

Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 41 • nº 164
outubro/dezembro – 2004

Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo

Gerson dos Santos Sicca

Sumário

1. Introdução. 2. Sentido e problematização do princípio da isonomia. 3. O princípio da isonomia e seus reflexos no Direito Tributário. 4. A isonomia e seu principal fator de discriminação: a capacidade econômica ou contributiva. 5. Pontos de reflexão sobre a isonomia e a capacidade contributiva. A sua operatividade no Estado contemporâneo. 6. Considerações finais.

1. Introdução

O tema enfrentado envolve uma série de questionamentos dotados de alta complexidade, cuja solução, não raras vezes, transcende a esfera da dogmática jurídica e remete para a problematização dos próprios imperativos de legitimidade do Estado de Direito. A consolidação do princípio da igualdade, cânone inarredável do ideal da modernidade, incorporado às Constituições liberais e concebido como o ápice da afirmação da dignidade humana e da garantia do livre desenvolvimento do indivíduo, encontrou um gama de dificuldades, tendo em vista a dura realidade imposta pelas circunstâncias políticas de cada época.

Na seara da tributação, a dificuldade não é de menores proporções. A força do princípio jurídico da igualdade, como forma de contenção do uso abusivo do poder pelo Estado e preservação da isonomia entre os cidadãos, nem sempre obteve sua plena potencialidade nas ordens jurídicas concretas. Ao contrário, inúmeras vezes o comando é invocado tão-

Gerson dos Santos Sicca é Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Procurador Federal, em exercício na Procuradoria Seccional da União em Rio Grande-RS.

somente como estratégia discursiva para a consolidação de modelos tributários formulados sob a ótica eminentemente arrecadatória, sem o intento de desconstituir a desigualdade fática existente na sociedade.

Os obstáculos, todavia, não impedem a delimitação do princípio da isonomia tributária e sua operatividade nos sistemas jurídicos contemporâneos. Ligada a esse comando principiológico, encontra-se a capacidade contributiva, expressão notável da intervenção estatal na esfera dos particulares, com o intento de associar a demanda fiscal ao dever de minimização das desigualdades e conferir inarredável grau de legitimidade à atuação do Fisco. Em termos desprovidos do rigor técnico, isso significa que tirar dos mais ricos para dar aos mais pobres justifica para os excluídos a própria existência do Estado.

O texto desenvolve uma análise dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e sua eficácia no estágio atual do Estado brasileiro. O enfoque problematizante conferido à abordagem busca uma reflexão sobre a capacidade de tais princípios efetivamente protegerem o cidadão do Fisco, e mais ainda, de que forma os mesmos podem ter alguma eficácia positiva, para que se imponha ao Estado a realização de determinadas condutas.

Para tanto, serão expostos os fundamentos do princípio da isonomia tributária. Após, a caracterização do princípio da capacidade contributiva servirá como ponto de reflexão sobre a determinação e a força normativa do princípio da igualdade, bem como as principais indagações que surgem na sua aplicação. Ao final, o tratamento do tema permitirá a exteriorização de algumas considerações destinadas a contribuir para a construção de uma dogmática instrumentalmente adequada aos desígnios do Estado de Direito.

2. Sentido e problematização do princípio da isonomia

O princípio da igualdade assume importância nuclear na estrutura do Estado Mo-

derno, ao evidenciar o repúdio a injustificadas discriminações em razão de classe ou condição social. No campo tributário, a igualdade representada pela universalização dos tributos refutou a utilização dos mesmos como mecanismos de segregação social, o que possibilitou a inserção no campo jurídico de um discurso radicalmente avesso à arbitrariedade e ao exercício irrazoável do poder. A cobrança de tributos, típica hipótese de restrição a direito fundamental, necessariamente deveria submeter-se a liames positivos que delimitassem a atuação estatal sobre o âmbito privado, a fim de garantir a previsibilidade, a segurança e a igualdade na competição inerente ao sistema capitalista.

