

# O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos

Rodrigo Fonseca Alves de Andrade

## Sumário

1. Generalidades. 2. O princípio da capacidade contributiva como pressuposto e como limite e parâmetro da imposição tributária. 3. O princípio da capacidade contributiva como pressuposto dos tributos. 4. Premissas necessárias para compreensão do princípio da capacidade contributiva como parâmetro e limite ao poder normativo tributário. 4.1. O princípio da capacidade contributiva funciona como indicativo da aptidão abstrata das pessoas para suportar a imposição tributária. 4.2. O princípio da capacidade contributiva e as espécies tributárias. 5. O princípio da capacidade contributiva como parâmetro e limite no âmbito da lei tributária singularmente considerada. 6. O princípio da capacidade contributiva e o seu conteúdo diante da pluralidade de tributos. 6.1. O princípio da capacidade contributiva como limite e parâmetro de uma pluralidade de tributos. 6.2. O princípio da capacidade contributiva e a inconstitucionalidade decorrente da pluralidade de tributos (impostos). 7. Conclusão.

## 1. Generalidades

Os Estados democráticos de direito são orientados para realizar os direitos fundamentais dos indivíduos. Nesses Estados, o ordenamento jurídico se encontra materialmente determinado pelas normas que asseguram os direitos fundamentais<sup>1,2</sup>.

De conseguinte, é evidente que essas normas se projetam sobre todo o sistema jurídico. Daí por que os direitos fundamentais se convertem em guias e limites para toda e qualquer interpretação jurídica<sup>3</sup>.

Rodrigo Fonseca Alves de Andrade é Advogado e mestrando em Direito Público na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Isso já é o suficiente para que se possa perceber que o poder normativo tributário também é submetido a esses direitos fundamentais. E isso quer significar que princípios ligados a direitos fundamentais, como o da segurança jurídica e o da justiça (igualdade) da tributação, desempenham função essencial em um sistema tributário que presta atenção à proteção dos indivíduos<sup>4</sup>.

Nesse contexto é que os princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva se inserem em um sistema tributário. Ou seja, assumem função de primazia por serem expressão imediata respectivamente dos direitos fundamentais à segurança e à justiça (igualdade).

Dito de outro modo, os princípios da capacidade contributiva e da legalidade tributária formam a base de um sistema em que se resguarda o indivíduo<sup>5</sup>.

Mais até do que isso, em um Estado democrático de direito não há como se afastar a noção de tributo dos valores essenciais da segurança e da justiça da tributação. Em palavras de Flávio Bauer Novelli:

“(...) no sistema tributário de um Estado democrático de Direito, os cânones fundamentais da legalidade tributária (sob as formas da reserva e da preferência da lei) e da capacidade contributiva devem ser (ou antes, não podem deixar de ser) verdadeiros *elementos* ou notas *conceptuais* do próprio tributo. E assim, note-se, simplesmente por duas razões: de um lado, porquanto justamente tais princípios encarnam, antes e acima de quaisquer outros, os *valores superiores* da segurança e da justiça (igualdade) da tributação, na sua maior amplitude e generalidade; e de outro, em razão da própria natureza específica do tributo, que substancialmente consiste, como bem se sabe, em prestação patrimonial *imposta* (portanto, não correspondente a um interesse comutativo), que não constitui sanção”<sup>6,7</sup>.

Portanto, a legalidade e a capacidade contributiva se pressupõem e constituem o

alicerce que sustenta a maior parte dos princípios no campo tributário.

Por um lado, com isso se pretende afirmar que o princípio da capacidade contributiva só se concebe por meio da lei e que, sem se tomar em conta a capacidade de contribuir, o princípio da legalidade tributária tem o seu conteúdo como garantia esvaziado<sup>8</sup>.

Em outro giro, tem-se que princípios como os da irretroatividade, anterioridade e da anualidade são decorrências do direito fundamental à segurança jurídica e, portanto, são conexos ao princípio da legalidade tributária. Enquanto da noção fundamental de justiça da tributação (igualdade) e, portanto, do princípio da capacidade contributiva, podem ser inferidos princípios como os da imunidade do mínimo existencial, vedação do confisco e os da universalidade, personalização e progressividade dos tributos.

Conseqüentemente, tem-se que o princípio da capacidade contributiva exerce papel central no sistema tributário brasileiro vigente. Isso embora se reconheça a dificuldade que a doutrina e a jurisprudência pátrias têm no manuseio do princípio.

Mais grave ainda é a questão quando se cuida do exame da capacidade contributiva e a sua violação por uma pluralidade de tributos (pela carga tributária tomada em seu conjunto)<sup>9</sup>. Assim é que pesquisar o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro e, mais especificamente, o tratamento que pode ser conferido à questão acima referida são os objetos deste estudo.

## 2. O princípio da capacidade contributiva como pressuposto e como limite e parâmetro da imposição tributária

Como já se deixou perceber no tópico anterior, o princípio da capacidade contributiva desempenha função transcendental em um sistema tributário. Isso por expressar intimamente a noção de justiça (igualdade) da tributação que informa o ordenamento

jurídico. Tanto é assim que desse princípio base se pode extrair uma série de outros princípios que visam realizar o valor justiça no sistema tributário<sup>10</sup>.

Cumpra aqui demonstrar em que medida o princípio da capacidade contributiva se relaciona com a idéia de igualdade<sup>11</sup> e também como esse princípio atua em um dado ordenamento jurídico (o seu conteúdo jurídico).

Destaque-se que se o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, não menos certo é que nele não se esgota.

Assim é que, por um lado, não se pode negar que ambos os princípios buscam fundamentalmente realizar o valor justiça no âmbito da tributação (em última instância, visam proteger o direito fundamental à igualdade dos contribuintes). E isso quer significar que ambos os princípios atuam em um mesmo plano, em uma implicação recíproca.

Mas sob outro enfoque é preciso dizer que o princípio da capacidade contributiva não se esgota no princípio da igualdade. É que ele representa um critério material de justiça no campo tributário. Não cuida apenas de vedar discriminações arbitrárias ou não razoáveis, mas de afirmar que o sistema tributário se orienta em conformidade com um critério específico de justiça, qual seja, a capacidade de contribuir das pessoas.

Em suma, tem-se que o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade se encontram mutuamente implicados. Mas enquanto esse princípio é marcado por um caráter relacional, ao permitir o confronto entre duas situações jurídicas, aquele princípio representa sobretudo um critério efetivo de justiça para o direito tributário<sup>12,13</sup>.

Dito isso, cabe determinar em que termos o princípio da capacidade contributiva opera dentro do sistema jurídico tributário. Por primeiro, é de se acentuar que o princípio atua como pressuposto da imposição tributária. Em um segundo instante, ele se realiza como parâmetro e como limite do poder normativo tributário<sup>14</sup>.

