

RODRIGO ANTONIO DA ROCHA FROTA

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DAS  
CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

Mestrado em Direito Tributário

PUC/SP

São Paulo

2006

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

RODRIGO ANTONIO DA ROCHA FROTA

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DAS  
CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de Título de Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho.

PUC/SP

São Paulo

2006

*Aos meus pais, pelo eterno exemplo, apoio e  
dedicação.*

*Aos professores Paulo de Barros Carvalho e Regina  
Helena Costa pelos preciosos ensinamentos.*

Banca Examinadora

---

---

---

## Resumo

O presente trabalho visa analisar o direito positivo pátrio, tendo sua estrutura basilar como enfoque: a norma jurídica, a partir de sua estrutura. Trabalha com a homogeneidade sintática do sistema jurídico positivo e sua relação com os princípios jurídicos. Buscando, assim, verificar a identidade destes institutos para, depois, com mais especificidade, concentrar os esforços no princípio da capacidade contributiva e sua relação com as contribuições.

A perspectiva pela qual se analisará a norma jurídica será a da teoria do Constructivismo-Analítico de Lourival Vilanova, considerando a estrutura da norma e do ordenamento. A este ângulo de estudo do direito, julgamos necessário somar um olhar da Fenomenologia, através da Teoria do Valor, intrínseca ao direito, devido a seu inafastável caráter cultural.

Concluimos, por fim, que a Capacidade Contributiva é um valor de grande relevância para a sociedade, a qual a inseriu no ordenamento, sob a forma de norma, dando origem ao que chamamos Princípio da Capacidade Contributiva. Este se aplicará aos tributos não vinculados, entre os quais as Contribuições Especiais, produzindo efeitos jurídicos.

## **Abstract**

The present paper aims at the analysis of the country positive law, focusing in its base structure: the rules of law, as of its structure. This paper deals with the syntactic homogeneous feature of the positive law system and its relation to legal principles. Seeking, therefore, to verify the identity of such institutes, in order to, afterwards, concentrate efforts more specifically at the principle of contributive capacity and the relation to contributions.

In this sense, the perspective by which the legal norm shall be analyzed corresponds to the Analytic-Constructivism theory, from Lourival Vilanova, taking into consideration the structure of rules and their order. To this angle of law study, we deem necessary to add a view from the perspective of Phenomenology, by the Value Theory, inherent to the law, due to its inseparable cultural characteristic.

We conclude, finally, that the Contributive Capacity is a value of huge relevancy for the society that implanted it, ordering as in the form of rules, originating what we call Contributive Capacity Principle. The foregoing will be applied to non-obligatory tributes, among which are the Special Contributions, producing legal effects.

## Índice

Introdução	08
Capítulo I - Premissas epistemológicas	11
1. Delimitação do tema	11
2. A linguagem e o direito	12
3. Direito Positivo e Ciência do Direito	22
Capítulo II – Ordenamento Jurídico	25
1. O Estado e a Constituição	25
2. O Sistema Jurídico	27
3. O Ordenamento e o Subsistema Jurídico-Tributário	31
Capítulo III – Norma Jurídica	35
1. Conceito de Norma Jurídica	35
2. Conceito de Princípio Jurídico	50
3. Princípio: Valor e Norma	55
4. Os Princípios no Ordenamento	62
5. Capacidade Contributiva	69
Capítulo IV – Tributos: aplicabilidade da Capacidade Contributiva às Contribuições Especiais	96
1. Conceito de Tributo	96
2. Classificação de tributos	100
3. Capacidade contributiva e Contribuições Especiais	108
Capítulo V – Conclusões	116
Referências Bibliográficas	120

## Introdução

A Constituição Federal disciplinou as competências tributárias dos diversos entes federativos, garantindo ao contribuinte ser tributado apenas da forma nela estabelecida. Utiliza técnicas afirmativas e negativas de composição do campo de competência.

Infelizmente, tem se percebido nos últimos anos o mais completo desrespeito a estes dispositivos, por parte do legislador, nas suas mais diversas esferas. A fúria arrecadatória neste país não tem fim.

Temos assistido nos últimos anos um aumento contínuo da carga tributária, com constantes recordes de arrecadação, num país com contínua crise de “estagnação” da economia nacional. O módico e eventual crescimento ainda é suplantado pelo aumento da carga tributária.

Além dessa desmedida elevação da carga tributária, há um outro fenômeno: o aumento do número de tributos por parte da União, visando, principalmente, o não repasse de verbas aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Isto se dá pelo uso, cada vez mais comum, das contribuições.

A União ainda alega que algumas das garantias dos contribuintes, expressas no texto constitucional, não se aplicam às contribuições, mas apenas aos impostos.

Neste ambiente surgem questões de suma importância, com repercussões em todo o ordenamento jurídico nacional. Princípio seria norma? Como se relacionam seus conceitos? Princípio vincularia a atuação do legislador? Poderia um princípio impedir os supracitados abusos legislativos? Haveria sanção pelo descumprimento de um princípio?

Assim, partindo desta indignação, o presente trabalho tratará, na primeira parte, de um estudo acerca do conceito de direito, norma e princípio. A seguir, se analisará a relação entre princípios e normas como ponto crucial do estudo que se pretende fazer. Por fim, serão discutidos o conteúdo semântico e axiológico do princípio da capacidade contributiva e sua aplicabilidade no âmbito das contribuições.

Para tanto, será imprescindível uma análise das classificações tributárias em voga atualmente. Estudaremos a Regra Matriz de Incidência Tributária constitucionalmente possível das contribuições, de forma geral; sem, contudo, entrarmos em pormenores de cada uma.

Buscaremos responder a tais questões, sob um ângulo analítico, sem esquecer que o direito é um objeto cultural e, como tal, deve ser tratado. O objetivo, portanto, é desenvolver um estudo destas indagações com equilíbrio, através do Constructivismo-Analítico de Lourival Vilanova.

## **Capítulo I - Premissas epistemológicas**

### **1. Delimitação do tema**

O presente trabalho visa analisar o direito positivo pátrio, tendo como enfoque sua estrutura basilar: a norma jurídica, a partir de sua estrutura e sua relação com os princípios jurídicos, verificando se há identidade, para depois, com mais especificidade, concentrar os esforços no princípio da capacidade contributiva e a sua relação com as contribuições. Para tanto é necessário refletir sobre a estrutura da norma e do sistema em que se insere: o sistema jurídico.

A perspectiva pela qual se analisará a norma jurídica será segundo a teoria do Constructivismo-Analítico de Lourival Vilanova, considerando a estrutura da norma e do ordenamento. Neste ângulo de estudo do direito, julgamos necessário somar um olhar da Fenomenologia, através da Teoria do Valor, intrínseca ao direito, devido a seu inafastável caráter cultural.

A metodologia escolhida é estudar o direito como construção cultural humana num sistema complexo de normas, para então atentar sobre como estas se

comportam dentro do sistema jurídico. Não se pretende com isso reduzir o direito a um conjunto de normas, mas o presente estudo dogmático do direito apresenta um enfoque normativo, aceitando que o direito apresente uma complexidade muito maior, dependendo da análise de diversos ramos de ciências jurídicas.

## **2. A linguagem e o direito**

O ponto de partida para estudar o ordenamento é necessariamente a linguagem através da qual este é transmitido. Sem esta, seria impossível conhecê-lo.

A linguagem certamente difere do conhecimento, porém este seria impossível sem ela. Todo conhecimento se dá pela linguagem. É através dela que se pensa e se comunica qualquer objeto cultural.

Tratando do tema, o Professor Lourival Vilanova ensina: “A linguagem funciona em várias direções. Ora expressa estados interiores do sujeito, ora expressa situações e objetos que compõem a textura do mundo externo. Nem sempre funciona com fim cognoscitivo, como linguagem-de-objetos. Às vezes é veículo de ordens, no sentido genérico, pretendendo *alterar* o estado de coisas;

outras vezes, faltando a suficiente parcela de experiência dos objetos, é transmissora de *perguntas*. Outras vezes, ainda, nem é instrumento de conhecimento nem de ordens ou imperativos, nem de perguntas, mas meramente *expressional* da alteração emocional que o trato com os objetos provoca no sujeito. Ainda que a análise fenomenológica descubra, sob a contextura de atos tão diversos, modalidades várias de pôr objetividades, modos de pôr objetivações, tomando-se a linguagem como fato do mundo (sistema físico com relacionamento simbólico com objetos), para os fins estritos da análise lógica, interessam as estruturas de linguagem mediante as quais se exprimam *proposições*, isto é, asserções de que algo, de que tal objeto tem a propriedade tal. Estruturas de Linguagem expressivas de proposições são suscetíveis de valores (verdade/falsidade), empiricamente verificáveis por qualquer sujeito que se ponha em atitude cognoscente”<sup>1</sup>.

Um exemplo de que a linguagem é a maneira de apreendermos o mundo, está no conceito de fato jurídico, na forma como é trabalhado por Paulo de Barros Carvalho, expondo como o Direito pode enxergar a realidade: “Fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas”

2.

---

<sup>1</sup> As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, pág. 39.

<sup>2</sup> Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência, pág. 89.

Clarice von Oertzen de Araújo tratando da linguagem preceitua: “A linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas uma das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona a sua existência. A linguagem é o veículo do qual se utiliza o homem para comunicar-se. O Direito, sendo a disciplina dos comportamentos sociais intersubjetivos, é suscetível de mudanças sob a pressão das diferentes necessidades, com vistas a adaptar-se ao modo mais econômico e racional de satisfazer o bem-estar social”<sup>3</sup>.

Tendo em mente que todo e qualquer conhecimento só pode acontecer através da linguagem, torna-se indispensável refletir sobre o que vem a ser o direito.

Certo é que o direito é um objeto cultural e, como tal, só pode ser transmitido através da linguagem. Tem como função a regulação das condutas na sociedade em que se insere, permitindo-as, obrigando-as ou proibindo-as.

Lourival Vilanova entende que: “O Direito é uma realidade complexa e, por isso, objeto de diversos pontos de vista cognoscitivos. Podemos submetê-lo a um tratamento histórico, científico-filosófico, ou científico-político, daí resultando a

---

<sup>3</sup> Semiótica do Direito, pág. 19.

história do direito, a sociologia do direito, as ciências particulares do direito e a filosofia em seus vários aspectos. É a complexidade constitutiva do direito que exige essa variedade de perspectivas. Se fosse um objeto ideal, portanto, alheio à determinação do tempo e do espaço, não comportaria tantas ciências”<sup>4</sup>.

O autor ainda esclarece: “O direito é um fenômeno histórico. Tem origem e tem uma trajetória de evolução própria. Não é algo estável. A sua variação obedece às circunstâncias de tempo, de lugar e de cultura”<sup>5</sup>. O direito é, portanto, um objeto cultural.

Assim, conforme fora exposto, a tarefa de definir a expressão “direito” não é fácil, pois é ambígua e pode ser tomada em diversas acepções. Aqui pretendemos tratar de duas destas acepções: direito positivo e Ciência do Direito. Porém, qualquer que seja o sentido utilizado terá sempre como significado um objeto cultural, criado, modificado e desenvolvido pelo homem. Desta forma, reforça-se: o direito não é linguagem, mas só pode ser apreendido por ela, haja vista sem a qual não haver conhecimento; e deste ponto parte a nossa análise.

---

<sup>4</sup> Sobre o Conceito de Direito, in Escritos Jurídicos e Filosóficos, pág. 32.

<sup>5</sup> Idem, pág. 33.

O direito positivo, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, “é o complexo de normas jurídicas válidas num determinado país”<sup>6</sup>. Seguindo na mesma linha de raciocínio ainda se poderia ter o direito positivo, nas palavras de Maria Rita Ferragut, como “... o conjunto de regras jurídicas gerais e abstratas, individuais e concretas, existentes em determinado tempo e espaço social”<sup>7</sup>, ou ainda: “(i) significações dos enunciados com conteúdo deontico incompleto e (ii) significações dos enunciados com conteúdo deontico completo”<sup>8</sup>.

Em suma, poderíamos definir o direito positivo como o feixe de proposições prescritivas, cujo objetivo é ordenar as relações intersubjetivas na vida social, num determinado tempo e espaço. Organiza-se segundo um critério de especialidade e de processos de fundamentação e derivação. Constitui, dessa forma, um corpo de linguagem técnica prescritiva, formulada de acordo com os critérios da Lógica Deontica, a partir dos valores de validade e invalidade.

Enquanto isso, a Ciência do Direito é verdadeiro ramo da ciência e do conhecimento; tem como escopo descrever seu objeto de análise: o direito, através de uma metalinguagem descritiva, formulada segundo os valores da Lógica Alética ou Clássica: verdadeiro e falso. Afinal, conhecer é descrever, ou melhor, depreender características próprias do objeto em estudo.

---

<sup>6</sup> *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, pág. 02.

<sup>7</sup> *Presunções no Direito Tributário*, pág. 16.

<sup>8</sup> *Idem*

Sendo o direito um produto cultural, só pode ser vertido através de linguagem e como tal deve ser estudado. A linguagem do direito positivo é primordialmente prescritiva, mesmo quando o legislador utiliza a linguagem descritiva ou expressiva, estas são voltadas à imperatividade do ordenamento.

Acerca da linguagem descritiva leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho: “Linguagem descritiva, informativa, declarativa, indicativa, denotativa ou referencial é o veículo adequado para a transmissão de notícias, tendo por finalidade informar o receptor acerca de situações objetivas ou subjetivas que ocorrem no mundo existencial. Apresenta-se como um feixe de proposições, afirmadas ou negadas, que remetem o leitor ou o ouvinte aos referentes situacionais ou textuais. É a linguagem própria à transmissão de conhecimentos (vulgares ou científicos) e de informações das mais diferentes índoles, sendo muito utilizada no intercurso da convivência social”<sup>9</sup>.

Ora, justamente em função deste caráter informativo, referencial, é que ressalta a possibilidade de verificar a assertiva frente à situação fática, com valores de verdade/falsidade.

---

<sup>9</sup> Apostila de Lógica para o Curso de Mestrado em Direito da PUC-SP, pág. 17.

Já quanto à linguagem prescritiva, Paulo de Barros Carvalho esclarece: “Linguagem prescritiva de condutas: presta-se à expedição de ordens, de comando, de prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas. Seu campo é vasto, abrangendo condutas intersubjetivas e intra-subjetivas. Todas as organizações normativas operam com essa linguagem para incidir no proceder humano, canalizando as condutas no sentido de implantar seus valores”<sup>10</sup>.

O legislador utiliza enunciados prescritivos para a produção de leis, numa linguagem técnica, através de um discurso natural com palavras e expressões de caráter científico. Salienta-se, no entanto, a pluralidade de formação dos representantes populares no poder legislativo: quanto maior a diversidade dos representantes mais autêntica é a representatividade dos diversos setores da comunidade. Em decorrência disto, não se pode exigir um rigor científico na atividade legislativa.