A afirmação do princípio da isonomia, no entanto, trouxe consigo grandes dificuldades na sua delimitação, o que levou a ter-se de admitir a efetiva possibilidade de o legislador estabelecer uma série de diferenciações, além de apresentar-se como cânone de complexa concretização pelo intérprete do Direito. Não bastasse isso, a compreensão do âmbito de proteção estabelecido pelo princípio da igualdade exige adequada interpretação conforme as disposições constitucionais vigentes em cada ordem jurídica concreta, bem como do período histórico vivido. No Direito Tributário, como se analisará adiante, a aplicabilidade do princípio apresenta consideráveis obstáculos ante a existência de diversos interesses postos em conflito e de delicada harmonização, como o interesse fiscal do Estado, os direitos dos particulares e as políticas de benefícios e isenções fiscais exigidas por diversos setores da economia.

Em relação à caracterização do princípio da igualdade, afirma Alexandre de Moraes (2003, p. 65):

“O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisóri-

as, impedindo que se possam criar tratamentos abusivamente diferenciados em razão a pessoas que se encontram em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social”.

Compreendida a igualdade como impossibilidade da distinção de tratamento de indivíduos em situações similares, o que afirma uma dimensão negativa do princípio (cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado), surge o problema da indagação sobre a legitimidade dos critérios distintivos e a valoração dos mesmos, dificuldade que se traduz na própria definição dos limites do controle judicial dos atos discriminatórios.

Canotilho (1999, p. 398) afirma que a igualdade “condensa hoje uma grande riqueza de conteúdo”. O autor português, quando se refere ao princípio como igualdade quanto à criação do Direito, aborda a *proibição geral do arbítrio*, no sentido de que “existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente (*proibição do arbítrio*) tratados como desiguais”. Sustenta que, embora “ainda hoje seja corrente a associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, este princípio, como simples princípio de limite, será também insuficiente se não transportar já, no seu enunciado normativo-material, critérios possibilitadores da valoração das relações de igualdade ou desigualdade” (CANOTILHO, 1999, p. 403). Adiante, escreve o mestre português:

“A necessidade de valoração ou de critérios de qualificação, bem como a necessidade de encontrar ‘elementos de comparação’ subjacentes ao caráter relacional do princípio da igualdade implicam: (1) a insuficiência do ‘arbítrio’ como fundamento adequa-

do de ‘valoração’ e de ‘comparação’; (2) a imprescindibilidade da análise da ‘natureza’, do ‘peso’, dos ‘fundamentos’ ou ‘motivos’ justificadores de soluções diferenciadas; (3) insuficiência da consideração do princípio da igualdade como um direito de natureza apenas ‘defensiva’ ou ‘negativa’”. (CANOTILHO, 1999, p. 403).

A isonomia não comporta a afirmação de uma igualdade absoluta entre pessoas, coisas ou situações, pois o legislador pode, legitimamente, estabelecer critérios de discrimen, o que transfere o problema para a verificação da compatibilidade entre o fator diferenciador acolhido pela Lei e os interesses constitucionalmente protegidos. Nesses termos, é salutar a indagação sobre a existência ou não de uma relação racional entre os meios adotados e a finalidade a ser protegida, bem como sobre o valor em si mesmo da finalidade perseguida em determinada circunstância, o que leva Celso Antônio Bandeira de Mello (1993, p. 17) a afirmar:

“as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, *desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.*”

O princípio da igualdade, compreendido como ferramenta posta à disposição do operador do Direito para a sindicabilidade dos atos do Poder Público, comporta dentro de si a idéia de comparação entre situações diferenciadas pela Lei, cujo fator discriminatório apresenta-se problemático, sendo salutar a reflexão sobre a sua legitimidade. Em síntese, trata-se de saber qual razão determinou a distinção, se a mesma é compatível com a Constituição e se o meio utilizado para a diferenciação é adequado e necessário para a realização da finalidade anunciada.