Por significativo, importa registrar que a atuação da capacidade contributiva como parâmetro e limite do poder tributário ocorre tanto no âmbito de um tributo tomado isoladamente quanto em nível do sistema tributário considerado em seu conjunto.

Desse modo, o princípio se desenvolve inicialmente como pressuposto do poder normativo tributário. Somente fatos indicativos dessa capacidade podem-se erigir em fatos geradores da obrigação tributária.

Em instante seguinte, o princípio encerra um parâmetro e um limite a esse poder tributário. Aqui opera como parâmetro para graduação do tributo, ao vedar, em um exemplo, a tributação regressiva, e como limite, ao definir o âmbito individual em que a carga tributária pode existir – respeito ao mínimo existencial e a vedação do confisco. Sobre esse ponto, é importante frisar que essa atuação como parâmetro e limite do poder tributário ocorre não só em face de um tributo considerado isoladamente, mas também, e até principalmente, diante do sistema tributário examinado em seu conjunto.

### 3. O princípio da capacidade contributiva como pressuposto dos tributos

O princípio da capacidade contributiva atua inicialmente como pressuposto do poder normativo tributário. Os fatos que fazem nascer a obrigação tributária devem *necessariamente* revelar (manifestar) riqueza.

Aqui é importante acentuar que essa manifestação de capacidade contributiva deve ser expressa por esse fato de forma *necessária*, e não de forma acidental ou eventual<sup>15</sup>. E isso quer significar que esse fato deve *obrigatoriamente* fazer presumir uma capacidade de concorrer para as despesas públicas. Ou seja, esse fato deve-se valer dos índices que expressam riqueza (capacidade de contribuir para as despesas públicas), quais sejam, a renda, o patrimônio ou o consumo realizados pelas pessoas<sup>16</sup>.

Dáí por que não só fatos que silenciam sobre a capacidade contributiva não podem fazer nascer o tributo, mas também aqueles que só a afirmam de modo eventual<sup>17</sup>.

Em um exemplo, o imposto que incida sobre os calvos ou sobre os que tenham muitos cabelos, por não ser um ou outro fato um signo presuntivo de riqueza, violará claramente o princípio da capacidade contributiva como pressuposto dos tributos.

Mas mais do que isso, os fatos que apenas acidentalmente expressem capacidade de concorrer para as despesas públicas também não se compatibilizam com o princípio enfocado. Assim é que, por exemplo, o fato de torcer por uma determinada agremiação esportiva não pode ser fato gerador de um tributo – embora se possa reconhecer que, de forma geral, os adeptos de uma certa equipe sejam mais aquinhoados que os de outra.

E isso pela boa razão que apenas acidentalmente – e não em sua essência – esse fato expressa riqueza (capacidade de contribuir)<sup>18</sup>.

Cabe ainda destacar que, de certa forma, o princípio da capacidade contributiva como pressuposto dos tributos assume importância secundária no sistema tributário brasileiro.

É que a Constituição Federal de 1988 já descreve os fatos que podem fazer nascer os impostos (arts. 153 e seguintes). Com isso, apenas para as hipóteses em que não se descreva na própria Constituição o fato gerador do tributo é que se pode cogitar de afronta ao princípio da capacidade contributiva, sob esse enfoque (como no caso da competência, conferida à União, para residualmente instituir impostos – CF, art. 154, I).

Em suma, tem-se que apenas fatos que denotem em sua essência uma manifestação de riqueza é que podem fazer nascer uma obrigação tributária. Os fatos que nada digam sobre essa capacidade de contribuir das pessoas, ou o façam de forma meramente acidental, não podem fazer gerar essa obrigação<sup>19</sup>.

#### *4. Premissas necessárias para compreensão do princípio da capacidade contributiva como parâmetro e limite ao poder normativo tributário*

##### *4.1. O princípio da capacidade contributiva funciona como indicativo da aptidão abstrata das pessoas para suportar a imposição tributária*

Como já se pode colher do exposto neste estudo, o princípio da capacidade contributiva como pressuposto da imposição tributária significa que somente fatos indicativos de riqueza podem servir para o nascimento da obrigação tributária.

Resta saber se há alguma conseqüência se aquele signo presuntivo de riqueza não vier a se confirmar em um caso concreto. Em outros termos, o que ocorreria se em alguma hipótese específica (e apenas para o caso concreto) essa capacidade de contribuir para as despesas públicas não se verificar.

Com isso, já se penetra no âmbito do princípio como parâmetro e limite da imposição tributária. Importa aqui pesquisar se a lei tributária ou a carga fiscal geral podem vir a ser afastadas apenas e exclusivamente para um caso específico.

De logo advirta-se que a doutrina brasileira tende a admitir que o Poder Judiciário possa afastar a aplicação da lei ou da carga tributária tomada em seu conjunto para apenas uma situação em concreto. Ilustrativo a esse respeito é o posicionamento de Regina Helena Costa:

“(…) acreditamos ser permitido ao Poder Judiciário examinar *in concreto* o excesso da carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte. Admitida a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, traduzida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista do pedido formulado nesse sentido.

Lembre-se que o princípio em exame representa garantia individual do contribuinte, sendo, portanto, natural, que a sua força resplandeça ainda mais diante de um caso concreto (...) <sup>20</sup>”.

Um exame mais detido demonstra, contudo, que essa concepção parte de um pressuposto falso e não chega ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva.

Assim é que a capacidade contributiva não perde a sua função essencial de ser uma garantia do contribuinte por não tomar como parâmetro o caso individual. Além disso, o princípio funciona como índice abstrato da aptidão para contribuir.

Figurem-se alguns exemplos para que se possa perceber o significado da capacidade contributiva. Assim é que, se determinada carga tributária incide sobre certa atividade industrial, pouco importa para o princípio da capacidade contributiva que uma pessoa jurídica qualquer não possa suportá-la, em face de ser menos eficiente do que a normalidade daquelas que desempenham essa atividade <sup>21</sup>.

Do mesmo modo, não violará o princípio da capacidade contributiva fazer incidir a carga tributária em maior peso sobre aqueles bens que possam ser considerados perdulários, isso embora se reconheça que, em alguns casos específicos, fugindo à normalidade, alguns indivíduos menos abastados possam ser proprietários desses bens <sup>22</sup>.

Tem-se, assim, que o relevante para o princípio é que na situação normal, abstratamente considerada, os contribuintes apresentem essa capacidade para contribuir. E isso não reduz em nada o sentido – absolutamente essencial – de garantia do princípio.