Surgem, então, nos textos legais, as impropriedades, os erros, as atecniais, as deficiências e as ambigüidades. Pequeno preço a pagar pela democracia. Resta ao estudioso do direito sanar tais deficiências, buscando construir um sentido mais apurado e produzindo ciência.

---

<sup>10</sup> Idem, págs. 18 e 19

A seu turno, o magistrado é o intérprete legitimado. Sua interpretação, diferentemente da feita pelo simples estudioso do direito, é prescritiva; produz a norma individualizada, em sua função, a partir da norma geral e abstrata.

A linguagem do cientista do Direito, mais do que técnica é científica, na medida em que seus enunciados descritivos são dotados de harmonia, característica dos sistemas enquadrados no formato da Lógica Alética. Apresenta as unidades organizadas segundo critérios de identidade, não contradição e terceiro excluído; próprios do pensamento Apofântico.

As dificuldades com vocabulário especializado, sejam da linguagem técnica, sejam da científica, somente podem ser resolvidos através de um grande esforço semântico. O que persiste no nível da Teoria Geral do Direito, ao qual se chega através de sucessivas generalizações. Tal problemática só desaparece no altiplano da Lógica Jurídica, após um processo de formalização extrema.

O papel do jurista, portanto, é analisar e depreender o sentido de enunciados, dentro do sistema jurídico em que se insere. Importante, portanto, diferenciar o enunciado da proposição.

Paulo de Barros Carvalho define enunciado como: “o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”<sup>11</sup>.

E continua o professor ao comentar os ensinamentos dos lógicos ingleses: “Para os ingleses, “oração” e “sentença” teriam o mesmo valor semântico de “enunciado”, isto é, a expressão oral ou gráfica de uma proposição, enquanto esta seria o conteúdo significativo que o enunciado sentença ou oração exprimem.”<sup>12</sup> Assim, percebe-se que o enunciado é a expressão enquanto a proposição é idéia contida nela, seu sentido.

Ora, como o direito positivo é formado não pelos enunciados, mas pelas proposições prescritivas, depreendidas dos enunciados, dos quais surgem interpretações diversas e, por conseguinte, diversas proposições, há que se perceber que apenas algumas podem ser tidas como normas, como veremos nos capítulos seguintes.

---

<sup>11</sup> Ibidem, pág. 56.

<sup>12</sup> Ibidem.

Enquanto o direito positivo disciplina o comportamento humano, o convívio social, através de uma fórmula lingüística prescritiva, de forma a regular a conduta das pessoas nas relações intersubjetivas; a Ciência do Direito estuda este feixe de proposições prescritivas, observando, investigando, interpretando e, sobretudo, descrevendo, sempre segundo uma metodologia predeterminada. Para tal, o cientista utiliza-se sobremaneira de uma linguagem descritiva.

Nas lições de Lourival Vilanova: “Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas)”<sup>13</sup>.

Ao conhecer (atos de percepção – leitura, estudo) o direito positivo (objeto do conhecimento), o jurista (sujeito cognoscente) produz essa linguagem descritiva (proposição descritiva): uma linguagem de sobre nível, sobrelinguagem ou uma metalinguagem em relação ao direito positivo. A aquela, esta se refere, descrevendo-a como sistema empírico.

---

<sup>13</sup> Ob. Cit., pág. 37.

### **3. Direito Positivo e Ciência do Direito**

Estudados os tipos de linguagem que podem abordar o direito (a prescritiva e a descritiva), passamos a analisar as implicações sobre a forma de abordagem e seu objeto.

Tendo em mente que a Ciência do Direito objetiva o estudo do próprio direito, atuando como sobrelinguagem deste, percebemos que a forma desta abordagem variará conforme a Ciência em questão, nos diversos prismas do Direito: Lógica Jurídica, Sociologia Jurídica, Ética Jurídica, História do Direito, Política Jurídica e, entre outras, a Dogmática Jurídica: a Ciência do Direito, em sentido estrito. Cada uma com seu escopo.

O objeto da Dogmática é, única e exclusivamente, o direito positivo atual de determinado Estado, ou de relações internacionais, tal qual se apresenta, em seus aspectos estático e dinâmico. Normas passadas são objeto da História do Direito. Normas futuras são objeto da Política Jurídica. Normas de diferentes países são objeto do Direito Comparado, da Política Jurídica ou de outras ciências, mas não da Dogmática Jurídica.

As unidades do sistema do direito posto são as normas jurídicas. Estas são depreendidas dos textos legais e interligadas cognoscitivamente mediante relações de coordenação de funções e de subordinação hierárquica.

A este sistema de normas jurídicas de determinado país também se denomina sistema empírico do direito positivo, uma vez que se destina a uma região material, uma sociedade, historicamente determinada no espaço e no tempo.

O exame deste sistema ressalta, desde logo, a existência de lacunas, imprecisões e contradições entre as unidades do conjunto. A função da Ciência do Direito é tentar impedi-las ou, ao menos, minimizá-las de fato; de maneira que, ao descrever seu objeto, inexistam de lacunas, imprecisões e contradições, buscando sempre a certeza e a segurança do sistema.

Reforçando: temos o direito positivo como complexo de normas jurídicas válidas num determinado país; e a Ciência do Direito como o ramo da Ciência que estuda o direito positivo, cabendo a ela descrever este complexo normativo, ordenando-o e sistematizando-o, através de sua hierarquia e das formas lógicas que entrelaçam as várias unidades do sistema jurídico positivo, esclarecendo o conteúdo de sua significação.

Para tanto, o direito positivo, ao disciplinar o comportamento humano, o convívio social, utiliza uma fórmula lingüística prescritiva, enquanto a Ciência do Direito utiliza-se de uma função descritiva de linguagem, a fim de estudar este feixe de proposições prescritivas.

Contudo é necessário ressaltar: o ordenamento é uno. Sua divisão, feita pela Ciência do Direito, tem fim meramente didático. Claro é que o direito positivo é indissociável. No caso do Direito Tributário, a Ciência do Direito busca estudar a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos.

## **Capítulo II – Ordenamento Jurídico**

### **1. O Estado e a Constituição**

O termo “Estado” é mais um daqueles termos de difícil conceituação. É utilizado nas mais diversas situações históricas e políticas. Porém, para o escopo deste trabalho, buscamos um conceito onde a ordem jurídica esteja presente, a fim de possibilitar o estudo jurídico dos princípios.

Neste sentido Dalmo de Abreu Dallari esclarece: “parece-nos que se poderá conceituar o Estado como a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”<sup>14</sup>.

Importante ressaltar que neste conceito estão presentes todos os elementos que compõem o Estado, e apenas eles. A noção de poder é própria da soberania, característica da própria ordem jurídica. A politicidade do Estado está referida na expressão “bem comum”, vinculando-a a um determinado povo e território.

---

<sup>14</sup> Teoria Geral do Estado, pág. 101.

O Estado Brasileiro organiza-se a partir de sua Constituição. José Afonso da Silva conceitua a Constituição de um Estado como: “um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos, os limites de sua ação, os direitos fundamentais do homem e as respectivas garantias. Em síntese: a constituição é o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado”<sup>15</sup>. Estes elementos, conforme exposto, são: território, população e governo.

Temos, pois, que a norma constitucional é, por excelência, o espaço das linhas gerais que informam e organizam o Estado, limitando-se a designar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum desenvolverá posteriormente. Os quatro plexos normativos do modelo federativo adotado pela Carta Magna Nacional estão nela consignados: o sistema nacional, o sistema federal, o sistema estadual e o sistema municipal.

---

<sup>15</sup> Curso de Direito Constitucional Positivo, pág. 37 e 38.

## 2. O Sistema Jurídico

Outra expressão ambígua, mas necessária ao presente trabalho, é a noção de sistema jurídico. Pode significar o sistema da Ciência do Direito ou do direito positivo. Trataremos do direito positivo.

A princípio, se poderia pensar que o direito positivo não poderia ser caracterizado como sistema, pois, basicamente, seria por demasiado ambíguo, vago e cheio de contradições para ser considerado um sistema, faltando-lhe unicidade, para tal. Diferentemente, a Ciência do Direito ao busca resolver essa problemática, sim, poderia ser considerada um sistema. Como veremos, não é este o caso. Existe ordem na proliferação de enunciados normativos, definida, justamente, pela interpretação. Em ambos os casos, estamos tratando de sistemas, cada um com suas características.

Importante, portanto, é o conceito de sistema, extraído da teoria das classes. Ensina Paulo de Barros Carvalho: “Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a posição de partes orientadas por um vetor

comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”<sup>16</sup>.

Neste sentido leciona Lourival Vilanova: “Temos, como dado-da-experiência, o pluralismo dos sistemas jurídicos dos Estados. Sob o ponto de vista formal-jurídico, cada Estado é um sistema. Independente um do outro e uno. A proposição normativa fundamental não se transpõe para o outro. Se a norma fundamental é a proposição básica, logicamente é um postulado. Começa o sistema proposicional normativo com ela”<sup>17</sup>.

Resta, portanto, evidente a formação de um sistema pelo conjunto de normas jurídicas em decorrência da multiplicidade de relações entre elas, segundo um princípio unificador. O direito positivo, portanto, se mostra, integrado numa camada de linguagem prescritiva.

Assim, ao se falar num sistema jurídico positivo, temos que cada Estado terá seu sistema, com suas normas e organização próprias. Necessário, portanto, se analisar individualmente um sistema jurídico para entender seus pormenores, seus valores.

---

<sup>16</sup> Ob. Cit., pág. 131.

<sup>17</sup> Ob. Cit., pág. 163.

O sistema do direito positivo apresenta uma singularidade: a reprodução. Regulamenta a produção de outras normas, dispostas hierarquicamente, regidas pela fundamentação ou derivação.

Contudo, importante lembrar, o direito, no sentido de direito posto, é um produto cultural do homem a fim de possibilitar a convivência social, visando disciplinar condutas.

As normas que estabelecem o procedimento próprio para a produção normativa também fazem parte do sistema, até por também serem normas, regulando condutas. Estas, porém, seriam qualificadas. Condutas típicas de enunciação normativa.

Leciona Lourival Vilanova: "... o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, normas-de-normas, ou proposições-de-proposições não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele"<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Ob. Cit., pág. 164.

Estas normas de estrutura diferenciam-se das demais, as quais não se preocupam com a produção normativa, mas com outras condutas da multiplicidade de situações típicas do convívio social. São as chamadas normas de comportamento.

O autor ainda esclarece: “O que confere homogeneidade a todas as regras de Direito positivo é a sua normatividade. O ponto de partida é normativo: a norma fundamental, para tomarmos o modelo kelseniano de explicação. Consiste essa homogeneidade estrutural no modelo constante de relacionar os dados ou elementos (fatos e condutas) da experiência. Se o relacionamento segue o esquema da causa/efeito, temos a *natureza*, se o nexo é de dever-ser (dado A, deve-ser B), temos a *imputação*”<sup>19</sup>.

Ora, é propriedade das normas em geral e das normas jurídicas, especificamente, expressarem-se por meio do conectivo “dever-ser”, levado a denominar deôntico o sistema do direito positivo. O que fará do direito positivo um sistema, além deste conectivo, desta relação de imputação, sua normatividade, seu fundamento de validade: a Constituição. Em termos cognoscitivos, para fins de fechamento do sistema, tem-se a norma fundamental kelseniana.

---

<sup>19</sup> Idem, pág. 165

Esta é a lição de Lourival Vilanova: “Se toda norma provém de norma – em rigor inexiste a produtividade normativa do fáctico –, o conjunto, que é o sistema, é ontologicamente, em-si-mesmo, bastante. Mas há o problema do começo normativo do sistema. Para o sistema normativo que alcançou a forma estatal, o início está na Constituição. Mas de onde provém a Constituição positiva, qual o *fato constituinte*, o *protofato* que, por isso mesmo, que não era suporte fáctico de nenhuma norma – que não existia –, dá origem ao direito constitucional? Ou esta questão que é metajurídica, transistemática, transcendente ao sistema positivo, ou esse *Grundfaktum* é suporte fáctico de alguma norma. Como o sistema requer um ponto-origem, e não se dilui numa seqüência interminável de antecedentes, há que se deter *por uma necessidade gnosiológica*, numa norma fundante, que não é positiva, por não ter uma sobrenorma da qual seja aplicação. É uma norma pressuposta, uma *hipótese-limite* que confere *conclusividade* ou *fechamento* ao conjunto de normas que é o direito”<sup>20</sup>.

### **3. O Ordenamento e o Subsistema Jurídico-Tributário**

O ordenamento trata de uma ampla diversidade de temas da vida social. Como vimos, ao considerá-lo um sistema identifica-se sua unicidade na relação de

---

<sup>20</sup> Teoria da Norma Fundamental, in Escritos Jurídicos e Filosóficos, pág. 313.

implicação normativa e seu fundamento cognoscitivo de validade: a norma fundamental.

Pois bem, no modelo kelseniano a norma fundamental, conquanto seja tratada como norma, está fora do sistema, caracterizando-se por ser seu fundamento cognoscitivo de validade. Seria, neste sentido, formada pelo conjunto de atos de enunciação da Constituição de determinado Estado.

No caso brasileiro, esta enunciação ocorreu com a reunião da assembléia nacional constituinte e seus conseqüentes atos, que levaram à introdução do texto constitucional como lei fundante de um novo sistema.

Neste ato de vontade de enunciar a Constituição de 1988 o constituinte elegeu diversos valores do povo brasileiro a serem protegidos pelo sistema jurídico. Estes valores foram então incorporados nesta Carta como princípios: verdadeiros pilares do ordenamento.

Ao tratar das fontes de receita do Estado, a Constituição elegeu uma série de normas constitucionais tributárias, buscando: dar condições financeiras à implementação de um Estado Federal e Democrático de Direito. Assim, garantiu aos

entes federativos a possibilidade de instituir tributos e aos contribuintes os limites da intromissão do Estado em sua propriedade.

Aqui, se faz necessário reforçar que o ordenamento é uno. É a Ciência do Direito que o divide para fins didáticos, estabelecendo um corte epistemológico partindo para o estudo dos diversos ramos do direito. Mas o direito positivo é indissociável.

Portanto, referir-se a sistema tributário ou subsistema jurídico tributário, ou mesmo ao Direito Tributário, é fazer um corte, uma medida cognoscitiva, para melhor estudar as relações jurídicas relativas à instituição, arrecadação de tributos.

Neste sentido, ao estudar as normas constitucionais relacionadas a este objetivo, a doutrina estabelece, a partir da descrição do ordenamento, alguns institutos próprios de Direito Tributário.

