contributiva aos contornos da técnica da seletividade. O que se pretende

²³⁰ FERREIRA, Abel Henrique. O Princípio da Capacidade Contributiva Frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano I, n. 6, nov. 2003.

²³¹ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não cumulatividade da Cofins e do Pis**. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2011). Porto Alegre: UFRGS, 2011, p.54.

demonstrar é que a limitação à seletividade não é compatível com o atual estado da ciência jurídica no que diz respeito à eficácia do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ao que se compreende como princípio, e especificamente em relação ao princípio/direito fundamental da liberdade.

Cumpra, por isso, examinar se o conteúdo normativo fundante do ordenamento tributário brasileiro é compatível com esse quadro. O art. 145, § 1º da Constituição brasileira ao dispor que

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

estabelece, antes de tudo, um princípio, cuja carga axiológica traduz uma pretensão de igualdade e justiça.

Em relação à expressão “sempre que possível”, a doutrina, na sua maioria²³², defende que se trata de expressão aplicável e restritiva do caráter pessoal dos impostos (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal...”); não estaria, portanto, vinculada à capacidade contributiva. Ainda que se diga que a expressão determina a Capacidade Contributiva, ela, sem dúvida, é uma regra, implicando o uso de todos os recursos possíveis para graduar os tributos de acordo com a capacidade contributiva..

Os termos capacidade econômica e contributiva têm sido analisados como sinônimos²³³, em que pesem as considerações de Manzoni e Moschetti acima relatadas.

Em relação à parte final do dispositivo “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, trata-se de instrumento que serve a ambas as facetas da relação tributária, tanto para garantir uma tributação justa, beneficiando o contribuinte pela individualização da sua situação, como também, beneficiando a coletividade ao instrumentalizar o Poder Público com

²³² CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 110.

²³³ “[...] E embora as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva sejam utilizadas como sinônimas, é correta a distinção de Carrera Raya, segundo a qual, a primeira designa a disponibilidade da riqueza, ou seja, de meios econômicos, enquanto a última se refere à capacidade econômica eleita pelo legislador como fato gerador do tributo.” Cf. Carrera Raya. *Manual de Derecho Financiero*. Madrid: Tecnos, 1993, vol. I, p. 92 apud RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual*. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

ferramentas adequadas à busca da verdade para garantir a cobrança do tributo. O tema merece análise em separado, evidentemente.

A CF prevê explicitamente a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, não havendo dúvidas acerca do seu âmbito de aplicação, dada a semântica constitucional. Sobre se o princípio em tela é aplicável às taxas e contribuições de melhoria, contribuições de melhoria e impostos extrafiscais, diversos autores defendem a plena irradiação de efeitos sobre a unidade da ordem tributária, valendo citar Ricardo Lobo Torres, Luciano Amaro, Bernardo Ribeiro de Moraes, Sacha Calmon Navarro Coelho, dentre outros ²³⁴. Vale citar Ricardo Lodi Ribeiro ²³⁵, em texto sobre o tema:

Quanto à sua extensão, o princípio não se aplica apenas aos impostos, como podem imaginar os intérpretes mais apressados do art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Se a capacidade contributiva deriva da igualdade, aplica-se mesmo quando não prevista expressamente na constituição, como é o caso da Alemanha, e do Brasil de 1965 a 1988. Por esse motivo, não se pode afastar sua aplicação em relação aos demais tributos, que não os impostos, pelo simples fato do texto constitucional utilizar a expressão impostos, ao invés da palavra tributos. Embora a Constituição se refira somente aos impostos, uma vez que nesta espécie tributária só há a riqueza do contribuinte a mensurar, o princípio também é aplicado aos tributos vinculados, como a taxa, conforme já reconheceu o STF ²³⁶, e a contribuição de melhoria, por meio da desoneração dos hipossuficientes. ²³⁷

O entendimento em relação à matéria não diverge; contribuições de melhoria e taxas, assim como todos os impostos e contribuições submetem-se, de alguma forma, ao controle do princípio da capacidade contributiva:

Já em relação às contribuições de melhoria, a capacidade contributiva é medida pela própria valorização imobiliária. Ademais, pode haver isenção para aquelas propriedades que, embora tenham sofrido valorização imobiliária, ainda não revelam capacidade para contribuir.

[...]

Quanto às contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios, que não possuam fatos geradores próprios, utilizando-se dos fatos geradores de impostos e taxas, assim como esses, deverão respeitar a capacidade contributiva, nos termos acima definidos ²³⁸

²³⁴ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 121.

²³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual**. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.485.

²³⁶ STF, Pleno, RE n. 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 25.05.2001, p. 18.

²³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro** [s.n.], p. 87.

²³⁸ DUTRA, op. cit., 2010, p.103-104.

Como se vê, a capacidade contributiva tem, em tese, ampla aplicação reconhecida pela jurisprudência. Quanto à tributação indireta, porém, a discussão limita-se à seletividade e ao intrincado problema da discricionariedade na aplicação da essencialidade.

A seletividade não se mostra, do ponto de vista empírico, como um instrumento apto a garantir a plena eficácia do princípio da capacidade contributiva. Essa conclusão é inevitável em qualquer cenário econômico e, com extrema clareza, no Brasil, considerados os dados empíricos apresentados e o fato de que o controle de alíquotas e a aplicação de isenções atingem indiscriminadamente todos os estratos da população. A dificuldade de controlar a incidência tributária em relação à tributação indireta sobre o consumo decorre do fato de que qualquer pessoa adquirente de uma mesma mercadoria pagará o mesmo valor de imposto.

Não é, porém, eventual limitação da seletividade como técnica de tributação o principal argumento em favor da aplicação plena do princípio da Capacidade Contributiva em relação aos tributos indiretos. O principal argumento é o de que tal princípio porta uma ampla funcionalidade em favor da justiça fiscal que não é, em nenhum momento, limitada na Constituição Federal brasileira pela previsão da Seletividade. Não há uma relação de exclusão em relação às demais potencialidades do Princípio da Capacidade Contributiva.

Os princípios contêm uma representação de valores que permite, em dadas circunstâncias fáticas e jurídicas, a extração de regras aplicáveis ao caso concreto. Eventuais colisões com outros princípios, derivadas da natureza expansionista do princípio, decorrentes do seu caráter de mandados para serem otimizados, são solucionadas pela aplicação da máxima da proporcionalidade. No caso, não há, sequer, uma situação de colisão entre o princípio da Capacidade Contributiva e o da Seletividade. Primeiro, porque este último decorre do Princípio da Capacidade Contributiva; segundo, porque ambos operam de maneira complementar.

A timidez e reticência com a qual a doutrina enfrenta a incidência tributária sobre a renda das camadas miseráveis da população, validando-a por meio do reconhecimento do papel exclusivo da seletividade como instrumento da capacidade contributiva, oculta um problema significativo da tributação no Brasil.

Os tributos sobre consumo incidem uniformemente sobre toda a população, eles não distinguem contribuintes. O ICMS dos produtos da cesta básica, da energia elétrica, das telecomunicações, do transporte; o IPI e o ICMS dos medicamentos, dos eletrodomésticos, dos produtos de higiene, do material escolar, do material de construção; o ISS e o PIS e a COFINS

incidem de forma significativa sobre a renda de pessoas marcadamente hipossuficientes, vivendo em condições degradantes, em regiões em que o IDH e coeficiente de Gini indicam baixo desenvolvimento e desigualdade extrema na distribuição de renda.

Um apontamento realizado por Andrei Velloso, ao defender a necessária indicação do ônus tributário incidente sobre o consumo, vale para demonstrar empiricamente algumas incidências:

Mesmo que não seja possível, em muitos casos, fornecer uma indicação precisa (diante do fato de a repercussão econômica não apresentar contornos rigorosos, por sofrer o influxo de fatores alheios à tributação), será sempre viável propiciar ao consumidor-contribuinte uma noção geral a respeito da carga tributária que lhe é imposta.

Na prática, porém, o preceito não vem sendo observado. *O Poder Público prefere o cidadão-contribuinte ignorante quanto à pesadíssima carga tributária que suporta.* Opta por descumprir o mandamento constitucional.

[...]

Nesse contexto se insere o estudo recentemente divulgado pelo periódico “O Estado de São Paulo”, elaborado por Fernando Zilveti (GV Administração), Nelson Beltrame (FIA/Fipecafi) e Viviane Morais (WTS do Brasil). Acessando o *site* do jornal citado (Estadão/Economia/Especiais/Impostos), deparamo-nos com os tributos embutidos em alguns dos produtos adquiridos com os recursos que nos restam após a tributação dos rendimentos do trabalho (IRPF + Contribuição Previdenciária):

- no arroz, produto da cesta básica que deveria ser isento do ICMS, identificamos a sua incidência, à alíquota de 7%;
- na carne (alcatra), o valor da COFINS e do PIS (9,3%) supera o do próprio ICMS (7%), chegando a uma tributação da ordem de 16,3%;
- na telefonia móvel, constata-se que pagamos, pelas ligações, tributos da ordem de 35,3%, a título de ICMS (25%), PIS/COFINS (9,25%), FUST (1%) e FUNTELL (0,5%);
- na gasolina, a carga é de 40,15%, resultante da soma do ICMS (25%) ao PIS/COFINS (15,15%) – isso agora, que a CIDE-Combustíveis foi reduzida a zero;
- no xampu para cachorro, a carga é de 59,2%, oriunda da adição do IPI (22%) ao ICMS (25%) e ao PIS/COFINS (12,2%);
- na água mineral, a tributação é de 59,4%, advinda da incidência do ICMS no regime de substituição tributária progressiva (alíquota efetiva de 45%, considerada a ampliação da base de cálculo) e do PIS/COFINS (14,4%);
- na aquisição de um notebook importado, suportamos a confiscatória carga de 73%, a título de I.I. (16%), IPI (15%), PIS/COFINS (14,62%) e ICMS (18%);

- e, finalmente, no vinho importado, a tributação é de 91,25%, fruto da soma do I.I. (27%) ao IPI (30%), ao ICMS (25%) e ao PIS/COFINS (9,25%).²³⁹

Se a renda da população que compõe a base da pirâmide, normalmente isenta do imposto de renda, é comprometida com uma carga tributária em torno de 30%, em que pese a seletividade, não há como afastar o raciocínio de que essa tributação fere a capacidade contributiva e não pode ser ignorada em um sistema tributário por ela regido.

Se o princípio da capacidade contributiva é um mandado para ser otimizado, não se pode opor obstáculos à sua implementação, desde que possível fática e juridicamente. É importante salientar que, se o argumento de que a capacidade contributiva, nos tributos indiretos, é protegida unicamente pela seletividade, é válido, o que seria proposto, caso a tributação consistisse unicamente em tributação indireta?

O reconhecimento pela Constituição Federal da técnica da Seletividade como elemento próprio de mensuração da carga tributária significa, sem dúvida alguma, que a Lei Fundamental quis dar à Capacidade Contributiva um instrumento concreto, prático. Com isso, ela reconheceu a dimensão da capacidade contributiva como suficientemente extensa a ponto de alcançar todos os tributos.

Ao indicar um instrumento, a Constituição não limitou outras aplicações do princípio da capacidade contributiva. Trata-se, evidentemente, de medida que depende de um esforço de implementação mais complexo do que o que normalmente se exige em relação aos tributos diretos, no entanto, não é possível retirar do espectro de comandos que se extraem do Princípio da Capacidade Contributiva a sua efetiva realização em relação a toda a população.

Klaus Tipke e Joachim Lang propõem que os tributos indiretos deveriam ser no mínimo restituídos, na medida em que oneram o mínimo vital necessário à existência²⁴⁰.

Essa percepção do princípio da capacidade contributiva o realiza em maior medida, em conformidade com a visão de que os princípios são mandados para serem otimizados, e que devem ser realizados na maior medida possível, a depender das condições reais e também jurídicas, como leciona Alexy:

El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que stán caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos em

²³⁹ Carta Forense, outubro 2012.

²⁴⁰ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. Direito Tributário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 220.

diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos.

En cambio, las reglas son normas que solo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni meno. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones em el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio.²⁴¹

Aplicada a teoria de Robert Alexy, conclui-se que a natureza de princípio da disposição de direito fundamental relativa à capacidade contributiva prevista na Constituição Federal de 1988, caracterizado como mandado para ser otimizado, implica a possibilidade de extração de comandos normativos que protejam efetivamente a renda mínima da tributação indireta.

Os princípios não são razões definitivas, mas *prima facie*²⁴²:

los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas. Por lo tanto, no contienen mandatos definitivos sino sólo *prima facie*. Del hecho de que un principio valga para um caso no se infiere que lo que el principio exige para este caso valga como resultado definitivo²⁴³.

Isso demanda considerar que a observância do Princípio da Capacidade Contributiva em relação ao contribuinte de fato dar-se-á na maior medida do possível. Essa maior medida, certamente, não se limita à seletividade, também porque os efeitos normativos dos princípios não é algo dado, definitivo.

A aplicação efetiva de princípios exige um contexto jurídico e fático apropriado, que é normalmente marcado pela presença de outros direitos e garantias fundamentais. Tratar-se-á, a seguir, de alguns direitos fundamentais relacionados à tributação indireta e que, na ótica aqui desenvolvida, fortalecem o princípio da capacidade contributiva em relação a esse modelo de

²⁴¹ ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 87.

²⁴² ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*, p. 88: “Eine erste bedeutsame Eigenschaft, die aus dem bisher Gesagten hervorgeht, ist der unterschiedliche *prima facie*-Charakter von Regeln und Prinzipien. Prinzipien gebieten, dass etwas relative auf die rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten in möglichst hohem Masse realisiert wird. Damit enthalten sie keine definitiven, sondern nur *prima-facie*- Gebote. Daraus, dass ein Prinzip in einem Fall einschlägig ist, folgt nicht, dass das, was das Prinzip in diesem Fall verlangt, im Ergebnis gilt. Prinzipien stellen Gründe dar, die durch gegenläufige Gründe ausgeräumt werden können.” **Tradução:** Uma das propriedades mais importantes decorrentes do que até agora se falou, é o diverso caráter *prima facie* de regras e princípios. Princípios impõem que algo, relativamente às possibilidades jurídicas e fácticas, seja realizado na maior medida. Por isso eles não contém mandamentos definitivos, mas apenas mandamentos *prima facie*. Assim, que um princípio seja pertinente num dado caso, não decorre que o que esse princípio imponha nesse mesmo caso ao fim se imponha. Do que resulta que princípios apresentam razões que podem ser afastadas.

²⁴³ ALEXY, op. cit., 1997, p.101.

tributação. Examinar-se-á o direito de liberdade, o direito de propriedade, em seguida, a evolução da aplicação do princípio da capacidade contributiva para concluir com um exame da constitucionalidade das violações à capacidade contributiva.

3.3.1 A violação ao Direito de Liberdade

Quando se trata da tributação de baixa renda, o potencial para a manifestação de diferentes formas de riqueza diminui drasticamente; no caso em exame, titulares de renda isenta do imposto de renda, é a forma como gestionam o consumo que determinará o modo como o princípio da capacidade contributiva produzirá efeitos.

Esse indiciamento de capacidade contributiva tornou-se, no sistema tributário brasileiro, definitivo, não apresentando nenhuma oportunidade de ilisão dessa presunção. Veja-se um exemplo: Um indivíduo com renda de um salário mínimo, R\$ 678,00, ao adquirir uma calça jeans, um tênis, um celular ou um computador, estará renunciando à proteção que o princípio da capacidade contributiva oferece na atual conformação do sistema tributário. O sistema presume que, ao adquirir determinados bens, o contribuinte demonstra capacidade contributiva, quando, de um outro ponto de vista, ele não a possui, pois do ponto de vista da suficiência da sua renda para fazer face às necessidades básicas, ele estaria protegido pelo comando constitucional.

Há, sem dúvida alguma, uma contradição lógica. Quando a aquisição de determinados bens de consumo (e aí estão incluídos os serviços) indicia ou faz presumir a presença de capacidade contributiva, essa presunção deveria ser relativa e não absoluta como se apresenta atualmente. Esse mecanismo é necessário porque os critérios do legislador, “*quod plerumque accidit*”, o que normalmente acontece, além de não serem passíveis de controle, não são critérios eficazes em uma sociedade de consumo que tem por fundamento o direito à liberdade, à liberdade econômica e à redução das desigualdades.

Necessária, portanto, a discordância com o pensamento de que haveria uma renúncia do contribuinte à proteção constitucional. Isso porque, em primeiro lugar, não parece ser possível renunciar a uma proteção que em termos constitucionais não é limitada ou limitável; em segundo, haveria renúncia à proteção do mínimo existencial; em terceiro, haveria renúncia ao direito de liberdade, ou seja, ao direito de dar a destinação que lhe aprouvesse ao mínimo existencial.

A feliz afirmação de Ricardo Lobo Torres acerca do tema demonstra a vinculação “biológica” do mínimo existencial com o direito de liberdade²⁴⁴:

A proteção do mínimo existencial no plano tributário, sendo pré-constitucional como toda e qualquer imunidade, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade. Não é totalmente infensa à idéia de justiça e ao princípio de capacidade contributiva. Mas se extrema dos direitos econômicos e sociais.

Segundo Fernando Facury Scaff, Ricardo Lobo Torres entende que o mínimo existencial é composto de duas dimensões, ambas ligadas à liberdade: uma negativa, que impede o exercício do poder tributário por parte do Estado em razão da situação econômica; e uma positiva, que são os serviços públicos destinados à preservação dessa liberdade .

Amartya Sen, prêmio Nobel de Economia de 1999, na obra *Desenvolvimento como liberdade*, afirma “o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer preponderantemente sua condição de agente. A eliminação de privações de liberdades substanciais [...] é constitutiva do desenvolvimento”²⁴⁵.

Segundo o renomado economista, citando Adam Smith, “a liberdade de troca e transação é ela própria uma parte essencial das liberdades básicas que as pessoas têm razão para valorizar”²⁴⁶. E a liberdade de participar das trocas econômicas tem um papel fundamental na vida social.

Para a doutrina tradicional, não há nada de errado no raciocínio que se apóia na igualdade para dizer que as pessoas devem pagar a mesma tributação no consumo. Para a doutrina majoritária, a isenção de determinados produtos é suficiente para garantir a proteção do mínimo vital, de modo que, ao adquirir outros produtos, nada mais correto que o contribuinte seja tratado de forma idêntica aos demais. Concepção explicitada no trecho a seguir:

È infatti evidente che il principio di esenzione del minimo vitale non vuole consentire al soggetto di goder comunque di una certa franchigia, qualunque ne sia l'uso ch'egli ne faccia; ma, essendo attuato in funzione di certe particolari esigenze, solo in funzione di tali esigenze può trovare concreta applicazione. È quindi perfettamente logico e

²⁴⁴ SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário** – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 118.

²⁴⁵ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 7ª reimpressão, 2008, p. 10.

²⁴⁶ SEN, op. cit., 2008, p. 21.

rispondente agli stessi criteri ispiratori del principio che l'esenzione venga meno ove il soggetto impieghi il proprio minimo vitale in spese o consumi diversi per i quali l'esenzione viene appunto concessa.