Por especialmente relevante, é de se notar que esse entendimento resulta partilhado pela melhor doutrina estrangeira <sup>23</sup> e também pela mais atenta doutrina nacional <sup>24</sup>. Confira-se, por todos, a ilustrativa passagem de Flávio Bauer Novelli, em que cita G. A. Micheli, sobre o tema:

“Com a locução capacidade contributiva – diz Micheli – não se enten-

de portanto formular um juízo concreto sobre a efetiva possibilidade, por parte de um indivíduo, de contribuir e, dessa forma, pagar o tributo’. A situação de igualdade dos sujeitos em face da imposição fiscal se determina – explica ainda o ilustre Autor – ‘pela própria referência à noção de capacidade ‘contributiva’, que implica, como já se disse uma valoração de idoneidade abstrata do indivíduo para suportar o peso tributário’ <sup>25</sup>.

Em suma, tem-se que o princípio da capacidade contributiva realiza uma significativa função de garantia das pessoas em um sistema tributário. Mas esse princípio não autoriza que, por razões personalíssimas, quebre-se a generalidade da norma para afastar a aplicação da lei ou da carga tributária global para apenas um contribuinte (em face de um caso concreto). Dito de outro modo, o princípio da capacidade contributiva encerra uma aptidão abstrata para contribuir, tomando em conta o andamento normal das coisas.

#### *4.2. O princípio da capacidade contributiva e as espécies tributárias*

Neste ponto, cabe examinar a abrangência do princípio da capacidade contributiva. Parte-se agora para o estudo de se o princípio da capacidade contributiva só tem aptidão para produzir efeitos diante dos impostos ou se opera para todas as espécies tributárias.

Sem maior tardança, faz-se preciso trazer para exame a redação do dispositivo constitucional que consagra a capacidade contributiva no Direito brasileiro. Veja-se o que diz o art. 145, § 1º, da Constituição brasileira de 1988:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direi-

tos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Em que pese a falta de clareza do dispositivo, parece não restar dúvida que só se faz menção ao princípio da capacidade econômica<sup>26</sup> para os impostos. Resta, assim, saber se o preceito constitucional deve ser interpretado nesse sentido literal.

Ora, se é certo que tanto os impostos como as demais espécies tributárias podem, em sua pureza conceitual, servir para cobrir as despesas públicas de forma geral, sem caráter contraprestacional, disso deriva que o princípio da capacidade contributiva tem um papel a desempenhar em todos esses casos.

E isso importa que o significado jurídico dessa norma constitucional não pode funcionar como meio para reduzir o direito fundamental à igualdade, o qual toma corpo pelo princípio da capacidade contributiva. Como se verá adiante, a melhor interpretação para o dispositivo recomenda que ele seja um meio para ampliar a proteção conferida aos indivíduos.

De conseguinte, em um primeiro plano, tem-se que o princípio da capacidade contributiva tem um papel absolutamente fundamental a desempenhar para todas as espécies tributárias. Ou seja, todos os ingressos que se fundassem na idéia de solidariedade, na idéia de que todos devem contribuir para as despesas públicas, seriam atingidos em seu aspecto fundamental pelo princípio.

Daí por que apenas diante de um ingresso de dinheiro que tivesse caráter contraprestacional é que se excluiria a incidência do princípio da capacidade contributiva. Ao se tomar em conta a capacidade do indivíduo para concorrer para as despesas públicas, sob um enfoque de solidariedade, isto é, pondo-se em segundo plano as vantagens que pudesse vir a ter com a atividade estatal, ter-se-ia inapelavelmente campo para a capacidade contributiva<sup>27,28</sup>.

Assim é que a noção de contraprestação seria antinômica ao princípio da capaci-

de contributiva. Veja-se a constatação de Flávio Bauer Novelli:

“Admitindo – conforme pensa o autor – que as taxas devam considerar-se, juridicamente, vera *contraprestação*, não se chega a compreender como possam (ou devam) estar também sujeitas ao princípio da capacidade contributiva. Há, evidentemente, em tal entendimento, estridente contradição, por isso que tais noções – a de contraprestação e a de capacidade contributiva – são manifestamente incompatíveis e, enquanto tais, se excluem e se repelem mutuamente”<sup>29</sup>.

Nesse contexto é que se pode falar que sempre que a receita se fundar em um caráter solidarístico, e não contraprestacional, há de se aplicar fundamentalmente o princípio da capacidade contributiva. E que limitar o princípio aos impostos seria cortar boa parte de sua eficácia<sup>30</sup>.

Em suma, sempre que os tributos vinculados não se destinem exclusivamente a custear os serviços a que se referem (caráter contributivo e não contraprestacional), o princípio da capacidade contributiva se aplica sobre eles<sup>31,32</sup>.

Resta apenas demonstrar como se pode conciliar, da melhor forma possível, o direito fundamental à igualdade jurídica com a redação constitucional que só menciona a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos.

Para tanto, basta ter-se presente que o sistema tributário brasileiro confere uma maior proteção aos indivíduos no que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria. É o que faz o art. 145, § 2º, da Constituição Federal e o art. 81 do Código Tributário Nacional, respectivamente, com relação a essas espécies tributárias. Daí que esses preceitos obrigam a que se exija uma razoável equivalência entre o valor do serviço prestado e o valor da taxa cobrado pelo Estado, e entre o custo da obra e o valor da contribuição de melhoria exigido<sup>33</sup>.

Com base nessas considerações é que se pode compreender o significado do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, ao restringir a incidência do princípio da capacidade contributiva aos impostos. Esse é um dispositivo que deve ser interpretado de forma a resguardar, tanto quanto possível, o direito fundamental dos contribuintes à igualdade.

E isso quer significar que o dispositivo apenas reconhece que, no sistema tributário vigente, as taxas e contribuições de melhoria são regidas pelo princípio da razoável equivalência e que esse princípio representa uma maior proteção às pessoas do que o da capacidade contributiva.

Mas, se esses dispositivos que consagram a razoável equivalência vierem a ser revogados, a norma constitucional do art. 145, §1º, não pode acarretar que o princípio da capacidade contributiva seja impedido de se aplicar a essas espécies tributárias.

Como já se fez ver, sempre que o ingresso de recurso não assuma caráter contraprestacional, aplicar-se-á o princípio da capacidade contributiva.

Assim é de se reter que o princípio da capacidade contributiva não atua em seu aspecto fundamental, nesse instante, no sistema jurídico brasileiro, diante das taxas e contribuições de melhoria. Mas isso também não quer dizer que princípios derivados da noção de capacidade contributiva não possam realizar algum papel para essas espécies tributárias.