Tratando da disciplina constitucional dos tributos Roque Antonio Carrazza ensina: “Competência tributária é a aptidão pra criar, *in abstracto*, tributos”<sup>21</sup>. O autor complementa, ao tratar dos limites desta aptidão: “Um primeiro

---

<sup>21</sup> Curso de Direito Constitucional tributário, pág. 437.

limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária”<sup>22</sup>. E continua: “O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados”<sup>23</sup>.

Tratando da unicidade e harmonia do sistema jurídico e, mais especificamente, do subsistema jurídico tributário, leciona José Arthur Lima Gonçalves: “Toda e qualquer norma legal deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um todo, subordinando seu alcance e eficácia aos princípios maiores desse próprio sistema”<sup>24</sup>.

Ora, com base nestes ensinamentos, resta-nos evidente a importância dos princípios, na averiguação da legalidade e da constitucionalidade da tributação, como garantia individual do contribuinte contra abusos do Fisco.

---

<sup>22</sup> Idem, pág. 441.

<sup>23</sup> Ibidem.

<sup>24</sup> Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais, pág. 44.

## **Capítulo III – Norma jurídica**

### **1. Conceito de Norma Jurídica**

Existem muitos tipos de normas: morais, religiosas, familiares, entre outros. Todos esses tipos normativos têm em comum o comando de uma conduta intersubjetiva. Assim, em sentido lato, seria possível, em princípio, definirmos norma como comando ou regramento de conduta.

Porém, mais uma vez nos deparamos com um termo ambíguo: norma jurídica. Pode-se referir a ela como a qualquer dispositivo legal, a um texto legal, a uma lei específica ou ainda à interpretação dos textos legais de forma a construir um sentido prescritivo.

A norma, para ser jurídica, apresenta algumas particularidades, sendo definida, nos termos do Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr., como a “expectativa contrafática, que se expressa por meio de proposições de dever-ser, estabelecendo-se entre comunicadores sociais relações complementares institucionalizadas em alto

grau, cujos conteúdos têm um sentido generalizável conforme núcleos significativos mais ou menos abstratos”<sup>25</sup>.

Dessa definição tiram-se alguns elementos básicos à formação da norma: a hipótese da norma (relacionada na expressão “*expectativa contrafática*”), a prescrição normativa em si (na expressão “*proposições de dever-ser*”), organizadas estruturalmente (“*relações complementares*”), promulgadas pelo Estado (“*institucionalizadas em alto grau*” – característica da juridicidade da norma), com um espectro amplo de pessoas a serem atingidas sem, contudo individualizá-las (“*conteúdos com sentido generalizável conforme núcleos significativos mais ou menos abstratos*”).

O conteúdo normativo será constituído por prescrições descritivas de ações ou situações hipotéticas, as condições de implementação, e implicativas das respectivas conseqüências (sanções).

Neste sentido, Hans Kelsen ensina: “... as ordens sociais a que chamamos Direito são ordens coativas da conduta humana”<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Introdução ao Estudo do Direito, pág. 115.

<sup>26</sup> Teoria Pura do Direito, pág. 36.

É propriedade das normas, e das jurídicas, mais especificamente, expressarem-se por meio do conectivo “dever-ser”, levado a denominar deôntico o sistema do direito positivo. A diferença das normas jurídicas para as demais, nas lições de Kelsen, é justamente sua coatividade: a possibilidade do Estado sancionar quem as desrespeita.

Assim, temos que o direito como sistema de linguagem é formulado segundo um raciocínio que a Lógica entende por deôntico. Isto quer dizer que a Lógica, como ciência que tem por objeto o estudo do modo de compreender o mundo pelo ser humano através da linguagem, ao estudar as proposições prescritivas jurídicas conseguiu depreender-lhe sua fórmula básica, qual seja o dever ser, transcrito em linguagem formalizada  $D [F \rightarrow C(S', S'')]$ . Ensina Lourival Vilanova: “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S' deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S” – assim deve ser”<sup>27</sup>.

A norma jurídica é a significação obtida da leitura dos textos do direito positivo, através de um processo de percepção do mundo exterior. Pode-se verificar enunciados normativos expressos e implícitos, porém, a norma jurídica estará sempre implícita nos textos positivados. Existindo a partir de uma construção de sentido, a partir dos textos legais.

---

<sup>27</sup> As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, pág. 95.

Estudando esta linguagem prescritiva, a Lógica percebeu que não poderia utilizar-se dos valores da Lógica Clássica de verdade/falsidade nas proposições jurídicas, pois aqui não se aplicam. A estas devem ser aplicados valores de validade/invalidade, típicos da Lógica Deôntica, criada justamente para explicá-las.

Isto porque, nas lições de Lourival Vilanova: “A proposição jurídica não descreve como fisicamente, biologicamente, psicologicamente, um homem está engajado num ir-e-vir no espaço físico e social, relacionando esse movimento como efeito de causas físicas, biológicas, psicológicas e sociológicas, para depois formular a função:  $x=f(y' y'' y''')$ ”). A proposição do direito positivo, integralmente explicitada, dirá: “dado o fato de ser pessoa, deve-ser o direito *erga omnes* de ir-e-vir” correlativo (vê-se) do dever geral de não impedir”<sup>28</sup>.

O autor é ainda mais claro ao evidenciar: “... tomando fenomenologicamente os dados como eles aparecem na experiência, vemos que os funtores “é obrigatório” (O), “é permitido” (P), não pertencem à linguagem descritiva ou apofântica, mas à linguagem prescritiva ou deôntica. Depois, como veremos, os mencionados funtores deônticos são relacionais: o sujeito S' fica obrigado a fazer

---

<sup>28</sup> Ob. Cit., pág. 69.

ou omitir conduta C perante outro sujeito S". Da mesma maneira, a proibição é relacional, como o é a permissão"<sup>29</sup>.

A irreducibilidade do modal deôntico ocorre em decorrência, portanto, da sua natureza relacional, enquanto o modal alético é intrínseco ou extrínseco à proposição, mas nunca relacional. Nas palavras de Lourival Vilanova: "O modal alético pode estar no interior da proposição, ou fora dela. Como infixos ou prefixos. Assim, em fórmula clássica: "S é necessariamente P", "S é realmente P", "S é possivelmente P"; "é necessário que S é P" (a forma gramatical é meramente gramatical); "é contingente que S é P"; "é possível que S é P". Mas a proposição apofântica está completa sem modal. É estrutura sintática completa a fórmula "S é P"<sup>30</sup>.

Neste sentido ensina Ricardo Guibourg<sup>31</sup>: "Sin embargo, el comportamiento de los operadores deónticos no es idéntico al de los correspondientes aléticos. Los operadores "M" y "N" nos servían para calificar proposiciones que describían estados de cosas. Vale la pena preguntarse qué califican los operadores deónticos: cuáles son las "cosas" de las que decimos que son obligatorias, permitidas o prohibidas. Hay una respuesta plausible: son las conductas. De ellas predicamos la obrigatoriedad, la permisión o la prohibición."

---

<sup>29</sup> Idem, pág. 71.

<sup>30</sup> Ibidem, pág. 72 e 73.

<sup>31</sup> Lógica, proposición y norma, pág. 120.

Percebe-se que uma norma não pode ser verdadeira ou falsa, pois não há como se verificar empiricamente tais valores; mesmo que uma norma seja infinitamente desrespeitada não será nem verdadeira, nem falsa.

No entanto, aplicam-se os valores de validade ou invalidade, que nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, se referem à pertinencialidade ou não ao sistema: “Se partirmos do postulado segundo o qual o sistema é formado pelo conjunto de normas válidas, a validade passou a ser critério indispensável para pensar-se o sistema do direito positivo”<sup>32</sup>.

Dessa forma, se percebe que a validade é característica do jurídico: para ser norma jurídica é preciso ser válida. Isto se verifica nas lições de Alfred Tarski<sup>33</sup>, ao tratar da Teoria das Classes: “It is frequently said of a sentential function with one free variable that it expresses a certain property of things, – a property possessed by those, and only those, things which satisfy the sentential function (the sentential function “x is divisible by 2”, for example, expresses a certain property of the number x, namely, divisibility by 2, or the property of being even). The class corresponding to this function contains as its elements all things possessing the given property, and no others”.

---

<sup>32</sup> Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, pág. 49.

<sup>33</sup> Introduction to Logic and to the Methodology of Deductive Sciences , pág. 72.

Tendo em mente que a norma será jurídica pelo simples fato de ser válida, torna-se importante sabermos quais os critérios para verificar essa característica. São eles: a enunciação e a fundamentação, típicos de um sistema jurídico.

A fundamentação refere-se à validade e à derivação numa visão estática do sistema jurídico. Enquanto a enunciação diz respeito à dinâmica do sistema; relativa ao ato de fala, típico da realidade social, o qual introduz a norma através de seu meio físico: a lei. Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem: “O fato produtor de normas é o fato-enunciação, ou seja, a atividade exercida pelo agente competente. Falamos em fato-enunciação porque a atividade de produção normativa é sempre realizada por atos de fala”<sup>34</sup>.

A verificação de validade de uma norma ao sistema, portanto, dependerá de um análise de fundamentação desta em uma outra norma de superior hierarquia e do procedimento adotado na sua produção, passível de se verificar através das marcas deixadas no texto instrumento introdutor dela.

---

<sup>34</sup> Fontes do Direito Tributário, pág. 150.

Esta é a lição de Tárek Moysés Moussallem: “A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento”<sup>35</sup>.

Estruturalmente, portanto, A norma (na hipótese ou antecedente) elege um evento social, que ao ser reconhecido como fato, através de linguagem apropriada, incide sobre este, que se torna jurídico, vinculando a este fato um relacionamento entre sujeitos de direito, que substancia a tese ou conseqüente, não importando aqui se há diferenças entre situações jurídicas e relações jurídicas. A relação jurídica é conceito fundamental. Os sujeitos são os termos da relação jurídica ainda que só o sujeito da obrigação fique determinado e indeterminado fique o sujeito pretensor.

Ensina Lourival Vilanova: “... a relação jurídica, em sentido amplo ou sentido restrito, é efeito de uma hipótese fáctica sobre um dado-de-fato. Este, precisamente por ser ponto de incidência da hipótese, é fato jurídico. A relação entre fato jurídico e sua eficácia (plexo de efeitos) é relação de causalidade jurídica: relação estatuída, constituída por norma jurídica. É a norma que constitui ou

---

<sup>35</sup> Idem, pág. 152.

desconstitui a relação de causalidade jurídica. Vê-se, esta não se confunde com relação técnico-dogmático. A relação jurídica, em sentido técnico-dogmático, é efectual, é o que sobrevém do fato jurídico pela conexão estatuída pela norma, que se compõe de hipótese fáctica e consequência fáctica”<sup>36</sup>.

Percebe-se que na tarefa de elaboração normativa, o legislador, dentro dos limites constitucionais, pode seleccionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos, sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura sintática e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer consequências às hipóteses delineadas. Não pode, no entanto, deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação de implicação entre hipótese e consequências.

A hipótese é construção valorativamente tecida com dados de fatos, incidente na realidade, mas não coincidente com ela, na qual pode ser eleito um fato natural, fato social, ou fato já qualificado juridicamente para que a hipótese componha o fato jurídico. Faltando-lhe o status semântico de enunciado veritativo. As hipóteses de normas valem ou não valem.

---

<sup>36</sup> Causalidade e Relação no Direito, pág. 286.

Ao formalizar a estrutura da relação jurídica contida na tese da norma teremos: um sujeito qualquer S' mantém uma relação qualquer R em face de outro sujeito qualquer S"; de forma que: S'R S" ou R(S'S"). Sendo R a estrutura relacional teremos vários usos. Um deles é a substituição desse relacional por um dos valores: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). Dessa maneira percebe-se: R não pode ser substituído por nomes ou proposições; apenas por valores.

No mesmo sentido, é preciso reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica, obtendo-se a fórmula:  $D [F \rightarrow C(S', S'')]$ ; da qual se entende: se ocorre um fato F qualquer, então o sujeito S' deve fazer ou omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S'', que representa o primeiro membro da proposição jurídica completa e assim deve ser. Destaca-se, dessa maneira, a hipótese e a tese. A estrutura deste primeiro membro da norma arquitetase em forma de implicação: a hipótese implica a tese, ou o antecedente implica o conseqüente.

A importância deste raciocínio formal é entender que a estrutura da norma jurídica apresenta uma relação interna entre o fato jurídico em abstrato eleito na hipótese e a conseqüência, ou seja, a relação de implicação com a conduta determinada. Mas também a sanção ou conseqüência pelo inadimplemento da conduta determinada.

O conectivo “dever-ser” se triparte, portanto, em três valores: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P), os quais não entram na categoria de relacionais reflexivos, ou seja, aqueles que satisfazem a forma lógica das relações intrasubjetivas ( $xRx$ ). A eles só pode ser atribuído valor próprio de relações intersubjetivas ( $xRy$ ). Estes modais são inter-relacionáveis através de valores de afirmação e negação (não obrigatório, não proibido e não permitido), de forma a abranger toda a riqueza da elaboração normativa.

Por mais variada que seja a forma de exposição do direito em certa sociedade ele sempre apresentará proposições com estrutura dual. Parte da norma tem a função de prescrever descritivamente possível ocorrência no mundo, é a hipótese da norma. Uma outra parte prescreve um comportamento. Assim, ocorrendo o fato descrito na hipótese, deve-ser a conduta exposta no conseqüente. Tal fato não é normatizado, não é obrigatório ou proibido pela hipótese, mas na eventualidade de ocorrer e for reconhecido pelo direito, surge o dever-ser do conseqüente.

Aqui cabe um parêntese para uma breve explicação: conquanto alguns filósofos tenham tentado reduzir a forma deontica à forma alética, entendemos ser isto impossível, uma vez que o “mundo do ser” e o “mundo do dever-ser” são distintos, não havendo como miscigenar estas duas formas de raciocínio.

Os modos normativos, portanto, diferem dos modos fáticos, ou seja: do ser não provém o dever-ser, do meramente factual não provém o normativo. As modalidades são irreduzíveis, muito embora na composição do fato objetivo de cultura, que é o direito, haja inter-relacionalidade entre os modos.

Há que se ter, portanto, uma relação entre o direito e o mundo real, conferindo racionalidade ao sistema. Se for factualmente necessário, ou factualmente impossível uma conduta ou um fato, resultará num sem sentido estatuir proposição normativa contraposta ao curso natural das coisas.

