

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PROCESSUAL**

LÍGIA BARROSO FABRI

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA ABORDAGEM NO ÂMBITO DA
JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL**

VITÓRIA
2020

LÍGIA BARROSO FABRI

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA ABORDAGEM NO ÂMBITO DA
JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do Grau de Mestre em Direito Processual, na área de concentração Justiça, Processo e Constituição. Orientação: Prof. Dr. Geovany Cardoso Jevaux

Linha de Pesquisa: Sistemas de justiça, constitucionalidade e tutelas de direitos individuais e coletivos.

VITÓRIA

2020

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de
Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

B277p Barroso Fabri, Lígia, 1988-
Princípio da capacidade contributiva no sistema tributário
nacional e sua abordagem no âmbito da jurisdição constitucional /
Lígia Barroso Fabri. - 2020.
191 f. : il.

Orientador: Geovany Cardoso Jevaux.

Coorientador: Marciano Seabra de Godoi.

Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Universidade
Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e
Econômicas.

1. Capacidade contributiva. 2. Controle de
constitucionalidade. 3. Justiça tributária. I. Cardoso Jevaux,
Geovany. II. Seabra de Godoi, Marciano. III. Universidade
Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e
Econômicas. IV. Título.

CDU: 340

LÍGIA BARROSO FABRI

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA ABORDAGEM NO ÂMBITO DA
JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do Grau de Mestre em Direito Processual, na área de concentração Justiça, Processo e Constituição.

Aprovada em 26 de junho de 2020.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Geovany Cardoso Jevaux
Universidade Federal do Espírito Santo
Orientador

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi
Faculdade Mineira de Direito – PUC MINAS
Coorientador

Prof. Dr. Tárek Moysés Moussallem
Universidade Federal do Espírito Santo
Membro interno

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará
Membra externa

À minha mãe e ao meu pai, que me deram muito mais que a vida.

Ao Emerson, companheiro de jornada.

Às tias Zica, Sálvia, Maria (em memória), tio Adair, vovô Carlos (em memória) e vovó Ayde, por me proporcionarem (juntamente com meus pais) a minha formação em Direito.

AGRADECIMENTOS

Tenho muito pelo que e a quem agradecer. Em primeiro lugar, a Deus, fonte inesgotável de amor, e aos amigos de luz que me acompanham nesta caminhada.

A toda a minha grande e amada família, que me proporcionou uma infância memorável, cercada de afeto, o que se reproduz até os dias de hoje.

Em especial, à minha mãe, por todo amor e abnegação, pelos momentos de lazer que abriu mão em prol do meu bem-estar. Ao meu pai, por não ter medido esforços para estar sempre presente, mesmo que distante fisicamente. Aos meus avós maternos, que nos acolheram (a mim e a minha mãe) em sua casa e em seu coração. Ao Emerson, pelo companheirismo, compreensão e apoio indispensáveis para que eu pudesse concluir o mestrado.

Especificamente, não posso deixar de agradecer à tia Joca, por ser minha parceira e referência de caminhada acadêmica. À minha madrinha Inha (em memória), com quem tive pouco tempo de convivência, mas seu legado (de vida e acadêmico) está fortemente marcado em mim. À Tia Maria (em memória) por todo amor, cuidado e confiança. Ao tio Beto e ao Rafael, pela parceria e paciência nessa reta final de mestrado.

À Universidade Federal do Estado do Espírito Santo, aos professores, colegas e funcionários da secretaria sempre dispostos a ajudar. Agradecimento todo especial ao meu orientador Geovany Cardoso Jevaux. Ao Diego Crevelin pelas importantes dicas e esclarecimentos que contribuíram no desenvolvimento do primeiro capítulo deste trabalho. Aos integrantes da minha banca de defesa, por terem gentilmente aceitado o convite.

À PUC Minas, universidade a que devo tanto, pela formação humanística que tive, que me proporcionou a convivência com mestres que hoje são inspiração em minha trajetória acadêmica. Em especial, gostaria de agradecer ao professor, e meu coorientador Marciano Seabra de Godoi.

Aos amigos que me cercam de cuidados, atenção e que tornam essa caminhada mais leve. Em especial, à Amanda Duque, exemplo de dedicação e excelência acadêmica, pelas preciosas contribuições ao longo do desenvolvimento da dissertação. À Marina (Nina) por ter estado comigo em um dos momentos decisivos que antecederam meu ingresso no mestrado da UFES.

Por fim, e de forma não menos relevante, a toda a sociedade, que com suas contribuições aos cofres públicos, permitiu que eu tivesse acesso a um mestrado público e de qualidade.

RESUMO

Esta dissertação teve como objeto o estudo do princípio da capacidade contributiva, estruturante da tributação no Brasil, sob a ótica da jurisdição constitucional. Neste interim, foram abordados vários desdobramentos do tema proposto, a exemplo das contribuições oferecidas pela teoria e filosofia do Direito no que diz respeito à forma de compreensão dos princípios no ordenamento jurídico, as linhas gerais e evolução da capacidade contributiva no cenário internacional e nacional, a convivência do princípio em questão com outros preceitos normativos e, por fim, os desafios de concretização do controle de constitucionalidade, tendo como parâmetro a capacidade contributiva. O objetivo da investigação consistiu em avaliar o grau de virtualização do princípio da capacidade contributiva, apresentando alguns instrumentos pelos quais o Poder Judiciário poderá exercer a jurisdição constitucional, tendo como referência o dito preceito normativo. Para a pesquisa, levantaram-se como fontes as contribuições doutrinárias e as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal envolvendo o assunto. Considerando a imperatividade da capacidade contributiva, concluiu-se que, apesar da complexidade em sua operacionalização, o intérprete conta com importantes mecanismos que permitem o exercício do controle com fulcro no princípio em tela.

PALAVRAS-CHAVE: direito tributário; aplicação de princípios; justiça fiscal; controle de constitucionalidade.

ABSTRACT

This thesis had as objective the study of the 'ability to pay' principle from the perspective of the constitutional jurisdiction. This principle is structuring to Brazilian taxation. In the meantime, several developments of the ability to pay principle were addressed, such as the contributions offered by the theory and philosophy of Law regarding the way of understanding the principles in the legal system; at the general lines and evolution of the 'ability to pay' in the international and national scenario; to the coexistence of the principle in question with other normative precepts and, finally; to the challenges of implementing the constitutionality control, taking as a parameter the 'ability to pay'. The objective of the research is to evaluate the level of concreteness of the ability to pay principle, by showing instruments in which the Judiciary may exercise constitutional jurisdiction, having as reference the said normative precept. The sources of the research were the doctrinal contributions and the decisions made by the Supreme Federal Court on the matter. Considering the imperative of the 'ability to pay', it was concluded that, despite the complexity in its operationalization, the interpreter has important mechanisms that allow the exercise of control based on the principle in question.

KEYWORDS: tax law; application of principles; tax justice; constitutionality control.

LISTA DE SIGLAS

CC – Capacidade Contributiva
CF – Constituição Federal
CIDES – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CIP – Contribuição de Iluminação Pública
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC – Código de Processo Civil
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
FGV IBRE – Fundação Getúlio Vargas Instituto Brasileiro de Economia
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS – Imposto sobre Serviços
ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR – Imposto Territorial Rural
EC – Emenda Constitucional
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC – Proposta de Emenda à Constituição
PIS/PASEP – O Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RE – Recurso Extraordinário
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 APLICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS	18
1.1 PREMISSAS PARA O ENFRENTAMENTO DO TEMA.....	18
1.2 CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA DO DIREITO.....	27
1.2.1 Jusnaturalismo e positivismo.....	27
1.2.2 Neoconstitucionalismo e pós-positivismo.....	34
1.2.3 Breves considerações sobre as teorias dos princípios.....	48
1.2.4 A lei da colisão (ou sopesamento) como técnica de resolução de conflitos.....	57
1.2.5 A distinção entre texto e norma e uma (possível) síntese conclusiva.....	67
2 LINHAS GERAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	72
2.1 CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS SOBRE A JUSTIÇA FISCAL.....	72
2.1.1 As contribuições de John Rawls.....	72
2.1.2 Considerações gerais sobre a justiça fiscal.....	84
2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	86
2.2.1 Breve histórico.....	89
2.2.2 Conceito clássico e fundamentação teórica.....	93
2.2.3 Previsão constitucional.....	96
2.2.4 Doutrina atual da capacidade contributiva.....	99
2.2.4.1 Vinculação à <i>solidariedade</i>	103
2.2.5 Distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica.....	106
2.2.6 Eficácia e abrangência do princípio.....	107

2.2.6.1 Distinção entre capacidade contributiva absoluta e relativa.....	107
2.2.6.2 Proporcionalidade, progressividade, seletividade e personificação....	109
2.2.6.3 Aplicação aos impostos diretos e indiretos e aos demais tributos	113
2.2.7 Injustiças do sistema tributário brasileiro.....	119
2.3. A RELAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM OUTROS PRECEITOS NORMATIVOS.....	129
2.3.1 Capacidade contributiva e sua relação com o princípio da igualdade.....	129
2.3.2 Observância ao mínimo existencial e ao não confisco.....	134
2.3.3 Convivência com o princípio da legalidade.....	142
3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PARÂMETRO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.....	144
3.1 O CONTROLE DA DISCRICIONARIEDADE LEGISLATIVA	144
3.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PROPOSTA DE UMA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL DEMOCRÁTICA	147
3.3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF.....	152
3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O CONTROLE JURISDICIONAL.....	164
CONCLUSÕES.....	180
REFERÊNCIAS.....	182

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário ainda está associado, em muitos casos, a uma noção de legalidade cerrada e a uma lógica racional dedutiva. Esse viés legalista se deve, dentre outros fatores, ao fato deste ramo do direito regulamentar a criação dos tributos, que, em última análise, ainda é visto como uma intervenção do Estado na propriedade privada, com o escopo de servir de custeio às despesas públicas.

Nesse sentido, ainda que a legalidade ocupe esse papel de destaque, muito enfoque tem sido dado às demais normas estruturantes do sistema jurídico tributário, merecendo especial destaque a capacidade contributiva, que está intimamente associada ao princípio da isonomia e à solidariedade. A capacidade contributiva é alçada à categoria de princípio por parte da doutrina e da jurisprudência, estando expressamente prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Com base nos estudos doutrinários que buscam elucidar a origem e o desenvolvimento da capacidade contributiva, podemos concluir que sua inserção no campo tributário está intimamente associada à ideia de justiça fiscal. A pretensão de justiça é algo inerente ao ordenamento jurídico como todo. Ao longo do processo de criação e aplicação das normas jurídicas, a “justiça” é apontada como um objetivo, um referencial a ser atingido.

A ânsia de produzir normas jurídicas justas acompanha o desenvolvimento do direito desde a antiguidade, de modo que há até uma disciplina própria para seu estudo. Mais do que uma utopia, a teoria da justiça, que representa um ponto de interação entre a filosofia do direito e a filosofia política, busca sistematizar as inúmeras concepções de justiça, passando por autores como Platão, Aristóteles, Ronald Dworkin, John Rawls, dentre tantos outros.

O estudo ora desenvolvido está alinhado à área de concentração adotada pelo Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Direito da Universidade Federal do Espírito Santo - UFES - consistente no trinômio ‘Justiça, Processo e Constituição’, vez que o tema proposto envolve conceitos que gravitam em torno do(s) ideal(is) de justiça (justiça fiscal, justiça tributária, justiça social) e visa reforçar

a força normativa da Constituição enquanto fundamento de validade das demais normas estruturantes do ordenamento jurídico.

Extraí-se, ainda, que o tema proposto também guarda pertinência com a linha de pesquisa 'Sistemas de Justiça, constitucionalidade e tutelas de direitos individuais e coletivos', na medida em que acreditamos que a adequada compreensão e operacionalização da capacidade contributiva no Sistema Tributário Nacional reforça a justiça social por meio da justiça fiscal.

Na seara tributária, muito se tem falado acerca do princípio da solidariedade como base para a imposição tributária, bem como do princípio da capacidade contributiva, como pressuposto para que seja alcançada a justiça tributária, ou seja, a justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Pressupõe-se que uma justa distribuição do ônus tributário deve levar em conta, na maior medida possível, a capacidade de contribuir do sujeito passivo, de modo que sejam mais onerados aqueles que detenham um maior índice presuntivo de riqueza.

A capacidade contributiva, por estar positivada em inúmeras constituições contemporâneas e por se tratar de conceito jurídico indeterminado, estando associada à ideia de justiça tributária, estimulou a realização de muitos estudos. Parte deles teve como foco a análise do princípio em tela, buscando, de alguma forma, delimitar o seu conceito e os seus efeitos concretos no sistema tributário.

Muito se avançou, nesse viés, no estudo da capacidade contributiva, especialmente na Itália, Alemanha e Espanha.¹ Na presente dissertação, revisitamos alguns dos autores clássicos, passamos pelas principais problemáticas suscitadas, até chegar nos estudos dos autores contemporâneos.

Especialmente no estudo das obras estrangeiras, identificamos uma divisão doutrinária que nos chamou a atenção pelo fato de ser pouco explorada no cenário nacional. Apesar da capacidade contributiva, em muitos países, ser norma jurídica positivada constitucionalmente, parte da doutrina estrangeira entende que ela não detém grau de concretude suficiente para servir como critério no controle de constitucionalidade das leis, possuindo, pois, efeitos concretos limitados. Por sua

¹ Destacam-se, neste estudo, dentre outros, os esforços dispendidos por Klaus Tipke, Joachim Lang, Victor Uckmar, Emílio Giardina e Carlos Palao Taboada.

vez, outros autores não só entendem como possível, bem como elucidam os fundamentos de sua utilização na jurisdição constitucional.

Essa questão foi o ponto de partida do trabalho em comento. A partir dela foi estruturado o principal problema de pesquisa: de que forma a capacidade contributiva pode ser utilizada como parâmetro de verificação de constitucionalidade de determinada lei? É possível estabelecer-se critérios seguros e objetivos para tanto?

O objetivo geral da dissertação é analisar em que medida o princípio da capacidade contributiva pode ser tido como norma regulamentadora do poder de tributar e quais são os parâmetros que podem ser apontados para permitir a utilização do princípio na jurisdição constitucional. A partir das premissas, avaliar como o Supremo Tribunal Federal aplica mencionado princípio, utilizando, para tanto, de estudos anteriores sobre o assunto, bem como mediante a escolha de algumas decisões paradigmáticas.

Em resumo, os objetivos específicos do trabalho podem ser assim pontuados: i) investigar o papel dos princípios no ordenamento jurídico brasileiro; ii) analisar os diversos conceitos de capacidade contributiva e sua relação com os demais princípios jurídico-constitucionais que regulamentam a tributação, especificamente sua relação com o princípio da igualdade, da legalidade, da vedação ao confisco e mínimo existencial; iii) analisar o conceito de justiça fiscal e sua vinculação com a capacidade contributiva; iv) verificar as potencialidades do controle de constitucionalidade brasileiro; v) sistematizar, minimamente, como o Supremo Tribunal Federal está se posicionando em relação ao princípio da capacidade contributiva.

A metodologia de pesquisa consistiu, basicamente, no levantamento bibliográfico, envolvendo a análise de obras nacionais e alguns autores estrangeiros. Nos valem do direito comparado considerando que o princípio da capacidade contributiva tem origens bastante remotas e há muito tem sido objeto de investigação científica por parte dos estudiosos, em especial nos países europeus.

Também foi realizado um levantamento jurisprudencial tendo como referência os acórdãos do Supremo Tribunal Federal, além de estudos anteriores

que procederam à uma análise (preponderantemente quantitativa) das decisões da egrégia Corte envolvendo o princípio em tela.

Para adentrar no problema principal, optamos, em um primeiro momento, passar por algumas escolas de pensamento da teoria do direito, as quais se detiveram ao estudo da própria concepção do que seja o direito (jusnaturalismo, positivismo, pós-positivismo), além do estudo das diferentes correntes doutrinárias acerca dos princípios. Nós nos propusemos, ainda, a analisar, brevemente, a conexão entre capacidade contributiva e a teoria da justiça de John Rawls, algumas contribuições da teoria dos direitos fundamentais de Alexy, para, somente após adentrar no estudo da capacidade contributiva propriamente dita.

Atrelado a esta questão está o fato de que o controle de constitucionalidade assume, no Brasil e nos principais países ocidentais democráticos, um papel de suma importância, por representar uma (tentativa) de garantia de conformidade dos atos normativos infraconstitucionais em face da Constituição. Esse sistema de freios e contrapesos é, sem dúvida, um dos pontos centrais para se resguardar a validade e eficácia do ordenamento jurídico.

Contudo, a despeito das importantes funções do controle de constitucionalidade, o Poder Judiciário é, não raras vezes, acusado de estar excedendo seus limites de atuação, adentrando, por conseguinte, na função legislativa, fragilizando, assim, o pacto democrático assumido a partir da separação dos poderes. Essa crítica advém especialmente nas situações em que o controle de constitucionalidade é realizado para analisar a conformidade de determinada norma-regra quando confrontada com uma norma-princípio.

Neste viés, aparece em cena a discussão acerca do ativismo judicial e, por conseguinte, são levantados alguns dos problemas decorrentes do uso da técnica da proporcionalidade.

Associado aos pontos acima destacados, a opção pela abordagem da capacidade jurídica sob a ótica da jurisdição constitucional se deve a uma realidade constatada: o sistema tributário brasileiro é apontado por juristas, economistas e estudiosos, como um dos mais injustos do mundo, ponto esse que será detalhado no item 2.2.7.

Nesse sentido, entendemos que o resgate da importância da capacidade contributiva como norma estruturante do sistema tributário brasileiro e a elucidação de como ela pode ser utilizada na jurisdição constitucional estão em consonância com a proposta de se obter um sistema tributário mais justo e coerente com as normas extraídas do texto constitucional. Estes pontos serão abordados no segundo capítulo.

Ainda no segundo capítulo foram reservadas algumas reflexões acerca da relação da capacidade contributiva com outros preceitos normativos, tais como a legalidade, a igualdade, o mínimo existencial e o não confisco.

Assim, propõe-se verificar de que forma e, em que medida a capacidade contributiva pode ser utilizada como parâmetro para se aferir a constitucionalidade de determinada norma no caso concreto; isto é, pretende-se aferir a virtualidade do princípio da capacidade contributiva, especialmente quando ele é utilizado no contexto do controle de constitucionalidade. Este ponto-chave será objeto de análise no terceiro e último capítulo.

1 APLICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS

1.1 PREMISSAS PARA O ENFRENTAMENTO DO TEMA

Com o fim dos governos totalitários, exsurtem nos ordenamentos jurídicos mecanismos de justiça constitucional que visam assegurar os direitos fundamentais incorporados pelas constituições. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 muito avançou ao implementar novos institutos jurídicos, tais com o mandado de injunção e a ação de inconstitucionalidade por omissão, os quais passaram a integrar a jurisdição constitucional. Assim, o Direito Constitucional galga um papel de extrema relevância, assumindo a Constituição a supremacia sobre todos os textos normativos vigentes.

Esse cenário está inserido no que a doutrina denomina de neoconstitucionalismo. De acordo com Miguel Carbonell,² o neoconstitucionalismo surgiu com o escopo de explicar as Constituições que foram promulgadas pós-Segunda Guerra Mundial.

Diante de todos os horrores vivenciados na Europa durante a Segunda Guerra Mundial, os textos constitucionais que emergiram pós-guerra passaram a positivar garantias fundamentais e, com isso, passou-se a estabelecer novos limites para a atuação do Poder Público, visando impedir que o ordenamento jurídico subsidiasse o cometimento de arbitrariedades. Os textos constitucionais não mais buscavam, tão somente, regulamentar a separação de poderes e delimitar as competências do Poder Público.³

Influenciado por essa nova ótica constitucional, o Brasil teve promulgada a Constituição Federal de 1988, conformando todo o ordenamento jurídico brasileiro, de modo que a CF/88 não apenas passou a positivar inúmeros princípios e garantias, mas também previu meios de assegurar a sua supremacia. De acordo

² CARBONELL, Miguel. El Neoconstitucionalismo: significado y niveles de análisis. In: CARBONELL, Miguel; JARAMILLO, Leonardo García (Org.). **El canon neoconstitucional**. Madrid: Trotta, 2010, n. I-II. p. 154.

³ ABOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 56.

com Luís Roberto Barroso, a supremacia é um atributo peculiar da Constituição que rege todo o processo de interpretação constitucional.⁴

Sob essa ótica, o controle judicial de constitucionalidade das leis pode ser considerado como um dos meios mais eficazes para se assegurar tal supremacia, visto que tal controle pressupõe a hierarquia da Constituição, a qual é tomada como fundamento de validade das outras normas.

Sem adentrar nas especificidades que envolvem os controles difuso e concentrado, bem se vê que o controle concentrado tem por foco principal a análise da conformidade ou não da norma infraconstitucional com a Constituição, enquanto que, no controle difuso, por ser realizado no decorrer de uma ação judicial, o objeto da ação não é o controle em si, mas sim a resolução da lide ou do litígio existente no caso em concreto. De modo que o referido controle assume o papel de questão prejudicial a ser resolvida pelo juízo, como pressuposto para análise da questão principal a ser analisada.⁵

Justamente em face deste sistema misto, o controle de constitucionalidade brasileiro se apresenta com um imenso potencial de assegurar a guarda da Constituição, por possibilitar que a averiguação de constitucionalidade das normas infraconstitucionais se dê tanto pela via principal, por meio das pessoas constitucionalmente legitimadas, bem como pela via difusa ou incidental, quando uma das partes entender por suscitar a inconstitucionalidade de determinado dispositivo que se aplique ao caso em julgamento. O Poder Judiciário atua, nesse contexto, visando conter os excessos do legislador ou a intolerável omissão deste ao deixar de regulamentar direitos previstos no texto constitucional.

Fato é que o sistema de controle de constitucionalidade adotado pelo Brasil proporciona meios eficazes de combater investidas do legislador/administrador ao elaborar normas (leis ou atos normativos) destoantes do texto constitucional.

⁴ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 232, p.141-176, abr./jun. 2003. p.163.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

No sistema brasileiro, o controle de constitucionalidade é denominado pela doutrina como sendo de modelo misto ou híbrido, uma vez que pode ser realizado tanto o controle difuso (que coincide com o concreto) quanto o controle concentrado (que coincide com o abstrato). Hermes Zaneti destaca que a tradição brasileira é peculiar, híbrida, por apresentar traços da tradição constitucional norte-americana, bem como a tradição romano-germânica. A experiência brasileira é, pois, fruto da progressiva convergência entre os dois modelos.⁶

Ao tratar da convergência entre os dois modelos destacados acima, Francisco Fernández Segado afirma que a grande novidade do último meio século está na progressiva assunção de funções, por parte dos Tribunais Constitucionais, que extrapolam os estritos limites de legislador negativo (adotado por Kelsen) e passam para o âmbito de funções criadoras do direito, que são próprias do legislador.⁷

Segado apresenta alguns dos motivos pelos quais os Tribunais passaram a assumir essa função positiva, dentre eles:

El horror a los vacíos normativos, el principio de conservación de la norma en coherencia con las exigencias dimanantes del principio de seguridad jurídica, la conveniencia de evitar problemas mayores de los que se tratan de atajar con las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad, con la subsiguiente búsqueda de fórmulas más flexibles que la pura dicotomía validez/nulidad, la multiplicación del número de leyes (...) la nueva naturaleza objetiva de los derechos, que exige su interpretación como un orden objetivo de valores, la extraordinaria relevancia que ha asumido el principio de igualdad en la doble vertiente: formal y material, y, bien que desde luego sin ánimo exhaustivo, un conjunto de razones estructurales que tienen bastante que ver con las nuevas exigencias del Estado Social y democrático de derecho de nuestro tiempo, y entre ellas, con los problemas redistributivos del Estado Social [...] (SEGADO, 2004, p. 88).⁸

Considerado o relevante papel assumido pelo controle de constitucionalidade, especialmente como meio de conter os excessos cometidos pelo legislador, este papel deve ser exercido pelo Poder Judiciário levando-se em

⁶ ZANETI JR., Hermes. **A constitucionalização do processo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 43-44.

⁷ SEGADO, Francisco Fernández. **La justicia constitucional ante el siglo XXI**: la progressiva convergência de los sistemas americano europeo-kelseniano. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2004. p. 88.

⁸ SEGADO, Francisco Fernández. **La justicia constitucional ante el siglo XXI**: la progressiva convergência de los sistemas americano europeo-kelseniano, 2004, p. 88.

conta a separação dos poderes e, por conseguinte, respeitando-se a discricionariedade administrativa e a função legislativa que compete ao Poder Legislativo. Nesse sentido, eis um dos grandes desafios a serem enfrentados pela jurisdição constitucional: o controle envolvendo os atos dos outros poderes deve ser exercido com parcimônia, de modo a evitar, ao máximo, a intervenção indevida do Judiciário, fenômeno esse designado, por vezes, de ativismo ou discricionariedade judicial.

O termo “ativismo judicial” está relacionado a uma atuação “criativa” do Poder Judiciário, expressão esta que é tida como pejorativa. Adentrando na doutrina especializada, Elival da Silva Ramos, em seu livro *Ativismo Judicial: parâmetros dogmáticos*, aduz que o ativismo judicial representa ultrapassar o liame de atuação do Judiciário, ou seja, ultrapassar as “linhas demarcatórias da função jurisdicional, em detrimento principalmente da função legislativa, mas também, da função administrativa e, até mesmo, da função de governo”.⁹

Ao tratar da matéria, Conrado Hubner Mendes, ao comentar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), número 442, que tratava da descriminalização do aborto, afirma que a acusação de “ativismo judicial” passou a tomar lugar comum. Sustenta, contudo, que o conceito do termo é duvidoso. Primeiro, porque se espera que uma geometria da separação de Poderes tenha contornos fixos, concretamente delimitados. Além disso, entende que o conceito tende a ser esvaziado quando eventual decisão judicial vai de encontro a determinadas preferências do Congresso. Conclui que as Cortes e os Parlamentos assumem uma função de “colegisladores”, de modo que ambos detem competência para interpretar a Constituição:

Continuamos a desperdiçar nosso tempo e energia numa pergunta que cansou a teoria constitucional por mais de 200 anos sem resposta, até ser colocada em seu devido lugar. Percebeu-se que Parlamentos e Cortes são “colegisladores”, cada qual com suas especificidades, ambos com competência para interpretar criativamente a Constituição. Notou-se também que a palavra de uma Corte não é a primeira nem a última em qualquer controvérsia mais saliente. Concluiu-se que a prática da separação de Poderes na maioria das Constituições do pós-guerra é volátil. Decisões fundamentais sobre os temas que dividem a comunidade política se

⁹ RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo Judicial: parâmetros dogmáticos**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 116.

estabilizam depois de muita interação entre uma instituição e outra, não pela decisão isolada de um Poder.¹⁰

Ressalta, em sua tese de doutorado, a importância da interação entre os poderes, especialmente quando envolver temas que provocam a divisão da comunidade política (envolvendo direito fundamentais). Outrossim, conforme será melhor detalhado ao longo do terceiro capítulo, verifica-se ser tênue a linha que separa a adequada intervenção a ser exercida pelo Judiciário e aquilo que pode ser considerado como um excesso aos seus limites de atuação.

Feitas essas primeiras considerações, cumpre assinalar que, além de resguardar inúmeros direitos, a denominada Constituição Cidadã previu, ainda, inúmeros deveres. Dentre eles, alguns autores destacam o dever fundamental de pagar tributos,¹¹ teoria esta que não é bem aceita por parte dos estudiosos do Direito Tributário.¹² Contudo, alinhados com a nova concepção da capacidade contributiva

¹⁰ MENDES, Conrado Hübner. Ativismo social, não judicial. Disponível em: <<https://epoca.globo.com/conrado-hubner-mendes/ativismo-social-nao-judicial-22983759#ixzz6Byp78ZKW>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

¹¹ Em obra destinada à análise do tema, Marciano Seabra de Godoi traça uma contextualização histórica da questão, informando que a concepção de pagamento de tributos enquanto dever fundamental já está desenvolvida, há muito, na doutrina portuguesa, influenciada pela obra de José Casalta Nabais (fruto de sua tese de doutorado) e em outros países. Destaca, ainda, que no Brasil o primeiro autor que se ocupou do tema foi Ricardo Lobo Torres, que muito contribuiu com a propagação dessa ideia. Marciano, que em 2005 publicou um artigo sobre solidariedade social, esclarece que é este o esteio valorativo do dever fundamental ao pagamento de tributos. Neste sentido, aborda a forma como essa ideia adentrou na jurisprudência do STF, analisando alguns acórdãos; traça alguns esclarecimentos sobre a compatibilidade da teoria em questão com o “Estatuto do Contribuinte” e conclui esta concepção “não rompe com a lógica garantista do direito tributário, nem com a tradição das limitações formais e materiais ao poder de tributar. Mas põe de manifesto que, no Estado contemporâneo em que a solidariedade social assoma como um valor básico, a lógica individual garantista deve conviver com uma faceta distributiva e potencialmente transformadora/redistributiva do direito tributário. Isso já é o bastante para jogar por terra os pressupostos do libertarismo fiscal”. GODOI, Marciano Seabra de. **O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?** Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. p.185- 213.

¹² A teoria do pagamento de tributo enquanto dever fundamental não é bem aceita por parte da doutrina tradicional do Direito Tributário. Todavia, a nosso ver, é ela a que melhor se adequa aos preceitos normativos abraçados pela Constituição Federal de 1988. Para oferecer ao leitor um contraponto, cite-se o trabalho de André Folloni, para quem “Todas essas questões, entretanto, deveriam ser resolvidas sem invocar um dever inexistente, e sua invocação demonstra o estado de confusão intelectual que a tese do dever fundamental, lamentavelmente, trouxe ao debate brasileiro. É importante devolver o debate constitucional tributário brasileiro às categorias efetivamente existentes no direito constitucional tributário brasileiro, já suficientemente complexas e controversas. O dever fundamental de pagar tributos em razão da capacidade contributiva, que não existe, não deveria frequentar a argumentação voltada às questões tributárias, nem na doutrina, nem na jurisprudência brasileiras. O argumento que envolve esse dever, por se basear em premissa equívoca, é um convite à confusão; por se basear em premissa falsa, é um convite à falácia”.

(que será objeto de estudo no item 2.2.4) consideramos que essa compreensão está em consonância com os preceitos normativos abarcados pela CF/88.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o **contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal**. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretenso) direito fundamental a não pagar impostos (grifo nosso)¹³.

O poder de tributar se funda, assim, do ponto de vista da fundamentação ética, no primado da solidariedade social, na medida em que passa a ser visto como o meio mais adequado para que o Estado possa prover os gastos públicos, colocando em prática os direitos individuais, sociais e econômicos previstos na Constituição (art. 3º, art. 5º, dentre outros).

Consoante escólio de José Marcos Domingues de Oliveira,¹⁴ o tributo possui uma concepção ético-jurídica, na medida em que, ao se basear no interesse social, o indivíduo assume a possibilidade de concorrer para o sustento do grupo em que está inserido, possibilidade esta que se transforma em dever, caso contrário, uns estariam se locupletando às custas dos demais.

Assim, o ônus tributário deve ser repartido entre os contribuintes, na medida de suas possibilidades individuais de concorrerem com as despesas públicas. Essa é a essência do princípio da capacidade contributiva. Como bem observado por Klaus Tipke¹⁵, o princípio da capacidade contributiva possui raízes em uma convicção moral generalizada, razão pela qual a necessidade de obtenção das receitas não permite que haja uma distribuição arbitrária do ônus tributário.

FOLLONI, André. Capacidade Contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, 2019. p. 476- 499.

¹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Portugal: Almedina, 2004. p. 678.

¹⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 6.

¹⁵ TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 518- 519.

No título VI – Da Tributação e do Orçamento – da CF/88, foram previstas as normas regulamentadoras do Sistema Tributário Nacional, os princípios aplicáveis, as limitações ao poder de tributar, as regras de competência e de regulamentação dos impostos federais, estaduais e municipais, incluindo, ainda, as disposições sobre repartição das receitas tributárias e as normas de orçamento.

A Constituição previu, especificamente no Título VI, Capítulo I, Seção I, os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional. Desse rol, extrai-se o princípio da capacidade contributiva – ou econômica, por alguns designada, – mais precisamente do § 1º do art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁶

Sacha Calmon aduz que a redação adotada pelo constituinte de 1988 é complicada, mas possui referência na Constituição de 1946, que era mais clara ao dispor que “os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.¹⁷ Naquela ocasião, estava expresso que o princípio deveria ser aplicado em todos os tributos, ainda que sua aplicação ocorresse de forma distinta (a depender da espécie tributária que se trate, como será melhor detalhado nos capítulos 3 e 4).

Do dispositivo constante na Constituição Federal de 1988, surgiram inúmeras questões. Destacamos, a princípio, as seguintes: i) é possível chegar a um consenso sobre o conceito de capacidade contributiva? ii) o princípio da capacidade contributiva se restringe tão somente aos impostos? iii) a expressão “sempre que possível” está ligada à pessoalidade ou também abrange a capacidade econômica? iv) Como compatibilizar a capacidade contributiva com outros institutos previstos na

¹⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 265.

Constituição a exemplo das políticas de extrafiscalidade? Vários autores se debruçaram sobre essas e outras questões decorrentes da positivação do dito princípio no texto constitucional.¹⁸

Em verdade, a capacidade contributiva tem sido objeto de estudos muito antes da Constituição Federal de 1988, já contando a doutrina brasileira com trabalhos valorosos para a compreensão da sua aplicação e extensão influenciados pelos estudos elaborados pela doutrina estrangeira, em especial, na Itália, Espanha e Alemanha (alguns dos autores que se destacaram no estudo do tema são Emílio Giardina, Carlos Palao Taboada e Klaus Tipke, respectivamente).

De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira, o princípio da capacidade contributiva atua como pressuposto do tributo, seja como critério de graduação ou como limite da tributação. Nesse sentido, os destinatários da norma constitucional são tanto o legislador quanto o Poder Judiciário, este último atuando tão somente em sua função contramajoritária, visando a conter os excessos do Poder Legislativo.¹⁹

Além de prever, expressamente, o princípio da capacidade contributiva,²⁰ a Constituição Federal de 1988 elenca outros princípios a regerem a relação jurídico-tributária. Dentre eles, merece destaque o princípio da legalidade, o qual estabelece que nenhuma exação fiscal será exigida do contribuinte sem correspondente previsão legal (art. 5º, II, CF/88 c/c art. 3º e art. 97 do Código Tributário Nacional/CTN). Ambos os princípios são essenciais e se complementam para a concretização de um sistema tributário justo. Um dos pontos destacados pela doutrina diz respeito à compatibilização da capacidade contributiva com os demais

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de pesquisas tributárias**. Capacidade Contributiva. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14. 1989.

Em uma análise histórica, Carla Bonomo esclarece que o princípio da capacidade contributiva foi primeiramente previsto na Constituição Imperial Brasileira. Contudo, houve um retrocesso e tal princípio deixou de constar nas Constituições de 1891, 1934 e 1937, reaparecendo na Constituição Democrática de 1946. Na ocasião, o princípio se estendia a todos os tributos, sendo alterado pela Emenda Constitucional 18/1965. Na sequência, foi excluída sua aplicabilidade nos textos constitucionais de 1967 e na Emenda Constitucional de nº 1/1969.

¹⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 42.

²⁰ Além da abordagem expressa no § 1º do art. 145, a capacidade contributiva está implícita em inúmeros dispositivos da CF/88.

princípios que regem o sistema tributário nacional, tema este que será aqui abordado no terceiro capítulo.

Apesar de a doutrina contar com trabalhos primorosos sobre o princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos no Sistema Tributário Nacional, ao longo de uma investigação prévia pudemos identificar uma questão que, a nosso ver, merece ser melhor trabalhada. É inegável que a capacidade contributiva deve orientar o Poder Legislativo, quando da elaboração das normas que irão reger o ordenamento jurídico tributário (ainda que isso não encontre reflexo em grande parte da legislação tributária brasileira – como será abordado no item 2.2.7).

A seu turno, é igualmente correto afirmar que o princípio em comento deve ser utilizado pelo Poder Judiciário como parâmetro de aferição de constitucionalidade das normas.²¹ Porém, em que medida o controle de constitucionalidade pode ser exercido, tendo como parâmetro o mencionado princípio?

Esse questionamento foi o pontapé inicial para a elaboração do trabalho em comento. No nosso entender, a questão merece ser objeto de uma abordagem mais detalhada, na medida em que já existe um certo consenso de que a capacidade contributiva possui dois destinatários: o legislador, ao elencar as hipóteses de incidência tributária, e o Poder Judiciário, visando identificar se não houve alguma transgressão ao princípio em questão. O foco da presente dissertação consiste em debruçar-se sobre o alcance, a eficácia e a concretude da capacidade de contribuir sob a ótica da jurisdição constitucional.

Para o enfrentamento do problema, verificamos que não basta que os estudos estejam restritos ao universo do Direito Tributário. É necessário, em nosso entender, adentrar em abordagens complexas no âmbito da teoria e da filosofia do direito, atrelada às contribuições dos estudiosos do Direito Constitucional, especialmente aqueles dedicados a enfrentar o problema (espinhoso) da separação de poderes.

Assim, partindo da premissa de que compete ao Poder Judiciário, quando instado, proceder à análise de conformidade das leis e dos atos normativos em face

²¹ Dado o alto teor de vagueza/ambiguidade que o princípio da capacidade contributiva carrega em si, como identificado no § 1º do art. 145 da CF/88.

da Constituição Federal, a proposta primeira do presente trabalho é sistematizar as contribuições teóricas já elaboradas, de modo a fornecer subsídios de como deve se dar a atuação do Judiciário, quando acionado para realizar o controle de constitucionalidade das normas, utilizando, como parâmetro, o princípio da capacidade contributiva. Além de nos valermos das preciosas contribuições doutrinárias, utilizaremos como fonte de pesquisa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, responsável último por dizer o direito no caso concreto e por analisar a conformidade das leis e dos atos normativos em face da Constituição.

Visando uma análise mais segura da análise da capacidade contributiva no âmbito da jurisdição constitucional, e levando em conta que será necessário perpassar pela questão da aplicação dos princípios e do conflito de normas, cumpre levar em conta a contribuição da hermenêutica, especialmente no que diz respeito aos mecanismos de interpretação constitucional.

1.2 CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA DO DIREITO

1.2.1 Jusnaturalismo e positivismo jurídico

Toda evolução, seja ela identificada em institutos jurídicos, ou em qualquer outro ramo do conhecimento, é precedida por acontecimentos históricos que influenciam e impulsionam os processos de mudança. Sob esse viés, influenciados pelos acontecimentos históricos, especialmente pós-Segunda Guerra Mundial, os textos constitucionais passaram por alterações significativas, destacando-se, dentre elas, o processo de densificação do seu conteúdo principiológico.

Sob o ponto de vista teórico, as modificações nas constituições pós-guerra passaram a ser estudadas e se inserem, de acordo com alguns doutrinadores, no contexto do neoconstitucionalismo.²²

²² Assim entendem Luís Roberto Barroso e Thomas Bustamante. Autores há, entretanto, que apesar de considerarem relevantes alguns aspectos trabalhados pelo neoconstitucionalismo, criticam de modo enfático a forma como a doutrina brasileira tem aderido à essa teoria e contribuído com o decisionismo judicial. É o caso de Lênio Luiz Streck, que, apesar de defender o neoconstitucionalismo em alguns de seus trabalhos, destaca em trabalhos mais recentes que abandonou essa concepção: "eis também porque abandonei o neoconstitucionalismo, porque ele contribuiu para o estado de fragmentação das decisões em *terrae brasilis*. Não é por nada que o próprio *establishment* decidiu colocar barreiras contra si mesmo, mediante a criação de súmulas vinculantes, repercussão geral e jurisprudência defensiva. Não é por nada..." STRECK, Lênio Luiz. Eis porque abandonei o

Levando em conta que a proposta última do presente estudo é averiguar o grau de virtualidade do princípio da capacidade contributiva quando utilizado como parâmetro de controle de constitucionalidade, faz-se necessária uma digressão com o escopo de analisar algumas contribuições da teoria do direito, passando pelas diferentes escolas de compreensão do direito, a exemplo do jusnaturalismo, positivismo e o denominado pós-positivismo, bem como pelas diferentes concepções acerca dos princípios jurídicos, para que possamos adentrar nas discussões envolvendo a concretização do princípio da capacidade contributiva. Isso porque, como bem salientado por Dimoulis, o estudo das opções teóricas precede a aplicação prática.

Não é possível compreender e aplicar normas jurídicas sem possuir uma base de teoria do direito, por mais rudimentar, instável ou questionável que esta seja. Da mesma maneira, não se pode identificar a norma aplicável, nem encontrar soluções para os conflitos entre normas ou para o preenchimento de lacunas sem ter um posicionamento teórico sobre as formas de interpretação do direito.²³

Norberto Bobbio, autor clássico que retrata os pontos principais da filosofia da teoria do direito, esclarece que o “positivismo jurídico” decorre da expressão direito positivo em contraposição àquela de direito natural. Reporta em estudo específico dedicado ao positivismo jurídico que essa contraposição entre direito positivo e direito natural já se encontrava em Aristóteles e Platão, e é colocada em relação à natureza da linguagem e não do direito.²⁴

Ao tratar da distinção entre direito natural e direito positivo, são ressaltados por ele seis critérios que facilitam o processo de diferenciação: a) universalidade, considerando que o direito natural vale em toda parte, em contraposição à particularidade, atributo do direito positivo que vale em determinados lugares; b) o

“neoconstitucionalismo”. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-13/senso-incomum-eis-porque-abandonei-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 17 mar. 2020.

²³ DIMOULIS, Dimitri. A relevância prática do positivismo jurídico. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte. n. 102. p. 215- 253. jan./jun. 2011. p. 14.

²⁴ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Compilado por Nello Morra. Tradução e notas de Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006. p. 16. No primeiro capítulo dessa obra, Bobbio remonta às origens históricas do positivismo jurídico, analisando a compreensão do tema desde o pensamento grego e latino, perpassando no pensamento medieval (século XI), nos séculos XVII e XVIII, na “Escola Histórica do Direito” até chegar às origens do pensamento jurídico na Inglaterra.

direito natural é imutável no tempo, enquanto o direito positivo é mutável; c) o terceiro diz respeito à fonte do direito – direito natural provém da natureza racional do homem e o direito positivo advém da lei; d) o direito natural é conhecido em virtude da razão e o direito positivo é conhecido por meio de uma declaração de vontade alheia; e) o quinto diz respeito ao objeto: enquanto no direito natural os comportamentos são, por sua natureza, bons e maus, no positivo esses comportamentos são indiferentes; f) a sexta e última distinção trazida pelo autor estabelece que o direito positivo prevê aquilo que é útil, enquanto o direito natural estabelece o que é bom²⁵.

Ao abordar os pontos fundamentais da doutrina juspositivista, Bobbio destaca que há vários autores que se concentraram no tema ao longo da história, especialmente da segunda metade do século XIX e do século XX. Nesse sentido, o professor dedica a segunda parte de *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito* (2006) para estudar os problemas doutrinários envolvendo as características fundamentais do positivismo jurídico, que são elencados em sete pontos, a seguir sintetizados.

O primeiro está relacionado ao “modo de abordar, de encarar o direito: o positivismo jurídico responde a este problema considerando o direito como um fato e não como um valor”.²⁶ Logo, o jurista deve prescindir de formular juízos de valor ao estudar o direito, da mesma forma que o cientista que estuda a realidade natural. Decorreria desta conduta uma *teoria da validade do direito*, chamada pelo autor como *teoria do formalismo jurídico*. De acordo com esta, a validade do direito está baseada em critérios que dizem respeito à sua estrutura formal e não do seu conteúdo. Assim, a eventual validade de uma norma jurídica não implica assegurar o seu valor.

A definição do direito é o segundo problema apontado por Bobbio, visto que essa definição, para o juspositivismo, se dá em função da coação, que é tida como um elemento essencial, do que decorre a *teoria da coatividade do direito*. Importante mencionar que existem distintas doutrinas da coação, podendo ser destacadas a

²⁵ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 22 e 23.

²⁶ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 131.

teoria clássica ou tradicional de Kant e Jhering e a moderna formulação da teoria por Kelsen e Ross.²⁷

O terceiro problema se relaciona às fontes do direito. O positivismo jurídico assevera a predominância da lei, por meio da *teoria da legislação como fonte preeminente do direito*. Nesse viés, é desenvolvida uma doutrina complexa das relações entre lei e costume, lei e direito judiciário e lei e direito consuetudinário.²⁸

A *teoria da norma jurídica* é colocada como quarto item. A norma é tida pelo positivismo jurídico como um comando, que dá ensejo à *teoria imperativista do direito* que, por sua vez, é subdividida em muitas outras “subteorias”. Neste ponto, surge o problema das denominadas normas permissivas (e o questionamento se elas manifestam o caráter imperativo do direito), bem como a questão de ajustar quem são os destinatários das normas.²⁹

O quinto item abordado se refere à denominada *teoria do ordenamento jurídico*, que leva em conta a própria estrutura do conjunto das normas jurídicas. Nesse contexto, o positivismo jurídico sustenta: a) a característica da **coerência**, o que faz com que não seja possível a coexistência de duas normas contrárias ou contraditórias, de modo que se infere do ordenamento um princípio que prevê que uma ou ambas são inválidas; b) o requisito da **completitude**, do que se infere que não há lacunas no ordenamento jurídico, podendo o juiz extrair das normas um *regula decidendi* para decidir qualquer caso posto sob sua apreciação.³⁰

O *método da ciência jurídica* é posto como penúltimo ponto. Ou seja, a problemática da **interpretação**, entendida esta enquanto toda a atividade científica do jurista. Bobbio aponta que o positivismo se vale da teoria da interpretação **mecanicista**, segundo a qual o elemento **declarativo** prepondera em relação aos elementos criativo e produtivo do direito. Isso implica que a atividade da jurisprudência seria reproduzir o direito, *por meio meios puramente lógico-rationais*,

²⁷ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 132, 147 151 e 155. (Para conceituação e distinção entre essas teorias, vale consultar o capítulo II, o qual é dedicado à análise pormenorizada dessas distintas concepções coercitivas do direito).

²⁸ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 132.

²⁹ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 132.

³⁰ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 132.

de modo a esclarecer a essência das normas jurídicas. O autor destaca que este foi o principal ponto de que se valeram os críticos para atacarem o positivismo.³¹

O último ponto se refere à *teoria da obediência*, ou *teoria da obediência da lei enquanto tal*, que mais demonstra o aspecto ideológico do positivismo jurídico, razão pela qual Bobbio sustenta que essa concepção seria melhor denominada de positivismo ético, que, por sua vez, é subdividida em uma versão extremista da ideologia juspositiva (consistindo no dever absoluto de obediência lei enquanto tal) e uma versão moderada, que tem a ordem como valor próprio do direito, isto é, o direito tem um valor instrumental, visto que é o meio necessário para efetivar o valor da ordem.³²

Os sete pontos retratados acima são destrinchados pelo autor nos capítulos que se sucedem. Em conclusão, Bobbio afirma que o positivismo jurídico pode ser abalizado sobre três aspectos, quais sejam: “sob um certo modo de abordar o estudo do direito”, no qual o Positivismo Jurídico (PJ) é visto como método de análise do direito de um ponto de vista neutro e avalorativo, “uma certa teoria do direito” (positivismo teórico) e “uma ideologia do direito” (positivismo ideológico).³³

Dimitri Dimoulis, em obra dedicada à análise da temática, destaca que há muitas formas de definição do positivismo jurídico. A proposta por ele exposta está em elencar os elementos que caracterizam a abordagem juspositivista e como ela se diferencia das demais teorias do direito.³⁴

Dentro do seu objetivo de propor definições do positivismo jurídico por meio de classificações, o autor ressalta a existência “fortes divergências internas” entre os positivistas. Acerca da metodologia de classificação, ele aduz que o primeiro passo para uma classificação é a escolha dos elementos que devem ser classificados, ou seja, do universo de referência. O escopo imediato é a disposição desses elementos em categorias. Já o objetivo final é o próprio entendimento da situação ou do fenômeno.