É possível constatar que, na conformação do Estado contemporâneo, tem especial relevância a tarefa de identificar, tomando em conta os princípios fundamentais da Constituição, os critérios justos de discriminação entre pessoas e grupos, *e.g.*, até que ponto é correta a diferenciação dos critérios de tributação estabelecidos e se realmente estão de acordo com as disparidades econômicas existentes e pretendem realizar interesses considerados da mais alta valia. Para o juiz, a sindicabilidade dessas situações não raras vezes envolve ponderações de prognose, o que, aliado ao caráter aberto dos princípios constitucionais, acaba por dificultar a indagação sobre possíveis lesões a direitos dos particulares.

Especificamente no Direito Tributário, a relevância dos fatores econômicos agrega outras dificuldades à aplicação do princípio da isonomia. No mais das vezes, a finalidade arrecadatória impõe-se como protagonista, de maneira a justificar a tributação sobre setores mais suscetíveis à ação do Fisco, como a classe média e os ramos fragilizados da atividade econômica. Afora isso, até mesmo naqueles impostos cuja função extrafiscal caracteriza a sua própria razão de ser, a avaliação feita pelos agentes públicos para a fixação de alíquota e base de cálculo acaba por privilegiar interesses de minorias detentoras de poder de barganha frente ao Estado. Como poderá o Judiciário questionar a legitimidade de medidas tributárias concentradoras do capital se as finalidades estabelecidas na Constituição são de evidente vagueza (justiça social, distribuição de renda, entre outras), suscetíveis à realidade concreta apresentada pelo Legislador ou pelo Executivo, na condução da política econômica? Esse dilema descortina a fragilidade do princípio da isonomia em relação às determinações impostas pelo poder político ante a carência de elementos seguros que permitam a invalidação de normas tributárias injustificadamente discriminatórias.

3. O princípio da isonomia e seus reflexos no Direito Tributário

A indagação jurídica sobre a isonomia tributária põe em causa a tendência atual, presente na prática neoliberal, de generalização e manutenção da desigualdade, impondo-se uma série de políticas que beneficiam a concentração do capital e submetem grande parte da carga tributária às camadas menos favorecidas da população, no intuito de ampliar as isenções para certos segmentos do setor produtivo e do capital especulativo e, a fim de não prejudicar a arrecadação, jogar a conta da perda para a população trabalhadora (operação que tem no Imposto de Renda/Pessoa Física instrumento decisivo).

Essas diretrizes tributárias contribuem para o “engessamento social”, ao facilitar o acúmulo de capital por parte das camadas mais altas e impor severas restrições aos rendimentos assalariados¹. Não bastasse isso, facilitam a livre circulação e desenvolvimento do capital especulativo, inexistindo grande preocupação com o estabelecimento de uma matriz tributária que incentive a reformulação do concentrado modelo econômico brasileiro e objetive a redução das desigualdades sociais e regionais. Todas essas circunstâncias merecem ser confrontadas com as pretensões do legislador constituinte de 1988, que procurou inserir no texto constitucional diversos mandamentos destinados à vinculação dos poderes estatais no intento de promover uma autêntica *revolução social e econômica* no país, concebida por cânones de igualdade material, como bem se estabelece no Preâmbulo e no art. 3º da Carta Magna.

Neste breve trabalho, não se pretende efetivar uma análise das reais possibilidades (políticas, sociais e econômicas) de realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Embora essas indagações sejam de extrema importância, a preocupação central que se apresenta nesta reflexão concentra-se no sentido e aplicabi-

lidade do princípio da isonomia, e a respectiva relação com a capacidade contributiva, o que exige a atenção voltada para as normas jurídicas relativas ao tema e a interpretação das mesmas pelos tribunais. Evidentemente, o enfoque jurídico tem extrema valia para exteriorizar as diversas orientações político-ideológicas predominantes em determinados momentos históricos², o que enriquece a abordagem realizada pelo cientista do Direito e lhe permite compreender melhor a realidade, sempre consciente de que a justiça fiscal é um dos instrumentos mais eficazes para a redução das desigualdades.

