

EDUARDO JOBIM

**A JUSTIÇA
TRIBUTÁRIA
NA CONSTITUIÇÃO**

2ª edição

Revista e atualizada

2025

 **MALHEIROS
EDITORES**

 **EDITORA**
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

CONTEÚDO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Procura-se com o presente capítulo explicitar as qualidades que o Direito deve ter para que a justiça tributária possa se realizar. Para tanto, serão descritos os elementos que dão forma e conteúdo ao princípio da justiça que deve reger o Sistema Tributário Brasileiro.

A justiça dá sentido ao Direito, tal qual as regras do futebol dão sentido racional ao respectivo jogo. Cada jogo possui as suas próprias regras, tendo o seu próprio sentido. Seguindo a mesma lógica, cada ramo do Direito possui as suas próprias regras, e a sua própria justiça.¹ A Constituição Federal, todavia, unifica a justiça de cada ramo do direito, impondo que o resultado seja viabilizador da construção de uma sociedade justa.²

1. A mesma ordem de ideais pode ser encontrada em Tipke, que fala da “unidade da ordem jurídica”. Segundo o autor: “A ordem jurídica deve formar uma *unidade*. Isto ela faz quando os princípios de justiça são seguidos à risca. Daí surge um direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. A incoerência leva a infrações ao princípio da igualdade. A observância da igualdade é, outrossim, uma característica essencial da justiça. Somente quando a ordem jurídica é baseada em um único princípio fundamental é que surge a unidade ideal da ordem jurídica. Aplica-se a todos os ramos da ordem jurídica (ordens jurídicas parciais) que eles devem orientar-se por princípios ou critérios de justiça. Entretanto, idênticos princípios de justiça não se aplicam a todos os ramos da ordem jurídica. Entretanto, idênticos princípios de justiça não se aplicam a todos os ramos da ordem jurídica. O imposto justo, a pena justa, a assistência social justa, ou a subvenção justa mede-se, cada qual, por princípios diversos. O direito tributário não precisa estar orientado por princípios do direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público; ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas parciais suficientemente, apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total. Nenhum princípio tem validade absoluta. Em caso de colisão ou concorrência entre princípios de ordens jurídicas parciais, então terá preferência aquele que tiver maior peso jurídico. Podem-se apontar, ainda, compromissos de princípios”. (TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60).

2. O modelo de sociedade justa ambicionado pelo constituinte é aquele em que todos os membros da comunidade têm direitos e deveres equilibrados, de modo que a coexistência harmoniosa seja preservada

Embora cada jogo tenha as suas próprias regras, todos os jogos estão subordinados a regramentos comuns, definidos pela CF/88. Essa antecipou a concepção de justiça que deseja realizar, de forma a assegurar o bem de todos, a partir da premissa universalista e igualitária de que todos possuem uma dignidade comum. Tal concepção de justiça forma uma “unidade axiológica” que deve reger a interpretação das ordens constitucionais parciais, que são guiadas por critérios próprios de justiça.³

Partindo dessa premissa básica, o presente capítulo procura decodificar os ideais de justiça que dão sentido ao sistema jurídico positivo. A justiça visa estabelecer uma certa harmonia, uma certa congruência e proporção⁴ entre as necessidades de recursos para manter o todo (coletividade, Governo) e a capacidade das múltiplas partes de financiá-lo.

Ao se discorrer sobre o conteúdo da justiça tributária, duas das suas dimensões devem ser lembradas. Inicialmente, recordamos que o fim da justiça tributária é sempre externo. Ao falarmos da justiça tributária como um fim a ser perseguido, falamos da *justiça ordenada*. Nessa perspectiva teleológica, a justiça corresponde à situação onde cada um tem o que é seu ou lhe devido em termos de ônus e bônus, direitos e deveres, etc. Tal dimensão é diferente de quando falamos da justiça tributária enquanto *meio*. Aqui, a justiça tributária corresponderá à *ordem* que a justiça visa instaurar por meio dos instrumentos legais disponíveis.

Neste capítulo, será visto que a justiça que rege a tributação *exige dos atores institucionais certas ações regradas*, que podem ser associadas a um ou outro tipo de tributo. Por exemplo: nos tributos indiretos, (i) a tributação *deve* recair no âmbito de uma operação comercial que denote transferência de titularidade ou a realização de ato de mercancia (por exemplo.: não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados diferentes); (ii) ser seletiva em razão da essencialidade dos bens no caso do ICMS e do IPI; (iii) nas exportações, deve ser atendido o princípio técnico do país do destino, com as suas consequentes repercussões; (iv) o sistema jurídico deve assegurar condições aos exportadores de reaver os créditos acumulados antes da exportação; (v) o legislador também deve assegurar condições para que a não cumulatividade possa se realizar, inclusive no sentido de assegurar, sempre que possível, sem oposição ou resistência legal, a repercussão dos tributos ao consumidor final.⁵

e promovida. Para se realizar, a justiça social “exige de cada um aquilo que é necessário para a efetivação da dignidade da pessoa humana dos outros membros da comunidade, ao mesmo tempo em que atribui a cada um os direitos correspondentes a esta dignidade”. (BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023. p. 311).

3. “It is obvious that this type of dignity is the only and compatible with a democratic society”. (TAYLOR, Charles. *Philosophical Arguments*. Cambridge: Harvard University Press, 1995. p. 227).

4. DEL VECCHIO, Giorgio. *A justiça*. Trad. Antônio Pinto Prado. São Paulo: Saraiva, 1960. p. 2.

5. Lobo Torres defende o “princípio constitucional da repercussão obrigatória” dos tributos indiretos. Contudo, o denominado princípio parece ignorar aspectos da realidade, pois pressupõe condição que as relações econômicas nem sempre realizam. Ora, a possibilidade de repasse integral do custo dos tributos pagos ao consumidor final depende da elasticidade da demanda. Assim, o repasse nem sempre é viável. A

Mas a justiça que informa o sistema tributário *obsta que atores institucionais possam adotar outras ações*, como: gravar as pessoas e famílias carentes; criar leis sem conteúdo geral; aplicar a lei de modo parcial; instituir tributação ou multa que possa ter efeito confiscatório, entre outras medidas. O ideal da justiça tributária não está fora do sistema jurídico global, mas dentro dele. Reconhecê-lo não é desejo baseado num sentimento pessoal, nem se funda em subjetivismo⁶ ou voluntarismo. Tampouco se associa a uma investigação metafísica ou ontológica. O conteúdo da justiça tributária é reconhecido pela razão, e não pela emoção.