³¹ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 132 e 212.

³² BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 132, 224 e 230.

³³ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito, 2006, p. 134.

³⁴ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 25.

Para ser considerada logicamente satisfatória, uma classificação deve atender dois pressupostos: 1) deve considerar todos os elementos nas categorias elaboradas; e 2) não deve permitir que um elemento possa pertencer a duas ou mais categorias. No último caso, o pertencimento a mais de uma categoria é uma indicação que o critério adotado é frágil para a definição das categorias.

Neste ponto, ele apresenta uma interessantíssima observação no que diz respeito às classificações no direito (de um modo geral).

Em âmbito jurídico, revela-se impossível propor classificações logicamente perfeitas. Sempre haverá dúvidas sobre o universo de referência e sobre o sentido de cada elemento. Da mesma forma, as definições das categorias nunca podem ser totalmente impermeáveis. Isso é devido à natureza do saber jurídico que se baseia em discursos ambíguos que mudam no tempo e se encontram eivados de incertezas (DIMOULIS, 2018, p. 31).³⁵

A nosso ver, a fala do autor foi bastante oportuna ao descrever as dificuldades com as quais o jurista se depara. Entendemos que essa afirmação serve tanto para tranquilizar os juristas que se propõem ao estudo e à consequente classificação, em face dos resultados não serem tão satisfatórios como se esperava, servindo, ainda, para encorajá-los a perseguir seus objetivos, ainda que não possam encontrar *classificações logicamente perfeitas*. E assim finaliza o autor:

Essa imperfeição não significa que as classificações aproximativas são inúteis. Ao contrário, permitem melhorar nosso conhecimento e servem como ponto de orientação e crítica para os estudiosos. Havendo problemas, o debate crítico deve permitir a melhoria da classificação. Mesmo quando se constata interpretações conflitantes sobre o significado de argumentos e teorias apresentadas por certo autor e se verifica duplicidade nas classificações ou quando estamos diante de elementos de difícil classificação, o trabalho classificatório não perde a sua utilidade. Ainda que não resolva definitivamente todos os problemas, permite ordenar o mundo jurídico, propiciando um melhor entendimento dos debates e facilitando a ulterior discussão.³⁶

Feitas essas premissas, Dimoulis assevera que o universo de referência consiste do direito moderno que teve origem no final do século XVIII, nos Estados

³⁵ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 31.

³⁶ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 31.

Unidos e na Europa Ocidental, dispersando-se por outros países que adotam a organização econômica capitalista. Adota, assim, a seguinte classificação, no que tange ao positivismo jurídico: a) definição ampla, diferenciando o positivismo jurídico *lato sensu* do jusnaturalismo; b) distinção entre positivismo jurídico *stricto sensu* e moralismo jurídico; c) por fim, uma classificação interna (não exaustiva), apontando os elementos que diferenciam os positivistas.

No que tange à primeira classificação, tem-se que o PJ de forma ampla é entendido enquanto teoria monista, se afastando de um dualismo que entende pela coexistência de um direito natural e direito positivo. Este último é entendido como decorrente de uma produção humana, como direito posto, composto por elementos mutáveis a uma concepção de direito que dependa de elementos metafísicos, tais como as leis da natureza, os *imperativos da razão* e *mandamentos divinos*.³⁷

O jusnaturalismo enfrentou duras críticas nos últimos séculos. De acordo com o Dimoulis, a mais relevante das críticas se refere à ausência de coação do direito natural, isto é, sua incapacidade de conseguir eficácia social e jurídica. Nesse sentido, é possível concluir pelo êxito teórico do positivismo jurídico em sentido amplo, sendo raros os autores que, atualmente, se filiam às concepções teóricas do direito natural.³⁸

A prevalência do juspositivismo não afasta as inúmeras discordâncias teóricas sobre a definição do direito, destacando as divergências sobre a origem do direito, sobre a tese do fato social, acerca da relevância a ser dada sobre a vontade do legislador no processo de aplicação do direito, dentre outras. Em face dessas e de outras divergências, o autor propõe as classificações mais específicas citadas acima.³⁹

Apresentadas, de forma concisa, algumas contribuições teóricas sobre o positivismo jurídico, mostra-se relevante a apresentação de algumas críticas

³⁷ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 33.

³⁸ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 36.

³⁹ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 36.

direcionadas a esta forma de compreensão do direito, bem como a proposta da adoção de um novo marco teórico denominado pós-positivismo.

1.2.2. Neoconstitucionalismo e pós-positivismo

De início, vale esclarecer que os fenômenos do neoconstitucionalismo e do pós-positivismo não se confundem, apesar de, em algumas ocasiões, serem tratados como sinônimos.

De acordo com Georges Abboud, os fenômenos em questão possuem alguns traços de similitude. O autor salienta que “o neoconstitucionalismo reside em um **fenômeno político-jurídico** surgido no pós-guerra, já o pós-positivismo consiste num **paradigma filosófico** que se originou a partir do giro-linguístico e do giro-ontológico-linguístico” (grifo nosso).⁴⁰ Ainda que seja enquadrado como um paradigma filosófico, a compreensão de linhas gerais sobre o que comumente se denomina pós-positivismo está intimamente relacionada à interpretação dos textos constitucionais.

Luís Roberto Barroso entende que o pós-positivismo é o marco teórico do denominado novo direito constitucional. O pós-positivismo, na sua ótica, seria um agrupamento “difuso e abrangente” de ideias, que teria surgido em face da superação histórica do jusnaturalismo e do fracasso político do positivismo, entendidos enquanto modelos puros.⁴¹

Ao fazer um esboço histórico desses movimentos, Barroso afirma que o jusnaturalismo moderno surge a partir do século XVI e domina por muito tempo a filosofia do direito. A crença no direito natural, ou seja, na existência de valores e pretensões humanas legítimas que não decorrem de uma norma emanada pelo

⁴⁰ ABOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**, 2016, p. 57.

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito**: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **A Constitucionalização do Direito**: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 203- 250.

Estado, se mostra como uma vitória da burguesia naquele contexto e serviu como combustível para as revoluções liberais.⁴²

O positivismo filosófico, no seu entendimento, decorreu de uma crença acentuada na potência do conhecimento científico de modo geral. Essa visão foi introduzida no direito por meio do positivismo jurídico, conforme já exposto acima, com o escopo de criar-se uma ciência jurídica que possuísse características análogas às ciências naturais e exatas. Assim, um dos impulsos desse movimento era a obtenção de uma objetividade científica, contexto que fortaleceu o positivismo jurídico. Dessa busca teria decorrido a separação entre Direito e moral e dos valores que fossem transcendentais. “A ciência do Direito, como todas as demais, deve fundar-se em juízos de fato, que visam ao conhecimento da realidade, e não em juízos de valor, que representam uma tomada de posição diante da realidade”.⁴³

Alguns autores associam o processo de surgimento do pós-positivismo (em contraposição à desvalorização do positivismo) à derrota dos regimes totalitários, a exemplo do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha, sob o fundamento de que tais movimentos políticos tiveram sua ascensão ao poder sustentados pela legalidade vigente nos ordenamentos jurídicos dos respectivos países, de modo que muitas das barbáries promovidas pelos regimes foram fundadas na lei então vigente, sem que houvesse uma resistência crítica em relação ao seu conteúdo.⁴⁴

O fundamento utilizado para essa afirmação é que a visão formalista do positivismo (focada na validade e interpretação do direito) acaba por validar qualquer vontade política, por mais arbitrária que seja, considerando a característica avaliativa do direito. Nesse viés, parte da doutrina entende que o positivismo foi sendo superado, considerando que não era mais admissível um ordenamento que

⁴² BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003, p. 146.

⁴³ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003, p. 146.

⁴⁴ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003, p. 146.

fosse indiferente aos valores éticos, de modo que a lei não poderia mais ser vista como estrutura meramente formal.⁴⁵

Dimoulis promove uma defesa contra essa acusação, ao sustentar que ela é desprovida de fundamento histórico e se insere no contexto da denominada *reductio ad Hitlerum*, um argumento retórico que busca desqualificar o conteúdo sem análise da sua substância. Assim, quando se busca afastar uma teoria ou visão política, alega-se que ela tenha sido abarcada pelo regime nazista, o que faz com que o leitor possa rejeitar, de forma automática (assim se espera), mencionada teoria/visão.

Sinteticamente, o autor argumenta que esse mito antipositivista deve ser desconstituído, haja vista que: i) o regime nazista não adotou relevantes modificações no ordenamento jurídico, podendo-se falar que houve uma continuidade legislativa; ele adotou, a seu turno, uma “interpretação sem limites”, baseada em valores do povo alemão, o que iria frontalmente de encontro aos postulados do positivismo jurídico; ainda, aduz ii) que referido regime era pautado em um discurso ideológico, que queria instituir um “Estado de justiça”, ao exaltar os valores do povo, o que também distanciava o regime nazista do ideal positivista, o qual era tido como rejeição do “ideal de justiça”. Conclui Dimoulis que a doutrina nacional-socialista (1933-1945) estava fundada em uma doutrina muito mais próxima ao jusnaturalismo, motivo pelo qual seria desarrazoada a acusação de que o positivismo teria servido de fundamento ao nazismo, visto que a grande maioria dos magistrados era politizada e agia em consonância com as orientações governamentais.^{46 47}

⁴⁵ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003, p. 147.

⁴⁶ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 169-170.

⁴⁷ Daniel Sarmiento se posiciona no mesmo sentido: “No que tange ao segundo ponto – a chamada *reductio ad Hitlerum* – os estudos mais autorizados de História do Direito comprovam que não foi o positivismo a teoria jurídica dominante no nazismo, mas uma espécie de jusnaturalismo de inspiração hegeliana, que se insurgia contra o formalismo e recorria com freqüência a conceitos muito vagos para justificar a barbárie, como os de ‘comunidade popular’ (Volksgemeinschaft)”. SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades, **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan./mar. 2009. p. 128). Veja-se, a propósito: STOLLEIS, Michael. **The Law under the Swastika: Studies on Legal History in Nazi Germany**. Trad. Thomas Dunlap. Chicago: The University of Chicago Press, 1998.

Ainda que se verifique que as tais acusações lançadas contra o positivismo sejam contestadas por parte da doutrina especializada, é preciso destacar que houve o fortalecimento de um movimento que sustentava a consequente superação do positivismo. Foi neste contexto que o pós-positivismo aparece como alternativa à velha contraposição entre jusnaturalismo x positivismo, com a proposta de abrir o debate para que o Direito possa ser pensado a partir sua função social e sua interpretação. Assim, o pós-positivismo pode ser designado como um ideário difuso, no qual se inclui “a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica constitucional, e a teoria dos direitos fundamentais”.⁴⁸

O pós-positivismo teria surgido no contexto brasileiro a partir dos anos 2000, período em que restaram intensificadas as críticas ao positivismo jurídico. Um dos pontos abordados em prol do pós-positivismo seria o fato de que o positivismo não teria se preocupado com a questão da **justificação** (legitimidade) das normas jurídicas. Dimoulis destaca que o pós-positivismo é praticamente desconhecido fora do Brasil, sendo utilizado de forma esporádica em países que adotam a língua alemã.

Um dos autores que aderem à teoria pós-positivista seria Friedrich Müller, considerado como o precursor desse fenômeno, autor este que se vale do termo pós-positivista para distinguir-se da concepção positivista clássica acerca da interpretação das normas. Ocorre que a teoria adotada por Müller e seus seguidores (teoria estruturante do Direito) está alinhada à teoria juspositivista, posto que consideram a coatividade das fontes jurídicas, não aceitando eventuais intervenções de ordem moral. A teoria estruturante prevê que nos processos de realização da norma devam ser considerados elementos históricos e sociais (no qual o intérprete assumam um papel ativo e leve em conta as características do caso concreto).⁴⁹

Dimoulis sustenta que, no cenário brasileiro, o termo está sendo utilizado com um sentido idealista e moralista, permitindo a retomada da “visão casuística do direito”, conferindo excesso de protagonismo ao juiz. Nesse sentido, a tendência de

⁴⁸ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003, p. 147.

⁴⁹ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 179-182.

recobrar uma visão idealista do direito é apontada como a grande fraqueza teórica do pós-positivismo, na medida em que são inseridos conceitos como verdade, moral, ética e justiça, que levariam ao afastamento do positivismo jurídico. Assim, a “abertura cognitiva do direito e a flexibilização de sua metodologia tem como consequência a reintrodução do idealismo e da metafísica na teoria do direito”. A retomada dessa crença desconsideraria, na visão do autor, os debates filosóficos do século XX que ensejaram o abandono do “dogmatismo idealista”. A conclusão a que Dimoulis chegou é que a principal falha do pós-positivismo é a sua proposta política de obter a volta do regime que possibilitava que magistrados e doutrinadores pudessem criar o direito no caso concreto, o que se traduz numa consequente inversão de papéis.⁵⁰

Expostas as principais críticas ao movimento denominado pós-positivismo, entendemos fundada a posição de alguns estudiosos que sustentam que um dos pontos de fragilidade do positivismo consiste na forma como este enfrenta a **interpretação do direito**, no nível da sua **aplicação pelo intérprete**. Isso é, na pouca preocupação em estudar as teorias da interpretação e da decisão, de modo que o problema da interpretação e da decisão não são considerados objetos epistêmicos de muitos positivistas. É preciso, pois, avançar, buscando encontrar mecanismos que possam servir de amparo para o grande dilema da aplicação do direito: “como se interpreta e como se aplica, isto é, quais as condições que tem, o juiz ou tribunal [...] para proferir as respostas aos casos em julgamento”.⁵¹

Pelo fato deste debate fugir um pouco do objeto do presente trabalho, remetemos o leitor ao excelente texto de Thomas da Rosa de Bustamante, no qual o professor sustenta que o pós-positivismo, especialmente tal qual desenvolvido por MacCormick, superou as vantagens teóricas oferecidas pela adoção do positivismo, em suas variadas vertentes. Segundo ele:

No caso específico de MacCormick, os seguintes pontos são relevantes para o desenvolvimento da ciência do direito, todos incompatíveis com o positivismo: (1) a caracterização do direito como um conceito “argumentativo”; (2) a sua teoria reflexiva das fontes do direito; (3) a

⁵⁰ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 179-185.

⁵¹ STRECK, Lênio Luiz. O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes) – Dois decálogos necessários. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, 2010, n. 7, p. 15- 45, jan./jun, p. 24.

concepção kantiana de justificação jurídica que sobressai em sua teoria da argumentação jurídica; (4) a tese do caso especial; (5) a tese da pretensão de correção do direito e a correlata obrigação de fazer justiça conforme o direito; e (6) o papel desempenhado pela eticidade e pela moralidade política no desenvolvimento e na aplicação do direito.⁵²

O neoconstitucionalismo é um fenômeno que passou a ser amplamente divulgado no Brasil pós Constituição Federal de 1988, tratando-se de uma expressão polissêmica⁵³ de difícil delimitação conceitual. Daniel Sarmiento afirma que a expressão tem origem em um conceito formulado na Itália e na Espanha, que tem sido largamente divulgado no Brasil, especialmente após a publicação da coletânea organizada por Miguel Carbonell, publicada na Espanha em 2003.⁵⁴ Nesse contexto, Humberto Ávila destaca que, em face das variadas concepções atribuídas à expressão, costuma-se falar, inclusive, em neoconstitucionalismo(s), justamente em face das diversas acepções atribuídas à expressão.⁵⁵ Talvez por

⁵² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Sobre o caráter argumentativo do direito: uma defesa do pós-positivismo de MacCormick. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 106, 2013. p. 263.

⁵³ E polêmica, por não ser aceita por parte da doutrina. Alguns dos autores que dirigem críticas contundentes sobre a denominada teoria neoconstitucionalista. São eles: ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, nº 17. Salvador/BA, 2009, Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595>>. Acesso em: 30 jan. 2020. DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 179-190.

Dentre os adeptos do neoconstitucionalismo citem-se: BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**. Ano 23, nº 82, 4º trimestre, 2005.; BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle de Políticas Públicas. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Org.). **Direitos Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Prof. Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 31- 60.

⁵⁴ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan./mar. 2009. p. 97.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. “NEOCONSTITUCIONALISMO”: ENTRE A “CIÊNCIA DO DIREITO” E O “DIREITO DA CIÊNCIA”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 30 de jan. 2020. O autor faz menção ao seguinte trabalho: COMDANDUCCI, Paolo. - **Formas de (neo)constitucionalismo: uma análise metateórica** - contida na coletânea de Miguel Carbonell – Neoconstitucionalismos. Madrid: Trotta, 2006. p. 75.

essa razão, o termo seja constantemente alvo de críticas em face de sua ausência de precisão semântica.⁵⁶

No Brasil, o neoconstitucionalismo é compreendido enquanto o resultado de inúmeras mudanças que ocorreram após o início da redemocratização do país com a promulgação da CF/88 e que estão, de alguma forma, conectadas entre si. Elas são assim sintetizadas por Sarmento:

(a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais frequente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc.; (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre o Direito e a Moral, com a penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário.⁵⁷

O professor titular da UERJ aponta que os adeptos dessa concepção se embasam nos estudos de pensadores bastante heterogêneos (positivistas, não positivistas, comunitaristas, procedimentalistas, etc), que possuem diferentes linhas de compreensão filosófica e jusfilosófica, o que acaba por dificultar ainda mais o processo de conceituação deste fenômeno. Destaca que muitos dos autores utilizados como referência no estudo do neoconstitucionalismo não se intitulam adeptos dessa teoria, a exemplo de Ronald Dworkin, Carlos Santiago Nino, Luigi Ferrajoli, Gustavo Zagrebelsky, Peter Häberle e Robert Alexy.⁵⁸

O que é colocado, pelos estudiosos do tema, como ponto em comum acerca das diferentes concepções abarcadas pelo neoconstitucionalismo, é o fato desse movimento ter surgido após o processo de constitucionalização do direito e a consequente mudança de paradigma constitucional, atribuindo força normativa às constituições advindas após a Segunda Guerra Mundial, que se encontram

⁵⁶ Sobre o ponto, vale citar a crítica de André Karam Trindade. TRINDADE, André Karam. Crítica à imprecisão da expressão neoconstitucionalismo. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jan-19/diario-classe-critica-imprecisao-expressao-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 30 jan. 2020.

⁵⁷ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan./mar. 2009. p. 95- 96.

⁵⁸ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades, 2009, p. 97.

fortemente marcadas com a previsão de direitos individuais e com normas de conteúdo axiológico, especialmente os princípios ali encartados.

De acordo com Georges Abboud,⁵⁹ a expressão “neoconstitucionalismo” foi importada do direito constitucional espanhol e passou a ser utilizada como paradigma para o estudo do direito constitucional. Por seu turno, as constituições passaram a prever inúmeras garantias fundamentais, configurando-se um novo formato dos textos constitucionais. Com vistas à implementação dos direitos fundamentais então positivados, fora desenvolvido um novo paradigma teórico, bem como novas técnicas de interpretação constitucional.

Até a Segunda Guerra Mundial, prevalecia na Alemanha, Itália, Espanha e Portugal, uma cultura jurídica muito voltada à lei, que era considerada fonte quase exclusiva do direito. Finda a referida guerra, as novas constituições incorporaram muitos princípios jurídicos, e passaram a dar um maior enfoque à jurisdição constitucional, com o objetivo último de proteção dos direitos fundamentais, até mesmo com o intuito de resguardar eventuais arbitrariedades cometidas pelo próprio legislador. Os textos constitucionais, então, passaram a conter normas com um expressivo conteúdo axiológico, passando a regulamentar, ao lado dos direitos individuais e políticos, aqueles direitos ditos sociais, que exigem uma determinada conduta ativa do Estado. Essa nova conformação dos textos constitucionais levou ao processo de constitucionalização do direito, ampliando, assim, as funções das constituições, do que decorreu uma releitura dos ordenamentos jurídicos como um todo.⁶⁰

Decorrência direta dessa nova conformação constitucional foi uma significativa modificação do papel atribuído ao poder Judiciário, que passou a ter uma importância muito maior nesse novo cenário, passando a ser acionado para resolver questões polêmicas, que envolviam a resolução de casos complexos que até então não costumavam chegar à seara judicial.

Diante da “abertura semântica” das novas constituições, viu-se a necessidade de desenvolvimento de novas técnicas metodológicas de aplicação do direito ao lado da clássica subsunção, especialmente em decorrência da ascensão

⁵⁹ ABBLOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**, 2016, p. 56- 57.

⁶⁰ SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil**: Riscos e possibilidades, 2009, p. 100.

dos princípios, do que decorreu, ainda, o desenvolvimento de variadas teorias da argumentação jurídica.

Como boa parcela das normas mais relevantes destas constituições caracteriza-se pela abertura e indeterminação semânticas – são, em grande parte, princípios e não regras - a sua aplicação direta pelo Poder Judiciário importou na adoção de novas técnicas e estilos hermenêuticos, ao lado da tradicional subsunção. A necessidade de resolver tensões entre princípios constitucionais colidentes – frequente em constituições compromissórias, marcadas pela riqueza e pelo pluralismo axiológico – deu espaço ao desenvolvimento da técnica da ponderação e tornou frequente o recurso ao princípio da proporcionalidade na esfera judicial. E a busca de legitimidade para estas decisões, no marco de sociedades plurais e complexas, impulsionou o desenvolvimento de diversas teorias da argumentação jurídica, que incorporaram ao Direito elementos que o positivismo clássico costumava desprezar, como considerações de natureza moral, ou relacionadas ao campo empírico subjacente às normas.⁶¹

A retomada da racionalidade prática no âmbito jurídico também é apontada como um dos eixos principais do referido fenômeno, ao propor o uso de teorias da argumentação, que exigem do intérprete um esforço na sua utilização, rigor este replicado aos magistrados quando da fundamentação de suas decisões.

Ao tratar da recepção do neoconstitucionalismo no Brasil, Sarmiento faz uma interessante observação, ao destacar que esta teoria foi estimulada no país em face da descrença da população em relação aos políticos em geral e aos partidos políticos,⁶² visto que comumente se considera “que a política parlamentar e partidária são esferas essencialmente corrompidas, que se movem exclusivamente em torno de interesses e não de valores”.⁶³ Essa descrença está muito associada aos escândalos de corrupção envolvendo políticos, que tomaram conta do noticiário nacional a partir de 2005 (data que foi deflagrado o “Mensalão”, envolvendo a compra de votos) e se estendem até os dias atuais, no contexto da denominada “Operação Lava Jato”.

⁶¹ SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil**: Riscos e possibilidades, 2009, p. 102.

⁶² Cita, inclusive, a obra de Antonio Carlos Almeida, que apresenta uma pesquisa avaliando as instituições, o que corroboraria essa percepção negativa em torno dos representantes políticos. (ALMEIDA, Antonio Carlos. **A Cabeça do Brasileiro**. Rio de Janeiro: Record, 2007. p. 187).

⁶³ SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil**: Riscos e possibilidades, 2009, p. 118.

De fato, coincidentemente (ou não), a partir de então observa-se uma significativa expansão dos trabalhos doutrinários dedicados à análise da suposta incorporação do paradigma neoconstitucionalista no Brasil.

O deslocamento do centro de poder do Legislativo para o Judiciário é apontado como uma das características centrais do neoconstitucionalismo. A competência para instituição das normas continua nas mãos do legislador, que se apresenta como “legítimo” representante do povo em consonância com o princípio da democracia participativa. Contudo, a exigência constitucional de efetivação dos direitos fundamentais em contraposição aos constantes escândalos de corrupção envolvendo a classe política foram motivos que contribuíram para a ascensão do Judiciário, que ocorre em paralelo ao fortalecimento da jurisdição constitucional como mecanismo de contenção de poder.

Vale observar que o próprio constitucionalismo enquanto teoria abrangente é alvo de inúmeras críticas por parcela da doutrina. Em linhas gerais, o constitucionalismo é compreendido como uma ideologia que atribui à Constituição a função principal de limitar o poder do Estado.⁶⁴ De acordo com Jeremy Waldron,⁶⁵ o constitucionalismo, ainda que possua variadas conceituações, possui como ponto em comum o fato de que vê na Constituição um mecanismo de *controle, limitação e restrição* do poder do Estado. Sua crítica ao que ele denomina de teoria política do constitucionalismo é direcionada ao aspecto restritivo do texto constitucional, na medida em que considera que esse aspecto restritivo da constituição não fortalece a democracia.⁶⁶

Por sua vez, de acordo com Lênio Luiz Streck, o constitucionalismo tem o papel de romper com o positivismo e o modelo de regras.⁶⁷ A visão crítica da

⁶⁴ “El constitucionalismo en sentido amplio es la ideología que requiere la creación de una – cualquiera – Constitución, a fin de limitar el poder y prevenir el despotismo” (COMANDUCCI, Paolo. Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico Isonomía. **Revista de filosofía y teoría del derecho**, Alicante, n. 16, p. 89- 112, 2002. p. 77).

⁶⁵ Professor neozelandês, crítico da teoria política do constitucionalismo. (WALDRON, Jeremy. **Contra el gobierno de los jueces**. 1. ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Siglo XXI. Editores Argentina, 2018. p. 33.).

⁶⁶ Para uma análise detalhada da crítica de Waldron: CONSANI, Cristina Foroni. A crítica de Jeremy Waldron ao constitucionalismo contemporâneo. **Revista da Faculdade de Direito**, UFPR, Curitiba, v. 59, nº 2, p. 143- 173. 2014.

⁶⁷ STRECK, Lênio Luiz. **O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes)** – Dois decálogos necessários, 2010, p. 24.

aplicação do direito sustentada por Streck busca combater a discricionariedade judicial, que o mencionado autor entende ser fruto do positivismo, que levou ao que ele denomina de “caos decisionista”, onde são perpetrados discricionarismos e arbitrariedades, tendo como fundamento o caso concreto.⁶⁸

Da mesma forma que o constitucionalismo, mas em maior medida, o neoconstitucionalismo também enfrenta inúmeras resistências. Um dos seus principais defensores no Brasil é o professor Luís Roberto Barroso.⁶⁹

Dentre os críticos, podemos citar o professor Humberto Ávila, que sinaliza os principais problemas advindos do neoconstitucionalismo (ou de uma determinada versão deste fenômeno). Para tanto, são destacados por ele quatro fundamentos da teoria neoconstitucionalista: 1) o fundamento normativo, que enxerga o predomínio dos princípios sobre as regras; 2) fundamento metodológico, em que a ponderação possui papel de destaque; 3) fundamento axiológico, segundo o qual a aplicação do direito confere predominância à justiça individual e concreta, ao invés de privilegiar a

⁶⁸ “Dito de outro modo, se a resposta para a fragmentação do estado de natureza medieval foi a delegação de todos os direitos em favor do Leviatã representado pela soberania absoluta do Estado (o Estado Moderno absolutista superou, desse modo, a forma estatal medieval), na hermenêutica jurídica de cariz positivista, a resposta para o império dos subjetivismos, axiologismos, realismos ou o nome que se dê a tais posturas – que colocam no intérprete (juiz, tribunal) o poder discricionário de atribuir sentidos – não pode ser, sob hipótese alguma, a instauração de uma supra-hermeneuticidade ou a delegação dessa função para uma super-norma que possa “prever todas as hipóteses de aplicação”, que, mutatis, mutandis, é a pretensão última das súmulas vinculantes. Assim, contra o caos representado pelos decisionismos e arbitrariedades, o establishment propõe um “neo-absolutismo hermenêutico”. (STRECK, Lênio Luiz. **O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes)** – Dois decálogos necessários, 2010, p. 28- 29; 31.). Ainda em outro trecho, o autor complementa: “Mas, uma coisa todos esses positivismos têm até hoje em comum: a discricionariedade (que leva à arbitrariedade, aos decisionismos, ativismos, etc). E isso se deve a um motivo muito simples: a tradição continental, pelo menos até o segundo pós-guerra, não havia conhecido uma Constituição normativa, invasora da legalidade e fundadora do espaço público democrático. *Isso tem consequências drásticas para a concepção do direito como um todo!* Quero dizer: saltamos de um legalismo rasteiro que reduzia o elemento central do direito, ora a um conceito estrito de lei (como no caso dos códigos oitocentistas, base para o positivismo primitivo), ora a um conceito abstrato-universalizante de norma (que se encontra plasmado na ideia de direito presente no positivismo normativista), para uma concepção da legalidade que só se constitui sob o manto da constitucionalidade. Afinal, - e me lembro aqui de Elias Dias -, não seríamos capazes, nesta quadra da história, de admitir uma legalidade inconstitucional”. (STRECK, Lênio Luiz. **O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes)** – Dois decálogos necessários, 2010, p. 40). Apesar das explicações apresentadas por Streck, não vemos como o positivismo poderia ter contribuído com a discricionariedade judicial, justamente levando em conta que uma característica inerente ao positivismo (e abordada por Dimoulis), é o fato de que eles assumem uma postura descritivista do direito. Dessa forma, ante sua postura de descrever (e não de prescrever/defender), como a eles pode ser imputada a responsabilidade pela discricionariedade?

⁶⁹ Barroso possui texto específico sobre o tema (BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**. ano 23, n. 82, 4º trimestre, 2005.).

justiça geral e abstrata; 4) o último fundamento seria o organizacional, em que o Poder Judiciário assumiria maior relevância em comparação aos Poderes Legislativo/Executivo e, por conseguinte, a Constituição seria preferível em detrimento da legislação.

No que toca ao primeiro fundamento, tomando como referência a Constituição de 1988, assevera Ávila que não se pode afirmar que nela predominem princípios sobre regras. Primeiro, porque não é correta a afirmação de que haja um tipo normativo que seja exclusivo na CF/88, visto que ela é composta por um complexo de princípios e regras que assumem funções e eficácias distintas e complementares; segundo, ainda que se insista no predomínio de algum tipo normativo, a CF/88 deve ser entendida enquanto “Constituição regulatória”, visto que o constituinte fez a opção por priorizar a instituição de regras quando comparado o plexo de normas constitucionais.⁷⁰

Ademais, no que se refere ao método de aplicação do direito, sustenta ser um equívoco a afirmação de que a **subsunção** cedeu lugar à **ponderação**, de modo que a ponderação não deve ser considerada critério geral de aplicação do direito. Isso porque, existindo uma norma infraconstitucional que seja compatível com a constituição, o intérprete deve dela se valer como fundamento da decisão, não sendo aceita a tese de que os princípios constitucionais podem ser submetidos à apreciação quando possam servir como fundamento da decisão (desconsiderando regra aplicável ao caso concreto), sob pena de perda normativa do Direito e de desvalorização do Poder Legislativo. O autor conclui que o problema não é a ponderação em si, mas a forma como ela é aplicada.⁷¹

Aduz, ainda, que devem ser priorizadas as normas gerais e abstratas em comparação às normas individuais e concretas. Por meio de uma análise crítica, Humberto Ávila afirma que, buscando privilegiar a segurança jurídica, a redução dos conflitos, em face de suas características (uniformidade de tratamento e estabilidade das decisões que nela se embasam), a regra assegura a justiça geral, especialmente em sociedades complexas e plurais como a brasileira e, portanto, não

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. “**Neoconstitucionalismo**”: entre a “ciência do direito” e o “Direito da Ciência”, 2009, p. 4- 5 e 17.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. “**Neoconstitucionalismo**”: entre a “ciência do direito” e o “Direito da Ciência”, 2009, p. 8-12.

se pode falar que a justiça individual é preferível à justiça geral, também não sendo adequado afirmar o contrário.

Por fim, alega ser um equívoco a afirmação de que o Judiciário prepondere ao Legislativo ou ao Executivo, visto que estes assumem papéis distintos nas sociedades complexas, sendo que “é o Poder Legislativo o Poder onde, por meio do debate, se pode respeitar e levarem consideração a pluralidade e concepções de mundo e de valores, e o modo de sua realização”.⁷²

Pelo cenário acima descrito, bem se vê que não há consenso quando se trata de neoconstitucionalismo, existindo muitas versões do mesmo fenômeno e distintos entendimentos doutrinários acerca de sua eficácia. De nossa parte, analisando as distintas acepções atribuídas, corroboramos as conclusões a que chegou Sarmento, que opta por não aderir a nenhuma visão radical, aproveitando, tão somente, algumas características relevantes suscitadas por determinados autores.

De acordo com esse entendimento intermediário, o foco na interpretação jurídica é de destacada relevância, dado que ela consiste em uma atividade cognitiva, cujo escopo é “identificar a vontade da autoridade criadora das normas, tal como esta foi objetivada e fixada nos dispositivos legais”.⁷³ Nesses casos, eventual indeterminação da norma não deve ser suplantada por meio de interpretação (cognitiva). Nessa situação, deve ser constatada a abertura semântica como desfecho da interpretação. Assim, nos casos de indeterminação proposital, que é o caso dos princípios, a indeterminação permite a concretização levando-se em conta os elementos estruturantes do ordenamento jurídico.

Em síntese:

[...] eu assumo o rótulo, sem constrangimentos, se o neoconstitucionalismo for pensado como uma teoria constitucional que, sem descartar a

⁷² ÁVILA, Humberto. “**Neoconstitucionalismo**”: entre a “ciência do direito” e o “Direito da Ciência”, 2009, p.18.

⁷³ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 162. Em outro ponto, ao tratar da definição da interpretação jurídica, suas finalidades e meios, o autor apresenta a seguinte definição: “essa visão indica a necessidade de o intérprete permanecer vinculado aos conteúdos normativos, respeitando a vontade expressa no texto da norma. Essa tese corresponde à nossa compreensão sobre a finalidade da interpretação: ‘constatar a vontade do autor da norma, tal como esta foi fixada em dispositivos jurídicos [...]. O intérprete tenta entender aquilo que o autor da norma queria que acontecesse em determinada situação” DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**, 2018, p. 135.

importância das regras e da subsunção, abra também espaço para os princípios e para a ponderação, tentando racionalizar o seu uso. Se for visto como uma concepção que, sem desprezar o papel protagonista das instâncias democráticas na definição do Direito, reconheça e valorize a irradiação dos valores constitucionais pelo ordenamento, bem como a atuação firme e construtiva do Judiciário para proteção e promoção dos direitos fundamentais e dos pressupostos da democracia. E, acima de tudo, se for concebido como uma visão que conecte o Direito com exigências de justiça e moralidade crítica, sem enveredar pelas categorias metafísicas do jusnaturalismo.⁷⁴

A nosso ver essa posição está em consonância com o novo paradigma constitucional, influenciado pelos acontecimentos históricos pós-redemocratização do Brasil que ensejaram uma constitucionalização do direito, de modo que todas as normas do ordenamento jurídico devem ser interpretadas em consonância com as normas constitucionais. Com isso, o Judiciário não deve se furtar de apreciar casos de difícil resolução, que não se resolvem com o emprego da clássica técnica da subsunção (a exemplo de alguns conflitos envolvendo os direitos fundamentais, em que se faz necessário o uso da técnica da ponderação, moderadas por mecanismos que procuram conferir racionalização ao seu uso).

Independente da denominação teórica que queira se atribuir ao novo paradigma constitucional que se consolidou no Brasil pós-constituição de 1988, entendemos que as conclusões acima apontadas são relevantes para uma adequada aplicação do direito. Com isso, o jurista não pode se esquivar em conhecer e estudar as diferenças existentes entre a aplicação de regras e princípios e os diferentes métodos de interpretação constitucional (a depender da teoria da argumentação que se adote). Nesse contexto, é indiscutível que o Poder Judiciário assume uma posição de destaque. Do mesmo modo, não se pode mais sustentar a separação entre moral e o direito, pelo que convencionalmente se denomina como a institucionalização da moral no direito.⁷⁵

⁷⁴ SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil**: Riscos e possibilidades, 2009, p. 133.

⁷⁵ Neste ponto, concordamos com a explicação de Streck: “[...] não pode restar dúvida de que tanto a separação como a dependência/vinculação entre direito e moral estão ultrapassadas, em face daquilo que se convencionou chamar de institucionalização da moral no direito (esta é uma fundamental contribuição de Habermas para o direito: a co-originariedade entre direito e moral), circunstância que reforça, sobretudo, a autonomia do direito. Isto porque a moral regula o comportamento interno das pessoas, só que esta ‘regulação’ não tem força jurídico-normativa. O que tem força vinculativa, cogente, é o direito, que recebe conteúdos morais (apenas) quando de sua elaboração legislativa (veja-se, a seguir, essa discussão no subtítulo que trata do criptograma da discricionariedade). Observemos: é por isso que o Estado Democrático de Direito não admite discricionariedade (nem)

1.2.3. Breves considerações sobre as teorias dos princípios

A complexidade inerente à aplicação do direito, muito mais do que constar como objeto de pesquisas e discussões meramente acadêmicas, possui reflexo na aplicação prática do direito. No que interessa ao estudo ora desenvolvido, é importante ressaltar algumas premissas em relação ao processo de concretização dos princípios, sendo necessário, para tanto, ingressar na análise das principais teorias que buscam explicar a diferença entre regras e princípios.

Nosso objetivo, ao adentrar em algumas das discussões envolvendo a teoria dos princípios, não é discriminar uma a uma, nem tampouco defender os argumentos adotados por determinada corrente. A teoria do direito conta com uma infinidade de trabalhos dedicados ao tema, razão pela qual seria pretensioso de nossa parte proceder a essa análise neste trabalho. A nossa proposta é, pois, com base na leitura do material bibliográfico coletado, apresentar as contribuições teóricas que nos aparentaram oferecer maiores e melhores recursos para o desafio de aplicação de princípios, especialmente no âmbito da interpretação constitucional, com o objetivo de, posteriormente, adentrarmos nas problemáticas envolvendo a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Tal como salientado por Virgílio Afonso da Silva, é possível que não haja, no âmbito do direito constitucional brasileiro, uma discussão que tenha sido objetivo de tantos estudos quanto a que se refere aos princípios constitucionais.

A inserção dos princípios nos ordenamentos jurídicos, em especial nas constituições democráticas promulgadas no final do século XX e início do século XXI, ensejou uma série de estudos no âmbito da Ciência do Direito com o objetivo

para o legislador, porque ele está vinculado a Constituição (lembramos sempre a ruptura paradigmática que representou o constitucionalismo compromissório e social). O 'constituir' da Constituição é a obrigação suprema do direito. É, pois, a virtude soberana (parafrazeando Dworkin). A partir da feitura da lei, a decisão judicial passa a ser racionalizada na lei, que quer dizer, 'sob o comando da Constituição' e não 'sob o comando das injunções pessoais-morais-políticas do juiz ou dos tribunais'. Essa questão é de suma importância, na medida em que, ao não mais se admitir a tese da separação (e tampouco da vinculação), não mais se corre o risco de colocar a moral como corretiva do direito". STRECK, Lênio Luiz. **O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes)** – Dois decálogos necessários, 2010, p. 35-36.

de reduzir o seu grau de indeterminação e conferir parâmetros de aplicação dos princípios jurídicos, reduzindo, assim, a discricionariedade judicial.⁷⁶

Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva⁷⁷ se apresenta como um dos inúmeros princípios jurídicos abarcados pela Constituição Federal de 1988. Dada a sua natureza axiológica e abertura semântica, mostra-se imperiosa a abordagem das teorias desenvolvidas com o intuito de auxiliar o intérprete na concretização da capacidade contributiva.

A Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro estabelece no seu art. 4º que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.⁷⁸ Além disso, especificamente no âmbito do Direito Tributário, o CTN estabelece, no capítulo designado à regulamentação da interpretação e integração da legislação tributária (art. 108), que, na ausência de disposição expressa, o aplicador da legislação tributária deverá utilizar, sucessivamente, e nesta ordem, a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade. Diante de uma primeira leitura dos dispositivos, é possível que o leitor desprevenido conclua que os princípios somente devem ser utilizados como técnica de integração, nos casos de omissão da legislação.

Contudo, os princípios jurídicos não são aplicados tão somente na identificação de lacunas na legislação. Eles possuem abrangência muito superior, tal como observado por Ricardo Marcondes Martins, que destaca três possíveis significados que podem ser atribuídos aos princípios, denominando-os como “fases” do conceito.⁷⁹

⁷⁶ Sobre o conceito e estudos envolvendo a discricionariedade judicial, destacamos: WALDRON, Jeremy. **Contra el gobierno de los jueces**. 1. ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Siglo XXI. Editores Argentina, 2018. 256p.; DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.; HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

⁷⁷ Presente no § 1º do art. 145 da CF/88.

⁷⁸ BRASIL. Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro. **Decreto-Lei nº 4.657**. Planalto. Brasília, 4 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 11 fev. 2020.

⁷⁹ O autor faz menção, ainda, à obra de Genaro Carrió, em que este teria discriminado onze significados. (CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. 2. reimpr. Buenos Aires: Albeledo-Perrot, 1998. p. 209- 212)

O primeiro deles estaria associado à linguagem comum, ou seja, a associação do princípio à **origem, ao início**, abordagem utilizada para fazer menção aos pontos gerais de determinada matéria. Marcondes destaca que essa fase do conceito se encontra superada, de modo que, no âmbito da Teoria do Direito, ela não é mais empregada. Na segunda fase, o princípio jurídico passou a ser utilizado para designar os pontos-chaves, os alicerces de determinado ordenamento jurídico. Seriam, então, os *elementos estruturantes* do sistema de normas. Esse conceito estaria associado à Teoria Geral dos Sistemas.⁸⁰

De acordo com Ricardo Marcondes Martins, o conceito empregado na segunda fase representaria uma importante resposta à discricionariedade judicial, na medida em que os juízes deveriam adotar uma solução que estivesse alinhada aos princípios, os quais atuariam como *vetores para soluções interpretativas*:

Essa fase foi uma importante resposta à tese da discricionariedade judicial. No difundido conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio é uma “disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência”. Logo, não se abre ao magistrado a prerrogativa de “escolher” entre uma ou outra interpretação. Ele deve eleger a mais afinada com os princípios jurídicos, que são “vetores para soluções interpretativas”.⁸¹

Ronald Dworkin teria dado início à terceira fase (ou ao terceiro significado), na medida em que o princípio jurídico passa a ser empregado para designar as **normas jurídicas que tão somente preveem uma razão para uma decisão**, uma vez que os princípios possuem diferentes pesos e, ao contrário das regras, não são

⁸⁰ “Trata-se de um conceito da Teoria Geral dos Sistemas: os sistemas possuem uma parte-dirigente e tendem a centralizar-se ao redor dela. Na doutrina brasileira, a segunda fase foi difundida por Celso Antônio Bandeira de Mello e por Geraldo Ataliba”. (MARTINS, Ricardo Marcondes. Teoria dos princípios e função jurisdicional. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 5, n. 2. p. 135, mai./ago. 2018). Neste ponto, o autor faz alusão às seguintes obras: BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007; CIRNE LIMA, Ruy. **Princípios de direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007; BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas**. Tradução de Francisco M. Guimarães. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2008. p. 103; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Criação de secretarias municipais: inconstitucionalidade do art. 43 da Lei Orgânica dos Municípios do Estado de São Paulo. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano IV, v. 15. p. 284- 288, jan./mar. 1971; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 53-54.

⁸¹ MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria dos princípios e função jurisdicional**, 2018, p. 142.

aplicados com base na regra do “tudo ou nada”, de modo que podem ser aplicados em alguns casos e em outros não, sem que isso altere sua validade ou vigência.⁸²

Considerado por alguns como um dos maiores filósofos do direito dos séculos XX e XXI, Dworkin publicou o artigo intitulado *The model of rules*, que é abalizado o marco teórico da discussão envolvendo a aplicação dos princípios jurídicos, no qual o autor contesta a visão de Herbet Hart desenvolvida em sua obra **O Conceito de direito**.⁸³ Uma das premissas da obra de Hart, apontada por Dworkin, é que as regras seriam válidas justamente pelo fato de terem sido promulgadas por uma instituição.

Segundo Hart, a maioria das regras de direito são válidas porque alguma instituição as promulgou. Algumas foram criadas por um poder legislativo, na forma de leis outorgadas. Outras foram criadas por juízes, que as formularam para decidir casos específicos e assim as instituíram como precedentes para o futuro. Mas este teste pedigree não funciona para os princípios do caso Riggs e Hennisgsen. A origem desses princípios enquanto princípios não se encontra na decisão particular de um poder legislativo ou tribunal, mas na compreensão do que é apropriado, desenvolvida pelos membros da profissão e pelo público ao longo do tempo⁸⁴.

Ao traçar as diferenças entre princípios e regras, Dworkin lança um *ataque geral contra o positivismo*, ao sustentar que o positivismo é pensado, tão somente, para um sistema de regras, e que seu foco central de “um único teste fundamental para o direito” leva à desconsideração das funções importantes que são adotadas por aqueles padrões que não são regras (quais sejam: os princípios, as políticas e os outros tipos de padrões).⁸⁵

Aponta, pois, dois argumentos para sustentar a distinção entre princípios e regras. O primeiro é descrito como distinção lógica e está relacionado à **forma de**

⁸² “Diz Dworkin: “as regras se submetem à ‘regra do tudo ou nada’, pois, caso inexistir outra regra superior que as invalide (critério hierárquico) ou outra regra posterior que as revogue (critério cronológico) ou outra regra que as excepcione (critério da especialidade), elas devem, se ocorrido o fato descrito em sua hipótese (subsunção), ser aplicadas; já os princípios possuem diferentes pesos e, por isso, não se submetem à regra do tudo ou nada, podendo num caso serem aplicados e no outro não, sem perder sua vigência e sua validade”. DWORKIN, Ronald. *Levando a sério os direitos*, 2002, p. 39, apud MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria dos princípios e função jurisdicional**, 2018, p. 143.

⁸³ MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria dos princípios e função jurisdicional**, 2018, p. 136.

⁸⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando a sério os direitos**, 2002, p. 64.

⁸⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando a sério os direitos**, 2002, p. 36.

aplicação. Segundo ele, as regras seriam aplicadas por meio da técnica da subsunção. A afirmação de que as regras funcionam sobre a lógica do *tudo ou nada* significa que, constatada eventual antinomia entre regras, uma delas deve ser enquadrada como inválida. A consequência disso é que a regra considerada inválida deve ser eliminada do ordenamento.⁸⁶

Outrossim, o segundo ponto de distinção diz respeito à **dimensão de peso**. No caso dos princípios, mesmo aqueles que mais se parecem como regras não apontam consequências automáticas (ou seja, não se concretizam automaticamente quando dadas algumas circunstâncias). O princípio, por mais que possa apontar uma razão que leve dado argumento em determinada direção, deve ser **complementado** por uma decisão particular. O professor norte-americano destaca que os princípios possuem a dimensão do peso ou de importância – que as regras não detém - e que, quando há eventual conflito entre eles, o intérprete deverá levar em conta a força relativa de cada um no caso concreto, de modo que, um deles irá prevalecer naquela determinada circunstância. Os princípios jurídicos teriam especial relevância nos casos difíceis (*hard cases*), ocasião em que eles atuariam com toda sua força, visto que nessas situações, desempenham uma função essencial nos argumentos que servem de fundamento à decisão.⁸⁷

Nesse sentido, a aplicação do princípio, na concepção do autor, exigiria do aplicador uma atitude reflexiva, que deveria respeitar a dimensão de peso do princípio. No caso de concorrência entre princípios, a análise concreta levaria a cessão momentânea de determinado princípio em favor de outro. Isso porque, a prevalência de determinado princípio em situação específica não acarretaria a exclusão do outro do ordenamento jurídico, de modo que sua validade permaneceria hígida.