A igualdade tributária reclama uma abordagem problematizante, tomando por base seu sentido e a dinâmica concreta de sua aplicação, identificando-se na Constituição suas dimensões, e em especial o princípio da capacidade contributiva, estabelecido historicamente como o principal fator de *discrimen* relacionado à isonomia. Nessa análise, exige-se a consideração do instrumental dogmático posto à disposição do jurista e as possíveis limitações de suas utilizações.

O princípio da isonomia tributária, como garantia individual a ser preservada por todos os membros da Federação, encontra-se disposto no art. 150, II, impedindo que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Além disso, a Constituição estabelece outras normas que pretendem garantir a igualdade tributária entre aquelas pessoas jurídicas de direito público, como nos arts. 151, I e II, e 152, em decorrência da formulação ideal do pacto federativo, com a instrumentalização de relações horizontais entre os membros da Federação.

A defesa da igualdade representou uma das grandes bandeiras de luta das revoluções liberais, com o objetivo de romper com

os privilégios da nobreza e garantir a igualdade de todos perante a lei, sem distinções de qualquer natureza. Dessa maneira, preconizava-se a isonomia na aplicação do Direito e na delimitação da ingerência na esfera dos particulares, como no caso da tributação (CANOTILHO, 1994, p. 381), tendo surgido a tradicional distinção entre igualdade perante a lei e igualdade na lei, a primeira assumindo o aspecto formal da racionalização da atividade de subsunção das leis a todas as pessoas sem consideração de suas qualidades e a segunda acepção dirigida preponderantemente ao legislador, para que este não possa criar distinções entre cidadãos situados na mesma condição³.

A igualdade perante a lei é decorrência lógica do regime do Estado de Direito, no qual se substitui o governo dos homens pelo governo das leis, em nome da segurança jurídica e da proibição de favorecimentos a uma determinada classe de cidadãos. Essa dimensão, no entanto, assemelha a isonomia ao princípio da legalidade (CANOTILHO, 1994, p. 381), ou seja, sob uma ótica meramente formal, o postulado nada mais é do que um imperativo de hipoteticidade (MACHADO, 1994, p. 54) da norma jurídica, criada com o objetivo de regular uma determinada situação, sem levar em conta as condições pessoais dos sujeitos envolvidos. A norma dirige-se a todo aquele que realizar a hipótese legal, independentemente de seus atributos individuais.

No que se refere ao aspecto formal da igualdade, esta dirige o comando aos aplicadores do Direito, para que realizem a atividade de aplicação das normas conforme o previsto pela hipótese incidente ao caso concreto. Nessa dimensão, qualquer aplicação incorreta acaba por atentar contra a própria legalidade, e a igualdade não apresenta maior problematizante do que aquela revelada quando se indaga sobre a observância à lei⁴. Para o aplicador da norma tributária, sob um enfoque formal, a igualdade nada mais é que o respeito ao cânone da vinculação positiva à norma jurídica, pois

os atos que constatarem a ocorrência do fato gerador e determinam o lançamento do tributo são plenamente vinculados.

O aspecto da igualdade perante a lei não há de ser desprezado, já que a exigência de aplicação isonômica da disposição legal é particularmente importante na atuação discricionária da Administração, mormente nos casos de alteração do habitual modo de proceder dos agentes públicos⁵. A alteração dos procedimentos pelo Fisco deve ser realizada de maneira racional, com fundamentos jurídicos relevantes e não arbitrários, já que condutas mais gravosas ou, por outro lado, mais benéficas, em relação a certos contribuintes em detrimento de outros, configuram em tese conduta irrazoável que viola o postulado da isonomia na dimensão em apreço⁶.