Se a hipótese, funcionando como “descriptor”, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como “prescritor”, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, possibilitando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto: o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo; e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

Em termos tributários, temos a Regra Matriz de Incidência Tributária, onde a hipótese é composta pelos critérios material (constituído pelo núcleo verbal do evento), espacial (local de incidência) e temporal (momento de incidência);

enquanto o conseqüente é composto por critérios pessoal (sujeito ativo, detentor do direito subjetivo e sujeito passivo, quem tem o dever jurídico de recolher o tributo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A Regra Matriz de Incidência Tributária é criação doutrinária de Paulo de Barros Carvalho, que sobre ela leciona: “A “norma tributária em sentido estrito” será a que prescreve a incidência. Sua construção é obra do intérprete, enquanto órgão do sistema ou na condição de um interessado qualquer, mas sempre a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado (reduzindo o direito à forma escrita). Como já enfatizei, a norma se verte para o território das situações objetivas, tecidas por fatos e por condutas, ambos recolhidos no domínio do real-social. A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza dizer que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as

situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; sobre desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma”<sup>37</sup>.

Os critérios para identificarmos o aparecimento de uma relação jurídica são apenas dois: o pessoal e o quantitativo. O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica. O critério quantitativo nos dá o objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota.

Quanto às relações jurídicas tributárias, encontram-se dois tipos: as de natureza patrimonial (tributárias estrito senso) e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, previstas pela Regra Matriz de Incidência e as outras ao seu redor. São estas que tornam possível operacionalizar aquelas: são os deveres instrumentais. A norma que institui a obrigação tributária em sentido estrito é chamada de regra matriz de incidência tributária.

O critério quantitativo pode ser definido por uma quantia fixa, caracterizando os tributos fixos, ou variável, através da utilização da base de cálculo e da alíquota.

---

<sup>37</sup> Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, pág. 80.

A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da Regra Matriz de Incidência Tributária, se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se com a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente a isso, tem a base de cálculo a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

A versatilidade desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato, b) compor a específica determinação da dívida, e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

No direito tributário brasileiro, a Regra Matriz de Incidência (a norma tributária) é matéria submetida ao regime de reserva legal, seguindo o princípio da estrita legalidade tributária.

A esquematização formal da Regra Matriz de Incidência tem se mostrado um instrumento utilíssimo à análise da riqueza do conhecimento e do aprofundamento da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Vale dizer que sem todos os seus elementos a norma tributária em sentido estrito não existe e, portanto, não existe a relação jurídica tributária.

Sem a relação tributária não há que se falar em obrigação tributária, pois não há direito subjetivo sem dever jurídico correlato e sem objeto da prestação obrigacional. Esta, aliás, é a importância do princípio da capacidade contributiva como fundamento à tributação, como veremos adiante.

Ressalte-se ainda, que toda norma é introduzida no sistema através de um ato de fala, o qual só existe em função de um ato de vontade do emissor da mensagem. De maneira que toda norma é a objetivação deste, é seu produto e seu fim.

As normas jurídicas são proposições prescritivas, institucionalizadas em alto grau, emitidas através de um ato de fala qualificado, configurado por uma vontade objetivada.

## **2. Conceito de Princípio Jurídico**

Mais uma tarefa difícil: conceituar um termo dúbio, o “princípio jurídico”. Isto porque sua noção, cunhada pela Teoria Geral do Direito, abrange diversas idéias: tipo de norma jurídica, enunciados jurídicos, institutos de Direito, formulação dogmática de conceitos estruturados sobre o direito positivo ou postulados teóricos

da Ciência do Direito. Em todas estas formulações estão necessariamente contidas duas idéias: a de valor relevante da sociedade organizada, o Estado, e de início de um sistema.

Com isto em mente, vejamos algumas definições. Segundo o Professor Roque Antonio Carrazza: “princípio jurídico é um enunciado lógico implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”<sup>38</sup>.

Esta definição destaca alguns pontos relevantes: ser uma proposição jurídica; ter uma generalidade em alto grau; e ter grande importância frente ao ordenamento.

Já Cristiano Carvalho conceitua: “Princípios são enunciados que denotam valores consagrados pelo sistema jurídico e têm a função de diretivos axiológicos de todo o ordenamento”<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 33.

<sup>39</sup>Sistema, Competência e Princípios, in Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, pág. 869.

Na mesma linha segue Estevão Horvath: “Como já referimos, o sistema jurídico é inspirado e informado por valores. É, portanto, inviável o estudo do tema proposto sem falar dos “valores”. É que os princípios, a nosso ver, são as normas jurídicas que servem de veículo àqueles”<sup>40</sup>.

Esta colocação é muito importante, pois resume a idéia de que os princípios seriam valores eleitos pelo ordenamento de maneira a exercer diretivas de condutas.

Para Paulo de Barros Carvalho: “Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos”<sup>41</sup>.

Desta lição entende-se que em toda norma é possível extrair um valor por ela protegido e nela embutido. Porém, alguns têm uma importância maior para o

---

<sup>40</sup> O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário, pág. 16.

<sup>41</sup> Curso de Direito Tributário, pág. 143.

ordenamento, inspirando parte ou todo o sistema jurídico, devido a sua “influência sobre grandes porções do ordenamento”. Estes são qualificados como os princípios.

O eminente professor, porém, especifica em seguida: “Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma”<sup>42</sup>.

Ora, ao repensar o limite objetivo, o interprete chegará à conclusão que também se trata de uma norma de valor, quando esta tiver influência sobre grandes porções do ordenamento: poderá ser chamada de princípio. Ademais, conforme dito acima, além de valores as normas carregam direcionamentos e limites, alguns objetivos, outros nem tanto. Todos deverão ser seguidos. Este é o papel do direito: regular condutas. Mas a nosso ver, o que torna o princípio relevante para o sistema é a importância que os valores nele contidos exercem sobre o ordenamento.

Neste contexto é oportuno ressaltar os ensinamentos de Miguel Reale: “Os valores não são uma realidade ideal que o homem contemple como se fosse um

---

<sup>42</sup> Ob. Cit., pág. 144.

modelo definitivo, ou que só possa realizar de maneira indireta, como quem faz uma cópia. Os valores são, ao contrário, algo que o homem realiza em sua própria experiência e que vai assumindo expressões diversas e exemplares, através do tempo”<sup>43</sup>.

Mas, para qualificar algo como valor seria preciso, segundo as lições de Miguel Reale, detectar algumas características: bipolaridade, implicação recíproca, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, graduação hierárquica, objetividade, historicidade e inexauribilidade.

Para Paulo de Barros Carvalho: “princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da boa aplicação daqueles valores. Acatando-se o enunciado assim formulado, preserva-se o sistema do direito posto como um conjunto de normas jurídicas: todas com a mesma estrutura sintática (homogeneidade sintática), porém diversas semanticamente (heterogeneidade semântica)”<sup>44</sup>.

Assim, em nossa opinião, podemos conceituar princípio jurídico como norma jurídica impregnada de valor, o qual demonstra influência sobre vasta área do

---

<sup>43</sup> Filosofia do Direito, pág. 189.

<sup>44</sup> Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, Revista de Direito Tributário n. 55, pág. 154.

ordenamento. Com isso não se pretende de forma alguma diferenciá-lo das demais normas. Até porque nosso conceito de norma trata de forma, não do conteúdo da mensagem, porquanto seja uma proposição jurídica prescritiva com alto grau de estatização. Já o princípio também é norma, mas se qualifica quanto ao conteúdo da proposição, cujo tema será um valor fundante ao menos de parte do ordenamento a ser protegido; seja pelo legislador, seja pelo aplicador da norma.

### **3. Princípio: Valor e Norma**

Como já afirmado anteriormente, não se pretende aqui tecer o histórico de institutos jurídicos. O escopo deste trabalho é o direito positivo atual e, por conseguinte, das regras e dos princípios atuais. Mas, historicamente, há uma diferenciação bastante discutida que precisa de ser analisada aqui para podermos tirar algumas conclusões.

Necessário, portanto, entender que um dos significados do termo “norma”, aquele em sentido amplo, refere-se a qualquer dispositivo legal, sem uma análise mais detalhada. Neste trabalho tal noção há de ser aceita, embora trabalhemos norma em sentido restrito, como proposição prescritiva com alto grau de estatização.

É ampla a discussão acerca da natureza normativa dos princípios. Entre as várias posições, duas se distinguem, no nosso entender. A primeira de que norma é uma classe da qual princípio e regras são elementos, mas institutos diferentes. Esta teoria toma como norma aquele conceito amplo, como qualquer dispositivo legal. Outra, não faz qualquer diferenciação entre regras, princípios e normas, pois suas estruturas seriam indissociáveis, compondo a própria norma. Estes autores entendem por norma a proposição prescritiva com alto grau de estatização.

Representante atual da primeira teoria, de grande relevância na Europa, o Professor Ricardo Guastini difere “normas de princípio” das “normas de detalhe”:

“Como ya se ha mencionado, si se entiende por “norma”, como suele hacerse, cualquier enunciado dirigido a guiar el comportamiento, parece obvio que los principios no son más normas o, si se prefiere, una *especie* del *género* normas: las “normas de principio”, específicamente. El problema es entonces el siguiente: ¿cuáles son los rasgos característicos de las “normas de principio” que los distinguen de las “normas de detalle”? La cuestión es controvertida, entre otras cosas, a causa de la extrema – y extremadamente olvidada – heterogeneidad de los principios”<sup>45</sup>.

Outro autor de grande influência no estudo dos princípios é Ronald Dworkin, para quem: “A diferença entre princípio e regras jurídicas é de natureza

---

<sup>45</sup> Distinguiendo – Estudios de teoría y metateoría del derecho, pág. 143.

lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas diferem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que a regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”<sup>46</sup>.

O autor ainda esclarece: “Mas não é assim que funcionam os princípios apresentados como exemplos nas explicações. Mesmo aqueles que mais se assemelham às regras não apresentam conseqüências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”<sup>47</sup>.

O citado autor não coaduna, como visto, com a posição por nós adotada de ser a norma uma proposição prescritiva, mas a entende como mero enunciado (o que adotamos como norma em sentido lato). Isto o faz cair em equívoco na análise lógica da norma.

Em primeiro lugar, qualquer enunciado demanda interpretação. A construção de sentido, portanto, pode muito bem levar a uma formulação hipotético-condicional.

---

<sup>46</sup> Levando os Direitos a Sério, pág. 39.

<sup>47</sup> Idem, pág. 40

Além disso, o conseqüente normativo não se aplica automaticamente, como se fosse uma conseqüência causal de uma lei natural. O direito, nas lições de Lourival Vilanova<sup>48</sup>, trabalha com implicações jurídicas, conectivos deônticos. Para que o conseqüente da norma ocorra são necessários: a versão em linguagem apropriada e reconhecimento do aplicador.

Também há que se ressaltar: o modo de aplicação tudo-ou-nada depende, sobretudo, da interpretação e do conteúdo normativo, nunca de sua forma lógica, a qual será una, indissociável.

Entre os autores nacionais, aquele que diferencia, a nosso ver, mais criteriosamente as regras dos princípios é Humberto Ávila: “As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. As regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida. Os princípios são normas imediatamente finalísticas já que estabelecem um estado de coisas cuja promoção gradual depende de efeitos decorrentes da adoção de comportamento a ela necessários. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim

---

<sup>48</sup> Causalidade e Relação no Direito, pág. 79

juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira da regra é a previsão do comportamento”<sup>49</sup>.

Tal diferenciação, porém, a nosso ver, realmente não se aplica. Isto porque o meio de prescrição de qualquer conduta é a sanção, como ensina Hans Kelsen: “Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra as situações consideradas indesejáveis, por serem socialmente perniciosas – particularmente contra condutas humanas indesejáveis – com um ato de coação, isto é, com um mal – como a privação da vida, da saúde, da liberdade, de bens econômicos e outros –, um mal que é aplicado ao seu destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até a força física – coativamente, portanto”<sup>50</sup>.

A interpretação do que venha a ser esta sanção dependerá de uma construção de sentidos, como em qualquer outra. O que se poderia contestar em alguns casos é a sua eficácia, sua força em provocar a conduta pretendida ou mesmo a viabilidade de aplicação da sanção. Esta, porém, é uma problemática a ser vencida por qualquer norma.

---

<sup>49</sup> Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, pág. 129.

<sup>50</sup> Teoria Pura do Direito, pág. 35.

Assim ensina Lourival Vilanova: “Primeiro, assentado que toda norma jurídica requer interpretação, que não há proposição normativa bastante clara que dispense a exegese, que recai na linguagem procurando o conteúdo de significação normativa e sua típica modalidade (semântica) de referência à realidade...”<sup>51</sup>.

Além disto, é preciso ter em mente que as normas terão sempre voz prescritiva, mesmo que descrevam uma situação passada (normas individuais e concretas) ou futura e incerta (normas gerais e abstratas). Pouco importa sua técnica de construção, terá sempre função prescritiva.

Neste sentido, leciona Lourival Vilanova: “Cada proposição normativa (sublinhando o ente lógico “proposição”), parte da proposição normativa total, mostra estrutura implicacional: se se dá um fato  $F$ , recolhido numa proposição  $p$ , um sujeito se põe em relação deontica com outro sujeito; se se verifica a conduta oposta (contrária ou complementar) à conduta estabelecida com deonticamente devida, formulada na proposição “ $não-q$ ”, então outra relação de sujeito para sujeito, deonticamente especificada, vem se estabelecer, recolhida na proposição  $r$ . Em síntese de linguagem formalizada: “ $p \rightarrow q$ ”, “ $não-q \rightarrow r$ ”. No interior de cada proposição, temos antecedentes (hipóteses) e conseqüentes (teses), que Kelsen chama *pressupostos* e *conseqüências*”<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Ob. Cit., pág. 316.

<sup>52</sup> Ob. Cit., pág. 112.

Por fim, a questão de serem os princípios eminentemente finalísticos. Também não concordamos. Os princípios têm a finalidade de proteger um valor: é verdade. Porém, ao menos a sanção de inconstitucionalidade ou ilegalidade de determinado ato ou interpretação legal será a consequência pelo descumprimento do preceito. Logicamente esta sanção trará consequências na construção de sentidos e na produção de efeitos das normas às quais os princípios serão aplicados.

Outra crítica possível a esta tese é a existência de normas programáticas, as quais buscam estabelecer um fim a ser alcançado, evidenciando forte caráter finalístico. Estas também possuem sanção, conquanto possam perder eficácia. Nem por isso caracterizam-se como princípio.

Entendemos, assim como Paulo de Barros Carvalho, que normas e princípios são indissociáveis: a parte não pode se diferenciar de seu todo por se tratar de elemento puro. Têm como única característica a prescrição de condutas. Não há, portanto, diferença entre eles.

Ensina o eminente professor: “Insisto na tese da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, para reconhecer nas normas jurídicas

tributárias a mesma estrutura formal de todas as demais unidades do conjunto. É na instância semântica que as diferenças se estabelecem. Procurando cobrir todo o campo possível das condutas em interferência intersubjetiva, o legislador vai saturando as variáveis lógicas da norma com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, ao mesmo tempo em que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos, modalizando-os com os operadores “obrigatório”, “proibido” e “permitido”<sup>53</sup>.