Entende, assim, que do conflito entre princípios haveria somente uma solução correta. De acordo com o autor, a busca por uma **resposta correta** estava em sintonia com seu objetivo de construir uma teoria de princípios que pudesse servir de oposição à discricionariedade judicial (o que claramente encerra uma

⁸⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando a serio os direitos**, 2002, p. 37- 46.

⁸⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando a serio os direitos**, 2002, p. 42- 46.

crítica a Hart e ao positivismo em geral, quando trata da possibilidade da existência de exceções ocultas das regras).

Alguns estudiosos da teoria do direito consideram que a teoria dos princípios estruturada por Alexy buscou refinar a visão apresentada por Dworkin.⁸⁸ O que é certo afirmar, a partir da leitura das obras de Alexy, é que ele parte das contribuições dadas por Dworkin para estruturar sua teoria dos princípios, como alicerce para sua teoria dos direitos fundamentais, que é constituída tendo como referência a constituição alemã então vigente.⁸⁹ A jurisprudência da Alemanha, naquele contexto, serviu de referência para a construção de sua teoria, na medida em que, em diversas situações, o autor faz menção a julgamentos proferidos pelo Tribunal Constitucional Alemão, especialmente no que tange ao sopesamento de princípios, técnica que será aqui apreciada.

Partindo da premissa de norma enquanto gênero a comportar duas espécies (regras e princípios que ditam o que deve ser), Robert Alexy entende que a diferenciação entre regras e princípios é o **alicerce** da teoria dos direitos fundamentais, visto que essa distinção é a premissa para enfrentar temas delicados, tais como: i) os limites e restrições aos direitos fundamentais, ii) doutrina sobre colisão de direitos fundamentais e ii) e a função que os direitos fundamentais assumem no sistema jurídico.⁹⁰

Antes de propor sua tese, Alexy ressalta a pré-existência de variados critérios elaborados com a proposta de promover a dita distinção. Tendo por referência tais critérios, ele propõe sintetizá-los em três teses distintas. A primeira

⁸⁸ Conferir: CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Regras e Princípios: por uma Distinção Normoteorética. **Revista da Faculdade de Direito** - UFPR, 2006.

⁸⁹ Em nota de rodapé, o próprio Alexy defende que a sua teoria se aproxima da teoria de Dworkin, dela se diferenciando em um ponto colocado por ele como decisivo, qual seja, o enquadramento dos princípios como mandamentos de otimização (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 91). Sobre ter como referência a constituição alemã: "Uma teoria dos direitos fundamentais da constituição alemã é uma teoria acerca de determinados direitos fundamentais positivos vigentes. Isso a diferencia tanto de teorias sobre direitos fundamentais que tenham vigido no passado (teorias histórico-jurídicas), como de teorias sobre direitos fundamentais per se (teorias filosófico-jurídicas), como de teorias sobre direitos fundamentais que não os da constituição alemã, por exemplo, teorias sobre direitos fundamentais de outros países ou teorias sobre direitos fundamentais dos estados federados alemães" (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 32).

⁹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 86-87.

concluiria pela impossibilidade de diferenciação das normas em duas espécies distintas, ante as variedades identificadas no interior do gênero normas. A segunda, que aceitaria a premissa da distinção entre regras e princípios, desde que essa distinção fosse tão somente de grau. A terceira tese, que ele considera correta, alude que existe sim uma diferença qualitativa entre regras e princípios.⁹¹

O ponto central da diferença entre regras e princípios “é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na **maior medida possível** dentro das **possibilidades jurídicas e fáticas existente**” (grifos nossos). Já as regras seriam espécies normativas que conteriam **determinações** no campo do que é fática e juridicamente possível.⁹²

De acordo com sua concepção, as regras seriam relatos objetivos, que descrevem condutas determinadas que são aplicáveis a situações delimitadas. As regras teriam por característica serem (pretensamente) **mandados de definição**. Para a sua aplicação, seria aplicável o método tradicional de subsunção, ou seja, enquadrados os fatos na previsão abstrata, teríamos uma conclusão. No que tange ao conflito porventura identificado entre regras, só uma deverá prevalecer.⁹³

Marcondes acrescenta que, na Teoria Discursiva do Direito, Alexy considera que, no caso de conflitos entre regras, uma destas pode não ser aplicada e continuar tendo vigência e validade, ainda que não exista outra regra que seja *superior, posterior ou especial*. A justificativa apresentada é que, por trás de toda regra existe um princípio e que este pode confrontar com princípios opostos, o que pode ensejar o afastamento da regra. Assim, o sopesamento de princípios pode ensejar o estabelecimento de uma *exceção que seja implícita à regra* (o que não era aceito por Dworkin). Com isso, as regras também podem ser afastadas pela ponderação de princípios, e não apenas pelo confronto com outras regras.⁹⁴

⁹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 89-90.

⁹² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 91.

⁹³ ALEXY, Robert. **El concepto y la validez de derecho**. 2. ed. Barcelona: Editora Gedisa, 2004. p. 162.

⁹⁴ ALEXY, Robert. Sobre o conceito de princípio jurídico. In: ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 163-198 apud MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria dos princípios e função jurisdicional**, 2018, p. 143.

No enquadramento teórico de Alexy, os princípios são enquadrados como **mandados de otimização**, enquanto algo que seja realizado na maior medida possível, isto é, considerando que sejam respeitadas as possibilidades e a limitação fática e jurídica. Por sua natureza, os princípios contêm caráter *prima facie* ao invés de um mandamento definitivo. Por essa razão, eles não especificam a conduta a ser seguida e podem ser aplicados a um maior número de situações. Além do mais, em caso de conflito entre princípios, o que é muito comum, especialmente em sociedades democráticas, o método de solução do conflito não é o do “tudo ou nada” aplicável às regras. Alexy propõe, nesse caso, o método da **ponderação** para solucionar eventuais conflitos identificados entre princípios.⁹⁵

Comentando a distinção entre regras e princípios, com base na teoria de Alexy, Jevaux aduz que tais espécies normativas se diferenciam em razão da **generalidade, grau e qualidade, natureza deôntica, direitos envolvidos e resolução de colisões e conflitos**.

As regras possuem um baixo nível de generalidade, enquanto os princípios detêm um alto nível. No que diz respeito ao critério distintivo do grau e qualidade, princípios ordenam (mandados de otimização) que algo seja realizado na maior medida do possível; por sua vez, as regras são determinações já no âmbito do possível, tanto no âmbito fático quanto jurídico. Acerca da natureza deôntica, ressalte-se que tanto os princípios quanto as regras são enquadrados como modalidades deônticas. Contudo, o mandado deôntico contido no princípio é **relativo** (visto que depende das possibilidades fáticas e jurídicas), o mandado contido na regra é **absoluto**.⁹⁶

Em razão disso, conclui o autor, “os direitos contidos no princípio são *prima facie* ou relativos, enquanto os direitos albergados pelas regras são definitivos”. Importante a ressalva de que é a decisão sobre eventual i) colisão entre princípios e ii) conflitos entre regras que irá gerar direitos definitivos.⁹⁷

⁹⁵ ALEXY, Robert. **El concepto y la validez de derecho**, 2004, p. 162.

⁹⁶ JEVEAUX, Geovany Cardoso. **Teorias do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: GZ, 2015. p. 34.

⁹⁷ JEVEAUX, Geovany Cardoso. **Teorias do Estado e da Constituição**, 2015, p. 34.

Nos casos em que há conflitos entre regras e colisão entre princípios a distinção entre as espécies normativas fica ainda mais nítida. Havendo conflito entre regras, a solução depende de uma dentre as seguintes alternativas: i) ou uma das regras é declarada inválida; ou ii) deve ser inserida uma *cláusula de exceção* que possa eliminar o conflito.⁹⁸

Eventual conflito entre princípios exige resolução distinta da adotada para as regras. Neste caso, a solução será obtida a partir da constatação de que, no caso concreto, determinado princípio tem preponderância sobre o outro, sob determinadas condições. Logo, os princípios teriam *pesos distintos*, de modo que sobressai o princípio que tiver o maior *peso* naquela dada situação. A consequência da adoção dessa técnica é que a preponderância de um princípio na situação sob análise não leva à eliminação do outro princípio do ordenamento jurídico e nem à inserção de uma exceção em um dos princípios.

No que tange à teoria dos princípios, não podemos deixar de fazer menção à contribuição de Humberto Ávila, que em sua obra *Teoria dos Princípios* apresenta críticas às teorias de Dworkin e Alexy, bem como propõe uma classificação distinta entre espécies normativas⁹⁹.

Uma das críticas direcionadas aos supracitados autores está centrada no fato de que eles estruturam a diferença entre regras e princípios com base **no modo de aplicação** e pela forma como os princípios entram em **colisão**. Neste ponto, o jurista brasileiro destaca que as regras não possuem caráter absoluto, de modo que sua aplicação não se dá tão somente com base no tudo ou nada, visto que a técnica da ponderação também poderia ser utilizada para o conflito de regras, e não apenas

⁹⁸ Transcrevemos um exemplo interessante apontado por Alexy para ilustrar como a inserção de uma cláusula de exceção pode eliminar o conflito entre regras: “[...] a proibição de sair da sala de aula antes que o sinal toque e o dever de deixar a sala se soar o alarme de incêndio. Se o sinal ainda não tiver sido tocado, mas o alarme de incêndio tiver soado, essas regras conduzem a juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si. Esse conflito deve ser solucionado por meio da inclusão, na primeira regra, de uma cláusula de exceção para o caso do alarme de incêndio. Se esse tipo de solução não for possível, pelo menos uma das regras tem que ser declarada inválida e, com isso, extirpada do ordenamento jurídico. Ao contrário do que ocorre com o conceito de validade social ou de importância da norma, o conceito de validade jurídica não é graduável. Ou uma norma jurídica é válida, ou não é”. (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais** Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008. p. 92).

⁹⁹ Não adentraremos nas especificidades de sua classificação. De todo modo, reportamos o leitor à obra em questão, que se mostra como um importante referencial quando se trata de uma releitura da forma de compreensão dos princípios jurídicos.

de princípios.¹⁰⁰ Assim, as regras também teriam o atributo do peso, dada a sua dimensão axiológica.¹⁰¹

1.2.4 A lei da colisão (ou sopesamento) como técnica de resolução de conflitos

De acordo com o que fora mencionado anteriormente, na ótica da teoria desenvolvida por Robert Alexy, a ponderação seria a fórmula adequada para a aplicação de princípios, especialmente quando identificada eventual colisão entre eles. Tal fórmula é, na doutrina brasileira, tão divulgada quanto mal compreendida.

A lei de colisão se enquadra como uma das bases da teoria dos princípios de Alexy, visto que ela expressa a natureza dos princípios enquanto mandamentos de otimização, uma vez que não é possível se afirmar a existência de relação absoluta de precedência de princípios. Ademais, os interesses envolvidos nas eventuais colisões entre princípios não têm um peso que seja *quantificável*.¹⁰²

Sobre a denominada “lei da colisão”, assim esclarece Jevaux acerca da metáfora do peso:

Grosso modo, a ‘lei de colisão’ diz que a precedência depende das consequências jurídicas dos princípios, sendo, pois, um pressuposto fático do princípio precedente, ou por outra, que os princípios não têm relação absoluta de precedência e não são quantificáveis. Logo, a dimensão de peso é apenas uma metáfora, **já que não é possível quantificar os interesses em colisão de forma abstrata ou absoluta, mas apenas de forma concreta e relativa**. A relação de precedência entre princípios, assim, é condicionada às suas possibilidades fáticas e jurídicas, diferentemente das regras, para as quais é possível uma relação de precedência condicionada (grifo nosso)¹⁰³.

A dita dimensão de peso, portanto, deve ser compreendida enquanto uma metáfora, dada a impossibilidade fática de quantificação dos interesses em jogo em

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 50- 51.

¹⁰¹ “Ávila sustenta, ancorado na opinião de Hage, que a dimensão de peso não é fixada pela estrutura da norma, mas do uso que se faz da mesma, ou seja, que o peso é fixado em razão das circunstâncias de cada caso concreto”. (CRUZ, Álvaro Ricardo de. Regras e princípios: por uma distinção normoteorética. **Revista da Faculdade de Direito - UFPR**, v. 45, 2006. p. 59).

¹⁰² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 97- 99.

¹⁰³ JEVEAUX, Geovany Cardoso. **Teorias do Estado e da Constituição**, 2015, p. 36.

determinada discuta. Eventual confronto entre princípios deve ser resolvido por meio de um sopesamento entre os interesses conflitantes. O escopo dessa técnica é verificar qual dentre os interesses possui *maior peso* no caso em análise. Isso porque, entre os princípios, na ótica no autor, não existem relações que sejam de precedência incondicionada. Para fins de apresentar uma solução satisfatória, faz-se necessário estabelecer uma relação de precedência condicionada entre os princípios. Isso significa o estabelecimento de condições em que determinado princípios precede em face do outro.¹⁰⁴

Para exemplificar que o conflito entre princípios é resolvido por meio da dimensão do peso, ele se vale da elaboração de fórmulas complexas para demonstrar a relação de precedência dos Princípios (P1, P2) avaliados sob diferentes Condições (C) e apresenta exemplos concretos de aplicação, inclusive citando situações reais julgadas pelo Tribunal Constitucional Alemão, oportunidade que este se valeu da proporcionalidade para resolver o conflito normativo.

A teoria dos princípios ora exposta tem conexão direta com a máxima da proporcionalidade, visto que, para Alexy, os debates envolvendo a teoria dos princípios podem ser tidos como uma consequência da formulação da máxima da proporcionalidade.¹⁰⁵ Sustenta-se que “a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela”. A máxima da proporcionalidade é decomposta em três subprincípios: i) da adequação; ii) da necessidade, ou seja, aquele que seria o meio menos gravoso; e iii) a proporcionalidade em sentido estrito,¹⁰⁶ segundo a qual infere-se a necessidade de ser realizado o sopesamento.

¹⁰⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 96- 100.

¹⁰⁵ Em artigo que visa detalhar a denominada regra da proporcionalidade, Virgílio Afonso da Silva informa que essa regra foi desenvolvida pela jurisprudência alemã, e que tal regra não se confunde com a razoabilidade, tão comumente aplicada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que é entendida como o exame compatibilidade entre meios e fins, visto que elas se diferenciam em sua estrutura, bem como na forma de sua aplicação. Assim, a regra da proporcionalidade seria mais ampla que a razoabilidade. Na forma desenvolvida pela jurisprudência constitucional alemã, tem ela uma estrutura racionalmente definida, com sub-elementos independentes - a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito - que são aplicados em uma ordem pré-definida, e que conferem à regra da proporcionalidade a individualidade que a diferencia, claramente, da mera exigência de razoabilidade”. (SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, 798, 2002. p. 31, Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/1495/1179>>. Acesso em: 25 jan. 2020).

¹⁰⁶ Humberto Ávila elucida o significado desses componentes: “Uma medida é adequada se o meio escolhido está apto para alcançar o resultado pretendido; necessária, se, dentre todas as disponíveis

A máxima da proporcionalidade pode ser apontada como uma regra de **interpretação e de aplicação do direito**, na medida em que ela é utilizada para resolver eventual conflito entre princípios. O seu objetivo, portanto, é evitar que eventual restrição a direitos (especialmente os direitos fundamentais) possa tomar dimensões desproporcionais. Virgílio Afonso da Silva aponta para a necessidade da compreensão do que é por ele denominado “regra” da proporcionalidade, para subsidiar a sua correta compreensão pelo intérprete. Um dos pontos por ele destacados como relevante é o fato de que os componentes da proporcionalidade observam uma ordem, uma precedência, de modo que a adequação precede à necessidade e esta precede à proporcionalidade em sentido estrito.¹⁰⁷ Ao se valer das técnicas de aplicação da proporcionalidade, o intérprete poderá avaliar a prioridade condicional de determinado princípio em face de outro.

Ademais, a aplicação da proporcionalidade não necessariamente pressupõe a análise de todos os subelementos que a compõe. Isso significa que a aferição da proporcionalidade pode ser encerrada apenas na adequação. A análise dos elementos subsequentes somente é necessária caso o componente anterior não tenha sido suficiente para aferir a conformidade do ato com os objetivos pretendidos. Elas guardam, assim, relação de subsidiariedade.¹⁰⁸

e igualmente eficazes para atingir um fim, é a menos gravosa em relação aos direitos envolvidos; proporcional ou correspondente, se, relativamente ao fim perseguido, não restringir excessivamente os direitos envolvidos”. ÁVILA. Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 215, jan/mar 1999. p. 172.

¹⁰⁷ SILVA, Luís Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, v. 798, 2002. p. 35. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/1495/1179>>. Acesso em: 25 jan. 2020.

¹⁰⁸ Alexy apresenta um exemplo concreto de situação em que apenas a análise da adequação foi suficiente para a resolução do conflito: “Um cabeleireiro colocou, sem permissão, uma máquina de venda automática de cigarros em seu estabelecimento. Diante disso, as autoridades administrativas impuseram-lhe uma multa por descumprimento da lei sobre o comércio no varejo. Essa lei exigia uma permissão, que só seria concedida se o requerente demonstrasse “a necessária expertise”, a qual poderia ser obtida por meio de um curso profissionalizante como comerciante, de uma prática de muitos anos em um estabelecimento comercial ou de um exame especial, no qual seriam testados conhecimentos técnico-comerciais. O cabeleireiro procurou a proteção dos tribunais. O Tribunal Superior Estadual de Saarbrücken, que se ocupou com o caso em segunda instância, considerou inconstitucional a exigência de uma demonstração de expertise comercial nos casos de instalação de simples máquinas automáticas e suscitou uma prejudicial de inconstitucionalidade perante o Tribunal Constitucional Federal. O Tribunal Constitucional Federal chegou à conclusão de que a exigência de uma prova de expertise para qualquer comércio de qualquer mercadoria, ou seja, também para a exploração de máquinas automáticas para vender cigarros- viola a liberdade profissional garantida pelo art. 12, § 1º, da Constituição alemã. Sua fundamentação baseia-se essencialmente no fato de que a exigência de uma prova de competência comercial no caso da exploração de uma máquina

Pode-se denominar adequado o meio de que se vale o intérprete para alcançar um objetivo. Esse critério é utilizado como **critério negativo**, de modo a eliminar o que não seja adequado, mas não é critério suficiente para determinar tudo que o seja.

A necessidade pressupõe a comparação. Assim, necessário é o meio **menos gravoso** dentre aqueles disponíveis. Logo, dentre dois meios que sejam considerados adequados, deve prevalecer aquele que intervenha de modo menos intenso. Alexy ressalta que, em alguns casos, a aplicação dessas submáximas é de fácil aplicação e, em outros casos, a resolução será mais complicada, especialmente pelo fato de que a análise da adequação e da necessidade se refere a uma relação de meios e fins, cuja averiguação constantemente levanta difíceis problemas de prognósticos.

Contudo, ainda que o meio seja adequado e necessário, ele pode não atender à proporcionalidade em sentido estrito. Esta submáxima expressa o significado da otimização relativamente aos princípios que estão em colisão e é igual à lei do sopesamento, assim redigida: “Quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro”.¹⁰⁹ Nessa condição, é necessária a realização do **sopesamento** entre a “intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva”.¹¹⁰

Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos sustentam que a técnica de aplicação do direito por meio da subsunção por muito tempo foi a única fórmula conhecida. Todavia, considerados os seus limites, especialmente em face da expansão dos princípios, a dogmática jurídica passou a reconhecer a necessidade de utilização de outras técnicas. Nesse cenário, a técnica da ponderação se mostra como técnica de decisão jurídica a ser aplicada não só em eventual conflito entre

automática para vender cigarros não é adequada para proteger o consumidor contra prejuízos à sua saúde ou contra prejuízos econômicos. Por essa razão, essa exigência seria proibida pela máxima da adequação e violaria o direito fundamental à liberdade profissional”. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008. p. 588- 591.

¹⁰⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 593.

¹¹⁰ SILVA, Luís Afonso da. O proporcional e o razoável, 2002, p. 38- 42.

princípios, mas também em casos difíceis (*hard cases*), em que a subsunção não se mostra suficiente.¹¹¹

Sustenta Luís Roberto Barroso que o emprego de uma nova interpretação constitucional não significa o abandono do método de subsunção fundado na aplicação de regras, método cuja interpretação pode ser considerada um processo silogístico de subsunção dos fatos à norma (considerando a lei como premissa maior, fatos na qualidade de premissa menor e a sentença tida como conclusão). Também não significa o abandono dos elementos (da hermenêutica) histórico, gramatical, sistemático e teleológico. Todavia, preceitua que, de modo a atender às novas demandas, a interpretação constitucional deve agregar novas ideias.¹¹²

A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.¹¹³

A técnica da ponderação se apresenta, assim, como meio para auxiliar a aplicação do direito, devendo ser utilizada em que a subsunção não é suficiente para obtenção da solução adequada do conflito identificado. Não obstante a destacada função que assume nos ordenamentos jurídicos, reconhece-se a dificuldade de aplicação da técnica, pelo que há muita distorção, especialmente no Brasil,¹¹⁴ de

¹¹¹ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003. p. 153.

¹¹² BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003. p. 144.

¹¹³ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, 2003. p. 144.

¹¹⁴ Destaque-se a crítica formulada por Streck. “No Brasil, a ponderação aparece como procedimento generalizado de aplicação do direito. Isso é um equívoco. Ou seja, em todo e qualquer processo aplicativo, haveria a necessidade de uma “parada” para que se efetuasse a ponderação. (...). Na maior parte das vezes, os adeptos da ponderação não levam em conta a relevante circunstância de que é impossível fazer uma ponderação que resolva diretamente o caso. A ponderação – nos termos propalados por seu criador, Robert Alexy – não é uma operação em que se colocam os dois princípios em uma balança e se aponta para aquele que “pesa mais” (sic), algo do tipo “entre dois

modo que é comum sua utilização em situações que não comportariam seu uso, dando ensejo a condutas voluntaristas e discricionariedades judiciais que levariam a um *Governo dos Juízes*, na simbólica expressão de Waldron.

Assim, a ponderação como forma de aplicação dos direitos (especialmente dos direitos fundamentais) não é vista com bons olhos por boa parte da doutrina nacional. Em artigo dedicado a descrever e enfrentar as principais críticas ao sopesamento, Virgílio Afonso da Silva afirma que há uma vertente na doutrina brasileira (que é ainda mais forte na Alemanha) que entende que há uma hipertrofia do sopesamento e, por conseguinte, dos princípios. A crítica está centrada no fato de que há um excesso no recurso aos princípios, bem como um exagero à ponderação como forma de aplicação do direito. O ponto em comum nessas críticas é a referência a uma certa **subjetividade e irracionalidade** no sopesamento.¹¹⁵

Para ilustrar, são destacados por ele três autores alemães. São eles: Freidrich Müller, Ernst-Wolfgang Böckenförde e Jürgen Habermas. Em síntese, as críticas apresentadas por eles podem ser assim resumidas: 1) para Müller, o sopesamento seria mais uma sugestão do que propriamente uma decisão, visto que significaria a *expressão de pré-compreensões mal explicadas* do sujeito que está a decidir e de sua vinculação afetiva ao caso em análise; assim como ele, muitos enxergam na ponderação uma preguiça diante do trabalho de interpretação; 2) Böckenförde, ex-juiz do Tribunal constitucional Federal alemão, considera que “o sopesamento é a saída fácil para se obter qualquer resposta que se queira”, e que ao utilizar-se tal técnica como principal forma de aplicação dos direitos fundamentais, a constituição seria alçada a mero objeto de sopesamento do magistrado; 3) Habermas, por sua vez, sustenta que o sopesamento é irracional e acarreta um risco para a garantia dos direitos fundamentais, tendo em vista que

princípios que colidem, o intérprete escolhe um” (sic). Nesse sentido é preciso fazer justiça a Alexy: sua tese sobre a ponderação não envolve essa ‘escolha direta’”. STRECK, Lênio Luiz. O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes). Dois decálogos necessários. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, 2010, n. 7, p. 33-34.

¹¹⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO JR, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). **Direito e interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Direito GV/Saraiva, 2011. p. 364.

estes iriam perder seu caráter vinculante, passando a ter um caráter axiológico e teleológico (ao invés do caráter deontológico).¹¹⁶

Tais contraposições não fugiram à percepção de Alexy, que em momento posterior ao lançamento de sua obra **Teoria dos Direitos Fundamentais**, houve por bem publicar o *Epílogo a la teoria de los Derechos Fundamentales*,¹¹⁷ que também veio a ser incorporado à sua obra principal, em item denominado *Posfácio*¹¹⁸, com o objetivo de apreciar as críticas que lhe pareceram mais significativas às teses apresentadas por ele em sua **Teoria dos Direitos Fundamentais**.

Alexy ressalta crítica suscitada por Habermas no sentido de que o sopesamento de direitos fundamentais faria com que estes fossem alvos de *juízos irracionais*, visto que não seria possível atribuir nenhum parâmetro racional para o sopesamento, razão pela qual este seria realizado de modo *arbitrário ou irrefletido*, com base em *standards* e hierarquias já consolidados.

Nesse viés, em seu *Epílogo* (e no *Posfácio*), Alexy busca refutar as objeções apresentadas por Habermas e Böckenförde. No que tange à objeção de Habermas, Alexy contrapõe-se destacando ser possível “elaborar juízos racionais sobre intensidades de intervenções, sobre graus de importância e sobre o relacionamento entre ambos”¹¹⁹. No que se refere à ponderação de Böckenförde, ele esclarece que sua crítica seria justificada caso o sopesamento reivindicasse tão somente uma decisão do legislador, o que não ocorre, tendo em vista a existência de uma discricionariedade estrutural para sopesar.

Essas e outras críticas, segundo Virgílio Afonso da Silva, estão centradas na suposta falta de **objetividade** e/ou irracionalidade. Para fazer oposição às críticas, ele questiona, em princípio, se é possível sustentar a existência de uma racionalidade ou objetividade absolutas no direito, seja no âmbito do sopesamento ou não. Questiona, ainda, se haveriam métodos de interpretação que fossem mais

¹¹⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**, 2011, p. 365

¹¹⁷ ALEXY, Robert. *Epílogo a la teoria de los Derechos Fundamentales*. **Revista Española de Derecho Constitucional**, Año 22. Núm. 66. Septiembre-Diciembre, 2002, p. 13-64.

¹¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 575-628.

¹¹⁹ Para maior esclarecimento, todos estes pontos são detalhadamente fundamentados pelo autor. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2008, p. 594.

objetivos, e se há como mensurar a objetividade, especialmente na interpretação jurídica.

A resposta a que chega o jurista é a seguinte: é impossível a concretização de uma racionalidade que possa excluir, completamente, a subjetividade, seja na interpretação, seja na aplicação do direito. Seria, assim, uma pretensão desarrazoada exigir essa total objetividade de quaisquer métodos, de modo que, no âmbito do direito, há de se falar em **objetividade possível**, posto que a objetividade não pode ser entendida como *demonstrabilidade inequívoca*, motivo pelo qual se mostra mais adequado falar em **ônus argumentativo** do que **ônus de demonstração**.¹²⁰

Objetividade possível, neste sentido, é compreendida a partir de duas variáveis: **controle intersubjetivo** e **previsibilidade (possível) da decisão**. Ainda que inexista previsibilidade absoluta, a previsibilidade é necessária para a manutenção da coerência, consistência e segurança jurídica no ordenamento jurídico. Referidas variáveis podem ser analisadas na seara do sopesamento por meio de três aspectos distintos: i) metodológico; ii) teórico; e iii) institucional.¹²¹

O sopesamento não deve, nesse contexto, ser interpretado como uma relação de preferência desqualificada. De acordo com o aspecto metodológico, a relação de preferência deve ser fundamentada, do que se infere a necessária fixação de uma escala na relação “entre a restrição de um direito e realização de outro”¹²². O escalonamento é necessário visando oportunizar o diálogo e o controle intersubjetivo. Com sua adoção pode-se fazer uma comparação com o grau de restrição de um direito com o grau de realização do direito oposto (que com ele colide). O importante é que esse escalonamento confere uma maior objetividade ao sopesamento, ainda que seja plenamente possível a discordância em relação ao resultado da decisão, no que concerne à correção do escalonamento adotado.

¹²⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**, 2011, p. 367.

¹²¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**, 2011, p. 367- 368.

¹²² SILVA, Virgílio Afonso da. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**, 2011, p. 368

O aspecto teórico, a seu turno, diz respeito à apresentação dos pontos de partida teóricos utilizados na argumentação jurídica. Isso porque os métodos são meios desprovidos de substância. A questão principal, sob o aspecto teórico, se refere às premissas teóricas que são adotadas para solução do caso concreto (por exemplo, qual seria o papel dos direitos fundamentais, se haveria alguns mais importantes que outros e qual seria seu papel na aplicação do direito). Assim, é ressaltada a importância da clareza na apresentação da teoria adotada, como forma de compreensão do resultado do sopesamento e, em última análise, como meio de fortalecer a objetividade e possibilitar o exercício do controle intersubjetivo.

Em relação ao aspecto institucional, Vírgilio Afonso da Silva, professor de direito constitucional da USP, destaca que há dois pontos a serem observados visando conferir maior objetividade ao método da ponderação: o **respeito a precedentes** e o **controle social**.

Respeito a precedentes pode ser compreendido da seguinte forma: quanto maior for o respeito a decisões judiciais tomadas em casos semelhantes, menor será a liberdade subjetiva do aplicador do direito ao realizar um sopesamento. Ou seja, quanto mais aplicações de uma determinada norma ao longo da história de um tribunal, maior é o ônus argumentativo para se chegar a uma decisão que se desvie das decisões anteriores. Quando existe um histórico coerente de decisões jurisprudenciais, há um grande ônus argumentativo para que esse histórico seja contrariado.¹²³

O respeito aos precedentes, neste sentido, se mostra como um importante meio de evitarem-se decisões frutos de sopesamento que sejam irracionais e eminentemente subjetivas. Cumpre destacar que o respeito aos precedentes foi reforçado pelo Código de Processo Civil de 2015, em diversos dispositivos. Assim, por exemplo, o § 1º do art. 489, considera não fundamentada a decisão que não seguir “enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento”.¹²⁴

¹²³ SILVA, Virgílio Afonso da. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**, 2011, p. 367- 376 - 377.

¹²⁴ BRASIL. Código de Processo Civil. **Lei nº 13.105**. Planalto. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 21 fev. 2020.

Por essa razão, eventual decisão que tiver que se valer do método do sopesamento deverá utilizar não somente o texto da norma como referência (que muitas vezes, é abstrato, a exemplo da norma constitucional que dispõe acerca da capacidade contributiva), como também, deverá levar em consideração os precedentes firmados, tal como exigido pelo art. 927 do CPC/2015.¹²⁵

Consideramos que referido aspecto institucional de respeito aos precedentes é extremamente relevante para subsidiar a utilização do método da ponderação por parte dos juízes, especialmente nas Cortes Superiores, que têm a função de dar a última palavra em matéria de legislação infraconstitucional (STJ) e constitucional (STF). Neste sentido, a cultura de observância dos precedentes pelos operadores do direito, em especial pelos magistrados, visa a conferir maior objetividade possível à referida técnica, nas situações em que seja necessária a sua aplicação.

Por último, o controle social, que se apresenta como segundo subaspecto institucional, realizado principalmente pelas comunidades jurídica e acadêmica e, ainda, pela imprensa, pretende conferir coerência e consistência às decisões judiciais. Para tanto, é preciso que seja feito um acompanhamento da atividade dos

¹²⁵ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

BRASIL. Código de Processo Civil. **Lei nº 13.105**. Planalto. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.

tribunais superiores, com isenção, para que, sempre que este tribunal se afastar de seus precedentes, isso não passe despercebido por parte daqueles que se ocupam do exercício deste controle social.¹²⁶

Por mais que sejam compreensíveis as críticas direcionadas ao método do sopesamento, consideramos que a técnica em questão possui extrema relevância, especialmente em ordenamentos jurídicos plurais e complexos como o brasileiro. Concordamos, neste sentido, que ela não deve ser aplicada de forma indiscriminada, devendo ser atendidos os aspectos acima sintetizados, que visam conferir a maior objetividade possível na sua aplicação.

1.2.5 A distinção entre texto e norma e uma (possível) síntese conclusiva

Ainda que não seja objeto da presente pesquisa adentrar nas especificações teóricas que envolvem a distinção entre regras e princípios,¹²⁷ é relevante destacar que as classificações apresentadas acima, enquadrando regras e princípios como espécies normativas não pode ser vista como consenso na doutrina. Sobre o tema, destaque-se que essa concepção é objeto de crítica por alguns doutrinadores, tais como Humberto Ávila, que estabelece outros critérios¹²⁸ e Klaus Günther¹²⁹.

O conceito de norma deve ser analisado sob o viés do mundo linguístico do direito positivo, como sinalizado por Tárek Moussallem, considerando que o direito positivo se exterioriza a partir da linguagem. “Assim toda norma jurídica (em sentido amplo) é um ato de fala com a capa do deôntico jurídico¹³⁰”.

¹²⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**, 2011, p. 367- 378.

¹²⁷ Dada a complexidade existente no estudo da interpretação constitucional e das diferentes visões sobre a teoria dos princípios, optamos por, tão somente, apresentar linhas gerais sobre o tema, dada a sua relevância para a compreensão dos tópicos subsequentes.

¹²⁸ “[...] Ávila nos propõe alguns critérios: (a) o da dissociação justificante; (b) o da dissociação abstrata e heurística; (c) o da dissociação em alternativas inclusivas; (d) o da natureza do comportamento prescrito; (e) o da natureza da justificação exigida; (f) o da medida de contribuição para a decisão”. (CRUZ, Álvaro Ricardo de. Regras e princípios: por uma distinção normoteorética, 2006, p. 60.). Para um melhor detalhamento destes critérios, consultar o artigo de Álvaro Ricardo de Souza Cruz (que analisa de um ponto de vista crítico) e a Teoria dos Princípios de Ávila.

¹²⁹ GÜNTHER, Klaus. **Teoria da Argumentação no direito e na moral**: justificação e aplicação. Trad. Cláudio Molz. São Paulo: Landy, 2004.

¹³⁰ Em complemento o autor aduz: “Toda e qualquer prescrição não é apenas dependente da linguagem, mas também é ato de fala. A norma jurídica vista pelo prisma do ato de fala demonstra o caráter fundamental exercido pelo linguagem no interior do sistema do direito positivo. Fato jurídico,

Günter entende que a diferenciação entre espécies normativas deve ser buscada na forma de argumentação. A norma, neste sentido, somente surge a partir do ato de interpretar.

[...] a tese da indeterminação estrutural (de espécies normativas) pelo entendimento hermenêutico de que não conseguimos compreender um texto, independentemente da sua situação de interpretação, foi radicalizada pela afirmação de que cada norma em si só passará a ser uma norma determinada no próprio ato da interpretação. Se experiências futuras não podem ser antecipadas, uma norma apenas obtém a sua validade obrigatória na respectiva situação de interpretação. É isso que está indicado na conhecida imagem de Engisch a respeito do “olhar que corre para lá e para cá”, entre preceito principal e realidade factual de vivência. Esta metáfora motivou a se considerar a relação entre norma e realidade factual como um círculo, uma vez que a norma indeterminada somente será definida pela realidade factual, e a realidade factual, pela norma nos seus sinais característicos relevantes.¹³¹

Álvaro Ricardo de Souza Cruz, ao traçar as principais concepções teóricas que pretendem distinguir regras de princípios, conclui que essa distinção é dispensável por considerar que o modelo de princípios é um modelo hermenêutico, e que seria mais coerente com o ordenamento jurídico admitir que há apenas normas *prima facie* vinculantes, as quais dependem, em todas as situações, da análise do caso concreto para que possam se tornar definitivas. Ele considera ser essencial a construção de “uma ‘argumentação de princípios’, ou seja, calcada na filosofia da linguagem, concretista e aberta, livre, pois, dos padrões formalistas e subsuntivos do positivismo e da filosofia da consciência”.¹³²

Outrossim, é importante mencionar que, desde autores positivistas até os considerados pós-positivistas (incluindo os autodenominados pós-positivistas) consideram que as “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”.¹³³ Nesse

norma jurídica, relação jurídica, fontes do direito, revogação, conflito de normas, direito adquirido, coisa julgada, ato jurídico perfeito são todos conceitos que tomam por eixo o conceito de norma jurídica”. MOUSSALLEM. Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 57-58.

¹³¹ GÜNTHER, Klaus. **Teoria da Argumentação no direito e na moral**: justificação e aplicação. Trad. Cláudio Molz. São Paulo: Landy, 2004. p. 398.

¹³² CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Regras e princípios**: por uma distinção normoteórica, 2006, p. 71.

¹³³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 2014, p. 50.

sentido, o autor reconhece que não há nenhum impedimento para que se possa continuar a utilizar a nomenclatura de regras e princípios, ainda que pessoalmente o autor não reconheça sua utilidade/cientificidade.

Ao contrário, queremos apenas demonstrar a necessidade constante de pensar o Direito e de nunca assumirmos uma posição de reprodução do conhecimento. Um marco teórico não pode jamais ser compreendido como uma amarra, eis que o respeito acrítico a dogmas contraria a liberdade de pensamento. Ao contrário, deve permitir a todo aquele que pretende “pensar o Direito” instrumentos para ultrapassá-lo!

Ficamos, pois, tal qual São Tomé, à espera de que alguém formule um critério que nos convença da racionalidade/utilidade de tal distinção, mas que o faça dentro da aplicação do direito e que não promova uma cisão da ontologia hermenêutica.¹³⁴

Friedrich Müller foi um dos estudiosos que se propuseram a estudar a distinção entre texto normativo e norma. Müller, em sua **Teoria estruturante da norma**, busca demonstrar a não identidade entre o programa normativo (ou seja, o comando jurídico, o texto da lei propriamente dito) e o âmbito normativo. O programa normativo¹³⁵ prevê os limites da construção da norma, sendo essencial o respeito às leis no contexto das sociedades democráticas. O âmbito normativo, por sua vez, expressa o “recorte da realidade social na sua estrutura básica que o programa da norma “escolheu” para si ou em parte “criou” para si como seu âmbito de regulamentação”.¹³⁶

Para ele, os textos jurídicos não contém a norma jurídica, uma vez que esta somente surge após um complexo processo de concretização, com a utilização de uma metódica racional, ou seja, diante da problematização de um caso concreto.¹³⁷ A norma seria, nessa concepção, o resultado de cada decisão judicial. A atividade de interpretação deve ser exercida utilizando as balizas estabelecidas pelo programa normativo e pelas situações fáticas.

¹³⁴ CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Regras e princípios**: por uma distinção normoteórica, 2006, p. 71.

¹³⁵ O programa da norma indica “os espaços de ação metodicamente domináveis, dentro dos quais o trabalho jurídico se deve legitimar e com base nos quais ele pode ser controlado e criticado”. (MÜLLER, Friedrich. **Direito, linguagem, violência**: elementos de direito constitucional I. Trad. Peter Naumann. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 44.).

¹³⁶ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. Trad. Peter Naumann. 2. ed. São Paulo: Max limonad, 2000. p. 57.

¹³⁷ MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 119-141.

Analisando as contribuições teóricas de Müller, Abboud conclui que, em face do acesso hermenêutico do direito, não é mais possível se confundir texto e norma.

O texto normativo é o programa da norma, representa o enunciado legal (lei, súmula vinculante, portaria decreto), sua constituição é *ante casum* e sua existência é abstrata. A norma, por sua vez, é produto de um complexo processo concretizador em que são envolvidos o programa normativo e o âmbito normativo.¹³⁸

De todo modo, a distinção entre texto e norma já estava presente nas obras de positivistas como Kelsen (ao tratar da proposição jurídica na sua obra clássica **Teoria Pura do Direito**).¹³⁹ Essa distinção, contudo, pode ter ficado ainda mais explícita a partir das contribuições de Müller,¹⁴⁰ que assim elucidou a dita distinção:

O texto da norma não contém normatividade e a sua estrutura material concreta. Ele dirige e limita as possibilidades legítimas e legais da concretização materialmente determinada do direito no âmbito de seu quadro. Conceitos jurídicos em textos de normas não possuem ‘significado’, enunciados não possuem sentido segundo a concepção de um dado orientador acabado.¹⁴¹

¹³⁸ ABOUD. **Processo Constitucional Brasileiro**. 2016, p. 76.

¹³⁹ “Texto não se confunde com norma. Há muito essa tese já foi demonstrada por autores do porte de Hans Kelsen (quando trata da proposição jurídica em sua **Teoria Pura do Direito**), Franco Cordero e Friederich Müller. Entre nós, Jacinto Coutinho, Lenio Streck, Alexandre Rosa e muitos outros do primeiro time. O fato de não ser norma não esvazia a importância do texto. Sob os auspícios da hermenêutica filosófica, Gadamer deixa claro que o papel do hermeneuta é deixar o outro falar em sua alteridade doadora de sentido: no campo do Direito, o processo de desvelamento significa acima de tudo que o sujeito intérprete não pode contaminar o processo interpretativo com suas idiosincrasias, isto é, com seus pré-juízos inautênticos e individuais. E é na fusão de horizontes da dimensão ôntica do texto com a ontológica da existência que a norma (e, logo, a determinação de seu conteúdo) deve emergir”. MARRAFON, Marco Aurélio. **Texto Constitucional não é norma, mas vincula**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-28/constituicao-poder-texto-constitucional-nao-norma-vincula#_ftnref7>. Acesso em: 12 fev. 2020.

¹⁴⁰ Neste sentido, aduz Streck: “Vejam os como sempre voltamos ao problema fundante, inaugural da teoria do direito: o positivismo exegético é que tinha a intenção de firmar a tese de que o direito já está contido na lei. Ali, o texto continha a norma. É a partir dos anos 60 do século XX que começamos a explicitar melhor essa diferença entre o texto (legal) e a norma (o sentido da lei). Foi Friedrich Müller quem melhor desenvolveu essa tese. Para o pai do pós-positivismo, a norma (sentido do texto) é sempre parcialmente preexistente (no texto, no enunciado). Ao interpretar esse texto, o intérprete já estará aplicando. E atribuindo sentido. E isso sempre a partir de um dado caso, quando será produzida a norma individual. Müller mostrou o modo pelo qual deveria ser superado o positivismo exegético (o velho positivismo formalista). Ele deixou claro que texto e norma não poderiam ser a mesma coisa. Eis a grande superação do velho positivismo.” STRECK, Lênio Luiz. A relação “texto e norma” e a alografia do direito. *Novos Estudos Jurídicos*, v. 19, 2014. Disponível em: <[file:///C:/Users/Melo/Downloads/5540-14803-1-SM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Melo/Downloads/5540-14803-1-SM%20(1).pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹⁴¹ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 41.

Logo, para o desenvolvimento dos tópicos subsequentes consideramos a premissa de que a norma em si pressupõe a intervenção de um intérprete que, tendo por base um texto normativo, aprecia os fatos e encontra, ao final de complexo processo de concretização, a norma aplicável à situação em referência.

Em síntese, entendemos que o texto normativo corresponde ao enunciado normativo abstrato e se apresenta como o ponto de partida do processo de elucidação da norma jurídica. Esta, por sua vez, somente é extraída a partir de uma problematização do caso concreto, como resultado do processo de interpretação.

Assim, ainda que se utilize a nomenclatura “norma” ao longo da dissertação de forma indiscriminada, repise-se que, para o trabalho em epígrafe, corroboramos o entendimento de que a norma não é aquilo que está contido na lei, e sim aquilo que é realizado por meio da linguagem, diante de uma problematização decorrente de uma controvérsia judicial.

Para o desenvolvimento dos tópicos ulteriores, especialmente para o enfrentamento do problema a ser detalhado no Capítulo 4, utilizando como objeto de trabalho o princípio da capacidade contributiva, entendemos como de especial relevância a utilização da técnica da ponderação, quando identificados eventuais conflitos qualificados como *hard cases*, em especialmente o confronto entre regra e princípio e colisão entre princípios.

Para fins de marco teórico do presente trabalho, entendemos ser de considerável relevância teórica e prática a adoção do entendimento segundo o qual as normas jurídicas são compostas por regras e princípios. Assim, como será detalhado alhures, a capacidade contributiva, incorporada pelo texto constitucional de 1988 pode ser considerada como verdadeiro princípio, dada a sua alta carga axiológica, sendo necessária a adoção de técnicas de argumentação e interpretação para que possa irradiar seus efeitos.

Além disso, como será explicitado oportunamente, a adoção da técnica da ponderação há de ser excepcional quando visar a superação de determinada regra por um princípio, devendo, quando constatada a necessidade de seu uso, ser colocada em prática de forma a observar a máxima da proporcionalidade, não devendo o intérprete se desincumbir do complexo ônus argumentativo que envolve a

sua aplicação e justificação, sob pena de recair em uma injustificada e incontrolável discricionariedade judicial.

Isso porque a regra carrega em si a pretensão de ser definitiva e universal, características essenciais para se assegurar a segurança jurídica, racionalidade, clareza e previsibilidade necessárias em quaisquer ordenamentos jurídicos, que assumem especial relevância no sistema normativo tributário nacional, marcado pela diversidade de interesses resguardados.

2 LINHAS GERAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS SOBRE A JUSTIÇA FISCAL

Em que pese a formalidade inerente ao Direito Tributário, é imperioso destacar que, este ramo do direito, assim como todos os demais, também é orientado por valores. Consoante preceitua Klaus Tipke, os Estados de Direito devem se preocupar não apenas com a criação de leis que sejam técnicas e formalmente adequadas, mas também devem se preocupar em criar um direito justo.¹⁴²

Precursor da doutrina da justiça fiscal, o doutrinador alemão destaca, com base na teoria jurídica do estado, que o Estado de Direito é composto pela sua concepção formal¹⁴³ e material. A concepção formal se mostra por demais relevante no direito tributário, uma vez que os tributos somente podem ser exigidos com base em lei anterior que os defina, em face do princípio da legalidade, viga mestre neste ramo do direito (art. 3º do CTN). Ocorre que a concepção material não pode ser ignorada, considerando que as leis tributárias devem ser materialmente justas, não podendo ter conteúdo arbitrário.

2.1.1 As contribuições de John Rawls

¹⁴² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 16.

¹⁴³ O aspecto formal, de acordo com o autor, visa a assegurar segurança jurídica.

Antes de adentrarmos nas contribuições oferecidas pelos doutrinadores sobre o que pode ser considerado um Direito Tributário justo, recorreremos às lições oferecidas pela Teoria da Justiça, precisamente à elaborada por John Rawls, visto que consideramos que sua concepção de justiça, especialmente de justiça distributiva sob a ótica do liberalismo igualitário, está plenamente alinhada com princípio da capacidade contributiva.