A vida em sociedade seria impossível se uns tivessem que suportar as despesas coletivas pelos demais e parte da sociedade ficasse imune da tributação. A história da tributação bem nos mostra que os conflitos mais sangrentos de que temos notícia decorreram de graves injustiças praticadas por alguns grupos. Estes tentavam impor os custos de manutenção da sociedade sobre seus demais membros. Como reação, podem ser referidas as Revoluções Americana e Francesa, a Inconfidência Mineira, a “Whisky Rebellion”, dentre outras.

Dá-se o nome de justiça tributária ao princípio implícito que se volta à concretização de demandas práticas do sistema tributário, ao mesmo tempo que atende, sob o ponto de vista ético, à necessidade de se dar a cada um, em termos de cargas, apenas o que lhe é devido. O princípio da justiça tributária tem o seu conteúdo formado por um rol de (sub)princípios que, dentro do seu âmbito de valência, devem concretizar ideais valiosos, tanto para o sistema tributário como um todo (aspecto arrecadatório) quanto para que as tarefas assumidas pelo Estado Social e Democrático de Direito sejam efetivadas (ex.: redistribuição das rendas e função alocatícia), ao mesmo tempo que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes são assegurados.

doutrina destaca que a repercussão obrigatória do tributo indireto é um dever jurídico de cunho marcadamente formal, que é realizado sempre que o vendedor incluir o valor do tributo no preço de venda. Há que se diferenciar o atendimento do reclame jurídico-formal da possibilidade fática de haver a repercussão econômica do tributo indireto ao próximo elo da cadeia. Como os negócios jurídicos dependem de variáveis de mercado, o Estado não goza de instrumentos capazes de assegurar a dita repercussão. Por fim, pode-se dizer que a repercussão econômica do tributo não se confunde com o dever jurídico-formal antes descrito. Sobre o tema, conferir: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Economica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. pp. 409-412; NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011. pp. 620-621; OLLERO, Gabriel Casado. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta – I. *Revista Española de Derecho Financiero*, v. 32, Madrid, out/dez, pp. 541-572, 1981. p. 548.

6. Ao tratar da graduação da objetividade no âmbito do direito, Hage sustenta que o “subjetivismo assume que a obtenção de uma consequência legal depende da visão do conhecedor (a pessoa que tem uma crença sobre a consequência legal)”. O autor descreve que o “subjetivismo puro, [...] parece ser a visão mais apropriada em relação a fenômenos considerados apenas uma questão de gosto, como se a couve-flor é mais saborosa do que o espinafre, ou se ‘Layla’ de Derek & the Dominoes é uma peça musical melhor do que ‘Erbarne Dich’ de Bach”. (HAGE, Jaap C. Construction or Reconstruction? On the function of argumentation in the Law. Maastricht: Maastricht European Private Law Institute, Working Paper n° 37. pp. 1-21, 2011. p. 6).

Os (sub)princípios da justiça tributária não constituem compartimentos estanques, na medida em que todos estão intimamente interligados. Como aponta Rodríguez Bereijo, os princípios associados à justiça tributária constituem “um conjunto unitário de critérios para a distribuição de carga tributária; um bloco normativo para além da singularidade e das características de cada um deles, uma vez que se condicionam mutuamente”.⁷

A tributação constitui uma forma de financiamento do Estado cujos gastos devem ser repartidos de forma justa entre os seus integrantes que possuem capacidades econômicas distintas. A tributação, entretanto, não é um fim em si mesma, mas um meio para a concretização daquela concepção de justiça que a Constituição pretende realizar (justiça social).

A tributação arbitrária pode restringir os direitos fundamentais dos cidadãos e enfraquecer os esforços necessários para a realização plena dos fins de justiça social, assim parece haver uma relação externa direta que se estabelece entre a justiça tributária e a justiça social, de forma que seria possível dizer que as injustiças tributárias seriam duplamente ofensivas ao Direito: primeiro, ao próprio Direito Tributário; segundo, àquela concepção de justiça que a CF/88 visa realizar.

É o que acontece na prática com a tributação regressiva, que acaba por acentuar as desigualdades sociais já existentes. Nesta situação, verifica-se uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva, num primeiro plano, e uma ofensa aos objetivos fundamentais da República, que deve “reduzir as desigualdades sociais” (inc. III do art. 3.º), num segundo plano.

O princípio da justiça tributária tem fundamento num elenco de normas constitucionais que permitem a sua existência, ao mesmo tempo que condicionam a sua realização. Tal constatação nos leva a reconhecer a fundamentalidade das condições de justiça tornadas seguras pelos princípios fundamentais, pelos princípios estruturantes, pelo princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, pelos princípios subjetivos vinculados à liberdade e pelo respeito ao conteúdo de certas regras.

O conteúdo do princípio da justiça tributária é ocupado por princípios jurídicos situados no texto constitucional. Tal conteúdo é preenchido por subprincípios como os da generalidade, da universalidade, da igualdade, da capacidade contributiva (e seus próprios subprincípios), da progressividade, da equidade, da equivalência, do país do destino, do *pecunia non olet* e o princípio do não confisco. Embora o princípio da redistribuição das rendas seja fundamental para a realização da justiça social, ele não encontra lugar em nosso estudo na medida em que não versa sobre justiça tributária.⁸

7. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 36, pp. 9-69, sep.-dez. 1992. p. 39.