Até porque nosso conceito de norma trata de sua forma lógica não do conteúdo da mensagem, porquanto seja uma proposição jurídica prescritiva com alto grau de estatização; enquanto o princípio é aquela norma cujo conteúdo da proposição tem como tema um valor a ser protegido pelo destinatário da mesma, seja ele o legislador ou o aplicador do direito.

#### **4. Os Princípios no Ordenamento**

Conforme já fora exposto, o direito é um objeto cultural e o ordenamento, ou sistema de direito positivo, está englobado neste conceito. Isto porque é formado

---

<sup>53</sup> Ob. Cit., pág. 76.

pelo conjunto de normas postas no sistema, só existe porque há algum tipo de comunicação. Tal comunicação integra a cultura de determinada sociedade.

Lourival Vilanova, tratando das estruturas lógicas do direito, explica: “Entre as estruturas, há aquelas que residem no fato de o direito ser um produto objetivo da cultura, fixado num sistema de linguagem”<sup>54</sup>. Isto porquê para este professor: “O direito positivo, sempre historicamente individualizado pelo substrato social a que responde, como contrapartida normativa, tem estruturas de diversos tipos. Em conjunto, é uma estrutura social, inseparável o suporte factual e capa normativa, pois não há fato social sem normatividade. É um sistema social, e dentro do sistema global que é a sociedade, cumpre a função de um subsistema ou sistema-parte desse todo”<sup>55</sup>.

O autor ainda esclarece: “E na linguagem encontramos, pondo de parte as estruturas meramente gramaticais, as estruturas lógicas ou formais. Assim, o direito positivo se não é, tende a ser um *sistema*. Não é mero agregado de proposições normativas, simples justaposição de preceitos, caótico feixe de normas. A própria finalidade que tem de *ordenar racionalmente a conduta humana* sujeita-o às exigências da racionalidade, de que a lógica é a expressão mais depurada. É a ordem da *práxis*, sem deixar de pertencer à “razão prática”<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Ob. Cit., pág. 90.

<sup>55</sup> Idem.

<sup>56</sup> Ibidem.

Assim, é preciso ter em mente que sendo o direito positivo o ordenamento, este se constitui em um sistema formado por elementos com características comuns e organizado numa estrutura por ele formulada.

Lourival Vilanova explica: “... temos por verdade que o ordenamento jurídico positivo, como linguagem, é um sistema de símbolos do discurso comum e técnico (linguagem-de-objetos). Se de fato não alcança a forma-limite de sistema, o ordenamento é, tendencialmente, quanto maior for o *quantum de racionalização*, sistema. Sendo sistema, é conjunto de entidades. As entidades constituintes do conjunto são proposições”<sup>57</sup>.

Paulo de Barros Carvalho, com forte influência da Teoria das Classes, segue a mesma linha de raciocínio: “Se pensarmos no conjunto de todas as normas jurídicas válidas num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente à região ôntica dos objetos culturais, visto que

---

<sup>57</sup> Ibidem, pág 287.

é produzido pelo homem para disciplinar a convivência social dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas”<sup>58</sup>.

A Lógica Jurídica pode estudar a estrutura da norma individualmente ou do sistema normativo, mas nunca seu conteúdo, pois seu objeto de estudo é apenas a forma. Tal estudo caberá à semântica e à semiótica.

Assim, semântica e axiologicamente as normas-princípios exercerão forte influencia sobre as demais normas do sistema em função da relevância dos valores inseridos no sistema do direito positivo por elas. Sua abrangência se estenderá por grande parte deste sistema, uma vez que foram tais valores eleitos pela sociedade para compor seu sistema jurídico positivo.

Os princípios no ordenamento ocupam lugar de destaque por se tratarem de verdadeiros pilares do sistema normativo, conforme nos ensina o Professor Roque Carrazza: “Segundo nos parece, princípio jurídico é o enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isto mesmo, vincula, de modo

---

<sup>58</sup> Ob. Cit., pág. 45.

inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”<sup>59</sup>.

Para explicar tal posição de preeminência o autor se utiliza de uma analogia esclarecedora: “... podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importante que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá um abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces, fatalmente cairá por terra”<sup>60</sup>.

Assim, os princípios como qualquer outra norma são construídos a partir de um ou mais enunciados, formando a proposição prescritiva. Dependerá, portanto, na sua formulação da interpretação dada aos enunciados. O que imporá ou não uma norma em posição de destaque, de preeminência ou de alicerce para o ordenamento será necessariamente o valor por ela protegido de forma a influenciar

---

<sup>59</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 33.

<sup>60</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 32.

coercitivamente o intérprete normativo sob pena de, no mínimo, incorrer em uma corrupção do sistema.

Neste sentido, o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>61</sup> explica: “Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influencia sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos”<sup>62</sup>.

Para que isto se verifique, porém, existem algumas condições a serem vencidas para que o conteúdo valorativo de uma norma possa ser encarado como princípio. Afinal, segundo Miguel Reale: “Toda sociedade obedece a uma tábua de valores, de maneira que a fisionomia de uma época depende da forma como seus valores se distribuem ou se ordenam”<sup>63</sup>.

O saudoso professor enalteceu tais características e numa passagem elencou-as: “Bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade,

---

<sup>61</sup> Ob. Cit., pág. 143 e 144.

<sup>62</sup> Ob. Cit., pág. 143 e 144.

<sup>63</sup> Filosofia do Direito, 1º vol., pág. 173.

incomensurabilidade e graduação hierárquica são, como se vê, algumas das notas que distinguem o mundo dos valores, a que se devem acrescentar as de objetividade, historicidade e inexauribilidade, a serem estudadas nos capítulos seguintes”<sup>64</sup>.

Paulo de Barros Carvalho estudando o valor nas lições de Miguel Reale esclarece: “Miguel Reale, desvinculando os valores dos objetos ideais, logrou dar *status* autônomo à Axiologia ou Teoria dos Valores. Consoantes as lições do ilustre jusfilósofo, há traços que assinalam a presença de valores, permitindo-nos identificá-los em contraste com os “limites objetivos”. São eles a *bipolaridade* (a), apenas possível entre objetos ideais, que é marca obrigatória nos valores. Onde houver valor, haverá como contraponto o desvalor, de tal modo que os valores positivos e negativos implicar-se-ão mutuamente, daí a *implicação* (b), recíproca. A terceira nota é a necessidade de sentido ou *referibilidade* (c), querendo significar que o valor importa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa, a que está referido. Além disso, as estimativas são entidades vetoriais, apontando para uma direção determinada, para um fim, e denunciando, com isso, *preferibilidade* (d). Por outro lado, não sendo passíveis de medição os valores são *incomensuráveis* (e), mas apresentam forte tendência à graduação *hierárquica* (f), o que permite a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada, quando se encontram em relações mútuas, tomando como referência o mesmo sujeito axiológico. Requerem sempre objetos da experiência para neles assumir *objetividade* (g). Não se revelam

---

<sup>64</sup> Idem.

sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciência às quais se refiram. É na evolução do processo histórico-sócial que os valores vão sendo construídos, o que lhes dá o timbre de *historicidade* (h). Por derradeiro, resta mencionar a *inexauribilidade* (i), exibindo, a cada passo, que os valores sempre excedem os bens em que se objetivam. Ainda que o belo esteja presente numa obra de arte, sobrarão esse valor estético para muitos outros objetos do mundo. Essa transcendência é própria às estimativas, de tal modo que o objeto em que o valor se manifesta não consegue contê-lo, aprisioná-lo, evitando sua expansão para os múltiplos setores da vida social”<sup>65</sup>.

Adiante se fará necessária a análise da capacidade contributiva frente a estas condições para então podermos verificar a possibilidade de caracterizá-la dentro de nosso conceito de princípio.

## **5. Capacidade contributiva**

Um dos maiores problemas enfrentado pelo direito é o da justiça. No caso do Direito Tributário, a problemática envolve a justiça fiscal. Este problema antigo ainda hoje necessita de estudo. A capacidade contributiva está diretamente ligada a esse problema.

---

<sup>65</sup> Ob. Cit., pág. 144 e 145.

Luigi Einaudi explica o grau de dificuldade de apreensão do conteúdo desta expressão: “Capacidade contributiva (...) Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se me esconde imperceptivelmente volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório (...), com esse par de palavras se explica tudo”<sup>66</sup>.

A Constituição Federal de 1988 traz no parágrafo 1º do artigo 145 o que se chama de princípio da capacidade contributiva:

*“Art. 145 - ....*

*§ 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 para esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os recebimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.*

---

<sup>66</sup> *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, Capacidade Contributiva; Conteúdo e Eficácia do Princípio, pág. 05.

Ao longo deste estudo será buscada sua análise a fim de verificar: (a) qual o conteúdo axiológico; (b) se pode realmente ser tido como um princípio; (c) qual a sanção pelo não cumprimento; e (d) qual seu âmbito de aplicação.

Conforme já fora dito, não é o escopo deste trabalho fazer uma análise histórica do preceito, mas não resta dúvida da importância de se verificar como este suposto valor foi tratado pelo ordenamento ao longo do tempo. Só desta forma podemos extrair a real axiologia do que hoje se trata por capacidade contributiva.

A Constituição Federal de 1946 já enaltecia a capacidade contributiva ao disciplinar em seu artigo 202: *“Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”*.

Gilberto de Uilhôa Canto, ao tratar do tema, ensina: “Na sua forma sintética, o texto de 1946 e o atual se assemelham, salvo o conteúdo e a forma de expressão excessivamente minucioso do atual...”<sup>67</sup>.

Tal semelhança talvez se deva por um ancestral comum, qual seja, a lição de Adam Smith em sua obra clássica *The Wealth of Nations*, na qual divulgou

---

<sup>67</sup> Capacidade Contributiva, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, pág 02.

fortemente a idéia de uma proporcionalidade justa na contribuição para as despesas do Estado, frente a possibilidade de ganhos que este garante a cada um através de sua proteção: “The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection to the state.”<sup>68</sup>

Neste momento histórico se percebe que a própria obrigação de contribuir adviria da capacidade contributiva. Porém, apesar deste gene histórico reproduzido em importantes textos legais a partir do pós Primeira Grande Guerra, entre os quais a Constituição de Weimar, de 14 de agosto de 1919, é importante ressaltar a diversidade de opiniões acerca da presença destes dispositivos no ordenamento pátrio.

Alfredo Augusto Becker<sup>69</sup> chega a tratar a capacidade contributiva como “constitucionalização do equívoco” justamente por entender por demais ambígua e, na forma como entendida pela doutrina, de aplicação equivocada. Isto porque não levaria em consideração a totalidade da riqueza do contribuinte, mas apenas seu signo presuntivo de riqueza.

---

<sup>68</sup> The Welth of nations, pág. 888.

<sup>69</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, pág. 484 e 496.

Para este autor: “Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme suas respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo, é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico específico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações”<sup>70</sup>.

Mas não é o que se percebe ao situarmos tais interpretações nos diferentes momentos sócio-culturais, uma vez que tal dispositivo veio a se opor ao excesso de tributação através do confisco de rendimentos e bens por parte dos Fiscos ao longo da história.

Gilberto de Ulhôa Canto relata: “A crítica mais séria que se fazia ao dispositivo da Carta de 1946, que motivou a sua supressão em Constituições subseqüentes, consistiu na natureza meramente programática que se atribuiu ao princípio da observância da capacidade contributiva. Com efeito, para alguns não seria possível assegurar a sua observância, pela falta de parâmetros jurídicos

---

<sup>70</sup> Ob. Cit., pág. 481.

indicativos de como seria observada em cada caso a capacidade econômica do contribuinte”<sup>71</sup>.

Já Regina Helena Costa<sup>72</sup> vê a supressão da capacidade contributiva com a edição da Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965, que introduziu a reforma tributária na Constituição de 1946 e o silêncio das Cartas de 1967 e 1969 como “flagrante retrocesso”.

De nossa parte, as críticas de Alfredo Augusto Becker devem ser observadas com cautela. Quanto à grande ambigüidade, só podemos dizer que é típica do valor e, também, da norma princípio. Já a restrita averiguação da riqueza do contribuinte é uma crítica válida e que deverá ser considerada pelos juristas a fim de evitar que seja distorcida a idéia de “justiça fiscal”.

Esta, aliás, é uma lição a ser seguida como ensina Eduardo Couture: “a justiça, em sentido valorativo, do juiz deve coincidir com a justiça do legislador e a deste com a do contribuinte”<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Ob. Cit., pág. 03.

<sup>72</sup> Princípio da Capacidade Contributiva, pág. 19.

<sup>73</sup> Estudos de Derecho Processual Civil, Apud José Marcos Domingues de Oliveira, Capacidade Contributiva Conteúdo e Eficácia do Princípio, pág. 57.

No mesmo sentido professa Hugo de Brito Machado<sup>74</sup>: “Pode-se dizer que atualmente é universal a consciência do princípio da capacidade contributiva, como norma de Justiça. Aliás, pode-se mesmo entender que independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um princípio de justiça, e assim deve ser seguido pelo intérprete das normas tributárias em geral, até porque, como assevera com inteira propriedade Eusébio Gonzalez Garcia, o fim da norma tributária não é simplesmente a arrecadação, mas a arrecadação baseada na capacidade contributiva das pessoas chamadas a satisfazer os tributos”.

Emilio Giardina, em obra clássica sobre o tema, ressalta: “Presa in sè, l'espressione “capacità contributiva” non significa nulla di più di quanto non esprissiano i due vocaboli nel loro insieme: suscettibilità di sopportare l'onere tributario, idoneità a prestare l'imposta, possibilità di essere soggetti passivi del prelievo dell'ente publico”<sup>75</sup>.

Gianfranco Gaffuri, professor catedrático de Direito Tributário da Faculdade de Jurisprudência da 1ª Universidade Estatal de Milão, conceitua capacidade contributiva como: “La capacita contributiva – in ragione della quale ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche – indica L'astratta idoneità a

---

<sup>74</sup> Os Princípios Jurídicos da Tipicidade na Constituição de 1988, pág. 65.

<sup>75</sup> Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva, pág 03.

sopportare il sacrificio economico del tributo, con i proventi del quale l'ente percettore sopperisce a quelle spese”<sup>76</sup>.

Outro ponto a ser analisado, o qual vem sendo discutido por muitos doutrinadores é se há ou não diferença entre os conceitos de (a) capacidade contributiva, (b) capacidade econômica e (c) capacidade financeira. Isto porque apesar da doutrina sempre se referir à capacidade contributiva, os enunciados constitucionais supracitados fazem menção à “capacidade econômica do contribuinte”.