De acordo com Neiva Afonso, a teoria de justiça de Rawls foi elaborada com o escopo de servir como alternativa ao utilitarismo, doutrina que estabelecia, dentre outras coisas, o sacrifício das liberdades individuais em favor do coletivo, que justificava a política do *bode expiatório* e legitimava a opressão de uma minoria em benefício de uma maioria. Por discordar com as propostas apresentadas pelo utilitarismo, o professor de Harvard lançou seu livro denominado *A Theory of Justice* (Uma Teoria da Justiça), em 1971.¹⁴⁴

Tal objetivo é ratificado pelo próprio autor em seu prefácio, ao destacar que a obra em questão tem o escopo de apresentar uma explicação sistemática e alternativa da justiça que ele considera superior àquela teoria apresentada pelo utilitarismo dominante da tradição.¹⁴⁵

Seguindo a tradição contratualista, John Rawls buscou com essa obra contribuir para levar a um grau mais elevado de abstração a doutrina do contrato social representada por Locke, Rousseau e Kant.¹⁴⁶ *A Theory of Justice* tem por objeto a estrutura básica da sociedade, visando, assim, à organização das instituições sociais, de forma a atribuir direitos e deveres e estruturar a distribuição de vantagens e encargos que seriam resultantes da cooperação social.

Neste contexto, para se alcançar a melhor compreensão sobre como a justiça é compreendida sob a ótica de Rawls (*Justice as fairness*), é necessário, primeiramente, realizar-se uma abstração, um exercício mental, de modo que possamos abandonar todas as nossas posições anteriores, para que sejam escolhidos os princípios (de justiça) que irão reger a sociedade. Surge, nesse

¹⁴⁴ OLIVEIRA, Neiva afonso. **Rousseau e Rawls**. Contrato em duas vias. Porto alegre: EDIPUCRS, 2000. p. 153- 188.

¹⁴⁵ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. XXII.

¹⁴⁶ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Esteves, 1997, p. XXII.

sentido, a importância da denominada *posição original*, situação inicial do contrato social, momento hipotético criado pelo autor, no qual as pessoas deveriam escolher os direitos e deveres da sociedade.

Segundo Rawls,

[...] o contrato social é um acordo hipotético entre todos, e não apenas entre alguns membros da sociedade, e é um acordo entre eles enquanto membros da sociedade (como cidadãos), e não como indivíduos que ocupam determinada posição ou exercem um determinado papel em seu interior. [...], as partes são consideradas pessoas morais livres e iguais, e o conteúdo do acordo consiste nos princípios primeiros que devem regular a estrutura básica.¹⁴⁷

O objetivo dessa abstração é identificar os princípios que irão regulamentar a estrutura básica dessa sociedade democrática, ou seja, regulamentar todos os acordos subsequentes. Assim, o contrato justo seria aquele realizado sob o *véu da ignorância*, situação na qual os sujeitos que irão deliberar sobre os princípios a regerem essa sociedade não têm conhecimento sobre qual papel que irão ocupar, o que lhes permite deliberar com isenção, visto que não sabem qual será o seu sexo, etnia, capacidades mentais ou biológicas e em qual classe social estarão enquadrados. A partir daí é possível se pensar na realização de um acordo em que haja uma posição original de igualdade entre as partes, sendo este o objetivo da mencionada construção hipotética.

Considerando o cenário acima, Rawls extraiu princípios de justiça que objetivam atribuir direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade e que possam fornecer um modo de atribuir direitos e deveres nas instituições da sociedade, definindo, ainda, a distribuição adequada dos benefícios e encargos da cooperação social.¹⁴⁸

É possível identificar que a teoria rawlsiana possui uma orientação procedimental, tendo em vista o empreendimento de demonstração imposto sobre a remissão à situação original. Essa teoria pode ser enquadrada, ainda, na classe das teorias deontológicas, especificamente na filiação da Kant, uma vez que traz ínsita a ideia de que o justo é algo construído e que depende de uma escolha racional, não

¹⁴⁷ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 310.

¹⁴⁸ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 311.

se tratando, assim de algo que é posto, inerente à natureza humana. Assim, quando produzido por meios procedimentais o justo é construído e decorre de uma deliberação em condições de equidade absoluta.¹⁴⁹

Das situações originais de equidade em um contrato social hipotético, Rawls estabelece dois princípios: I) Princípio da liberdade igual, no qual estão inseridas liberdades básicas para todos, do qual decorre não ser possível sacrificar direitos e liberdades individuais em prol de benefícios sociais. O princípio prevê que cada pessoa deve possuir “um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras”.¹⁵⁰ Tais liberdades devem ser resguardadas pela constituição e pelas leis; II) Por sua vez, o segundo princípio aduz que “as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos”.¹⁵¹ Desse modo, as desigualdades somente serão justas se forem vantajosas a todos, em especial aos menos favorecidos.

Como bem salientado por Ricoeur, tão relevante quanto observar o conteúdo dos referidos princípios é se atentar a sua ordem lexical, visto que o primeiro princípio (relativo às liberdades básicas) é mais relevante e detém prioridade sobre o segundo (que trata da equidade social e econômica, distribuição da renda e da riqueza, e das oportunidades concedidas aos indivíduos, especialmente para ocupação de cargos na estrutura social).¹⁵²

Levando em conta que, sob o véu da ignorância, ninguém sabe qual será a posição que irá ocupar na sociedade, os parceiros comprometidos na elaboração do acordo devem observar tais princípios, escolhendo a organização que maximize a parte mínima (regra do *maximin*). Por sua vez, dentro do segundo princípio, dá-se prevalência à igualdade equitativa de oportunidades em relação ao princípio do maior benefício aos menos favorecidos.

¹⁴⁹ RICOEUR, Paul. **O Justo 1** - Depois de uma Teoria da Justiça de John Rawls. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 89- 100.

¹⁵⁰ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 64.

¹⁵¹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 64.

¹⁵² RICOEUR, Paul. **O Justo 1**, 2008.

Constata-se que a justiça idealizada por Rawls é aquela a ser aplicada pelas instituições responsáveis pela organização social, especialmente no que diz respeito à distribuição dos bens.¹⁵³

Perpassadas acima, ainda que resumidamente, as principais premissas oriundas da obra *Uma Teoria da Justiça*, é preciso lembrar que tal teoria foi elaborada com o objetivo de se tornar uma alternativa ao utilitarismo. Destaque-se que, após a sua publicação em 1971, a teoria foi objeto de inúmeras críticas,¹⁵⁴ em especial no sentido de que representava uma alternativa inaplicável às sociedades democráticas pluralistas, visto que buscava deduzir princípios universais de premissas meramente abstratas.

Diante disso, anos depois, Rawls reformulou sua teoria, restringindo o seu campo de aplicação, no sentido de adotar agora não mais uma concepção moral de justiça, e sim uma concepção política. A restrição se deu às democracias que ele denomina de liberais ou democráticas. Ao assim proceder, houve a renúncia à pretensão de considerar a teoria da justiça como teoria (moral) abrangente.¹⁵⁵

Em o “Liberalismo Político”, ao adotar uma concepção política de justiça, Rawls procura construir uma justiça como equidade que pudesse, pelo **consenso de sobreposição**, ser assumida pelas demais doutrinas. Na oportunidade, admite

¹⁵³ Isso se infere a partir da “Segunda Parte” de **Uma Teoria da Justiça**, a qual é destinada a ilustrar o conteúdo dos princípios de justiça por ele elaborados. Para tanto, ele prevê uma estrutura que irá satisfazer esses princípios, examinando, a partir daí, os deveres e obrigações que eles dão origem. (RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 211 e seguintes).

¹⁵⁴ Michael Sandel, a partir de sua adesão ao comunitarismo, apresenta algumas críticas em relação à posição contratualista e, de algum modo, individualista de Rawls. No que tange ao princípio da diferença, ele suscitada duas objeções: i) como esse princípio lida com os incentivos e ii) como ele lida com o esforço como determinante do mérito. Apesar das ponderações, Sandel entende que a teoria “representa a proposta mais convincente de uma sociedade equânime já produzida pela filosofia política americana”. (SANDEL, Michael. **Justiça** – o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 10. ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2013). Para uma crítica mais contundente à Teoria da Justiça de Rawls, especialmente sob o enfoque da redistribuição, cite-se Robert Nozick, defensor de um liberalismo radical e de um Estado mínimo. Para ele, é inconciliável a ideia de redistribuição de bens e posições com o primado de um Estado mínimo, em que a função principal do Estado é justamente resguardar a não interferência nos direitos dos indivíduos e não, tal como sustentado por Rawls, atuar visando a atuar positivamente. (NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003). Ainda são apresentadas críticas pela vertente econômica ou denominada “escola da análise econômica do direito”. Elas estão compiladas no seguinte texto: BRANDO, Marcelo Santini: A crítica da vertente econômica à teoria da justiça de John Rawls. **Revista Quaestio Iuris**, v. 05, n. 02. ISSN 1516-0351 p. 1- 32 Disponível em: <file:///C:/Users/Melo/Downloads/9871-34205-1-SM.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2020.

¹⁵⁵ RICOEUR, Paul. **O Justo** 1, 2008, p. 90- 110.

que o consenso é o que gera os princípios de justiça, mas ele não é encontrado em uma sociedade universal, e sim em um grupo mais restrito, o que justificava a concepção política de justiça.¹⁵⁶

Nesse contexto, ganha relevo o “consenso sobreposto” de justiça, ou seja, o consenso sobre uma concepção pública de justiça que pudesse ser compartilhada pela sociedade. Com isso, o autor apresenta a sua teoria como um ponto de intersecção, ou seja, como ponto de convergência, em face das inúmeras concepções abrangentes da vida social (políticas, morais, religiosas) que vigem na cultura contemporânea.

Sendo assim, ao reconhecer que uma única doutrina não seria capaz de garantir a estabilidade social, em face das inúmeras concepções abrangentes vigentes na sociedade, o autor trabalha a ideia de um consenso sobreposto como sendo o meio encontrado para garantir a unidade e estabilidade da sociedade democrática, garantindo, com isto, o pluralismo. E tal estabilidade somente é alcançada na medida em que os cidadãos de determinada sociedade percebem que as instituições ali existentes são justas.

A estabilidade na sociedade é garantida quando os cidadãos percebem a existência de instituições justas. Assim, motivam-se a participar ativamente nos diversos serviços constituídos e se tornam membros de uma sociedade que cria condições para os mesmos adquirirem um senso de justiça que deve prevalecer frente às inclinações para a prática da injustiça.¹⁵⁷ (grifo do autor)

Com o objetivo de se chegar a uma agenda mínima (de princípios de justiça) a ser subscrita por doutrinas abrangentes e, muitas vezes, conflitantes, o autor prevê que os cidadãos possam se valer de uma “razão pública”, sendo esta a capacidade de se colocar na esfera pública com o escopo de alcançar um entendimento acerca das discordâncias resultantes da pluralidade de concepções. Assim, os princípios de justiça seriam objeto de um consenso de sobreposição (enquanto ponto de convergência) por pessoas que possuem visões abrangentes razoáveis, ainda que estas sejam incompatíveis.

¹⁵⁶ OLIVEIRA, Neiva Afonso. **Rousseau e Rawls**. Contrato em duas vias, 2000, p. 153- 163.

¹⁵⁷ OLIVEIRA, Neiva Afonso; ALVES, Marcos Alexandre. Justiça e políticas sociais na Teoria de John Rawls. **Sociedade em Debate**, Pelotas, p. 25- 43, jan.-jun./2010. p. 35.

Embora tenha ocorrido esse recuo da teoria de Rawls, isso não afetou a essência dos princípios de justiça, que sofreram apenas algumas adaptações. Eles são assim apresentados no Liberalismo Político:

- a. Cada pessoa tem igual direito a um esquema plenamente adequado de iguais direitos e liberdades básicas, sendo cada esquema compatível com o mesmo esquema para todos; e, nesse esquema, as iguais liberdades políticas, e apenas essas, devem ter o seu justo valor garantido.
- b. As desigualdades econômicas e sociais devem satisfazer duas condições: primeiro, têm de estar ligadas a posições e cargos aos quais todas as pessoas têm acesso de acordo com a igualdade equitativa de oportunidades; e, segundo, têm de ser para o maior benefício possível dos membros menos favorecidos da sociedade.¹⁵⁸

Vê-se, pois, que não há uma mudança significativa no segundo princípio. A restrição, porém, pode ser percebida no primeiro princípio, que trata agora de dar ênfase nas **iguais liberdades políticas**. De acordo com Neiva Afonso, Rawls abandona o liberalismo enquanto filosofia moral abrangente e passa a adotar o “liberalismo político”, que assume uma postura de tolerância, considerando que possibilita a todos os ideais morais em conflito, em uma disputa pacífica, que fica adstrita ao razoável e ao racional. Nesse sentido a teoria visa conferir estabilidade e unidade social.¹⁵⁹

A divisão dos princípios está em consonância com a divisão de estrutura social (de acordo com sua postura alinhada ao liberalismo político). Assim, o primeiro princípio aborda as **liberdades fundamentais** e o segundo está relacionado à **distribuição de cargos, de renda e riqueza**. O princípio da liberdade igual abarca os bens primários, que são distribuídos de modo igualitário. Ele dá ênfase às iguais liberdades políticas com o seu justo valor garantido, ou seja, por meio de garantias institucionais. O primeiro princípio estabelece a prioridade da liberdade, que só pode sofrer restrição, a favor da própria liberdade. Isto é, tais

¹⁵⁸ RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. Revisão Álvaro de Vita. São Paulo: Ática, 2000, p. 35. Posteriormente, **Uma Teoria da Justiça** é atualizada e passa a abarcar as alterações iniciadas no Liberalismo Político, de modo que os princípios são assim (re)formulados: “Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdade para as outras pessoas. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefícios de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos”. (RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Jussara Simões. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 73).

¹⁵⁹ OLIVEIRA, Neiva Afonso. **Rousseau e Rawls**. Contrato em duas vias, 2000, p. 167.

liberdades fundamentais somente aceitam restrição caso seja identificado conflito entre bens primários de igual gênero.

O segundo princípio continua dividido em duas partes, ou dois subprincípios. São eles o princípio da igualdade equitativa de oportunidades e o princípio da diferença. O primeiro subprincípio estabelece que os cargos e posições das instituições devem estar abertos a todos, de acordo com a igualdade equitativa de oportunidades. No nosso entendimento, referido subprincípio pode ser utilizado para justificar a criação e manutenção de políticas públicas que visem conferir maior igualdade de oportunidades, à população menos favorecida social e economicamente (exemplo da instituição das cotas nas universidades públicas), visando reduzir o abismo existente nos pontos de partida.

O princípio da diferença prevê a divisão dos ganhos de forma mais igualitária possível com os membros menos favorecidos da sociedade. Com isso, “a desigualdade somente seria tolerada se ocorrida em benefício daqueles indivíduos situados nas posições inferiores da sociedade, ou seja, com menores possibilidades de acesso aos bens primários”¹⁶⁰.

Ao tratar especificamente das instituições básicas da justiça distributiva, Rawls destaca que, no estabelecimento dessas instituições, o governo deve ser dividido em quatro setores, com funções diferentes,¹⁶¹ quais sejam: i) setor de alocação; ii) setor de estabilização; iii) setor de transferência; e iv) setor de distribuição.¹⁶²

Ao primeiro compete, em síntese, “manter a competitividade do sistema de preços dentro dos limites do factível, e para impedir a formação de um poder sobre o mercado que não seja razoável”.¹⁶³ Por sua vez, o setor de estabilização tem o escopo de atuar visando obter um pleno emprego razoável, possibilitando que quem queira um trabalho possa encontrá-lo, e, ainda, assegurando a livre escolha de uma ocupação, bem como o desenvolvimento das finanças.

¹⁶⁰ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva**: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 35.

¹⁶¹ Que são, por sua vez, compostos por vários órgãos e atividades a ele vinculados, que são responsáveis por preservar determinadas obrigações econômicas e sociais.

¹⁶² RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Esteves, 1997, p. 304-309.

¹⁶³ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Esteves, 1997, p. 304.

Por sua vez, o setor de transferência, em atendimento ao **princípio da diferença**, tem a incumbência de fixar o **mínimo social**, atendendo, com isso, às necessidades primárias dos mais necessitados, concedendo, a estes, um adequado nível de bem estar, visto que o mercado não é uma entidade adequada para responder às “reivindicações da pobreza”. Com isso, saber se os princípios da justiça restariam atendidos passa, necessariamente, pela questão de avaliar se a renda total auferida pelos menos favorecidos (composta de salários e transferências) permitiria a maximização de suas expectativas em um futuro não próximo.¹⁶⁴

Neste ponto é importante ressaltar que a teoria de Rawls, especialmente no que diz respeito ao princípio da diferença, está diretamente vinculado à ideia de mínimo existencial (que atua como limite inferior da capacidade contributiva). Logo, essa teoria já se apresenta com o imenso potencial de auxiliar às instituições na formulação do que seja um mínimo imune à tributação (parcela intributável).

O setor de distribuição, a seu turno, é responsável por preservar uma justiça que aproxime as partes a serem distribuídas por meio da tributação e das eventuais adaptações necessárias no direito de propriedade. O autor destaca dois aspectos desse setor: o primeiro diz respeito à necessidade de tributos incidentes sobre heranças e doações, fixando, ainda, normas que possam restringir o direito de legar. O objetivo seria obter uma correção, gradual e contínua, da distribuição da riqueza, obstando, com isso, a concentração de poder que possa macular o valor igualitário da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades.¹⁶⁵ Uma das formas de obter essa correção seria por meio da instituição de um **tributo progressivo** aplicado ao beneficiário de uma herança.

Interessante observar que muitos estudiosos tem se dedicado a perscrutar os meios de implementação de uma democratização econômica estimuladas pela tributação. Dentre estes, ressaltamos a obra de Thomas Piketty, na qual propõe-se a análise da política econômica no século XXI. Em capítulo destinado à destrinchar a regulação do Capital do século XXI, o autor repensa o imposto progressivo sobre a renda, dentre eles, o imposto progressivo sobre heranças. Se valendo dos dados levantados por ele e pela sua equipe de economistas, ele demonstra como quase

¹⁶⁴ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 306.

¹⁶⁵ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves, 1997, p. 306.

todos os países escapam do cálculo de progressividade sobre a renda e como as escolhas políticas no que diz respeito ao assunto contribuem diretamente para a “estrutura agregada da desigualdade”.¹⁶⁶

Retomando à classificação rawlseniana, no que diz respeito à segunda parte do setor de distribuição, ela seria composta por um sistema de tributos que tem o objetivo de obter arrecadação de receita exigida pela justiça, ou seja, obter os recursos necessários para que o governo possa distribuir os bens públicos, realizando, ainda, os repasses ao setor de transferências. Para tanto, a carga tributária deve ser distribuída de **forma justa**. Importante observar que Rawls destaca que uma tributação proporcional sobre despesas seria preferível apenas se tratasse de um sistema tributário ideal, especialmente tendo em vista que este tipo de tributação tem uma menor interferência no estímulo do contribuinte.¹⁶⁷ Contudo, ele destaca a importância da tributação progressiva especialmente em países que tem que lidar com um alto grau de desigualdade econômica.

Por fim, Rawls assevera que as duas partes componentes do setor de distribuição são decorrentes dos dois princípios de justiça por ele instituídos. Isso porque i) o imposto incidente sobre doações e heranças e ii) a regulamentação legal do direito de propriedade devem garantir “as instituições de liberdade igual em uma democracia na propriedade privada, assim como o valor equitativo dos direitos estabelecidos por elas”. Ademais, os tributos proporcionais incidentes sobre a renda ou as despesas buscam assegurar a receita necessária para a utilização do setor de transferência, para cobrir as despesas públicas, bem como o estabelecimento da igualdade equitativa de oportunidades, seja no campo da educação ou em outros, concretizando, assim, o segundo princípio de justiça.¹⁶⁸

Pelo exposto, da construção teórica de John Rawls já é possível inferir importantíssimas contribuições para a justiça fiscal, especialmente quando analisada por intermédio do princípio da diferença.

¹⁶⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 482.

¹⁶⁷ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Esteves, 1997, p. 307-308.

¹⁶⁸ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Esteves, 1997, p. 308-309.

Como destacado por Michael Sandel, a teoria elaborada por Rawls diz respeito à estrutura da sociedade e como ela distribui direitos e deveres, riqueza, poder e oportunidades. O seu ponto central é que a distribuição de riquezas e oportunidades não pode ser fundamentada em fatores que sejam arbitrários sob a perspectiva moral. Neste ponto, por exemplo, a questão é determinar como a fortuna de determinada pessoa pode ser utilizada em benefício dos menos favorecidos. Para exemplificar, Sandel apresenta a seguinte situação:

Por exemplo, sua fortuna está sujeita a um sistema progressivo de impostos sobre a renda do rico com o objetivo de favorecer à saúde, a educação e o bem-estar do pobre? Em caso positivo, e se esse sistema melhorou as condições do pobre em relação ao que elas poderiam ter sido em um regime mais rigoroso de distribuição de renda, então essas desigualdades seriam coerentes com o princípio das diferenças.¹⁶⁹

Vê-se, assim, que o princípio da diferença de John Rawls possui grande potencial para influenciar a concepção de justiça no âmbito do Direito Tributário. Essa potencialidade não passou despercebida por parte da doutrina especializada.

Paulo Valdemar da Silva Balbé, em sua obra *Justiça Tributária e Capacidade Contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls* (2018), analisou se o princípio em questão se apresenta como uma possibilidade de implementação da justiça distributiva a partir dos princípios estabelecidos por Rawls. Após adentrar nas formulações teóricas do professor norte-americano, o autor assevera que os tributos assumem um relevante papel na função redistributiva, uma vez que podem atuar no mercado ao estimularem a “transferência de renda e capital mediante critérios de progressividade ou seletividade”. Justamente por isso, a tributação pode se tornar aliada da justiça igualitária, por se constituir como uma dentre as instituições da justiça procedimental de fundo, ou seja, instituições que integram a estrutura básica como sistema de cooperação social. Dessa maneira, o referido sistema permanece equitativo com o transcurso do tempo.¹⁷⁰

¹⁶⁹ SANDEL, Michael. **Justiça** – o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo, 2013, p. 190.

¹⁷⁰ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva**: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 157.

A capacidade contributiva estaria alinhada ao princípio da liberdade equitativa de oportunidades, tal como previsto por Rawls, na medida em que estimula o senso de cooperação social recíproca entre os contribuintes, ao ser incentivada a redistribuição de riquezas em favor dos menos favorecidos. Um exemplo seria uma imposição tributária que onerasse em maior medida o patrimônio imobiliário e o capital de pessoas físicas, visto que com tal medida seria incentivado o emprego desses recursos na cadeia de produção, por meio da criação de empregos e riquezas ao invés de se estimular a especulação financeira. Ademais, a tributação progressiva sobre a renda e patrimônio, como consequência do princípio da diferença, poderia corrigir eventuais distorções provocadas pelas competições no mercado de trabalho que ensejam uma excessiva percepção de renda e riqueza por determinados indivíduos.¹⁷¹

Como já ressaltado, a observância de uma tributação que atenda ao mínimo existencial no âmbito tributário, permitindo o correto desenvolvimento do indivíduo, garantindo não só aquela parcela denominada de mínimo imune, mas também determinada parcela que lhe possibilite o exercício de uma reserva mínima, está alinhada à concepção rawlsiana, especialmente sob a ótica do princípio da igualdade de oportunidade e do princípio da diferença.¹⁷²

Em síntese, corroboramos a forte ligação existente entre os princípios de justiça estabelecidos por Rawls com a concepção de um sistema tributário que seja justo, especialmente quando analisado o segundo princípio de justiça, referente à igualdade de oportunidades e o subprincípio da diferença. O próprio Rawls já havia

¹⁷¹ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva**: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls, 2018, p. 158.

¹⁷² “Assim como Rawls expõe, a regra de se conceder igualdade de oportunidades, observando-se o princípio da diferença e observando-se uma ideologia de justiça distributiva, é que se pode assegurar um conjunto de condições materiais mínimas ao indivíduo, o que pode ser facilmente estendido à questão tributária.

No entanto, é importante observar que, muito embora o Estado tenha como uma de suas finalidades a instituição e a cobrança de tributos é preciso que a administração tributária leve em conta as regras e critérios que permitem a melhor aplicação da justiça distributiva, a fim de que seja feita justiça ao caso concreto – isto é, que seja observada a igualdade particular. Disso se extrai que ao Estado cabe elaborar mecanismos que permitam distinguir, no seio da sociedade, aqueles indivíduos que realmente possuem disponibilidade econômica daqueles que não a possuem, e, além disso, graduar os tributos cobrados segundo a disponibilidade manifestada.” (FARO, João Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant’Anna Viera. *Justiça fiscal: Rawls, capacidade contributiva e o mínimo existencial*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Rio de Janeiro, v. 115, 2014. p. 39).

chamado atenção para essa correlação, ao afirmar que as duas partes integrantes do setor de distribuição são decorrentes dos dois princípios de justiça por ele instituídos.

2.1.2 Considerações gerais sobre a justiça fiscal

Rememoramos aqui as lições de Klaus Tipke, que sustenta que a justiça do Estado Social de Direito se apoia em três fundamentos: no **princípio da igualdade**, no **princípio do Estado Social** e no **princípio da liberdade**. O professor emérito da Universidade de Colônia entende que a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito que dependa da arrecadação de impostos, de modo que também se mostra como garantia dos contribuintes.

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

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.¹⁷³

Assim, ao encontrar as distintas realidades socioeconômicas, o Direito Tributário prevê uma série de mecanismos que visam a operacionalizar o princípio da igualdade, colocando em prática o componente social de justiça.

Ainda de acordo com o mencionado autor, Direito justo pressupõe princípios, os quais se mostram extremamente relevantes, quando se trata de distribuição de direitos e obrigações. Isso porque o “princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio”.¹⁷⁴

¹⁷³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, 2002, p. 18.

¹⁷⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, 2002, p. 20.

Em obra que tem como pano de fundo a apresentação do conceito e requisitos da denominada Unidade da Ordem Jurídica Tributária, Tipke destaca que toda ciência deve promover esforços em identificar o princípio que seja mais geral em seu campo. Isso não valeria apenas para as ciências exatas, mas também para as ciências humanas. Exemplifica sua afirmação trazendo à tona o imperativo categórico de Kant, que serviu para fundamentar a sua ética.¹⁷⁵

Sustenta, assim, que é preciso se efetivar um avanço em busca do princípio mais geral no Direito Tributário. Para tanto, o jurista deve ter uma visão do direito tributário como um todo.¹⁷⁶ Com isso, para encontrar a solução que esteja alinhada à justiça tributária é necessário que seja adotado um princípio, ou seja, um parâmetro justo para que seja possível aferir qual a medida da *renda* e do *lucro* (enquanto aferidores da riqueza disponível) deve ser direcionada para a tributação.

Nesse sentido, Tipke assenta que o princípio da capacidade contributiva é aquele que melhor assume essa função, sendo o parâmetro exclusivo de comparação para a aplicação do princípio da igualdade, considerando que a partir da capacidade contributiva é possível delimitar mais facilmente o conteúdo do princípio da igualdade. Essa máxima se aplica, ainda que determinada constituição não preveja expressamente o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que todos os estados democráticos abarcam o princípio da igualdade.¹⁷⁷

Contudo, apesar de considerarmos que o princípio da capacidade contributiva ostenta papel de destaque no Direito Tributário, como será visto a seguir, nos filiamos à corrente doutrinária que entende que a capacidade contributiva não se mostra como parâmetro exclusivo de comparação para fins de aplicação da igualdade, na medida em que o legislador, visando atender a outros valores

¹⁷⁵ “[...] aja de acordo com a máxima que você ao mesmo tempo pode esperar que seja uma lei para todos”. (TIPKE, Klaus. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária in Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998. p. 63).

¹⁷⁶ TIPKE. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica**, 1998, p. 63. O autor aduz que “impostos pessoais, seja qual o seu nome, ou seja, qual o seu objeto declarado em lei, só podem ser extraídos da renda ou do patrimônio, enquanto renda poupada”. E que, por sua vez, para os impostos incidentes sobre as empresas vale: pouco importa qual o nome do imposto sobre a empresa e como o legislador denomina o seu objeto. O imposto somente pode ser extraído do lucro da empresa, a não ser que se espere que se venda a empresa ou seu ativo imobilizado para se pagar o imposto com o produto da venda.

¹⁷⁷ TIPKE. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica**, 1998, p. 63- 64.

constitucionais, está autorizado a instituir exações que excepcionem a exigência da capacidade contributiva, tal como previsto na Constituição Federal de 1988. Assim, por exemplo, a extrafiscalidade, quando atende aos parâmetros constitucionais que permitem a sua inserção, não representa a quebra da igualdade, tal como sustentado por Misabel Derzi¹⁷⁸ e por Marciano Seabra de Godoi,¹⁷⁹ que consideram a existência de outros critérios constitucionalmente válidos que podem ser utilizados como exceção à adoção da capacidade contributiva.

2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Perpassadas as considerações introdutórias sobre justiça fiscal, passamos para as contribuições teóricas acerca da capacidade contributiva como critério orientador da obrigação tributária. Assim, cumpre destacar que as receitas públicas¹⁸⁰ destinadas à manutenção das atividades estatais são constituídas,

¹⁷⁸ DERZI, Misabel. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. **Congresso Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo: RT, 1991. p. 169.

¹⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 194- 195.

¹⁸⁰ Receitas públicas se distinguem dos movimentos de fundo, sendo estes últimos ingressos que são condicionados à devolução ulterior, enquanto as receitas públicas representam ingressos definitivos no patrimônio do Estado, os quais não possuem reflexos no passivo (FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 71).

A classificação legal das receitas públicas é feita na Lei nº 4.320/1964. No interesse ao presente trabalho, vale destacar a classificação feita no art. 11 entre receitas correntes e receitas de capital. Em linhas gerais, as receitas correntes possuem correspondência com as receitas públicas enquanto as receitas de capital possuem correspondência com os movimentos de fundo (FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 75).

O § 1º do art. 11 da referida lei elenca o que integra a receita corrente:

São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Por sua vez, o § 2º assim conceitua receitas de capital:

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Planalto, Brasília, 23 mar. 64. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 27 set. 2019.

majoritariamente, pelas receitas tributárias, sendo estas derivadas, obtidas e regulamentadas por meio de lei.

Para que se tenha uma noção aproximada do quanto representam os ingressos oriundos das receitas tributárias, vale trazer a lume dados disponibilizados no Portal da Transparência do Governo Federal a respeito da receita pública arrecadada em 2018.¹⁸¹ No total, foram arrecadados R\$ 2,94 trilhões de reais, sendo esse valor composto 52,25% de receitas correntes, 46,59% de receitas de capital, 1,14% de receitas correntes intraorçamentárias e 0,02% de receitas de capital intraorçamentárias.

Dentro do universo de receitas correntes (composto por receitas tributárias,

Execução da receita por origem associada à categoria "Receitas Correntes"



ORIGEM	ORÇAMENTO ATUALIZADO (VALOR PREVISTO)	VALOR REALIZADO (VALOR ARRECADADO)	PORCENTUAL ENTRE REALIZADO E PREVISTO	PORCENTUAL COM RELAÇÃO AO TOTAL ARRECADADO	VALOR LANÇADO
Contribuições	R\$ 884.499.486.206,00	R\$ 600.419.636.173,80	67,88%	52,83%	R\$ 246.924.203.721,61
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	R\$ 534.861.607.605,00	R\$ 387.016.126.032,44	72,36%	34,05%	R\$ 92.938.780.704,53
Receita Patrimonial	R\$ 120.486.540.927,00	R\$ 78.698.060.554,77	65,32%	6,92%	R\$ 62.999.791,79
Receita de Serviços	R\$ 54.424.934.471,00	R\$ 46.977.823.019,96	86,32%	4,13%	R\$ 0,00
Outras Receitas Correntes	R\$ 29.722.341.195,00	R\$ 22.167.248.731,13	74,58%	1,95%	R\$ 2.534.091.578,22
Receita Industrial	R\$ 1.482.288.202,00	R\$ 1.153.971.307,05	77,85%	0,10%	R\$ 0,00
Transferências Correntes	R\$ 203.035.453,00	R\$ 95.112.091,75	46,85%	0,01%	R\$ 0,00
Receita Agropecuária	R\$ 19.803.112,00	R\$ 15.396.740,45	77,75%	0,00%	R\$ 0,00
Receitas Correntes - a classificar	R\$ 0,00	R\$ 2.003.325,97	-	0,00%	R\$ 0,00

de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras), os impostos, taxas e contribuições de melhoria representam o percentual de 34,05% enquanto as contribuições representam o percentual de 52,83%:¹⁸²

TABELA 1 – EXECUCAO DA RECEIRA POR ORIGEM ASSOCIADA À CATEGORIA “RECEITAS CORRENTES”

Fonte: Portal da transparência

¹⁸¹BRASIL. Portal da transparência. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2018>>. Acesso em: 27 set. 2019.

¹⁸²BRASIL. Portal da transparência. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2018>>. Acesso em: 27 set. 2019.

Ou seja, quase 85% da arrecadação das receitas correntes se refere a receitas tributárias. Nesse sentido, é indene de dúvidas que a receita tributária se apresenta como a principal fonte de arrecadação da atividade estatal no panorama contemporâneo.

Do ponto de vista ético, o pagamento de tributos se apresenta como forma de exercício de cidadania, em que o sujeito passivo contribui com as atividades estatais, repassando ao Estado parte de sua riqueza auferida (exteriorizada a partir da sua renda ou patrimônio), em prol de contribuir com o financiamento das atividades estatais voltadas à prestação de serviços a toda a coletividade.

Em interessante artigo intitulado “Ética e Justiça Tributária”, Ricardo Lobo Torres trata das relações existentes entre a ética e a justiça tributária. Ele alega que a reaproximação entre a ética e o Direito foi intensificada a partir da virada kantiana, no Direito em geral e no Direito Tributário em particular.¹⁸³ É destacada a contribuição dada por Klaus Tipke, o qual é apontado como precursor da justiça tributária. Para o autor, a juridicização da ética sobreveio no Direito Tributário por meio do sistema de princípios tributários de justiça, que integram a justiça distributiva, quais sejam: capacidade contributiva, distribuição de rendas e princípio da solidariedade em grupo.

O aprofundamento da discussão envolvendo a justiça tributária permitiu que esse tema fosse incorporado pelo Direito Tributário, sendo minimizado o papel conferido à Ciência das Finanças. Nesse ponto, Torres assinala que a justiça tributária não só é constituída pelo viés distributivo, composto pela capacidade contributiva e distribuição de rendas e seus subprincípios, como também pelo viés da justiça comutativa, no que diz respeito às espécies tributárias das taxas e contribuições, com os seus respectivos subprincípios (a exemplo do custo benefício).¹⁸⁴

¹⁸³ “A “virada kantiana”, que ocorreu aproximadamente a partir da década de 1970, traz as seguintes novidades principais: a inclusão da regra de justiça, ao lado da liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 176).

¹⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: **Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Brandão Machado, 1998. p. 185.

Como será abordado de forma mais detalhada a seguir, o princípio da capacidade contributiva está embasado na solidariedade, que é diretamente extraída do texto constitucional. A capacidade de contribuir está, pois, alinhada à ideia intuitiva de que os contribuintes devem concorrer com as despesas públicas na medida de suas possibilidades econômicas. Essa concepção singela, inferida a partir da própria denominação do princípio, é regra de ouro no âmbito de um sistema tributário de um Estado Democrático de Direito.

2.2.1 Breve Histórico

Veja ou outra é preciso retomar o desenvolvimento histórico de determinado tema, não apenas para que possamos compreender como se deu o surgimento do ponto objeto da investigação, mas também para entender em que contexto e como a sua evolução ao longo da história pode justificar a sua compreensão contemporânea. Nesse sentido, ainda que apresentado de forma sucinta, achamos por bem apresentar um esboço histórico sobre o surgimento e desenvolvimento da capacidade contributiva.

Alfredo Augusto Becker, jurista que possui entendimento peculiar em relação à aplicabilidade da capacidade contributiva, fazendo referência à obra de Emilio Giardina, alega que ela tem sua origem no ideal de justiça distributiva que fora elaborado pelos filósofos gregos, o qual veio a ressurgir na filosofia escolástica, ao recompor o sistema aristotélico com base nos preceitos da teologia católica.¹⁸⁵

A seu turno, Carlos Palao Taboada afirma que a ideia de divisão da carga tributária em consonância com a riqueza de cada um é muito antiga e remonta à origem da própria comunidade política organizada. Nesse sentido, faz menção a Santo Tomás de Aquino, segundo o qual deve-se gravar “unicuique secundum summa facultem y secundum aequalitatem proportionis.”¹⁸⁶

¹⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 437.

¹⁸⁶ TABOADA, Carlos Palao. El principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirecto. In: **Tratado de Direito Constitucional Tributario**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Saraiva, 2005.

Muitos destaques são feitos na doutrina especializada acerca da contribuição dada por Adam Smith sobre o tema em questão. Nesse aspecto, Marciano Seabra de Godoi pontua que Adam Smith foi o formulador original da capacidade contributiva, tendo feito em sua clássica obra **A Riqueza das Nações**. Referido trabalho foi destinado a elaborar um modelo do sistema econômico capitalista, analisando, dentre outros pontos, às questões envolvendo a exigência dos tributos (capítulo V – A Receita do Soberano ou do Estado).¹⁸⁷

Após analisar a natureza dos inúmeros gastos do Soberano, Smith defendeu que o financiamento desses gastos fosse realizado pela contribuição da sociedade, seja por meio de impostos ou taxas. A contribuição se daria por meio de impostos ou contribuições gerais, caso os gastos fossem beneficiar os cidadãos de forma indistinta, situação em que todos deveriam contribuir de acordo com sua capacidade contributiva. Já quando a despesa pública fosse realizada em face da ação de uma pessoa em específico – ou fosse beneficiar um grupo de forma distinta – essas despesas deveriam ser arcadas pelas contribuições específicas destes indivíduos.¹⁸⁸

Ainda segundo Godoi, a capacidade contributiva é o preceito mais relevante lançado por Adam Smith. O mencionado autor entendia que os súditos de determinado Estado deveriam custear a manutenção do Estado contribuindo proporcionalmente, na medida do possível, a suas capacidades. Ao adotar referido critério de repartição da carga tributária, Smith estaria rejeitando critérios outros que eram adotados até então para repartição a tributação, tais como nacionalidade, religião, raça e status civil. Nesse sentido, destaca Godoi que “por detrás do critério da capacidade contributiva e como algo mais amplo e profundo, a *ratio* da igualdade perante a lei”.¹⁸⁹

Digno de relevo destacar que, após a Idade Média, o conceito passa a ganhar força nas ciências das finanças, até que fosse alçado o seu caráter normativo por meio da Constituição Francesa que adveio após a Declaração de

¹⁸⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 184.

¹⁸⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, 1999, p. 184- 185.

¹⁸⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, 1999, p. 188.

direitos do homem e do cidadão de 1789.¹⁹⁰ O art. 13 da dita Declaração prevê que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição **comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades**”¹⁹¹ (grifo nosso).

Ademais, a previsão contida na Constituição Francesa acabou por influenciar inúmeras outras constituições mundo afora, que passaram a adotar em seu texto, de forma expressa, a capacidade contributiva. Outros países, por sua vez, não elencavam o princípio em questão de forma expressa no texto constitucional, mas passaram a observá-lo como decorrência do princípio da igualdade.¹⁹²

Consoante escólio de Regina Helena Costa, a inserção da capacidade contributiva como objeto de estudo da Ciência Jurídica tem como marco histórico o ano de 1929, em decorrência do trabalho desenvolvido pelo professor Benvenuto Griziotti e, posteriormente, pela Escola de Pavia, composta por seus discípulos. Até o referido marco temporal, os estudos em questão estavam circunscritos aos estudiosos da Ciência das Finanças. Retornaremos às contribuições da Escola de Pavia mais à frente ao tratarmos dos fundamentos teóricos da capacidade contributiva.¹⁹³

No que diz respeito ao histórico da capacidade contributiva no cenário nacional, Fernando Lemme Weiss e José Marcos Domingues de Oliveira identificam uma visão embrionária do princípio em questão na constituição de 1824, que previa que “ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”.¹⁹⁴

¹⁹⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado, 1998, p. 40.

¹⁹¹ ACQUA VIVA, Marcus Cláudio. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. Madrid: Universidad Complutense, 1973 citado por FERREIRA Filho, Manoel G. et. alli. *Liberdades Públicas*. São Paulo: Saraiva, 1978.

¹⁹² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado, 1998, p. 40.

¹⁹³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 17.

¹⁹⁴ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 174 e OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 45.

Nas constituições de 1891, 1934 e 1937, a capacidade contributiva foi abordada de forma muito tímida, de acordo com Regina Helena Costa.¹⁹⁵ A Constituição de 1934 considerava a capacidade contributiva em dois dispositivos, ainda que não utilizasse essa nomenclatura. Um vedava a bitributação (art. 11), estabelecendo que, em caso de competência concorrente, prevaleceria o imposto instituído pela União.¹⁹⁶ O segundo era o art. 185, que previa que nenhum imposto deveria ser elevado além de 20% do seu valor ao tempo do aumento.¹⁹⁷ O primeiro dispositivo foi mantido na carta de 1937.¹⁹⁸

José Maurício Conti elucida que somente na Constituição de 1946 é que o princípio em questão fora considerado de forma mais expressiva. O art. 202, no Título IX – Disposições Gerais - estabelecia que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Mencionado dispositivo foi inserido com o escopo de orientar o sistema tributário dentro de princípios de justiça social, consoante pode ser extraído do Relatório da Subcomissão de Discriminação de Rendas da Comissão da Constituição.¹⁹⁹

A partir da inclusão expressa no texto constitucional, a doutrina nacional acentuou os esforços para delimitar o alcance do mencionado dispositivo, tema este que será objeto de análise no tópico a seguir.

Ato contínuo, o artigo em questão foi extirpado do texto constitucional com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Igualmente, o texto do dito dispositivo não foi incluído na Carta de 1967 e na Emenda Constitucional nº 1, de 1969.²⁰⁰ Conti

¹⁹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 1996, p 18.

¹⁹⁶ “Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência”. BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Planalto, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 26 fev. 2020.

¹⁹⁷ “Art 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”. BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Planalto, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 26 fev. 2020.

¹⁹⁸ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**, 2006, p. 174.

¹⁹⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, 1996, p. 39.

²⁰⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 1996, p 19.

ressalta que, ainda que tenha sido efetivada tal supressão, boa parte dos estudiosos da época entendeu que o princípio em questão deveria ser observado, condicionado o uso da interpretação sistemática da Constituição.²⁰¹

De forma louvável, a Constituição Federal de 1988 houve por bem incorporar novamente o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional, ainda que com redação distinta do dispositivo previsto na Carta de 1946.²⁰² Nesse sentido, a alteração digna de destaque centra-se no fato de que o dispositivo então vigente (§ 1º do art. 145) e acentua que, sempre que for possível, os impostos (e não mais tributos), terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

2.2.2 Conceito clássico e fundamentação teórica

Dada a reinserção da capacidade contributiva no texto constitucional, despontaram os estudos elaborados com o objetivo de auxiliar o operador do direito a compreender o seu conceito, alcance e eficácia, haja vista a aparente vaguidade da expressão. A grande maioria dos juristas enalteceu essa incorporação, entendendo que o princípio em tela é essencial para estruturação de um sistema tributário que almeje ser justo.²⁰³ Houve, todavia, quem criticasse a constitucionalização do termo. Esse é o caso de Alfredo Augusto Becker, que em determinado espaço de sua obra, **Teoria Geral do Direito Tributário**, afirma que a

²⁰¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, 1996, p. 39.

²⁰² “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão [...]”

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Planalto, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 set. 2019.

²⁰³ Para uma análise mais detalhada dos contornos da capacidade contributiva, citamos as seguintes obras: COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1996; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012; CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

inclusão da capacidade contributiva nas modernas constituições constitui-se um equívoco, considerando a alta ambiguidade da expressão.²⁰⁴

No que diz respeito à conceituação da capacidade contributiva, grande parte dos conceitos identificados na doutrina partem do senso comum, mais ligado às pessoas físicas, de que somente pode-se sujeitar à tributação aquela parcela da riqueza auferida que não vier a comprometer a sobrevivência do cidadão. Ou seja, que não vier a comprometer seus gastos essenciais, tais como alimentação, educação, transporte, moradia e outras despesas básicas.

Igualmente, associam ao princípio sua função limitadora da tributação, posto que, escolhidos os fatos presuntivos de riqueza, deve-se tributar a situação escolhida sem que com isso impeça que o contribuinte continue a realizar suas atividades lícitas, ou que reduza, de modo injustificável, seu padrão de vida. São nestes dois sentidos que José Marcos Domingues de Oliveira entende que atua o princípio. Em seus dizeres, a capacidade contributiva atua como **pressuposto** para a escolha do fato gerador e como **critério de graduação** dos tributos.²⁰⁵

No escólio de Aliomar Baleeiro, a capacidade contributiva do cidadão “significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.²⁰⁶

Assim, em termos conceituais, quase sempre o princípio da capacidade contributiva está associado à observância de outros dois (sub)princípios que regulamentam a tributação: o mínimo existencial e o princípio do não confisco.

A capacidade contributiva é a riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida e as atividades econômicas do cidadão. É o denominado mínimo vital ou existencial.²⁰⁷

²⁰⁴ “A velhice e a ambiguidade da locução ‘capacidade contributiva’ mergulharam filósofos, financistas e juristas em alucinante balbúrdia e para que a confusão ficasse total, as modernas Constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em regra constitucional, do Estado. É a constitucionalização do equívoco”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 514.

²⁰⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**, 1998, p. 64- 66.

²⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 259.

²⁰⁷ BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social**, 2009, p. 36.

Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma que a capacidade econômica irá atuar “como limite da tributação, permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’ e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais”.²⁰⁸

Consiste, assim, dito princípio, em graduar a tributação de acordo com a riqueza de cada pessoa, mostrando-se como um relevante instrumento de política fiscal.

Em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi considera que a capacidade contributiva representa a evolução dos princípios da igualdade e da generalidade. De modo que não se mostra mais suficiente para a obtenção da justiça a ampliação da sujeição tributária, visto que isso já foi obtido por meio da Revolução Francesa, oportunidade em que foram extintos os privilégios da nobreza, estendendo-se a cobrança a todas as classes sociais. Posto isso, todos devem contribuir em consonância com suas possibilidades, preceito este que está alinhado à terceira geração dos direitos do homem.²⁰⁹

Conti considera que a capacidade de contribuir possa ser mensurada a partir de três critérios, quais sejam: i) renda auferida, ii) consumo ou renda despendida e iii) patrimônio ou riqueza acumulada. Ele destaca, ainda, que há autores, como o italiano Francesco Tesauro, que elencam ainda um quarto critério: iv) transferência de bens. O sistema tributário nacional conta com impostos que exemplificam os critérios acima. Assim, o Imposto de Renda incidente sobre as Pessoas Físicas é o exemplo clássico de imposto que afere a capacidade contributiva de acordo com a renda. O IPI e o IPTU podem ser citados como impostos que consideram o consumo ou a renda despendida. O IPTU e o IGF (ainda não regulamentado) incidem sobre o patrimônio ou a riqueza acumulada. Por fim, o ITCMD, de competência dos entes estaduais, leva em conta a transferência de propriedade. Como será especificado a seguir, entendemos que a capacidade contributiva tem eficácia distinta, isto é, distintos graus de concretude sobre os impostos, a depender do critério que se utilize.

²⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 1996, p. 29.

²⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

De todo modo, estamos alinhados ao entendimento doutrinário segundo o qual a renda é o melhor critério para aferição da capacidade econômica. José Maurício Conti aduz que o critério acima descrito é abrangente, por incluir todas as fontes pelas quais o contribuinte auferir renda – receitas que ingressam e também a utilização dessa renda (por meio do consumo e da poupança). Ademais, a aplicação da capacidade contributiva, especialmente no que diz respeito à renda que ingressa, é mais prática, no que diz respeito à gradação.²¹⁰

Seja como for, de acordo com este princípio, as pessoas que detêm mais recursos econômicos devem contribuir em maior proporção com os cofres públicos, de modo que o Estado reparta a carga tributária em conformidade com as possibilidades econômicas de cada indivíduo. Ou seja, a capacidade contributiva aplicada no âmbito da tributação busca operacionalizar a igualdade, estando alinhada à clássica fala de Rui Barbosa sobre o princípio da igualdade, quando sustentou, em sua *Oração aos Moços* que devem-se tratar os iguais igualmente e os desiguais na medida de sua desigualdade.²¹¹

Repise-se, neste ponto, que a capacidade contributiva se mostra como um dos mais importantes princípios de justiça tributária, no vetor distributivo, senão o mais importante, ao estabelecer que cada cidadão contribua em conformidade com sua riqueza.²¹²

2.2.3 Previsão constitucional

Em uma leitura superficial, é possível que o intérprete extraia o princípio da capacidade econômica somente do § 1º do art. 145 da CF/88. Todavia, a partir de uma leitura mais atenta da Constituição, o princípio pode ser extraído de inúmeros

²¹⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, 1996, p. 41.

²¹¹ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 26. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

²¹² Ricardo Lobo Tôrres considera o dito princípio o mais relevante princípio de justiça tributária sob a ótica distributiva. TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: **Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998. p. 186- 187.

outros dispositivos, a exemplo daqueles que dispõem sobre os princípios da igualdade geral e igualdade tributária (art. 5º, *caput*, e 150, II da CF/88), além de encontrar fundamento no próprio art. 3º, que trata dos objetivos da República Federativa do Brasil, tanto em seu inciso I, que estabelece como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e *solidária*, quanto do inciso III, que igualmente prevê como objetivo a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Como visto anteriormente, o atual paradigma constitucional não permite que as normas constitucionais sejam tidas como normas meramente programáticas, desprovidas de concretude. Além disso, as novas técnicas de interpretação constitucional não permitem uma leitura estática do texto constitucional, que deve ser analisado em seu conjunto, de forma coerente, com o escopo de atender os fins ali almejados.

Nesse contexto, não se mostra coerente com este novo paradigma que a capacidade contributiva possa ser inferida, exclusivamente, do § 1º do art. 145 da CF/88, ainda que a expressão *capacidade econômica* somente esteja expressamente prevista no dito dispositivo.

A própria concepção de Estado interventor no contexto do denominado Estado Social não permite essa visão restrita. De acordo com André Mendes Moreira, fazendo remissão a Carlos Aurélio Pimenta de Faria, o Estado Social é caracterizado a partir de três elementos, quais sejam:

(i) disponibilidade de excedente econômico passível de realocação, (ii) contexto de desenvolvimento econômico sem precedentes no período pós-guerras, o que possibilitou a implementação da lógica keynesiana; e (iii) a experiência de centralização governamental no período de guerra que importou em crescimento da capacidade administrativa do Estado, a qual, posteriormente, seria empregada para conduzir a expansão do Welfare State²¹³

Esta importante concepção de Estado Social, especialmente no Brasil, a partir da CF/88, que levou a uma atuação mais efetiva Estado no âmbito das

²¹³ Citado por: MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas**. Tributação e Desenvolvimento, v. 4, n. 4, 2016.

prestações positivas, exigiu que o Estado direcionasse recursos mais significativos para as áreas sociais da educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados, direitos sociais estes resguardados pelo art. 6º.

Nesse sentido, a tributação como um todo - e a capacidade contributiva em particular, não pode ser analisada apartada do plexo normativo contido na Constituição, que buscou enfatizar a necessidade da atuação estatal em searas estratégicas que visam impulsionar o desenvolvimento do país, ao mesmo tempo que priorizam os mecanismos que visem à redução das inúmeras desigualdades existentes. Essa atuação interventiva na concretização dos direitos sociais busca suprir uma lacuna deixada pela lógica do lucro que sustenta o regime capitalista.

Assim, atrelado à concepção de justiça fiscal, o tributo, além de atuar como principal fonte de custeio do Estado e das despesas públicas, visa a atender, no atual paradigma constitucional, ao objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º da CF/88) consistente na erradicação da pobreza e na redução das desigualdades sociais.

Partindo da premissa de que o modelo ideal de tributação deve ser guiado pelo princípio da dignidade da pessoa humana, Marciano Buffon procede a uma releitura da Constituição, assinalando que a norma advém do processo de interpretação de um texto (e com ele não se confunde), tal como analisado no primeiro capítulo. Por esse motivo, destaca que, para compreender adequadamente a Constituição e, por conseguinte, a capacidade contributiva tal como ali disposta, é necessário:

[...] livrar-se dos prejuízos inautênticos, romper com os preconceitos concebidos a partir de uma realidade superada para, como isso, mostrar-se disposto a deixar que o texto (o novo) possa dizer algo. Isso só ocorrerá se a autoridade da tradição - de uma constituição dirigente e compromissária do (modelo) Estado Social e Democrático de Direito - for reconhecida.²¹⁴

²¹⁴ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2007, Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/2479> Acesso em: 26 fev. 2020.

Ele sustenta, assim, que a distribuição da carga tributária em conformidade com a capacidade de contribuir é um poderoso instrumento de redução das desigualdades sociais, estando alinhado a outros princípios estruturantes da CF/88, em especial, aos objetivos fundamentais elencados nos artigos 1º e 3º.

Isso pode ser constatado, como se verá nos tópicos subsequentes, a partir da vinculação do princípio como meio de concretização da igualdade na seara tributária, bem como a estreita ligação entre capacidade contributiva e solidariedade, a qual desponta como fundamento que deve orientar as sociedades democráticas contemporâneas.

Regina Helena Costa afirma que em outros dispositivos constitucionais também é possível identificar um desdobramento do princípio em questão, especialmente aqueles que tratam das limitações ao poder de tributar e os que disciplinam os diversos impostos.²¹⁵ Citem-se, a título exemplificativo, os artigos 150, II, VI, 153, III, § º, I (imposto de renda), art. 156, § 1º (IPTU progressivo), art. 182, § 4º, II (disciplina extrafiscal do IPTU), art. 153, IV, § 3º, I e II (seletividade e não cumulatividade do IPI), art. 155, I, 'b', § 2º I e III (seletividade e não cumulatividade do ICMS).

Diante do exposto é possível concluir que o princípio da capacidade contributiva alçou um papel relevantíssimo no atual paradigma constitucional, sendo um dos princípios tributários direcionados à elaboração e aplicação dos textos normativos, não estando circunscrito apenas à redação do § 1º do art. 145 da CF/88.

2.2.4. Doutrina atual da capacidade contributiva

A capacidade econômica, em sua concepção contemporânea, está intrinsecamente relacionada com a ideia de justiça distributiva. De acordo com essa fundamentação, justifica-se a imposição da tributação em conformidade com o signo presuntivo de riqueza apresentado pelo contribuinte, sendo lícito exigir-se dos entes tributantes a implementação de normas tributárias que imponham uma maior exação tributária daqueles que detenham maior capacidade econômica.

²¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 1996, p. 89.

Com o escopo de apresentar a evolução do tema na doutrina estrangeira, Carlos Palao Taboada apresenta no seu artigo *Nueva Visita al Principio de Capacidad Contributiva* as distintas concepções do princípio na Itália e na Alemanha. Ele afirma que a interpretação dos conceitos indeterminados, tais como a capacidade contributiva, estão diretamente dependentes dos valores que são adotados pelos órgãos de controle de constitucionalidade das leis em determinado período, dependendo, pois, da composição de tais órgãos.

A capacidade contributiva, nesse contexto, é compreendida por Taboada enquanto especificação do princípio da igualdade. Assim, como ele considera que o princípio da igualdade possui natureza negativa, a capacidade de contribuir não proporcionaria um “un critério para establecer una disciplina justa, sino que es un principio de eliminación de injusticias, es decir, de discriminaciones incompatibles con los valores jurídicos aceptados por la comunidade”.²¹⁶ O referido jurista considera que a capacidade contributiva é um importante guia ao legislador tributário, que se desdobra preponderantemente no campo político e não no campo jurídico.

Neste ponto, estamos mais alinhados ao entendimento adotado por Klaus Tipke, grande defensor da concretude da capacidade contributiva. De acordo com o autor alemão, o mencionado princípio serve como limite ao âmbito de discricionariedade do legislador. A sua irradiação serve como impulso para uma revisão dos impostos que compõe o sistema então vigente em determinado ordenamento, de modo que eles estejam em maior conformidade possível com dito princípio. Serve, pois, como um estímulo que permite a manutenção de uma dada *tensão reformadora*.²¹⁷

Por esse motivo, aproveitando o contexto legislativo, em cuja pauta estão algumas importantes propostas de reforma tributária, faz-se mister que a capacidade contributiva assumira posição de destaque nos projetos que estão em discussão. Em observância ao sistema democrático, cumpre ao Congresso Nacional apreciar importantes contribuições teóricas fornecidas pela doutrina nacional e internacional,

²¹⁶ TABOADA, Carlos Palao. Nueva visita al principio de capacidad contributiva. **Revista Española de Derecho Financiero**. v. 124, outubro-dezembro de 2004. p. 783.

²¹⁷ TIPKE, 2000, p. 479 e seguintes citado por TABOADA, Carlos Palao. **Nueva visita al principio de capacidad contributiva**, 2004, p. 773.

bem como considerar os precedentes vinculantes sobre a matéria buscando a implementação de uma reforma tributária que esteja alinhada à justiça fiscal.²¹⁸

Retomando uma breve análise histórica, é de se destacar que nem sempre a capacidade contributiva esteve associada à ideia de justiça fiscal. Como observado por Godoi, quando da difusão da capacidade contributiva por Adam Smith, este a concebia como um critério eminentemente econômico-materialista, estando desvinculado de qualquer menção à justiça social. Isso porque, recordando a Teoria do Estado por ele estruturada, o Estado teria a função primordial de preservar a propriedade privada, encargo este que prevalece como principal até naquelas sociedades mais desenvolvidas.²¹⁹ A capacidade contributiva seria, assim, o meio adequado para dividir o ônus advindo da manutenção das atividades estatais, necessárias para resguardar a propriedade individual.

Sob esse viés, a capacidade contributiva seria um critério de tributação justo na medida em que estaria em consonância com o próprio objetivo da imposição tributária em uma sociedade capitalista, visto que, se ao Estado compete manter a ordem econômica, daí decorre que aqueles mais interessados nesta manutenção são os detentores de uma maior riqueza, os quais têm a obrigação de contribuir em maior proporção para assegurar as despesas estatais.²²⁰

Referida concepção está alinhada com o **princípio do benefício**, consagrado pelos estudiosos da Ciência das Finanças, o qual serviu por um tempo como fundamento da tributação. De acordo com este preceito, cada contribuinte deve colaborar com a arrecadação estatal na medida dos benefícios que receba em virtude dos serviços prestados pelo Estado, isto é, em conformidade com as despesas que o ente estatal tenha realizado para favorecer o contribuinte.²²¹

Conforme escólio de Ricardo Lodi, com base da teoria de Adam Smith, no Estado Liberal a capacidade contributiva era fundada na Justiça Cumutativa, alinhada ao princípio do custo-benefício que determina, em síntese, que cada um

²¹⁸ Reconhecemos, nesse sentido, que alguns parlamentares têm demonstrado interesse em debater com a sociedade civil organizada, por meio da participação em eventos acadêmicos e audiências públicas realizadas com o escopo de colher as contribuições dos especialistas.

²¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, 1999, p. 188.

²²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, 1999, p. 189.

²²¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, 1996, p. 15.

deve contribuir com as despesas estatais na medida em que obtém benefícios do Estado.²²²

Esse pensamento, associado à entronização da proteção à propriedade e ao indivíduo como valores centrais da sociedade burguesa, partia do pressuposto que o benefício que cada um extraía da atuação estatal, limitada a garantir a Segurança Jurídica dos proprietários, era proporcional a sua riqueza, o que justificava a vinculação da Capacidade Contributiva ao princípio do Custo-Benefício não só em relação às taxas e contribuições de melhoria como hoje se dá, mas inclusive em relação aos impostos, informados pelo princípio da proporcionalidade tributária.

Nas lições de José Maurício Conti, essa visão (sob a ótica do princípio do benefício) prevaleceu até o Século XVIII. A mencionada compreensão estava alinhada à ideia de que o Estado estava fundado em um contrato social, por meio do qual ao Estado competia proteger o patrimônio e a vida dos membros da sociedade, enquanto é função do cidadão contribuir com as despesas do Estado.²²³

Por conseguinte, a capacidade contributiva passou a ser fundamentada a partir da **teoria do sacrifício**, segundo a qual sobre os detentores de maior capacidade econômica recai um sacrifício superior àquele que incide sobre os que possuem menor capacidade econômica. Nesse sentido, a capacidade contributiva põe em prática, sob a ótica da teoria do sacrifício, o princípio da igualdade, uma vez que todos os contribuintes devem contribuir sujeitando-se ao mesmo sacrifício.²²⁴

Sobrevindo o Estado Social, parte da doutrina internacional passou a fundamentar a capacidade contributiva no primado da **solidariedade**. Citando Pedro Herrera Molina, Godoi afirma que as doutrinas da Alemanha, Itália e Espanha entendiam a capacidade de contribuir como decorrência do princípio da solidariedade sobre a divisão das cargas públicas.²²⁵

²²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**, 2010, p. 1. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 20 fev. 2020.

²²³ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, 1996, p. 15.

²²⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, 1999, p. 190. Godoi considera que a teoria do sacrifício é aquela que melhor fundamenta o princípio da capacidade contributiva.

²²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, 1999, p. 190.

2.2.4.1 Vinculação à solidariedade

Assim, na visão contemporânea sobre capacidade contributiva, ela está intrinsecamente associada à solidariedade.²²⁶

Ricardo Lobo Torres defende que a solidariedade é um valor moral que deve conduzir a distribuição da carga tributária, fazendo com que esta recaia mais sobre os que detêm melhores condições econômicas, aliviando os mais pobres, e, ainda, desonerando aqueles que estão abaixo da linha do mínimo de sobrevivência. Interessante, neste sentido, é a observação feita pelo autor, ao sustentar que a capacidade contributiva não se resumiria à solidariedade, mas que também ela teria fundamento pela consideração do benefício, não naquele sentido concebido por “Griziotti, mas na acepção de que o pagamento do tributo não deve ser exigido sem

²²⁶ Em obra coletiva organizada por Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi é possível extrair contribuições preciosas sobre o tema. Em síntese, Marco Aurélio Greco aponta que o valor solidariedade pode ser inferido a partir de três momentos do Direito Tributário: “O tema da interação entre solidariedade social e tributação (intermediado pelo debate sobre a adequada prestação de serviços pelo Estado) está na base de um sem-número de preocupações que afligem os que atuam no campo do Direito Tributário. Embora não tenha ainda manifestado toda sua importância nem tenham sido extraídos todos os desdobramentos que dele podem surgir, o valor solidariedade social já tem surgido com clareza em, pelo menos, três momentos distintos do debate tributário: a) O primeiro corresponde ao da justificação da exigência, vale dizer, das razões que tomam cabível o tributo. Neste plano, o tema pode aparecer em duas dimensões distintas conforme se tratar de uma justificação condicional ou finalística da exigência, o que mostra sua importância em relação ao gênero tributo e mais especificamente à figura das contribuições. [...] b) A solidariedade social surge também no plano dos critérios de congruência da legislação tributária e serve para identificar eventuais distorções internas ao ordenamento jurídico ao versar determinada hipótese específica ou atua como instrumento para detectar desvios na produção da lei tributária. Neste plano, encontram-se as diversas questões relativas a abuso do poder de legislar, proibição de retrocesso da legislação em relação aos direitos fundamentais etc. c) Por fim, o tema apresenta-se diluído nos embates perante o Poder Judiciário, como critério de interpretação utilizado para buscar o sentido integral das normas positivas, ao apontar uma direção iluminada por esse valor (como, por exemplo, o debate sobre a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva) e, deste modo, serve também para definir limites à tributação.

Em todos estes planos, porém, a solidariedade social não é um valor absoluto (como nenhum, aliás, o é) especialmente numa Constituição de compromisso como a brasileira que, ao mesmo tempo, consagra valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores da realidade, inerentes ao Estado Social. Daí o Estado Democrático de Direito previsto no artigo 1º da CF/88. Assim, a fórmula a ser atendida é aquela singelamente retratada no artigo 3º, I da CF/88 no sentido de ser objetivo da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; vale dizer, em que os dois valores máximos dos modelos puros do Estado (de Direito = liberdade e Social = solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça (que está entre eles) resultará do seu balanceamento. Em outras palavras, o momento atual não é nem de nenhuma primazia míope (nem da liberdade, nem da solidariedade), mas de prestigiar ambos e conjugá-los num produto final equilibrado.” (GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005. p. 168- 169).

a contrapartida do Estado, em termos genéricos, pela garantia dos direitos fundamentais e sociais".²²⁷

Nesse ponto, tendemos a concordar com Ricardo Lobo Torres, visto que se mostra saudável não desvincular a concepção arrecadatória da contrapartida recebida do Estado, de forma a dar concretude aos direitos fundamentais encartados na Constituição e também como forma de exercer um controle democrático das atividades estatais. Não seria esta, pois, uma contrapartida individualista, que prevaleceu ao longo do Estado Liberal, que tinha por foco devolver ao indivíduo a **exata proporção** da contribuição por ele oferecida, mas sim a exigência de um retorno sob uma ótica conglomerante, solidária e coletiva, de modo que o contribuinte possa sentir-se satisfeito ao ver, de alguma forma, o retorno de sua cota de contribuição estatal sob a forma de tributos.

Luís Eduardo Schoueri²²⁸ também destaca esta clara ligação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade, elencado como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil no art. 3º, I, da CF/88. De acordo com o mencionado dispositivo, constituem objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

É com base na solidariedade que se aduz que o critério aceitável para diferenciação dos contribuintes está centrado na afirmação de que cada um irá contribuir, na medida de suas capacidades, para o custeio da manutenção do Estado. A capacidade contributiva seria, sob este enfoque, a explicitação da solidariedade no capítulo do sistema tributário nacional, na medida em que é utilizado como mecanismo de justiça distributiva.

Por outro lado, sob a perspectiva da Solidariedade, sendo uma das tarefas do Estado Social e Democrático de Direito a garantia da dignidade da pessoa humana - o que está sempre a exigir prestações estatais positivas - é necessário angariar recursos daqueles cuja sobrevivência digna não depende das prestações estatais para, desta forma, socorrer os reclames elementares da grande massa que, embora não tenha recursos para contribuir, necessita das prestações estatais. Nesse sentido, o princípio da

²²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: **Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). 1998. p. 186-187.

²²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 339.

Capacidade Contributiva, como instrumento da Justiça distributiva, promove a redistribuição de rendas.²²⁹

Tal entendimento é endossado por Ricardo Lodi, que aduz que no contexto do estado Social, a capacidade contributiva passou a ser orientada pela Solidariedade Social, que orienta a personificação que possui aplicação nos impostos, partindo da pesquisa de informações relacionadas à renda e ao patrimônio do contribuinte.²³⁰

A solidariedade social, ainda, está na base do entendimento adotado por alguns estudiosos que sustentam a existência de um *dever fundamental de pagar tributos*. José Casalta Nabais, doutrinador português e professor da Universidade de Coimbra, destaca-se como um dos precursores dessa concepção.²³¹ Sem adentrar nas especificidades da questão (que envolvem distintos posicionamentos²³²), assentimos colocação de Godoi, ao afirmar que a compreensão do dever fundamental de pagar tributos não enseja o rompimento *da lógica garantista do*

²²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**, 2010, p. 6.

²³⁰ “É a personificação, índice de capacidade contributiva aplicável a partir de dados que revelam a riqueza do contribuinte por meio da patrimonialidade (riqueza estática) ou pessoalidade (riqueza dinâmica), independentemente de qualquer contraprestação estatal. O princípio da personificação se revela como o índice de capacidade contributiva aplicável aos impostos, admitindo a investigação do patrimônio, da renda e dos serviços do contribuinte (art. 145, § 1º, CF), inclusive nos impostos reais por meio da patrimonialidade, não se confundindo com a pessoalidade ou personalização, característica dos impostos pessoais. A confusão que a maior parte da doutrina faz entre a personificação e a pessoalidade tem contribuído para a tendência de reduzir o conteúdo da Capacidade Contributiva à mensuração de dados relativos à riqueza do contribuinte (personificação), e em consequência aos impostos, quando na verdade, como manifestação da Justiça tributária, tem amplitude aplicável a todos os tributos. A personificação permite não só a identificação dos critérios mais proximamente relacionados com a pessoa do contribuinte (pessoalidade), como a renda, mas também aqueles ligados ao seu patrimônio, o que ocorre, predominantemente, nos impostos reais. Nestes o legislador não deixa de mensurar a manifestação de riqueza do contribuinte. No entanto, esta se revela por uma conduta que guarda uma relação mais estreita com o seu patrimônio” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 18, 2010. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>>. Acesso em: 27 fev. 2020).

²³¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

²³² Para melhor compreensão, remetemos o leitor aos artigos a seguir que adentram nas particularidades e apresentam conclusões diversas. No artigo de Godoi é defendida a tese de que o pagamento de tributos é um dever fundamental. Já em seu artigo, André Folloni entende que essa afirmação é um equívoco. GODOI, Marciano Seabra de. **O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?** Em *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p.185- 213; FOLLONI, André. *Capacidade Contributiva e dever fundamental*. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, 2019. p. 476- 499.

direito tributário, muito menos com as limitações (formais e materiais) ao poder de tributar. No nosso entendimento, essa concepção explícita que, no cenário atual em que a solidariedade social consta como preceito básico atrelado à tributação, “a lógica individual garantista deve conviver com uma faceta distributiva e potencialmente transformadora/redistributiva do direito tributário”.²³³

Por fim, consentimos com os juristas que compreendem que o princípio da CC busca tutelar tanto o interesse do contribuinte quanto o interesse do Fisco. Tutela o interesse do contribuinte, na medida em que estatui que ninguém deve sofrer imposição tributária para além de sua capacidade de contribuir, que se mostra como importante garantia para fazer frente à imposições arbitrárias. Mas, ao mesmo tempo, visa resguardar o interesse do Fisco e, conseqüentemente de toda a sociedade, dado que o princípio está contemporaneamente envolvido pelo ideal de solidariedade. Por esse último viés, ninguém pode se furtar a contribuir em consonância com sua capacidade contributiva, visando a atender às despesas públicas.²³⁴

2.2.5. Distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica

Interessante observar que ora a ‘capacidade contributiva’ e ‘capacidade econômica’ são tratadas como termos sinônimos, ora são tratadas como termos distintos. Neste ponto, vale relembrar a redação do dispositivo constitucional (§ 1º do art. 145):

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 (grifo nosso).

Veja-se, então, que o dispositivo constitucional faz menção à capacidade econômica do contribuinte. Assim, se acordo com a interpretação literal, o legislador

²³³ GODOI, Marciano Seabra de. **O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?**, 2017, p.197.

²³⁴ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. v. 5, n. 1. São Paulo: Rev. Direito GV, 2009.

ordinário deverá, sempre que for possível, instituir impostos que tenham caráter pessoal e sejam graduados conforme a disponibilidade econômica do indivíduo.

Fernando Aurelio Zilveti distingue os termos, para quem capacidade econômica seria o montante necessário à sobrevivência do indivíduo, enquanto a capacidade contributiva se iniciaria a partir do decote das despesas essenciais para a manutenção de uma existência digna, seja para o contribuinte seja para ele e sua família.²³⁵ Nesse viés, a capacidade econômica seria um conceito mais amplo e abrangente, de modo que a capacidade de contribuir pressupõe a econômica, mas com ela não se confunde.

Ricardo Lodi, fazendo menção à distinção feita por Carrera Raya, corrobora o posicionamento do jurista, para quem a capacidade econômica caracteriza-se pela **disponibilidade de riqueza**, enquanto a capacidade contributiva diz respeito à capacidade econômica escolhida pelo legislador para figurar como fato gerador do tributo.²³⁶

Nesse mesmo sentido, entende Moschetti, citado por Hugo de Brito Machado, que igualmente considera que a capacidade econômica atua como condição necessária para a capacidade contributiva, a qual é qualificada pela solidariedade, isto é, “por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas”.²³⁷

2.2.6 Eficácia e abrangência do princípio

2.2.6.1 Distinção entre capacidade contributiva absoluta e relativa

No ensejo de contribuir com a delimitação da capacidade contributiva, a doutrina tradicionalmente inseriu critérios de classificação, tais como: a distinção entre capacidade objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa).

²³⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, 1998. p. 38.

²³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. 2010. p. 7.

²³⁷ MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

A face objetiva é obtida a partir da aptidão do indivíduo para auferir e acumular riquezas (por meio dos fenômenos econômicos renda e patrimônio) consideradas de forma ampla, sem levar em conta as despesas despendidas pelo sujeito passivo. Por sua vez, pela capacidade subjetiva pretende-se aferir a **real capacidade** do contribuinte, de modo a preservar o núcleo mínimo necessário à sobrevivência.²³⁸

A capacidade objetiva impõe uma obrigação ao legislador de adotar, quando da escolha dos aspectos materiais que irão compor a hipótese de incidência das exações tributárias, os fatos que estejam relacionados à relevância econômica, indicativos da riqueza exteriorizada. Tal aspecto restará violado na medida em que o legislador adotar fatos geradores que não estejam relacionados ao conteúdo econômico. O aspecto subjetivo, a seu turno, impõe a observância de todas as despesas essenciais para a sobrevivência digna do contribuinte e de seus dependentes.

Acerca da classificação em capacidade absoluta e relativa, Misabel Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro assim as distingue:

O princípio da capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, obriga o legislador a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. [...] Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família.²³⁹

O aspecto objetivo da capacidade contributiva atua como fundamento e parâmetro a ser observado pelo legislador, na medida em que este somente pode optar, quando da instituição dos tributos, por aqueles signos presuntivos de riqueza. A vertente subjetiva, por sua vez, permite a graduação da tributação e a imposição dos limites máximos e mínimos. Pode-se dizer que há uma complementariedade entre os dois aspectos.

²³⁸ GUIMARÃES, Ariane Costa. **Capacidade contributiva**: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. Reforma tributária: Ipea - OAB/DF. SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Org.). 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8379>>. Acesso em: 28 fev. 2020.

²³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 693.

Ricardo Lodi considera que a grande dificuldade de determinação da capacidade contributiva está centrada em seu aspecto subjetivo. Isso porque, é por meio desse aspecto que o princípio pretende averiguar a capacidade de contribuição de cada um, de modo que a graduação ocorre em consonância com a riqueza escolhida pelo legislador, quando da definição do fato gerador. Como princípio que é, seu núcleo é exteriorizado pela riqueza disponível. Cumpre, pois, à regulação legal de cada imposto defrontar tal indeterminação, de modo a considerar, nas delimitações do fato gerador, os seus “aspectos subjetivo, material, temporal, espacial e quantitativo, mas também os subprincípios da proporcionalidade, da progressividade, da seletividade e da personificação”.²⁴⁰

No entendimento do jurista em questão, a capacidade contributiva possui os subprincípios da proporcionalidade, progressividade, seletividade e personificação. , Adentramos a seguir em algumas especificidades desses elementos, considerando que tal classificação confere uma maior concretude e eficácia ao princípio.

2.2.6.2 Proporcionalidade, progressividade, seletividade e personificação

Klaus Tipke considera que uma adequada definição da capacidade contributiva deve levar em conta que impostos apenas podem ser pagos a partir da renda auferida ou da renda acumulada, na medida em que se entende que há somente uma fonte de impostos, qual seja, a renda. Outrossim, sustenta que o indivíduo deve arcar com os impostos em conformidade com a **renda que esteja disponível** para o custeio dos impostos. Logo, quanto mais alta a renda que esteja à disposição, mais oneroso deve ser o imposto.²⁴¹

A técnica padrão adotada para efetivação da capacidade contributiva é a proporcionalidade. De acordo com ela, o sujeito deve contribuir em proporção com sua riqueza disponível. Assim, por exemplo, aquele indivíduo que auferir uma renda de R\$ 50.000,00 por mês deve contribuir *proporcionalmente mais* do que aquele que auferir renda mensal de R\$ 5.000,00. Essa proporcionalidade é obtida por meio da

²⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**, 2010.

²⁴¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, 2002. p. 31.

aplicação de uma mesma alíquota. Com base no exemplo ora proposto, adotando-se a alíquota de 10%, o primeiro indivíduo deveria contribuir com R\$ 5.000,00 enquanto o segundo deveria contribuir com R\$ 500,00. Neste caso, ambos contribuiriam de forma proporcional à sua renda.

Mas a proporcionalidade não é critério suficiente para implementar a capacidade de contributiva de forma efetiva, ainda mais em países como o Brasil, marcado por uma imensa desigualdade social. A importância da progressividade se faz presente neste cenário.

A progressividade prevê que deve ocorrer o aumento de alíquota na medida em que há o aumento da base de cálculo. Ricardo Lodi retrata que a progressividade foi utilizada como um importante instrumento no *Welfare State*. Contudo, ambos foram perdendo espaço a partir das décadas de 1970 e 1980, durante o apogeu do neoliberalismo. Neste contexto, ele assevera que, com o retorno da teoria do sacrifício no final do século XX, a progressividade deve ser considerada um importante instrumento de redistribuição de rendas no Estado Democrático de Direito, e não mais como advinda de uma visão utilitarista de *igual sacrifício*.²⁴²

Autores liberais como Rawls e Tipke consideram que a proporcionalidade é técnica mais adequada para implementação da capacidade de contribuir, mas reconhecem a importância do uso da progressividade em sociedades caracterizadas por uma significativa desigualdade, como é o caso do Brasil, como meio de equilibrar a balança.²⁴³

A progressividade, assim, deve ser utilizada como mecanismo de determinação da capacidade de contribuir juntamente com a proporcionalidade, posto que a primeira prima pela concretização da igualdade material, e a segunda assegura a igualdade formal. É indene de dúvidas que a progressividade assume uma maior relevância nos impostos tidos como pessoais, exemplo do IRPF (153, § 2º, I, da CF/88), na medida em que permite um melhor alinhamento do imposto à capacidade contributiva do contribuinte.

²⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 18, 2010. p. 10- 11.

²⁴³ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 307- 308 e TIPKE, Klaus. **Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário**, 1984. p. 527.

Os impostos ditos pessoais, por sua própria estrutura e natureza, são mais adequados à aplicação da progressividade. Tais impostos pessoais proporcionam a avaliação individualizada do sujeito passivo, de modo que “as condições personalíssimas deste são elementos que se integram na formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, fixação do *quantum* a ser reclamado pelo fisco”²⁴⁴.

Todavia, a progressividade não pode ser descartada como importante instrumento de efetivação da CC envolvendo outros impostos, sob a justificativa de incompatibilidade. Inclusive, ela está expressamente prevista para ser aplicada ao Imposto Territorial Rural – ITR (art. 153, § 4º, I, da CF/88), para o Imposto incidente sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (§ 1º, inciso I, do art. 156 c/c § 4º, inciso II do art. 182, da CF/88) e, implicitamente, para o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA (§ 6º, inciso II, do art. 155).

Em relação ao IPVA, o assunto foi pacificado após o julgamento do RE nº 562.045, julgado em sede de repercussão geral. Naquela ocasião, o STF apreciou recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão que havia julgado inconstitucional o art. 18 da Lei Estadual 8.821/1998 (que previu alíquotas progressivas para o ITCD, de 1% a 8%), sob o fundamento de que a progressividade somente seria aplicada aos impostos pessoais. O recurso interposto foi provido pela maioria dos ministros (vencidos Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio), por concluírem que a progressividade atribuída ao mencionado tributo não é incompatível com a CF/88 e não fere a capacidade contributiva.

O terceiro subprincípio apontado por Ricardo Lodi é a seletividade, importante instrumento de aplicação da capacidade contributiva aos impostos indiretos, que se efetiva:

[...] pela variação de alíquotas em função da essencialidade do produto ou da mercadoria, e representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, pois afere o índice de riqueza do contribuinte de fato, a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. Dentro dessa lógica, o consumo de bens populares é gravado com alíquotas menores, como ocorre com os produtos da cesta básica. Já os bens supérfluos são

²⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1153.

tributados com base em alíquotas maiores, como se dá com cigarros, bebidas e perfumes.

Podemos afirmar que a seletividade atua, assim, visando dar efetividade à capacidade contributiva no âmbito dos impostos indiretos ou reais, a exemplo do IPI e do ICMS, posto que eles apresentam o consumo como signo presuntivo de riqueza. Em casos tais, ao contrário do que se dá com os denominados impostos pessoais, quem assume o ônus econômico do tributo é o consumidor final e não o contribuinte do imposto (empresas). Avalia-se, assim, a capacidade econômica de quem arca com o tributo de forma reflexa, através dos produtos que serão por ele consumidos. Por essa razão, com foco na seletividade, a política legislativa tende a imputar alíquotas menores (e ou mesmo desonerar) mercadorias e produtos que sejam essenciais para uma existência digna, e onerar aqueles que sejam considerados tidos como supérfluos.

Por fim, a personificação, no entender de Ricardo Lobo Torres, está restrita aos limites da pessoalidade dos impostos pessoais.²⁴⁵ Ela determina que sejam levados em consideração os dados específicos do contribuinte. Nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88, a personificação pode ser extraída quando o constituinte determina que a administração tributária identifique, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Importante a ressalva feita por Ricardo Lodi de que a personificação é manifestação da capacidade contributiva nos impostos, não apenas nos pessoais (riqueza dinâmica), mas também nos impostos reais (riqueza estática), visto que o patrimônio também é tido como “expressão econômica dos direitos da personalidade”, critério econômico que, ao lado da tributação incidente sobre a renda, personifica a riqueza do indivíduo. A diferença é que nos impostos pessoais, a personificação terá aplicação plena, considerando que a tributação deve buscar aferir o montante disponível para suportar a exação fiscal. Por essa razão, o texto se refere à expressão *sempre que possível*.²⁴⁶ Exemplo disso é que, no imposto de

²⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 94.

²⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 18, 2010. p. 10- 11.

renda, imposto pessoal por excelência, a legislação prevê a dedução das despesas essenciais (com educação, saúde etc). Acontece que personificação, em menor medida, também se aplica os impostos reais, nas situações que o legislativo se valer de dados específicos da situação do contribuinte, como, por exemplo, a isenção de IPTU concedida a pessoas de baixa renda e/ou aqueles contribuintes que sofreram danos decorrentes de causas naturais.²⁴⁷

2.2.6.3 Aplicação aos impostos diretos e indiretos e aos demais tributos

Por tradição, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva é comumente associada aos impostos e, dentre estes, aos impostos pessoais. No presente tópico, buscaremos analisar a posição doutrinária acerca: i) da serventia do princípio em questão aos impostos diretos e indiretos, pessoais e reais; ii) seu emprego às demais espécies tributárias; e iii) extensão da expressão sempre que possível, empregada no § 1º do art. 145, da CF/88.

Como iremos aprofundar no tópico destinado à análise da apreciação do princípio em tela na jurisdição constitucional, dada a diversidade de abordagens, se apresenta complexo analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal sobre o tema, dificultando uma sistematização. Exemplo disso é que, ao apreciar a constitucionalidade da progressividade instituída ao IPTU antes da EC nº 29/2000, o Tribunal, por meio do RE 153.771, entendeu pela inconstitucionalidade do IPTU progressivo, por considerar que a natureza do imposto é incompatível com a capacidade econômica. Contudo, mencionado posicionamento foi revisto anos depois, por meio do RE 423.768. Essa alteração, e tantas outras, na jurisprudência no STF se devem, em grande parte, às diferentes composições do Tribunal ao longo do tempo, bem como à evolução da própria doutrina e das demandas sociais.

Feita essa observação, antes de analisar de forma sucinta os fundamentos utilizados pela doutrina, esclarecemos que aderimos ao entendimento segundo o qual a capacidade contributiva deve orientar o legislador quando da instituição de todas as espécies tributárias. Uma vez que a tributação busca alcançar signos

²⁴⁷ A exemplo da isenção concedida pelo município de Belo Horizonte aos afetados pelas chuvas que ocorreram no início de 2020: Disponível em: <<https://prefeitura.pbh.gov.br/noticias/atingidos-pelas-chuvas-em-belo-horizonte-podem-pedir-isencao-do-iptu>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

presuntivos de riqueza (dinâmica ou estática), o legislador sempre deve ter em mente referido princípio como norte quando da instituição do tributo, ainda que este não tenha fins predominantemente fiscais.

A nosso ver, uma das grandes dificuldades enfrentadas pelos juristas que se engajam no estudo da capacidade contributiva diz respeito à delimitação de sua concretude, ao modo como pode ser aferida sua abrangência e eficácia. Aparentemente, essa é uma questão que pode transparecer ser de fácil resolução, contudo, ante a diversidade de bases tributárias, da convivência com outros preceitos normativos e da evolução teórica do princípio ao longo do tempo, constatamos que a delimitação de parâmetros seguros para a aplicação do princípio é algo extremamente complexo. A resposta (mais ou menos satisfatória) a esta questão passa pela distinção entre impostos diretos e indiretos, pessoais e reais e ainda das finalidades fiscais e extrafiscais do tributo.

A aplicação da capacidade nos impostos diretos ou pessoais dá-se de forma direta, por meio da distinta gradação em conformidade com a riqueza dinâmica. Isso não ocorre nos impostos reais ou indiretos que incidem sobre o consumo, uma vez que a concretização da capacidade contributiva se dá por meio de subprincípios que a operacionalizam, a exemplo da seletividade.

A distinção entre tributos diretos e indiretos surgiu por influência da Ciência das Finanças, em virtude do efeito econômico dos tributos.²⁴⁸ Em linhas gerais, nos tributos diretos, quem arca com o ônus econômico é o próprio contribuinte, como é o caso do Imposto de Renda, IPTU, IPVA, ITCMD, ITR. Já nos tributos indiretos, o ônus financeiro é repassado para o contribuinte de fato, de modo que o contribuinte de direito é responsável por arrecadar a exação aos cofres públicos. Inserem-se na classificação de tributos indiretos o ICMS, IPI, contribuições ao PIS e a COFINS.

Dada essa classificação, repise-se que a aplicação da capacidade contributiva aos tributos diretos é mais facilmente visualizada, quando comparada com a aplicação aos tributos indiretos. Ainda naqueles que adotem a sistemática da não-cumulatividade, visando neutralizar o impacto econômico da múltipla incidência dos impostos ao longo da cadeia produtiva, a exemplo do ICMS e das contribuições

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 76.

ao PIS e a COFINS (que também podem operar sob o regime cumulativo), o sujeito passivo recolhe o imposto, mas embute seu valor no preço da mercadoria e/ou produto que será vendido ao consumidor final, de modo que este é quem assume o encargo financeiro.

A capacidade contributiva também influencia, de forma e em graus distintos, os ditos impostos pessoais e reais. Na verdade, essa distinção trata-se de mais um tipo de classificação doutrinária, elaborada com o objetivo de melhor compreender as características identificadas nos distintos impostos.

Como se antecipou, diz-se que um imposto é pessoal quando o seu fato gerador e a base de cálculo são delimitados pelo legislador com base nas condições pessoais do contribuinte. Exemplo clássico é o imposto de renda sobre pessoas físicas, exação cujo legislador considera inúmeras particularidades (personificação) do sujeito passivo, especialmente para fins de cômputo da base de cálculo, levando em conta a sua condição de saúde, o número de dependentes, gastos com educação, dentre outros.²⁴⁹

Acontece que, tal como salientado por Marciano Seabra de Godoi, na maioria dos impostos instituídos na Constituição Federal de 1988 (arts. 153, 155 e 156), essa característica pessoal é **subsidiária**, prevalecendo as características objetivas que são identificadas no fato gerador dos impostos, a exemplo do IPVA e do IPTU, denominados impostos reais, visto que sua estruturação leva em conta as particularidades da coisa (*res*) objeto da tributação. Assim, no IPVA, o legislador leva em conta as características do veículo e no IPTU são consideradas as circunstâncias do imóvel²⁵⁰.

²⁴⁹ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 258.

²⁵⁰ A distinção clássica apontada por Geraldo Ataliba é constantemente citada:
“56.2. São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto)
56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i.

Roque Antônio Carraza considera que nos impostos que incidem sobre a propriedade, a capacidade econômica é mensurada a partir do **próprio bem**, visto que a riqueza não surge tão somente da moeda corrente, mas igualmente do patrimônio, amplamente considerado.²⁵¹ Portanto, a propriedade de um imóvel e de um veículo de alto padrão já exteriorizam (a priori) a existência de riqueza passível de tributação, majorada por meio do IPTU e do IPVA.

Isso não impede que o Poder Legislativo considere alguns aspectos pessoais nos impostos reais. Mas ainda que isso aconteça, como no caso de ser concedida isenção de IPTU aos imóveis afetados por causas climáticas, o imposto continuará a ter, preponderantemente, as particularidades de um imposto real, ou seja, as características objetivas do bem/imóvel continuam sendo o ponto-chave na sua configuração legislativa. Assim, na medida em que o aspecto material de determinado imposto possibilite alguma personalização, ela poderá ser introduzida pelo legislador, sem que disso decorra uma desnaturalização do tributo.

No nosso entendimento, os impostos pessoais, a exemplo do IR e do IGF, são aqueles que melhor podem servir à concretização de uma justiça fiscal em um Estado Democrático de Direito. Isso desde que sejam extraídas e devidamente consideradas as condições pessoais do contribuinte pelo legislador ordinário. Essa, contudo, não é uma tarefa fácil e, comumente, enseja inúmeros questionamentos judiciais, a exemplo das discussões envolvendo os limites de dedução do IRPF com educação e saúde, tão presentes no Judiciário brasileiro.

Não se quer dizer com isso que tais impostos sejam mais relevantes em termos de arrecadação. É sabido que os tributos indiretos possuem a imensa relevância em termos de praticidade e de composição das receitas tributárias. Contudo, é mister destacar que os impostos pessoais são aqueles que melhor apreciam as condições individuais de cada um. Em um país de imensas desigualdades sociais e regionais como o nosso, tais impostos se mostram como um

que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele". ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 141-142.

²⁵¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 77- 79.

importante instrumento de política legislativa que priorize a redução das disparidades.

Por mais que seja utópico sustentar-se a concretização de um imposto totalmente justo ou ideal, Misabel Derzi destaca a importância dos impostos pessoais como forma de possibilitar a difusão da compreensão da consciência fiscal (*tax consciousness*), competindo ao legislador envidar esforços para instituir impostos cada vez menos imperfeitos.

Os tributos nunca se beneficiarão de boa imprensa, nem será geral e exata a compreensão de sua finalidade. Para ela, através do que os americanos designam de *tax consciousness* – consciência fiscal -, muito influirão certamente os impostos pessoais, embora nos países mais ricos e civilizados o panfleto de combate aos tributos seja uma nota constante da literatura de todos os tempos.

Uma das condições de bom funcionamento do regime democrático é adquirir cada cidadão a noção nítida da parte que lhe toca no custeio da máquina estatal. Esta é uma das virtudes dos impostos pessoais, por isso mesmo objeto das resistências mais frequentes dos contribuintes.²⁵²

É indubitável que a incidência da capacidade contributiva é mais facilmente aferida a partir dos impostos, e dentre estes, mais precisamente nos impostos pessoais, como já destacado. Até porque o dispositivo constitucional comumente apontado como o responsável por juridicizar a capacidade contributiva no contexto da Constituição Cidadã (§ 1º do art. 145, da CF/88) se refere à aplicação do princípio aos impostos, *sempre que for possível*.

No que diz respeito ao referido dispositivo constitucional, ele estabelece 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.²⁵³

²⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1154.

²⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Planalto. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 mar. 2020.

Consideramos que o enunciado em questão pode ser dividido em duas partes. A primeira que diz respeito à capacidade contributiva em si (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”). A segunda, que não será objeto de análise no presente estudo, que confere à administração tributária poderes de identificar os signos presuntivos de riqueza, visando a conferir efetividade à tributação.

A interpretação literal é utilizada como fundamento por quem entende que o princípio se restringe aos impostos, visto que o constituinte de 1988, ao contrário da Constituição de 1946, ao tratar da capacidade contributiva, se valeu da palavra *impostos* e não *tributos*, tal como constava no art. 202.

Pelas premissas já abordadas anteriormente, especialmente ante a vinculação da capacidade contributiva com a solidariedade e com os objetivos da República Federativa do Brasil, consideramos que a expressão sempre que possível deve ser interpretada no sentido de conferir a maior aplicabilidade possível à capacidade contributiva, não sendo ela restrita aos impostos. Ou seja, desde que o aspecto material do imposto possibilite a personalização, ela deverá ser adotada pelo legislador tributário. Igualmente, sempre que a natureza do tributo (e não somente do imposto) permitir, a capacidade contributiva deve ser levada em conta.

Indiscutível que em algumas situações tal princípio deverá ser minimizado para que outros critérios possam ser utilizados como fundamento do tributo. Nesse sentido, consideramos pertinente a classificação proposta por José Marcos Domingues de Oliveira, que sustenta a existência de duas categorias de tributos: i) uma em que os tributos são *fundados* na capacidade contributiva, isto é, aqueles tributos cujos fatos geradores encontram guarida, são fundamentados em situações que denotam, de forma explícita, capacidade contributiva (a exemplo dos impostos com fins preponderantemente fiscais); ii) uma segunda categoria, na qual se enquadram os tributos que são *graduados* pela capacidade contributiva, caso em que os fatos geradores não são constituídos a partir de situações que demonstram capacidade contributiva (a exemplo das taxas, cujo fato gerador está preponderantemente centrado no “exercício regular do poder de polícia, ou a

utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”²⁵⁴).