Colui che destina il minimo vitale a consumi e spese di prima necessita, godrà di piena e completa esenzione: chi invece lo destini a spese non vitali o addirittura superflue e dannose (come nel caso il soggetto spenda tutto o parte del minimo vitale in alcool e divertimenti), non v'è ragione perché non debba corrispondere il tributo al pari di ogni altro soggetto. Non solo non si contraddice, in tal modo, al principio in questione, ma se ne attua anzi più compiutamente lo spirito; permettendo, oltre tutto, di perseguire un'azione moralizzatrice nell'uso del minimo vitale, e garantendo al tempo stesso l'effettiva subordinazione dell'esenzione agli scopi voluti dal legislatore²⁴⁷.

Tal raciocínio baseia-se em diversos pressupostos: o de que os produtos essenciais são efetivamente isentos; o de que é possível dizer o que são efetivamente produtos essenciais; o de que o legislador é apto, tem obrigação e realiza a obrigação de nomear, identificar e isentar os produtos essenciais a cada momento histórico.

A verdade é que é inimaginável, dentro de um Estado Democrático de Direito, a tutela da liberdade do “pobre” nos termos em que tal raciocínio se apresenta. A liberdade não é priorizada pela Seletividade, pois o contribuinte é conduzido a comprar determinados produtos, embora não signifique que seja do seu interesse adquiri-los. Não se deve tutelar a vontade do pobre num Estado livre e igual, assim como não se tutela a vontade de nenhum indivíduo capaz. A população de baixa renda pode ter interesse legítimo em adquirir produtos que não sejam para a sua faixa de poder aquisitivo e nada impede que isso ocorra. **Produtos da tecnologia da informação são importantes catalisadores da mudança social e não podem ser excluídos ou rotulados, assim como todo o juízo sobre essencialidade é subjetivo e sujeito a ponderações relevantes seja em seu favor ou contra.**

²⁴⁷ MANZONI, op. cit., 1965. É de fato evidente que o princípio de isenção do mínimo vital nao quer permitir ao sujeito gozar de qualquer maneira de uma espécie de franquia, qualquer que seja o uso que ele faça; mas, sendo realizado em função de certas exigencias especiais, apenas em função de tais exigencias pode encontrar aplicação concreta. É pois perfeitamente lógico e correspondente aos mesmos critérios inspiradores do princípio que a isenção seja menor onde o sujeito empregue o próprio mínimo vital em despesas ou consumos diversos daqueles para os quais a isenção é concedida. Aquele que destina o mínimo vital a consumos e despesas de primeira necessidade, gozará de plena e completa isenção: aquele ao contrário que o destine a despesas nao vitais ou até superfluas e danosas (como no caso do sujeito que gasta todo ou parte do mínimo vital em álcool e divertimentos), nao existe razão pela qual não deva corresponder o tributo ao mesmo de todos os outros sujeitos. Nao apenas nao se contradiz, de tal modo, ao princípio em questao, mas realiza também mais completamente o espírito; permitindo, além de tudo, de perseguir uma ação moralizadora no uso do mínimo vital, e garantindo ao mesmo tempo a efetiva subordinação da isenção às finalidades moldadas pelo legislador.

Ao definir quais produtos a população de baixa renda deve ser estimulada a comprar, a seletividade aplicada como única técnica a serviço da capacidade contributiva impõe um padrão de comportamento incompatível com a liberdade desses indivíduos, liberdade a respeito de onde e como investir o seu dinheiro. Como afirma Amartya Sen, “a privação de liberdade econômica, na forma de pobreza extrema, pode tornar a pessoa uma presa indefesa na violação de outros tipos de liberdade”. Prossequindo: “A privação de liberdade econômica pode gerar a privação de liberdade social, assim como a privação de liberdade social ou política pode, da mesma forma, gerar a privação de liberdade econômica”²⁴⁸.

Ponderar-se-á que a seletividade não tem a aptidão de induzir condutas, o que é altamente questionável; evidentemente que o barateamento de certos produtos é um estímulo a sua aquisição, e o encarecimento de outros é certamente um obstáculo a mais para quem adquire tão pouca renda. A questão toda não está no aspecto “estímulo” da seletividade e na obstaculização imposta pela tributação.

Paul Kirchhof, ao propor uma tributação homogênea e simplificada²⁴⁹ para a Alemanha, expressa a idéia de proteção da liberdade e da autodeterminação econômica cuja proteção constitucional é irrecusável. É verdadeiro, sem dúvida, que o referido autor trata justamente da redução de quaisquer tipos de subvenções com o fito de equalizar as alíquotas e produzir um sistema tributário neutro. Reconhecendo que estamos longe de uma realidade de neutralidade fiscal, na qual ainda seria necessária a proteção do mínimo vital e que, portanto, não exclui a validade dos argumentos aqui expendidos, é válida a ênfase que o autor faz ao direito de liberdade econômica que se deve garantir a qualquer indivíduo.

Nas palavras de Kirchhof, o princípio de liberdade e autodeterminação econômica é político e econômico constitucionalmente fundado. Ele não pretende que o contribuinte seja tutelado por via tributária e deixa aos envolvidos a decisão sobre como aplicar a sua renda e de, pela sua própria conta e próprio risco, empregar o seu poder de compra²⁵⁰.

²⁴⁸ SEN, op. cit., 2008, p. 23.

²⁴⁹ KIRCHHOF, Paul. **Der Weg zu einem neuen Steuerrecht** – klar, verständlich, gerecht. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, september 2005, p.13. “Im Rahmen dieser aufkommensneutralen Erneuerung des Einkommensteuerrechts ist ein Grundfreibetrag Von 8.000 Euro pro Erwerbsperson und Jahr möglich, na den sic hein progressiver Steuersatz MIT drei Stufen Von 15, 20 und 25% anschließt. Die Steuerlast wird wieder maßvoll, der Steuerpflichtige ist nicht mehr durch Lenkungstatbestände seiner Freiheit beraubt, die Gleichheit der Belastung aller Einkommen wird wiederhergestellt”.

²⁵⁰ KIRCHHOF, op. cit, 2005, p. 13. “Die allgemeine Steuerlast vermeidet eine Steuerlenkung, anerkennt also die Freiheit des Steuerpflichtigen, über sein Einkommen und Vermögen unbeeinflusst vom Staat selbst zu verfügen. Dieses Prinzip von Wirtschaftsfreiheit und ökonomischer **Selbstbestimmung ist verfassungspolitisch und**

O mínimo existencial não é protegido da tributação indireta, e a precedência e exclusividade da Seletividade como técnica de realização da capacidade contributiva implica avaliar a interferência estatal na liberdade e autodeterminação econômica do indivíduo. A seletividade, em razão da essencialidade do produto no ICMS, retira do contribuinte a decisão sobre como gastar a sua renda. O caráter de tutela do Estado está presente na atribuição de escolha sobre quais produtos considera essenciais, tarefa que dificultou sobremaneira a eficiência/ eficácia do instituto da seletividade na proteção da população de baixa renda em relação à tributação indireta (ICMS, ISSQN, IPI).

Argumentos de praticabilidade ou relativos a efeitos perversos provocados por determinadas isenções ou subvenções no sistema não podem ser aplicados aqui isoladamente, sem se considerar que o Estado Fiscal brasileiro usa e abusa do tratamento desigual²⁵¹, das isenções e subvenções, ao simples argumento de que maçãs são maçãs e peras são peras. Kirchof argumenta que o sistema de isenções e subvenções e o abuso da extrafiscalidade geram injustiça fiscal²⁵² e afastam o sistema tributário do princípio da capacidade contributiva, baseando a tributação muito mais em uma disposição para cooperar do que na disponibilidade econômica. Mesmo para ele, é imprescindível a defesa do mínimo existencial.

Como leciona Ivan Chemeris, a ausência de liberdade tem relação estreita com a pobreza econômica:

A ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de ter uma nutrição satisfatória ou remédios, a oportunidade de vestir-se, de ter um lugar para morar, com saneamento básico. Em outros casos, a privação de liberdade substantiva vincula-se à

wirtschaftlich vernünftig. Es will den Steuerpflichtigen nicht steuerlich bevormunden und überlässt allein dem Berechtigten die Entscheidung, wie er sein Einkommen verwenden und seine Kaufkraft auf eigene REchnung und eigenes Risiko einsetzen will. Eine Freiheitliche Wirtschaft verspricht sich vom individuellen Erwerbsstreben den größten gesamtwirtschaftlichen Erfolg”.

²⁵¹ Lei 12.715 de 2012 desonera a folha de pagamento de certos setores da economia, de modo que deixam de pagar 20% de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e passam a recolher 1% e 2% sobre o faturamento. Colocar exemplo, legislação atual que alterou a incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento para percentual do faturamento.

²⁵² KIRCHHOF, op. cit., 2005, p. 15. “Die freiheitsbedrohenden Lenkungsanreize begründen auch eine ungleiche Last. WEr den Anreizen folgt und einen Teil seines Einkommens in ökologischen Porjekten investiert, zur Kulturförderung einsetzt oder für struktur-politisch besser als der andere Steuerpflichtige, der sein Einkommen in Freiheit vom Staat verwenden will und deswegen die höhere Regelsteuerlast zu tragen hat. Wenn zwei Personen ein Einkommen in derselben Hohe erzielen, muss derjenige weniger einkommensteuer zahlen, der einer steuerlichen Verhaltensempfehlung folgt. Die steuerliche Lastengleichheit wird nicht mehr nach individueller Leistungsfähigkeit, sondern nach Kooperations-bereitschaft bemessen. Die Steuersubvention veranlasst deshalb auch die Frage, ob die Gleichheit der Menschen in ihrer Freiheit durch eine Lenkungssteuer verletzt wird”.

carência de serviços públicos e assistência social, bem como à ausência de um sistema de assistência médica e educação²⁵³.

3.3.2 O Direito de Propriedade, Tributação e Mínimo Existencial

Segundo Paul Kirchhof, a tributação atinge um dos mais importantes objetos do direito de propriedade: o dinheiro. Daí a proposição feita por ele de que seja ela avalizada pela garantia constitucional da propriedade²⁵⁴. O dinheiro, como ele afirma, é a própria liberdade cunhada em moeda; ele permite ao seu proprietário atuação no mercado e lhe possibilita a conformação independente de sua vida. Segundo Kirchhof, o direito de propriedade moderno não é mais voltado essencialmente à proteção dos bens de raiz ou propriedade fundiária ou mesmo dos bens da indústria; o direito de propriedade volta-se muito mais às pretensões a salário, prestações de previdência social e rendimentos do capital²⁵⁵.

Kirchhof evoca a jurisprudência do BVerfG, que já fixou em números um limite de oneração tributária (*Belastungsobergrenze*), correspondendo assim à tradição alemã da filosofia do Estado de fixar em números suas medidas, tornando-as práticas e aplicáveis²⁵⁶. Com isso, a jurisprudência dá um caráter mais concreto à idéia até então um pouco imprecisa de “*erdrosselnde Steuer*” ou tributo estrangulador²⁵⁷. A simples exigência de adequada proteção do

²⁵³ SCHLUCKING, Marialva Calabrich. **A proteção constitucional do mínimo imune**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2009.p. 27.

²⁵⁴ KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.32.

²⁵⁵ KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.32. “Die Steuer nimmt dem Eigentümer Geldeigentum weg, muss deshalb auf die verfassungsrechtliche Garantie des Privateigentums abgestimmt werden. In der modernen Erwerbswirtschaft gewinnt der Grundrechtsberechtigte die ökonomische Grundlage individueller Freiheit weniger im Sacheigentum des Gewerbebetriebs und der Landwirtschaft als im Forderungseigentum von Lohn-, Sozialversicherungs- und Kapitalertragsansprüchen. Deshalb wächst auch dieses Forderungseigentum in die verfassungsrechtliche eigentumsgarantie hinein. Einer der wichtigsten Gegenstände modernen Eigentums ist das Geld. **Geld ist geprägt Freiheit, bietet dem eigentümer das Fundament für finanzwirtschaftliches Handeln und ermöglicht ihm die eigenverantwortlich Gestaltung seines Lebens.** Forderungs- und Geldeigentum vermitteln oft sogar einen größeren Freiheitsraum, weil der Berechtigte sich die Wahl des konkreten Eigentumsgegenstandes noch vorbehalten hat”.

²⁵⁶ KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.34. “Damit präzisiert das Bundesverfassungsgericht die Belastungsobergrenze, guter Tradition deutscher Staatsphilosophie entsprechend, in Zahlen und macht sie so praktisch handhabbar”.

²⁵⁷ KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.34. Die Bisherige Allgemeinformel, eine “erdrosselnde Steuer” und wesentliche Veränderungen der einkommens und Vermögensverhältnisse seien unzulässig, gewinnt zahlenmäßige Konkretheit. – in Zahlen ausgedrückte – Grenzen greifen. Würde das Verfassungsgericht lediglich eine “angemessene” Verschonung von Existenzminimum und Lebensführungsvermögen fordern, würde es zwar auf allgemeine Zustimmung stoßen, bliebe aber praktisch ohne Wirkung, weil die Angemessenheit zu vieldeutig ist. Wer ein kleines Einkommen bezieht, wird den kräftigen Steuerzugriff auf das Millionäreinkommen befürworten. Wer ein Millionäreinkommen empfängt, wird steuerlichen Respekt vor seiner Erwerbsleistung erwarten. Das Gericht benennt die Grenzen deshalb in Zahlen. **Das Existenzminimum des einzelnen Einkommens-empfängers bemisst sich danach, was der Sozialstaat dem Sozialhilffempfänger zur Deckung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zuwendet. Entsprechend wird der Kindesunterhalt im Existenzminimum,** im Betreuungs- und Erziehungsbedarf an der Sozialhilfe, den Kinderbetreuungskosten und dem früheren Haushaltsfreibetrag ausgerichtet. **Tradução:** A fórmula válida até então, segundo a qual “um imposto estrangulador” e alterações

mínimo existencial não é suficientemente prática e efetiva, embora conte mais facilmente com a concordância geral. Para Kirchhof, o mínimo existencial deve corresponder ao que o Estado Social oferece no âmbito da assistência social para a cobertura das necessidades essenciais²⁵⁸.

A limitação à metade da renda compreende o total da carga tributária, incluindo tributos indiretos e diretos. Quanto à tributação indireta, Kirchhof afirma que apenas por meio de tipificação ela pode ser aferida em relação ao consumidor final. Tratar-se-á do processo de tipificação no capítulo seguinte. Kirchhof reconhece, com isso, a necessidade de aferi-la, confirmando o importante marco que essa decisão do Tribunal Constitucional Alemão significa para a consideração da tributação indireta para a proteção efetiva do mínimo existencial²⁵⁹.

O limite de carga tributária será garantido se a base de cálculo sofrer a dedução dos custos de aquisição da renda e do mínimo existencial. Além disso, Kirchhof defende que a proteção de metade da renda contra o ônus tributário só valeria efetivamente para “*Spitzeneinkommen*”, ou

essenciais nas relações de renda e patrimônio seriam ilegítimas, ganha concretude numérica. A experiência ensina que em Direito Tributário as únicas limitações que “pegam” são as quantificadas -expressa em números-. Caso o Tribunal Constitucional unicamente exigisse uma preservação adequada do mínimo existencial e do patrimônio para levar a vida, ainda que solução que encontrasse acolhimento geral, revelar-se-ia ineficaz, porque o significado do que é adequado é plúrimo. Quem dispõe de uma pequena renda defenderá uma acentuada intervenção tributária na renda milionária. Quem recebe uma renda milionária esperará respeito tributário para seu rendimento. O tribunal definiu portanto os limites em números.

²⁵⁸ KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.34. “**Das Existenzminimum des einzelnen Einkommens-empfängers bemisst sich danach, was der Sozialstaat dem Sozialhilffempfänger zur Deckung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zuwendet. Entsprechend wird der Kindesunterhalt im Existenzminimum, im Betreuungs- und Erziehungsbedarf an der Sozialhilfe, den Kinderbetreuungskosten und dem früheren Haushaltsfreibetrag ausgerichtet**“.

²⁵⁹ KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.35. “**Die Obergrenze in der Nähe hälftiger Teilung betrifft die Gesamtsteuerlast, muss also nach Addition von direkten und indirekten Steuern gewahrt bleiben. Dabei werden die indirekten Steuern, die der Unternehmer schuldet und der Konsument trägt, nur typisierend dem betroffenen Endverbraucher zugemessen werden können.** Die Belastungsobergrenze weird auch gewahrt, wenn die Erträge in der Bemessungsgrundlage um Abzugstatbestände – etwa des existenz – und erwerbsichernden Aufwandes – gemindert, sodann in den Steuersätzen Typisierend so maßvoll belastet werden, dass im Zusammenwirken von Abzugstatbeständen und Steuersätzen dieses Besteuerungsmaß beachtet wird. Eine Halbteilung ist die Obergrenze für Spitzeneinkommen. Kleinere Einkommen sind nach Maßgae der Gleichheit in folgerichtigen übergängen geringer zu belasten. **Tradução:** O tributo retira do proprietário a propriedade do dinheiro, precisa por isso concordar com a garantia constitucional da propriedade privada. Na moderna economia capitalista o titular do direito fundamental conquista o fundamento econômico da liberdade individual menos na propriedade de produtos da atividade industrial e da agricultura do que na propriedade do direito às pretensões de salário, seguro social e rendimentos do capital. Por isso também viceja esta propriedade de crédito no âmbito da garantia constitucional da propriedade. Um dos mais importantes objetos da propriedade moderna é o dinheiro. Dinheiro é propriedade cunhada, oferece ao proprietário o fundamento para o tráfego econômico financeiro e lhe possibilita a conformação independente da sua vida. Propriedade de crédito e de dinheiro possibilitam com frequência um espaço de liberdade maior, porque o titular conserva a si a escolha do objeto concreto de propriedade.

rendas altas, os rendimentos pequenos devem ser protegidos na medida da igualdade e, portanto, tributados em menor intensidade²⁶⁰.

A referida decisão é um importante marco porque demonstra a necessidade de examinar o papel da tributação indireta independentemente de a renda ser alta ou baixa. As ponderações de Kirchhof reforçam a ideia de proteção do mínimo existencial em relação à tributação indireta e apontam um caminho possível: a tipificação.

Outra categoria que colabora na reflexão é a ideia de “saldo contributivo individual”. O saldo contributivo corresponde ao percentual da renda comprometido pelo conjunto da carga tributária. Nas palavras de Herrera Molina:

Em el plano vertical, el saldo contributivo sirve para determinar el porcentaje de los ingresos que se destina a satisfacer el conjunto de la carga contributiva. Como sabemos, el Tribunal Constitucional alemán há indicado que el conjunto de la carga fiscal (incluidos los impuestos indirectos soportados en último término por el contribuyente) no puede ir más allá del 50 por 100 de los ingresos. Aunque dicha decisión resulta inaplicable a nuestro ordenamiento, si puede trasladarse el planteamiento que ella inspira: la necesidad de ponderar la carga contributiva total soportada por el contribuyente con su derecho a la propiedad y a la libre iniciativa económica. Esta ponderación no solo es necesaria en un abstracto plano normativo, sino en casos aislados que pueden exigir la aplicación de cláusulas de equidad para evitar un efecto confiscatorio²⁶¹.