8. Torres diz ser na decisão política na “atividade financeira estatal [que] o agente deve levar em conta que o Estado Democrático de Direito brasileiro encontra-se comprometido com a realização da justiça social mediante a redistribuição de rendas e a concretização de um verdadeiro Estado de ‘bem-estar social’

Já foi referido que um sistema tributário justo deve concretizar *no mínimo* quatro ideais. O sistema tributário (i) deve ser equitativo, é dizer, ser capaz de distribuir as cargas de modo a gravar a todos em razão proporcional à sua capacidade econômica, além de estar atento às diferenças individualizantes dos contribuintes e das famílias (igualdade material), não podendo haver tributação sobre o mínimo existencial que é tomado como limite para a tributação; (ii) os contribuintes devem ter certeza (conhecimento prévio) sobre os elementos contidos nas normas de tributação, especialmente sobre os elementos que integram a regra-matriz de incidência (certeza do direito). Da mesma forma, a lei tributária não deve ser arbitrária e conter excessos; (iii) o sistema tributário deve ser *eficiente, simples e pouco custoso* para o contribuinte.⁹ Ao mesmo tempo, deve ser fácil para a Administração recolher os tributos e fiscalizar os contribuintes (*simplicidade*); por fim, (iv) o sistema tributário deve buscar, com maior intensidade, a neutralidade tributária, e não ser prejudicial à vida econômica da comunidade.

Na ordem listada, não há como deixar de reconhecer que os ideais da equidade e da certeza assumem maior relevância que os demais ideais. A conjugação e harmonização dos quatro ideais devem-se dar na maior medida possível, pois a não satisfação de um pode ensejar problemas graves para os indivíduos e afetar os seus direitos e garantias fundamentais.

Assim, basta pensar num projeto de lei tributária que satisfaça todas as condições de equidade (capacidade contributiva, personalização), mas que deixe de atender as necessidades do todo, porque impraticável, ensejadora de desperdícios, ou simplesmente que se mostre politicamente inconveniente. O projeto de lei pode bem atender os dois primeiros ideais com sucesso, mas não ser viável, na medida em que prejudicial para a vida econômica da própria sociedade. Assim, pode-se dizer que todos os ideais devem ser concretizados na maior intensidade possível.

O ponto a seguir, todavia, visa apresentar um quadro geral dos princípios jurídicos e subprincípios que, ao mesmo tempo, dão conteúdo e permitem concretizar o princípio da justiça tributária. Como o tema da justiça é por demais complexo, optou-se na presente obra por indicar os princípios e subprincípios explícitos ou implícitos mais relevantes na determinação da justiça tributária.

4.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1.1 Breve introdução

A tributação é meio de financiamento da máquina pública e ferramenta capaz de instrumentalizar um quadro de mudanças sociais e econômicas. Assim, a tributação é

(welfare state)". (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 30).

9. Nas palavras de Adam Smith: todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo Estado com o tributo.

referida como instrumento de ação que viabiliza a obtenção de recursos públicos que devem ser empregados na concretização daquela concepção de justiça que fora eleita pela CF/88, que visa proteger a dignidade da pessoa humana, como valor inafastável que ilumina toda a ordem jurídica.¹⁰

A abertura da Constituição brasileira não se alinha a uma ideia invariável de justiça, bem pelo contrário, mais democrática e plural será a sociedade, quanto mais em aberto estiver a ideia de justiça. A ideia de justiça predominante numa dada sociedade é dinâmica e variável, o que deve contar como devido em nossa sociedade atual pode mudar a depender da ressignificação dos valores de uma sociedade.¹¹

A justiça social adequada ao constitucionalismo brasileiro tem os seus contornos mais ou menos definidos graças à consagração da positivação de normas constitucionais, cuja análise não seria adequada no presente momento. A relação dos fins externos de justiça social com os instrumentos que viabilizam a tributação é complexa, e o papel da justiça tributária parece ser aquele que, numa perspectiva negativa, procura impedir que as injustiças tributárias acabem por prejudicar a realização desse fim maior, que procura “dar a todos o mesmo” ou distribuir “a cada um de acordo com a sua necessidade”.

O Estado que se distanciar da justiça tributária corre o risco de inviabilizar o fim último de justiça social, na medida em que a tributação injusta acentua as desigualdades sociais existentes, intensifica a diferença entre ricos e pobres e desorganiza os agentes econômicos, ensejando a desordem social. O sistema tributário não pode ser bom apenas para alguns, pois o bem das partes depende do bem do todo.¹² A concretização da concepção de justiça eleita pelo constituinte depende de enorme fonte de custeio, reclamando por um esforço dos indivíduos e grupos que devem se submeter ao ônus tributário rateado conforme a capacidade de cada um. O constituinte previu diversos princípios, subprincípios e regras de tributação que são informados pelo valor da justiça. Os valores são “ideias absolutamente abstratas, supraconstitucionais, que jamais se traduzem em linguagem normativa e que são destituídos de eficácia direta”.¹³

No processo de concretização do direito, o valor da justiça segue uma escala descendente que parte dessas unidades abstratas, passando pelos princípios jurídicos – que são dotados de “elevado grau de abstração e indeterminação”, “subprincípios”,

10. BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça Social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 50, pp. 19-56, 2003. p. 21.

11. Para uma compreensão do papel da honra no Ancien Régime, e sobre a mudança da concepção para a valorização da dignidade humana, conferir: BERGER, Peter. On the obsolescence of the Concept of Honour. In: HAUERWAS, Stanley; MACINTYRE, Alasdair. *Revisions: Changing Perspectives in Moral Philosophy*. Notre Dame: Notre Dame University Press, 1983. pp. 172-181.

12. Ninguém deseja viver numa comunidade sem ordem. Tal afirmação é facilmente comprovada pelo simples fato de as pessoas geralmente migrarem de países sem ordem para países com ordem (por exemplo: locais onde os contratos são cumpridos, a palavra é dada e as pessoas a seguem, locais onde os agentes do Estado cumprem a lei, etc.). Ordem é a organização de elementos em um todo.

13. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: o orçamento da Constituição Financeira e Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5, p. 148.

normas do tipo “regras” –, até chegar ao ponto máximo de concretude do direito, quando o administrador interpreta e aplica as normas jurídicas aos fatos revestidos em linguagem competente ou “quando o juiz, pela sentença, reconhece e fixa os direitos e as obrigações das partes, com o que realiza a justiça [individual] e garante a paz”.¹⁴

O papel do Estado na concretização dos objetivos fundamentais é determinante, e a repartição do ônus tributário recairá percentualmente sobre o resultado econômico titularizado pelos indivíduos. O Estado não cobra tributos apenas para suprir as suas despesas administrativas básicas. A arrecadação progressiva deve servir de instrumento de custeio para as políticas redistributivas de rendas, que devem corresponder às funções de modificação do quadro social vigente. Dessa forma, em tese, ela deve se voltar para a erradicação da pobreza, a superação das desigualdades sociais e regionais, dentre outros problemas sociais.

O volume de receitas necessárias para assegurar uma qualidade mínima de serviços públicos é eminentemente dependente de financiamento pela via tributária, que deve recair sobre a grande parte das manifestações de riqueza existentes. A concretização da relação obrigacional direcionada ao financiamento do Estado pode restringir a esfera jurídica de direitos e liberdades dos contribuintes, sendo possível que a tributação muito gravosa termine por afetar a liberdade, o patrimônio, a dignidade do sujeito passivo e das famílias afetadas pelo peso excessivo das cargas distribuídas.

O estudo da justiça aplicada à distribuição do ônus tributário revela o problema de como garantir a distribuição equitativa das cargas tributárias necessárias ao custeio da concepção de justiça eleita pelo sistema político, de modo que também consiga respeitar o direito fundamental de contribuir de acordo com a capacidade contributiva.

A justiça tributária, dentre outros sentidos possíveis, versa sobre o modo de distribuição das cargas tributárias, entre pessoas e núcleos familiares com distintas capacidades econômicas. Os critérios de repartição procuram criar uma harmonia perfeita em matéria de financiamento público do Estado, sendo que o princípio da solidariedade exige daqueles capazes de fazer frente às cargas que, após serem deduzidas todas as despesas envolvidas na manutenção do mínimo existencial pessoal e da sua família, terminem por custear os recursos que não podem ser exigidos daqueles cidadãos incapazes de contribuir com nada ou com muito pouco.¹⁵

14. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: o orçamento da Constituição Financeira e Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5, pp. 148-149. Também comentando o “processo de concretização do direito” referido por Ricardo Lobo Torres, conferir: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 11-13.

15. Filosoficamente, a solidariedade define-se por uma relação eminentemente vertical, estabelecida entre indivíduos com riqueza, poder e prestígio e aqueles que deles carecem. Em contraste, a fraternidade fundamenta-se na reciprocidade e no reconhecimento recíproco, onde a consideração pelo bem-estar do outro é como se fosse pelo bem-estar próprio. Na solidariedade, diferentemente, as ações em prol do outro baseiam-se na suposição de que alguém julga saber o que é bom ou melhor para outrem.

Vê-se que a justiça tributária visa sobretudo resolver dissonâncias entre os que podem contribuir e aqueles incapazes de contribuir. A equalização dos opostos deve ser o fim a ser levado em conta na distribuição de todos os bens sociais, de forma que tal ideia parece revelar o conteúdo essencial da Justiça.

Em matéria tributária, o conteúdo que forma o princípio da justiça tributária foi dado pelo constituinte, cabendo ao intérprete proceder a sua reconstrução a partir do seu valor, dos princípios tributários que lhe são subordinados e dos subprincípios constitucionais que decorrem destes últimos. O processo de concretização do princípio da justiça tributária não difere dos demais princípios, subordinando-se sucessivamente do valor, aos princípios, seus subprincípios, regras até o ato de aplicação do Direito Positivo.

O estudo da justiça mostra-se útil para informar como operam as estruturas argumentativas capazes de permitir o processo de reconstrução e concretização do princípio da justiça tributária. Tal princípio tenta explicar a relação entre instrumentos, restrições e objetivos de um sistema tributário materialmente justo. Compreender o objeto da justiça tributária, ademais, toca no fundo do tema da legitimidade¹⁶ e da aceitação da tributação, que é sempre dependente do seu fundamento (sacrifício, benefício, capacidade contributiva).¹⁷ O tema busca equacionar a relação de tensão que se forma entre o dever de contribuir para o custeio estatal e a possibilidade sempre constante de a tributação ser injusta: inconstitucional, ilegal, excessiva, capaz de restringir excessiva

16. Torres explica que “a legitimidade do ordenamento tributário consiste na aceitação dos seus princípios básicos, máxime o da capacidade contributiva. A aceitação da capacidade contributiva depende, segundo tal perspectiva, do seu fundamento ou da sua causa. As teorias em termo de fundamento (sacrifício ou benefício) ou da causa da imposição fiscal predominaram em todo o período do séc. XX, aproximadamente), e entraram em refluxo nas últimas décadas, justamente com a matriz positivista. Com a vida kantiana procura-se ancorar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade e benefício, vistas como o prisma da legitimação, e não apenas na legitimidade”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 2, p. 293). A ideia de legitimação é, todavia, bem mais ampla. Habermas traça a distinção entre legitimidade e legitimação: legitimidade é a capacidade de um ordenamento jurídico ser reconhecido pela sociedade; já a legitimação serve para atender essa satisfação, ou seja, para mostrar como e porque as instituições existem”. (HABERMAS, Jürgen. *Para a reconstrução do materialismo histórico*. São Paulo: Brasiliense, 1983. pp. 223-224). De modo semelhante, Torres aponta as diferenças entre legitimidade e legitimação: “A distinção [...] está em que aquela se apoia no consenso sobre a adequação entre o ordenamento positivo e os valores, enquanto a legitimação consiste no próprio processo de justificação da Constituição e dos seus princípios fundamentais”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 5).