Dessa forma, alguns tributos sofrem a incidência do princípio em questão quando da instituição dos fatos geradores, que estão diretamente associados a uma exteriorização de riqueza (auferir renda, ser dono de imóvel, prestar serviço); estes também são *graduados* pela capacidade contributiva (alíquotas progressivas). Outros há em que o fato gerador não pretende gravar uma manifestação de riqueza, mas sim levar em conta critérios outros adotados pela norma tributária (por exemplo, a valorização imobiliária decorrente de obra pública, que dá ensejo à cobrança da contribuição de melhoria). Logo, em algumas espécies tributárias, a exemplo das taxas e das contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva deve ser levado em conta de forma indireta, na quantificação do tributo – alíquotas e base de cálculo, ainda que este princípio não seja o fundamento do fato gerador.²⁵⁵

Atualmente, a doutrina divide as espécies tributárias em cinco: impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Não sendo o caso de adentrar nas especificidades de cada uma, cumpre asseverar que os tributos vinculados, que dependem de uma atuação estatal – taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais - a capacidade contributiva assume uma importância residual, a exemplo da isenção da concessão gratuita da taxa judiciária em favor dos mais pobres.²⁵⁶

2.2.7 Injustiças do sistema tributário brasileiro

“O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas”²⁵⁷. A estrutura tributária de um país diz muito sobre os interesses que a classe política visa resguardar, bem como as consequências econômicas e financeiras advindas dessas escolhas. O Brasil

²⁵⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**, 1998. p. 114- 115.

²⁵⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**, 1998. p. 115.

²⁵⁶ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**, 2014. p. 263.

²⁵⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle, 2014. p. 480.

vive, no atual contexto, uma série de crises econômicas e sociais, que devem impulsionar propostas legislativas que busquem reformular o sistema tributário então vigente no país, de modo a deixá-lo mais próximo de um sistema que atenda à justiça fiscal.

A máxima de contribuir de acordo com suas capacidades além de orientar e justificar a obrigação tributária, também serve como mecanismo para efetivação da redistribuição de riquezas, como bem observado por Schoueri. É digno de nota que esse vetor deve ser especialmente considerado pelos representantes do Poder Legislativo brasileiro, que são os responsáveis por operacionalizar as reformas estruturais.

De acordo com levantamento efetuado pelo Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV IBRE), no primeiro trimestre de 2019, a desigualdade de renda no Brasil apresentou o maior índice já registrado em pelo menos 7 anos. A conclusão partiu da análise do índice Gini, que é utilizado para medir a renda do trabalho per capita. Em 2019 ele alcançou 0,627, o maior patamar da série histórica computada desde 2012. Esse estudo levou em conta a renda auferida individualmente, bem como a renda calculada por domicílios.²⁵⁸

TABELA 2 – ÍNDICE DA GINI DA RENDA DO TRABALHADO DOMICILIAR PER CAPTA

²⁵⁸ O índice Gini é utilizado para averiguar o grau de concentração de renda. Quanto mais próximo o índice está de 1, maior é desigualdade. Por sua vez, quanto mais próximo está de 0, maior é a igualdade. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/noticias/desigualdade-renda-brasil-bate-recorde-aponta-levantamento-fgv-ibre>>. Acesso em: 29 set. 2019.



Fonte: FGV IBRE

Diante dessa realidade, cumpre salientar que uma tributação pautada na justiça fiscal e, especialmente, fundada na capacidade contributiva, especialmente nos impostos pessoais, tem o imenso potencial de atuar como mecanismo que auxilie a frear e minimizar esse quadro de desigualdade alarmante.

Cientes estamos que a questão da desigualdade no Brasil é um problema complexo, que deve ser enfrentado em várias frentes, que envolvem vários setores de atuação estatal, especialmente no que diz respeito à adequada gestão dos gastos, políticas públicas bem estruturadas que atendam às distorções regionais, e investimento em saúde e educação, que possam promover a inserção das classes menos favorecidas economicamente.

A reformulação do sistema tributário, buscando equilibrar o peso da tributação sobre renda, patrimônio e consumo é só mais um dos pontos, mas que não pode ser desconsiderado. Neste interim, alçam destaque no cenário nacional as propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional que visam à completa reformulação dos tributos incidentes sobre o consumo, buscando unificá-los e, com isso, reduzir as inúmeras complexidades inerentes aos controles das obrigações principais e acessórias dos impostos atualmente vigentes (federais,

estaduais e municipais), bem como acabar com a guerra fiscal entre os entes federados.²⁵⁹

A necessidade de reformulação da tributação sobre o consumo é urgente, dada as inúmeras inconsistências e complexidades inerentes a este sistema de tributação. Contudo, não podemos perder de vista a importância de, igualmente, promover uma rediscussão da justiça fiscal envolvendo os impostos pessoais, tais como a questão da revisão da progressividade do imposto de renda das pessoas físicas e, porque não, a abertura ao diálogo com a sociedade civil por parte do Congresso Nacional, visando analisar os prós e contras da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

De acordo com levantamento efetuado pelo Núcleo de Tributação do Centro de Regulação e Democracia do INPER, foram identificados em trâmite no Congresso Nacional 37 proposições, protocoladas de 1989 a 2020 em trâmite da Câmara e no Senado. Em 31 proposições realizadas pós plano real estabelece-se R\$ 2,2 milhões como valor mínimo do que seja uma grande fortuna. Ainda com base neste estudo, identificou-se que dos 37 projetos, 36 escolheram o patrimônio como base tributável e apenas um optou por escolher o patrimônio cumulado com o faturamentos das empresas. Em síntese, o patrimônio seria calculado com fulcro nas fichas de bens e direitos do IRPF, com a dedução as obrigações. Boa parte dos projetos (25) ainda prevê outras deduções²⁶⁰.

Dentre as injustiças do sistema tributário comumente identificadas, podem ser citadas: (i) a excessiva tributação incidente sobre o consumo, sem que seja respeitada a capacidade contributiva; (ii) a utilização módica da progressividade no âmbito da tributação sobre a renda; (iii) alíquotas muito baixas incidentes sobre o

²⁵⁹ Estão em trâmite a PEC 45/2019 e a PEC nº 110/2019. Além destas, há ainda uma série de propostas que deve ser encaminhada pelo governo federal no decorrer de 2020. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/01/23/guedes-diz-que-comeca-a-enviar-reforma-tributaria-ao-congresso-em-2-ou-3-semanas.htm>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

²⁶⁰ ALVIM, Leonardo, LONGO, Larissa. Supervisão de Vanessa Rahal Canado. Pandemia Impulsiona apresentação de projetos para taxar grandes fortunas, 2020. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/pandemia-impulsiona-apresentacao-de-projetos-para-taxar-grandes-fortunas/>>. Acesso em 13 mai 2020.

Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens e Direitos (ITCD) e (iv) a alta tributação sobre os rendimentos dos assalariados²⁶¹.

A preferência política pela tributação sobre o consumo faz com que a tributação seja altamente regressiva, uma vez que o ônus tributário decresce à medida que a renda aumenta. Para agravar a situação, impostos que permitem uma melhor aferição da capacidade e econômica por meio da imposição de alíquotas progressivas, a exemplo do IRPF, exploram pouco a progressividade. Maria Helena Zockun, em estudo publicado em 2005, concluiu que a progressividades dos tributos não se mostra bastante para compensar a regressividade da tributação indireta²⁶².

Todos esses fatores analisados em conjunto demonstram que o sistema tributário brasileiro enfrenta um paradoxo que precisa ser urgentemente enfrentado pelo Congresso Nacional: o sistema onera, de forma excessiva e injustificada a população com menos recursos econômicos, por meio dos tributos sobre o consumo, nos quais o ônus econômico vem embutido no preço dos produtos e não operacionaliza como deveria a capacidade contributiva para que ela possa alcançar efetivamente as fontes de riqueza.

²⁶¹ Estes são apenas alguns dos problemas apontados no Sistema Tributário Brasileiro. Em entrevista concedida ao Instituto Humanitas Unisinos, Marciano Seabra de Godoi aponta as seguintes distorções: “temos uma excessiva e desorganizada tributação do consumo (tributos sobre receitas, vendas, prestações de serviço) e uma insuficiente tributação da renda e do patrimônio. Além disso, a tributação do consumo é em grande parte recolhida pelos Estados da origem e não pelos Estados do destino das operações, o que induz à chamada “guerra fiscal”: atração de empresas para o território de Estados que reduzem cada vez mais sua tributação efetiva sobre essas empresas, ao mesmo tempo que — num movimento de compensação — aumentam terrivelmente a tributação sobre consumos básicos das famílias, como combustíveis, energia elétrica e serviços de telecomunicação, cuja alíquota efetiva é próxima de 40% do valor das mercadorias”. GODOI, Marciano Seabra de. A reforma tributária é uma unanimidade que acaba quando se trata de saber o por que e para que precisamos dela. Instituto Humanitas Unisinos, 2020. Disponível em: <<http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/595812-a-reforma-tributaria-e-uma-unanimidade-que-acaba-quando-se-trata-de-saber-por-que-e-para-que-precisamos-dela-entrevista-especial-com-marciano-seabra-de-godoi>>. Acesso em 11 mai 2020.

²⁶² “De acordo com levantamento de dados realizado pela autora tomando por base as estatísticas do IBGE e das Pesquisas de Orçamento Familiar (POF)³², verificou-se que a camadas mais baixas da população brasileira, com renda de até 2 salários mínimos comprometiam, em 2004, 45,8% de sua renda familiar para o pagamento de tributos incidentes sobre o consumo. Paralelamente, as famílias que recebiam mais de 30 salários mínimos (o 1% superior) comprometiam, em 2004, 16,4% de sua renda familiar para o pagamento de tributos incidentes sobre o consumo”. ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. Informações – FIPE, nº 297, pág. 11-13, 2005. Apud MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. Revista de Finanças Públicas. Tributação e Desenvolvimento, v. 4, n. 4, 2016, p.22.

Na medida em que o Sistema Tributário Nacional onera sobremaneira a base econômica da sociedade, as políticas públicas prestacionais não conseguem atingir o fim que almejam, que é justamente conceder condições favoráveis para que haja uma melhoria nas condições de vida dessa camada da população que mais necessita de amparo estatal, nos termos previstos na Constituição.

Prova maior disso é o relatório do Ministério da Fazenda que trata do “Efeito distributivo da política fiscal no Brasil”, elaborado em dezembro/2017, que aponta que os tributos indiretos representam 63% da carga total incidente sobre a renda dos domicílios brasileiros, dados estes que confirmam que os tributos indiretos, quando mal geridos, aumentam a desigualdade. Infere-se, ainda, do citado relatório, que a política fiscal do Brasil transfere pouco para os 10% da população com menor renda.²⁶³

Arelada a essa questão, também deve ser mencionada a complexidade do sistema tributário, decorrente de diversos fatores, dentre eles: (i) a extensa produção legislativa dos entes federativos; (ii) a grande quantidade de regimes especiais de tributação; (iii) as incontáveis obrigações acessórias.

Todos esses pontos representam um entrave ao desenvolvimento econômico do país, dificultando a conformidade tributária por parte das pessoas jurídicas, afetando de modo especial pequenas e médias empresas, que, por óbvio, não conseguem concorrer com as grandes empresas e conglomerados econômicos, que possuem maior condição de investir em profissionais altamente especializados para estruturar planejamentos tributários eficazes e acompanhar a evolução do cenário tributário.

Para se ter ideia, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT divulgou, em 2019,²⁶⁴ estudo demonstrando que, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas 403.322 normas em matéria tributária, o que corresponde a mais de 2,14 normas tributárias por hora (considerado dia útil). Em 31 anos de vigência da CF/88, houve 16 emendas constitucionais tributárias,

²⁶³ Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2020.

²⁶⁴ Disponível em: <<https://migalhas.com.br/arquivos/2019/10/art20191025-11.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2020.

tendo sido instituídos vários tributos, como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO.

O resultado prático de toda a problemática tributária existente no Brasil é uma intensa litigiosidade, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, que acaba abarrotando o Poder Judiciário, impossibilitando que ele dê vazão a outras questões igualmente relevantes.

Contudo, embora haja muita discussão em torno das propostas de emenda à Constituição, aparentemente pouco destaque tem sido dado pelo Congresso Nacional às modificações necessárias para enfrentar a questão da injustiça fiscal, uma vez que as PECs até então em destaque estão centradas em alterar a conjuntura constitucional da tributação incidente sobre o consumo.

As propostas que estavam mais avançadas até o advento da propagação da pandemia ocasionada pela covid-19, eram a PEC 45 e a PEC 110. A proposta prevista na PEC 45 busca a unificação dos tributos indiretos - ICMS, ISSqn IPI, PIS e COFINS, com o fim de instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de âmbito nacional, otimizando a tributação sobre o consumo, reduzindo a complexidade do sistema. A seu turno, a PEC 110, prevê a criação de um também denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que terá abrangência nacional e, além de unificar os tributos acima ainda abarca a CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, PASEP e IOF, além de estipular a fusão da CSLL com o IRPJ.

A tramitação dos projetos de reforma tributária foi interrompida pela crise de saúde pública advinda com a chegada do coronavírus (nome popular atribuído à covid-19) no Brasil, em meados de março de 2020. Em meio a todas as incertezas decorrentes do impacto do vírus em questão no território brasileiro, que além de ceifar vidas e causar danos humanitários imensuráveis, ainda tem afetado bruscamente a economia, muito se tem falado em webnários e encontros virtuais a respeito da importância de equalizar tributação e o federalismo, para que sejam fornecidas condições para retomada da economia.

Ocorre que muito antes dessa grave crise de saúde pública, os estudiosos do Direito Tributário já apontavam para a necessidade de reforma do sistema tributário, reforma esta que não só atenda à demanda de simplificação, praticabilidade, neutralidade fiscal e segurança jurídica, mas também que redistribua

de forma justa o ônus da tributação, levando em conta as distintas bases de tributação (renda, patrimônio e consumo).

Muitas são as propostas discutidas por especialistas que buscam contribuir com a melhoria do sistema. Dentre as sugestões que são comumente apresentadas, para além das propostas voltadas à unificação da tributação incidente sobre o consumo, destacamos i) implementação de uma nova tabela progressiva do IRPF, ii) reforma da tributação sobre folha de salários²⁶⁵; iii) unificação da CSLL com o IRPJ²⁶⁶; revogação da isenção sobre lucros e dividendos, iv) extinção da substituição tributária, dentre outros pontos.

Por óbvio, inúmeros são os obstáculos de ordem técnica, política e econômica para implementação de uma reforma tributária que atenda aos preceitos acima. Ainda que a necessidade de reformulação do sistema seja ponto unânime entre os tributaristas, essa unanimidade “acaba quando se trata de saber por que e para que precisamos de uma reforma tributária”, especialmente levando em conta que no Brasil ainda há muita resistência de estruturação de uma política tributária que busque reduzir as desigualdades existentes²⁶⁷.

²⁶⁵ Para Halley Henares Neto, presidente da Associação Brasileira de Advocacia Tributária, quatro são os pontos centrais da proposta visando à reformulação da tributação sobre a folha: “(i) sistema de redução e regressão seletiva de alíquotas das contribuições previdenciárias cobradas do empregador (empresas comerciais e industriais), através da criação de eficaz tabela de incidências previdenciárias (TICP);

(ii) instituição do aumento de base tributável, por meio da redução das diversas hipóteses excepcionadas pela lei (parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, o que levará, também, à significativa redução de litígios na matéria, na sua maioria instalados acerca do sentido e alcance do conceito de remuneração. Enquanto os países desenvolvidos discutem a tributação de novos modelos de relações de trabalho, cada vez mais informais, o Brasil continua discutindo, há mais de 25 anos, a abrangência do conceito de remuneração. A reforma tem a chance única de colocar fim a esta contraproducente celeuma;

(iii) tributação favorecida, com alíquota única reduzida (piso), para EPPs, Empresas Simples e empresas prestadoras de serviço;

(iv) aumento do rol de contribuintes, para passar a tributar e inserir como agente contribuinte para o sistema, a pessoa física que promove relações de trabalhos e expressa capacidade contributiva e que atualmente, todavia, está fora do sistema de contribuição, na medida em que não é empregador nem empregado ou, mesmo, autônomo”. NETO, Halley Henares. Reforma da tributação sobre folha de salários ainda é lacuna. Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-29/halley-henares-reforma-tributacao-folha-salarios>>. Acesso em 11 mai 2020.

²⁶⁷ GODOI, Marciano Seabra de. A reforma tributária é uma unanimidade que acaba quando se trata de saber o por que e para que precisamos dela. Instituto Humanitas Unisinos, 2020. Disponível em: <<http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/595812-a-reforma-tributaria-e-uma-unanimidade-que-acaba-quando-se-trata-de-saber-por-que-e-para-que-precisamos-dela-entrevista-especial-com-marciano-seabra-de-godoi>>. Acesso em 11 mai 2020.

É indiscutível que a realização de uma forma justa e solidária deve ser realizada com a participação do maior número de interessados, apreciadas as contribuições de profissionais de distinta formação, possibilitado o diálogo com a sociedade civil, órgãos de fiscalização, representantes dos contribuintes, analistas de mercado, entidades representativas e todos que possam acrescentar dados e argumentos consistentes ao debate.

Passado o período mais problemático de ações imediatas para enfrentamento à covid-19, será preciso retomar a discussão das propostas visando à reformulação do Sistema Tributário Nacional, que não mais reflete às demandas sociais e econômicas atuais. Ademais, acreditamos que a reorganização das bases tributárias é medida que irá fortalecer as chances do país ingressar no rol de países membros da OCDE, posto que a o desequilíbrio atual das bases de incidência destoam e muito da realidade dos países-membros.

Isso pode ser confirmado a partir da análise apresentada no estudo “A Reforma Tributária Necessária – Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira”, documento que propõe um novo desenho da tributação brasileira, fundado em uma série de simulações efetuadas por professores universitários, técnicos e especialistas do campo da economia e da tributação. O documento em questão integra o movimento “Reforma Tributária Solidária”²⁶⁸.

Um dos objetivos do trabalho foi aproximar a tributação brasileira da média apresentada pelos países integrantes da OCDE, ainda no que se refere à carga tributária como proporção do Produto Interno Bruto – PIB.

Pegando como referência valores de 2015, em tópico destinado à proceder à comparação dos resultado do Brasil com a média da OCDE e com a proposta de reforma apresentada no documento, verificou-se que o modelo atual distancia-se, e muito, da realidade dos países membros da OCDE. A tabela abaixo indica a comparação tendo em vista à participação no PIB.

²⁶⁸ FAGNANI, Eduardo (organizador). A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 152 p.

TABELA 3 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DO PIB

**FIGURA 35 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DO PIB
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015**

BASE DE INCIDÊNCIA	ATUAL		PROPOSTA		OCDE
	R\$	% PIB	R\$	% PIB	% PIB
Renda	352.305,41	5,97	606.084,14	10,27	11,50
Patrimônio (1)	85.696,86	1,45	158.699,55	2,69	1,90
Consumo	957.923,80	16,23	712.319,24	12,30	10,90
Outros	532.256,79	9,02	468.644,09	8,20	9,70
TOTAL	1.928.182,86	32,66	1.945.747,03	33,46	34,00

Nota (1): Considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio, critério adotado pelo Brasil.

Fonte: A Reforma Tributária Necessária

Com base nos dados de 2015, a tributação sobre o consumo no país alcançava o percentual de 16,23% sobre o PIB (contra 10,90% dos membros OCDE), enquanto a exação sobre a renda representava 5,97% (contra 11,50% nos países membros da OCDE). A planilha que apresenta a comparação levando em conta a participação dos tributos na arrecadação total demonstra de forma ainda mais clara essa disparidade.

TABELA 4 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DA CARGA TRIBUTARIA BRUTA

**FIGURA 36 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015**

BASE DE INCIDÊNCIA	ATUAL		PROPOSTA		OCDE
	R\$	% CTB	R\$	% CTB	% CTB
Renda	352.305,41	18,27	606.084,14	30,69	34,10
Patrimônio (1)	85.696,86	4,44	158.699,55	8,03	5,80
Consumo	957.923,80	49,68	726.126,34	36,76	32,40
Outros	532.256,79	27,60	468.644,09	24,52	27,70
TOTAL	1.928.182,86	100,00	1.975.121,50	100,00	100,00

Nota (1): Considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio.

Fonte: A Reforma Tributária Necessária

A nota destacada nas planilhas se deve ao fato da OCDE agrupar o IPVA no rol de tributos incidentes sobre o consumo. O Brasil, por sua vez, considera o referido imposto estadual como imposto incidente sobre o patrimônio.

Repisamos que não se ignora que essa reformulação do sistema depende de inúmeros outros fatores, como as questões relacionadas ao equilíbrio federativo

entre União, Estados e Municípios, tributação ambiental, tributação sobre o comércio internacional, controle dos gastos públicos. Ademais, o rearranjo deve ser feito levando em conta que o novo cenário da tributação não deve ser superior à carga tributária total atualmente praticada, considerando que o Brasil se insere no contexto de país em desenvolvimento.

De fato, o objetivo desse adendo na presente dissertação não é esgotar o assunto, o que foge, inclusive, da nossa formação técnica, mas apenas reforçar que é preciso chegar-se à uma pauta comum no que diz respeito à reforma tributária, especialmente no contexto econômico pós pandemia, considerando que o Brasil depende de forma desproporcional dos tributos incidentes sobre o consumo, e essa base de tributação está sendo fortemente atingida pelo impacto econômico da crise oriunda da pandemia do coronavírus.

Acreditamos que passadas as medidas emergenciais, os governos serão forçados a retomarem essas discussões, pressionados, dentre outros fatores, pela queda brusca das receitas tributárias.

2.3. A RELAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM OUTROS PRECEITOS NORMATIVOS

2.3.1 Capacidade contributiva e sua relação com o princípio da igualdade

Quase sempre a capacidade contributiva é vista como um desmembramento do princípio da igualdade na seara tributária. Em estudo clássico sobre o tema, Victor Uckmar— apesar de partir da premissa de que a capacidade contributiva, per si, é desprovida de critério que seja apto para definir, de forma concreta, as características técnicas do ordenamento jurídico— afirma que o princípio tem uma definição mais relevante, visto que reafirma o princípio da igualdade de posições do cidadão em face do dever tributário de atender às necessidades da coletividade.²⁶⁹ Para o mencionado autor, é necessário contentar-se como uma igualdade relativa, haja vista a impossibilidade de se obter uma igualdade absoluta em relação à divisão dos ônus tributários, em virtude das objeções técnicas. A

²⁶⁹ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 71.

igualdade relativa se concretiza quando indivíduos que estão em igual situação sejam sujeitados ao mesmo tratamento tributário, “porque é utópico ter esperança numa repartição absolutamente justa dos impostos entre indivíduos que não se encontram em idênticas situações.”²⁷⁰

Para Godoi, a capacidade contributiva é um subprincípio que efetiva a igualdade, entendimento corroborado por remansosa parcela da doutrina. Nesta concepção, o princípio da igualdade é tido como princípio maior, aplicável a todos os ramos do direito, enquanto aquele daria operabilidade à igualdade no âmbito tributário.²⁷¹ Regina Helena Costa também considera a capacidade contributiva um subprincípio, uma decorrência da igualdade enquanto princípio maior que irradia seus efeitos a todos os ramos do Direito. Com isso, considera que a igualdade compõe a essência da capacidade contributiva e não pode ser dela desvinculada.²⁷²

Nas palavras da professora Misabel Derzi, a capacidade contributiva aparece como a espinha dorsal da justiça tributária, atuando como critério de comparação que inspira o princípio da igualdade. Assim como outros autores, tais como Carlos Palao Taboada, Derzi entende que a CC não é o critério exclusivo de aplicação da igualdade. A própria Constituição Federal de 1988 excepciona inúmeras situações em que a capacidade contributiva deve ser relativizada para que outros critérios busquem atender aos comandos constitucionais.²⁷³ Essa relativização leva em conta os outros valores incorporados pelo constituinte. Exemplo disso são as imunidades instituídas em favor das instituições religiosas (que atendem à liberdade religiosa), a imunidade de IPI em relação aos produtos exportados (como fomento ao mercado interno) e os benefícios fiscais (que atendam a fins extrafiscais).

Klaus Tipke, contudo, considera que a capacidade contributiva é “o único critério justo no direito tributário; é portanto o único parâmetro justo de comparação

²⁷⁰ UCKMAR, Víctor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco, 1976. p. 71- 72.

²⁷¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

²⁷² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 1996, p. 41.

²⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 1997. p. 878.

para aplicação do princípio da igualdade”.²⁷⁴ A justificativa apresentada pelo autor alemão é que o princípio da igualdade seria formal e aberto e necessitaria do mencionado princípio para ser concretizado. Assim, posto que os impostos somente podem ser obtidos da renda acumulada, o princípio da capacidade contributiva é o critério seguro para determinar qual parcela da renda os cidadãos devem entregar na forma de impostos.²⁷⁵

Neste ponto, entendemos que o princípio da capacidade, ainda que detenha papel central na obtenção da justa tributação, não é o critério exclusivo para fins de aplicação do princípio da igualdade. Em verdade, seria melhor dizer que ele é o principal critério para aplicação da igualdade em âmbito tributário, mas que comporta exceções (constitucionalmente previstas). Conforme já salientado acima, a Constituição Federal de 1988 prevê outros parâmetros de comparação que não se baseiam na capacidade contributiva e que devem ser observados pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade. Um bom exemplo é a imunidade, a isenção e outros benefícios concedidos a certos tributos incidentes sobre a exportação (imunidade do ICMS - CF/88, artigo 155, § 2º, X, 'a'; imunidade do IPI - artigo 153, § 3º, inciso III, isenção de PIS e COFINS e ISSqn, Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA, que tem o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários residuais existentes nas suas cadeias de produção, bem como o regime aduaneiro especial de *drawback*, que estabelece a suspensão, ou eliminação de tributos (total ou parcial) incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado). Em todas essas situações sobressalta a existência de capacidade contributiva do exportador. Todavia, este princípio abre espaço ou é minimizado pela aplicação de outros valores constitucionalmente adotados, que buscam promover o desenvolvimento da indústria nacional. Para tanto, a tributação é o instrumento de política econômica, estrategicamente, adotado pelo constituinte (no caso das imunidades) e pelo legislador infraconstitucional com fins diretivos.

²⁷⁴ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado, 1998, p. 64.

²⁷⁵ Apud TABOADA, Carlos Palao. **Nueva visita al principio de capacidad contributiva**, 2004, p. 772.

Em obra que busca avaliar os contornos do controle da extrafiscalidade, Martha Toribio Leão, partindo da premissa de que a tributação, nos termos que estruturada pela CF/88, é um meio utilizado pelo Estado para intervir na ordem econômica e social, fomentando ou desestimulando determinados comportamentos, prescreve que o texto constitucional abarca uma série de normas tributárias indutoras, que podem ser assim classificadas por *espécie*: i) imunidades; ii) isenções, iii) incentivos fiscais e tributos cuja própria natureza é indutora.²⁷⁶

Não há dúvidas que, entre a neutralidade e o intervencionismo, a Constituição de 1988, ao reconhecer as disparidades existentes naquele contexto (desigualdades de renda, regionais etc), expressamente adotou a intervenção como forma de promover os valores encartados nos dispositivos constitucionais. No próprio preâmbulo da CF/88, consta que a Assembleia Nacional Constituinte está a instituir um Estado Democrático, que visa a resguardar “o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos [...]”.²⁷⁷

Em síntese, diz-se que as normas com finalidade fiscal são aquelas que têm a precípua função de gerar receitas aos cofres públicos. Nas normas denominadas extrafiscais, a seu turno, a geração de receitas é tida como função subsidiária. A principal função delas é induzir (estimulando ou desestimulando) determinado comportamento, em consonância com os dispositivos constitucionais.

Klaus Tipke considera que a capacidade contributiva não é um parâmetro justo para fins de guiar os impostos extrafiscais, os quais devem ser orientados “para o objetivo a que visam e devem orientar-se para o que aquele objetivo exigir”. Outrossim, entende que por mais que os impostos extrafiscais sejam enquadrados como espécie tributária, eles não deveriam ser compreendidos no direito tributário,

²⁷⁶ LEÃO, Martha Toribio. Controle da Extrafiscalidade. **Série Doutrina Tributária**. v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 42- 59.

²⁷⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Planalto. Brasília, 5 de outubro de 1988.

estando melhor alinhados ao direito econômico, direito social ou outro ramo do direito.²⁷⁸

Discordamos dessa afirmação. Ainda que nos impostos extrafiscais outros sejam os critérios utilizados, de modo que a capacidade contributiva, muitas vezes, é excepcionalizada para dar aplicação a outro critério que esteja mais alinhado ao objetivo escolhido pelo constituinte/legislador como prioritário, isso não retira a natureza tributária dos impostos extrafiscais.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, o eventual conflito existente entre normas tributárias indutoras com a igualdade e, mais precisamente com a capacidade contributiva, pode ser explicado a partir de três posições distintas. A primeira considera espúria qualquer norma indutora (a exemplo das normas extrafiscais) por violação ao princípio da igualdade. A segunda entende que estas normas não violam o princípio da igualdade, mas repelem a aplicação da capacidade contributiva. A última visa compatibilizar a igualdade e a capacidade contributiva com tais normas indutoras, de modo que estas não perderiam sua natureza tributária e que, caberia ao Direito estabelecer a forma de compatibilização. Mencionado jurista considera que a terceira opção é a que melhor se apresenta, visto que a capacidade contributiva poderá ser utilizada em conjunto com outros princípios, visando a uma integração, com o escopo de atender ao objetivo estabelecido pela Constituição.²⁷⁹

Igual entendimento é adotado por Karoline Marchiori de Assis, para quem a capacidade contributiva pode ser perfeitamente compatibilizada com as normas extrafiscais, por dois motivos: i) primeiro, pois não é possível se sustentar que determinada norma tenha finalidade apenas fiscal ou extrafiscal, considerando que inexitem normas fiscais “puras”; ii) ademais, as normas tributárias extrafiscais não perdem a sua natureza tributária, não deixando de se subordinar às regras e aos princípios tributários.²⁸⁰

²⁷⁸ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, 1998, p. 68.

²⁷⁹ Para mais detalhes sobre a compatibilização, indicamos a consulta à obra referenciada: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 277- 291.

²⁸⁰ Por ser esclarecedora, transcrevemos parte da sua explicação: “Portanto, levando-se em consideração a capacidade contributiva como princípio delimitador da parcela da capacidade

Alinhamo-nos, portanto, ainda que o assunto comporte maiores explanações, respeitadas as opiniões dos autores que adotam uma posição mais radical em relação a essa questão, ao posicionamento segundo o qual é possível compatibilizar a capacidade contributiva com as normas tributárias indutoras, especialmente considerando que, por mais que possam ser levados em conta outros critérios, a norma tributária indutora a ser instituída não pode perder de vista a capacidade econômica do contribuinte, especialmente quando da instituição da delimitação da base de cálculo e alíquotas, por ser este um elemento estruturante da tributação.

Dessa forma, ainda que o referido princípio não atue como fundamento da instituição das normas tributárias extrafiscais, ele deverá orientar o legislador quando da escolha dos elementos materiais do tributo, bem como da mensuração do seu aspecto quantitativo.

2.3.2 Observância ao mínimo existencial e ao não confisco

Rotineiramente se diz que a capacidade contributiva atua no sistema tributário como pressuposto e também como limite para instituição do tributo. Pressuposto (enquanto tutela positiva) na medida em que não se mostra condizente a exigência de tributo incidente sobre situação desprovida de conteúdo econômico. E limite (enquanto tutela negativa), dado que o legislador deve graduar a exação fiscal, na maior medida possível, de acordo com as possibilidades econômicas

econômica alcançável pela tributação, tem-se que a não sujeição de normas tributárias ao princípio da capacidade contributiva redundaria em autorização para que normas tributárias extrafiscais recaíssem sobre qualquer extensão da capacidade econômica, de modo a ensejar o desrespeito ao mínimo existencial – e, conseqüentemente, a afronta à dignidade humana – e à proibição de excesso ou, ainda, recaíssem além da capacidade econômica. Logo, resta evidente que quaisquer normas tributárias, inclusive aquelas dotadas de finalidade extrafiscal, devem, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, observância ao princípio da capacidade contributiva.

De qualquer modo, tendo em vista que os efeitos de carga advindos de benefícios fiscais são negativos, não há que se pretender que estes violem a capacidade contributiva compreendida como limite da tributação. Similarmente, por não eleger fatos sobre os quais recairá a tributação, também não há que se falar em não observância da capacidade contributiva como “pressuposto da tributação” (ASSIS, Karoline Marchiori de. *Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais*. Tese (Doutorado em Direito - Universidade de São Paulo e Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälische Wilhelms-Universität Münster, São Paulo, 2013, ainda não publicada.). A autora faz remissão aos seguintes autores: ENGLISCH, Joachim. **Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008. p. 617- 618; TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. v. 1, 2. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000. p. 74, 82.

daquele que irá suportar a exação (riqueza disponível para a tributação, descontadas as despesas necessárias à sobrevivência).

Tal concepção adotada pela doutrina está diretamente associada ao mínimo existencial e ao não confisco, que são comumente enquadrados pela doutrina como subprincípios da capacidade contributiva ou como limites mínimo e máximo, respectivamente, de aplicação do referido princípio. Na esclarecedora lição de Ricardo Lobo Torres, a capacidade contributiva tem uma limitação horizontal (qualitativa) e vertical (quantitativa). Aquela assegura que não serão adotados pelo legislador os privilégios odiosos ou as discriminações arbitrárias a favor de quem quer que seja.

A limitação qualitativa está diretamente associada com o dispositivo constitucional que proíbe os entes federativos de instituírem tratamento que seja desigual “entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (art. 150, II, CF/88).

No que diz respeito à limitação vertical, ela tem o escopo de evitar uma tributação em excesso ou uma tributação que viole o mínimo existencial.²⁸¹

Incorremos no risco de afirmar que delimitar os contornos do limite vertical (mínimo existencial e proibição ao confisco) se apresenta como um dos maiores, senão o maior desafio apresentado aos estudiosos do Direito Tributário nos últimos tempos. Contudo, a dificuldade imposta à Ciência do Direito não macula as propostas que buscam elucidar os referidos limites.

Moris Lehner, ao retratar a experiência do Tribunal Constitucional Alemão, afirma que houve época em que o princípio da capacidade contributiva era, naquele tribunal, considerando como “princípio de ordem”, mas com conteúdo muito indeterminado, em virtude das exigências de critérios que fossem palpáveis para subsidiar a interpretação teleológica-objetiva. Tal situação foi alterada pela Corte Constitucional Alemã quando ela decidiu afastar a exação tributária das necessidades tidas como mínimo de existência, com o objetivo de instituir um

²⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. V. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar 2014. p. 316.

parâmetro de justiça material. Ele destaca, neste sentido, que a busca pela formulação de parâmetros teve como fundamento o direito fundamental de liberdade (previsto no art. 14, parágrafo 1, da Lei Fundamental, assim como levando em consideração o art. 1, parágrafo 1 da mesma Lei que estabelece que “o Estado deve deixar a renda do contribuinte livre de qualquer tributação até o limite em que aquela permita preencher os requisitos mínimos para uma vida humana digna”.²⁸²

Fernando Zilveti, com base na obra de Edwin Seligman relata que a lei alemã de 25 de maio de 1823 foi a que primeiro trouxe a noção de mínimo existencial para o Direito Tributário, lei esta que estabeleceu em 1.000 thalers – moeda então vigente – a isenção fiscal para o contribuinte, montante que seria o mínimo necessário à sua subsistência.²⁸³

O mínimo existencial está relacionado às necessidades básicas do indivíduo, de modo que a tributação (como um todo considerada, incidente sobre a renda, consumo e patrimônio) não pode alcançar os recursos necessários à sua sobrevivência e de sua família (dependentes). Via de regra, sustenta-se que o mínimo existencial deve atender aos direitos fundamentais do indivíduo, podendo servir como parâmetros os direitos sociais estabelecidos constitucionalmente, mais precisamente aqueles elencados no art. 7º da CF/88. O dispositivo constitucional em questão prevê o salário mínimo como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, de forma que este salário mínimo atenda às necessidades “vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”, devendo ser reajustado periodicamente com o objetivo de preservar o poder aquisitivo do trabalhador.²⁸⁴

Em trabalho que analisa a proteção do mínimo existencial no contexto do Direito Tributário, Alexandre Machado de Oliveira traz uma importante contribuição

²⁸² LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 1998.

²⁸³ SILIGMAN, Edwin R.A. **The income tax history**. Theory and practice of income taxation. Ed. Augustus M Kelley, 1970, Nova Iorque, p. 228, apud ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, 1998, p. 45.

²⁸⁴ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Planalto. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020.

ao apresentar os parâmetros de proteção ao mínimo vital no direito comparado, apontando os contornos do que se entende por mínimo existencial na Alemanha, Argentina, Colômbia, Espanha, Itália, Moçambique, Peru, Portugal, Suíça e Uruguai, destacando os pontos em comum e as divergências em relação às contribuições da doutrina nacional. De fato, não há critérios objetivos que possibilitem identificar a extensão do mínimo existencial,²⁸⁵ que pode variar de acordo com inúmeros fatores, dentre eles a situação econômica e social de determinado país, as diferenças regionais, os padrões de consumo, o regime de austeridade etc.

Por mais que não tenha referência constitucional expressa, o mínimo existencial decorre da ideia de liberdade, de igualdade, bem como dos direitos humanos e:

[...] tem seus contornos definidos pela linha que separa a vida simples do cidadão humilde da pobreza absoluta que deve ser combatida pelo Estado, não só por meio de abstenção na tributação, como também por prestações positivas, envolvendo além dos direitos individuais, os sociais, relativos à saúde, à alimentação, à educação e à assistência social.²⁸⁶

A ideia de mínimo existencial está diretamente associada ao dever do Estado de assegurar e efetivar os direitos humanos constitucionalmente resguardados, não só por meio das prestações positivas que visam a conceder condições mínimas de sobrevivência a todos os cidadãos (a exemplo da concessão de bolsa família para pessoas que vivem na linha da pobreza), como também por meio de mecanismos adotados pela legislação tributária que busquem reduzir o impacto da tributação para aqueles que sequer detêm condições de sustentar a si próprios e à sua família.

Resguardar o mínimo existencial deve ser preocupação constante do legislativo não só quando se trata de tributos incidentes sobre a renda (tal como o IRPF, em que é estabelecida faixa de isenção), como também nos tributos incidentes sobre o patrimônio (a exemplo da isenção de IPTU concedida por alguns municípios em prol de pessoas que não detenham condições de arcar com o

²⁸⁵ OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **A proteção do mínimo existencial no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 76- 77.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. v. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 146, *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 18, 2010. p. 16.

imposto municipal), bem como nos tributos incidentes sobre o consumo (por exemplo, isenção de ICMS de produtos que compõe a cesta básica), por mais que seja complexo estruturar o imposto sobre o consumo em conformidade com a capacidade contributiva.

Sobre este ponto, Klaus Tipke alega que o imposto incidente sobre as vendas também é orientado pela CC. Nesses impostos, apesar de os contribuintes serem as empresas, são os consumidores finais que suportam o ônus econômico, pelo que devem contribuir de acordo com a sua renda. A coexistência dos tributos incidentes sobre a renda e sobre o consumo tem vantagens e desvantagens na tributação, de modo que eles acabam por se completar. O imposto incidente sobre o consumo é mais prático e de difícil sonegação quando comparado ao imposto sobre a renda. Por motivos técnicos, o imposto sobre o consumo alcança, tão somente, a renda consumida, o que faz com que ele fique aquém da capacidade contributiva.²⁸⁷

A preservação do mínimo existencial se mostra particularmente desafiador para o Brasil, que ainda conta com os impostos gerais sobre o consumo como principal via de arrecadação, em claro contraste com a política tributária adotada pelos países da OCDE, como visto acima, e também com a tendência adotada pelos demais países da América Latina. De acordo com o relatório “Estatísticas sobre Receita na América Latina”,²⁸⁸ no período de 1990 a 2010 o Brasil obteve 39,1% do total de suas receitas de impostos gerais sobre o consumo, 26% com contribuições à previdência, 21,2% com impostos sobre a renda e os lucros, 3,6% impostos específicos sobre o consumo, 2,7% contribuições trabalhistas e 7,3% outros impostos.

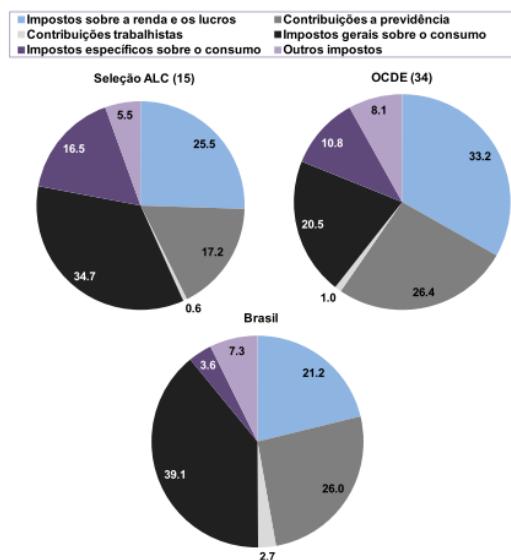
TABELA 5 – ESTRUTURAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL, AMÉRICA LATINA E OCDE

²⁸⁷ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado, 1998, p. 66.

²⁸⁸ OCDE, **Estatísticas sobre Receita na América Latina**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2020.

Estruturas tributárias no Brasil, América Latina e OCDE

(2010)



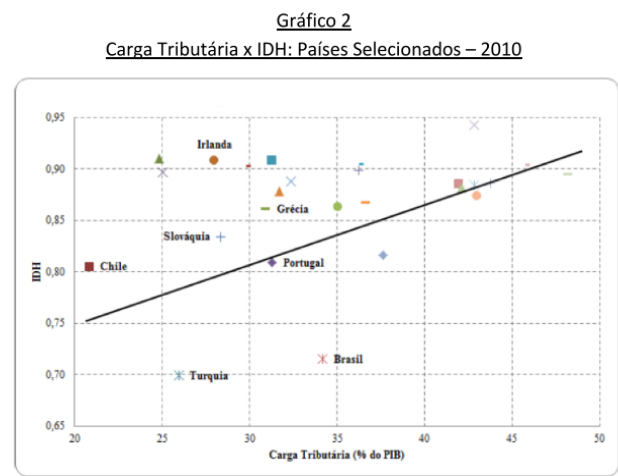
Fonte: OCDE, Estatísticas sobre Receita na América Latina.

De acordo com esse levantamento, verificou-se no Brasil, neste período, um singelo aumento na arrecadação dos impostos sobre o consumo, especialmente os impostos especiais sobre o consumo e aqueles incidentes sobre o comércio internacional. Interessante observar que essa tendência de aumento no período em questão se contrapõe ao papel decrescente dos impostos sobre o consumo, tanto nos países latino-americanos quanto nos países membros da OCDE.

Ademais, outra disfunção do sistema tributário brasileiro aparece quando se compara a alta carga tributária praticada no país, em especial pela tributação de bens e serviços, quando confrontada com o padrão de desenvolvimento humano (IDH). De acordo com levantamento efetuado por José Roberto Rodrigues Afonso, Julia Moraes Soares e Kleber Pacheco de Castro o país se encontra abaixo da tendência do gráfico de dispersão dos dados na comparação internacional.²⁸⁹

²⁸⁹ AFONSO, J.R.; SOARES, J.M.; CASTRO, K.P. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro**: Livro branco da tributação Brasileira. BID. Documento para discussão 265, 2013. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Avalia%C3%A7%C3%A3o-da-estrutura-e-do-desempenho-do-sistema-tribut%C3%A1rio-Brasileiro-Livro-branco-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-Brasileira.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2020, apud **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, nos termos do art. 99-a do regimento interno do senado federal**. (RQE 6/2017-CAE E RQE 11/2017-CAE), 2017. Disponível em:

TABELA 6 – CARGA TRIBUTÁRIA X IDH: PAÍSES SELECIONADOS - 2010



Fonte: Afonso, Soares e Castro (2013)²

Por mais que seja uma utopia a projeção de um sistema jurídico tributário (ou, no dizer de Klaus Tipke, uma ordem jurídica tributária) plenamente alinhado à justiça fiscal como um todo e à capacidade contributiva em particular, é dever do legislador se esforçar ao máximo para evitar incoerências sistêmicas que ensejam violação a estas diretrizes e buscar resolver tais contradições, quando estas são constantemente denunciadas, como é o caso do sistema tributário do Brasil. Assim, o mínimo existencial deve ser respeitado, na maior medida possível pelo legislador, visto que constitui limite quantitativo do princípio da capacidade contributiva.

O outro limite quantitativo da capacidade contributiva é a vedação ao confisco, que encontra respaldo em dispositivo constitucional. Assim é que o art. 150, IV da CF/88 estabelece ser vedado aos entes federativos utilizar tributo com efeito de confisco, apresentando-se como uma importante limitação ao poder de tributar.

A proibição do efeito de confisco está intrinsecamente associada ao direito à propriedade (art. 5º, *caput*, XXII, c/c art. 170, II, da CF/88) e ao exercício da atividade econômica e da livre iniciativa (art. 170, *caput* e incisos). Hugo de Brito Machado sustenta, neste sentido, que a vedação ao confisco apresenta natureza explicitante, por decorrer do direito fundamental à propriedade.²⁹⁰

<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>>. Acesso em: 07 mar. 2020.

²⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do contribuinte e efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 135- 136.

Confisco, de acordo com a doutrina, pode ser definido como o ato de “apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei”.²⁹¹

O intérprete se depara, neste caso, com a mesma dificuldade imposta ao mínimo existencial, enquanto limite inferior à capacidade contributiva: a forma de delimitar os conteúdos do que pode ser considerado efeito confiscatório, como limite máximo da capacidade contributiva.

Sobre o tema, em algumas decisões, o Supremo Tribunal Federal já fixou limites para as multas impostas ao contribuinte valendo-se do preceito em questão. No RE nº 833106 AgR/GO, a Corte considerou inconstitucional a multa tributária imposta aos contribuintes em determinada situação pelo Estado de Goiás no percentual de 120%, por considerar que ela violaria o art. 150, IV, da CF/88. Assim, reafirmou sua jurisprudência no sentido de ser considerada inconstitucional sanção tributária que seja superior ao real valor do tributo devido pelo sujeito passivo.

TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.²⁹²

Neste mesmo sentido, o Tribunal firmou entendimento segundo o qual a vedação ao confisco também se aplica às multas moratórias, pelo que decorre que esta não pode ser cobrada acima do patamar de 20%, (RE 523.471- AgR, AI 727872 AgR, RE 1.019.719 – AgR).

²⁹¹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 46.

²⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 833106 AgR / GO – GOIÁS**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 25 nov. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7464567>>. Acesso em: 08 mar. 2020.

2.3.3 Convivência com o princípio da legalidade

A legalidade assume especial ênfase no Sistema Tributário Nacional, o que pode ser extraído tanto da Constituição Federal de 1988 (art. 5º, inciso II, art. 150, inciso I) quanto do Código Tributário Nacional, em inúmeros dispositivos (Lei nº 5.172/1966). Na própria definição do que seja tributo, a legalidade se mostra presente como estruturante do conceito, vez que ali está disposto que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito”, que deve ser: i) definida em lei e ii) exigida mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Configura-se uma garantia do Estado, da sociedade como um todo e do contribuinte em particular, a exigência de que os tributos somente sejam estabelecidos por lei. Visando a apresentar os desdobramentos da expressão *tipicidade tributária*, Marciano Seabra de Godoi acentua que, enquanto a legalidade tributária pode ser tida como uma exigência constitucional, a tipicidade tributária é a exigência segundo a qual o legislador deve delimitar os principais elementos da obrigação tributária, de modo “que a lei deve definir os principais aspectos do tributo com um alto grau de precisão e concreção, sem recorrer a conceitos vagos ou indeterminados.”²⁹³

O forte apelo à legalidade no Direito Tributário está associado, quase sempre, a uma grande resistência ao pagamento de tributos. No Brasil, em especial, é muito comum a alegação, seja no universo jurídico ou fora dele, de que há no país uma alta carga tributária e, que, contraditoriamente, tem-se uma má-aplicação, quando não uma malversação dos recursos públicos. Por consequência, o contribuinte tem a sensação de que não está obtendo o devido retorno de suas contribuições na forma das prestações estatais.