Quanto à solução do problema, Herrera Molina corrobora a posição de Kirchhof e confere à técnica da tipificação o papel de solucionar o problema da imposição indireta:

Desde esta perspectiva – determinación de la carga contributiva máxima -, el BVerfG há señalado expresamente la necesidad de tener en cuenta la imposición indirecta soportada en último término por el contribuyente. Esto plantea problemas de cuantificación que solo parece posible solucionar mediante un cálculo a tanto alzado, a partir del consumo médio de ciertas categorías de contribuyentes.

²⁶⁰ idem ibidem. “Die Belastungsberggrenze wird auch gewahrt, wenn die Erträge in der Bemessungsgrundlage um Abzugstatbestände – etwa des existenz – und erwerbsichernden Aufwandes – gemindert, sodann in den Steuersätzen typisierend so maßvoll belastet werden, dass im Zusammenwirken von Abzugstatbeständen und Steuersätzen dieses Besteuerungsmaß beachtet wird. Eine Halbteilung ist die Obergrenze für Spitzeneinkommen. Kleinere Einkommen sind nach Maßgabe der Gleichheit in folgerichtigen Übergängen geringer zu belasten“. **Tradução:** O limite máximo próximo à metade diz respeito à carga fiscal total, ou seja deve ser preservado após a adição de impostos diretos e indiretos. Assim os impostos indiretos, que obrigam o empresário e oneram o consumidor, somente podem ser atribuídos ao consumidor final onerado por meio de tipificação. O limite máximo de oneração também é garantido, quando as rendas na base de cálculo são atenuadas por meio de normas de dedução -como dos custos existenciais e de produção; assim as alíquotas tributárias devem ser fixadas tipificadamente, de forma que no conjunto esse limite de tributação seja observado. Um limite na metade é válido para rendas altas. Rendas baixas devem ser tributas em menor intensidade, em observância do princípio da igualdade.

²⁶¹ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 110.

Herrera Molina defende que o objeto do direito à capacidade contributiva é a determinação do saldo contributivo individual²⁶². E o seu fundamento é a compreensão de que a capacidade contributiva é global ou “complessiva”, ou seja, ela vincula o sistema fiscal no seu todo, e também cada dos seus tributos componentes.

El saldo contributivo individual permite determinar el límite máximo a la tributación (prohibición de confiscatoriedad). Su cálculo exige tomar en consideración todos los impuestos que recaen sobre el contribuyente, incluidos los impuestos indirectos (Sentencia del Tribunal constitucional alemán de 22-6-1995). A nuestro juicio, deberían incluirse también los impuestos “extraordinarios” y aquellos otros de carácter extrafiscal, para poder realizar así una verdadera ponderación entre los posibles efectos confiscatorios y los fines extrafiscales perseguidos. Em cambio, podría excluirse la imposición sobre sucesiones y donaciones – dado el peculiar origen de la riqueza gravada – al menos siempre que fuera posible pagar el impuesto con los bienes adquiridos²⁶³.

Se por um lado, a lógica e a racionalidade fazem prevalecer a ideia de que a capacidade contributiva depende da inclusão dos tributos indiretos no cálculo do total da carga tributária, a compensação dos excessos descortina um outro universo argumentativo, onde questões como a tipificação, já mencionada, ou a transferência de recursos assumem importante papel. As prestações e subvenções estatais são consideradas, por alguns autores²⁶⁴, como mecanismos necessários e mais eficientes de correção da violação da capacidade contributiva.

El saldo contributivo individual deberá disminuirse en las subvenciones y prestaciones sociales gratuitas de carácter que reciba el contribuyente. Las subvenciones “condicionadas” (birk) podrán excluirse em la medida em que exijan una contraprestación de valor semejante por parte del beneficiario.

A correção das violações da capacidade contributiva é um campo ainda não adequadamente explorado, e o seu exame depende primordialmente de que a doutrina e os tribunais reconheçam não só a existência de violações, mas que essas violações devam ser corrigidas mediante mecanismos tributários ou não. Note-se que, em relação aos demais tributos, sempre é possível estabelecer mecanismos internos de compensação, no entanto, em relação à

²⁶² HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 113. “El objeto del derecho a la capacidad económica es la determinación del saldo contributivo individual. Esto supone que la capacidad económica vincula al sistema fiscal en su conjunto, pero también a cada uno de los impuestos que lo integran. Es cierto que la distorsión ocasionada por un impuesto podría corregirse a través del sistema fiscal o de los gastos públicos, pero esto exigiría medidas concretas que rectificaran precisamente la desviación ocasionada; no basta por tanto que las concretas lesiones de la capacidad económica queden, por así decirlo, diluidas en el complejo entramado de la imposición.

²⁶³ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 114.

²⁶⁴ idem ibidem.

população de baixa renda, essas possibilidades tornam-se mais escassas, como argutamente aponta Manzoni:

Se la non progressività o addirittura la regressività di un tributo possono essere compensate da altro o da altri tributi ad aliquota progressiva, è invece chiaro che gli effetti di un'imposta che, ad esempio, colpisse i nullatenenti non potrebbero essere rimossi da alcun altro tributo, comunque congegnato²⁶⁵.

3.3.3 A Incerteza Acerca da Real Capacidade Contributiva na Tributação Indireta

Como já foi afirmado, o critério “*id quod plerumque accidit*”²⁶⁶ não é apto a estabelecer uma presunção absoluta de capacidade contributiva. A economia de mercado estimula o consumo, e a inclusão de novos mercados é uma meta econômica mundial, apontada como mecanismo de redução da pobreza. Assim, o exercício do direito de liberdade de consumo não pode significar uma limitação ao direito de proteção ao mínimo existencial. Vale transcrever as palavras de Manzoni, quando aponta a necessidade de se assegurar a relação entre imposição e capacidade contributiva:

Ben più grave la questione concernente l'assumibilità a presupposto di tributo di indici c.d. indiretti di ricchezza. In questi casi la relazione tra fatto indice e capacità economica sottintesa dal fatto stesso, ponendosi soltanto in via mediata, risulta più sfumata ed incerta. Essa poggia soprattutto su elementi d'ordine presuntivo, tutt'altro che rigorosi ed incontrovertibili, non sempre frutto di esatte valutazioni. È quindi necessario vedere attentamente se, e in che limiti, il ricorso ad indici soltanto indiretti di ricchezza possa ritenersi idoneo ad assicurare quel collegamento tra imposizione e capacità economica che appunto l'art. 53 Cost. Richiede²⁶⁷.

Além disso, a população que compõe a base da pirâmide (população de baixa renda) é estimulada a ingressar no mercado, e parte significativa do seu poder de consumo decorre da política econômica estatal que lhes provê o crédito com o qual conseguem, a duras penas, adquirir bens essenciais, excluídos das listas de produtos essenciais da seletividade.

²⁶⁵ MANZONI, op. cit., 1965, p.113.

²⁶⁶ MANZONI, op. cit., 1965, p. 136. Secondo un orientamento cui va adeguandosi la migliore dottrina, al problema viene data risposta sulla base del ragionamento seguente. L'assunzione di un certo fatto ad indice di capacità economica (e quindi di capacità contributiva) è necessariamente frutto di un giudizio del legislatore ordinario, e questi non può rifarsi, in tale giudizio, che ad un criterio di normalità. – Nel valutare l'idoneità o suscettibilità di un fatto ad esprimere capacità economica, in altre parole, il legislatore tributario “non può considerare che la normalità dei casi, l'*id quod plerumque accidit*”. Per cui l'assunzione di un certo fatto a presupposto di tributo potrà dirsi contraria alla Costituzione, e come tale sindacabile, solo se nella normalità dei casi il fatto stesso non esprima capacità economica; ma ove esso in via normale, ed ancorchè non sempre, sai indice di tale capacità, “può ritenersi che la legge istitutiva del tributo sai costituzionalmente legittima” (rectius: che la legge istitutiva del tributo non sai, per ciò solo, costituzionalmente illegittima) “quantunque alcune sue applicazioni contrastino con il principio enunciato nell'art. 53”.

²⁶⁷ MANZONI, op. cit., 1965, p.135.

O que ordinariamente acontece é o consumo em prestações, que desmente eventual capacidade contributiva “indiciada” por alguma característica do produto. Vale recorrer a Manzoni, quando questiona a validade do critério de normalidade que informa as escolhas do legislador na aplicação da seletividade:

Il primo appunto che le si può muovere è anzitutto quello di una eccessiva indeterminatezza. Quando si può dire di trovarsi nella normalità dei casi? Quando sussista capacità economica almeno nella metà delle situazioni concrete più una, cioè nella “maggioranza” dei casi? Oppure si deve intendere il concetto di “normalità” nel senso più ampio di “generalità”? Le ipotesi di contrasto, in altre parole, devono costituire semplicemente una minoranza o essere del tutto eccezionali? E come procedere a tali valutazioni? In base ad un accertamento di puro fatto, di tipo statistico, oppure in base ad calcolo probabilistico?

Ma le obiezioni che fundamentalmente possono avanzarsi contro questa tesi sono ancora di altro ordine. Dire che un fatto è “normalmente” rivelatore di capacità economica equivale ad ammettere che esso possa, in concreto, anche non esserlo. Ora - può osservarsi - se è vero che la garanzia costituzionale dettata dal primo comma dell’art. 53 Cost. Si estende indifferentemente a “tutti” i possibili soggetti passivi d’imposizione; se è vero, cioè, che “ciascun” soggetto há ugualmente diritto a non essere colpito se non in presenza di capacità economica (fiscalmente rilevante), è chiaro che un alege che non garantisca nei confronti di “ tutti” i soggetti l’osservanza di tale principio non può dirsi costituzionalmente legittima. Non può considerarsi conforme a Costituzione una legge di per sè suscettibile di determinare possibili situazioni concrete in contrasto com il principio costituzionale: anche se poi, di fatto, queste non si verificano²⁶⁸.

3.4 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA JURISPRUDÊNCIA

O princípio da capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que é objeto de concordância em torno do seu papel de critério de imposição, é alvo de críticas relevantes acerca da sua concretização e de insegurança em torno do seu conteúdo material. Essas críticas revelam-se úteis, pois apontam a dificuldade de se reconhecer à capacidade contributiva a aptidão de operar como efetivo critério de justiça fiscal.

A dificuldade de se chegar a um conteúdo material da capacidade contributiva fundamentou o desprezo à eficácia jurídica desse princípio/direito fundamental, especialmente, após o período áureo da doutrina italiana (década de 60). Período esse superado pela reabilitação do princípio na corte constitucional alemã, nas décadas de 80, 90 (Herrera Molin, 1998).

Na década de 70, aponta Birk, Littmann promoveu conhecida batalha contra o princípio da capacidade contributiva, propondo a sua renúncia, primeiro porque ao longo do século XX,

²⁶⁸ Manzoni, p. 137.

teria se degenerado de uma prescrição material a uma prescrição formal²⁶⁹. Segundo, porque ela colidiria com os avanços mais recentes da ciência econômica.

Assim, por mais de 150 anos, tem se tentado extrair do princípio/direito fundamental da capacidade contributiva critérios e conteúdo material; muitas vezes, porém, esses critérios amoldam-se aos interesses momentâneos de determinada política fiscal ou, não correspondem, como se defenderá o que acontece na doutrina brasileira, com critérios de racionalidade e argumentação jurídica. Segundo Littmann:

O princípio da capacidade contributiva tem sido apenas a argamassa que cobre vazamentos cada vez maiores na nossa área, e que com uma pretensa Neutralidade objetiva cobre (sobrepõe-se) esteticamente as alternativas e tensões de cada política fiscal.²⁷⁰

Do ponto de vista histórico, o princípio da capacidade contributiva conheceu momentos de apogeu, em que lhe foram reconhecidas as funções de pressuposto da tributação, critério-chave para concretizar o princípio da isonomia tributária e até mesmo como fundamento da interdição de retroatividade das leis impositivas²⁷¹.

Após essa fase, o princípio da capacidade contributiva sofreu o que foi a sua “crise”, com questionamentos quanto à dificuldade de conceituá-la, bem como quanto à sua compatibilidade com a tributação extrafiscal. Essas críticas conduziram à rejeição de sua pretensão de exclusividade como critério de justiça e diminuição do papel normativo²⁷².

Nas palavras de Herrera Molina, citando Palao Taboada, a crise do princípio da “capacidad economica” na doutrina italiana teve as seguintes causas:

- El fundamento del principio se basa – en la tesis original de Griziotti – en una cierta correlación entre los impuestos y las ventajas generales que obtiene el particular de la existencia “del Estado, de la Sociedad y de la Economía nacional que el Estado mismo

²⁶⁹ LITTMANN *apud* BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen**. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982, p.23. “Ich meine, wir sollten auf das Leistungsfähigkeitsprinzip verzichten, weil erstens der Grundsatz im Laufe der Jahrhunderte **von einer materiellen vorschritt zu einer formalen Norm degeneriert ist**, und weil zweitens die theoretische Basis der Doktrin – soweit sie überhaupt Anerkennung gefunden hat – mit den jüngeren wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnissen kollidiert”. (Birk, p. 23) Na minha opinião, nós devíamos renunciar ao princípio da Capacidade Contributiva, primeiro, porque o princípio, ao longo do século, se degenerou de prescrição material a uma prescrição formal, e segundo, porque a base teórica da sua doutrina – até onde foi reconhecida – colide com a evolução recente das ciências econômicas”.

²⁷⁰ idem *ibidem*. “Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist doch nur der Mörtel, der die immer Größer werdenden Fugen des bestehenden Mauerwerks in unserem Fache überdeckt, der die politischen Alternativen und Spannungen jeglicher Steuerpolitik mit der glatten Oberfläche einer angeblich objektiven Neutralität ästhetisch verputzt”.

²⁷¹ MANZONI, *op. cit.*, 1965, 12- ss.

²⁷² VELLOSO, *op. cit.*, 2010, p. 159.

representa”, pero esta correlacion es imposible de precisar (los impuestos se exigen sub referencia a la percepción de servicios públicos concretos), y aunque se lograra determinar la utilidad que recibe cada individuo de los servicios públicos, esta no serviría para un reparto justo de las cargas impositivas, en el sentido de que resultaría antisocial.”

- La justicia tributaria es fruto de una multitud de factores, entre los que destacan las decisiones políticas adoptadas por el legislador democrático, de modo que no puede encerrarse en un principio rígido: si la capacidad económica “es la exclusiva medida de la imposición, no hay lugar para el juego de otros principios; o se los incorpora al contenido de aquella, convirtiéndola en un concepto formal (el receptáculo de cualquier principio que pueda afectar a la imposición), o resultan inútiles o, finalmente, se admite entre ellos y el de la capacidad contributiva la posibilidad de un conflicto logicamente insoluble”.

- En particular - se trata de un corolario de la consideración anterior-, el principio de capacidad económica como criterio exclusivo de justicia tributaria no permite explicar los fines extrafiscales de la imposición que – en la práctica – se encuentran legitimados por la jurisprudencia constitucional.

Foi o Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*) que restaurou a importância do princípio da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*). O fundamento dessa reabilitação foi a jurisprudência da referida Corte que, na sua fase inicial, é assim descrita pelo autor da obra *Capacidad económica y sistema fiscal*, Herrera Molina:

[...] la argumentación del Tribunal parecía basarse en los siguientes criterios: cuando el trato desigual se opone a las “prohibiciones de diferenciación (Differenzierungsverbote) previstas por los derechos fundamentales, éstos priman frente a las consideraciones de orden de política económica, de practicabilidad administrativa (sentencia de 24-1-62), o de política presupuestaria, pues “las necesidades financieras del Estado no bastan en ningún caso para justificar un impuesto inconstitucional” (sentencia de 17-1-1957). En los demás supuestos la capacidad económica puede ceder ante cualquier otro motivo “razonable”.

Dentro de esta jurisprudencia inicial, los límites impuestos por la capacidad económica – deducida por el Tribunal del principio de igualdad- se reducen a las exigencias de un desarrollo “coherente”; por ejemplo, si el legislador no ha considerado el ahorro de gastos como una manifestación de capacidad económica con carácter general, no puede hacerlo tan sólo en el caso de las economías de escala derivadas del matrimonio (Sentencia de 17-1-1957). De todos modos, en este supuesto la “coherencia” aparece más bien como criterio complementario que manifiesta como la diferenciación se basa en un criterio prohibido por el ordenamiento constitucional (discriminación del matrimonio) y no en otras consideraciones generales (el concepto general de capacidad económica diseñado por el legislador).

Sin embargo, en esta primera jurisprudencia se observan algunas notas discordantes: así se destaca la importancia del criterio de capacidad económica efectiva y se señala que “aun en el caso de que reconociera una mayor capacidad contributiva a la comunidad familiar, el aumento de la carga tributaria derivado de la tarifa progresiva [en la Tributación conjunta de padres e hijos], no estaría en la mayoría de los casos en una proporción adecuada al aumento de capacidad económica” (sentencia 20-6-1964). Em

posteriores sentencias intensifica la revitalización del principio de capacidad económica²⁷³.

A fase de transição da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão tem como exemplo a sentença de 23-11-1976²⁷⁴:

El Tribunal afirma que “es un principio fundamental de la justicia tributaria que la tributación debe regirse según el principio de capacidad económica. Esta consideración es especialmente válida para el Impuesto sobre la Renta”. Se trata, según la Sentencia, de un principio um tanto ambíguo, pero “...de él deriva que dentro de la regulación del Impuesto sobre la Renta hay que tomar en consideración aquellos gastos que quedan fuera del ámbito de la obtención de los ingresos y son inevitables para el contribuyente”. Em concreto, lo legislador está obligado a tomar en cuenta los gastos de sostenimiento de sus hijos, aunque tiene libertad sobre el modo de determinar esta minoración de al capacidad económica, para lo que puede guiarse por “consideraciones sociopolíticas”, pues “el legislador no está obligado a llevar a la práctica de forma pura el principio de capacidad económica.

En esta ocasión, el Tribunal considera legítima la irrelevância tributaria de los gastos de sostenimiento de los hijos, em la medida em que ésta vênia compensada por las ayudas econômicas otorgadas directamente por el Estado en función del número de hijos (Kindergeld)²⁷⁵.

A terceira fase ou a fase da nova jurisprudência é marcada pela perda da ambiguidade da capacidade contributiva e pela relevância constitucional que o princípio assume. Para Herrera Molina, “podemos sistematizarla distinguiendo diversos campos: gastos familiares (principio de los rendimientos netos subjetivos), valoración de los elementos patrimoniales, pagos a cuenta, procedimientos tributários, e imposición sobre el consumo”²⁷⁶.

O traço distintivo dessa “nova jurisprudência” é assim resumido:

La nueva jurisprudencia atribuye um papel central al principio de igualdad em matéria tributaria, y al principio de capacidad económica como medida de aquella igualdad. Además, considera que los contribuyentes tienen um derecho fundamental a uma tributación basada en el principio de igualdad. La existencia de este derecho permite realizar um verdadero control de proporcionalidad cuando se somete a limitaciones legales: la progresividad no hace necesaria uma restricción del principio de los rendimientos netos; el fomento del ahorro no justifica cualquier lesión de la capacidad económica; los motivos de practicabilidad administrativa sólo pueden justificar el tratamiento desigual cuando este se produzca en supuestos excepcionales o com uma intensidad despreciable.