Concordamos com Regina Helena Costa para quem: “... a capacidade econômica e a capacidade contributiva são conceitos distintos: a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica; contudo, não coincide com esta”<sup>77</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins trata desta diferença até certo ponto enfaticamente, para quem a capacidade contributiva seria “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”<sup>78</sup>. Enquanto a capacidade econômica seria “a exteriorização da potencialidade

---

<sup>76</sup> Lezioni di Diritto Tributario, pág. 32.

<sup>77</sup> Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, pág. 86.

<sup>78</sup> Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, pág. 33 e seguintes.

econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder”<sup>79</sup> (se referindo ao poder tributante).

Neste sentido, a capacidade econômica seria uma característica de uma pessoa, enquanto a capacidade contributiva uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, em que este teria a obrigação de contribuir com o segundo. Tal posição se coaduna perfeitamente com os já referidos ensinamentos de Adam Smith em *The Welth of nations*.

O autor ainda esclarece que apesar de serem distintos o conceito de capacidade contributiva absorve o de capacidade econômica, para quem; “Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda.” Situação diferente seria: “Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos dos cidadãos e residentes”<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> Idem.

<sup>80</sup> Idem.

Distinguindo destes dois tipos de capacidade, Agostinho Toffoli Tavoraro conceitua capacidade financeira como: “disponibilidade para liquidação de suas obrigações no tempo e na forma contratados”<sup>81</sup>.

José Maurício Conti ao elaborar sua dissertação de mestrado também estuda tal distinção e, ao analisar estes estudos, esclarece que “têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações”<sup>82</sup>, “Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou aptidão para obtê-la” e capacidade contributiva “refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, de pagar tributos”<sup>83</sup>.

Assim, o enunciado do parágrafo 1º do artigo 145 da Carta Maior ao se referir a “capacidade econômica do contribuinte” em verdade trata da capacidade contributiva e não econômica, haja vista que ao incluir o termo contribuinte estabelecendo uma necessária relação entre o Fisco e o indivíduo para caracterizá-lo como tal. Ora, tal relação é típica da capacidade contributiva, como esclarecido acima.

Ives Gandra da Silva Martins confirma tal entendimento: “À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do

---

<sup>81</sup> Capacidade Contributiva, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, pág. 196.

<sup>82</sup> Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, pág. 35.

<sup>83</sup> Idem.

contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum entre ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição”<sup>84</sup>.

José Maurício Conti também entende ser este o caso: “No caso do disposto no Texto Constitucional, fez-se uso da expressão “capacidade econômica”, quando, no caso, a referência é à “capacidade contributiva”, pois trata-se apenas da capacidade econômica de pagar tributos. No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador, pois menciona “capacidade econômica do contribuinte” – tornando, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação”<sup>85</sup>.

O citado autor ainda evidencia uma relação entre fisco e contribuinte ao tratar da capacidade contributiva: “Seu conceito ainda abarca a questão da legitimidade da imposição tributária, pois só terá capacidade contributiva aquele indivíduo que esteja legitimamente colocado na situação de sujeição passiva de uma obrigação tributária, estabelecida em consonância com os ditames da Justiça Fiscal”<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> Ob. Cit., pág. 38 e 39.

<sup>85</sup> Ob. Cit., pág. 36.

<sup>86</sup> Idem.

O princípio da capacidade contributiva veio a incorporar-se no ordenamento visando traduzir esta idéia de justiça fiscal, segundo a qual todos deveriam contribuir para o sustento do Estado, mas na medida de suas possibilidades.

Nas palavras de Regina Helena Costa: “O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem perecimento da riqueza lastreadora da tributação”<sup>87</sup>.

Neste ponto temos claro seu conteúdo axiológico, qual seja: capacidade contributiva, no sentido de fundamento da tributação, mas também apenas de um certo limite. Este limite seria justamente o que chamamos confisco ou o “perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Assim, passamos a analisar se podemos chamar esta capacidade contributiva de valor, através das já citadas características deste. Isto por que estas nos permitem identificá-los em contraste com os “limites objetivos”. São elas: a

---

<sup>87</sup> Princípio da Capacidade Contributiva, Malheiros, São Paulo, 2ª ed., pág. 101.

bipolaridade, a implicação recíproca, a necessidade de sentido ou referibilidade, preferibilidade, incomensuráveis, forte tendência à graduação hierárquica, objetividade, historicidade, e a inexauribilidade; nos termos mencionados anteriormente, conforme veremos.

Antes, porém, é importante ressaltarmos a importância do valor para o ordenamento, através do functor da norma, seu elemento: o dever-ser. Leciona Johannes Hessen: “A Filosofia dos valores de base fenomenológica é a corrente moderna que mais se tem esforçado por obter uma aclaração da relação entre Valor e Dever-ser. Esta corrente repudiou com energia a idéia dum dever-ser abstracto, como que pairando no ar, representada, como se sabe, pela filosofia neokantiana. Todo dever-ser se funda num valor – ensina essa corrente moderna – e não inversamente. Não é o dever-ser que nos dá o fundamento do valor, é o valor que nos dá o fundamento do dever-ser”<sup>88</sup>.

Resta clara a importância do valor para o ordenamento. Ademais ao ser absorvido o valor fundante pelo ordenamento temos o princípio. Assim, passamos a esclarecer cada uma das condições para a caracterização da capacidade contributiva como um valor fundante do sistema tributário brasileiro.

---

<sup>88</sup> Filosofia dos Valores, pág. 74.

A bipolaridade, nas lições de Miguel Reale, é essencial aos valores. Isto porque a um valor sempre se contrapõe um desvalor, como por exemplo: bom e mau, belo e feio, nobre e vil, justo e injusto. Contrapõe-se assim a capacidade contributiva à sua falta ou a sua contrariedade através da injustiça fiscal ou confisco.

Sendo bipolares, os valores também se implicam mutuamente, daí a implicação recíproca, no sentido de que nenhum deles se realiza sem influir direta ou indiretamente na realização do outro. Assim a justiça implica a injustiça: a capacidade contributiva implica o confisco e o confisco implica a capacidade contributiva

Os valores também têm a necessidade de sentido: a referibilidade. Ou seja: uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa. A esta o valor está referido. Ora, a capacidade contributiva está necessariamente referida ao tributo e à relação Fisco e contribuinte.

A preferibilidade, no sentido de entidade vetorial, apontando para um determinado fim também está presente na capacidade contributiva quando esta trata de fundamento da tributação, mas principalmente como limite desta tributação.

Além disso, como já colocamos em outros pontos, os valores não sendo passíveis de medição. Os valores são incomensuráveis. Daí dizerem alguns autores como Alfredo Augusto Becker: "... as palavras "capacidade contributiva", sem outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos"<sup>89</sup>.

Ora, mais uma característica própria de um valor esta ambigüidade e incomensurabilidade da capacidade contributiva. Ela encontra seus limites em outros valores que também são abarcados pelo ordenamento como justiça fiscal, isonomia tributária ou confisco.

Isto leva a pensar sobre outra característica dos valores: sua forte tendência à graduação hierárquica, embora incomensurável, toda sociedade obedece a uma tábua de valores. A maneira como esses valores se ordenam ou se distribuem caracteriza a sociedade em questão.

Ora, já vimos ao longo de nossa reflexão que a capacidade contributiva tem como fundamento a justiça fiscal, como medida de isonomia no âmbito tributário.

---

<sup>89</sup> Ob. Cit., pág. 481.

Estes são valores hierarquicamente superiores em relação àquela, pois deles ela decorre.

Assim a igualdade, como medida de justiça, está para a capacidade contributiva como um sobrevalor ou sobreprincípio, fundada na hierarquia dos valores. Temos então que o princípio da justiça está para o princípio da igualdade também como sobreprincípio; mais uma vez referindo-se à hierarquia dos valores.

Dessa forma, entendemos que ao tratar do princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva seria verdadeiro critério de discriminação legal visando à tributação. Isto porque nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello existem três critérios para esta legítima discriminação, quais sejam:

“a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;

b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;

c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados”<sup>90</sup>.

Regina Helena Costa ensina: “O fator de *discrímen* é, singelamente, a riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato imponible. A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo”<sup>91</sup>.

Esclarecemos: há que se investigar o critério de discriminação a fim de verificar se há uma justificativa racional, lógica e jurídica para sua eleição.

Este é o caso da capacidade contributiva; como já analisado: tem fundamento na igualdade jurídica-fiscal, no ordenamento jurídico pátrio e na própria lógica da vivência em sociedade.

O autor ainda examina dois critérios a limitar este fator racional de discriminação, qual sejam:

---

<sup>90</sup> Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, pág. 21.

<sup>91</sup> Ob. Cit., pág. 37.

“a) a lei não pode erigir em critério diferencial um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar;

b) o traço diferencial adotado, necessariamente há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada; ou seja: elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para assujeitá-las a regimes diferentes”<sup>92</sup>.

Ora, a capacidade contributiva se adequa a esses critérios na medida que não estipula um diferencial absoluto nem pode existir sem seu referencial (pessoa e situação discriminada).

Assim, reforça-se: por um lado, a capacidade contributiva é o fundamento da tributação, até por estabelecer uma graduação; por outro, estabelece um limite a essa tributação mesmo que abstrato no âmbito do confisco.

Outra característica dos valores é sua objetividade, assumida através de objetos da experiência. Precisam de um suporte e, ao menos, uma consciência às quais o valor se refira. No caso da capacidade contributiva, seu suporte é o tributo tido como relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte.

---

<sup>92</sup> Ob. Cit. pág. 23.

A consciência, segundo os ensinamentos de Miguel Reale, não se esgota em um indivíduo mais pelo ser humano em um momento histórico, o que expõe que tal objetividade é em verdade relativa. O número de estudos em diversos países acerca da capacidade contributiva comprovam esta consciência histórica.

A evolução histórico-social, como já exposto, do conceito da capacidade contributiva, aferida por sua historicidade, é outra característica típica dos valores. É a partir desta evolução que os valores são construídos. Assim, concluímos que a capacidade contributiva tem historicidade.

Por fim, a inexauribilidade: os valores sempre excedem os bens em que se objetivam. Assim, o belo, o bom o nobre, o justo ainda que presente num objeto, sobrar esse valor para muitos outros objetos do mundo. O objeto em que o valor se manifesta não consegue contê-lo, de forma que se expande nos múltiplos setores da vida social. Mais uma vez é característica típica da capacidade contributiva: ainda que se aplique a uma determinada relação entre um Fisco e contribuinte específicos, esta não a aprisiona. A capacidade contributiva transcende esta relação de maneira a ser aplicável a outras múltiplas possibilidades.

Podemos concluir com esta reflexão que a capacidade contributiva pode ser encarada como um valor e como este foi eleito pelo ordenamento, pode ser chamado de princípio. Assim, temos o princípio da capacidade contributiva.

Concordamos assim com a posição de José Marcos Domingues de Oliveira, para quem: “A capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica. Tutela, efetivamente, a igualdade material no tributo, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada em face do Estado, direitos esses elevados ao nível de garantias constitucionais no Estado de Direito”<sup>93</sup>.

Neste ponto cabe salientar nosso entendimento de norma como proposição prescritiva de conduta. Além disso, entendemos que o princípio é norma, sua qualificação está no valor contido nesta norma, mas nada difere em estrutura por depender de construção de sentidos. Assim para qualificar o princípio da capacidade contributiva passamos a enquadrá-lo na estrutura de uma norma jurídica como a entendemos.

Para tanto, usaremos a estrutura já exposta neste trabalho. Assim, no antecedente da norma primária temos a descrição de um evento abstrato: a situação

---

<sup>93</sup> Ob. Cit., pág. 29.

de um indivíduo estar ligado ao Estado através de uma relação de proteção de sua possibilidade de produção de riqueza. Seu conseqüente será a necessidade/possibilidade deste indivíduo/contribuinte entregar parte de sua riqueza para o estado a fim de contribuir com os gastos decorrentes da citada proteção.

Esta “parte de sua riqueza” será mensurada de acordo com o montante da mesma, excluído o chamado “mínimo vital”. Isto por duas razões básicas: primeira porque se fosse a riqueza total o indivíduo teria dificuldade em prosseguir produzindo riqueza, segundo porque nossa constituição garante o direito à propriedade privada<sup>94</sup>. Serve assim a capacidade contributiva como verdadeira garantia contra eventuais abusos do Estado.

A norma secundária, ou melhor, a norma sancionadora terá como antecedente o descumprimento do mandamento de respeito à capacidade contributiva, o confisco, e seu conseqüente poderá ser: (a) a tutela de recusa da validade e (b) a obrigação de produção normativa que vise cumprir a finalidade de justiça fiscal.

Esta é a lição de José Marcos Domingues de Oliveira: “O princípio da capacidade contributiva exprime uma finalidade (a Justiça Fiscal) visada pela

---

<sup>94</sup> Art. 5º, XXII, da Constituição Federal: “é garantido o direito à propriedade”.

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 restabelecer o império de sua diretriz”<sup>95</sup>.

Neste ponto se faz necessário um parêntese para analisar o que venha a ser o confisco. Para tanto é necessário voltarmos ao texto constitucional:

“Art. 5º. ...

XXII: é garantido o direito à propriedade”.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

---

<sup>95</sup> Ob. Cit., pág. 41.

#### IV – utilizar tributo com efeito de confisco”

O estudo destes dois enunciados em conjunto forma o que a Doutrina chama de princípio do não-confisco. Estevão Horvath conceitua confisco como: “Confisco, enquanto ato de confiscar, tem geralmente o significado de “ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação ao proprietário”<sup>96</sup>.

O autor ainda esclarece esta noção no direito nacional: “No Direito pátrio, o confisco, na acepção que acabamos de expor, somente pode dar-se nos casos expressamente autorizados pela Constituição Federal e que são sempre relativos ao confisco enquanto pena”<sup>97</sup>.

A relação entre esses dois princípios, como vimos, é fundamental à imposição tributária pátria. Esta é a opinião de José Eduardo Soares de Melo<sup>98</sup>: “O princípio da capacidade contributiva que se entrelaça com o princípio da vedação de confisco, representa um dos fundamentos basilares da tributação, como corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo de justiça fiscal”.

---

<sup>96</sup> Ob. Cit., pág. 46.

<sup>97</sup> Idem.

<sup>98</sup> Contribuições Sociais no Sistema Tributário, pág. 40.

Assim, entendemos: quando a legislação não obedecer a capacidade contributiva, estará praticando confisco. Isto porque adentrará numa parcela da propriedade do contribuinte a que a Constituição não permitiu. Em sendo este o caso caberá atuação do judiciário, sob iniciativa do sujeito passivo, a tutela de recusa da validade/constitucionalidade; bem como a atuação do legislativo com a respectiva obrigação de produção normativa que vise cumprir a finalidade da justiça fiscal.