Aliás, em um exemplo, o princípio da proteção do mínimo vital (existencial) informa as taxas, ao não se tributar as custas judiciais para as pessoas pobres<sup>34</sup>.

Em síntese, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto fundamental se aplica para todos os tributos que não tenham caráter contraprestacional. No sistema tributário brasileiro, as taxas e contribuições de melhoria se acham informadas pelo princípio da razoável equivalência entre os custos do serviço e os da obra e os valores exigidos pelo Estado no que diz respeito aos tributos vinculados

a esses serviços ou obras. E esse princípio da razoável equivalência acarreta ainda uma maior proteção dos indivíduos que o princípio da capacidade contributiva.

Essa a razão pela qual a norma constitucional que cuida da capacidade contributiva só se refere aos impostos (art. 145, § 1º). Mas, se o legislador vier a revogar essa exigência da razoável equivalência para essas espécies tributárias, ter-se-á, por força da própria natureza do princípio da capacidade contributiva, e por uma interpretação do preceito analisado que melhor se entenda com a proteção dos indivíduos, que a capacidade contributiva será aplicável a todas as espécies tributárias que não tenham caráter contraprestacional.

##### *5. O princípio da capacidade contributiva como parâmetro e limite no âmbito da lei tributária singularmente considerada*

Para que um sistema tributário possa ser inspirado pelo princípio da capacidade contributiva, como é o brasileiro, indispensável é que as leis que criam os tributos, individualmente consideradas, respeitem esse princípio; donde deriva que o princípio examinado também realiza uma importante tarefa no âmbito da lei tributária singularmente considerada. E essa atuação ocorre tanto ao operar como pressuposto do poder tributário, quanto como parâmetro e limite a esse poder.

Aliás, não seria exagerado afirmar que a atuação da capacidade contributiva como parâmetro e limite da lei tributária considerada em si mesma tem encoberto os seus outros conteúdos. Dito claramente: o aspecto neste item enfocado tem posto em segundo plano o conteúdo absolutamente fundamental da capacidade contributiva, que é a sua aplicação como parâmetro e limite diante do sistema tributário tomado em seu conjunto.

Sintomaticamente, é o que tem ocorrido com a doutrina brasileira que versa sobre o

princípio. Tem-se enfatizado em demasia o princípio no âmbito da lei tributária e se perdido de vista a atuação do princípio perante o sistema tributário<sup>35</sup>.

Cabe ainda observar que a questão se torna grave ao se atentar para que a aplicação do princípio como parâmetro e limite diante da singular *fattispecie* tributária deve ser entendida como uma faceta do aspecto fundamental que é a incidência da capacidade contributiva diante da pluralidade de tributos. E isso é o suficiente para sublinhar a transcendência da capacidade contributiva como parâmetro e limite do sistema tributário<sup>36</sup>.

De todo modo, a atuação do princípio como parâmetro e limite diante da lei tributária singularmente considerada não pode deixar de ser destacada. Nesse contexto é que se pode dizer que há um vasto campo para a capacidade contributiva como limite e parâmetro em face de um tributo em si mesmo analisado.

Nessa linha de pensamento é que há um princípio conexo com o da capacidade contributiva, qual seja, o da imunidade do mínimo vital (existencial), que se realiza fundamentalmente pelo respeito em nível de tributos tomados isoladamente. Isso porque sem que o mínimo vital seja respeitado pelo tributo singular, não se pode cogitar de respeito ao mesmo por um sistema tributário.

Assim é que não existe capacidade para contribuir com as despesas públicas se não houver o mínimo para uma sobrevivência digna<sup>37</sup>. E é assim também que nenhuma espécie tributária, tomada individualmente, poderá retirar dos indivíduos as condições materiais para que possam satisfazer aquelas necessidades básicas<sup>38</sup>.

Sob outro ângulo, a análise da *fattispecie* tributária singular pode servir para graduar a carga de um tributo diante dos vários sujeitos que a esse tributo se encontram submetidos. Nesse sentido é que não se pode tolerar a existência de um tributo regressivo.

Em assim sendo, tem-se que o princípio da capacidade contributiva cumpre um im-

portante papel como limite e parâmetro de um tributo isoladamente considerado. Nada obstante, é de se reconhecer que essa atuação representa apenas uma faceta do aspecto fundamental, que é a incidência da capacidade contributiva diante da pluralidade dos tributos (sistema tributário).

## 6. O princípio da capacidade contributiva e o seu conteúdo diante da pluralidade de tributos

### 6.1. O princípio da capacidade contributiva como limite e parâmetro de uma pluralidade de tributos

Antes de adentrar no exame da importância e do papel desempenhados pela capacidade contributiva perante uma pluralidade de tributos, faz-se necessário examinar uma questão de ordem preliminar. É que se tem repetidamente destacado<sup>39</sup> que essa atuação do princípio ocorre diante de uma pluralidade de tributos. Isso embora, em outra parte deste estudo, tenha-se sustentado que, no sistema tributário brasileiro vigente, o princípio só produz efeitos em sua fundamentalidade em face dos impostos<sup>40</sup>.

A explicação para essa utilização está em que, em sua pureza conceitual, as taxas e as contribuições de melhoria não são infensas ao princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, sempre que se cuidar de um ingresso de recurso que assuma o caráter não contraprestacional, abrir-se-á campo para o princípio aqui abordado.

Dito isso, compreende-se a utilização do termo tributos neste item (embora nesse instante a sua aplicação no direito brasileiro só ocorra diante de impostos) e se pode passar ao exame da relevância que a capacidade de contribuir ostenta diante de uma pluralidade de tributos.

Assim é que de logo deve ser dito que o princípio da capacidade contributiva é vocacionado a operar sobretudo no âmbito geral do sistema tributário (diante dos tributos tomados em seu conjunto). Como prin-

cípio intimamente ligado ao direito fundamental à igualdade jurídica, é no ambiente amplo do sistema tributário que o princípio pode realizar a sua fundamental função de garantir os indivíduos<sup>41</sup>.

Por isso é que o papel cumprido pela capacidade contributiva e pelos princípios que lhe são conexos acontece primordialmente em face dos tributos analisados em seu conjunto. Como se percebe, a atuação da capacidade contributiva como parâmetro e limite dos tributos é sobretudo uma atuação em nível de uma pluralidade de tributos.

Nesse contexto é que a vedação do confisco é destinada a ser aplicada primordialmente em face não de um tributo ou imposto, mas diante da carga tributária total<sup>42</sup>.

Isso porque é fora de dúvida que a ultrapassagem daquilo que se pode contribuir, ou a retirada da aptidão para gerar riqueza de um bem, ou de uma atividade, tende a ocorrer em face da incidência de toda uma pluralidade de tributos, e não de um tributo, ou imposto, tomado isoladamente.