²⁷³ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p.51.

²⁷⁴ BVerfGE 43, p. 108.

²⁷⁵ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p.53.

²⁷⁶ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 54.

La capacidad económica se “libera” así de la interdicción de la arbitrariedad y puede desplegar su eficacia em um doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente. Em realidad, ambos aspectos están íntimamente unidos: la medida de la igualdad determina cuánto es justo que pague cada contribuyente; fundamenta, por tanto, su derecho a contribuir precisamente em esa proporción y no em una cuantía superior²⁷⁷.

Um exemplo de decisão de controle do princípio da capacidade contributiva é a sentença de 6 de dezembro de 1983 do BVerfG, em que se decidiu acerca da constitucionalidade do Imposto sobre segunda residência (Zweitwohnungssteuer). Tratava-se de um imposto municipal que incidia sobre as pessoas que “dispusessem” de uma residência no município de Überlingen, distinta de sua residência habitual.

O BVerfG classificou o tributo como um imposto sobre o consumo (Aufwendungssteuer)²⁷⁸, cuja característica principal é o de que “debe gravarse el uso de la renta como manifestación de capacidad económica”. A sentença considerou que o consumo é um indicador de capacidade contributiva, sem que se deva inquirir quem ou com quais meios se faz a aquisição: “la posesión de una segunda vivienda es una situación que normalmente exige el empleo de medios económicos y que, por regla general, es expresión de capacidad económica”²⁷⁹. Apesar de a sentença não perquirir sobre a efetiva correspondência com a realidade indiciada por tal consumo, ela tem o mérito de submeter os impostos sobre o consumo ao princípio da capacidade contributiva:

Con todo, la Sentencia tiene un particular interés, pues somete los impuestos sobre el consumo al principio de capacidad económica y declara la inconstitucionalidad del Zweitwohnungssteuer por lesionar el citado principio. En este sentido, se trata de un mero ensayo de controlar la imposición sobre el consumo de acuerdo con la capacidad económica, pero no responde a una construcción tan acabada como la que se há elaborado en elo ámbito de la imposición directa”²⁸⁰

Segundo Molina, “la doctrina del Tribunal sobre los diversos “indicadores” de la capacidad económica (obtención y consumo de renta) es criticable, pues se consideran de modo formalista sin tener en cuenta sus relaciones mutuas, que pueden dar lugar a injustificados fenómenos de doble imposición”.

²⁷⁷ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 64.

²⁷⁸ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 63

²⁷⁹ idem ibidem.

²⁸⁰ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 64

O BverfG tem, em várias decisões, determinado que o Direito Tributário considere apropriadamente as necessidades essenciais à existência no casamento e na família “den existenz notwendigen Bedarf in Ehe und Familie”. Segundo o Tribunal, o legislador não garante de forma suficiente a função asseguradora da existência que é própria da renda, que é adquirida para suprir as necessidades existenciais essenciais do trabalhador e da sua família²⁸¹.

3.4.1 O Controle da Constitucionalidade – Proporcionalidade

O princípio da capacidade contributiva tem autonomia no sistema brasileiro, ele não depende de nenhum outro princípio para existir. Isso, porém, não altera o fato de que o princípio da capacidade contributiva é uma espécie de “*tertium comparationes*” da igualdade. Como demonstrado em momento anterior, o controle de constitucionalidade das medidas que violam a capacidade contributiva se dá, na jurisprudência alemã, perante o princípio da igualdade, onde o primeiro marco teórico se deu pela proibição da arbitrariedade (Willkürverbot).

Quando um sistema tributário permite a violação do mínimo existencial por meio da tributação indireta, estamos diante de uma violação do princípio da capacidade contributiva e portanto, do princípio da igualdade. Essa conclusão decorre, obviamente, do conceito de princípio da capacidade contributiva e da percepção de que a mera menção no texto constitucional à seletividade não retira ou modifica a eficácia original, própria, potencial da capacidade contributiva. Se a premissa é a ausência de capacidade contributiva no âmbito do mínimo existencial, a aceitação da tributação indireta nesse âmbito implica a aceitação de uma violação do princípio da capacidade contributiva. Importa saber, portanto, se essa violação pode ser justificada em favor de outros valores do sistema.

Tratando-se de mínimo existencial, parece que não. Nenhum argumento de praticabilidade parece ser forte o suficiente hoje, dada a realidade tecnológica em que vivemos e a imensa complexidade do sistema fical, para justificar tal interferência na **intangibilidade do mínimo existencial**.

²⁸¹ KIRCHHOF, Paul. **Der Weg zu einem neuen Steuerrecht** – klar, verständlich, gerecht. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, september 2005, p. 27. “Dies zeigt eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 25 sept. 1992. Dort wurde festgestellt, dass der Sozialgesetzgeber im Jahre 1992 das Existenzminimum eines Erwerbslosen in Höhe von rund 12.000 Mark pro Jahr anerkannte und befriedigte, der Steuergesetzgeber hingegen dieses Minimum nur mit 5.616 Mark bemessen hatte. Der Erwerbslose erhielt also vom Staat deutlich höhere zuwendungen, als der Erwerbstätige bei der Besteuerung seines Einkommens zur Existenzsicherung behalten durfte. Das Gericht hat den Gesetzgeber deshalb verpflichtet, spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 1996 diese Unzulänglichkeit des Grundfreibetrages zu beheben und die verfassungswidrige durch eine verfassungsgemäße Regelung zu ersetzen. Der Gesetzgeber hat den Auftrag erfüllt. Der Grundfreibetrag beträgt heute 7.235 Euro”.

O controle do princípio da igualdade não se limita à interdição de arbitrariedade (*Willkürverbot*), como demonstrado em outro tópico. A realização da igualdade não se satisfaz com a proibição de uma discriminação contrária à natureza das coisas ou injustificada, não basta portanto, uma fundamentação objetiva para o trato desigual (Molina, p. 28), nem apenas a coerência do legislador no desenvolvimento dos critérios de diferenciação. Quando a norma tributária, ainda que justificada e racionalmente expostos os seus critérios de diferenciação, violar direito fundamental, a sua permanência no sistema deve atender à proporcionalidade (*art und gewicht*).

Assim, a norma tributária que institui um tributo, desconsiderando a sua repercussão econômica e o fato de que o contribuinte de fato será afetado de forma substancial em relação ao seu bem-estar, de forma intensamente desigual, não deve ser submetida ao controle da igualdade unicamente com base na consideração da existência de uma justificação racional. Há de se pesar os direitos fundamentais envolvidos, o direito à dignidade, o direito à moradia, à saúde e à educação.

Se a norma tributária em abstrato tem potencial lesivo, essa característica impõe ao legislador o dever de elaborar mecanismos de tipificação e praticabilidade que amenizem ou neutralizem o potencial lesivo da norma.

Um exemplo que concretiza a proposta aqui desenvolvida é a sentença de 17-1-1957 (inconstitucionalidade de la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta), do BverfG, em que se utiliza argumentação na qual o *Willkürverbot* tem um papel secundário.

Referida sentença²⁸² “utiliza la interdicción de la arbitrariedad como elemento interpretativo que permite descubrir una discriminación del matrimonio: el mayor gravamen se justificaba en el incremento de capacidad económica que suponía la vida en común a través del ahorro de gastos. Ahora bien, el sistema de la imposición sobre la renta en Alemania se basaba en el principio de tributación individual, y desconocía otros supuestos en los que el ahorro de gastos se considerasen manifestación de capacidad económica. Estas incoherencias sistemáticas demostraban la lesión del art. 6.1 GG. Por otra parte, el Tribunal examina otros motivos que pudieran justificar la discriminación, y los rechaza, bien por tratarse de finalidades inconstitucionais (desincentivar el trabajo de la mujer fuera del hogar), **o bien porque se trata de fines legítimos cuya consecución es posible sin necesidad de lesionar un derecho**

²⁸² HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p.31.

fundamental (evitar posibles maniobras elusivas entre los conyuges, atender a las necesidades financieras del Estado). Este tipo de análisis excede de la mera interdicción de la arbitrariedad y supone una ponderación de bienes jurídicos (Abwägung) y un juicio sobre la adecuación de los medios a los fines perseguidos (Zweck-Mittel-Verhältnis).

Na apreciação de Herrera Molina:

El Tribunal afirma que el principio de igualdad no se limita la interdicción de la arbitrariedad; el legislador también debe atenerse a las demás normas fundamentales que expresan los juicios del valor sobre el contribuyente en diversas esferas del orden jurídico y social. Esto conduce a declarar inconstitucional el incremento de gravamen derivado de la tributación conjunta de los cónyuges a través de la escala progresiva del Impuesto sobre la Renta.

Estas resoluciones muestran que, si está en juego un derecho fundamental (en estos casos bajo la forma de una específica prohibición de discriminación), el BverfG utiliza el criterio de interdicción de la arbitrariedad con relativa rigidez: **los motivos de la practicabilidad administrativa o de lucha contra el fraude no bastan para justificar un trato discriminatorio de la familia.** Esto apunta ya a la conveniencia de considerar la tributación con arreglo a la capacidad económica como un derecho fundamental, de forma que la interdicción de la arbitrariedad quede fuera de su ámbito como mero criterio interpretativo o complementario. **De este modo, el control de la capacidad económica no se limitaría a la búsqueda de cualquier motivo „razonable“ que justifique su limitación, sino que exigiría una verdadera ponderación de bienes jurídicos y un juicio de idoneidad y necesidad de la medida adoptada para conseguir el fin deseado**²⁸³.

As restrições ao princípio da capacidade contributiva implicam um ônus argumentativo. Elas precisam ser justificadas qualitativamente, ou seja, não podem representar a violação do núcleo de direitos com valor maior que aqueles que a restrição prioriza. Outra não é a conclusão a que chega Manzoni:

Dovranno, pertanto, considerarsi costituzionalmente illegittimi, ad esempio, quei tributi extrafiscali che diano luogo a discriminazioni soggettive o da provvedimenti a carattere personale o singolare, in violazione del principio di uguaglianza; **o che tendano ad inasprire il regime tributario di consumi primari o fondamentali per l'esistenza del soggetto, in violazione del principio dell'esenzione del minimo vitale; o che pongano ostacoli o impedimenti all'esercizio di diritti o allo svolgimento di attività garantite e tutelate dalla Costituzione** (come l'attività religiosa, politica, sindacale, ecc.). Così, ancora non [...] ²⁸⁴.

²⁸³ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p.33.

²⁸⁴ MANZONI, op. cit., 1965, p. 106.

3.5 MECANISMOS DE OTIMIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A simplificação e a praticabilidade são importantes mecanismos de realização da capacidade contributiva. O uso das presunções, padronizações ou generalizações não é nenhuma novidade e se pode dizer que é da natureza das normas legais um determinado grau de padronização.

A ideia de promover a capacidade contributiva na tributação indireta por meio de mecanismos desse tipo não é nova. Herrera Molina, Klaus Tipke, Paul Kirchhof mencionam a tipificação como remédio exclusivo aos efeitos danosos da tributação indireta sobre a renda das camadas mais pobres da população. No campo legislativo, a ideia de promover compensações ou reembolso é presença constante nos projetos de reforma tributária que se vem tentando implementar nos Estados Unidos desde a década de 90. *In verbis*:

É importante registrar que nos Estados Unidos, normalmente, não há tributação indireta de alimentos para preparação em casa e de medicamentos, embora as chamadas *sales taxes* variem imensamente de estado para estado, os quais podem inclusive delegar essa competência para níveis locais de administração. No quadro abaixo verificamos que alimentos e medicamentos são normalmente isentos, demonstrando aplicação da seletividade. No entanto, quando há tributação de bens essenciais (alimentos e medicamentos), alguns estados preveem um crédito para contribuintes de baixa renda, como se vê no quadro da página seguinte²⁸⁵:

Tabela 4 - Summary Table

(1) Some states tax food, but allow an (income) tax credit to compensate poor households. They are: HI, ID, KS, OK, SD, and WY. (2) Includes statewide local tax of 1.0% in California and 1.0% in Virginia. (3) Tax rate may be adjusted annually according to a formula based on balances in the unappropriated general fund and the school foundation fund. (4) Food sales are subject to local sales taxes.

State	General Tax	Total With Max Local Surtax	Groceries	Prepared Food	Prescription Drug	Non-prescription Drug	Clothing
Alabama	4%	10.5%					
Alaska	0%	7%					

²⁸⁵ Disponível em <http://en.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_in_the_United_States> Acesso em: 24 out. 2012.

State	General Tax	Total With Max Local Surtax	Groceries	Prepared Food	Prescription Drug	Non-prescription Drug	Clothing
Arizona	6.6%	9.3%					
Arkansas	6%	9.25%	1.5%+				
California	7.25%	9.75%					
Colorado	2.9%	8%					
Connecticut	6.35%	6.35%					
Delaware	0%	0%					
District of Columbia	6%	6%		10%			
Florida	6%	7.5%		9% _(max)			
Georgia	4%	8%	up to 3%*				
Guam	4%	4%					
Hawaii	4%	4.712%					
Idaho	6%	6%					
Illinois	6.25%	11.5%+	1%+	8.25%+	1%+	1%+	
Indiana	7%	9%		9% _(max)			
Iowa	6%	7%					
Kansas	6.3%	8.65%					
Kentucky	6%	6%					
Louisiana	4%	10%					
Maine	5%	5%		7%			
Maryland	6%	6%					
Massachusetts	6.25%	6.25%		7% _(max)			> \$175
Michigan	6%	6%					
Minnesota	6.875%	7.875%		9.75% _(max)			
Mississippi	7%	9%					
Missouri	4.225%	10.491%	1.225%				
Montana	0%	3%					
Nebraska	5.5%	7%		9.5% (Omaha)			
Nevada	6.85%	8.1%					
New Hampshire	0%	0%		9%			
New Jersey	7%	7%					
New Mexico	5.125%	8.5625%					
New York	4%	8.875%					> \$110
North Carolina	4.75%	7.25%	2%	8.25% _(max)			
North Dakota	5%	7%					

State	General Tax	Total With Max Local Surtax	Groceries	Prepared Food	Prescription Drug	Non-prescription Drug	Clothing
Ohio	5.5%	7.75%					
Oklahoma	4.5%	8.5%					
Oregon	0%	5%					
Pennsylvania	6%	8%					
Puerto Rico	5.5%	7%					
Rhode Island	7%	7%		8%			
South Carolina	6%	9%		10.5%			
South Dakota	4%	6%					
Tennessee	7%	9.75%	5.5%				
Texas	6.25%	8.25%					
Utah	5.95%	8.35%	4%				
Vermont	6%	7%		9%+			
Virginia	5%	5%	2.5%	5%+			
Washington	6.5%	9.5%		10% _(max)			
West Virginia	6%	6%	1%				
Wisconsin	5%	5.6%					
Wyoming	4%	7%					

Color	Explanation
	Exempt from general sales tax
	Subject to general sales tax
7%	Taxed at a higher rate than the general rate
3%	Taxed at a lower rate than the general rate
*up to 3%	Georgia has a Local Option Sales Tax of up to 3% Disponível em < http://www.gasplost.org/ >/
3%+	Some locations tax more
3% _(max)	Some locations tax less
> \$50	Taxed purchases over \$50 (otherwise exempt)
	No state-wide general sales tax

Também nos EUA, o caráter regressivo dessa tributação é amplamente reconhecido:

Sales taxes affect poor consumers considerably more in terms of the percentage of their income that they are taxed. For this reason, the U.S. tax incidence, which would have otherwise been steeply progressive, becomes so regressive that the bottom 20% of income earners pay more than twice as much as a proportion of their income compared to the top 1% income earners. This regressive taxation causes serious economic

problems, including homelessness, depressed sales and slowed economic growth due to deadweight loss, lack of health care, education, child care, and increased stress on families²⁸⁶.

Um dos mecanismos mais interessantes de proteção contra a tributação indireta nos EUA são os chamados “certificados de isenção” ou “*exemption certificates*”:

Exemption certificates²⁸⁷

Purchasers are required to pay sales tax unless they present the seller with certification that the purchase is exempt from tax (exemption certificate). The certificate must be on a form approved by the state. 38 states have approved use of the Multistate Tax Commission's Uniform Sales and Use Tax Certificate.

Esses certificados são utilizados nas seguintes hipóteses:

Who may use exemption certificates

You may use an exemption certificate if, as a purchaser:

- you intend to resell the property or service;
- you intend to use the property or service for a purpose that is exempt from sales tax; or

²⁸⁶ DAVIS, Carl et al. **Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States** (3rd). (November 2009). Washington, D.C.: Institute on Taxation and Economic Policy. Disponível em <<http://www.itepnet.org/whopays3.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2012. Tradução: O Imposto sobre a venda afeta consideravelmente mais os consumidores pobres em termos de porcentagem da renda deles em que são taxados. Por esta razão, a incidência de imposto, que deveria ser progressivo, se torna tão regressivo que no fundo, 20% dos assalariados pagam duas vezes mais na proporção da sua renda comparado com o topo dos 1% que ganham mais. Esta taxação regressiva causa sérios problemas econômicos, incluindo falta de moradia, baixas vendas e mostra perda de crescimento econômico, falta de cuidados com a saúde, educação, cuidado às crianças, e aumento do stress nas famílias.

²⁸⁷ Certificados de Isenção: Os compradores devem pagar imposto sobre a venda a menos que apresentem ao vendedor um certificado de que a compra é isenta de imposto (certificado de isenção). O certificado deve ser um formulário aprovado pelo estado. Os 38 estados que aprovaram o uso do Multistate Tax Commission's Uniform Sales and Use Tax Certificate.

Estes certificados são usados nas seguintes hipóteses:

Que pode usar certificado de isenção

Você pode utilizar um certificado de isenção se, como comprador:

- você pretende revender a propriedade ou serviço;
- você pretende utilizar a propriedade ou serviço com um objetivo que seja isento de imposto sobre a venda; ou
- você faz compras como um agente ou empregado de organizações sem fins lucrativos ou entidades governamentais com isenção de imposto.

A maioria dos vendedores deve ter um “*Certificado de Autoridade*” válido para ter a aceitação de um certificado de isenção. Um certificado de isenção completo e apropriado aceito de boa vontade protege o vendedor da responsabilidade pelo imposto de venda não cobrado pelo comprador.

Certificados de isenção de outros estados ou países não são válidos para reivindicar isenção pelo Estado de Nova Iorque e vendas locais e imposto de uso.

- you make purchases as an agent or employee of tax-exempt nonprofit organizations or government entities.

Most sellers must have a valid Certificate of Authority in order to accept an exemption certificate. A properly completed exemption certificate accepted in good faith protects the seller from liability for the sales tax not collected from the purchaser.

Exemption certificates of other states or countries are not valid to claim exemption from New York State and local sales and use tax.

Alguns estados americanos que tributam alimentos e medicamentos preveem um crédito²⁸⁸ para compensar a tributação incidente sobre os orçamentos de baixa renda. Também no Canadá, há mecanismos de restituição de tributos sobre o consumo (Sales Tax Credit)²⁸⁹. Um mecanismo desse tipo, ou pelo menos, com essa transparência, jamais foi executado em nenhum governo brasileiro. A transferência de renda promovida pelo Estado Social é normalmente no âmbito da Assistência Social e nenhum vínculo com o Sistema Fiscal é apontado. Não há dúvidas da existência de enorme distorção e obscuridade na relação do contribuinte com o sistema fiscal, especialmente, em relação à população de baixa renda.