Por sua vez, a segunda dimensão da isonomia, a denominada igualdade na lei, estabelece ao legislador o dever de preservar o princípio na criação da norma, com a vedação de criar discriminações injustificadas, compreensão essa que fundamenta a afirmação corrente da necessidade de tratar-se igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. A definição da igualdade sob esse aspecto envolve basicamente dois problemas: primeiro, o de se o legislador observou o tradicional juízo acima mencionado e, em segundo lugar, se os fatores de discriminação utilizados podem ser considerados legítimos perante a ordem jurídica vigente.

Com o esclarecimento das duas faces da igualdade na lei, compreende-se o sentido com que os tribunais costumam utilizar o princípio isonômico. Contudo, conforme expõe o constitucionalista português Canotilho (1994, p. 382), o dever de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais representa um juízo tautológico que possibilitou a construção da fórmula da proibição do arbítrio, sem tomar em conta o sentido da liberdade de conformação do legislador.

O controle dos atos do Poder Público, a fim de constatar-se a legitimidade dos critérios discriminatórios, pode ser implemen-

tado com verificação da relação racional entre meios e fins, bem como a legitimidade dos valores cuja proteção é almejada. Essa forma de sindicabilidade, sem dúvida, afasta a possibilidade de exclusão do controle, devido ao reconhecimento de um espaço de absoluta liberdade de ação política conferido ao Poder Público.

Feitas essas considerações, impõe-se a análise do princípio da isonomia no Direito brasileiro. De antemão, pode-se afirmar que sua aplicação no sentido de “igualdade perante a lei” não apresenta polêmica significativa, já que o postulado sintetiza-se na “exigência dirigida ao juiz legal e às autoridades administrativas no sentido de se assegurar formalmente uma igual aplicação da lei a todos os cidadãos” (CANOTILHO, 1994, p. 381). As dificuldades residem, portanto, na *igualdade através da lei* ou *igualdade na lei*.

A igualdade na lei é compreendida como uma cláusula geral de proibição do arbítrio, sendo exemplo significativo a decisão abaixo mencionada ao analisar processo em que se pedia a exclusão de despesas profissionais realizadas em virtude de atividade profissional como representante comercial da base de cálculo do imposto de renda, procedimento admitido para outras profissões. Diz a ementa:

“TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – IMPOSTO DE RENDA – Representante comercial – Exclusão de despesas profissionais – Princípio da igualdade tributária (art.150, II, CF/88) – Inaplicação

Ementa: 1. A aplicação do princípio da igualdade tributária pressupõe a existência de situações equivalentes, inadmitindo-se interpretação absoluta no sentido de que deva ser dispensado o mesmo tratamento a todos os contribuintes.

2. Na verdade, o que se pretende evitar é a utilização de critérios casuísticos, permitindo-se ao legislador, no entanto, a opção política de contemplar determinadas categorias profes-

sionais com a pretendida exclusão de despesas.

(...)” (BRASIL. Tribunal Regional, 1998a, p. 265-266).

A decisão aplica o princípio da isonomia no sentido da impossibilidade da existência de discriminações “gratuitas, artificiais”, sendo que os critérios políticos (os fundamentos da discriminação) que motivaram a distinção não podem ser indagados pelo julgador. A mesma orientação é adotada pelo Supremo Tribunal Federal, ao vedar tratamento distinto para situações equivalentes:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. IPVA. ISENÇÃO CONCEDIDA A VEÍCULOS DESTINADOS À EXPLORAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE ESCOLAR, DEVIDAMENTE REGULARIZADOS JUNTO À COOPERATIVA DE TRANSPORTES ESCOLARES DO MUNICÍPIO DE MACAPÁ. LEI Nº 351 DO ESTADO DO AMAPÁ, DE INICIATIVA PARLAMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE: ART. 150, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PLAUSIBILIDADE DA TESE JURÍDICA SUSTENTADA. LIMINAR DEFERIDA.

Isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores concedida pelo Estado-Membro aos proprietários de veículos destinados à exploração dos serviços de transporte escolar no Estado do Amapá, devidamente regularizados junto à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá – COOTEM. *Tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.* Violação ao princípio da igualdade e da isonomia tributária. Art. 150, II da Constituição Federal. Medida liminar deferida.

Votação: por maioria. Resultado: deferida.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1997)⁷ [grifo nosso].

O Supremo Tribunal Federal adota pacificamente a caracterização do princípio da igualdade como tratamento isonômico para situações semelhantes, na linha da fórmula reiteradamente exposta na doutrina e jurisprudência brasileiras. Ainda a título de ilustração, veja-se o entendimento da Corte Suprema nos litígios que questionavam a constitucionalidade da conformação estabelecida pelo Decreto-Lei nº 2.434/88, quando se decidiu, por diversas vezes, que a isenção de IOF sobre pagamento de bens importados com emissão de guia anterior a 1º de julho de 1988 não violava o postulado da isonomia, já que essa situação somente ocorreria se a isenção fosse negada a importadores que também possuísem guias com data posterior àquela. Entendeu a Corte Suprema:

“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. DECRETO-LEI N. 2.434/88. ISENÇÃO NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO REALIZADAS PARA PAGAMENTO DE BENS IMPORTADOS AO AMPARO DA GUIA EMITIDA A PARTIR DE 1º DE JULHO DE 1988. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

O Decreto-lei n. 2.434/88, condicionando o benefício da isenção fiscal às importações cobertas por guia expedida a partir de 1º de julho de 1988, estabeleceu critério pertinente, vazio em elemento inerente às operações de importação, sem discrepar da regra constitucional da igualdade tributária e nem deslocar a data da ocorrência do fato gerador. O tratamento outorgado pelo referido decreto-lei alcançou importadores em igual situação, sem impor exceções ou privilégios em favor de uns contribuintes em detrimento de outros em idênticas circunstâncias.

Não cabe ao Poder Judiciário entender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle.

(...)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1995a, p. 12997).

Verifica-se que o Tribunal, ao afirmar a inexistência de violação do princípio da isonomia porque o legislador “estabeleceu critério pertinente, vazado em elemento inerente às operações de importação”, deixa explícito que o controle do critério de discrimen é admissível na hipótese de o fator adotado não encontrar pertinência lógica com a finalidade perseguida e abre o caminho para a aplicação de princípios como a razoabilidade e a proporcionalidade.

Nesse sentido, a jurisprudência pátria não vê problemas em definir a isonomia como a paridade entre pessoas em situações semelhantes. A diferenciação, admitida e considerada até mesmo exigível, é estabelecida pelo legislador, o que remete o problema para verificação da legitimidade dos critérios adotados, caso em que a doutrina e a jurisprudência majoritárias procuram controlar a legislação com base no critério de razoabilidade, sem a valoração, pelo Judiciário, dos critérios utilizados (DÓRIA, 1986, p. 147), e sim a verificação de se os mesmos não são meramente arbitrários ou fantasiosos e se estão relacionados a fatos econômicos.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, p. 116-117), aliás, enuncia as regras que norteiam a aplicação do princípio da isonomia:

“a) a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias.”

Não destoa dessa compreensão Sampaio Dória (1986, p. 138), ao citar as palavras do então *Justice Brandeis*, da Suprema Corte americana:

“O princípio da igualdade não impede que o Estado discrimine para fins de tributação. Considera-se violadora da regra tão-somente a classificação que exorbite do regular exercício do julgamento e discricção legislativos. Por outras palavras, o princípio da igualdade exige meramente que a discriminação *seja razoável*. E razoável será a classificação que um homem bem informado, inteligente, de bom senso e civilizado possa racionalmente prestigiar.