De forma mais atenuada, é o que também ocorre com o princípio que atua no outro extremo da capacidade contributiva. Ou seja, o respeito ao mínimo vital (existencial) dos indivíduos deve ocorrer não apenas diante de cada tributo, mas também em confronto com a carga tributária global incidente em um ordenamento jurídico.

Em assim sendo, resta claro que o princípio da capacidade contributiva como limite assume uma função absolutamente fundamental diante de uma pluralidade de tributos. É o que sucede, repita-se, acima de tudo no que diz respeito à não-confiscatoriedade, cujo sentido protetivo ganha maior expressão em face da carga tributária global – abstratamente considerada – incidente sobre uma pessoa, atividade ou bem.

Em outro enfoque, também a aplicação da capacidade contributiva como parâmetro adquire maior contorno diante de uma pluralidade de tributos. Assim é que a consideração de um sistema tributário como regressivo revela manifesta violação pelo le-

gisador infraconstitucional do princípio da capacidade contributiva.

De conseguinte, pode-se sintetizar o exposto afirmando que o princípio da capacidade contributiva é vocacionado a operar sobretudo diante de uma pluralidade de tributos. E que essa atuação transcendental fica nítida ao se analisar a sua função limitativa, em que desponta a noção de não-confiscatoriedade, e como parâmetro de um sistema tributário.

## 6.2. *O princípio da capacidade contributiva e a inconstitucionalidade decorrente da pluralidade de tributos (impostos)*

Uma questão extremamente delicada é a da tarefa do Poder Judiciário em face da violação do princípio da capacidade contributiva não por um tributo, mas por tributos tomados em seu conjunto. Nesse terreno, ainda reina a incerteza e as contribuições, nacionais ou estrangeiras, doutrinárias ou jurisprudenciais, são praticamente inexistentes.

Portanto, entra-se aqui em área em que praticamente tudo está por construir e em que não se tem pautas rígidas sobre em que medida o Poder Judiciário pode atuar. Nada obstante, pode-se estabelecer alguns traços que devem orientar essa atuação.

Assim, é fundamental se ter presente que a aplicação do princípio da capacidade contributiva em face do sistema tributário genericamente considerado consiste na mais transcendental função desse princípio. E que a noção de capacidade contributiva é a que melhor corporifica a idéia de justiça no campo da tributação.

Daí por que o Poder Judiciário deve estar atento para que essas violações provenientes de uma pluralidade de tributos não persistam. E isso deve ser feito sem que ultrapasse a discricção que deve nortear a sua atuação e sem que se distancie por um instante sequer do dever constitucional de fundamentar as suas decisões.

Tem-se, assim, que deve ser reconhecida uma certa liberdade ao Poder Judiciário na conformação do sistema tributário à capa-

cidade contributiva, em caso de afronta ao princípio aqui examinado pela incidência de uma pluralidade de tributos<sup>43</sup>.

Nesse contexto é que a possibilidade de se reconhecer uma inconstitucionalidade em virtude de um processo de inconstitucionalização, por uma alteração superveniente no sistema normativo, poderia desempenhar um precioso papel na matéria (admissão da inconstitucionalidade superveniente)<sup>44</sup>. Com isso, ter-se-ia que uma lei inicialmente em conformidade com o sistema tributário constitucional poderia vir a ter a sua inconstitucionalidade decretada em face de uma alteração posterior do sistema normativo.

Observe-se, sobre o ponto, que a Lei nº 9.868/99, que cuida do processo e julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade, admite em seu art. 27 que o Supremo Tribunal Federal possa, em virtude da segurança jurídica ou de *excepcional interesse social*, não fazer retroagir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Ainda nesse âmbito é que técnicas que não são admitidas, em princípio, no direito brasileiro poderiam auxiliar no controle da violação da capacidade contributiva em face de uma pluralidade de tributos.

É o caso, por exemplo, da declaração de incompatibilidade da norma com a Constituição sem a pronúncia de nulidade<sup>45</sup>. Por meio dela, ter-se-ia como incitar o legislador a adequar o sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva, antes de se declarar a inconstitucionalidade de uma norma.

Essa técnica seria importante porque os efeitos do princípio da capacidade contributiva diante de uma pluralidade de tributos tocam na feição mesmo do sistema tributário. E essa feição concreta deve ser desenhada prioritariamente pelo legislador.

Por outro lado, um dos mais graves problemas consiste em determinar qual a norma que deve ser considerada inconstitucional quando da violação da capacidade contributiva diante de uma pluralidade de tributos. Em tese, para conformar o sistema ao

princípio, todas os ingressos que não tivessem natureza contraprestacional<sup>46</sup> seriam suscetíveis de ter a sua inconstitucionalidade declarada.

Nada obstante, ao que parece, devem ser fixados alguns parâmetros para que se conforme o sistema tributário como um todo ao princípio da capacidade contributiva. Pode-se assim determinar, a partir de critérios, qual a norma que deve ser reputada inconstitucional em caso de violação ao princípio da não-confiscatoriedade pela pluralidade de tributos (por retirar a aptidão de gerar riqueza de uma atividade, por exemplo) ou em caso de um sistema jurídico regressivo.

Sobre esse enfoque, é preciso dizer que no direito brasileiro esse exame se restringiria aos impostos. Isso em virtude de que os tributos vinculados no direito brasileiro não se encontram informados pela capacidade contributiva em sua dimensão fundamental<sup>47</sup>.

Isso posto, a primeira questão a ser enfrentada em um Estado Federal como o brasileiro é a de se saber se deveria ser conferida alguma preponderância a um imposto de um ente federado diante dos demais.

Ora, tal entendimento é manifestamente inconcebível. A Constituição brasileira não admite que as tarefas a serem desempenhadas por quaisquer dos entes federados possam ser consideradas, em tese, como prevalentes diante daquelas do outro ente<sup>48</sup>. E daí não há como se defender que os impostos de um ente gozariam de um privilégio diante dos demais.

Sendo assim, a conformação do sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva deve tomar por base um confronto da situação em exame com a estruturação mesma do imposto e do sistema tributário genericamente considerado.

De conseguinte, para se definir que imposto deve ser considerado inconstitucional, cumpre analisar se há uma disparidade entre: 1) a incidência do imposto para a hipótese enfrentada e as demais hipóteses em que incide e 2) qual o papel que esse imposto assume no sistema tributário como um todo<sup>49</sup>.

De um lado, isso quer significar que a atuação genérica de um imposto (para uma certa manifestação de riqueza), que destoa de sua aplicação normal, é um forte indício a suportar a declaração de inconstitucionalidade desse imposto, quando da violação do princípio da capacidade contributiva por uma pluralidade de impostos<sup>50</sup>.