Assim, almeja-se demonstrar como a simplificação pode operar em relação à capacidade contributiva da população de baixa renda, utilizando-se inclusive de mecanismos já existentes e a serviço da Assistência Social, com o fim de restituir ao contribuinte a plena disposição do

²⁸⁸ Na página do Internal Revenue Service, a Receita Federal Americana, encontra-se: EITC Home Page-- It's easier than ever to find out if you qualify for EITC EITC, the Earned Income Tax Credit, sometimes called EIC is a tax credit to help you keep more of what you earned. It is a refundable federal income tax credit for low to moderate income working individuals and families. Congress originally approved the tax credit legislation in 1975 in part to offset the burden of social security taxes and to provide an incentive to work. When EITC exceeds the amount of taxes owed, it results in a tax refund to those who claim and qualify for the credit. **To qualify, you must meet certain requirements and file a tax return, even if you do not owe any tax or are not required to file.** <http://www.irs.gov/Individuals/EITC-Home-Page--It%E2%80%99s-easier-than-ever-to-find-out-if-you-qualify-for-EITC>. Tradução: Na página do “internal Revenue Service”, a Receita Federal Americana, encontra-se EITC Home page- É mais fácil que nunca descobrir se você é qualificado para EITC (credito ganho de imposto de renda), algumas vezes chamado de EIC, é um crédito de imposto para ajuda-lo a manter mais do que você ganha. É um crédito de imposto de renda federal que pode ser restituído para trabalhadores individuais ou famílias de baixa a moderada renda. O congresso originalmente aprovou a legislação de crédito em 1975 em parte para compensar os encargos das taxas do seguro social e dar um incentivo ao trabalho. Quando o EITC excede a quantia de impostos devidos, isto resulta na restituição de imposto para aqueles que reivindicam e se qualificam para o crédito. Pra se qualificar você deve preencher certos requisitos e preencher uma declaração fiscal, mesmo se você não deve nenhum imposto ou não seja exigido a declarar. <http://www.irs.gov/Individuals/EITC-Home-Page--It%E2%80%99s-easier-than-ever-to-find-out-if-you-qualify-for-EITC>

²⁸⁹ The maximum Ontario Sales Tax Credit for the 2012-13 benefit year is \$273 for each adult and each child under 19 years of age. Use our tax credit calculator to find out how much you may be eligible to receive. The amount you receive is a tax-free payment based on: the size of your family, and your adjusted family net income. Disponível em <<http://www.fin.gov.on.ca/en/credit/stc/>> Acesso em: 10 outubro 2012.

mínimo existencial. Essas técnicas aliadas à capacidade contributiva descortinam um universo extenso de medidas de proteção da baixa renda contra a tributação indireta que, certamente, além de reconhecer o direito constitucional de proteção ao mínimo existencial, viabilizarão o alcance e a realização de muitos outros direitos previstos na CF. O Decreto n. 6.135, de 30 de junho de 2007, disciplina o Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), regulamentado pela Portaria n. 376, de 16 de outubro de 2008, que permite recolher dados e identificar todas as famílias de baixa renda existentes no país. Ele dispõe:

Art. 2º O Cadastro Único para Programas Sociais - CadÚnico é instrumento de identificação e caracterização sócio-econômica das famílias brasileiras de baixa renda, a ser obrigatoriamente utilizado para seleção de beneficiários e integração de programas sociais do Governo Federal voltados ao atendimento desse público.

[...]

§ 3º O CadÚnico é constituído por sua base de dados, instrumentos, procedimentos e sistemas eletrônicos.

Art. 3º Os dados e as informações coletados serão processados na base nacional do CadÚnico, de forma a garantir: I - a unicidade das informações cadastrais; II - a integração, por meio do cadastro, dos programas e políticas públicas que o utilizam; e

III - a racionalização do processo de cadastramento pelos diversos órgãos. Parágrafo único. A fim de que se atinjam os objetivos do **caput**, será atribuído a cada indivíduo cadastrado um número de identificação social, nos termos estabelecidos pelo órgão gestor nacional do CadÚnico.

Art. 4º Para fins deste Decreto, adotam-se as seguintes definições: I - família: a unidade nuclear composta por um ou mais indivíduos, eventualmente ampliada por outros indivíduos que contribuam para o rendimento ou tenham suas despesas atendidas por aquela unidade familiar, todos moradores em um mesmo domicílio. II - família de baixa renda: sem prejuízo do disposto no inciso I: a) aquela com renda familiar mensal **per capita** de até meio salário mínimo; ou b) a que possua renda familiar mensal de até três salários mínimos; III - domicílio: o local que serve de moradia à família; IV - renda familiar mensal: a soma dos rendimentos brutos auferidos por todos os membros da família, não sendo incluídos no cálculo aqueles percebidos dos seguintes programas: a) Programa de Erradicação do Trabalho Infantil; b) Programa Agente Jovem de Desenvolvimento Social e Humano; c) Programa Bolsa Família e os programas remanescentes nele unificados; d) Programa Nacional de Inclusão do Jovem - Pró-Jovem; e) Auxílio Emergencial Financeiro e outros programas de transferência de renda destinados à população atingida por desastres, residente em Municípios em estado de calamidade pública ou situação de emergência; e f) demais programas de transferência condicionada de renda implementados por Estados, Distrito Federal ou Municípios; V - renda familiar **per capita**: razão entre a renda familiar mensal e o total de indivíduos na família.

O CadÚnico é um sistema a serviço do Poder Público que permite identificação do contribuinte de baixa renda, desmistificando o argumento de que o contribuinte de fato é de

difícil identificação. A tecnologia a serviço do consumo permite a identificação do contribuinte e os dados acerca da renda dessa população permitem estimar o direito a reembolso da tributação indireta incidente.

Há efetivamente que se definir os critérios dessa padronização, mas o CadÚnico se apresenta como um importante instrumental para a efetivação da proteção do mínimo existencial.

4 SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA E PRATICABILIDADE

4.1 SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quando se fala em Simplificação Tributária é possível identificar, com base no uso dessa expressão no âmbito da linguagem jurídica e com amparo na sua instrumentalização pela doutrina, pelo menos três significados, os quais, embora imbricados, não correspondem exatamente à mesma idéia.

Na sua “primeira”²⁹⁰ acepção, o termo “simplificação tributária” corresponde ao processo de redução da complexidade do sistema tributário. Vale citar como um expoente desse “movimento” o doutrinador alemão Paul Kirchhof, que extrai do chamado “mandado de simplificação” (*Vereinfachungsgebot*) o impulso de redução das normas interventivas e de incentivo tributário²⁹¹. Para essa conotação, o mandado de simplificação demanda a construção de um sistema tributário destituído desse modelo de normas e fundado em princípios de justiça tributária.

Um segundo alcance debitado à expressão, cuja formulação encontramos em Klaus Tipke²⁹², é a ideia de que simplificação tributária implica o cumprimento das seguintes condições ou requisitos²⁹³: (a) concretização de princípios axiológicos (princípios de justiça fiscal) basilares; (b) uma legislação cuja linguagem seja a mais clara e simples possível; (c) coerência e estabilidade na legislação (*Die Gesetze dürfen nicht ständig geändert werden*²⁹⁴). Exigência que, segundo Tipke, se faz tanto em favor da Justiça, já que essa não muda de ano para ano²⁹⁵, como também, no interesse da Praticabilidade²⁹⁶; e, por fim, (d) a existência de específicas normas de finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*), especialmente Tipificações e Generalizações (*Typisierungen und Pauschalierungen*).

²⁹⁰ Não há qualquer orientação cronológica ou mesmo fundamento histórico bibliográfico que indique alguma ordem, trata-se de considerar o processo intuitivo de remissão ao significado da palavra, o qual indica, de ordinário, a conotação que segue.

²⁹¹ VELLOSO, Andrei. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 5, n. 30, nov./dez. 2007, p.1.

²⁹² TIPKE, Klaus. **Steuerrecht Ordnung**. Verlag Dr. Otto Schmidt Köln. 2.Auflage, 2000, p. 348-350.

²⁹³ idem ibidem.

²⁹⁴ idem ibidem.

²⁹⁵ TIPKE, op. cit., 2000, p. 349. “Gerechtigkeit ändert sich nicht von Jahr zu Jahr“.

²⁹⁶ idem ibidem. “Die gegenwärtige Praxis der permanenten Gesetzesänderungen, des Springens von Reform zu Reform ist eine Zumutung sowohl für Steuerpflichtige als auch für Steuerberater, Steuerbeamte und Steuerrichter“.

O segundo sentido apresenta uma amplitude maior em relação à terceira implicação do termo que, embora contida na segunda, deve ser considerada mais específica. Segundo Velloso, examinando a doutrina alemã acerca do tema, simplificação tributária corresponde, em regra, ao conteúdo do Princípio da Praticabilidade²⁹⁷. Segundo ele, a visão mais comum a respeito da simplificação “é sinônimo de praticabilidade”.

Analisando o tema da Praticabilidade²⁹⁸ no Brasil, não é possível efetivamente encontrar a identificação do plexo de significados desse termo com o fenômeno da Simplificação Tributária numa acepção ampla, e tampouco o respectivo esquadrihar do que seria o continente da Praticabilidade.

Vale, pois, uma breve incursão no tema da Simplificação no seu segundo sentido, ou seja, compreendendo não apenas uma determinada categoria de normas (*Vereinfachungszwecknormen*), mas também um conjunto de valores cuja vitalidade normativa na doutrina brasileira é pouco explorada.

Embora tratando da relação entre simplificação tributária e sonegação fiscal, objetivando verificar a interação entre esses dois fenômenos, e, portanto, tratando do tema do ponto de vista das ciências econômicas, Kilian Bizer assinala o papel modesto que a discussão acerca da simplificação tributária desempenhou até a atualidade. Segundo ele, a discussão sobre o tema limita-se a explorar alguns princípios técnicos²⁹⁹.

Para esse autor, o âmbito de discussão desenvolvido restringe-se a examinar o princípio da simplificação³⁰⁰ ou simplicidade (*einfachheit*) sintetizado nos princípios da Transparência, da Praticabilidade e da *Wohlfelheit* (*baratura*, economicidade, *cheapness*)³⁰¹.

Transparência, para Neumark³⁰², alcança tanto o aspecto da Determinação (*Bestimmtheit*), como também o da Compreensibilidade (*Verständlichkeit*) e Clareza (*Eindeutigkeit*) das normas gerais de direito tributário.

²⁹⁷ VELLOSO, op. cit., 2007.

²⁹⁸ Também traduzido no Brasil como Princípio da Praticidade por Misabel Derzi in: DERZI, Misabel Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: **Tributos e Direitos Fundamentais**. FISCHER, Octavio Campos (coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 261-277.

²⁹⁹ BIZER, Kilian. **Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung**. Dunkler Humblot: 2008, p. 123.

³⁰⁰ Aqui, ao que tudo indica, há de se fazer uma correta distinção entre *Einfachheit* Prinzip e *Vereinfachungszwecknormen*. O princípio da simplicidade não deve guardar a exata conformação das normas de simplificação, evidentemente.

³⁰¹ BIZER. op. cit., 2008, p. 123.

³⁰² NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. 2.ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales: 1994, p. 364.

Para Neumark, o princípio da Transparência (*Steuer Transparenz*³⁰³) pode ser formulado da seguinte maneira:

El principio de transparencia fiscal exige que las leyes fiscales em sentido amplio, es decir, com inclusión de los reglamentos ejecutivos (“regulation”), directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos³⁰⁴.

Como princípio da “factibilidad” (âmbito da praticabilidade), Neumark define:

O postulado de que se configure a Política Fiscal, em seus princípios gerais e em suas particularidades, de maneira que suas medidas e os objetivos que com elas se perseguem satisfaçam a compreensão intelectual e as tendências políticas do sujeito passivo médio (típico), por uma parte, e as atribuições institucionais e materiais dos órgãos de exação, arrecadação e controle, por outra, resultando, assim, eficazmente aplicáveis e praticáveis³⁰⁵.

Para Casalta Nabais³⁰⁶, a simplificação, para Neumark, por meio do princípio da factibilidade das medidas fiscais, está relacionada com a praticabilidade das medidas fiscais inseridas no âmbito da política fiscal, o que deve ser distinto do que se chama praticabilidade na execução das leis fiscais.

Com o mesmo enfoque, Kilian Bizer enfatiza que a praticabilidade também está relacionada à continuidade do Direito Tributário. A frequência das mudanças legislativas faz com que muitos contribuintes percam de vista qual é o direito válido³⁰⁷. O princípio da praticabilidade opõe-se a essa situação.

³⁰³ BIZER, op. cit., 2008, p.123. [...] die Steuergesetze [...] so zu gestalten [sind], dass sie das technisch und rechtlich mögliche Höchstmass an Gemeinverständlichkeit aufweisen und ihre Vorschriften derart eindeutig und bestimmt sind, **dass sie Zweifel über die Rechte und Pflichten der Steuerzahler bei diesen selbst ebenso wie bei den Steuerverwaltungsbehörden und damit Willkür bei Veranlagung und Erhebung (cobrança ou lançamento) [...] ausschliessen.**

³⁰⁴ NEUMARK, op. cit., 1994, p.366.

³⁰⁵ BIZER, op. cit., 2008, p.123. “ihre Massnahmen und die mit ihnen verfolgten Ziele dem intellektuellen Verständnis und den politischen Neigungen des durchschnittlichen (typischen) Pflichtigen einerseits, den institutionellen und fachlichen Kapazitäten der Veranlagungs-, Erhebungs- und Kontrollbehörden andererseits entsprechen, so dass sie effizient anwendbar und durchsetzbar sind.“

³⁰⁶ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 91.

³⁰⁷ BIZER, op. cit., 2008. “Mit dieser begrifflichen Abgrenzung der Praktikabilität ist auch ein Aspekt der Stetigkeit des Steuerrechts einbezogen. Angesichts der inzwischen jährlich erfolgenden Steueränderungsgesetze geht vielen Steuerpflichtigen allein wegen der Häufigkeit der Änderungen der Überblick über da verloren, was geltendes Recht ist. Genau dies widerspricht dem Grundsatz der Praktikabilität“.

Por fim, relacionado à simplificação tributária, está o princípio da economicidade (*wohlfeilheit, baratura, cheapness*), que consagra uma compreensão da economicidade, abrangendo a economicidade tanto da arrecadação como a da imposição. De acordo com Neumark³⁰⁸, esse princípio deve ser entendido como:

De acuerdo con el principio de baratura (economicidad) de la imposición, la composición de un sistema fiscal ya la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, **bien sean a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos**, no sobrepasen en conjunto el **mínimo que resulte imprescindible** para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición³⁰⁹.

Apesar da inclusão de outros elementos no âmbito da Simplificação Tributária, a simplificação em sentido estrito corresponde à ideia de praticabilidade e é com essa percepção que o tema é analisado no Brasil³¹⁰.

4.2 O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE (*PRAKTIKABILITÄTSPRINZIP*)

A ideia de praticabilidade está relacionada ao conceito de aplicabilidade da norma tributária. O fundamento empírico dessa necessidade ou carência que se imputa à norma de natureza fiscal é a sua necessidade de aplicação massiva, atributo peculiar do Direito Tributário.

Albert Hensel³¹¹, autor do primeiro manual alemão de direito tributário, publicado em 1924, apontou o direito tributário como caracterizado pela profusão de fatos jurídicos idênticos ou muito parecidos, realidade esta que implica uma aplicação massiva das normas tributárias, diferentemente de muitos outros ramos do direito. A incidência da norma tributária não ocorre isolada ou raramente, mas sobre uma imensidão de fatos da vida humana e multiplicadamente. A ideia de simplificação, portanto, está estreitamente ligada à concepção de um direito de massa (*massenrecht*).

³⁰⁸ NEUMARK, op. cit., 1994, p.366.

³⁰⁹ BIZER, op. cit., 2008, p.124. “die Zusammensetzung (constituição, composição) eines Steuersystems und die technische Ausgestaltung (arranjo) seiner Elemente so vorzunehmen (fazer) [ist], dass die mit der Veranlagung (exação/imposição), Erhebung (arrecação) und Kontrolle verbundenen Aufwendungen sei es der Finanzbehörden, sei es der Pflichtigen insgesamt nicht das Mindestmass überschreiten, das sich bei gebührender Beachtung der übergeordneten wirtschafts – und gesellschaftspolitischen Ziele der Besteuerung als erforderlich erweist“.

³¹⁰ COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. DERZI, Mizabel Machado. Praticidade. ICMS. Substituição Tributária progressiva, “para frente” In: **Construindo o Direito Tributário na Constituição – Um análise da obra do ministro Carlos Mario Velloso**.

³¹¹ VELLOSO, Andrei. **Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães**, p. 1.

Segundo Regina Costa, a ideia de praticabilidade aparece como conceito técnico, no âmbito tributário; já, de acordo com Adam Smith, essa ideia aparece por volta de 1776, quando enfatizava a necessidade de os tributos preencherem os atributos de certeza, comodidade e economia, como meio de propiciar igualdade e segurança jurídica³¹². Embora a ideia seja válida, o movimento no sentido de identificar a praticabilidade, com as noções de certeza, comodidade e economia ou economicidade, há uma distância significativa entre o conteúdo da praticabilidade, tal como enunciada na doutrina alemã, ou seja, com sentido estrito, no qual tem a sua origem e a intenção de estabelecer limitações técnico-valorativas à tributação, como pretendeu Smith.

Ao que tudo indica, a questão da relevância jurídica das chamadas considerações de praticabilidade (*Praktikabilitätserwägungen*) não havia sido objeto de um exame mais detalhado, tanto em 1958, data em que Hans Arndt aponta como momento de reconhecimento da pouca atenção recebida pelo tema, quanto em 1983, quando esse autor publicou um dos primeiros textos clássicos acerca da matéria: “Praktikabilität und Effizienz”. Nessa obra, Arndt destaca a importância do tema para o direito tributário e para o direito social³¹³, caracterizados pela administração “em massa” de direitos (*Massenverwaltung*).

A praticabilidade é conceituada por Arndt como “o conjunto de meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de fazer simples e viável a execução das leis”³¹⁴. Para Isensee, outro autor com produção relevante acerca do tema, “praticabilidade é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis”³¹⁵.

A praticabilidade é vista, portanto, como um instrumental a serviço da eficiência na aplicação da norma tributária. Aqui desponta uma importante consideração acerca da praticabilidade, do ponto de vista do direito brasileiro, que é a necessária relação, ainda pouco explorada na doutrina, com o princípio da eficiência, como se verá adiante.

A praticabilidade encerraria um comando ao legislador e ao aplicador da lei, instrumentalizando-os com recursos normativos que lhes permitam uma elaboração da lei que prime pela eficiência na sua aplicação, de modo que sejam consideradas a estrutura e a capacidade operacional da Administração Fiscal disponível.

³¹² COSTA, op. cit., 2007, p. 89.

³¹³ ARNDT, Hans Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**, 1a. Köln, Otto Schmidt KG: 1983, p. 7.

³¹⁴ COSTA, op. cit., 2007, p. 90.