Examinando a constitucionalidade de leis à luz do princípio da igualdade, este Tribunal tem declarado que a classificação deve repousar sobre uma diferença *real*, e não aparente, especiosa ou arbitrária, de modo que todos situados identicamente sejam tratados com igualdade; que a classificação deve ter uma *finalidade*, ou a consecução de uma política dentro da competência do Estado; e que a diferença deve ter um *nexo* com o objetivo da legislação, que seja substancial, e não apenas especulativo, remoto ou negligenciável.”

A razoabilidade nos termos em que é exposta nas palavras acima possui pouca densidade metodológica para permitir uma satisfatória indagação sobre a legitimidade da atuação do poder de tributar no Estado atual, dimensionado para realizar “(...) uma actividade de igualização de possibilidades de acesso ao bem-estar social, quer através de uma política de distribuição de rendimentos quer por uma política de investimentos públicos em equipamentos sociais” (MOREIRA, 1987, p. 91). Na estrutura estatal contemporânea, o princípio da igualdade não se limita a uma função negativa de exclusão das situações que representem violação de seu núcleo essencial, pois exige do legislador a efetivação da igualdade de possibilidades e de vantagens (CANOTILHO, 1994, p. 381), no intuito de reduzir as desigualdades geradas pela sistema social e econômico.

O princípio da igualdade adquire feição positiva e possibilita, em especial, a construção de critérios de controle de constitucionalidade de leis tributárias que estabeleçam isenções ou graus de capacidade contributiva, caracterizando a formulação de um juízo de compatibilidade com as disposições constitucionais que pretendem edificar um sistema tributário destinado à garantia do desenvolvimento nacional e à justa distribuição de riqueza. Deve-se ter claro que a indagação sobre a isonomia representa em verdade a preocupação do jurista em racionalizar as diferenciações que fatalmente serão estabelecidas pelo legislador, seja por necessidades fáticas, naturais, econômicas, ou por razões ideológicas, a fim de que os critérios comparativos das situações reais preservem “as linhas mestras da igualdade material”. Nas notas de atualização da grande obra de Aliomar Baleeiro (1997, p. 530), há a enunciação de cinco maneiras de comparação, a saber:

“1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;

2. na proibição de distinguir no teor da lei (...). Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;

3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;

4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da ca-

pacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.”

A aplicação do princípio da igualdade, no Direito Tributário, é dotada de altíssima complexidade, por diversas razões: 1^a) o sistema de tributação parte do pressuposto da necessária distinção entre os contribuintes; 2^a) a Constituição trata do sistema tributário com o intento de vincular a atividade de cobrança de tributos à realização de objetivos estabelecidos pela Carta, o que ocorre, por exemplo, com a progressividade-sanção do ITR e do IPTU; 3^a) embora a Constituição enuncie diversos princípios impositivos ao legislador ordinário, a potencial vagueza das normas concede um grande espaço de apreciação àquele, o que dificulta o juízo de compatibilidade do Judiciário; 4^a) especificamente em relação à política de isenções, é tarefa extremamente complexa a exteriorização de um raciocínio jurídico-normativo que demonstre a sua legitimidade, em cada caso concreto, tendo em conta a importância para o desenvolvimento nacional.

O reconhecimento dessas dificuldades não deve levar à conclusão, no entanto, da impossibilidade de controle das normas tributárias que estabeleçam distinções. A verificação da legitimidade da discriminação viabiliza a análise da adequação dos atos legislativos à Constituição. Para tanto, 1) é de se reconhecer a liberdade de conformação conferida ao legislador ordinário; 2) o legislador, ao estabelecer a discriminação, pretende atingir determinada finalidade, que deve ser objeto de sindicabilidade perante as normas constitucionais; 3) deve ser indagada a legitimidade dos meios adotados para o legislador atingir a finalidade em causa; 4) o princípio da igualdade, assim como todos os princípios, pode ser compreendido

em dupla função, seja para vedar discriminações arbitrárias, seja para exigir a equiparação de pessoas em situações semelhantes.