De outro lado, o imposto que incide sobre determinada expressão de riqueza, e não em virtude da natureza mesma dessa manifestação de riqueza<sup>51</sup>, de forma a que ultrapasse o papel que normalmente possui no sistema tributário, também tem contra si um poderoso fundamento para que lhe seja declarada a inconstitucionalidade, no caso da afronta à capacidade tributária por uma pluralidade de tributos<sup>52</sup>.

Por último, destaque-se que o Poder Judiciário pode levar outros critérios em consideração, para casos específicos, quando da adequação da pluralidade de tributos ao princípio da capacidade contributiva. Nesse contexto é que se situam a proteção da confiança dos indivíduos e a proteção da estabilidade das relações jurídicas.

Em síntese, tem-se que deve ser reconhecida uma maior liberdade ao Poder Judiciário quando da adequação de uma pluralidade de tributos ao princípio base da capacidade contributiva.

Nada obstante, é de ser destacado que: 1) a disparidade entre a incidência do imposto para uma hipótese concreta e para os demais casos em que incide e 2) a disparidade entre o papel que esse imposto ordinariamente assume no sistema tributário e aquele desempenhado nesse sistema para uma dada manifestação de riqueza apontam para que a inconstitucionalidade desse imposto seja o meio de se conformar o sistema tributário à capacidade contributiva.

## 7. Conclusão

1. O princípio da capacidade contributiva assume função de primazia em um sistema tributário em que se resguardem os di-

reitos do indivíduo. Isso por ser expressão imediata do direito fundamental à igualdade (justiça) no campo da tributação. Daí também é que da capacidade contributiva podem ser inferidos princípios como os da imunidade do mínimo existencial, vedação do confisco e os da universalidade, personalização e progressividade dos tributos.

2. O princípio da capacidade contributiva atua como pressuposto, limite e parâmetro do poder normativo tributário.

3. Como pressuposto do poder tributário, o princípio enfocado faz com que apenas fatos que denotem em sua essência uma manifestação de riqueza é que possam fazer nascer uma obrigação tributária. Os fatos que nada digam sobre essa capacidade de contribuir das pessoas, ou o façam de forma acidental, não podem fazer gerar essa obrigação.

4. O relevante para o princípio da capacidade contributiva como limite e parâmetro do poder normativo tributário é que na situação normal, abstratamente considerada, os contribuintes apresentem essa capacidade para contribuir. E isso não reduz em nada o sentido – absolutamente essencial – de garantia do princípio.

5. O princípio da capacidade contributiva se aplica para todos os tributos que não tenham caráter contraprestacional. No sistema tributário brasileiro vigente, as taxas e contribuições de melhoria se acham informadas pelo princípio da razoável equivalência e não pela capacidade contributiva em seu aspecto fundamental. Mas, se se revogar essa exigência da razoável equivalência para essas espécies tributárias, ter-se-á, por força da própria natureza da capacidade contributiva, e por uma interpretação que melhor se entenda com a proteção dos indivíduos, que a capacidade contributiva será aplicável a todas as espécies tributárias que não tenham caráter contraprestacional.

6. O princípio da capacidade contributiva cumpre um importante papel como limite e parâmetro de um tributo isoladamente considerado. Nada obstante, essa atuação

representa apenas uma faceta do aspecto fundamental do princípio, qual seja, a sua incidência diante de uma pluralidade dos tributos (sistema tributário).

7. Deve ser reconhecida ao Poder Judiciário uma certa liberdade para a adequação de uma pluralidade de tributos ao princípio base da capacidade contributiva.

8. A disparidade entre a incidência do imposto para uma hipótese concreta e para os demais casos em que incide e a disparidade entre o papel que esse imposto ordinariamente assume no sistema tributário e aquele desempenhado nesse sistema para uma certa manifestação de riqueza apontam para que a inconstitucionalidade desse imposto seja o meio indicado para se conformar o sistema tributário à capacidade contributiva.

#### Notas

<sup>1</sup> Nesse sentido, por todos, ver Alexy (1993, p. 524-).

<sup>2</sup> Entende-se aqui por direitos fundamentais aqueles expressamente protegidos em um ordenamento jurídico, mediante normas constitucionais escritas.

<sup>3</sup> Para uma análise do papel desempenhado pelos direitos fundamentais em um ordenamento jurídico, ver, na doutrina brasileira, Bonavides (1999, p. 541).

<sup>4</sup> Sobre o ponto, é de se conferir lição de Flávio Bauer Novelli, no magistral prefácio que fez à 2. ed. da obra de José Marcos Domingues de Oliveira sobre capacidade contributiva. Aliás, o professor Flávio Bauer Novelli é daqueles doutrinadores cuja solidez do conhecimento se alia a uma agudeza de espírito que impressiona a todos. Assim, independentemente de se concordar ou não com os seus posicionamentos, ele seria um dos juristas brasileiros a quem se aplicaria a exclamação de Béranger sobre Montaigne: "Quantas idéias me roubou este homem" (MONTAIGNE, 1996, p. 20).

<sup>5</sup> Com isso, não se quer negar que a idéia de que o poder de impor tributos deve guardar relação com a riqueza dos indivíduos é uma idéia que remonta à antiguidade (sobre o item, ver, por todos, Carlos Palao Taboada (1978, p. 126). Mas se busca afirmar que o conceito de capacidade contributiva como teoria precisa pressupõe a noção de proteção do indivíduo e que, mais do que isso, esse princípio

constitui uma das bases (a outra é a do princípio da legalidade tributária) que estruturam os sistemas tributários dos Estados democráticos contemporâneos. E isso por se vincular ao valor de justiça da tributação.

<sup>6</sup> Prefácio constante da obra de José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 6).

<sup>7</sup> Para uma sucinta análise da capacidade contributiva e o papel que desempenha diante das espécies tributárias, ver o item 4.2 deste estudo.

<sup>8</sup> Nesse sentido, ver Novelli apud OLIVEIRA, 1998, p. 6-7.

<sup>9</sup> A doutrina brasileira é praticamente silente sobre o ponto.

<sup>10</sup> Cf. o item anterior deste estudo.

<sup>11</sup> Sintomaticamente, no direito alemão, extrai-se o princípio da capacidade contributiva do princípio da igualdade em geral. Nesse sentido, por todos, cf. Victor Uckmar (1999, p.81).