17. “Os discursos e as deliberações em torno da capacidade contributiva, por conseguinte, se constroem com a reformulação da teoria do benefício e com a retomada da ideia de solidariedade” [...] entre os cidadãos, que deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral legitimados, que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais; mas constitui ele própria uma regra ética juridicamente eficaz”. (*Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 2, pp. 300-331).

e ilegalmente o âmbito de proteção da dignidade humana do contribuinte, dos demais direitos fundamentais extensivos às famílias.

O Estado que tem a incumbência constitucional de garantir a intangibilidade da dignidade humana do contribuinte e de sua família não pode ser o mesmo que tem condições de restringir ilegalmente tal dignidade (art. 1, inc. III) e afetar o direito à manutenção do respectivo núcleo (art. 226) da CF/88. Alguns dão ao conjunto de garantias asseguradas e de limitações impostas o nome de Estatuto do Contribuinte, do qual certos aspectos serão analisados nas próximas páginas deste trabalho. Na primeira parte deste estudo, evidenciou-se que existem princípios jurídicos que possuem um raio de ação ampla, estendendo-se para todos os ramos do Direito, a exemplo do princípio da igualdade; outros têm o raio de ação mais específico, determinando balizas para um campo jurídico determinado.¹⁸ Na tributação, percebe-se claramente o prolongamento do respectivo raio de ação no caso do princípio do país de destino que é aplicável sobre certos impostos que gravam as exportações, exercendo, pois, função mais restrita que outros princípios.

É ainda possível que um mesmo princípio jurídico opere de maneira distinta em outros tributos,¹⁹ como o princípio da justiça que informa a igualdade absoluta que rege alguns tributos (taxas, contribuições de melhoria) e a igualdade relativa que rege a distribuição das cargas nos impostos. Em sentido similar, o princípio da justiça tributária realiza-se por um dos seus subprincípios (por exemplo, princípio da capacidade contributiva), que pode ser de uso obrigatório para certos impostos, mas de uso facultativo para outros, apesar de haver entendimento em sentido da sua obrigatoriedade em toda e qualquer exação.

O quarto capítulo deste estudo quer adentrar no *conteúdo* e analisar certos aspectos da eficácia do princípio da justiça tributária, especialmente realizada por meio do seu subprincípio mais relevante, que é o critério de justiça da capacidade contributiva e, em menor extensão, por meio do princípio da equivalência. Este é o critério de rateio por excelência escolhido pelo constituinte, sendo que a sua racionalidade é orientada pela fórmula de justiça que confere “a cada um segundo a sua capacidade”. O respetivo subprincípio de justiça tributária (§ 3º, art. 145) atua “num espaço aberto pelas liberdades individuais”,²⁰ o que equivale a dizer que o seu âmbito de ação é longe de ser ilimitado, cabendo ao legislador levar em conta certas limitações que expressam reserva de direitos dos indivíduos, que podem ser tanto qualitativas como quantitativas.²¹

18. LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985. p. 53.

19. LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985. p. 53.

20. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 2, p. 308.

21. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 2, p. 308.

O poder tributário nasce circunscrito, não podendo haver incidência: em excesso (art. 150, IV, da CF/88); sobre faixas protegidas pelo mínimo existencial; que privilegie certo grupo; que cause discriminações sobre certos ofícios, profissões, pessoas, e assim por diante. Apesar das restrições, é amplo o espaço de conformação do legislador, que pode determinar o peso das cargas, como instituir novos tributos no exercício da competência residual da União, desde que obedecidos certos requisitos, como ser *não cumulativo* e não ter fato jurídico tributário ou base de cálculo idênticos aos das exações já existentes (art. 154, I).

A tributação justa será sempre dependente de considerações da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, além de ter que preservar limites materiais implícitos e explícitos que devem ser levados em conta pelos atores institucionais. Quanto à eficácia do princípio da capacidade contributiva, a doutrina explica ser essa eficácia típica dos princípios jurídicos, sendo que impede que o legislador determine regras que contravenham o seu conteúdo, como será visto mais adiante. Está-se por falar da função bloqueadora exercida pelo princípio da capacidade contributiva, que implica o afastamento de elementos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas que a norma visa realizar (equidade).

4.1.2 Reconhecimento do princípio nas Constituições modernas

Foi com a Revolução Francesa que a princípio da capacidade contributiva ganhou forma concreta, sendo reconhecida como expressão do ideal igualitário e republicano que marcou a nova ordem jurídica francesa. O princípio foi reconhecido como norma fundamental, constando no art. 13 da *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* de 1789.²²

Acompanhando os ideais revolucionários, foram afastados os privilégios odiosos e os critérios injustos de distribuição do ônus que vigoraram durante o Antigo Regime. Segundo Puviani, as revoluções afastaram a noção básica de que a fixação de impostos seria questão inquestionável pelos súditos.²³

No Brasil, a capacidade contributiva foi positivada na Constituição do Império de 1824, no inciso XV do art. 179, que prescrevia que “Ninguém será exempto de

22. Nesta constava que: “Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés”. Em obra histórica que abrange temas como a tributação no período colonial norte-americano, Paul Studensky e Herman Kroose registram que, no ano de 1634, fora instituído em Massachusetts Bay, New England, um imposto sobre a renda bruta, chamado de “faculty tax”, que era distribuído a cada um “according to his estate and with consideration of all his abilities whatsoever”. Tal exação tinha por fim gravar a população das Cidades, de modo a contrabalançar a tributação já incidente sobre a propriedade rural e o *poll tax* que já incidia sobre a população que vivia no campo. Fica claro, assim, que o princípio da capacidade contributiva não foi reconhecido apenas com a Revolução Francesa. (STUDENSKY, Paul; KROOSE, Herman Edward. *Financial History of the United States*. Washington: BeardBooks, 2003). (1. ed. 1952).