³¹⁵ idem ibidem.

O instrumental da Praticabilidade são as normas de simplificação; por meio delas o legislador ou o Administrador procedem à redução da complexidade da norma tributária, desconsiderando detalhes, diferenciações e individualização, que não é possível levar em conta por razões de ordem prática, especialmente, custos insuportáveis ou inadequados.

A doutrina alemã refere a “praticabilidade” seja como conjunto de técnicas para fazer simples a execução das normas, ou como as condições que garantam a execução eficiente e econômica das leis. Na doutrina nacional, Regina Costa vincula à praticidade o dever de viabilizar a geração de receita tributária e, de outro, “propiciar ao contribuinte o cumprimento, eficiente e sem demasiado ônus, de suas obrigações fiscais”³¹⁶.

Essa visão, enfatizando o aspecto de “princípio” que tem força normativa no sentido de tornar a tributação algo mais “simples”, “claro”, “sem demasiado ônus” para o contribuinte, constitui uma faceta pouco desenvolvida da ideia de praticabilidade, cujo núcleo parece ser a eficiência da aplicação do ponto de vista da Administração Tributária.

4.2.1 Natureza do Princípio

A maior parte da doutrina produzida acerca do tema no Brasil defende que a Praticabilidade tem natureza de princípio³¹⁷.

Regina Costa argumenta que é um autêntico princípio porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; (ii) contempla valor considerado fundamental, a viabilização da execução adequada do ordenamento jurídico tributário³¹⁸;

A autora ressalta que a praticabilidade atuará “na orientação dos agentes públicos acerca da interpretação e da aplicação a serem dadas a outras normas jurídico-tributárias”³¹⁹. Não é outro o magistério de Hans Wolfgang Arndt³²⁰ que menciona o entendimento do BVerfG de que “na dúvida sobre a interpretação de uma norma tributária, que precisa ser aplicada a milhares de

³¹⁶ COSTA, op. cit., 2007, p.93.

³¹⁷ São eles: Regina Costa, Misabel Derzi, Luis Eduardo Schoueri, Andrei Velloso, Leonardo Sperb de Paola, Isso Chaitz Scherkerkewitz, Roberto Wagner Lima Nogueira e Alessandro Mendes Cardoso. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo** - Limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: Juruá, 2011, p.183.

³¹⁸ COSTA, op. cit., 2007, p.92.

³¹⁹ COSTA, op. cit., 2007, p.93.

³²⁰ ARNDT, op. cit., 1983, p.9.

casos, deve ser considerado o ponto de vista da praticabilidade para fixar a vontade do legislador”, gizando aí o caráter de princípio interpretativo da Praticabilidade.

Com opinião diversa, podemos citar Carlos Renato Cunha, para quem a praticabilidade situa-se no âmbito das normas de competência tributária. As normas de competência determinam quem pode pôr a norma jurídica e também o que pode ser objeto da norma e o que não pode. Em sua opinião, toda a discussão a respeito da praticabilidade não passa de uma discussão a respeito dos limites de atuação do agente competente para expedir a norma jurídico-tributária:

Portanto, podemos localizar a praticabilidade tributária no campo das normas de competência tributária. Não passa ela de um termo genérico que indica um dos meios possíveis para a expedição de normas jurídicas, ou melhor dizendo, que congrega diversas normas de competência na atuação do agente competente para expedição da norma geral e abstrata ou individual e concreta tributária.

Não se englobam na praticabilidade, obviamente, todas as normas de competência tributária, sob pena de se tratar de idênticos conceitos. São permissões existentes nas normas de competência, que o exegeta liga à ideia de eficiência, simplificação, economia, praticidade, enfim, praticabilidade na aplicação da norma de inferior hierarquia. Podemos encontrar permissões expressas para seu uso já no nível dos enunciados prescritivos, como veremos; mas se trata de algo raro, pois normalmente encontrar-se-ão apenas no nível da significação extraída de tais enunciados, em regra no campo de penumbra sintático-semântico³²¹.

A vinculação às normas de competência é, sem dúvida, argumento irretocável, entretanto, não parece ser possível imaginar a atuação da Praticabilidade fora do espaço desenhado pelas normas de competência. A Praticabilidade da norma é um conceito relacionado essencialmente com a técnica legislativa de formulação da norma, por isso ela só pode ter a dimensão da competência tributária, o que torna essa vinculação inútil como forma de explicação da natureza da praticabilidade. Praticabilidade da norma tributária implica negociar concessões com a norma de imposição ou de competência (a depender se se trata da atuação do administrador ou do legislador). Melhor dizendo, implica simplesmente exercer a competência em diferentes graus; a liberdade está dada pela norma de competência, a praticabilidade gradua o exercício no espaço de liberdade.

A natureza da praticabilidade não pode ser reduzida a uma permissão da norma de competência, embora ela deva ser considerada como tal, mas não só. Isso porque esse elemento é apenas descritivo da praticabilidade. A praticabilidade não implica suprimir ou criar competência,

³²¹ CUNHA, op. cit., 2011, p.186.

ela concentra um plexo de valores os quais não podem ter sentido fora do âmbito de competência desenhado pelo legislador.

Evidentemente que, ao argumento de praticabilidade o legislador e o administrador podem tangenciar espaços não permitidos pela norma. Aí, porém, não se estará discutindo limites da praticabilidade, mas competência tributária.

Praticabilidade é algo mais que termo genérico utilizado no âmbito da competência, ela está mais relacionada à concretização da capacidade contributiva, dentro do âmbito de competência conferido pelo legislador. O seu papel é também calibrar a “execução” da tributação em conformidade com a capacidade contributiva.

Ver a Praticabilidade como um princípio tem sido a forma mais usual de defini-la, o que não afasta a necessidade de reexaminar a questão.

Para a grande maioria da doutrina, para quem a praticabilidade é um princípio, ele é considerado um princípio técnico, no sentido da classificação de Klaus Tipke, que classifica os princípios em valorativos ou éticos e técnicos, também chamados princípios de justiça e princípios de oportunidade³²². Para ele, é princípio de justiça, por exemplo, a capacidade contributiva e é princípio técnico, a praticabilidade³²³. Regina Costa defende, no mesmo sentido, que se trata de um princípio técnico e não de um princípio ético:

[...] há de atuar a praticidade para, de um lado, viabilizar a imprescindível geração de receita tributária e, de outro, propiciar ao contribuinte o cumprimento, eficiente e sem demasiados ônus, de suas obrigações e deveres fiscais. Assinale-se que é inegável a natureza técnica do princípio em foco, o que o impede de ser colocado no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça ou a moralidade, posicionados no altiplano do ordenamento jurídico. No entanto, não se pode desprezar a sua importância, na medida em que contribui para a realização daqueles valores³²⁴.

Para Andrei Velloso³²⁵, o fato de ser um princípio técnico e não ético não diminui a sua relevância, senão apenas revela que a sua força jurídica é *derivada* dos princípios que promove; por conseguinte, somente poderá justificar a restrição de princípios constitucionais e de direitos fundamentais quando se apóie em princípios que a fundamentem.

³²² TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: SAFE, 2008, p. 174.

³²³ idem ibidem.

³²⁴ COSTA, op. cit., 2007.

³²⁵ VELLOSO, op. cit., 2007.

O princípio da praticabilidade estaria presente na constituição de forma implícita, ou, usando o vocabulário de Alexy³²⁶ para os direitos fundamentais, de forma adscrita ou associada (*zugeordnete*³²⁷), ou seja, decorrendo de outras normas do sistema.

Aqui nos deparamos com importante questão acerca do fundamento normativo do princípio da praticabilidade. Segundo Regina Costa, ela decorre do princípio da Supremacia do Interesse público sobre o particular³²⁸. Para Misabel Derzi, o princípio da praticabilidade é um princípio sem formulação escrita, que se acha difuso no ordenamento³²⁹. Misabel também entende que a praticabilidade pode ser “compreendida como um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas”. Segundo essa regra, deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional”.³³⁰ Por fim, é possível encontrar na doutrina a defesa da sua fonte normativa como sendo os princípios da Eficiência³³¹ e da Legalidade³³².

O princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular, por sua vez, tem sido objeto de justificadas críticas, ao argumento de que tecnicamente ele não pode ser classificado como um princípio. Hoje, pois, não se admite uma supremacia abstrata do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. São argumentos em favor de tal conclusão, segundo Humberto Ávila, o fato de que a sua conceituação não se identifica com o bem comum. De acordo com Ávila, “bem comum é a própria composição harmônica do bem de cada um com o de todos; não, o direcionamento dessa composição em favor do “interesse público”³³³. O discutido “princípio da supremacia” explica, é antes uma “regra de preferência³³⁴ [...]”³³⁵.

³²⁶ ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 70.

³²⁷ ALEXY, op. cit., 1996, p. 57. “Zugeordnete Grundrechtsnormen”.

³²⁸ COSTA, op. cit., 2007.

³²⁹ DERZI, Misabel Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.138.

³³⁰ DERZI, op. cit., 2007, p.139.

³³¹ NORONHA, Luana. Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 91, p. 250, Mar / 2010.

³³² DERZI, Misabel Machado. **A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual**. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.276.

³³³ ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **RERE – Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado**. n. 11. Set/Out/Nov. 2007. Salvador/BA.

³³⁴ ALEXY, op. cit., 1997, p. 92. “A relação de tensão entre princípios corresponde ao que Alexy denomina colisão de princípios. Essa situação de tensão não se soluciona eliminando um princípio ou criando uma exceção, como ocorreria no caso de conflito de regras. Na colisão de princípios, um cede em relação ao outro, estabelecendo uma

Segundo Ávila, o que deve ficar claro, é que, mesmo nos casos em que o princípio em questão legitima uma atuação estatal restritiva específica, deve haver uma ponderação relativamente aos interesses privados e à medida de sua restrição: “é essa ponderação para atribuir máxima realização aos direitos envolvidos o critério decisivo para a atuação administrativa. E antes que esse critério seja delimitado, não há o que cogitar sobre a referida supremacia do interesse público sobre o particular”³³⁶.

A Praticabilidade deve ser analisada também na sua relação com os princípios da eficiência e da legalidade. Quem aponta o princípio da Eficiência³³⁷ como fundamento constitucional da Praticabilidade, não discute a crítica de que a eficiência não seria um princípio, pois não estabeleceria um estado autônomo de coisas que deva ser realizado³³⁸, mas um postulado que estrutura a aplicação de outras normas³³⁹, ou um instrumento para atingir outros fins sociais³⁴⁰. A eficiência não cria poder, apenas calibra o poder já existente em outras normas³⁴¹. Considerando o conteúdo da praticabilidade, que diz respeito a um modo de exercer uma competência, ou seja, a formulação e a execução de normas fiscais de forma que elas tenham um grau ótimo de exequibilidade, seria possível considerar a aplicação dos argumentos contra a natureza de princípio da Eficiência também à Praticabilidade. Trata-se de discussão necessária, que não será profundamente desenvolvida nos limites descritivos desse trabalho.

Por fim, defende-se, também, que o princípio da praticabilidade decorre do princípio da legalidade. Em artigo mais recente, Misabel Derzi afirma que a praticabilidade é “corolário da legalidade”³⁴². Se a Administração deve atuar apenas em conformidade com a lei, é possível

relação de precedência condicionada: “La solución de la colisión consiste más bien en que, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, se establece entre los principio una relación de precedência condicionada. La determinación de la relación de precedência condicionada consiste en que, tomando en cuenta el caso, se indican las condiciones bajo las cuales un principio precede al outro. Bajo otras condiciones, la cuestión de la precedência puede ser solucionada inversamente”.

³³⁵ ÁVILA, op. cit., 2007.

³³⁶ idem ibidem.

³³⁷ NORONHA, op. cit., 2010.

³³⁸ ÁVILA, op. cit., 2008, p.92.

³³⁹ FROSI, Flávia Gehlen. **A Aplicação das Pautas Fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (2007). Porto Alegre; UFRGS, 2007, p. 49.

³⁴⁰ ÁVILA, op. cit., 2008, p.92.

³⁴¹ idem ibidem.

³⁴² DERZI, op. cit., 2004, p.276.

extrair desse princípio que a lei deve ser exequível, praticável³⁴³, uma vez que é elemento relevante para garantir a observância das normas.

A praticabilidade, portanto, tem sido defendida como verdadeira norma-princípio, pois revela o seu próprio conteúdo relativamente ao comportamento ou à aplicação de outras normas constantes no ordenamento jurídico. Ela é finalística, pois estabelece um estado de coisas a ser alcançado, qual seja, a exequibilidade das normas, a qual pode ser alcançada em diferentes graus, sem violar as normas de competência que constituem os limites ao poder de tributar. Além disso, ela demanda uma avaliação da correção entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção³⁴⁴.

Não se ignora que parte importante da definição da Praticabilidade como princípio depende do que é considerado um “estado ideal de coisas a ser atingido”. “Exequibilidade da norma tributária” constitui um estado de coisas a ser perseguido? Qual a diferença entre esse conceito e o conceito de “eficiência” na aplicação da norma?

Para explicitar o aprofundamento que a matéria merece, vale a pena citar Ávila, em dois pontos: no primeiro ponto, quando propõe que as normas não se resumem a regras e princípios, mas a regras, princípios e postulados; no segundo ponto, quando esclarece o que é um “estado de coisas a ser atingido”:

Além de este estudo propor a superação de um modelo dual de separação regras/princípios, baseado nos critérios da existência de hipótese e do modo de aplicação e fundado em alternativas exclusivas, ele também propõe a adoção de um modelo tripartite de dissociação regras/princípios/postulados, que, ademais de dissociar as regras dos princípios quanto ao dever que instituem, à justificação que exigem e ao modo como contribuem para solucionar conflitos, acrescenta a essas categorias normativas a figura dos postulados, definidos como instrumentos normativos metódicos, isto é, como categorias que impõem condições a serem observadas na aplicação das regras e dos princípios, com eles não se confundindo³⁴⁵.

Quanto ao aspecto finalístico dos princípios, leciona:

Com efeito, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (state of affairs, Idealzustand), em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido ou já escolhido para resguardar tal estado de coisas. Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação. Por exemplo, o princípio do

³⁴³ FROSI, op. cit., 2007.

³⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** - da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.70.

³⁴⁵ ÁVILA, op. cit., 2006, p.71.

Estado de Direito estabelece estados de coisas, como a existência de responsabilidade (do Estado), de previsibilidade (da legislação), de equilíbrio (entre interesses públicos e privados) e de proteção (dos direitos individuais), para cuja realização é indispensável a adoção de determinadas condutas, como a criação de ações destinadas a responsabilizar o Estado, a publicação com antecedência da legislação, o respeito à esfera privada e o tratamento igualitário. Enfim, os princípios, ao estabelecerem fins a serem atingidos, exigem a promoção de um estado de coisas – bens jurídicos – que impõe condutas necessárias à sua preservação ou realização. Daí possuem caráter deontico-teleológico: deontico, porque estipulam razões para a existência de obrigações, permissões ou proibições; teleológico, porque as obrigações, permissões e proibição decorrem dos efeitos advindos de determinado comportamento que preservam ou promovem determinado estado de coisas. Daí afirmar-se que os princípios ou normas-do-que-deve-ser (ought-to-be-norms): seu conteúdo diz respeito a estado ideal de coisas (state of affairs)”.

Com base nesse enfoque doutrinário, é possível identificar dois caminhos: ou há efetivamente um estado de coisas que corresponde à “praticabilidade/exequibilidade”, ou o que hoje chamamos de praticabilidade não é outra coisa senão um postulado.

Um postulado, segundo Ávila, é uma norma imediatamente metódica³⁴⁶, que estrutura a aplicação e a interpretação dos princípios e das regras. Eles dizem respeito ao modo como as normas devem ser aplicadas. Vale novamente citar Ávila:

Os postulados diferenciam-se das normas cuja aplicação estruturam em várias perspectivas: quanto ao nível (os postulados situam-se no metanível ou no segundo nível, e as normas objeto de aplicação situam-se no nível objeto ou no primeiro nível), quanto ao objeto (os postulados indicam as estruturas de aplicação de outras normas, e as normas descrevem comportamentos, se forem regras, ou instituem a promoção de fins, se forem princípios) e quanto ao destinatário (os postulados dirigem-se aos aplicadores, e as normas, a quem deve obedecer a elas).

Verifica-se que o caráter principal ou de postulado dependerá do que se pode definir como “um estado de coisas a ser perseguido”, embora falar em exequibilidade implique tratar de um conceito bastante fluído. Apenas com um exame detalhado da forma como as expressões “praticabilidade” e “exequibilidade” da norma têm sido utilizadas na jurisprudência é que seria possível formular uma compreensão adequada desses conceitos, o que não foi o alcance deste trabalho.

Os instrumentos da praticabilidade são o que a doutrina alemã chama de normas com finalidade simplificadora (*Vereinfachungzwecknormen*).

³⁴⁶ ÁVILA, op. cit., 2006, p.168.

4.3 NORMAS DE SIMPLIFICAÇÃO

As denominadas “normas com finalidade de simplificação” são normas cuja finalidade é incrementar a praticabilidade do sistema jurídico. Elas devem otimizar a aplicação das normas, considerando as perspectivas técnico-econômica e de justiça na sua aplicação³⁴⁷.

O que identifica essas normas das demais é a teleologia, ou seja, a finalidade de promover a exequibilidade das normas, reduzindo as dificuldades e obstáculos a uma aplicação da lei eficiente e, também, indiretamente, isonômica:

En todo caso, la peculiaridad de las normas de simplificación radica en que prescinden conscientemente de la capacidad económica “real” en aras de la practicabilidad administrativa. Es decir, el conflicto no se plantea entre capacidad económica y otros objetivos constitucionales de carácter no fiscal, sino que es inmanente al tributo ya su aplicación³⁴⁸.

Para a identificação dessas normas, é preciso considerar a intensidade da presença de uma finalidade simplificadora e a existência de elementos normativos que têm por objetivo basicamente a simplificação.

Ao tratar do tema, Andrei Velloso distinguiu entre as normas de simplificação *lato sensu*, que seriam caracterizadas pela finalidade simplificadora em geral, e normas de simplificação *strictu sensu*. Segundo ele, as normas de simplificação *strictu sensu* são aquelas normas que realizam a persecução do objetivo de simplificação “descurando peculiaridades das situações fáticas que são relevantes à luz do escopo normativo”³⁴⁹. Há a renúncia a diferenciações.

Herrera Molina também reconhece a existência de dois tipos de normas de simplificação, segundo ele, o termo “normas de simplificación” [...] “no designa genéricamente aquellas normas que hacen ‘más sencillo’ el sistema tributario, sino a aquellas que lo hacen renunciando a gravar la verdadera manifestación de capacidad económica que constituye el objeto de un tributo determinado”³⁵⁰.

As normas de simplificação tributária *strictu sensu* estão em relação de tensão necessária com a igualdade na criação, na elaboração da lei (igualdade na lei). Isso porque, ao desconsiderar

³⁴⁷ TIPKE; LANG, op. cit., 208, p. 71. *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*: os quais estabelecem uma distinção entre três categorias de normas tributárias: normas com finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*), normas com finalidade social (*Sozialzwecknormen*) e normas com finalidade de simplificação (*Vereinfachungszwecknormen*).