<sup>12</sup> Veja-se, por exemplo, o que Francesco Moschetti diz sobre o art. 53 da Constituição italiana (que consagra o princípio da capacidade contributiva) em confronto com o seu art. 3º (que versa sobre a igualdade). Em seus termos: "(o art. 53 da Constituição italiana tem por objetivo) a) *individuare il fondamento del <concorso alle spese pubbliche>*; b) *affermare un criterio di giustizia tributaria*; c) *fissare per il legislatore, in un settore vitale per l'ente pubblico e delicatissimo per i soggetti passivi, limiti ulteriori rispetto a quelli generalmente imposti ad ogni norma di legge*" (MOSCHETTI, 1993, p. 10).

<sup>13</sup> Em sentido contrário, o professor Carlos Palao Taboada (1978, p. 134) para quem a existência do princípio da igualdade tornaria dispensável o princípio da capacidade contributiva.

<sup>14</sup> Para uma ampla abordagem da capacidade contributiva como pressuposto, parâmetro e limite do poder tributário, ver, por todos, Ignazio Manzoni (1965, p. 12-).

<sup>15</sup> O que aqui se afirma é que esse fato deve se ligar necessariamente (e não de maneira eventual ou acidental) a uma manifestação de riqueza. Se decorre alguma consequência na hipótese inversa, qual seja, de essa riqueza efetivamente não ocorrer em um caso específico, embora o fato seja presuntivo de riqueza, é ponto que será abordado no item seguinte.

<sup>16</sup> Cf., por todos, Emilio Giardina (1961, p. 439-) e Regina Helena Costa (1996, p. 28).

<sup>17</sup> É o que ensina Ignazio Manzoni: "*La presunzione di corrispondenza tra situazione di fatto e situazione di capacità economica dove cioè fondarsi su di una qualità o condizione tipica del fatto, e non basarsi su elementi di ordine puramente estrinseco od accidentale*" (p. 146).

<sup>18</sup> Registre-se novamente que a hipótese inversa, qual seja, a de o fato ser um indicativo de riqueza,

mas no caso concreto esta não existir, será tratada no tópico seguinte deste estudo.

<sup>19</sup> Eis a síntese lapidar de Emilio Giardina sobre esse aspecto do princípio da capacidade contributiva. Confira-se: *"In definitiva, il principio costituzionale, secondo il quale la forza economica deve costituire il contenuto fondamentale della capacità contributiva, comporta che solo quei fatti della vita sociale che siano indizio di capacità economica possano essere assunti dalle singole leggi a pressuposto della nascita dell'obbligazione tributaria"*. (1991, p. 439).

<sup>20</sup> Desse mesmo teor é a lição José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 147-).

<sup>21</sup> O mesmo pode ser dito quanto à situação contrária. Ou seja, se apenas para uma pessoa jurídica a carga tributária não for excessiva, e para todas as demais que desempenham a atividade o for, tem-se que o princípio da capacidade contributiva restará violado quanto a todas. Isso porque o princípio deve ser compreendido como idoneidade abstrata para contribuir, e não buscado a partir de um juízo concreto.

<sup>22</sup> Emblemático é o exemplo de Emilio Giardina (1961, p. 445), pelo qual se relaciona a propriedade de um piano de cauda com uma maior capacidade contributiva. Isso em que pese o fato de que um amante da música, menos abastado, possa vir a ser proprietário de um bem desses. Interessante notar que no caso de o proprietário utilizar esse piano de cauda como instrumento de trabalho, ao que nos parece, também aqui não haveria espaço para violação do princípio da capacidade contributiva, que ocorreria apenas se a carga incidente sobre a atividade – principalmente em virtude dos tributos incidentes sobre esse bem – pudesse impedir a mesma de gerar riqueza para os que a exercem.

<sup>23</sup> Veja-se, por todos, a contundente assertiva de Emilio Giardina (1961, p. 444): *"(...) se la valutazione normativa in merito al collegamento tra un determinato fatto e la capacità contributiva si adegua ALL'ANDAMENTO NORMALE DEL FENOMENO REALE, PUÒ RITENERSI CHE LA LEGGE ISTITUTIVA DEL TRIBUTATO SAI COSTITUZIONALMENTE LEGGITIMA, QUANTUQUE ALCUNE SUE APPLICAZIONI CONTRASTINO COM IL PRINCIPIO ENUNCIATO NELL'ART. 53 (princípio da capacidade contributiva)"*. Registre-se apenas que, como demonstrado, não há contraste nessas aplicações com o princípio da capacidade contributiva.

<sup>24</sup> Neste sentido, ver Roque Antonio Carrazza (p. 66-).

<sup>25</sup> Apud Flávio Bauer Novelli em prefácio da obra de Oliveira (1998, p. 09).

<sup>26</sup> Para uma crítica à utilização do termo capacidade econômica, ver o item 5 deste estudo.

<sup>27</sup> Do exposto já se pode desumir que é de todo insustentável a posição daqueles que advogam que as taxas e as contribuições de melhoria, em sua essência, seriam marcadas por esse caráter contra-

prestacional e ainda assim a elas seria aplicável o princípio da capacidade contributiva em sua fundamentalidade. Nesse sentido, indefensável é a posição tomada por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 91-).

<sup>28</sup> Daí por que Gianfranco Lorezon, em conclusão irretocável, afirma que o princípio da capacidade contributiva só se aplica aos tributos que tenham esse significado solidarístico e não contra-prestacional. Por extremamente relevante, registrem-se as suas palavras: *"(...) così, nonostante si possa affermare che il principio di capacità contributiva si applica alle imposte e ai contributi, mentre è escluso per le tasse, devesi sottolineare che ciò può valere a titolo solamente indicativo e non quale modello di qualificazione giuridica. In pratica, la riferibilità o meno di una prestazione al concetto di capacità contributiva prescinde dalle forme in cui essa si estrinseca e che normalmente rilevano ai fini della determinazione della relativa natura giuridica, per affidarsi, in basi all'analisi della disciplina complessiva, all'individuazione: 1) del fatto o atto cui il legislatore ha collegato in senso causale la nascita dell'obbligo tributario; 2) della ratio commutativa o contributiva del prelievo stesso"*. (1993, p. 63-64).

<sup>29</sup> Flávio Bauer Novelli (In: prefácio da obra de Oliveira, 1988, p. 10).

<sup>30</sup> Cf. Ignacio Manzoni, op. cit., p. 161.

<sup>31</sup> Este o posicionamento certo de Ignacio Manzoni. Destaque-se a sua lição: *"(...) Non è affatto necessario né prevedibile che il gettito del tributo copra il costo del servizio (in un certo momento la gestione potrebbe addirittura risultare passiva), né può escludersi che invece dia all'erario un utile anche elevato. Può quindi darsi che il costo del servizio divisibile debba essere parzialmente (se non totalmente) coperto col gettito di altri tributi; o, viceversa, che il gettito del tributo ricosso in relazione al servizio divisibile sia parzialmente destinato a fronteggiare spese relative a servizi indivisibili"* (p. 161).