Adentrar nessa discussão e avaliar a origem, as razões e as soluções propostas para essa incongruência, significa extrapolar os limites do que ora se propõe na presente dissertação. Contudo, dar voz e reforçar esse senso comum é importante para que o Estado, particularmente o Legislativo, esteja constantemente

²⁹³ GODOI, Marciano Seabra. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

buscando apresentar soluções satisfatórias às demandas sociais, especialmente no contexto atual, em que as propostas de reforma tributária estão em debate.

A forte presença da legalidade no âmbito tributário pode justificar a aproximação recorrente entre Direito Tributário e Direito Penal. Analisando esta similaridade, Fernando Lemme Weiss faz uma interessante reflexão ao afirmar que, ainda que o CTN falhe ao usar terminologias próprias do direito penal, tais como “acusado” e “imputabilidade”, a base valorativa das referidas áreas são opostas. Isso porque os tributos são dirigidos pela **generalidade** e isonomia, cabendo a toda sociedade contribuir para manutenção da atividade estatal, em consonância com suas possibilidades. O Direito Penal, porém, é, por sua natureza, **excepcional**, somente sendo utilizado para coibir comportamentos eventuais que vão de encontro às regras de convivência.²⁹⁴

Legalidade e capacidade contributiva devem coexistir no sistema tributário de qualquer ordenamento jurídico e acabam por se complementar. A tributação deve ser estruturada pelo princípio da legalidade, enquanto garantia formal, mas também deve ser pautada em outros princípios que visam à efetivação de uma justiça material, a exemplo da capacidade contributiva, que assume o papel primordial na justa repartição dos ônus tributários.

²⁹⁴ WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária**. As renúncias, o Código de Defesa do Contribuinte e a Reforma Tributária, Lumen Juris, 2003. p. 205.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PARÂMETRO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

3.1 O CONTROLE DA DISCRICIONARIDADE LEGISLATIVA

O art. 2º da CF/88 preceitua que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Cada um deles assume funções típicas e atípicas dentro do atual paradigma constitucional. Compete ao poder Legislativo, prioritariamente, a instituição de leis que deverão regulamentar a vida em sociedade, em conformidade com os mandamentos constitucionais (função típica). Ao Judiciário, por sua vez, a CF/88 atribui a competência para apreciar e julgar os eventuais conflitos de interesses surgidos nas relações sociais, aplicando o Direito legislado ao caso concreto (função típica).

Conquista importante das instituições regidas pelo Estado Democrático de Direito, o princípio da separação de poderes impede a concentração de poder nas mãos de um único poder, permitindo a interação e o controle recíproco entre eles, o que se realiza em grande medida por meio das funções atípicas atribuídas pelo texto constitucional ao Legislativo, Executivo e Judiciário.

A separação de poderes envolve uma série de discussões, destacando-se a tormentosa questão dos limites de atuação de cada poder, como destacado no primeiro capítulo. Apesar das dificuldades impostas à adequada implementação do princípio da separação dos poderes, é indene de dúvidas que ele assume papel central na República Federativa do Brasil, não podendo sequer ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional que tenha objetivo de abolir a separação de poderes (§ 4º, inciso II, do art. 60 da CF/88).

O controle de constitucionalidade desponta como decorrência da separação de poderes, como o exercício de uma função contramajoritária, dado que a CF/88 atribui ao Judiciário a competência de exercer, desde que instado para tanto, nas vias abstrata e concreta, a revisão das leis e dos atos normativos emanados em desconformidade com os preceitos constitucionais. Por meio do controle jurisdicional, cabe ao Judiciário avaliar se as normas infraconstitucionais estão alinhadas aos preceitos constitucionais, tanto do ponto de vista formal, em que é aferida a conformidade às regras que dispõe sobre o processo legislativo de criação

da norma, quanto também do ponto de vista material, em que se avalia se o conteúdo extraído daquela norma infraconstitucional está em consonância com os preceitos constantes na Constituição.

Ao iniciarmos o presente trabalho, com base nas parcas leituras efetuadas à época envolvendo a aplicação da capacidade contributiva, pensávamos ser possível estabelecer, de forma geral, diretrizes seguras que viabilizassem o controle de constitucionalidade realizado com base em tal princípio. Ocorre que no transcurso dos estudos que antecederam a elaboração da referida dissertação, identificamos alguns desafios de ordem prática para a concretização dessa proposta inicial.

Assinalamos, pois, alguns deles: i) a difícil demarcação dos limites de atuação do Judiciário quando da realização do controle de constitucionalidade, envolvendo princípios com alta carga axiológica, tal como a capacidade contributiva, ponto que adentra nos limites da discricionariedade judicial;²⁹⁵ ii) as diferentes bases teóricas que envolvem a aplicação de princípios, assunto que passa, indiretamente, pelas distintas concepções sobre o denominado neoconstitucionalismo, tal como restou sinteticamente exposto no tópico 1.2.3; iii) as diferentes visões doutrinárias envolvendo a eficácia e extensão do princípio da capacidade contributiva e sua convivência com outros preceitos normativos; iv) a necessidade de adentrar no tormentoso campo das distintas teorias da argumentação jurídica.

Diante disso, constatada a necessidade de um corte metodológico, reconsideramos o problema de pesquisa e optamos por centrar nossos esforços nesta parte final em analisar como o Supremo Tribunal Federal vem julgando as demandas nas quais as partes alegam a inconstitucionalidade de ato emanado do Poder Legislativo com base na capacidade contributiva, além de escolher algumas demandas em específico para avaliar como se deu a referida aplicação do princípio ao caso concreto. Ao final, tendo por base o que foi desenvolvido nos tópicos

²⁹⁵ Dessa dificuldade, surge a crítica acerca do excesso cometido pelo Judiciário ao proceder ao controle de constitucionalidade, adentrando em um ativismo que não seria saudável para o jogo democrático. Um dos fortes críticos à forma como o controle é realizado contemporaneamente é Jeremy Waldron, que ressalta os riscos de implementação de um “governo de juízes”, do que decorreria um sério risco à democracia representativa, na medida em que o Judiciário adentra, em muitas situações, em espaços de deliberação típicos do Poder Legislativo. Para melhor detalhamento sobre a oposição de Waldron ao *judicial review*: WALDRON, Jeremy. A essência da oposição ao judicial review. Tradução de Adauto Villela. **A legitimidade da jurisdição constitucional**. BIGONHA, Antônio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz: Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2010. p. 93- 157.

anteriores, em especial a possibilidade de graduar-se a capacidade contributiva, de forma distinta, aos impostos pessoais e reais, foram traçadas algumas possíveis conclusões.

Analisar a conformidade das leis e dos atos normativos levando em consideração a capacidade contributiva é um ponto extremamente sensível. Por mais que a doutrina nacional²⁹⁶ tenha evoluído muito no sentido de fornecer subsídios para elucidação dos contornos da capacidade contributiva, não havendo mais dúvidas sobre a sua eficácia direta e imediata, e da possibilidade de intervenção do Judiciário para fins de exercer o controle tendo como parâmetro o dito princípio, não se pode falar na existência de consenso acerca da forma como se dará a efetivação da CC por meio da intervenção judicial.

Diante da potencialidade apresentada pelo princípio como meio de concretização de uma justa tributação, associada à constatação de que o Brasil, passados mais de 31 anos da promulgação da CF/88, ainda conta com um sistema tributário preponderantemente injusto, que não atende às imposições da CC, abre espaço para que o intérprete judicial e os estudiosos, preocupados com a efetivação de um sistema tributário verdadeiramente justo, sejam tentados a aderir a uma linha de raciocínio comunitarista,²⁹⁷ atribuindo ao Poder Judiciário em geral, e ao Supremo Tribunal Federal em particular, o papel de corrigir tais injustiças, de modo a resolver as distorções sociais decorrentes da má aplicação da capacidade contributiva. Contudo, cientes estamos de que a adoção dessa postura poderá descambar em uma subjetividade e decisionismo que, a nosso ver, somente irão agravar ainda mais a acentuada crise de democracia representativa vivenciada no

²⁹⁶ A doutrina nacional foi muito influenciada pela doutrina estrangeira no que diz respeito à capacidade contributiva, de modo que encontramos em vários estudos referência às obras de Klaus Tipke, Carlos Palao Taboada e a doutrina clássica italiana, que muito contribuiu com o assunto.

²⁹⁷ Álvaro Ricardo de Souza Cruz explica muito bem o fenômeno do comunitarismo e os riscos de sua adesão. Ressaltou que se trata de um movimento eclético que envolveu tanto conservadores como liberais-comunitários. No que toca ao comunitarismo aplicado em terra *brasilis*, ele afirma que é reconhecida a existência dessa corrente que é adotada, no Brasil, por autores como José Afonso da Silva, Paulo Bonavides, Carmen Lúcia Antunes Rocha, Luís Roberto Barroso, dentre outros, e está associada ao “cumprimento das promessas do *Welfare State*, nunca efetivamente concretizadas em benefício do povo brasileiro”. Assim, o Direito e as Constituições passam a ser vistos como instrumentos de inclusão social, na medida em que ao estado compete efetivar “tarefas positivas de promoção de prestações sociais por meio de serviços públicos e de fomento à atividade econômica dos menos favorecidos”. Nesse contexto, a CF passa a ser vista como meio de se efetivarem a adequada prestação de serviços de saúde, educação, habitação, transporte, previdência e outros valores abraçados constitucionalmente. CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 185- 191.

país. A solução inevitavelmente tem de ser apresentada pelos integrantes do Poder Legislativo, em atendimento ao princípio da democracia representativa.

Enquanto essa mudança não ocorre pela via adequada, haja vista as intermináveis discussões envolvendo a votação da “reforma tributária”,²⁹⁸ o Judiciário tem sido palco de numerosas demandas que tem como de pano a alegação de que determinada norma violou a CC²⁹⁹. No atual panorama do constitucionalismo, especialmente após o advento o Estado Social, com a inserção de inúmeros direitos individuais, sociais e coletivos no bojo das Constituições, o Poder Judiciário passou a ser chamado para decidir incontáveis litígios de natureza política ou eminentemente política³⁰⁰, adentrando em território árido de discussões típicas de sociedades complexas e plurais.

Neste sentido, como premissa à análise da jurisprudência do STF, consideramos muito relevantes as contribuições apresentadas pelo denominado modelo procedimentalista de jurisdição constitucional, pautado na contribuição teórica de Habermas.

3.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PROPOSTA DE UMA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL DEMOCRÁTICA

O modelo procedimentalista (discursivo) de jurisdição constitucional em questão é embasado na teoria discursiva de Habermas e apresentado por Álvaro Ricardo de Souza Cruz em sua obra **Jurisdição Constitucional Democrática**. Na obra, o autor apresenta o histórico da jurisdição constitucional, passando pela evolução da hermenêutica, da teoria da decisão e da argumentação jurídica constitucional, analisando as distintas formas como a jurisdição constitucional foi tratada. Por influência da teoria habermasiana, e observando a tendência adotada no âmbito do próprio STF e por alguns autores que sustentam a adoção de um

²⁹⁸ Em verdade, como ressaltado por Godoi, não há dúvidas acerca da necessidade de realização de uma reforma estrutural no Sistema Tributário Nacional, inclusive para que este possa atender, de forma mais justa e harmônica à capacidade contributiva. Contudo, o consenso deixa de existir quando se trata de saber qual será a reforma a ser implementada.

²⁹⁹ E continuará sendo demandado, ainda quando a(s) reforma(s) vier(em) a ser implementada(s), levando em conta que é uma utopia pensar-se em normas plenamente justas e alinhadas aos preceitos constitucionais

³⁰⁰ A exemplo da possibilidade de casamento entre pessoas do mesmo sexo, a utilização de célula-tronco embrionárias para fins de pesquisas e tantos outros assuntos polêmicos que chegaram à alçada do STF envolvendo os direitos fundamentais

modelo focado no controle abstrato – menosprezando, de certa forma, o controle difuso –, Álvaro Ricardo de Souza Cruz propõe a adoção de um modelo que atenda melhor aos imperativos de uma sociedade democrática e pluralista, a exemplo da brasileira, em que coexistem o modelo abstrato e o modelo concreto, reforçando, ao final, a importância da manutenção da via difusa.³⁰¹

A forma como o Direito é legitimado assume posição essencial para o desenrolar da proposta. Na sociedade contemporânea, racional e multiculturalista, o Direito não pode ser sustentado com base em elementos metafísicos ou em noções clássicas do positivismo, com a “legitimidade limitada aos aspectos formais da legalidade”. Por isso, é importante que a moralidade transcenda “as diversas visões de mundo, com enunciados derivados de um diálogo/discurso público e racional, incluindo tanto concepções individuais e coletivas sobre a noção de vida digna”. Sob essa ótica, essa visão do Direito não deve se sujeitar a uma ética /moralidade que seja única, mas deve ser concebida “a partir de uma deliberação racional baseada na universalização dos interesses em questão”.³⁰²

A legitimidade do direito estaria apoiada, assim, em um arranjo comunicativo, em um *princípio da moralidade* que estabelecesse que “enquanto participantes de discursos racionais, os parceiros do direito devem poder examinar se uma norma controvertida encontra ou poderia encontrar o assentimento de todos os possíveis atingidos”. Essa é uma proposta baseada em uma *moralidade pós-convencional*, em um procedimento que abra as portas ao diálogo, que seja efetivamente discursivo. Adotar-se este *princípio da moralidade* seria adotar uma visão de reciprocidade.³⁰³ A “imposição coercitiva do Direito” deve estar atrelada,

³⁰¹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**. Entre faticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, apud CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 210- 246.

³⁰² HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia. Entre faticidade e validade**. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, apud CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**, 2004. p. 211- 213.

³⁰³ A proposta procedimental de Habermas se aproxima em alguma medida das ideias elencadas por Rawls, por mais que este último trate da justiça do ponto de vista de visões abrangentes. Há, assim, aproximações e diferenças, que não passaram despercebidas por estudiosos da filosofia política e da teoria do direito, como se percebe em: SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. Rawls e Habermas: em Busca de uma Perspectiva Democrática Transcontextual. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Sociologia da USP**, São Paulo, v. 16, n. 1, pp. 11-37, 2009. Disponível em: <file:///C:/Users/Melo/Downloads/75206-Texto%20do%20artigo-101985-1-10-20140224.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2020.

assim, a este “processo de normatização racional do Direito”, visto que a liberdade e a coerção integram, essencialmente, a composição de validade do Direito.³⁰⁴

O controle de constitucionalidade integra o discurso de aplicação do Direito e é exercido pelo Poder Judiciário. Outrossim, o contraditório assume função estruturante em uma democracia participativa, de forma que ao magistrado compete “trabalhar com um discurso organizado em forma contraditória, concedendo simétrica igualdade de participação às partes”, assumindo o contraditório papel fundamental no jogo de argumentação. Habermas considera que, para que seja possível a obtenção de uma cidadania que seja ativa, resguardando-se o princípio da democracia e também os direitos fundamentais, a via difusa do controle de constitucionalidade mostra-se imprescindível. Isso porque, a partir do momento em que os cidadãos passam a pleitear sua pretensão judicialmente, questionando determinada lei ou ato normativo, eles se apresentam como co-autores do Direito, exercendo de forma ativa sua cidadania.³⁰⁵

Parte-se da premissa de que a legislação deve refletir a vontade dos cidadãos, em consonância com o princípio da soberania popular. A partir do momento em que a legislação deixe de atender a esse imperativo, abre-se a oportunidade para que os cidadãos possam exercer sua cidadania no âmbito do controle difuso. Essa ideia está ligada à própria concepção de justiça para Habermas, pautada no paradigma procedimental do direito, que está centrado na autonomia do indivíduo e não no seu “bem estar”. “Quando os cidadãos vêem a si próprios não apenas como destinatários, mas como os autores do seu direito, eles se reconhecem como membros livres e iguais de uma comunidade jurídica”³⁰⁶.

³⁰⁴ O tema em questão comporta desdobramentos teóricos diversos, no que se refere às especificações da teoria discursiva no âmbito do discurso de fundamentação (legislativo) e no discurso de aplicação (aplicação pelo Judiciário). Para um melhor detalhamento sobre assunto remetemos à obra de Álvaro Ricardo de Souza Cruz, na qual o autor trabalha criteriosamente o assunto, inclusive, apresentando aproximações e divergências entre a Habermas e Alexy, especialmente no que diz respeito ao discurso de aplicação. A apresentação dessas linhas gerais, e, a nosso ver, dos conceitos chave, mostrou-se relevante para introdução da proposta por ele elencada no que diz respeito aos parâmetros de jurisdição constitucional que seja democrática.

³⁰⁵ CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**, 2004. p. 246- 247.

³⁰⁶ CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, direito e justiça distributiva**. Elementos da filosofia constitucional contemporânea. 2. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000 apud CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**, 2004. p. 220.

Entende-se que os debates argumentativos levados a cabo no âmbito do controle difuso podem influenciar o legislador, permitindo que este não apenas realize um autocontrole, mas também que possa aperfeiçoar o seu discurso de fundamentação. Logo, o Poder Legislativo deve estar atento e em constante observação aos debates judiciais travados em sede de controle difuso, devendo revogar a norma tida majoritariamente por inconstitucional (ilegítima), ao perceber que a argumentação da norma não tenha sido absorvida de forma adequada pelo *princípio da democracia*. Neste viés, “a função essencial do controle de constitucionalidade será a de examinar e garantir a pura concretização das condições procedimentais da gênese democrática do direito”³⁰⁷.

Interessante é a conclusão adotada pelo autor após apresentar sua compreensão do modelo de jurisdição constitucional com base da teoria habermasiana. Ele propõe uma conexão direta entre o Tribunal responsável por realizar o controle abstrato e o Judiciário Ordinário, isto é, uma necessária observância da Corte Constitucional dos debates que estão sendo travados nas vias ordinárias, como forma de se evitar que o controle abstrato não irrompa em um “decisionismo puro” e nem se transforme em uma “legislação concorrente”. Isso acontece por meio da análise e consideração da argumentação que vem sendo desenvolvida nas instâncias ordinárias, que são aquelas que estão mais próximas do cidadão.

Em síntese, o controle abstrato deve subordinar-se ao controle concreto para pretender-se legítimo. Isto é, o controle abstrato poderá funcionar nos limites fixados pela argumentação construída na via concreta com o fim de estabilização das relações jurídicas.³⁰⁸

Assim, de acordo com o autor, a legitimação do controle abstrato advém do modo como ele reflete os argumentos que já foram trabalhados na via concreta, sendo defeso apreciar questões na via abstrata que não tenham sido previamente debatidas e decididas nas vias ordinárias. O intercâmbio existente entre controle abstrato e concreto busca afastar as controvérsias existentes no que diz respeito à

³⁰⁷ CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**, 2004. p. 248

³⁰⁸ CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**, 2004. p. 249.

legitimidade do ordenamento jurídico, posto que o “Direito cumpre a função de estabilizar perspectivas de comportamento”³⁰⁹.

Por mais que seja inegável a dificuldade imposta à Corte Constitucional, no sentido de acompanhar os conflitos julgados nas vias ordinárias, buscando pautar suas decisões nos argumentos anteriormente debatidos em determinado caso concreto (exercendo, pois, o discurso de aplicação), consideramos que essa é uma técnica que tem o potencial de auxiliar na busca da estabilização das perspectivas de comportamento.

A nosso ver, essa compreensão da jurisdição constitucional está em consonância com o art. 926 do CPC/2015, que determina a necessidade de estabilização e coerência da jurisprudência dos tribunais. Dois dos meios disponíveis para se alcançar esses objetivos são o alinhamento e a reciprocidade existente entre as vias abstrata e concreta do controle de constitucionalidade.

As diversas tecnologias de inteligência artificial já adotadas pelos tribunais superiores – ferramentas de inteligência artificial como a denominada *Victor*, adotada pelo STF³¹⁰, *Projeto Sócrates* e *Sistema Athos*, desenvolvidos pelo STJ,³¹¹ por exemplo, podem se apresentar como importantes aliadas na busca dessa *legitimidade do Ordenamento Jurídico*, desde que implementadas com bastante cautela pelos Tribunais, posto que as ferramentas não são desprovidas de subjetividade, e, por óbvio, não podem substituir a atividade decisória do magistrado.³¹²

³⁰⁹ CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**, 2004, p. 249.

³¹⁰ PRESIDENTE do Supremo apresenta ferramentas de inteligência artificial em Londres. **Site do Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 05 set. 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=422699>>. Acesso em: 12 mar. 2020.

³¹¹ RELATÓRIO do 1º ano de gestão. 2018-2019. **Site do Supremo Tribunal de Justiça**, Brasília, ag. 2019. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/sites/portallp/SiteAssets/documentos/noticias/Relat%C3%B3rio%20de%20gest%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2020.

³¹² Sobre os riscos de atribuir-se atividade decisória às máquinas: “O movimento de inserção de mecanismos tecnológicos no Direito é irrefreável e pode trazer diversos benefícios para o sistema. Todavia, é imprescindível que se tenha cuidado em sua implementação, pois, conforme o exposto, as ferramentas de IA, apesar de pretensamente objetivas, também são permeadas por subjetividades, que surgem tanto no momento de elaboração dos algoritmos quanto no fornecimento de dados para o *machine learning*.”

Dessa forma, imprescindível que se reconheça a existência dos vieses algorítmicos, porquanto as máquinas muitas vezes se comportam de modo a refletir os valores humanos implícitos envolvidos na

3.3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Adentrando no aspecto prático consistente na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, órgão máximo da estrutura do Poder Judiciário brasileiro, que assume a guarda da constituição (art. 102 da CF/88), buscamos identificar de que forma a Corte Suprema procede ao julgamento dos processos levando em conta o princípio da capacidade contributiva.

Realizado levantamento no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal, por meio da consulta de “pesquisa de jurisprudência”, foram encontrados 170 acórdãos (março/2020), utilizando-se como filtro a expressão “capacidade contributiva”.

A última decisão que aparece na pesquisa refere-se ao julgamento do Agravo Regimental do RE nº 1195646, julgado em 23/08/2019, tendo como relatora a ministra Cármen Lúcia. Nessa ocasião, o contribuinte estava questionando o acórdão do TRF da 3ª Região, que entendeu pela constitucionalidade da progressividade da alíquota do Imposto Territorial Rural – ITR em razão do tamanho da área do imóvel. Manteve-se a conclusão do tribunal ordinário neste julgamento, assentando a Ministra em seu voto que o posicionamento estava alinhado ao decidido no RE nº 562.045,³¹³ submetido à sistemática da repercussão geral, “no qual este Supremo Tribunal decidiu que os impostos devem observar o princípio da capacidade contributiva e que a progressividade fiscal seria o meio utilizado para se atingir isso”.

programação. Ao somar tal fator à opacidade dos algoritmos – indecifráveis para a maior parte da população –, verificam-se os riscos que tais mecanismos acarretam para o devido processo constitucional, por impossibilitar o exercício da garantia do contraditório e da ampla defesa, violando, também, o acesso à Justiça. [...] Nesse contexto, essencial perceber que, assim como somente foi possível traçar soluções para os vieses cognitivos dos julgadores humanos a partir do reconhecimento, por parte da doutrina e dos decisores, de que não somos naturalmente imparciais, é preciso reconhecer e ampliar os estudos acerca dos vieses algorítmicos, para que se possa pensar em mecanismos para contorná-los. O desenvolvimento de programas de aprendizagem de máquina e de transparência algorítmica são exemplos de ferramentas que podem auxiliar nesse objetivo, evitando que ocorra a perpetuação das desigualdades sociais, erros e outras mazelas de nossa sociedade, por meio da ilusão da completa imparcialidade da matemática. Enfim, há de se perceber a necessidade de se analisar e se redefinir o conteúdo do devido processo constitucional como garantidor dessa transparência algorítmica e como pressuposto da análise e interpretação do uso das novas ferramentas que impactarão a racionalidade e a prática de atos processuais por todos os sujeitos do processo”. NUNES, Dierle; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e Direito Processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. **Revista de Processo**, v. 285/2018, nov. 2018. p. 421- 447.

³¹³ Naquele caso trata-se de caso que tinha como pano de fundo a constitucionalidade da progressividade de alíquota do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos – ITCMD.

No citado RE nº 562.045, o qual é tido como decisão paradigma por inúmeros outros julgados do STF, estava em discussão a possibilidade de ser atribuída progressividade ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD). O recurso extraordinário foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão do tribunal estadual que entendeu pela inconstitucionalidade do art. 18, da Lei estadual nº 8.821/1989, que havia instituído um sistema de alíquotas progressivas do ITCD, que variava de acordo com o valor dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado. O acórdão recorrido havia concluído que a progressividade prevista no § 1º, do art. 145 da CF/88, somente seria aplicável aos impostos que ostentam natureza pessoal.

Na oportunidade, o ministro relator Ricardo Lewandowski votou pela improcedência do RE, sob o fundamento de que a progressividade somente poderia ser adotada “a alguns impostos reais em hipóteses de extrafiscalidade expressamente definidas no texto da Constituição”. Por inexistir essa previsão expressa na CF/88, concluiu pela incompatibilidade da progressividade ao ITCD, por violação ao disposto no art. 145, §1º da CF/88. Na ocasião, fez referência à súmula 656 do STF, que assenta ser “inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”. Apesar de divergirem em parte acerca dos fundamentos, o ministro Marco Aurélio seguiu a conclusão do relator, por considerar uma violação ao princípio da CC a permissão da “progressão de alíquotas na incidência do tributo sobre a sucessão *causa mortis* sem que haja qualquer consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária”. A partir da leitura dos votos dos ministros observou-se que o princípio da capacidade contributiva alçou o centro dos debates.

A divergência foi aberta pelo ministro Eros Grau, que afirmou que a progressividade é instrumento por excelência para aferição da CC, independente do imposto ser enquadrado como imposto real ou pessoal, visto que todos os impostos estão sujeitos à CC, em especial os impostos diretos. Ressaltou, fazendo menção à doutrina de José Maurício Conti, que a expressão “sempre que possível” se refere ao caráter pessoal dos impostos, de modo que ela não deve ser associada à expressão que se segue no texto constitucional (gradação conforme a capacidade contributiva).

Em seu voto, a então ministra Ellen Gracie corrobora a divergência, dentre outros motivos, por considerar que o art. 145 da CF/88 incentiva a condição pessoal do contribuinte e que o beneficiário experimenta um acréscimo patrimonial em função da transmissão, posto que o ITCD incide, dentre outras hipóteses, sobre a transmissão *causa mortis*. Ademais, ao contrário do que ocorre no ITBI, que incide sobre uma transmissão onerosa, cuida-se de acréscimo patrimonial a título gratuito, o que demonstra de forma evidente a capacidade contributiva do beneficiário.

O acórdão, de fato, é um marco no que diz respeito à interpretação do princípio, uma vez que o Tribunal, segundo consta nos próprios votos, vinha entendendo, majoritariamente, de forma diversa, limitando a aplicação da CC. Partiu-se da concepção doutrinária que considera que a progressividade é meio hábil de concretização da CC. O voto do então Presidente da Corte – ministro Joaquim Barbosa – foi decisivo para o resultado do julgamento. Na ocasião ele assentou que:

(...) a técnica da progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva. A tributação ad valorem com a especificação de única alíquota é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, circunstância que pode gerar distorções que igualam sujeitos passivos que, na verdade, ostentam situações diversa.

Importante destacar que, nos votos que constituíram o mencionado acórdão, foi ressaltado precedente oriundo do RE nº 423.768, que igualmente se mostra como paradigma na evolução do princípio, no qual o Tribunal entendeu pela legitimidade da lei que institui sistema de alíquotas diversas de IPTU para imóveis residenciais e comerciais **após** o advento da EC nº 29. Contextualizando, o STF, ao analisar diversas demandas envolvendo a controvérsia referente à constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas para o IPTU, **antes** da EC nº 29, consolidou sua posição na Súmula 668, que conclui ser inconstitucional a lei do município que tenha previsto, antes da referida emenda, alíquotas progressivas para o IPTU, com a exceção daquela destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Digno de nota salientar, pois, a observação feita pelo ministro Gilmar Mendes (RE 562.045) de que a alteração promovida pela EC 29, autorizando as alíquotas progressivas ao IPTU, em razão do valor do imóvel e da localização e uso do imóvel (independente da progressividade em face da função social, prevista no

art. 182, § 4º), foi uma reação do Congresso à jurisprudência da Corte, fenômeno denominado pelos norte americanos de “correção da interpretação pela via legislativa”.

Com o intuito de obter uma visão mais ampla da jurisprudência do STF, em levantamento bibliográfico, identificamos a existência de ao menos dois trabalhos elaborados nos últimos anos, que utilizaram os critérios qualitativo e quantitativo, e que tiveram o escopo de avaliar como o princípio da capacidade contributiva é interpretado pelo STF. O primeiro deles é o trabalho do professor Leonel Cesarino Pessôa publicado em meados de 2009³¹⁴ e o segundo foi a dissertação de mestrado de Marcus Guimarães Petean, publicada em 2018.³¹⁵

No estudo divulgado em 2009, foram identificadas por Pessôa 71 acórdãos ao utilizar como filtro de pesquisa a expressão “capacidade contributiva” no site do STF. A expressão apareceu tanto nos relatórios quanto nos votos e, em outras tantas ocasiões, apareceu tão somente no indexador do próprio STF que acompanha a ementa, ou até mesmo dentre as referências citadas no acórdão. Excluídas as situações de utilização aparente do princípio, chegou-se a 67 acórdãos encontrados.

Observou-se, no levantamento em questão, que o princípio da CC fora utilizado pelo STF tanto para resguardar os interesses dos contribuintes, mas também para corroborar os interesses da fiscalização. Visando a sistematizar as informações coletadas nos acórdãos, o autor realizou a seguinte metodologia: dividiu-se os acórdãos em cinco grupos. No primeiro, foram arrolados os acórdãos nos quais o sujeito passivo alegou violação à CC, mas este não foi aceito (totalizando 22). No segundo grupo, a CC foi usada em prol da defesa dos contribuintes (21 acórdãos), de duas maneiras: i) ainda que as instâncias inferiores tenham se valido da CC, o STF entendeu pela não aplicação do princípio aos casos analisados, evitando uma tributação maior dos contribuintes (tais casos envolviam a

³¹⁴ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. v. 5, n. 1. São Paulo: **Rev. Direito GV**, jan/jun de 2009.

³¹⁵ PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais - Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca/SP, 2018.

progressividade do IPTU, ITBI e IPVA); ii) neste subgrupo, a CC foi aplicada em favor da proteção do contribuinte.³¹⁶

Nos três grupos que se seguiram, a CC foi aplicada pelos Ministros em favor dos interesses do Fisco. No terceiro grupo (7 acórdãos), a imposição fiscal foi mantida, sob alegação de que havia, de forma geral, CC apta à manutenção da cobrança. No quarto grupo, os acórdãos aplicaram a CC em benefício da fiscalização, mais precisamente em demandas que tratavam da sua aplicação às taxas (7 acórdãos). Ou seja, o Tribunal concluiu que o princípio não seria de aplicação restrita aos impostos, não prevalecendo a interpretação literal do § 1º do art. 145, da CF/88 (por exemplo, na ADI-MC 1948/RS que questionava a taxa de serviços diversos instituída em benefício da Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados do Rio Grande do Sul). No quinto grupo, foram arrolados 10 acórdãos que envolviam situações semelhantes e foram julgados a favor do Fisco; nele, a CC serviu de parâmetro para assegurar tratamento diferenciado às distintas situações.

Trata-se sempre, nesses acórdãos, de casos em que se dispensava um tratamento diferenciado a algumas situações que se apresentavam distintas. O contribuinte sempre se insurgia contra a diferenciação, alegando principalmente violação ao princípio da isonomia. O princípio da capacidade contributiva foi utilizado, em todos os acórdãos, como forma de assegurar tratamento diferenciado às situações distintas³¹⁷.

Exemplo interessante foi o julgamento do RE-ED 209.014/SP, em que pessoa jurídica do ramo de seguros alega a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 3º da Lei 7.787/89, que instituiu o adicional de 2,5% sobre a contribuição para a previdência social para bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito e também para empresas de seguro privadas. Neste caso, ao contrário do que fora decidido no grupo que envolveu as taxas, os ministros entenderam pela aplicação literal do § 1º do art. 145, da CF/88, concluindo pela não aplicação da CC às contribuições sociais.³¹⁸ Em síntese aos levantamentos efetuados, constatou-se que a maioria dos

³¹⁶ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, 2009, p. 5- 6.

³¹⁷ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, 2009, p. 5.

³¹⁸ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, 2009, p. 5- 6.

acórdãos se valeu do princípio da CC para resguardar os interesses do ente tributante.

Interessante observar que a conclusão de que os julgados priorizavam a CC em prol do Fisco, apresentada pelo autor nos meados de 2009, levou em conta, ao que tudo indica, a análise quantitativa dos acórdãos, não sendo considerados os impactos econômicos dessas decisões.

Passados quase 10 anos, em 2018 um levantamento parecido foi realizado por Marcus Guimarães Petean. Na oportunidade, foram identificadas por ele 149 decisões, utilizando-se no campo de “pesquisa livre” do site do STF o termo “capacidade contributiva”, sendo que em algumas decisões essa expressão somente constou nas referências bibliográficas.

Identificou-se que, na maioria dos casos, a avaliação pelo STF se deu em sede de controle difuso, visto que dos 149 acórdãos encontrados 94 referiam-se a decisões proferidas em recurso extraordinário, 8 casos em agravo em RE; 19 ações diretas de inconstitucionalidade; 2 ações diretas de constitucionalidade; 23 casos oriundos de agravo de instrumento e 3 ações cautelares. Dado interessante é que do total de acórdãos encontrados, a quase totalidade se refere a demandas oriundas de Estados integrantes das regiões sudeste (78 casos) e da região sul (33 casos).³¹⁹

Os dados acima reforçam a importância do controle difuso no ordenamento jurídico brasileiro, dada a disparidade de demandas que chegaram à Corte pela via abstrata e pela via difusa. Esta última se apresenta como importante mecanismo de exercício do direito de ação e de se assegurar a legitimidade do controle judicial, nos termos desenvolvidos no tópico anterior, como forma de possibilitar a participação efetiva das partes atingidas pelos efeitos da legislação tributária, permitindo que estes possam atuar como coautores do Direito.

Outra constatação digna de nota refere-se ao vertiginoso aumento das demandas envolvendo o princípio da CC a partir dos anos 2000. Isso porque, averiguou-se que os casos suscitando violação à CC chegaram ao STF a partir de 1984. Da planilha elaborada pelo autor, observamos que entre os anos de 1980 e 1990 chegaram ao STF apenas 2 casos. Já entre 1990 e 2000 identificaram-se 18

³¹⁹ PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva**: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF, 2018. p. 91- 92.

ocorrências. De 2000 até 2010 esse número mais que dobrou, passando para 56 decisões. Por fim, entre 2010 a 2017 constataram-se 73 casos.

Petean pôde constatar que a expressão “capacidade contributiva” foi identificada em diferentes locais nos acórdãos analisados, de forma que em 142 casos a expressão integrava expressamente o voto dos ministros. O autor verificou ainda que, em algumas situações, o termo aparecia de forma isolada e, em outras, ele constava cumulativamente em pontos distintos do acórdão. De mais a mais, verificou-se que a maior parte das demandas chegou ao Tribunal em virtude de insurgência dos contribuintes (98 casos) e apenas um terço chegou ao STF por meio de insurgência do Fisco (51).³²⁰

Outro dado relevante diz respeito à forma como o STF entendeu pela aplicação da CC às distintas espécies tributárias. Seguindo a linha doutrinária que entende que o princípio da CC não é restrito aos impostos, o STF considerou pela sua aplicação a outras espécies tributárias, tal como pode ser observado no estudo realizado em 2009. Um exemplo concreto pode ser extraído do RE n. 406.955/MG, no qual o STF considerou que todos os tributos são submetidos ao “princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”.³²¹ Veja-se que dos 149 acórdãos, 78 diziam respeito aos impostos, 36 tratavam das contribuições, 13 referiam-se às taxas e 10 a outros assuntos tributários, a exemplo das multas, regimes tributários dentre outros.³²²

Do total das decisões analisadas, 96 foram favoráveis aos interesses do Fisco e 53 favoráveis aos interesses dos contribuintes, ainda que o princípio não tivesse assumido papel essencial para os resultados dos julgamentos. Avaliando os dados coletados para fins de análise qualitativa, o autor igualmente dividiu os julgados em dois grandes grupos. No primeiro, foram arrolados os julgamentos com resultado favorável aos interesses do Fisco e no segundo, os acórdãos favoráveis

³²⁰ PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva**: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF, 2018, p. 92- 94.

³²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 406955 AgR/MG**, Ministro Joaquim Barbosa, divulgado em 20/10/2011, publicado em 21/10/2011.

³²² PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva**: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF, 2018, p. 94- 95.

ao contribuinte, independente da aplicação concreta do princípio. Dada a heterogeneidade dos julgados, o primeiro grupo foi subdividido em quatro subgrupos, compostos por decisões em que: 1) apesar de ter sido utilizado, o princípio não foi preponderante para o resultado final; 2) o princípio foi de fato utilizado em favor do interesse dos contribuintes; 3) situações em que o princípio não foi utilizado, mas acabou por beneficiar os contribuintes; e 4) categoria em que o princípio em menção não foi suscitado ou analisado. Com relação à categorização que buscou consolidar os entendimentos favoráveis ao Fisco, tal grupo foi subdividido em 3 subgrupos, quais sejam: 1) situações em que o princípio foi utilizado para resguardar os interesses do Fisco ou fundamentar a forma de atuação; 2) decisões em que se alegou o princípio, mas este foi rejeitado; 3) situações em que o princípio não foi analisado.³²³

Em conclusão, Marcus Guimarães considerou que em poucas situações o princípio da CC foi utilizado para resguardar os interesses do contribuinte, sendo utilizado majoritariamente para proteção dos interesses do Fisco. Uma crítica foi apresentada pelo autor em relação à forma como essa aplicação do princípio se deu pelo STF, considerando que, apesar de suscitado (especialmente pelos contribuintes), o tribunal deixou de aplicá-lo, sem analisá-lo em profundidade ou extensão.³²⁴

Os estudos mencionados acima são relevantes na medida em que buscam apresentar a forma como o princípio em questão é apreciado pela magna Corte de forma genérica. Contudo, cientes de que o princípio da CC possui distintos graus de eficácia a depender de variados critérios, dentre eles a espécie tributária em análise, encontramos uma dificuldade em sistematizar, de forma mais detalhada, a forma como ele é aplicado pelo tribunal.

Isso não retira o mérito dos trabalhos, na medida em que eles permitem uma visão ampliada de aplicação do princípio, especialmente quando considerado o critério quantitativo, visto que foram estabelecidas distintas classificações para agregar os resultados encontrados.

³²³ PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva**: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF, 2018, p. 96- 103.

³²⁴ PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva**: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF, 2018, p. 106.

Além disso, pudemos extrair algumas contribuições doutrinárias que restaram validadas na prática. Dentre elas, a de que a capacidade contributiva é um princípio constitucional dotado de imperatividade, que deve resguardar não somente os interesses do contribuinte, mas igualmente, o interesse dos entes tributantes.

Ademais, em várias decisões proferidas pelo STF assentou-se que todos os tributos submetem-se ao princípio da CC, ainda que sua aplicação às distintas espécies tributárias não se dê de forma unívoca, uniforme e na mesma intensidade. Podemos citar, como exemplo, os seguintes acórdãos: i) Na ADI 453 (2006), o art. 3º, da Lei nº 7.940/89 (que elencou os auditores independentes na condição de contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários) restou validado. Na ocasião, entendeu-se que o diploma legal fixou os valores específicos para cada faixa de contribuinte em consonância com a capacidade contributiva; ii) RE nº 177.835 (2001), que tratou da taxa da DVM escalonada em conformidade com o porte do contribuinte (situação em que o tribunal ressaltou a aplicação do princípio da CC às taxas); iii) no RE 573.675 (2009), em que fora corroborada a constitucionalidade da contribuição de iluminação pública. O ministro Ricardo Lewandowski constou em seu voto que, ainda que o texto do art. 145, § 1º faça alusão a impostos, “não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário”.³²⁵

Outra constatação relevante, como já destacado acima, é a de que a via difusa se mostra como a principal via de controle judicial de constitucionalidade no âmbito do STF, quando se tratam de demandas envolvendo a CC, visto que a grande maioria das discussões envolvendo o princípio são resolvidas pela Corte por meio de ações concretas.

³²⁵ No mesmo sentido, a ementa a seguir:

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento”. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 406955 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20/10/2011.

Avançando na análise dos resultados apresentados nos referidos estudos, nos parece prematura a conclusão de que, a partir dos dados coletados, o STF privilegiou em maior medida o Fisco, visto que essa conclusão pautou-se, ao que tudo indica, na quantidade de decisões favoráveis, sem contar o efeito econômico daí advindo.

É tremendamente desafiador chegar a uma conclusão satisfatória a respeito de qual interesse – do ente tributante ou do contribuinte - os julgados proferidos pelo STF privilegiam, considerando que essa aferição deve levar em conta i) não só a quantidade dos julgados, mas especialmente seu impacto econômico, dado este que precisa ser obtido em outras fontes (a exemplo das LDO e dos relatórios de risco da respectiva procuradoria) e, ainda, ii) que, por mais que aparentemente o acórdão mencione a CC como fundamento para o resultado da decisão, diversas normas também integram o plexo das razões de decidir, podendo ser prematura a alegação de que o resultado a favor ou contra determinada parte foi fundada, de fato, na CC.

Destarte, prosseguindo no levantamento da jurisprudência do STF, constatamos que a capacidade contributiva foi essencial para o resultado de consideráveis acórdãos. A título ilustrativo, citamos as decisões a seguir.

- RE 666156 – tema 523 (acórdão não publicado): trata da seletividade de IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000

São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais³²⁶.

- RE 562.045 – tema 21, já detalhado acima, que cuida da fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação.

(...) tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva,

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 666156. Ministro Luís Roberto Barroso, acórdão não publicado.

especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal³²⁷.

- RE 573.675 – tema 44: se refere à constitucionalidade da criação de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva³²⁸.

- RE 703.982: Trata da base de cálculo utilizada para a cobrança do Imposto sobre Serviços – ISSQN incidente sobre os serviços prestados por sociedades profissionais

As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo³²⁹.

- RE 238.671: trata da distinção entre os institutos da progressividade e isenção

Progressividade do tributo e isenção. Institutos distintos. O primeiro constitui sanção imposta pelo inadequado aproveitamento da propriedade, nos termos em que dispuser a lei federal; o segundo diz respeito à observância à capacidade contributiva do contribuinte³³⁰.

- AI 228.337: cuida da possibilidade da exigência do ISS antes do recebimento do valor dos serviços pelo contribuinte

A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador – que é a prestação do serviço –, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de

³²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562.045, Ministra Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau, julgado em 06/02/2013, publicado em 27/11/2013.

³²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 573.675, Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 25/03/2009, publicado em 22/05/2009.

³²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 703.982 AgR, Ministro Dias Toffoli, julgado em 09/04/2013, publicado em 07/60/2013.

³³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 238.671, Ministro Maurício Corrêa, julgado em 30/10/2001, publicado em 15/02/2002.

pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela³³¹.

Em todas as decisões citadas acima a capacidade contributiva, ainda que atrelada a outros fundamentos, foi decisiva para a conclusão dos julgados.

Há casos outros em que a capacidade contributiva, apesar de constar na fundamentação da decisão, não se apresenta como fator decisivo da conclusão do julgado. Esse é o caso, por exemplo, do RE 574.706/PR, sob relatoria da ministra Cármen Lúcia STF, julgado em sede de repercussão geral (art. 543-B do CPC/73 e art. 1.040 do CPC/2015), no qual fora definido que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins (tema 69). Votaram de forma favorável à tese os ministros Cármen Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello (6). Os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes (4) entenderam pela inclusão dessa parcela na base de cálculo das contribuições.

O princípio da capacidade contributiva somente foi suscitado no voto da ministra Rosa Weber, que assentiu que o conceito de faturamento deve ser definido sob a ótica dos princípios constitucionais tributários, em especial a capacidade contributiva. Com isso, sustentou que o conceito de faturamento previsto no art. 195 da Constituição não se confunde com o conceito contábil, fazendo menção ao parecer do professor Humberto Ávila – apresentado nos autos – e ao seu voto proferido no RE 606.107-RS.

O princípio da capacidade contributiva veio a ser apontado, também, no voto do ministro Celso de Mello, que concluiu sua fundamentação destacando a doutrina de Roberto Carlos Kleppler e Roberto Moreira Dias, resumida no seguinte trecho:

“(...) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.³³²”

³³¹ AI 228.337 AgR, Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 07/12/1999, publicado em 18/02/2000.

³³² KEPPLER, Roberto Carlos e DIAS, Roberto Moreira. Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4,

A leitura da íntegra do acórdão nos levou à conclusão de que, no acórdão em questão, vários foram os argumentos que vieram a integrar as razões de decidir dos votos vencedores, tal como a distinção entre conceitos oriundos do Direito Financeiro (ingressos, receitas, faturamento), conceito de faturamento para o Direito Comercial (artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que trata da exclusão de impostos para se prever o faturamento), princípio da isonomia e princípio da não cumulatividade. A capacidade contributiva somente foi abordada em alguns votos, como uma espécie de reforço de argumentação, para sustentar a exclusão do imposto estadual do conceito de faturamento para fins das contribuições sociais.

Observação relevante em relação ao acórdão em questão é que ele demonstra o quão complexo é avaliar em que medida a CC prepondera no controle judicial de constitucionalidade.

Ademais, com base na jurisprudência do STF não foi possível concluir se a CC privilegia, em termos quantitativos, os interesses do fisco ou o dos contribuintes. Isso porque, ainda que em termos numéricos sejam apontadas mais decisões favorecendo o os entes tributantes, essa avaliação depende de múltiplos fatores externos ao direito, tais como os efeitos econômicos oriundos dos julgados.

3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O CONTROLE JURISDICIONAL

De acordo com Carlos Palao Taboada, professor catedrático da Universidade Autônoma de Madri, desde que se levantou o problema do significado do princípio da capacidade contributiva como princípio jurídico-constitucional, a doutrina se dividiu em duas posições: i) de um lado, aqueles que entendem que o princípio possui um conteúdo que é possível concretizar-se e que, por consequência, se inclina por potencializar sua eficácia como controle de constitucionalidade da legislação fiscal; ii) de outro se situam aqueles que, sem negar em absoluto que o princípio tenha essa eficácia, tendem a defender que a “virtualidade” real do princípio possui limitações, principalmente quando se

consideram outros princípios e finalidades, que também possuem respaldo na Constituição.³³³

Pelas considerações apontadas pelo professor, vê-se que essa divisão comporta acaloradas discussões na Alemanha, Itália e Espanha. Citando Herrera Molina, Taboada esclarece que uma solução proposta pela doutrina em relação ao controle de constitucionalidade envolvendo a igualdade (e a capacidade contributiva como dela decorrente) é a introdução do **controle de proporcionalidade**, elemento advindo da teoria dos direitos fundamentais, na estrutura dogmática do direito à igualdade.