23. PUVIANI, Amilcare. Sulla Ragione dell’Imposta. *Giornale degli Economisti*, Roma, v. XXII, n. 2, pp. 14-34, 1901. p. 14.

contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. A capacidade contributiva tornou-se tema mais candente no início do século XX, passando a ser positivada no art. 134 da Constituição de Weimar, onde constava que: “*todos os cidadãos, sem distinções, contribuirão, em proporção a seus meios, para com todos os encargos públicos, nos termos da lei*”. A constitucionalização do respetivo princípio mostrou estar em curso a transformação do antigo Estado liberal burguês, para um Estado Social, que acabou por comportar modificações significativas, tanto na estrutura quanto nas funções estatais. As ideias subjacentes ao referido Estado decorrem de diferentes fontes, acentua William A. Robson.²⁴

A nova ordem constitucional deu incumbências adicionais ao Estado alemão que passou a ter que custear as necessidades básicas dos cidadãos necessitados. A demanda por receitas adicionais gerou um aumento significativo nas cargas distribuídas, sendo instituídas alíquotas progressivas na tributação incidente sobre a renda que chegaram ao patamar de 60% (sessenta por cento).

O Estado liberal clássico era vinculado ao desempenho de tarefas mínimas; dentre as principais, estavam garantir a ordem jurídica e oferecer segurança jurídica aos proprietários. Diante desse espectro reduzido de finalidades estatais, o direito restringe-se ao Império da Lei, que vincula a todos, inclusive o Poder Público. A expressão mais notável e marcante do estado liberal talvez seja a posição-compromisso de abstenção perante a esfera privada, daí o compromisso estatal com a neutralidade estatal, com a certeza jurídica assegurada pela legalidade e com o princípio da livre-iniciativa.

A posição abstencionista não negava o direito à proteção das liberdades formais dos cidadãos, mas exclui do seu âmbito de ação qualquer tipo de intervenção na ordem econômica e social. Não obstante o papel minimalista atribuído ao Estado, a instauração do liberalismo clássico representou um significativo avanço na proteção dos contribuintes. Ao ser contrastado com o Estado Patrimonial que o antecedeu, não seria equivocado reconhecer ter havido um avanço civilizatório em matéria tributária.²⁵

24. “The ideas underlying the welfare state are derived from many different sources. From French Revolution came notions of liberty, equality and fraternity. From the utilitarian philosophy of Bentham and his disciples came the idea of the greatest happiness of the great number. From Bismarck and Beveridge came the concepts of social insurance and social security. From the Fabian Socialists came the principle of the public ownership of basic industries and essential services. From Tawney came a renewed emphasis on equality and avarice as the mainspring of social activity. From John Maynard Keynes and the Minority Report of the Poor Law Commission came doctrines for controlling cycle and avoiding mass unemployment. From the Webbs came proposals for abolishing the causes of poverty and cleaning up the society. Many other thinkers, from Leonard Hobhouse to Richard Titmuss, have contributed to the steam of ideas flowing into the concept of the welfare state”. (ROBSON, William A. *The Welfare State and Welfare Society. Illusion and Reality*. Crows Nest: George Allen & Unwin, 1976. p. 1).

25. GROVES, Harold. *Tax philosophers*. Wisconsin: The University of Wisconsin Press, 1974. p. 13.

Já o Estado Social agregou outras funções que se vincularam aos *fin*s e aos *valores* regentes da nova relação mantida entre sociedade e Estado, que passou a atuar ativamente no âmbito socioeconômico, tendo como objetivo, em maior ou menor medida, alcançar uma ordem social mais igualitária mediante a promoção do crescimento econômico sustentável.²⁶

O Estado Social não abandonou as características fundamentais de um típico Estado de Direito, mas encarregou-se de novas exigências como a de garantidor dos direitos fundamentais e sociais da comunidade.²⁷ Em alguns ordenamentos, como o alemão (Lei Fundamental de Bonn), italiano de 1947, espanhol de 1978 e o brasileiro, a opção por esse modelo de Estado Social se converteu em “decisões constitucionais fundamentais”, para adotar um terminologia de Schmitt, o que trouxe consigo, como consectário lógico, uma vinculação do legislador e dos poderes públicos que não se pode transpor da concretização dos imperativos de justiça que atuam como peça-chave na criação, interpretação e aplicação do Direito.

O sistema tributário não pode se opor aos fins da construção de uma sociedade realmente livre, justa e solidária, devendo servir de instrumento garantidor de recursos suficientes para atender aos direitos e garantias assegurados pela Constituição; contudo, só se pode arrecadar de quem detenha capacidade de financiar o Estado e, mesmo assim, desde que sejam assegurados e protegidos os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

O princípio da generalidade tem posição de prestígio nesse novo modelo de Estado, ganhando acolhimento em Convenções e Pactos Internacionais como a Declaração Americana de Direitos e Deveres do Homem, aprovada pela IX Conferência Internacional Americana, celebrada em Bogotá-Colômbia, no ano de 1948,²⁸ além de constar no Pacto de São José da Costa Rica.²⁹

A generalidade também possui posições de prestígio nas constituições modernas, tendo previsão expressa nas Constituições da Espanha (art. 31.1), Itália (art. 53) e Brasil (quanto ao Imposto de Renda, art. 153, § 2.º, III), tomando tal princípio o

26. Nesse período de transformação, John M. Keynes colocou em xeque as ideias do livre mercado argumentando que a economia não é autorregulada. Não dizia, no entanto, que o Estado deveria controlar plena e amplamente a economia, mas que o Estado tinha o dever de conceder benefícios sociais para que a população tivesse um padrão mínimo de vida. Ao lado do pensamento de Lord Keynes, agregou-se outro pilar fundamental do Estado Social, que seria a consagração das políticas assistenciais.

27. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 2, p. 543.

28. “Art. 26.º: Toda pessoa tem o dever de pagar impostos estabelecidos por lei para o sustento dos serviços públicos”.