<sup>32</sup> Escapa ao trabalho examinar detidamente se a idéia de contraprestacionalidade é contraposta à noção de taxa. Ao que nos parece, para existência dessa espécie tributária basta que o seu fato gerador seja um fato que necessariamente requeira a atuação do poder de império do Estado. Ao se exigir ainda que se afaste o caráter contraprestacional, fica bastante difícil admitir a existência de taxas no sistema brasileiro (veja-se parágrafos seguintes deste estudo). Para considerações sobre esses aspectos, ver Flávio Bauer Novelli (1992, p. 28).

<sup>33</sup> Como se vê, esses dispositivos reforçam a proteção dos indivíduos por meio de uma derrogação do conteúdo essencial do princípio da capacidade contributiva. Não há, assim, como se atribuir esses comandos ao princípio da capacidade contributiva, como faz Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 32-33).

<sup>34</sup> Cf. Hugo de Brito Machado (1991, p. 53).

<sup>35</sup> Assim, por todos, as monografias sobre o princípio da capacidade contributiva escritas no direito brasileiro. Cf. os livros de Armando Zurita Leão (1999), José Marcos Domingues de Oliveira (1998), José Maurício Conti (1997), e Regina Helena Costa (1996).

<sup>36</sup> Confirma-se a elucidativa passagem de Ignazio Manzoni: *“La capacità contributiva che viene in considerazione nell’ambito della singola fattispecie tributaria non è che un aspetto, un frammento – piú o meno grande e rilevante – di quella capacità complessiva o globale cui fa appunto richiamo l’art. 53 Cost.”* (Op. cit., p. 111).

<sup>37</sup> É passível de críticas a opção do legislador constituinte brasileiro pela expressão capacidade econômica (CF, art. 145, §1º). É que pode haver capacidade econômica sem que haja capacidade para contribuir. Isso ocorrerá toda vez que essa capacidade econômica só seja suficiente para atender o mínimo vital das pessoas.

<sup>38</sup> É em respeito a esse mínimo vital que a tributação sobre a renda só ocorre a partir de uma determinada quantia.

<sup>39</sup> Inclusive no título deste trabalho.

<sup>40</sup> No item 4.2, constatou-se que atualmente no direito brasileiro os tributos vinculados se acham informados pelo princípio da razoável equivalência entre os custos do serviço e os da obra e os valores exigidos pelo Estado. Assim é que o princípio da capacidade contributiva só atua para esses princípios de forma mediata, por meio de princípios conexos, como o do mínimo vital.

<sup>41</sup> Desse teor também o ensinamento de Ignazio Manzoni. Observem-se as suas palavras: *“In questo senso può dirsi che il principio costituzionale di capacità contributiva è destinato ad operare anzitutto nell’ambito dell’intero sistema tributario. Non sarebbe sufficiente un’eguaglianza tributaria a livello della singola fattispecie che non si traducesse in un’eguaglianza anche sul piano del sistema”* (Op. cit., p. 112). Em sentido aproximado, ver ainda Francesco Moschetti (1993, p. 33-).

<sup>42</sup> Para uma análise bastante interessante sobre capacidade contributiva e não-confiscatoriedade, ver, por todos, Aliomar Baleeiro (1997, p. 564 -).

<sup>43</sup> Aparentemente nesse sentido é a lição de Emilio Giardina (1961, p. 467-).

<sup>44</sup> Sobre o tema, por todos, ver Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 260-).

<sup>45</sup> Sobre a técnica, que é bastante utilizada no direito alemão, ver, por todos, Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 260-).

<sup>46</sup> Sobre o ponto, ver o item 4.2 deste estudo.

<sup>47</sup> Ver o tópico 4.2 deste estudo.

<sup>48</sup> Com isso, não se quer dizer que em situações excepcionais, como a de guerra declarada, possa-se reconhecer uma maior liberalidade aos impostos

de um ente federado. Mas ainda nessa hipótese excepcional, o exame não será feito de maneira apriorística e com base em uma inexistente preponderância de um ente sobre o outro.

<sup>49</sup> É o caso, por exemplo, da carga tributária incidente sobre uma certa atividade – abstratamente considerada – que a impede de gerar riqueza, atendendo, portanto, contra a vedação do confisco.

<sup>50</sup> Seria o caso de um imposto sobre serviços (ISS) extremamente alto para um serviço específico em face de sua aplicação normal. Ou, para ficar nos impostos municipais, o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) que incidisse de maneira extremamente mais gravosa para as propriedades situadas em determinadas áreas.

<sup>51</sup> Assim, é óbvio que o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) terá um peso maior nos custos da sociedade que aluga automóveis.

<sup>52</sup> É o caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) bastante elevado em um Estado-membro. Assim é que esse imposto, se considerado isoladamente, não impede que a circulação de certa mercadoria deixe de poder gerar um mínimo de riqueza, mas, se se analisa a carga tributária total incidente sobre a atividade que culmina com a circulação da mercadoria, tem-se que ela se mostra inviável. Desse modo, se o exame desse imposto revelar que o ICMS cobrado por um Estado para essa mercadoria foge do que é rotineiramente cobrado para ela e que o peso desse imposto ultrapassa em muito o peso que a carga habitual desse imposto acarreta para o desempenho das atividades econômicas, em geral, tem-se aí um forte fundamento para que a inconstitucionalidade desse imposto seja o meio pelo qual se conforme a pluralidade de impostos com o princípio da capacidade contributiva.

## Bibliografia

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BOTTALO, Eduardo D. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*. v. 47, 1989.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 19—.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, v. 55, 1991.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961.
- LEÃO, Armando Zurita. *Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade Contributiva*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
- LORENZON, Gianfranco. Ambito oggettivo di applicazione. In: Moschetti, Francesco (coord.). *La Capacità Contributiva*. Pádua: Cedam, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordenamento costituzionale italiano*. Turim: Giappichelli Editore, 19—.
- MARONGIU, Gianni. *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*. Turim: Giappichelli Editore, 1991.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 1990.
- MONTAIGNE, Michel de. *Ensaio*. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 1.
- MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La Capacità Contributiva*. Pádua: Cedam, 1993.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Apontamentos sobre o conceito jurídico de taxa. *Revista de Direito Administrativo*. v. 189, 1992.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- SCHIAVOLIN, Roberto. *Il collegamento soggettivo*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La Capacità Contributiva*. Pádua: Cedam, 1993.
- TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*. v. 4, 1978.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.
- TOSI, Loris. *Il requisito di effettività*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La Capacità Contributiva*. Pádua: Cedam, 1993.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.