³⁴⁸ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998.

³⁴⁹ VELLOSO, op. cit., 2007.

³⁵⁰ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998.

peculiaridades das situações fáticas, essas normas deixam de fora alguns eventos, os quais seriam incluídos, não fosse o uso da fórmula simplificadora.

Por outro lado, as normas de simplificação, elas (em determinados casos) incrementam a igualdade na aplicação da lei (perante a lei) pelo Administrador, pelo Judiciário, por todos aqueles que aplicam e executam a lei.

Segundo Andrei Velloso, para a doutrina alemã, as espécies mais importantes de normas de simplificação tributária são aquelas que estabelecem tipificações, estimativas genéricas, presunções e ficções jurídicas. Na doutrina brasileira, todavia, é possível encontrar um elenco muito mais extenso de normas de simplificação, como o faz Regina Costa³⁵¹, os quais ela situa no âmbito de “instrumentos de viabilização” da simplificação: “Inicialmente temos as chamadas abstrações generalizantes, abrangentes das presunções, ficções e indícios, bem como de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco e normas de simplificação”(essas últimas compreendem padronizações, esquemas, quantificações, somatórios³⁵². Regina Costa trabalha outras categorias, no âmbito dos instrumentos de simplificação, que não são exclusivamente normas:

No entanto, outros expedientes de simplificação da execução normativa vêm a eles somar-se no intuito de expressar a praticabilidade no meio tributário, dos quais cabe destacar a analogia, as técnicas de privatização da gestão tributária e os meios alternativos de solução de conflitos tributários³⁵³.

Nos limitaremos a analisar os quatro modelos básicos de normas de simplificação.

4.3.1 Tipificação

4.3.1.1 Modos de pensar conceitual e tipológico

Segundo Regina Costa³⁵⁴, a maneira que o homem tem de se apropriar da realidade, organizando seu raciocínio sobre os fatos e as coisas que o rodeiam é, basicamente, estabelecendo “conceitos³⁵⁵” e “tipos”, categorias com distintos graus de generalidade e abstração.

³⁵¹ COSTA, op. cit., 2007, p.159-210.

³⁵² COSTA, op. cit., 2007, p.170.

³⁵³ idem ibidem.

³⁵⁴ COSTA, op. cit., 2007, p.30.

³⁵⁵ COSTA, op. cit., 2007, p.31. Conceito ou termo, para o mestre Goffredo Telles Jr, é o “último elemento lógico, daqueles em que se decompõe a argumentação”. Constitui, pois, um elemento indecomponível, do ponto de vista lógico.” [...].

Os conceitos seriam definidos em um “número limitado e necessário de características”³⁵⁶, enquanto o tipo seria um “conjunto aberto”, “um sistema elástico de características, não limitadas, renunciáveis”³⁵⁷. Segundo Velloso, apesar de Misabel afirmar que os tipos não podem ser admitidos no Direito Tributário, devendo os tributos ser considerados como “conceitos determinados classificatórios”, ele considera que a “própria distinção entre tipo e conceito é gradual e tipológica” e que não haveria como se admitir a exclusividade do modo de pensar conceitual ou tipológico, mas apenas a prevalência de um sobre o outro, predominando no Direito Tributário a tendência conceitual³⁵⁸.

Misabel ensina que dentro da ciência do Direito verifica-se o uso da palavra “tipo” em três importantes e distintas acepções: (i) tipo como ordenação do conhecimento em ordens que admitem as transições fluídas e contínuas; (ii) tipo como sinônimo de “*Tatbestand*” ou suposto fático da norma jurídica; e (iii) tipo como técnica administrativa ou judicial de simplificação das leis, especialmente das leis tributárias”³⁵⁹.

Assim, no direito tributário, o termo adquiriu uma terceira acepção, referente ao que os alemães denominam de “administração simplificadora da lei” ou “modo de pensar tipificante”, para designar o método de aplicação do Direito, desenvolvido pela Administração (em especial a tributária), que objetiva facilitar a execução das leis fiscais.

4.3.1.2 Tipificação como técnica de simplificação das leis

No âmbito jurídico, a tipificação pode ser definida, em um primeiro momento, como a redução da realidade a modelos normativos.

Andrei Velloso³⁶⁰, examinando as diversas conotações para o fenômeno da tipificação, explica que tipificação *lato sensu* ocorre em todas as normas jurídicas gerais e abstratas, porque as normas sempre levam em conta algumas características e desconsideram outras na sua elaboração.

³⁵⁶ VELLOSO, Andrei. Princípio da especificidade conceitual, vagueza da linguagem e tributação. In. Direito Federal – **revista da Ajufe**, n. 77.

³⁵⁷ *idem* *ibidem*.

³⁵⁸ *idem* *ibidem*.

³⁵⁹ DERZI, op. cit., 2007, p.64.

³⁶⁰ VELLOSO, op. cit., 2007.

O segundo conceito de tipificação corresponde ao uso de “conceitos típicos”, ex.: veículos, homem. São normas que não utilizam conceitos abstratos e gerais (como as cláusulas gerais). Esse conceito também é muito amplo e não corresponde exatamente ao fenômeno de tipificação próprio da Praticabilidade. O fenômeno de tipificação que interessa ao estudo desse tema é aquele que se denomina tipificação *stricto sensu*. Esse fenômeno consiste na elaboração da lei (criação da lei) utilizando o legislador, as seguintes técnicas:

(1) Na elaboração da norma, no lugar de descrever inteiramente o suporte fático, com todas as características que ele deveria ter para atingir o objetivo da norma, o legislador toma um elemento típico ou situação típica, o que seja de mais fácil identificação e prova (tipificação como escolha de uma situação típica)³⁶¹:

Como exemplo (A) de escolha de elemento típico, embora não pertinente à área tributária, pode-se mencionar a legislação de cada universidade instituidora do programa de cotas³⁶² para ingresso à Universidade pública. Essa legislação adotou uma forma de generalização, ao escolher como situação típica, a frequência à escola pública³⁶³, como elemento que pressupõe um determinado padrão de ensino. Dessa forma, abrangeu também as escolas, como, por exemplo, em Porto Alegre, a Escola Militar, em que o alto padrão do ensino desenvolvido não estaria no âmbito da finalidade normativa.

Outro exemplo (B) de escolha de elemento típico é a isenção de imposto de renda concedida ao portador de doença grave, fixada pela Lei n.º 7.713/89, cuja finalidade normativa pode ser identificada como a proteção daqueles cuja capacidade contributiva é reduzida em razão

³⁶¹ VELLOSO, Andrei. **Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães.** In: *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte*, ano 5, n. 30, nov./dez. 2007.

³⁶² Decisão nº 134/2007 do CONSUN (Conselho Universário UFRGS), a qual reservou 30% das vagas aos egressos de escolas públicas, dentre este número, metade das vagas para os autodeclarados afrodescendentes.

³⁶³ Aqui exemplo de tutela judicial desse mecanismo administrativo de tipificação: COTAS. UNIVERSIDADE PÚBLICA. ALUNOS. ESCOLA PARTICULAR. A Turma negou provimento ao REsp interposto pelo Ministério Público cujo objetivo era reformar acórdão do tribunal de origem que negou o pedido, em ação civil pública, de afastar restrição de acesso ao sistema de cotas de inclusão social em universidade federal dos candidatos provenientes de escola particular e beneficiados com bolsa de estudos integral, bem como aos discentes de escolas comunitárias, filantrópicas e confessionais, ainda que mantidas por convênio com o Poder Público. Para o Min. Relator, os referidos candidatos desfrutaram das mesmas condições dos demais matriculados na escola particular. Nesse contexto, não se pode interpretar extensivamente norma que impõe como critério a realização exclusiva do ensino fundamental e médio em escola pública para abarcar instituições de ensino de outra espécie, sob pena de inviabilizar o fim buscado por meio da ação afirmativa. Precedente citado: REsp 1.132.476-PR, DJe 21/10/2009. REsp 1.206.619-PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 6/12/2011.

de doença. A escolha do elemento típico corresponde à identificação de determinadas doenças graves.

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004)

(2) Ou, o legislador, ao elaborar a norma, opta por uma generalização, ou seja, deixa de prever uma (ou mais de uma) característica diferenciadora que, relativamente à teleologia da norma, seria juridicamente relevante (tipificação como abstração e generalização)³⁶⁴.

A generalização implica atribuir a um grupo, características que pertenceriam a alguns membros do grupo. Seria possível talvez considerar como exemplo (A) as cotas raciais, cujo regramento estabelece como objeto de proteção todos os afrodescendentes, embora a titularidade das características motivadoras da proteção não esteja presentes em todos os membros do grupo.

A isenção de faixas de renda em razão da idade pode ser considerada um segundo exemplo (B) de generalização:

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas: [...] VI - a quantia, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o **contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade**, de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007); [...] e) R\$ 1.566,61 (mil, quinhentos e sessenta e seis reais e sessenta e um centavos), por mês, para o ano-calendário de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

Aqui, estaríamos diante do que a doutrina alemã chama de norma *over inclusive*, pois inclui situações que não estariam no âmbito da finalidade da norma. O intuito de salvaguardar a real capacidade contributiva de pessoas idosas implica a proteção indistinta a pessoas cuja capacidade contributiva não justificaria esse padrão de proteção.

³⁶⁴ VELLOSO, op. cit., 2007.

Como se percebe, as normas que utilizam a técnica de tipificação *stricto sensu* abstêm-se de fazer diferenciações ou escolhem características típicas que não correspondem exatamente à finalidade da norma; isso implica que elas incorram em desigualdades. Daí que, as normas em questão são, segundo Velloso, tanto *underinclusive* quanto *overinclusive*, o que quer significar que o conteúdo da norma acaba por alcançar fatos que não deveria compreender e deixa de alcançar fatos aos quais deveria ser aplicada³⁶⁵.

A tipificação pode ocorrer não só no âmbito da criação da norma, mas também no âmbito de aplicação, “quando o aplicador ‘desconsidera conscientemente o potencial de diferenciação da norma’ para simplificar a sua tarefa”³⁶⁶. Regina Costa argumenta que o aplicador, no Brasil, não pode fazer uso desses recursos senão quando houver espaço regulamentar ou discricionariedade³⁶⁷.

Outro ponto que poderia ser objeto de análise, com enfoque no uso de normas de simplificação, diz respeito à aplicação da seletividade na tributação sobre o consumo. Nos tributos indiretos, é a seletividade que determina a desoneração de determinada faixa de renda, objetivando observar a capacidade contributiva. Assim, o consumo de determinados produtos é tido como indicativo de capacidade contributiva. Daí que o princípio da seletividade também encerra um conteúdo de praticabilidade, pois presume que aqueles produtos sejam consumidos por uma população com determinada faixa de renda.

4.3.2 Estimativas Genéricas

As estimativas genéricas (*Pauschalierung*) “consistem na imputação de somas pré-determinadas ou percentuais a hipóteses específicas, com a finalidade de quantificar economicamente a obrigação tributária”³⁶⁸.

É uma padronização que quantifica elementos da obrigação tributária, utilizando-se de estimativas, somatórios, com base em critérios de verossimilhança e probabilidade. Segundo Herrera Molina³⁶⁹, os casos de estimativas genéricas afetam a consequência jurídica, que não corresponde ao efetivamente ocorrido (situação concreta), mas, sim, a valores médios.

³⁶⁵ *idem* *ibidem*.

³⁶⁶ *idem* *ibidem*.

³⁶⁷ COSTA, op. cit., 2007.

³⁶⁸ VELLOSO, op. cit., 2007.

³⁶⁹ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998.

Exemplo bastante claro do uso de estimativa genérica é trazido pela Lei n. 9.250, redação dada pela lei 11.482/2007 e 12.469/2011, em que fica estabelecido o valor limite para dedução de gastos com educação:

Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; II - das deduções relativas: [...] b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001)

[...]

7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

Outro exemplo são as pautas fiscais utilizadas na substituição tributária para frente. Enquanto a própria substituição tributária para frente deve ser citada como uma espécie de presunção jurídica, pois a ocorrência dos fatos imponíveis é presumida pela lei, a estipulação prévia de valores para essas hipóteses negociais constitui o emprego da técnica de estimativa genérica. A substituição para frente é considerada uma presunção mista, pois apenas a não ocorrência do fato gerador é passível de demonstração perante o fisco, ao passo que a ocorrência de forma diversa não autorizaria, segundo a jurisprudência, a derrogação da presunção.

As estimativas genéricas são presença constante da técnica de simplificação nas normas tributárias. Deve-se citar, ainda, o § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que fixa um percentual a partir do qual as diárias de viagens recebidas são consideradas parcelas remuneratórias, integrando o salário de contribuição para todos os fins da Lei 8.212/91, em especial para o cálculo das contribuições previdenciárias:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). [...] h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal; [...] § 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). [...] o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Também podemos reconhecer o emprego de estimativa genérica na apuração do quantum da taxa judiciária com base no valor da causa. Embora não haja vinculação material entre os custos do processo e o valor da demanda, essa foi eleita como base de cálculo de referido tributo³⁷⁰.

Para finalizar, são ainda citados³⁷¹ como exemplos de aplicação da referida técnica: as plantas ou tabelas de valores de imóveis urbanos, no IPTU, que estabelecem valores por média do metro quadrado do terreno ou da edificação; as tabelas de valores de veículos automotores, que estabelecem o valor venal dos veículos usados, com base no padrão ou valor médio para o imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores; a cobrança de Taxa de Coleta de Lixo na proporção da área do imóvel.

4.3.3 Presunções e ficções

As presunções legislativas consistem na dedução de um fato real, desconhecido, a partir da constatação de outro fato, este sim, conhecido. É um juízo antecipado, com base em elementos conhecidos.

Já a ficção “é um processo mental que tem por conclusão um significado não correspondente à realidade fenomenológica”³⁷². As presunções são baseadas em juízos de probabilidade, enquanto as ficções caracterizam-se precisamente pela incompatibilidade com a realidade.³⁷³

Há íntima conexão entre a tipificação como adoção da situação típica e a presunção. Os exemplos analisados acima, especialmente o relativo à instituição de cotas, podem ser qualificados claramente como uma hipótese de presunção: presume-se que os alunos de escolas públicas têm uma situação de desvantagem em relação aos alunos de escolas privadas, em razão de diferentes padrões de qualidade de ensino.

³⁷⁰ Lei n. 9.289/96, *in fine*, tabela de custas.

³⁷¹ DERZI, op. cit., 1989.

³⁷² FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Directo Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

³⁷³ COSTA, op. cit., 2007, p. 169. “Para Misabel Derzi, as padronizações e as presunções no direito tributário somente podem se dar de forma relativa. Maria Rita Ferragut afirma que devem ser afastadas as presunções materiais que geram efeitos *jure et de jure*, assim como as ficções de fatos geradores ou de bases de cálculo (Maria Rita p. 98). Regina Costa afirma a impossibilidade de usar ficções no direito tributário, em razão da absoluta falta de conexão com a realidade, por ferir elemento que é prestigiado pela capacidade contributiva (a realidade)”.

Como já mencionado, na substituição tributária para frente, há a presunção da ocorrência do fato imponível. Opera duplamente por meio da presunção, atuando na hipótese (descriptor), e por meio da uma estimativa genérica, atuando no conseqüente (prescriptor) na base de cálculo.

Outro exemplo de aplicação da presunção, bastante conhecido, é a declaração simplificada do imposto de renda. Nesse regime, presume-se um percentual de dedução, permitindo-se que, não sendo conveniente, o contribuinte faça a declaração de ajuste completa:

Lei n. 9.250:

Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007). [...] VI - R\$ 14.542,60 (quatorze mil, quinhentos e quarenta e dois reais e sessenta centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011). [...] Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido. (Incluído pela Lei nº 11.482, de 2007)

4.4 A RELAÇÃO DA PRATICABILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Um sistema tributário observador da igualdade na lei (igualdade material) e da capacidade contributiva tende a produzir normas complexas, face à necessidade de estabelecer distinções e individualizar. O princípio da capacidade contributiva é um elemento de complexificação do sistema tributário, ele implica a individualização de cada situação jurídica. É por isso que a praticabilidade é chamada de contraprincípio da capacidade contributiva. E o princípio da capacidade contributiva seria o mais forte óbice às técnicas generalizantes.

No IPTU, ele implica apurar o exato valor do Imóvel. No IPVA, ele implica saber exatamente quanto vale o veículo, e não apenas o que preveem as tabelas da Administração Tributária. Isso porque ele implica uma ingerência no patrimônio do particular. Nas taxas de serviço, como regra, a correspondência com o serviço prestado (reconhecendo que o papel da capacidade contributiva nas taxas é limitado).

Por outro lado, a igualdade na aplicação da lei tributária (uniformidade da aplicação) depende do grau de exequibilidade das leis.

A aptidão para serem aplicadas e o grau de eficiência com o qual sejam realizadas importam significativamente para o alcance de um sistema tributário justo. Conforme ensina Herrera Molina, *“la eficacia del control administrativo constituye una condición necesaria (no*

suficiente) del sistema tributario justo”³⁷⁴. Não é suficiente porque a justiça de um sistema depende também da igualdade material, ou seja, da justiça na formulação da norma.

Se as normas não são aplicadas com eficiência e uniformidade, tal ineficiência implica desigualdade na aplicação da lei (igualdade formal).

Na tipificação, pois, há sempre o risco de não diferenciar onde deveria haver diferenciações ou de fazê-lo onde o grau particularização não só afeta a eficiência na aplicação da norma como não potencializa a realização da capacidade contributiva ou o faz de forma insignificante. Os procedimentos de simplificação são, portanto, instrumentos delicados, porém indispensáveis, cujo manuseio implica uma necessária relação de tensão com a justiça do caso concreto. Aqui se está diante do que se chama o conflito entre a justiça do caso e a justiça dos tipos³⁷⁵.

4.5 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS DE SIMPLIFICAÇÃO *STRICTU SENSU*: POSSÍVEIS CRITÉRIOS PARA SOLUÇÃO DA RELAÇÃO DE TENSÃO

Com vistas a solucionar a tensão natural existente entre as normas de simplificação e a igualdade e capacidade contributiva, a doutrina e a Jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão (*BVerfG*) desenvolveram alguns critérios para se verificar quando a simplificação lesiona esses princípios, identificando quando essa lesão é de tal monta que implica a inconstitucionalidade da medida.

Importa, pois, verificar como a jurisprudência e a doutrina enfrentam as situações de conflito entre simplificação e isonomia/capacidade contributiva. Herrera Molina³⁷⁶ sistematiza as posições do *BVerfG* relativas aos conflitos entre a justiça geral e a Justiça no caso concreto:

(a) O primeiro critério consistiria em verificar a extensão do tratamento desigual, o qual, para ser admitido, deveria atingir um número reduzido de contribuintes. Aqui, Molina citando Huster, aduz que o *BVerfG* não dá referências quantitativas precisas porque essas dependem da ponderação de bens que se realize no caso concreto.

Exatamente em razão da necessidade de ponderação de bens, é que algumas injustiças não se acharão justificadas, daí advindo o segundo critério de aferição da constitucionalidade do

³⁷⁴ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998.

³⁷⁵ VELLOSO, op. cit., 2007.