De acordo com esta construção um direito fundamental pode restringir-se (sempre que se preserve seu conteúdo essencial) quando está em jogo outro valor constitucional, mas tal restrição somente será lícita se resulta idônea para conseguir o objetivo que persegue, se é necessária (no sentido de que não possa conseguir o mesmo resultado de maneira menos gravosa para os cidadãos) e sempre que a restrição do direito fundamental resulte proporcional ao efeito positivo que se consegue em troca (tradução livre).³³⁴

Taboada considera que, visando a implantação de um verdadeiro controle de proporcionalidade – técnica já especificada no tópico 1.2.4 do presente trabalho -, a capacidade contributiva se apresenta como a medida que deve ser buscada quando se trata de matéria tributária. O legislador pode priorizar outros fins, mas desde que respeite a proporcionalidade da restrição.³³⁵

Sobre o ponto, é importante esclarecer que não identificamos na doutrina brasileira, de forma clara, a existência da divergência apresentada por Taboada. Há sim quem entenda que o princípio da capacidade contributiva assume posição de norma programática, não se prestando a servir de parâmetro para o controle jurisdicional, mas este ponto de vista é minoritário.³³⁶ Existe certo consenso no sentido de que a capacidade contributiva pode ser utilizada como critério de controle

³³³ TABOADA, Carlos Palao. **El principio de capacidade contributiva como criterio de justicia tributaria**: aplicación a los impuestos directos e indirectos, 2005, p. 289.

³³⁴ MOLINA, Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán. Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998, apud TABOADA, Carlos Palao. **El principio de capacidade contributiva como criterio de justicia tributaria**: aplicación a los impuestos directos e indirectos, 2005, p. 302.

³³⁵ TABOADA, Carlos Palao. **El principio de capacidade contributiva como criterio de justicia tributaria**: aplicación a los impuestos directos e indirectos, 2005, p. 302.

³³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 94.

de constitucionalidade das leis e dos atos normativos, sendo norma constitucional autoaplicável. A nosso ver, um dos principais desafios que se inferem envolvendo a questão diz respeito à elaboração de uma sistematização apontando de que modo o controle judicial pode ser realizado tendo como base a capacidade contributiva.

José Marcos Domingues considera que o princípio da capacidade contributiva ostenta uma tutela positiva e negativa. De acordo com esta última, pode ser utilizado como mecanismo de contenção da discricionariedade legislativa, para que a legislação opere dentro de limites razoáveis que atendam ao mandamento constitucional.

O princípio da capacidade contributiva exprime uma finalidade (a justiça fiscal) visada pela Constituição, permeando não só a elaboração mas, também, a aplicação da lei e das normas constitucionais. Por isso pode-se afirmar que, embora com substrato programático, o princípio tem preceptividade, dotado de eficácia jurídica própria de dupla natureza; uma tutela negativa de recusa de validade, ou seja, a de conter e nulificar quaisquer atos do poder público que se desviem do seu rumo finalístico; e uma outra tutela, esta positiva, de exigir do Estado certa conduta, qual seja a de produzir norma jurídica que preencha omissão legislativa que constitua ou enseje violação do princípio – em ambos os casos de molde a reestabelecer o império de sua diretriz.

Não se pretende com isso retirar do legislador sua esfera autônoma de avaliação na eleição dos fatos geradores e na graduação do tributo. O que se quer é conter a discricionariedade legislativa dentro de limites razoáveis, como se dá na legislação dos demais ramos jurídicos.³³⁷

Com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi possível verificar que o tribunal considera que a capacidade contributiva exterioriza seus efeitos seja para atuar limitando o poder de tributa (como garantir constitucional do contribuinte), invalidando exações que não se adequam ao imperativo constitucional, seja para validar técnicas adotadas pelos entes tributantes para melhor aferir a capacidade econômica do contribuinte (por exemplo, como a validação do sistema de alíquotas progressivas para os impostos que não ostentem natureza eminentemente pessoal – ICMS, ITCD, ITR).

Regina Helena Costa considera que ao juiz compete avaliar, no caso em concreto, o atendimento da norma ao princípio em questão. Esse entendimento

³³⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio, 1998, p. 73.

parte do pressuposto de que a CC se apresenta como garantia individual do contribuinte. Pelo exposto, poderia o Judiciário analisar a alegação de excesso de ônus fiscal em determinada situação. Contudo, reconhecido no caso individual submetido ao controle jurisdicional que sobre o contribuinte é imposto um ônus fiscal excessivo, é defeso ao Judiciário tentar compatibilizar a exação fiscal consoante lhe pareça justo, visto que essa função é exclusiva ao Poder Legislativo.³³⁸

O grau de virtualidade, de concretude do princípio deve ser aferido de acordo com a natureza dos tributos sob análise no controle de constitucionalidade. Isso porque, como visto anteriormente, a capacidade contributiva possui distintos níveis de eficácia e extensão, dependendo da espécie tributária em análise, bem como dos eventuais conflitos com outros princípios que regem a situação em concreto.

Trata-se, portanto, de norma cuja aplicabilidade poderá apresentar diferentes níveis de eficácia e extensão, até mesmo em razão da espécie tributária em análise no caso concreto, haja vista que alguns tributos (i.e., Imposto de Renda) se vinculam à Capacidade Econômica de forma mais abrangente e compreensiva do que outros (como os extrafiscais e os impostos indiretos, os quais tendem a se restringir a observar os limites impostos por aquele princípio).³³⁹

No caso dos tributos pessoais (a exemplo do IRPF), a aplicabilidade da capacidade contributiva é direta e mais abrangente, tornando menos complexo o processo de aferição da constitucionalidade de determinada lei tendo como parâmetro a CC. Por sua vez, nos tributos reais, o controle de constitucionalidade se torna mais difícil quando o princípio da capacidade contributiva é utilizado como fundamento da suposta inconstitucionalidade, na medida em que a sua

³³⁸ “Se a lei deve ser necessariamente genérica, para abarcar um sem número de situações concretas - o que não se discute - também não se pode afastar a possibilidade de, excepcionalmente, não ser a lei aplicável dadas as peculiaridades do caso concreto. Em outras palavras, acreditamos ser permitido ao Poder Judiciário examinar in concreto o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte. Admitida a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, traduzida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista de pedido formulado nesse sentido. Lembre-se que o princípio em exame representa garantia individual do contribuinte, sendo, portanto, natural, que a sua força resplandeça ainda mais diante de um caso concreto”. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 78.

³³⁹ SANTOS, Amanda Duque dos. **Justa tributação e a uniformização da jurisprudência: a (in)capacidade econômica como argumento de exceção aos precedentes vinculantes**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

aplicabilidade é intermediada por outras técnicas, a exemplo da seletividade, praticidade e neutralidade. Assim, o grau de concretude da capacidade contributiva nessas espécies tributária é menor em relação aos impostos pessoais.

Contudo, a dificuldade imposta não inviabiliza a realização do controle. O que ocorre neste caso é que a parte que vier a suscitar a inconstitucionalidade de determinada lei, levando em conta a capacidade contributiva, deverá adotar um ônus argumentativo superior ao utilizado quando o controle de constitucionalidade envolver um imposto pessoal, demonstrando de que forma a formatação da lei viola o princípio da CC.

Uma abordagem interessante da CC é apresentada por Kirchhof, para quem os tributos diretos devem ser estruturados de acordo com a CC individual; por sua vez, os indiretos (ICMS, IPI) devem ser estabelecidos de acordo com o poder aquisitivo presumido.³⁴⁰ Portanto, na tributação indireta, o critério para imposição tributária deve alinhar-se à concepção de que “o bem econômico seja revertido para o consumo”; logo, deve ser considerado o acesso dos contribuintes de fato aos bens de consumo.

O julgamento proferido no RE 593.849/MG também pode ser citado como um exemplo de como o STF se valeu da capacidade contributiva em situação envolvendo imposto real, julgado este dotado de intensa relevância. Na ocasião, estava em julgamento recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, no qual estava em debate a restituição da diferença de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. O recurso foi interposto pelo contribuinte contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que havia considerado que somente seria devida a restituição do tributo no caso do fato gerador não se realizar.

Ao final, foi dado provimento ao recurso e fixada a seguinte tese (tema 201): “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Para chegar a essa conclusão, o STF afirmou que o princípio da tipicidade tributária não sobressai

³⁴⁰ KIRCHHOF, P. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, apud GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. **Reforma tributária**: Ipea - OAB/DF. SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Org.). 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8379>>. Acesso em: 28 fev. 2020.

quando houver violação aos direitos e às garantias dos contribuintes, especialmente aos princípios da igualdade, capacidade e vedação ao confisco, assim como a previsão de neutralidade fiscal do ICMS. Em inúmeros trechos dos votos favoráveis aos contribuintes, salientou-se que deve existir uma sintonia entre o valor presumido e o valor real, em observância à capacidade contributiva³⁴¹.

O mérito da demanda foi apreciada pelo tribunal pleno em outubro de 2016, contando com a relatoria do ministro Edson Fachin. O cerne da discussão girava em torno da interpretação a ser conferida ao § 7º do artigo 150 da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional 3/93³⁴², que instituiu a substituição tributária para frente. Tal sistemática impõe que o substituto recolha o ICMS cujo fato gerador somente irá ocorrer futuramente. O montante é calculado com base em uma presunção estabelecida pela fazenda estadual, tendo como referência a presunção do valor da mercadoria que será comercializada pelo substituído ao consumidor final.

Em voto esmiuçado, o relator expõe o histórico jurisprudencial e normativo da substituição tributária progressiva, elucidando, inclusive, os motivos dessa política tributária e suas vantagens (dentre outras, a praticidade, economia, eficiência, celeridade na arrecadação e entrave à sonegação), concluindo que a jurisprudência então vigente entendia pelo caráter definitivo do fato gerador presumido do ICMS (c.f. ADI 1.851, no qual o STF entendeu que a devolução só deveria acontecer quando o fato gerador não vier a ocorrer).

Interessante que, para resolver determinado impasse, o ministro se vale da doutrina de MacCornick, especificamente no que diz respeito à proposta de solução quando identificados os denominados “desacordos razoáveis”, alegando que a discordância razoável em debate cingia-se às condições e limites do princípio da praticidade tributária, que dá fundamento à técnica da substituição tributária. Partindo da premissa de que o direito é uma disciplina eminentemente argumentativa (com o que também assentimos), o relator, considerando pela

³⁴¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 593.849, ministro Edson Fachin. Publicado em 31.03.2017.

³⁴² “ § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.

legitimidade da restituição do valor pago a maior a quem de direito, parte dos contra-argumentos da sua conclusão para firmar sua fundamentação.

Tendo em conta que o Direito é uma disciplina argumentativa, a força de um argumento se dá de maneira relacional, ou seja, considera-se uma proposição adequada em relação aos contra-argumentos imagináveis. Nesse sentido, tomo de empréstimo a lúcida metodologia dos votos daqueles que divergem como referenciais, a partir dos quais proporei minhas reflexões sobre a controvérsia posta em juízo³⁴³.

Avançando, o ministro sustenta que o princípio da praticidade tributária encontra freio nos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, além da própria neutralidade fiscal do ICMS. Afora outros argumentos (tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica, tendo como resultado uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 da CF/88, ao garantir o direito à restituição), conclui que a ficção jurídica criada para facilitar a atividade arrecadatória não pode prevalecer nas situações em que o fato gerador não ocorre ou no caso de ter sido identificado excesso na arrecadação, situação em que o excesso é caracterizado como indébito, dando ensejo à restituição.

Assim, finaliza seu voto propondo a tese pela qual é conferido o direito à restituição sempre que o fato gerador presumido não se concretizar empiricamente, ou seja, nas situações em que o fato gerador definitivo se realizar de forma distinta da tributada na etapa anterior. Propõe a modulação dos efeitos da decisão, com fundamento no art. 927, §3º, do CPC/15, em face da superação do precedente até então adotado pela Corte (ADI 1.851).

Igual conclusão foi corroborada pelo ministro Barroso, que considerou que violaria a capacidade contributiva, no seu viés objetivo, e também a razoabilidade, na sua dimensão da congruência, não permitir a restituição nos casos em que a realidade material não ocorre. Sustentou, ainda, que houve mudança da situação fática então subjacente quando do resultado da ADI 1.851, considerando que, atualmente, as administrações fazendárias dos estados já tem condições de verificar a diferença na dimensão econômica (o que antes não ocorria por uma série de fatores), não sendo um ônus excessivo impor à fiscalização verificar a existência da operação real.

³⁴³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 593.849, ministro Edson Fachin. Publicado em 31.03.2017, p. 11.

Sem adentrar nas especificidades da situação em concreto que subsidiou o julgado em epígrafe, entendemos que o voto proferido pelo ministro Fachin é irretocável, demonstrando profundo apreço não só pela técnica decisória de fundamentação (fundada na teoria de MacCornick), consistente na detida apreciação dos pontos e contrapontos do tema em debate, mas também pela precisa explanação acerca da substituição tributária e das consequências da adoção dessa técnica, com escopo na doutrina abalizada. Ao final não poderia ser outro o resultado do julgamento.

Votaram em sentido contrário os ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Ao final, restou assentado o seguinte resultado:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra CARMEN LÚCIA, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, ao apreciar o Tema 201 da repercussão geral conheceu do recurso extraordinário, a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.” Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte³⁴⁴.

Entendemos, assim, em conformidade com a lição de Ricardo Lodi, que todo tributo deve respeitar a capacidade contributiva, ao menos em seu aspecto objetivo

³⁴⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 593.849, ministro Edson Fachin. Publicado em 31.03.2017, p. 4-5.

(entendimento este que já vem sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive o tendo sido no precedente acima citado), ainda que a estrutura do tributo não permita a graduação em consonância com esse princípio.³⁴⁵

Nesse sentido, a expressão *sempre que possível* mencionada no § 1º do art. 145, da CF/88, seria entendido não com uma possibilidade conferida ao legislador, de se valer da capacidade contributiva, quando da eleição da estrutura normativa da exação fiscal, mas sim no sentido de que, quando da instituição do tributo, o legislador deve levar em conta a capacidade contributiva na maior medida possível e de acordo com a natureza da espécie tributária que será regulada.

Na atual conjuntura constitucional, a capacidade contributiva não pode ser mais compreendida como princípio programático, de observância facultativa pelo legislador. Dada a evolução teórica e sua expressa previsão no texto constitucional, é princípio cogente que deve orientar o processo legislativo e, por conseguinte, o controle jurisdicional. Ao vetar a imposição fiscal que ultrapasse e/ou que desatenda à CC, está-se, indiretamente, efetivando a dignidade da pessoa humana e o direito à propriedade, seja para evitar que, do ponto de vista econômico, o estado exceda limites da tributação, ao efetuar uma imposição tributária confiscatória, seja violando os limites do mínimo existencial. É preciso, pois, assegurar que “o Estado efetue escolhas de tributação de modo a fazer com que o indivíduo mantenha riqueza suficiente para a satisfação de direitos cujo usufruto dependa diretamente de recursos financeiros”.³⁴⁶

Mínimo existencial e vedação ao confisco são limites decorrentes da CC e, por conseguinte, meios que o magistrado e os tribunais responsáveis pela realização do controle podem se valer para aferir eventual conformidade da norma impugnada.

Por fim, cabe salientar que, assim como ressaltado anteriormente, a aplicação de princípios no âmbito da jurisdição constitucional está atrelada a uma questão ainda mais problemática: a limitação dos poderes jurisdicionais. Essa

³⁴⁵ “Em resumo, em seu aspecto objetivo, a Capacidade Contributiva funciona como fundamento jurídico do tributo e como diretriz para eleição da hipótese de incidência. Em sua dimensão subjetiva, como critério de graduação do tributo e limite à tributação”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 163.

³⁴⁶ GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. **Reforma tributária**: Ipea - OAB/DF, 2018, p. 178.

discussão diz respeito à justificação da reanálise das opções que foram adotadas pelo legislador. Por esta razão, entendemos relevante que não somente aqueles que exercem a função jurisdicional, mas especialmente os operadores do direito que representam os interesses do fisco e dos contribuintes em juízo (integrantes da advocacia pública e privada) estejam munidos de conhecimento teórico – regras de argumentação – que possibilite fundamentarem, de forma adequada, os eventuais pedidos de intervenção judicial por descumprimento, pelo legislador, da capacidade contributiva.³⁴⁷

Em artigo dedicado a elucidar os conflitos normativos, a superabilidade das regras e as decisões *contra legem*, Thomas Bustamante, partindo das contribuições da Teoria da Argumentação Jurídica de Alexy sobre o tema, fornece um esquema com o objetivo de auxiliar os juristas práticos na tarefa de justificação das decisões.

Diante da sua potencialidade de servir como suporte aos conflitos que abarcam a capacidade contributiva, traçamos, a seguir, um breve resumo de suas explanações. De início, são destacados por ele dois grandes grupos de conflitos normativos: os conflitos em sentido estrito, que ocorrem sempre que não se pode admitir a “validade simultânea das normas conflitantes no mesmo tempo e no mesmo lugar” e as colisões. Os conflitos em sentido estrito podem ocorrer envolvendo tanto regras quanto princípios. Nestes casos, como o conflito se dá no âmbito da validade, ele somente pode ser resolvido por meio da invalidação de uma das normas³⁴⁸.

Já no que se refere à colisão, sua solução não passa pela dimensão da validade, e sim, pela dimensão da aplicabilidade das normas em colisão. Os conflitos podem acontecer, sejam eles a título de conflitos em sentido estrito, ou as colisões, e eles podem variar “tanto em função da estrutura de uma norma jurídica quanto em função do grau hierárquico de suas fontes”³⁴⁹.

³⁴⁷BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. **Direito, Estado e Sociedade**, n. 37, jul/dez 2010. p. 152- 180.

³⁴⁸ BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 167.

³⁴⁹ BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 169.

Os conflitos mais comuns que ocorrem, no mesmo nível hierárquico, se subdividem em i) conflitos entre princípio e regra (sentido estrito); ii) colisão entre princípio e outro princípio; iii) conflito entre duas regras (sentido estrito) e iv) conflito entre dois princípios (em sentido estrito).

Na primeira situação, via de regra a solução passa pelo predomínio da regra sobre o princípio (que seja de igual hierarquia), em face da pretensão de definitividade da regra.

A segunda hipótese, por sua vez, exige que o intérprete se valha do método da ponderação. São apontados os seguintes fatores que determinam o resultado da ponderação de forma mais objetiva:

(...) (i) o grau de proteção de um princípio e o grau de restrição em outro; (ii) o peso abstrato dos princípios colidentes; (iii) o grau de confiabilidade (à luz dos parâmetros da ciência e do conhecimento em um dado momento) das premissas empíricas utilizadas para concluir que um determinado princípio é protegido ou restringido; (iv) o número de princípios que justificam uma ou outra decisão; e (v), na hipótese iv, a forma como interagem os princípios que se inclinam para uma determinada decisão (se seus pesos meramente se somam ou se eles se reforçam mutuamente)³⁵⁰.

O terceiro caso se divide em dois. No primeiro, o conflito entre duas regras pode ser aparente, caso em que a solução é dada com o uso dos critérios da especialidade ou pelo critério cronológico. Apenas nos casos em que estes critérios se mostrarem insuficientes (conflito genuíno) é que o intérprete pode recorrer aos princípios constitucionais gerais para encontrar uma solução satisfatória. Na quarta hipótese (conflito em sentido estrito entre dois princípios), devem ser utilizadas as mesmas indicações apresentadas para a solução entre conflitos envolvendo as regras jurídicas, ressalvando que tais conflitos acontecem de forma mais recorrente no âmbito infraconstitucional³⁵¹.

No que se refere aos conflitos normativos identificados em níveis hierárquicos distintos, Bustamante salienta que o conflito entre normas previstas na Constituição e aquelas contidas na legislação ordinária (não considerados os precedentes e as normas oriundas da administração no seu poder de

³⁵⁰ BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 169

³⁵¹ BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 170.

regulamentação), podem se imaginados nas seguintes hipóteses: i) entre uma regra constitucional e uma regra infraconstitucional (sentido estrito); ii) colisão entre uma regra constitucional e um princípio infraconstitucional; iii) conflito entre um princípio constitucional e um princípio infraconstitucional (em sentido estrito); iv) colisão entre um princípio constitucional e um princípio infraconstitucional; v) conflito entre um princípio constitucional e uma regra infraconstitucional (em sentido estrito) e vi) colisão entre um princípio constitucional e uma regra infraconstitucional.

Para solução das hipóteses 'i' e 'iii' utiliza-se o critério hierárquico, invalidando a norma infraconstitucional (âmbito de validade); o problema apresentado no item 'v' também diz respeito à validade, mas não é de fácil solução, especialmente em face da presunção de legitimidade das regras. Primeiro, porque esse conflito entre princípio constitucional com regra infraconstitucional não é facilmente identificável. Além disso, os princípios admitem restrição, desde que essa não seja irracional e desde que sejam respeitadas as máximas da proporcionalidade. Diante disso, são apresentados pelo autor importantes instrumentos, a nosso ver, para verificar se o legislador observou ou não os limites deixados pelo constituinte³⁵².

Quem quer que argumente pela inconstitucionalidade de uma restrição a um princípio constitucional deve demonstrar que o legislador, ao ponderar esse princípio com o princípio que justifica a regra restritiva, extrapolou os limites da margem de apreciação que lhe fora deixada pelo constituinte. Essa margem de ação, como já se viu, é determinada pelos princípios envolvidos na ponderação. Deve-se ponderar, portanto, os princípios em rota de colisão (o princípio que foi restringido e o princípio que fundamenta a regra restritiva), e essa ponderação pode levar a três situações: (i) a restrição está conclusivamente determinada pela Constituição no caso concreto, ou seja, é possível inferir diretamente da constituição a conclusão de que o princípio P1 deve ser restringido com fundamento em P2; (ii) a restrição está conclusivamente proibida pela Constituição, ou seja, ao se ponderar P1 e P2 se chega com segurança à conclusão de que o princípio restringido tem peso superior ao princípio que justifica sua restrição; (iii) a restrição não está nem conclusivamente proibida nem conclusivamente permitida pelas normas de direito fundamental diretamente instituídas pela Constituição. Nesse último caso, que compreende a vasta maioria de situações, estamos diante da margem de livre apreciação do legislador, e, por conseguinte, a regra infraconstitucional deve prevalecer sobre o princípio constitucional que com ela colide.

³⁵² BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 171-172.

Veja-se, pois, que o critério da ponderação, ao contrário do que se imagina, possui uma sistematização e requisitos que devem ser atendidos, bem como exige uma pesada carga de argumentação, podendo levar a três situações distintas.

Os demais conflitos apresentados (ii, iv e vi) se resolvem, segundo Bustamente, no âmbito da aplicação, e não da invalidade. Assim, no caso 'ii' (colisão entre uma regra constitucional e um princípio infraconstitucional), a regra iria afastar a aplicação do princípio infraconstitucional nos casos por ela sinalizados, sem afastar a validade do princípio que pode ser aplicado em situações não abrangidas pela regra. O conflito entre princípio constitucional e princípio infraconstitucional (item 'iv'), por sua vez, pode ser resolvido, via de regra, pela prevalência do princípio constitucional ante o infraconstitucional. Outrossim, a colisão entre um princípio constitucional e uma regra infraconstitucional (item 'vi') envolve casos efetivamente difíceis, visto que o P1 não elenca razões para invalidar a regra (R), mas ressalva a inserção de uma exceção. O que há, nesta situação é uma ponderação entre os princípios P1 e P2 (que é aquele que fundamenta a regra, lembrando que toda regra é o resultado de uma ponderação anterior entre princípios). Ocorre que, de forma excepcional, poderão advir decisões judiciais que imponham a derrogação da regra. Sobre tal decisão há uma pesada carga de argumentação. São os casos de decisões *contra legem*, que somente se solucionam com a prevalência do princípio constitucional³⁵³.

³⁵³ BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 172-173. O autor ainda complementa, destacando os elementos da decisão contra legem: "Se toda regra é o resultado de uma ponderação de princípios e por consequência traz consigo um princípio que a fundamenta e constitui a sua ratio ou razão de ser, então não é razoável aplicar essa regra quando se puder concluir de forma segura que essa razão de ser não teria prioridade no caso concreto se este tivesse sido previsto, tendo em vista certas particularidades que não foram e não puderam ser antecipadamente conhecidas pelo legislador. Uma decisão contra legem pode ser justificada quando se puder estabelecer que embora uma regra R não seja inconstitucional, a sua aplicação no caso concreto leva a uma inconstitucionalidade. Uma decisão contra legem pode ser definida como uma decisão que estabelece uma exceção a uma norma jurídica N, na presença das seguintes condições: (i) N é uma norma do tipo regra, e não um princípio jurídico; (ii) N está expressa em uma lei ou outra fonte formal do direito com igual nível hierárquico; (iii) os significados mínimos ou literais das expressões utilizadas pelo legislador não permitem extrair do texto que serve de base a N uma norma alternativa que não seja contrariada por tal decisão; (iv) a decisão não reconhece a invalidade de N, mas apenas afasta a sua aplicação a uma situação em que ela é aplicável; (v) não há dúvida de que os fatos que deram origem à decisão podem ser subsumidos em N; (vi) a autoridade que adota essa decisão estabelece uma norma individual formulada em termos universais; e (vii) a decisão levanta uma pretensão de juridicidade. BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 174.

De nossa parte, consideramos que a sistematização apresentada pelo autor no que diz respeito aos conflitos identificados entre normas e as possíveis soluções podem ser aplicadas nos casos em que for identificado, pelo julgador, conflito envolvendo a capacidade contributiva com normas (regras ou princípios constitucionais ou infraconstitucionais). Por óbvio, vê-se não se tratar de uma questão de fácil resolução, em especial nos casos que efetivamente envolverem a colisão entre o princípio da capacidade contributiva e uma regra infraconstitucional, podendo levar à uma decisão *contra legem*.

Além disso, como se pode extrair de alguns casos apresentados acima, nos quais se debateu a violação à capacidade contributiva, quase sempre estão presentes no debate outras normas constitucionais, de forma que, dificilmente o intérprete irá se deparar com a um conflito (*lato senso*) entre, tão somente, a capacidade contributiva e outra regra ou princípio, fato este que demanda uma atenção ainda maior no momento da fundamentação. Outrossim, há casos em que o conflito suscitado somente será aparente, sendo de fácil resolução.

O princípio da capacidade contributiva, tal como outros princípios, não contém uma *hipótese de incidência* determinada, mas determina, expressamente, um valor que deve ser buscado pelo legislador. Como se viu ao longo da dissertação, são vários os parâmetros apresentados pela doutrina para delimitar a extensão, os limites e a convivência do princípio com outras normas, inclusive com aquelas que tenham por objetivo induzir determinado comportamento.

Para auxiliar no complexo processo de aplicação da capacidade contributiva na seara do controle de constitucionalidade, associada à sistematização acima apresentada, consideramos relevante a utilização da técnica da proporcionalidade, como elemento decorrente da teoria dos direitos fundamentais, observadas as contribuições teóricas abordadas no item 1.2.4, bem como as considerações explicitadas por Herrera Molina, que apesar de serem utilizadas tendo como referência o direito à igualdade, podem ser estendidas à capacidade contributiva (como princípio decorrente da igualdade). Conforme tal construção, um direito fundamental pode ser restringido, desde que seja preservado seu conteúdo essencial, nas situações em que se encontra em conflito com outro valor constitucional. Todavia, há de se ressaltar que tal restrição apenas será idônea para obter-se o objetivo que pretende, se é necessária, ou seja, “se é necessária (no

sentido de que não possa conseguir-se o mesmo resultado de maneira menos gravosa para os cidadãos)” e sempre que tal restrição de um direito fundamental seja proporcional ao efeito positivo que se consegue em troca”.³⁵⁴

Ademais, a par das relevantes contribuições sistematizadas por Bustamente concordamos que o direito, não se tratando de uma disciplina exata, envolve uma prática argumentativa e, ainda que se exija um certo grau de certeza, o próprio direito detém um caráter discursivo, que precisa ser considerado³⁵⁵.

Assim, ainda que a nossa proposta não seja analisar o tema pela perspectiva das teorias da decisão de forma mais aprofundada, concordamos que a decisão judicial deve ser justificada e para ela seja assim considerada, a fim de evitar arbitrariedade, deve passar pelo teste da universalidade³⁵⁶.

Diante do cenário que foi apresentado até então, consideramos que a eventual alegação de conflito entre determinada regra do Sistema Tributário e o princípio da capacidade contributiva se insere no contexto dos casos *hard cases*, exigindo daquele que inaugure tal conflito, demonstre, de forma pormenorizada, em que medida que a capacidade contributiva pode inviabilizar a aplicação da regra.³⁵⁷

³⁵⁴ MOLINA, Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán, Madrid, 1998. p. 40, apud TABOADA, Carlos Palao. **Nueva visita al principio de capacidade contributiva**, 2004, p. 782.

³⁵⁵ “Dizer que o direito é argumentativo implica dizer que seus conteúdos nunca estão completamente determinados e nunca são meramente “descobertos” segundo um método empírico ou analítico que nos permite reconhecer convenções sociais ou derivar enunciados pela via da dedução lógica. Uma prática social argumentativa necessariamente reflete sobre si mesma e está aberta para incorporar as críticas que lhe são desferidas. É pela via do reconhecimento do caráter argumentativo do direito que os princípios se tornam relevantes”. BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 172-173

³⁵⁶ Para melhor detalhamento, tendo como referência a teoria de MacCormick, consultar. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Sobre o caráter argumentativo do direito: uma defesa do pós-positivismo de MacCormick. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n.106, 2013. p. 281 e seguintes.

³⁵⁷ “Se toda regra é o resultado de uma ponderação de princípios e por consequência traz consigo um princípio que a fundamenta e constitui a sua ratio ou razão de ser, então não é razoável aplicar essa regra quando se puder concluir de forma segura que essa razão de ser não teria prioridade no caso concreto se este tivesse sido previsto, tendo em vista certas particularidades que não foram e não puderam ser antecipadamente conhecidas pelo legislador. Uma decisão contra legem pode ser justificada quando se puder estabelecer que embora uma regra R não seja inconstitucional, a sua aplicação no caso concreto leva a uma inconstitucionalidade”. Na sequência são apresentadas os elementos do que pode ser considerada uma decisão contra legem: “Uma decisão contra legem pode ser definida como uma decisão que estabelece uma exceção a uma norma jurídica N, na presença das seguintes condições: (i) N é uma norma do tipo regra, e não um princípio jurídico; (ii) N está expressa em uma lei ou outra fonte formal do direito com igual nível hierárquico; (iii) os significados

Logo, ainda que pesem a favor das regras constituídas a presunção de legalidade e legitimidade, necessárias à coerência, à segurança jurídica e previsibilidade do sistema tributário e à própria manutenção do Estado Democrático de Direito, consideramos que a capacidade contributiva, excepcionalmente, pode ser utilizada como argumento jurídico (dotado de intensa força argumentativa) para levar ao afastamento de determinada regra. Tal pode ocorrer haja vista que ela busca individualizar a justiça fiscal, atendendo ao imperativo constitucional, de modo que eventual decisão deverá apreciar todas as peculiaridades do caso concreto.³⁵⁸

Por mais que haja um certo preconceito e temeridade em relação ao uso da ponderação como método de resolução de conflitos envolvendo princípio constitucional, muitos dos conflitos são resolvidos por meio do uso de outros métodos interpretativos, estando a ponderação reservada, tão somente, a situações muito específicas.

mínimos ou literais das expressões utilizadas pelo legislador não permitem extrair do texto que serve de base a N uma norma alternativa que não seja contrariada por tal decisão; (iv) a decisão não reconhece a invalidade de N, mas apenas afasta a sua aplicação a uma situação em que ela é aplicável; (v) não há dúvida de que os fatos que deram origem à decisão podem ser subsumidos em N; (vi) a autoridade que adota essa decisão estabelece uma norma individual formulada em termos universais; e (vii) a decisão levanta uma pretensão de juridicidade para essa norma individual". BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem, 2010. p. 174.

³⁵⁸ "Sob tal raciocínio, constitui a Capacidade Econômica em sua modalidade subjetiva/relativa argumento jurídico hábil a reger a regra da proporcionalidade de Robert Alexy e a orientar o afastamento concreto de determinada regra". SANTOS, Amanda Duque dos. **Justa tributação e a uniformização da jurisprudência**: a (in)capacidade econômica como argumento de exceção aos precedentes vinculantes. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015, p. 146.

CONCLUSÕES

A capacidade contributiva compõe o rol dos princípios que integram a base, a estrutura do Direito Tributário, ainda que não seja o único meio de concretização da igualdade e da justiça fiscal, que emana seus efeitos tanto na função legislativa quanto na judicial, funcionando como pressuposto da tributação e como critério de graduação dos tributos, de observância impositiva. Dada a evolução do tema, não se questiona, pois, a sua juridicidade.

Apesar da carga axiológica inerente aos princípios, a capacidade contributiva detém uma forte força normativa e pode ser extraída de mais de um dispositivo constitucional. Com base na bibliografia levantada, concluímos que muito se avançou em termos teóricos e práticos para melhor compreensão do dito princípio. Observamos que a doutrina já apresenta importantes contribuições que auxiliam no processo de concretização da capacidade contributiva, tais como a sua sujeição a limites qualitativos (vedação aos privilégios odiosos e discriminações arbitrárias) e quantitativos (proteção ao mínimo existencial e vedação ao confisco), parâmetros estes que auxiliam no processo de concretude e operacionalização.

Para além do cenário apresentado pelos estudiosos do fenômeno da tributação, identificamos que instrumentos desenvolvidos no âmbito da teoria do direito, da teoria da justiça e da interpretação constitucional igualmente auxiliam na eficácia do princípio, no ordenamento jurídico.

Apesar de todo o progresso, o exercício da jurisdição constitucional, tendo como parâmetro de aferição a capacidade contributiva, mostra-se, pois, como um problema tormentoso, especialmente levando em conta a questão da autonomia, da legitimidade e da pretensão de segurança advindas dos atos legislativos, sem contar os subprincípios decorrentes da CC, as limitações fáticas e as limitações jurídicas impostas à implementação do referido princípio, em virtude de diversos fatores, dentre eles sua extensão em distintos graus nas diferentes espécies tributárias, bem como sua compatibilização com outros princípios e preceitos normativos, a exemplo das normas tributárias indutoras, imunidades, e, ainda, a própria natureza do tributo em questão, que exige a aplicação do princípio em maior ou menor medida.

Essa complexidade se reflete na diversidade de entendimentos extraídos da jurisprudência do STF. No presente estudo visualizamos, ainda que de forma

incipiente, o modo pelo qual a Corte Constitucional interpreta o dito princípio, o qual é utilizado, em muitos casos, como importante vetor interpretativo das normas contestadas e não como fundamento principal da decisão (*ratio decidendi*). Apesar das dificuldades impostas, o constante aumento de casos que envolvem a aplicação e interpretação do princípio, especialmente na seara do controle difuso de constitucionalidade pós Constituição de 1988, impulsionou o desenvolvimento do tema na Corte Constitucional, dando azo a decisões paradigmáticas, destacando-se aquelas nas quais concluiu-se pela extensão da capacidade contributiva à todas as espécies tributárias (ainda que em distintos graus).

Para fins de utilização da CC em sede de controle de constitucionalidade, pensamos que o intérprete conta com importantes mecanismos, tal como o controle de proporcionalidade (explicitado no item 1.2.4), nos casos que assim comportarem essa técnica, respeitados os parâmetros estabelecidos para utilização adequada das submáximas da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Para tanto, com o escopo de evitar-se ou minimizar-se a subjetividade e a irracionalidade na aplicação da técnica do sopesamento, se destacam as recomendações de Virgílio Afonso da Silva, que sustenta ser viável a obtenção de uma objetividade possível (ou seja, aquela que pode ser exigida no âmbito do Direito) por meio do controle intersubjetivo e da previsibilidade (possível) da decisão.

Ademais, o controle social e o respeito aos precedentes podem ser tidos como elementos que contribuem para a racionalização da aplicação da ponderação no contexto da jurisdição constitucional, tendo por parâmetro a capacidade contributiva. O controle social é exercido em relação às decisões emanadas do Poder Judiciário oriundas do controle de constitucionalidade em questão. O respeito aos precedentes, a seu turno, busca conferir segurança jurídica e coerência ao ordenamento jurídico como um todo, e ao sistema tributário em particular.

Igualmente relevantes são as possíveis soluções sistematizadas por Bustamente nas hipóteses de conflitos envolvendo regras e princípios, levando em conta as regras de argumentação e de justificação das decisões judiciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

AFONSO, J.R.; SOARES, J.M.; CASTRO, K.P. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro**: Livro branco da tributação Brasileira. BID. Documento para discussão 265, 2013. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Avalia%C3%A7%C3%A3o-da-estrutura-e-do-desempenho-do-sistema-tribut%C3%A1rio-Brasileiro-Livro-branco-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-Brasileira.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2020.

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez de derecho**. 2. ed. Barcelona: Editora Gedisa, 2004.

ALEXY, Robert. Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, Año 22. Núm. 66. Septiembre-Diciembre 2002.

ALEXY, Robert. Sobre o conceito de princípio jurídico. In: ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense, 2014

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Antonio Carlos. **A Cabeça do Brasileiro**. Rio de Janeiro: Record, 2007.

ACQUA VIVA, Marcus Cláudio. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. Madrid. Universidad Complutense, 1973. Traduzido do espanhol por Marcus Cláudio Acqua Viva. Citado por FERREIRA Filho, Manoel G. et. alli. *Liberdades Públicas*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1978.

ALVIM, Leonardo, LONGO, Larissa. Supervisão de Vanessa Rahal Canado. **Pandemia Impulsiona apresentação de projetos para taxar grandes fortunas**, 2020. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/pandemia-impulsiona-apresentacao-de-projetos-para-taxar-grandes-fortunas/>>. Acesso em 13 mai 2020.

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais**. Tese Doutorado em Direito - Universidade de São Paulo e Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälische Wilhelms- Universität Münster, São Paulo, 2013 (Ainda não publicada).

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 215, jan/mar, 1999. p. 151- 179.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. “NEOCONSTITUCIONALISMO”: ENTRE A “CIÊNCIA DO DIREITO” E O “DIREITO DA CIÊNCIA”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 30 jan. 2020.

BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 157.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999. p. 26. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracaos_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 232, p.141-176, abr./jun. 2003. p. 141- 176.

BARCELLOS, Ana Paula de. “Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle de Políticas Públicas”. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Org.). **Direitos Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Prof. Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 31- 60.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. Conceitos fundamentais sobre o Controle de Constitucionalidade e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **O Controle de Constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 233- 268.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **A Constitucionalização do Direito**: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 203- 250.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. 437p.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito. Compiladas por Nello Morra; Tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. In: **Revista de Direito Público**: Londrina, c. 4, 2009. p. 29- 42.

BRASIL. Código de Processo Civil. **Lei nº 13.105**. Planalto. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172**. Planalto, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 11 fev. 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Planalto, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 26 fev. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Planalto, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 set. 2019.

BRASIL. Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro. **Decreto- Lei nº 4.657**. Planalto. Brasília, 4 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 11 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Planalto, Brasília, 23 mar. 64. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. **Portal da transparência**. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2018>>. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADC 18/DF**, ministro Celso de Mello, divulgado em 06/09/2018, publicado em 10/09/2018.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 2007. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2007, Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/2479>>. Acesso em: 26 fev. 2020.

BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. **Direito, Estado e Sociedade**, n. 37, jul/dez 2010. p. 152- 180

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Sobre o caráter argumentativo do direito: uma defesa do pós-positivismo de MacCormick. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n.106, 2013.

CARBONELL, Miguel. El Neoconstitucionalismo: significado y niveles de análisis. In: CARBONELL, Miguel; JARAMILLO, Leonardo García (Org.). **El canon neoconstitucional**. Madrid: Trotta, 2010, n. I-II, p. 154.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 77- 79.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 94.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COMANDUCCI, Paolo. Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico Isonomía. **Revista de filosofía y teoría del derecho**, Alicante, n. 16, p. 89-112, 2002.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1996.

CRUZ, Álvaro Ricardo de. **Jurisdição Constitucional Democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

CRUZ, Álvaro Ricardo de. Regras e princípios: por uma distinção normoteorética. **Revista da Faculdade de Direito - UFPR**, v. 45, 2006. p. 37- 73.

DERZI, Misabel. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. **Congresso Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo: RT, 1991. p. 169.

DERZI, Misabel; MELO, João Paulo Fenucchi de Almeida (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A praticidade e o papel institucional do Poder Judiciário: a separação de poderes em jogo”, em Eduardo Maneira e Heleno Taveira Torres (Org.). **Direito Tributário e a Constituição** – Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, pp. 599- 646, 2012.

DIMOULIS, Dimitri. A relevância prática do positivismo jurídico. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 102, pp. 215- 253, jan./jun., 2011.

DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico, Teoria da Validade e da Interpretação do Direito**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira** ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 152 p.

FARO, João Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant’Anna Viera. Justiça fiscal: Rawls, capacidade contributiva e o mínimo existencial. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 115/2014, p. 29- 46, mar- abr, 2014.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 71.

FOLLONI, André. Capacidade Contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, 2019. p. 476- 499.

GIARDINA, Emilio. Le basi teoriche del principio della capacità contributiva. **Giuffrè**. Milano, 1961. p. 6, nota 8.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?** Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa

jurisprudência?. GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p.185- 213.

GODOI, Marciano Seabra. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 46.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Dialética: São Paulo, 2005.

GUIMARÃES, Ariane Costa. **Capacidade contributiva**: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. Reforma tributária: Ipea - OAB/DF. SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Org.). 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8379>>. Acesso em: 28 fev. 2020.

GÜNTHER, Klaus. **Teoria da Argumentação no direito e na moral**: justificação e aplicação. Trad. Cláudio Molz. São Paulo: Landy, 2004.

HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

JEVEAUX, Geovany Cardoso. **Teorias do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: GZ, 2015.

LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. **Série Doutrina Tributária**. v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 42- 59.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do contribuinte e efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 135- 136.

MARTINS, Ricardo Marcondes. Teoria dos princípios e função jurisdicional. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 5, n. 2. p. 135, mai./ago. 2018.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva**: a sua aplicação nos casos concretos. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

MENDES, Conrado Hübner. **Ativismo social, não judicial**. Disponível em: <<https://epoca.globo.com/conrado-hubner-mendes/ativismo-social-nao-judicial-22983759#ixzz6Byp78ZKW>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

MOLINA, Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán. Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas**. Tributação e Desenvolvimento, v. 4, n. 4, 2016.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

MOUSSALLEM. Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005

MÜLLER, Friedrich. **Direito, linguagem, violência**: elementos de direito constitucional I. Trad. Peter Naumann. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. Trad. Peter Naumann. 2. ed. São Paulo: Max limonad, 2000.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 119- 141.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003.

NUNES, Dierle; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e Direito Processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. **Revista de Processo**, v. 285/2018, nov. 2018, p. 421- 447.

OCDE, **Estatísticas sobre Receita na América Latina**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2020.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **A proteção do mínimo existencial no Direito Tributário**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Neiva Afonso; ALVES, Marcos Alexandre. Justiça e políticas sociais na Teoria de John Rawls. **Sociedade em Debate**, Pelotas, 16(1): 25-43, jan.-jun./2010.

OLIVEIRA, Neiva Afonso. **Rousseau e Rawls**. Contrato em duas vias. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2000. p. 153-188.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. v. 5, n. 1. São Paulo: Rev. Direito GV, 2009.

PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais - Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Franca/SP, 2018.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 482.

RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo Judicial: parâmetros dogmáticos**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 116.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Almiro Pisetta; Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Jussara Simões. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, nº 18, 2010. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

RICOEUR, Paul. **O Justo 1**, São Paulo: Martins Fontes, 2008 (Depois de uma Teoria da Justiça de John Rawls – p. 89-100).

SANCHIS, Luis Pietro. Sobre el Neoconstitucionalismo y sus Implicaciones. In: **Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales**. Local de publicação: editora, 2003, p. 101- 135.

SANDEL, Michael. **Justiça – o que é fazer a coisa certa**. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 10. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

SANTOS, Amanda Duque dos. **Justa tributação e a uniformização da jurisprudência: a (in)capacidade econômica como argumento de exceção aos precedentes vinculantes**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte, v. 3, n. 9, p. 95-133, jan./mar. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SEGADO, Francisco Fernández. **La justicia constitucional ante el siglo XXI: la progresiva convergência de los sistemas americano europeo-kelseniano**. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.

SILIGMAN, Edwin R.A. **The income tax history**. Theory and practice of income taxation. Ed. Augustus M Kelley, 1970, Nova Iorque, p. 228, apud ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, 1998. p. 45.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, 798, 2002, p. 23- 50. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/1495/1179>>. Acesso em: 25 jan. 2020.

SILVA, Virgílio Afonso da. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO Jr, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). **Direito e interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Direito GV/Saraiva, 2011. p. 363- 380.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigações sobre a sua natureza e suas causas**. v. III. 3. ed. São Paulo: Nova cultural, 1988.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. Rawls e Habermas: em Busca de uma Perspectiva Democrática Transcontextual. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Sociologia da USP**, São Paulo, v. 16, n. 1, pp. 11-37, 2009. Disponível em: <<file:///C:/Users/Melo/Downloads/75206-Texto%20do%20artigo-101985-1-10-20140224.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2020.

STOLLEIS, Michael. **The Law under the Swastika: Studies on Legal History in Nazi Germany**. Trad. Thomas Dunlap. Chicago: The University of Chicago Press, 1998.

STRECK, Lênio Luiz. **Eis porque abandonei o “neoconstitucionalismo”**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-13/senso-incomum-eis-porque-abandonei-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 17 mar. 2020.

STRECK, Lênio Luiz. O (Pós-)Positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes). Dois decálogos necessários. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, 2010, n. 7, p. 15- 45, jan./jun.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidade contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TABOADA, Carlos Palao. Nueva visita al principio de capacidade contributiva. **Revista Española de Derecho Financiero**. v. 124, outubro-dezembro de 2004. p. 783.

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

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517- 527.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TRINDADE, André Karam. **Crítica à imprecisão da expressão neoconstitucionalismo**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jan-19/diario-classe-critica-impresicao-expressao-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 30 jan. 2020.

UCKMAR, Víctor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 71.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Biblioteca Central. **Normalização de Referências NBR 6023:2002**. Vitória: EDUFES, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.ufes.br/handle/10/1532>>. Acesso em: 18 mar. 2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Biblioteca Central. **Normalização e Apresentação de Trabalhos Científicos e Acadêmicos**. Vitória: EDUFES, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.ufes.br/handle/10/1533>>. Acesso em: 20 mar. 2020

WALDRON, Jeremy. **A essência da oposição ao judicial review**. Tradução de Adauto Villela. A legitimidade da jurisdição constitucional. Organização de Antônio Carlos Alpino Bigonha e Luiz Moreira. Rio de Janeiro, ed. Lumen Juris, 2010. p. 93-157.

WALDRON, Jeremy. **Contra el gobierno de los jueces**. 1. ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Siglo XXI. Editores Argentina, 2018, 256p.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ZANETI JR. Hermes. **A constitucionalização do processo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998. p. 39- 40.