Passamos então para a análise de seu âmbito de aplicação; em outras palavras: precisamos voltar ao enunciado constitucional para o estudo do termo “sempre que possível”.

*“Art. 145 - ....*

*§ 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 para esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os recebimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.*

É certo que na forma em que o enunciado constitucional foi inserido, aparentemente temos: “sempre que possível” os impostos terão caráter pessoal e

“sempre que possível” serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Não é esta, a nosso ver, a posição mais acertada.

Segundo Hugo de Brito Machado: “Toda a questão reside em saber o alcance da expressão “sempre que possível”, utilizada no § 1º, do art. 145, da Constituição. É certo que nem sempre é possível dar a um imposto o caráter pessoal. A graduação segundo a capacidade econômica, todavia, é possível sempre, e não apenas em relação aos impostos pessoais”<sup>99</sup>.

No mesmo sentido, José Maurício Conti dispõe: “... todos os impostos, ainda que pessoais que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar-se ao princípio. Mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos – como a seletividade, por exemplo – que tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada”<sup>100</sup>.

Ainda nesta linha de raciocínio leciona Regina Helena Costa: “Sendo o imposto espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste “num fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal”, já se depreende que essa modalidade

---

<sup>99</sup> Os Princípios Jurídicos da Tipicidade na Constituição de 1988, pág. 83

<sup>100</sup> Ob. Cit., pág. 48.

de exação só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo. E assim é porque nos impostos o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público. Tal riqueza, portanto, é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma atuação estatal”<sup>101</sup>.

Já, José Marcos Domingues de Oliveira entende: “É verdade que a capacidade contributiva tem aplicação mais ampla aos impostos porque estes gravam fatos da vida econômica privada que independem de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte, e, por isso, neles avulta o fator “riqueza do contribuinte”. Mas isto não justifica negar ao princípio eficácia quanto aos demais tributos, já que o fato gerador da obrigação tributária, em geral, é segundo Falcão, “um fato econômico de relevância jurídica”<sup>102</sup>.

Neste sentido ilustra Francesco Moschetti<sup>103</sup>: “La situazione economica di un soggetto non si manifesta in un fatto unico, ma in vari fatti che sono altrettanti indici di essa. Perchè dunque il concorso dei soggetti alle spese pubbliche sia commisurato alla loro ricchezza i solo questi. Il concorso saria commisurato ad essa in quanto i nei limite in cui ciascun pagamento di imposta colpisca um suo indice i le imposte costituiscano nel loro insieme un sistema armonico senza lacune, nè ingiustificate interferenze”.

---

<sup>101</sup> Ob. Cit., pág. 52.

<sup>102</sup> Ob. Cit., pág. 48

<sup>103</sup> Il Principio della Capacità Contributiva, pág. 218

Assim, resta-nos estudar a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no âmbito de outros tipos tributários que não os impostos. Isto porque parece evidente sua aplicação quanto a estes, em função da clara verificação de capacidade contributiva em eventos sociais ligados à atividade privada.

Para tanto faz-se necessário um rápido estudo de classificação dos tributos, o que faremos no próximo capítulo, para depois retomarmos esta análise de aplicação da capacidade contributiva em outras figuras tributárias.

## Capítulo IV – Tributos: aplicabilidade da Capacidade Contributiva às Contribuições Especiais

### 1. Conceito de Tributo

O vocábulo “tributo”, ao ser utilizado em textos jurídicos, tem, como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>104</sup>, pelo menos seis significações diversas: (a) quantia em dinheiro, (b) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, (c) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, (d) relação jurídica tributária, (e) norma jurídica tributária e (f) norma, fato e relação jurídica.

Como já fora enfaticamente dito, este trabalho busca ser um trabalho de Dogmática Jurídica e, dessa forma, apesar dos ensinamentos de Geraldo Ataliba de que “não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos”<sup>105</sup>, entendemos ser preciso partir dela para termos um conceito científico. Afinal, temos por objeto de estudo as normas jurídicas.

Como Lei Maior do Estado, a Constituição deve ser o ponto de partida para uma conceituação de tributo, embora os elementos demandem interpretação

---

<sup>104</sup> Ob. Cit. Pág. 19.

<sup>105</sup> Hipótese de Incidência Tributária, pág. 29.

de todo o subsistema tributário para construir tal conceito. Isto porque não está expresso.

Essa é a opinião de Geraldo Ataliba, para que: “Constrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas jurídicas constitucionais (...) A Constituição de 1988 adota um conceito preciso – embora implícito – conceito de tributo”<sup>106</sup>.

Neste sentido o saudoso professor extrai o conceito constitucional de tributo: “Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”<sup>107</sup>.

Façamos um breve estudo dos elementos deste conceito. A obrigação é relação jurídica de conteúdo econômico, na qual cabe ao sujeito ativo o direito de exigir o cumprimento do dever jurídico por parte do sujeito passivo, enquanto a este cabe a prestação deste dever para com aquele.

---

<sup>106</sup> Idem, pág. 30.

<sup>107</sup> Ibidem, pág. 31

O termo “pecuniária” se refere ao objeto desta obrigação tributária que, nos moldes constitucionais, é o comportamento de levar dinheiro aos cofres do sujeito ativo.

O termo “ex lege” significa ser esta obrigação decorrente de lei. Tal obrigação, no entanto, só nascerá com a ocorrência do evento social e respectivo relato em linguagem apropriada, configurando fato jurídico.

A expressão “que não se constitui em sanção de ato ilícito” deixa claro que não pode o tributo penalizar ato ilícito. A isto servem as multas e outras conseqüências punitivas. Ao tributo cabe levar dinheiro aos cofres do sujeito ativo, em função da prática de ato que fundamente a cobrança, não qualificado esse ato como ilícito.

A expressão “cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública” lembra-nos que usualmente o sujeito ativo é uma pessoa pública, mas não exclui a possibilidade desta ser atribuída a uma pessoa privada, conquanto que tenha finalidade de interesse público.

A expressão “cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei” reforça a idéia de que o sujeito passivo é estabelecido pela lei.

Importante para o cientista, mesmo tendo estudado o conceito constitucional de tributo, analisar o conceito estipulado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional:

*“Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda nacional ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.*

Este conceito é bem parecido com o conceito acima exposto. Isto porque a norma jurídica que estatui a incidência está contida na expressão “contida em lei”. Enquanto ao explicar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção do ato ilícito, deixa evidente deve surgir de ato lícito, fazendo alusão ao fato concreto descrito na hipótese legal. Tampouco pode ser tomado como penalidade. Peca, porém, o legislador por ser redundante, tratando por diversas vezes da “prestação pecuniária”, quando poderia ter sido mais objetivo.

## 2. Classificação de Tributos

Classificação de tributos é um dos temas mais controvertidos do Direito Tributário, sendo ampla a discussão acerca dos tipos tributários. Contudo seguiremos a linha teórica que nos parece mais acertada a fim de discernir qual o âmbito de aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>108</sup>: “classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos. As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado”.

Para Alfred Tarski ao estabelecer conjuntos estamos usando a teoria das classes: “in every day life as well as in mathematics, classes are more often referred to as sets (...) our considerations can, however, be applied with practically no changes to classes of any order”<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> Ob. Cit., pág. 459.

<sup>109</sup> Ob. Cit., pág. 68.

Assim, tendo em mente nosso objeto de estudo, as normas jurídicas, é preciso partir delas para qualquer classificação da Dogmática Jurídica. Precisamos, portanto, iniciar nossa análise na Constituição, como norma fundante de nosso sistema. É o que leciona Roque Antonio Carrazza: “É ela que, em seu art. 145, confere às pessoas políticas, competências para que criem impostos, taxas e contribuições de melhoria”<sup>110</sup>.

*“Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*I – impostos;*

*II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;*

*III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.*

Muitos critérios de classificação podem ser adotados, é certo, porém, que cabe ao jurista em qualquer classificação utilizar critérios juridicamente relevantes. Por isso foi escolhido o critério de Geraldo Ataliba<sup>111</sup>: vinculação do critério material dos tributos a uma atividade estatal ou não (no caso da atividade ser

---

<sup>110</sup> Ob. Cit., pág. 461

<sup>111</sup> Ob. Cit., pág. 128 e seguintes.

do indivíduo). Classificam-se, portanto, em vinculados (taxas e contribuições de melhoria) e não vinculados (impostos).

Há duas fortes razões para adotar esse critério: a) é uma ordem constitucional e b) é simples e objetivo, sem precisar recorrer a considerações retóricas e alheias ao assunto.

O interessante desta classificação é seu ponto de partida: o exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação do aspecto material da hipótese de incidência e do aspecto quantitativo, mais especificamente da base de cálculo, mantendo adequada concordância constitucional.

Roque Antonio Carrazza enfatiza: “Por isso tudo, podemos dizer que a classificação levada a cabo pela Lei das Leis, longe de ser apenas nominal, é conceitual. O modelo de cada tributo está indelevelmente traçado, no próprio Texto Supremo”<sup>112</sup>.

Entendemos ainda importante a análise do artigo 4º do Código Tributário Nacional:

---

<sup>112</sup> Ob. Cit., pág. 462.

*“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:*

*I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*

*II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”.*

O artigo 4º, ao estabelecer que a natureza jurídica específica do tributo determinada pelo fato gerador, não pode prevalecer ao contrastar com o mandamento constitucional, hierarquicamente superior. Porém o legislador acerta ao especificar que a natureza jurídica não pode ser determinada pela denominação ou destinação do produto da arrecadação.

Percebe-se esta concordância constitucional entre o critério material e o quantitativo da hipótese de incidência ao vislumbrar que a Constituição dá às taxas a materialidade de situações em que há sempre atuação estatal direta e especificamente dirigida ao contribuinte.

O gênero taxa é classificado em duas espécies: a) taxas cobradas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis,

prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e b) taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia.

Na mesma linha, a Carta Nacional disciplina as contribuições de melhoria sempre com correlação de sua materialidade com obras públicas, desde que acarrete melhoria dos imóveis circundantes. Será arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas.

Diferentemente, os impostos têm um regime jurídico-constitucional bastante peculiar. Sua análise de competências para instituí-los possibilita verificarmos: apenas atividades próprias do contribuinte são por ele tratadas. Sua instituição não é livre como no caso das taxas e das contribuições de melhoria. Caracterizam-se, assim, por sua não vinculação com atividades estatais.

A Constituição, contudo, faz menção a empréstimos compulsórios e outras contribuições. O primeiro é tratado no art. 148, I e II e parágrafo único da Constituição<sup>113</sup>. A competência para sua instituição é exclusiva da União. Seu instrumento introdutor é a lei complementar. Visa atender necessidades de despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua iminência e no caso de

---

<sup>113</sup> “Art. 148 – A União mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:  
I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;  
II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b”.

investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, observado neste caso o princípio da anterioridade.

As hipóteses de empréstimo compulsório podem se enquadrar em qualquer das espécies do gênero tributo, até porque a Constituição elegeu os fundamentos para sua instituição. Vale dizer, só poderá ser cobrado numa das feições tributárias permitidas: imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Basta a utilização do critério constitucional, representado pelo binômio: hipótese de incidência e base de cálculo, para que esteja de acordo com os ditames constitucionais.

No tocante às contribuições muito já se discutiu de sua natureza tributária, mas o artigo 149<sup>114</sup> da atual Carta Constitucional pacifica entendimento de que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais têm essa natureza. Podem, portanto, assumir as feições de impostos ou taxas, uma vez que a feição de contribuição de melhoria é com elas incompatível.

---

<sup>114</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Existem outras classificações buscando estabelecer que os empréstimos compulsórios e as contribuições seriam tipos tributários autônomos. É o caso de Márcio Severo Marques<sup>115</sup> que estabelece: “parece-nos que a consideração de apenas um elemento distintivo (uma variável: a vinculação – ou não – do aspecto material do antecedente normativo a uma atividade estatal referida ao contribuinte) não é suficiente ao intérprete para discernir os diferentes tributos autorizados pelo texto constitucional”.

Este autor estabelece como segundo critério para classificação a destinação do produto da arrecadação ao custeio das despesas: “Com efeito, verificamos que a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas políticas para a criação de alguns tributos, vinculou o produto de sua arrecadação ao custeio de despesas – ou investimentos – específicas do Estado. Em certas hipóteses, estabeleceu ainda a previsão da devolução do respectivo montante ao contribuinte, ao cabo de determinado período”<sup>116</sup>.

Assim, para autores que seguem esta linha, a destinação dos recursos é um fundamento de validade: esta é sua principal preocupação na elaboração desta classificação.

---

<sup>115</sup> Classificação Constitucional dos Tributos, pág. 218.

<sup>116</sup> Ob. Cit., pág. 219.

No nosso entender, entretanto, essa classificação falha por dois motivos centrais. O primeiro é confundir fundamento de validade com critério necessário para classificar os tributos. O segundo é estrutural, ou seja, cada critério de classificação só pode se referir a uma única classe. Um segundo critério poderia dar origem a uma nova classe ou subclasse.

Esta última crítica é fundamental nas lições da Teoria das Classes. Segundo Alfred Tarski: “ It is assumed in logic that, to every sentential function containing just one free variable, say “x”, there is exactly one corresponding class having as its elements those, and only those, things x with satisfy the given function”<sup>117</sup>. Dessa forma, a toda característica corresponderá uma única classe.

Com base nestes ensinamentos podemos dizer que as contribuições e os empréstimos compulsórios são subclasses das outras três, mas abarcam indivíduos de mais de uma classe, de maneira que, nas lições de Paulo de Barros Carvalho: “A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas. Excluímos, de indústria, a possibilidade de aparecerem os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização

---

<sup>117</sup> Ob. Cit., pág. 70.

do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições”<sup>118</sup>.

No tocante aos empréstimos compulsórios o autor segue a mesma linha de raciocínio: “Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo”<sup>119</sup>.

### **3. Capacidade Contributiva e Contribuições Especiais**

A capacidade contributiva, conforme já foi exposto no decorrer deste trabalho, é princípio jurídico, pois abarca a qualidade de valor eleito pela norma jurídica.

Construindo esta norma jurídica completa, temos que: no antecedente da norma primária temos a descrição de um evento abstrato, a situação de um indivíduo estar ligado ao Estado através de uma relação de proteção de sua possibilidade de produção de riqueza. No conseqüente desta norma primária a

---

<sup>118</sup> Ob. Cit., pág. 44.

<sup>119</sup> Ob. Cit., pág. 33.

necessidade/possibilidade do sujeito passivo entregar parte de sua riqueza para o Estado a fim de contribuir com os gastos decorrentes da proteção que este lhe propicia para que a riqueza possa ser gerada. Na norma secundária, ou sancionadora terá como antecedente o descumprimento do mandamento de respeito à capacidade contributiva, o confisco, e seu conseqüente poderá ser: (a) a tutela de recusa da validade e (b) a obrigação de produção normativa que vise cumprir a finalidade de justiça fiscal.