29. “Art. 32.º: 1. Toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidades. 2. Os direitos de cada pessoa estão limitados pelos direitos dos demais, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem comum, em uma sociedade democrática”.

significado dado por Sáinz de Bujanda: “que todos os ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas”. Disse o autor que

[...] esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley.³⁰

A conformação comum do Estado Social geralmente protege o mínimo vital e veda que a tributação tenha um efeito confiscatório. Tais limitações circunscrevem o espaço aberto ao poder de tributar, que deve levar em consideração o princípio da capacidade contributiva que fora reconhecido em diversos textos constitucionais, a exemplo do art. 202 da Constituição Federal de 1946,³¹ do art. 53.º da Constituição Italiana, de 1948,³² do art. 31 da Constituição Espanhola de 1978.³³

Algumas Constituições deixaram de fazer referência textual ao princípio da capacidade econômica, a exemplo da Lei Fundamental de Bonn, de onde a doutrina e o BVerfG derivam tal princípio implícito do princípio da igualdade (art. 3. 1 GG),³⁴ em relação com a cláusula do Estado Social (art. 20 e 28.1 GG) em conexão com o direito de propriedade (art. 14 GG).³⁵ A igualdade é tão associada à noção de justiça, que parte da doutrina acentua que a norma que prevê a igualdade (art. 3.º, I, da Lei Fundamental de Bonn) deriva diretamente da noção de justiça.

30. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10. ed. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidade de Compludente, 1993. p. 104.

31. Brasil CF/46: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Capacidade econômica não possui o mesmo significado que capacidade contributiva. Por exemplo, é possível que um cidadão possua um automóvel antigo e um apartamento pequeno, demonstrando que possui capacidade econômica, todavia falta-lhe capacidade para ser sujeito passível da obrigação tributária (capacidade contributiva).

32. Itália: Artículo 53: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criterio di progressività.”.

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

34. O regime do artigo em questão impõe a igualdade *perante a lei*. Segundo Tipke, “a justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei” (TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Safe, 2012. p. 16). O autor aponta que o artigo art. 3, I, GG prescreve a aplicação uniforme das leis tributárias pelas autoridades financeiras e tribunais financeiros (assim chamada *igualdade na aplicação do direito*); segue Tipke, “o legislador está vinculado à regra da igualdade conforme o art. 1, III e o 20 III GG. O mandamento dessa é assim chamada *igualdade na formação das leis* endereça ao legislador o encargo da justiça orientado pelo sistema de valores da lei fundamental”. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; SEER, Roman; FURQUIM, Luiz Dória. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 191).

35. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a luz del Derecho alemán*. Madrid: Martins Pons, 1998. p. 76.

A capacidade contributiva passou a ser o critério de justiça tributária,³⁶ sendo baseada na noção de solidariedade social que deve informar o princípio da personificação aplicável aos impostos, a partir da pesquisa de dados vinculados ao patrimônio, à renda e ao consumo dos contribuintes, independentemente de qualquer contraprestação estatal específica. Durante a maior parte do século XIX, escritores de tradição inglesa e italiana concentraram esforços na tentativa de detalhar a noção de capacidade contributiva com maior exatidão, a partir do pensamento elaborado por financistas e economistas mais antigos.

Paulatinamente, a capacidade contributiva conectou-se à capacidade pessoal do cidadão de fazer frente aos impostos. A razão por força da qual o contribuinte seria obrigado a concorrer com os gastos públicos sempre admitiu mais de uma possibilidade teórica, inclusive com apelo à razão e ao direito natural, fato que levou diversos autores a buscarem um fundamento que pudesse legitimar a distribuição desigual das cargas entre indivíduos.

Acompanhando o desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva, a partir da teoria do sacrifício, foram reconhecidos índices mais ou menos seguros para identificar a aptidão do contribuinte para contribuir, como a renda, o patrimônio e o consumo. Outros índices foram descartados, pois incapazes de expressar os elementos objetivos da riqueza (ex.: por vezes, os impostos que incidiam sobre índices inidôneos recebiam o “rótulo teórico” de tributo do “tipo arbitrário”, como se fosse representativo de uma espécie tributária, sendo exemplo os impostos sobre capitações, objeto de críticas de diversos autores, como William Petty nas suas *Obras econômicas*, já no século XVII).³⁷

Avançando no tempo, o conceito de capacidade contributiva foi defendido pelo financista italiano Griziotti para significar a capacidade econômica de pagar tributos. Na visão do autor, a capacidade econômica se fundamenta como expressão do benefício acrescido ao contribuinte derivado da atividade pública.³⁸ Como acentua Misabel

36. Eusebio González García sustenta que “si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos”. (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Concepto actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi, España, 1996. p. 21).

37. Segundo o autor, “o mal dessa modalidade de imposto é ser muito desigual; pessoas de capacidades desiguais pagam todas o mesmo, pagando mais as que têm maiores encargos com filhos, isto é, são taxadas tão mais duramente quanto mais pobres sejam”. (PITTY, William. *Obras econômicas*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos e Paulo de Almeida. São Paulo: Nova Cultural, 1996. p. 76).

38. A teoria soa enigmática em certos momentos, como consta da passagem: “[...] nos impostos pessoais, [...] se valora a capacidade pessoa do contribuinte em relação com as circunstâncias econômicas e sociais que a caracterizam”. (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de la Ciencia de las Finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 231). Em outras passagens, o elemento causal ganha um sentido mais concreto: “a despesa pública satisfaz os fins do Estado e promove os serviços públicos, estes incrementam imediatamente ou a longo prazo a capacidade contributiva; a capacidade contributiva dá lugar à cobrança do imposto; o imposto alimenta a despesa pública”. (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, 1962. p. 105). Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. Il Principio della Capacità Contributiva e sue Applicazione. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1,

Derzi, o autor “estabeleceu uma correspondência entre tal capacidade e os serviços públicos, erigindo-a em elemento causal da obrigação tributária”.³⁹

Griziotti exerceu influência na doutrina brasileira como se vê nos trabalhos de Rubens Gomes de Sousa⁴⁰ e Gilberto de Ulhôa Canto,⁴¹ a despeito de a noção de causa no Direito Tributário ter sido assimilada com as devidas críticas de juristas italianos, como Tesoro, ao menos no que toca à opinião de Griziotti.⁴²