³⁷⁶ HERRERA MOLINA, op. cit., 1998.

tratamento desigual: **(b)** A lesão à igualdade não pode ser muito intensa, ainda que atinja poucos casos (BVerfG 63,119, 128).

Ao tratar do aspecto extensão da desigualdade, Humberto Ávila³⁷⁷ defende o argumento da generalidade, isto é, o legislador deve considerar o caso padrão (Normalfall), aquele que reflete a média dos casos: a norma será válida se levar em consideração as diferenças entre os contribuintes e provocar efeitos desiguais de diminuta **extensão** (a desigualdade não é nem **contínua** nem **considerável** entre os contribuintes), **alcance** (a desigualdade não atinge um número expressivo de contribuintes), e **intensidade** (quando a desigualdade não é direta, mas secundária relativamente ao direito fundamental de liberdade e igualdade).

Para a doutrina alemã³⁷⁸, além da compatibilidade com a realidade quando da formulação da norma, deve o legislador se manter atento à evolução econômico social, a fim de verificar a permanência da relação de compatibilidade.

(c) O terceiro critério aplicado pelo Tribunal Constitucional Alemão é um controle de **necessidade** da medida. A medida simplificadora é efetivamente necessária? Ou seria possível obter eficiência na aplicação, ou seja, no controle independentemente dela? Qual o custo ou dificuldade decorrente da sua não utilização? Herrera Molina ressalta a dificuldade de uma corte constitucional aferir a necessidade da medida.

(d) A lei da ponderação também desempenha papel no exame de constitucionalidade, determinando não o sacrifício de um bem jurídico, mas a delimitação dos bens em colisão, de modo que se obtenha uma eficácia ótima.

(e) O Tribunal analisa os reflexos econômicos da supressão da medida simplificadora em relação aos custos da gestão fiscal. Segundo Molina, o BVerfG admite que os custos atinjam em torno de 10-15% da arrecadação (BVerfG 78, 249, 289).

(f) As medidas de tipificação não são admissíveis quando além dos princípios da igualdade e da capacidade econômica são lesionados outros princípios constitucionais (por exemplo, a proteção da família).

A consideração do risco de lesão a outros princípios constitucionais ou a direitos fundamentais conduz ao critério que Humberto Ávila denomina de “Não-Excessividade”.

³⁷⁷ ÁVILA, op. cit., 2008, p. 88 - ss.

³⁷⁸ VELLOSO, op. cit., 2007.

Segundo esse critério, a tipificação não pode atingir o núcleo essencial de qualquer direito fundamental.

(g) Deve-se examinar se a desigualdade de tratamento é consequência direta da medida de simplificação, ou se se produz de modo acessório ou acidental. O BVerfG define como consequências acessórias aquelas que não derivam da própria estrutura da norma, mas de circunstâncias excepcionais ou da superposição de outras normas que incidem em hipóteses especiais. Segundo Molina, citando Huster, devem-se considerar as possibilidades práticas do legislador para prever e evitar o tratamento discriminatório, a estrutura da norma seria apenas um indício para apreciar tais possibilidades.

(h) A tipificação pode ser admissível quando se estabeleçam “cláusulas de equidade”, que permitam evitar a injustiça no caso concreto. Essas cláusulas, por si só, não são suficientes para legitimar uma norma simplificadora, além disso, elas dependem de discricionariedade administrativa, sob pena de a sua aplicação tornar-se regra, aniquilando o efeito simplificador da norma.

Humberto Ávila descreve tal asserção como critério de Ajustabilidade:

embora válida a norma simplificadora padronizante, ela possa deixar de ser aplicada porque provoca efeitos mais intensos relativamente a determinados contribuintes. Assim, qualquer padronização deve ter cláusulas de abertura ou de equidade (Härteklauseln), de modo que possa evitar rigorismos e proporcionar uma diferenciação concretamente justa³⁷⁹.

(i) Segundo o BVerfG, o legislador tem maior margem de atuação nas “tipificações” que favorecem o particular que nas que impõem um maior gravame. No entanto, Molina critica essa percepção aduzindo que em matéria tributária estes “criterios son poco operativos, pues lo que está en juego es el reparto de la carga fiscal, y una tipificación “favorable” para algunos contribuyentes repercutirá en un aumento de gravamen sobre los demás”.

Além desses critérios, Ávila acrescenta a necessidade de Compatibilidade e Neutralidade. A compatibilidade corresponde ao que os alemães chamam de *Normalfall*; deve existir uma correspondência com a realidade, e o padrão escolhido deve efetivamente representar a maioria dos casos. Quanto à neutralidade, assim como os demais critérios, sua aplicabilidade é

³⁷⁹ ÁVILA, op. cit., 2008, p. 88 - ss.

especialmente voltada para o exame da constitucionalidade e legalidade das pautas fiscais. Traduz-se no dever de não alterar as condições “naturais” de concorrência³⁸⁰.

Assim, resumidamente, seria possível afirmar que a constitucionalidade da norma simplificadora dependerá basicamente da observância de dois critérios: (a) Relação de compatibilidade com a realidade e (b) controle das regras do postulado da proporcionalidade.

³⁸⁰ ÁVILA, op. cit., 2008, p.99. Ex.: uso de pauta fiscal faz elevar o preço de certo produto, em relação a produtos concorrentes, ou seja, pautas fiscais inadequadas para produtos que são concorrentes podem afetar indevidamente a concorrência.

CONCLUSÕES

(1) O limite constitucional da capacidade contributiva figura como efetivo fundamento de validade das normas tributárias impositivas; visto como “mandado de otimização” ou “comando para ser otimizado”, como princípio constitucional, influencia todo o ordenamento jurídico, impondo a “filtragem” constitucional do ordenamento.

(2) A tributação indireta é uma modalidade de tributação extremamente eficaz em razão das técnicas de concentração da arrecadação, contando com pequena resistência da população e, por isso, merecedora de estímulo. Ela, no entanto, atinge de forma dramática um estrato da população cuja integralidade da renda é consumida. Esse estrato realiza um “sacrifício” econômico muito superior ao de outros estratos. O sacrifício imposto implica redução de chances de desenvolvimento e de acesso a direitos fundamentais.

(3) O Princípio da Capacidade Contributiva exerce atividade normativa em relação aos tributos indiretos para além da simples aplicação da técnica da Seletividade. O legislador submete-se a esse influxo normativo, que determina a distribuição das cargas tributárias de maneira conforme à capacidade contributiva do contribuinte não só quando se trata de tributação direta, mas também, e na mesma medida, quando o objeto é a tributação indireta.

(4) A seletividade, por meio da essencialidade, exerce um papel limitado no âmbito da aplicação da capacidade contributiva. Essa limitação decorre das características dos próprios tributos indiretos, cujo contribuinte de fato é diverso do de direito. Por mais que sejam envidados esforços hercúleos na aplicação da seletividade/essencialidade, com desoneração integral da cesta básica, projeto político nunca realizado no Brasil e que recentemente se busca implementar,

jamais esses mecanismos serão bem sucedidos na integral proteção do mínimo existencial. Isso porque o titular do mínimo existencial não o despende necessariamente com produtos previamente definidos pelo governo como essenciais, embora não se deva negar a importância desse mecanismo como instrumento de justiça fiscal.

(5) Dinheiro é propriedade e liberdade cunhada em moeda. O conceito de capacidade contributiva depende da determinação do saldo contributivo individual, e o seu fundamento é a compreensão de que a capacidade contributiva é global ou “complessiva”, ou seja, ela vincula o sistema fiscal no seu todo, e também cada dos seus tributos componentes.

(6) A exclusão do mínimo existencial da proteção integral do princípio da capacidade contributiva, submetendo-o unicamente à técnica da seletividade, acarreta a violação ao direito de propriedade e de liberdade econômica do contribuinte de baixa renda, liberdade a respeito de onde e como investir o seu dinheiro e de acessar importantes catalisadores de mobilidade social.

(7) No confronto entre liberdade e essencialidade, deve-se dar maior peso ao direito de liberdade, ou seja, ao direito da população de baixa renda de investir o seu rendimento de forma independente, mesmo quando essa independência é financiada por programas de crédito e estímulo governamental.

(8) A correção das violações da capacidade contributiva é um campo ainda não adequadamente explorado, e o seu exame depende primordialmente de que a doutrina e os tribunais reconheçam não só a existência de violações, mas que essas violações devam ser corrigidas mediante mecanismos tributários.

(9) A norma tributária que institui um tributo, desconsiderando a repercussão econômica e o efeito substancial sobre o bem-estar do contribuinte de fato, de forma intensamente desigual, não deve ser submetida ao controle da igualdade unicamente com base na consideração da existência de uma justificação racional. Há de se pesar os direitos fundamentais envolvidos, o direito à dignidade, o direito à moradia, à saúde e à educação.

(10) Se a norma tributária em abstrato tem potencial lesivo em relação ao mínimo existencial, essa característica impõe ao legislador o dever de elaborar mecanismos de tipificação e praticabilidade que amenizem ou neutralizem o potencial lesivo da norma.

(11) As restrições ao princípio da capacidade contributiva implicam ônus argumentativo. Elas precisam ser justificadas qualitativamente, ou seja, não podem representar a violação do núcleo de direitos com valor maior que aqueles que a restrição prioriza.

(12) A simplificação pode operar em relação à capacidade contributiva da população de baixa renda, utilizando-se inclusive de mecanismos já existentes e a serviço da Assistência Social, com o fim de restituir ao contribuinte a plena disposição do mínimo existencial. Essas técnicas aliadas à capacidade contributiva descortinam um universo extenso de medidas de proteção da baixa renda contra a tributação indireta que, certamente, além de reconhecer o direito constitucional de proteção ao mínimo existencial, viabilizarão o alcance e a realização de muitos outros direitos previstos na CF.

(13) A Praticabilidade deve ser considerada e perseguida dentro dos limites fixados pelas normas de competência tributária. Trata-se, pois, de uma finalidade limitada, cujos maiores conflitos se dão na zona de penumbra em que o ator principal é o princípio da capacidade contributiva.

(14) A relação de tensão com a capacidade contributiva depende da forma como as normas de simplificação são elaboradas. Essa tensão pode não ter relevo algum em casos como o da “declaração simplificada”, em que é resguardado ao contribuinte uma via que garante a “individualização”. Portanto, a relação de tensão pode ser reduzida ou inexistente quando as normas de simplificação forem utilizadas para estabelecer restituição, reembolso, etc, resguardando uma via para as hipóteses de tratamento desigual.

A praticabilidade das normas tributárias não precisa ser vista apenas como um contraprincípio da capacidade contributiva, mas como um elemento da própria capacidade contributiva, como uma norma adscrita, ou princípio associado que determina o uso dessas técnicas para viabilizar a realização ao máximo da capacidade contributiva. Todas as normas mencionadas podem servir como técnicas para o ressarcimento, reembolso ou restituição do indébito tributário, em situações nas quais normalmente essas medidas não existem, ao argumento de que os custos são insuportáveis (tipificações favoráveis).

A desconsideração de alguns elementos típicos em favor de outros elementos típicos, o uso de presunções e ficções e as estimativas genéricas são instrumentos hábeis a realizar a capacidade contributiva no seu máximo possível. Esse seria o aspecto que decorreria de uma visão positiva da praticabilidade, em que seria impossível restituir, ou seja, em que é difícil ou inexequível apurar o *quantum* do crédito do contribuinte. Nesse ponto, entra o aspecto favorável da praticabilidade (presunções e tipificações favoráveis) ao contribuinte.

A praticabilidade pode ser vista como um conjunto de técnicas a serviço do contribuinte e não apenas da Administração. Portanto, não exclusivamente no sentido da igualdade na aplicação da norma, mas também da realização máxima da capacidade contributiva.

A praticabilidade é, ao contrário de distanciamento, concretização da capacidade contributiva. A praticabilidade pode ser vista, portanto, como norma adscrita (postulado ou princípio) vinculada à capacidade contributiva, que estabelece um estado autônomo de coisas que deve ser alcançado, qual seja, a exequibilidade das normas que incrementam a capacidade contributiva.

(15) A praticabilidade, na classificação de Klaus Tipke, é um princípio de oportunidade ou técnico e, como tal, tem um conteúdo relacional, ou seja, ela depende do que está disponível para a Administração em termos de recursos humanos e tecnologia para a otimização da fiscalização e controle. Esse raciocínio é importante principalmente quando se realiza o juízo de necessidade da medida simplificadora. A pergunta que daí surge é como pode uma Corte de justiça decidir sobre a existência de outras possibilidades de formulação da norma, considerando esses elementos, que não a norma simplificadora discutida.

(16) O Decreto n. 6.135, de 36 de junho de 2007 disciplina o Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), regulamentado pela Portaria n. 376, de 16 de outubro de 2008, que permite recolher dados e identificar todas as famílias de baixa renda existentes no país. O CadÚnico é um sistema a serviço do Poder Público que permite identificação do contribuinte de baixa renda, desmitificando o argumento de que o contribuinte de fato é de difícil identificação. A tecnologia a serviço do consumo permite a identificação do contribuinte, e os dados acerca da renda dessa população permitem estimar o direito a reembolso da tributação indireta incidente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2.ed. SILVA, Virgílio Afonso da (trad.) São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Teoria da Argumentação Jurídica**. 3.ed. SILVA, Zilda Hutchinson Schild (trad.) Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- _____. Teoria do Discurso e Direitos Fundamentais. CACHAPUZ, Maria Cláudia (trad.) In: HECK, Luiz Afonso (org.). **Direito Natural, Direito Discursivo, Direito Positivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- _____. Uma Concepção Teórico Discursiva da Razão Prática. HECK, Luiz Afonso (trad.) In: HECK, Luiz Afonso (org.). **Direito Natural, Direito Discursivo, Direito Positivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- _____. On the structure of Legal Principles. **Ratio Juris**. v.13. n.3. September, 2000, p.294-304.
- _____. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. VALDÉS, Ernesto Garzón (trad.) [s.n]: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- _____. **Theorie der Grundrechte**. 3. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996.
- _____. **Theorie der juristischen Argumentation**. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung. Suhrkamp Taschenbuch Verlag.
- AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos. In: **Revista dos Tribunais**. Ano 8. v. 675. Janeiro, 1992.
- ARNDT, Hans Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**. .ed. Köln: Otto Schmidt KG, 1983.
- ÁVILA, Humberto. Substituição Tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. **Revista da Ajuris**, n. 100.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. RERE – **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado**. n. 11. Set/Out/Nov, 2007. Salvador/BA.

_____. **Teoria dos Princípios** - da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARBOSA, Marchionatti Daniel. **Não cumulatividade da Cofins e do Pis**. (Dissertação de Mestrado) Programa da Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (2011). Porto Alegre: UFRGS, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen**. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982.

BIZER, Kilian . **Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung**. Dunkler Humblot, 2008.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e a fórmula de ponderação de Alexy: um modelo funcional para a argumentação jurídica? **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v.54, Janeiro, 2006, p.76.DTR 2006/742.

CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária**: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo. Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo. (Tese Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Direito. (2012) Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2012.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRIÓ, Genaro A. **Notas sobre derecho y language**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo perrot, 1973.

CASTRO, Jorge Abrahão, SANTOS, Claudio Hamilton dos, RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Organizadores. **Tributação e Equidade no Brasil um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo** – Limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: Juruá, 2011.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A essencialidade no IPI e no ICMS**. Disponível em <<http://www.tex.pro.br/tex/listagem-de-artigos/32-artigos-abr-2011>> Acesso em: 25 fevereiro 2013.

DENARI, Zelmo. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124. Janeiro, 2006. São Paulo: Dialética, 2006.

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

_____. Praticidade. ICMS. Substituição Tributária progressiva, “para frente” In: **Construindo o Direito Tributário na Constituição** – Um análise da obra do ministro Carlos Mario Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, Octavio Campos (org.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). In: **Revista de Direito Tributário** n. 47. ano 13, Jan/Mar, 1989.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado., 2007.

DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERREIRA, Abel Henrique. O Princípio da Capacidade Contributiva Frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano I, n. 6, Novembro, 2003.

FROSI, Flávia Gehlen. **A Aplicação das Pautas Fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (2007). Porto Alegre: UFRGS, 2007.

GIARDINA, Emílio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1961.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário** - RFDT Belo Horizonte, ano 4, n. 22, Jul/Ago, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

HERRERA MOLINA, Pedro M.. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal** - Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales S.A., 1998.

HIRSCHMANN, Albert. **As Paixões e os Interesses**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979.

HOLMES JR., Oliver Wendell. **The Essential Holmes**. Chicago: Chicago University Press, 1992.

KREUZBAUER, Guenter. **Topics in Contemporary Legal Argumentation**: Some Remarks on the Topical Nature of Legal Argumentation in the Continental Law Tradition. *Informal Logic*, v.28, n.1 (2008), p. 71-85.

KIRCHHOF, Paul. **Der Weg zu einem neuen Steuerrecht** – klar, verständlich, gerecht. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, September, 2005.

MANZONI, Inazio. Il Principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NORONHA, Luana. Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.91, p. 250. Março, 2010.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. 2.ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

POCHMANN, Márcio. **Desigualdade e Justiça Tributária**. IPEA. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf> Acesso em: 30 out. 2012.

PRAHALAD, C. K. **A riqueza na base da pirâmide** – Erradicando a pobreza com o lucro. ed. rev. atual. Porto Alegre: Bookman, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética. 2005.

SARMENTO, Daniel. Ubiquidade Constitucional: Os dois lados da moeda. In: NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. **A Constitucionalização do Direito** – Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiros e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHLUCKING, Marialva Calabrich. **A proteção constitucional do mínimo imune**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2009.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 7ª reimpressão, 2008, p. 10.

SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUSA, Oziel Francisco de. Princípio da capacidade contributiva: pauta ao legislador ou fonte de direito fundamental do contribuinte? In: **Âmbito Jurídico**. Rio Grande, n. 61, Fev. 01, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. A Desregrada Aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “Matéria-prima” da Reprovável “Indústria da Inconstitucionalidade Útil”. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 136, Janeiro, 2007.

TIPKE, Klaus. **Steuerrecht Ordnung**. Verlag Dr. Otto Schmidt Köln. 2.Auflage, 2000.

_____. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (coord.) **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

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

TORRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues. **Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VAINER, Bruno Zilberman. Breve Histórico acerca das Constituições do Brasil e do Controle de Constitucionalidade Brasileiro. In: **Revista Brasileira de Direito Constitucional**. RBDC n. 16, Jul/Dez, 2010.

VELLOSO, Andrei. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

_____. Princípio da especificidade conceitual, vagueza da linguagem e tributação. In. Direito Federal – **revista da Ajufe**, n. 77.

_____. Progressividade nos tributos reais: a silenciosa reviravolta na jurisprudência do STF. In: **Jornal Carta Forense**, segunda-feira, Abril, 04, 2011. Disponível em <<http://www.carteforense.com.br/Materia.aspx?id=6852>> Acesso em: 28 out. 2012.

_____. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. In: **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT. Belo Horizonte, ano 5, n.30, Nov/Dez, 2007.

VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. Texto para Discussão IPEA n.757. Brasília, Setembro, 2000.

VICTORINO, Fábio Rodrigo. Evolução da Teoria dos Direito Fundamentais. In: **Revista CEJ** n. 39. Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal. Brasília: CEJ, 1997.