Resta-nos verificar o âmbito de aplicação desta norma princípio. Já analisamos a possibilidade de aplicação aos impostos, o que foi confirmado. Não importa a relação que o critério material tenha com o sujeito passivo: direta ou indireta.

No tocante às taxas, existem duas posições. A primeira, defendida por José Marcos Domingues de Oliveira, reconhece o caráter remuneratório das taxas, mas adverte: “Malgrado essa característica das taxas, submetem-se elas ao cânone da capacidade contributiva, em primeiro lugar, determinando ele a intributabilidade daqueles que, por incidência delas, estariam tendo o seu “mínimo de existência digna” comprometido (...) Por esta razão (e também por força da isonomia constitucional, que, iluminada pela noção de capacidade contributiva, determina que as pessoas em posições econômicas diversas paguem tributo diferenciado), as taxas admitem graduação em função de condições fácticas do contribuinte

indicadoras de riqueza, podendo implicar em diferentes quantidades ou unidades de serviço público e, pois, de cobrança”<sup>120</sup>.

Para Hugo de Brito Machado: “É razoável, todavia, sustentar-se que, independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser admitido também em relação aos tributos vinculados, embora em relação a estes funcione simplesmente como um princípio de justiça”<sup>121</sup>.

Em contrapartida Regina Helena Costa professa: “Sustentar a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva nas taxas é não atender para a natureza dessas imposições tributárias. Significando uma contraprestação pela atuação do Poder Público, diretamente referida ao contribuinte, não se pode erigir, nas taxas, como critério informador desses tributos, uma circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal. Vale dizer, se, com a taxa, pretende-se remunerar a atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custeio da mesma e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa”<sup>122</sup>.

A nós parece ser esta última posição a mais acertada, posto que foge da natureza do tributo a graduação conforme atividade do sujeito passivo, pois não está

---

<sup>120</sup> Ob. Cit., pág. 51.

<sup>121</sup> Ob. Cit., pág. 71.

<sup>122</sup> Ob. Cit., pág. 55 e 56.

ela abarcada em qualquer dos critérios da regra-matriz de incidência possível das taxas.

No tocante às contribuições de melhoria, há a mesma discussão. Segundo Hugo de Brito Machado: “Já no que se refere à contribuição de melhoria nos parece evidente que se aplica, pela própria natureza desse tributo, o princípio em estudo”<sup>123</sup>.

Não é esta a opinião de Regina Helena Costa: “Tentam alguns, ver nessa mais-valia imobiliária causada pelo Estado um índice de capacidade contributiva. Aparentemente, a assertiva é sedutora: a valorização do imóvel representa riqueza, à qual se associa, necessariamente, a idéia de capacidade contributiva. Ocorre, porém, que a aludida riqueza foi proporcionada pelo Poder Público, sendo alheia à capacidade contributiva do sujeito, do mesmo modo como se verifica nas taxas”<sup>124</sup>.

Ora, parece-nos ser mais uma vez a opinião desta autora a mais correta. Isto porque, conquanto haja a possibilidade de verificação do quanto valorizou o imóvel em decorrência da obra, temos que lembrar que há outro teto à sua cobrança, qual seja: o valor da obra. Só por isso já seria suficiente a restrição para a

---

<sup>123</sup> Ob. Cit., pág. 70.

<sup>124</sup> Ob. Cit., pág. 57

aplicação da capacidade contributiva, pois resta evidente o caráter indenizatório ou remuneratório da contribuição de melhoria. Não poderá haver lucro, o que se visa com este tributo é apenas a devolução ao Poder Público do valor gasto com a obra que beneficiou economicamente alguns proprietários de imóveis.

Mas resta a dúvida acerca do empréstimo compulsório e das contribuições especiais. Esta é o objetivo de nosso estudo. Isto porque tem natureza dúbia: podem caracterizar-se como tributo vinculado ou não-vinculado à atuação do Estado.

Assim, quando o empréstimo compulsório assumir feição de imposto abarcará necessariamente a capacidade contributiva. Mas quando este assumir as faces de taxa ou contribuição de melhoria não será este sujeito à capacidade contributiva.

Neste sentido ensina Regina Helena Costa: “A hipótese de incidência do empréstimo compulsório pode, em tese, assumir as feições de qualquer das espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Na prática, porém, os empréstimos compulsórios invariavelmente assumem a feição de imposto, o que

se explica por serem estes os tributos não vinculados a uma atuação estatal, de mais fácil instituição e cobrança”<sup>125</sup>.

Quanto às contribuições chamadas especiais, ou seja: aquelas definidas por negação como todas com exceção da contribuição de melhoria podemos dizer que o raciocínio é semelhante. É o que iremos analisar agora.

Reza o artigo 149 da Constituição Federal: *“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”*.

Da leitura deste dispositivo percebemos que em todas estas contribuições há duas características comuns: a finalidade (ou destinação) que as caracterizam e o chamado princípio do benefício. Isto porque em todas estas possibilidades elencadas há um retorno direto ou indireto necessário a sua instituição.

---

<sup>125</sup> Idem, pág. 58.

Assim, temos que as contribuições sociais trazem um benefício direto ao empregado e indireto ao empregador. As contribuições de intervenção no domínio econômico geram um retorno para o segmento que visa desenvolver. As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas visam proteger tais categorias, possibilitando a atuação política através de conselhos ou ordens.

Roque Antonio Carrazza ressalta: “Pois bem, em seu art. 149, a Constituição não apontou a regra-matriz destas “contribuições”; antes, contentou-se em indicar as finalidades que devem atingir; a saber: a) a intervenção no domínio econômico; b) o interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; e c) o custeio da seguridade social”<sup>126</sup>.

O autor ainda leciona: “Em razão do exposto, o legislador ordinário da União está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir impostos ou taxas, para atender a uma destas finalidades, desde que não invada a competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, nem atrole os direitos fundamentais dos contribuintes”<sup>127</sup>.

---

<sup>126</sup> Ob. Cit., pág. 521.

<sup>127</sup> Idem.

Percebe-se com essa breve explanação que em função deste benefício, poderá o aspecto material de sua hipótese de incidência abarcar um critério material da hipótese de incidência vinculado ou não a determinada atuação estatal.

Quando a descrição do critério material, constituído pelo núcleo verbal do evento mais complemento não contiver esta atuação estatal, teremos uma situação onde a atividade é privada, configurando um “imposto destinado constitucionalmente”. Sendo assim, entendemos que estará sujeito ao princípio da capacidade contributiva.

Esta é a posição de Regina Helena Costa: “Portanto, quando configurarem-se como imposto, as contribuições sociais deverão também observar, naturalmente, o princípio da capacidade contributiva”<sup>128</sup>.

Esta possibilidade de instituir um “imposto destinado constitucionalmente” possibilita a criação de uma série de irregularidades, visando evitar a transferência de recursos da União para os demais entes. Justamente por isto é necessário o estudo dos limites constitucionais relacionados a esta situação. Com certeza a capacidade contributiva é um destes limites, mas também sua fundamentação para a legítima utilização.

---

<sup>128</sup> Idem, pág. 58.

## **Capítulo V - Conclusões**

A partir das reflexões aqui expostas conseguimos chegar a algumas conclusões a respeito do tema proposto:

1. Normas jurídicas são proposições prescritivas, institucionalizadas em alto grau, emitidas através de um ato de fala, configurando uma vontade objetivada.

2. Princípios jurídicos são normas jurídicas impregnadas de valor, o qual demonstra influência sobre vasta área do ordenamento.

3. Normas e princípios são indissociáveis. Por ser norma, o princípio não se diferencia desta. Há no sistema uma homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica.

4. O que caracteriza uma norma como princípio é seu conteúdo semântico e axiológico. O conceito de norma trata de sua forma lógica não do conteúdo. Já o princípio se caracteriza pelo valor a ser protegido que deverá ser de

sua importância para a sociedade em questão, influenciando uma vasta área do ordenamento.

5. A Capacidade Contributiva é um valor introduzido no sistema através de um ato de fala. Tal ato elegeu este valor como um fundamento do sistema jurídico pátrio. Seu conteúdo axiológico é o da justiça fiscal através da isonomia.

6. A Capacidade Contributiva pode ser caracterizada como princípio, pois é norma cujo valor influencia vasta área do ordenamento.

7. A norma jurídica completa do Princípio da Capacidade Contributiva, a nosso ver, pode ser construída assim: no antecedente da norma primária temos a situação de um indivíduo estar ligado ao Estado através de uma relação de proteção de sua possibilidade de produção de riqueza; no conseqüente desta norma primária a necessidade/possibilidade do sujeito passivo entregar parte de sua riqueza para o Estado a fim de contribuir com os gastos decorrentes da proteção que este lhe propicia para que a riqueza possa ser gerada. Na norma secundária, ou sancionadora terá como antecedente o descumprimento do mandamento de respeito à capacidade contributiva, o confisco, e seu conseqüente poderá ser: (a) a tutela de recusa da validade e (b) a obrigação de produção normativa que vise cumprir a finalidade de justiça fiscal.

8. Com base na norma construída temos que o princípio vincula o legislador e o aplicador da norma, podendo inclusive impedir que determinado abuso contra ele seja impedido pelo judiciário sem, contudo, impingir função legislativa a ele. Restando determinar que no caso a norma que viola tal princípio é inconstitucional ou ilegal e determinando que seja legislado de acordo com o mandamento em tela.

9. A sanção, portanto, seria a obrigação de fazer do legislador de elaborar outra lei que se adeque aos preceitos constitucionais e que até lá a legislação em análise pelo judiciário perderia a eficácia, posto não poder ser aplicada no âmbito do caso concreto.

10. O Princípio da Capacidade Contributiva é aplicável a todos os tributos que no critério material contenham um índice de riqueza direta ou indiretamente possível de relacionar ao sujeito passivo. Há a necessidade para sua aplicação que a riqueza a ser verificada seja conquistada por atividade do sujeito passivo.

11. Ficam fora do âmbito de aplicação da Capacidade Contributiva as taxas, as contribuições de melhoria; bem como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais que tenham carácter vinculado a atuação do Estado.

12. As contribuições especiais e os empréstimos compulsórios não são espécies autônomas de tributos, mas podem ser eleitas entre os demais, formando subclasses.

13. O Princípio da Capacidade Contributiva se aplica àquelas Contribuições Especiais que venham se configurar tributos não vinculados. Restando como importante instrumento de verificação de constitucionalidade da tributação por meio destes tributos.

### **Referências Bibliográficas:**

Abbagnano, Nicola. Dicionário de Filosofia, São Paulo, Martins Fontes, 2000.

Araújo, Clarice von Oertzen de. Semiótica do Direito, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 4ª ed., 1990.

Ávila, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, São Paulo, Malheiros Editores, 3ª ed., 2003.

Barreto, Aires. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, São Paulo, Max Limonad, 2ª ed., 1998.

Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Lejus, 3ª ed., 1998.

Bobbio, Norberto. Teoria da Norma Jurídica, trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, Bauru, SP, EDIPRO, 2001.

Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Editora Saraiva, 16ª ed., 2004.

\_\_\_\_\_ Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, São Paulo, Editora Saraiva, 2ª ed., 1999.

\_\_\_\_\_ Teoria da Norma Tributária, São Paulo, Max Limonad, 4ª ed., 2002.

\_\_\_\_\_ Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, Revista de Direito Tributário n. 55, pág. 143 a 155, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1991.

\_\_\_\_\_ Apostila de Lógica Jurídica para os Cursos de Pós-Graduação da PUC-SP.

Carrazza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Editora Malheiros, 19ª ed., 2003.

Conti, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, São Paulo, Dialética, 1997.

Costa, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, São Paulo, Malheiros Editores, 2ª ed., 1996.

\_\_\_\_\_ Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, São Paulo, Malheiros Editores, 2ª ed., 2006.

Dallari, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado, São Paulo, Editora Saraiva, 19ª ed., 1995.

Dworkin, Ronald. Levando os Direitos a Sério, tradução de Nelson Boeira, São Paulo, Martins Fontes, 1ª edição, 2002.

Ferraz Jr., Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo, Atlas, 2ª ed., 1996.

\_\_\_\_\_ Teoria da Norma Jurídica, São Paulo, Editora Forense, 4ª ed., 2002.

Gaffuri, Gianfranco. Lezioni di Diritto Tributario: Parte Generale e Compendio della Parte Speciale, Padova, CEDAM, 4ª ed. 2002.

Giardina, Emilio. Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1961.

Gonçalves, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais, São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

Guastini, Ricardo. Distinguiendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho, traduzido por Jordi Ferrer i Beltrán, Gedisa Editorial, Barcelona, 1999.

Guibourg, Ricardo A., Delia Teresa Echave, Maria Eugenia Urquijo. Lógica, Proposición y Norma, Buenos Aires, Editorial Astrea, 5ª ed., 1999.

Hessen, Johannes. Filosofia dos Valores, Coimbra, Almedina, 2001.

Horvath, Estevão. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2002.

Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito, São Paulo, Martins Fontes, 5ª ed., 1996.

Machado, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, São Paulo, Dialética, 4ª ed., 2001.

Marques, Márcio Severo. Classificação Constitucional dos Tributos, São Paulo, Max Limonad, 2000.

Martins, Ives Gandra da Silva Martins. Caderno de Pesquisas Tributárias: Capacidade Contributiva, vol 14, São Paulo, Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

Mello, Celso Antonio Bandeira de. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, São Paulo, Editora Malheiros, 2001.

Melo, José Eduardo Soares. Contribuições Sociais no Sistema Tributário, São Paulo, Malheiros Editores, 3ª ed., 2000.

Moschetti, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva, Padova, CEDAM, 1973.

Moussallem, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 2001.

Oliveira, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio, Rio de Janeiro, Renovar, 1988.

Reale, Miguel. Filosofia do Direito, São Paulo, Editora Saraiva, 5<sup>a</sup> ed. 1969.

Santi, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005.

Silva, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, São Paulo, Editora Malheiros, 22<sup>a</sup> ed., 2003.

Smith, Adam. The Wealth of Nations, New York, Modern Library, 2000.

Tarski, Alfred. Introduction to Logic and to the Methodology of Deductive Sciences, traduzido por Olaf Helmer, New York, Dover Publication, 1995.

Vilanova, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, São Paulo, Max Limonad, 1997.

\_\_\_\_\_ Causalidade e Relação no Direito, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 4<sup>a</sup> ed., 2000.

\_\_\_\_\_ Escritos Jurídicos e Filosóficos, São Paulo, Axis Mundi IBET, 2003.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)