Na Itália, a teoria de Griziotti foi repelida sobretudo por A. D. Giannini,⁴³ sendo que o estudo do princípio da capacidade contributiva não foi aprofundado nos primeiros anos de vigência de sua constitucionalização no art. 53 da Constituição Italiana de 1948,⁴⁴ o mesmo podendo ser dito quanto a positivação, no art. 202, do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1946.⁴⁵

A crítica de Berliri ao princípio da capacidade contributiva fora bem acolhida pela doutrina italiana, como se vê nas obras do próprio Giannini. Segundo o autor, o princípio revelaria um conceito “parajurídico, que interessa aos economistas, mas não ao jurista”.⁴⁶

pp. 5-33, 1949. Em relação ao tema da justiça tributária, Augustín José Menéndez acentua que a teoria da causa não resguardou adequadamente o direito dos contribuintes a uma tributação justa. O autor registra que: “a teoria causal da tributação tende a desvincular-se de uma adequada operacionalização em termos jurídicos do direito individual a uma tributação equitativa ou justa. Ou seja, são poucas as consequências institucionais da falta de causa de um imposto”. (MENÉNDEZ, Augustín José. *Justifying taxes: Some elements for a General Theory of Democratic Law*. Dordrecht: Kluwer, 2001. p. 194).

39. DERZI, Misabel Machado Abreu. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 690.

40. GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 95-98. (1. ed. 1954).

41. ULHÔA CANTO, Gilberto. Causa das obrigações fiscais. In: CARVALHO SANTOS, João Manuel de. *Repositório enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947. v. 8, pp. 2-25.

42. Gomes de Sousa refere que “TESORO, observou que, muito embora a teoria de Griziotti seja exata sob o ponto de vista econômico, todavia, sob o ponto de vista jurídico, tanto a capacidade contributiva como a vantagem auferida pelo contribuinte não precisavam ser efetivas, sendo simplesmente presumidas pela lei ao adotar uma determinada situação como fato gerador de um tributo; por conseguinte, concluiu este autor, que a capacidade contributiva é simplesmente um pressuposto que a lei adota para definir certos atos, fatos ou negócios como fatos geradores de tributos, e nessas condições a causa da obrigação tributária é a própria lei”. (Grifos no original). (GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 98).

43. GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 8. ed. Milano: Giuffrè, 1961. pp. 439 e ss.

44. MENÉNDEZ, Augustín José. *Justifying taxes: Some elements for a General Theory of Democratic Law*. Dordrecht: Kluwer, 2001. p. 194.

45. Art 202 – “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

46. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Torino: Giuffrè, 1952. v. 1, p. 30.

Por quase toda a década de 1950 (e início da década de 1960), as doutrinas italianas,⁴⁷ espanhola⁴⁸ e brasileira⁴⁹ reconheceram a norma constitucional que consagrou o princípio da capacidade contributiva como uma norma de natureza “programática”, que deveria ser seguida, mas não imposta ao legislador.⁵⁰

A falta de eficácia do dispositivo constitucional consagrador do princípio da capacidade contributiva foi bem evidenciada na obra de Gomes de Sousa, que defendia que, na eventualidade de o legislador escolher um ato, fato ou negócio, sem conteúdo econômico real, “a lei ser[ia] economicamente imperfeita, mas nem por isso deixará de ser juridicamente válida”.⁵¹

No campo doutrinário, a questão mudou por completo, registra Palao Taboada, quando os Tribunais italianos⁵² passaram a atribuir valor normativo à “parte dogmática” da Constituição, negando que os princípios jurídicos (como o da capacidade contributiva) tivessem “características programáticas e carga eficaz reduzida”. Os princípios “programáticos” também passaram a valer como norma a ser concretiza-

47. GIANNINI, A. D. *I concetti Fondamentali di Diritto Tributario*. Torino: Giuffrè, 1956. pp. 74-76; INGROSSO, Gustavo. I tributi nella nuova Costituzione italiana. *Archivio Finanziario*, v. I, pp. 158-173, 1950. p. 163; MARONGIU, Gianni. Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. *Diritto e Pratica Tributaria*, v. 1, pp. 6-28, 1985; MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell'Imposizione Tributaria*. Torino: Giappichelli, 1991. pp. 107 e ss.

48. ARCHE-DOMINGO, Fernando. Consideraciones sobre el hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, v. X, n. 39, pp. 565-570, 1960. p. 565.

49. “O aspecto econômico da capacidade contributiva interessa com efeito ao legislador: presume-se que este, ao redigir a lei tributária, tenha escolhido como base da tributação atos, fatos ou negócios que efetivamente representem capacidade contributiva; entretanto, se o legislador foi menos feliz e escolheu atos, fatos ou negócios sem conteúdo econômico real, a lei será economicamente imperfeita, mas nem por isso deixará de ser juridicamente válida”. (GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 95-96). (1. ed. 1954). O autor adota o seguinte conceito de capacidade contributiva: “em síntese, a capacidade contributiva é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”. (GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 95).

50. “A regra da graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte é regra programática, e não regra bastante em si. A graduação tem de obedecer a critério, que não existe *a priori*, nem se pode deixar à Justiça escolhê-lo: seria ato político. Mas, já existindo a graduação, não pode ser alterada de modo a desaparecer”. (PONTES DE MIRANDA. Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Borsói, 1947, v. 4. p. 190).

51. GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 95-96.

52. A decisão não envolve qualquer tema afeto ao Direito Tributário, mas é considerada paradigmática pela doutrina italiana, na medida em que considerou o controle de ilegitimidade constitucional da lei poder derivar de normas pragmáticas. Consta da decisão: “la illegittimità costituzionale di una legge derivare, in determinati casi, anche dalla sua non conciliabilità con norme che si dicono programmatiche”. (*Corte Costituzionale, Sentenza 1/1956*, Julgamento: 15 giugno 1956, Pubblicazione Gazzetta Ufficiale, n. 146, del 14 giugno 1956).