Não parece adequado o entendimento da liberdade de conformação como apreciação de caráter meramente político, inalcançável pelo Poder Judiciário, tese exposta na decisão abaixo, do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO: ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS NAS IMPORTAÇÕES. LIMITAÇÃO À DATA DA EXPEDIÇÃO DA GUIA DE IMPORTAÇÃO. DESLOCAMENTO DA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 2.434/88. IMPOSSIBILIDADE.

1. A isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve o juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. O termo inicial de vigência da isenção, fixada a partir da ata da expedição da guia de importação, não infringe o princípio da isonomia tributária, nem desloca a data da ocorrência do fato gerador do tributo, porque a isenção diz respeito à exclusão do crédito tributário, enquanto o fato gerador tem pertinência com o nascimento da obrigação tributária.

2. Não pode esta Corte alterar o sentido inequívoco da norma, por via de declaração de inconstitucionalidade de parte do dispositivo da lei. A Corte Constitucional só pode atuar como legislador negativo, não, porém, como legislador positivo.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1995b, p. 29585).

O mesmo raciocínio é encontrado na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme segue:

“TRIBUTÁRIO. MANDATO DE SEGURANÇA. LEI Nº 9.317/96. ENQUADRAMENTO NO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES). ART. 9º, INCISO XIII. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E RAZOABILIDADE DA NORMA. INOCORRÊNCIA. ADIN 1.643-1-DF. 1. A Lei 9.317/96 regula, em conformidade com o artigo 179 da Constituição Federal, o tratamento diferenciado e simplificado das microempresas e das empresas de pequeno porte, cujo artigo 9º, inciso XIII, não viola o princípio da isonomia tributária, nem tampouco a razoabilidade da norma. 2. *Referido tratamento diferenciado possui evidente natureza isentiva, inserida no âmbito de atuação discricionária do Estado, utilizada exatamente para satisfazer o objetivo almejado, qual seja, o tratamento diferenciado determinado pelo dispositivo constitucional.* 3. *O Poder Judiciário somente atua como legislador negativo, vedando-se-lhe o atuar de forma positiva, conferindo isenção não prevista em lei ou estendendo a mesma àqueles contribuintes expressamente excluídos, ou eventualmente não contemplados pela legislação, (...)* 5. O fator de discriminação efetivado pela lei, contra o qual se insurgem as Apelantes, não passou despercebido pela decisão do STF na ADIN 1643-1-DF, tendo sido sustentado pelo Relator que a lei tributária pode discriminar por motivo extrafiscal ramos da atividade econômica, desde que a distinção seja razoável. 6. Precedente da Turma. 7. Apelação improvida.” (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 2000b, p. 2000) [grifo nosso].

“TRIBUTÁRIO. LEI-9.317/96, ART-9º SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTOS DE IMPOSTOS E

CONTRIBUIÇÕES DE MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES.

(...) *O Poder Judiciário só atua como legislador negativo, deixando de aplicar a norma declarada ilegal ou inconstitucional, sendo-lhe vedado conferir isenção não prevista em lei ou estender o benefício àqueles contribuintes não contemplados pela lei existente. A isenção tributária revela conveniência política, insuscetível, neste aspecto, de controle do Poder Judiciário, na concretização de interesses econômicos e sociais, estimulando e beneficiando determinadas situações merecedoras de tratamento privilegiado.* Além disso, a extensão do benefício fiscal a situações não abrangidas pela norma, criando direito estranho à previsão legal e atribuindo à norma supostamente inconstitucional vigor maior, desrespeita a exegese do ART-111, INC-2, do CTN-66." [grifo nosso] (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 1999b, p. 409).

As decisões merecem considerações principalmente em dois aspectos: o primeiro é que a relação entre discricionariedade do ato exclusão de sua apreciação viola art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. O segundo aspecto é que a orientação tradicional da Corte Maior relativa à impossibilidade da atuação como legislador positivo encontra dificuldades quando se trata da aplicação de princípios.

A limitação da função jurisdicional à atuação de legislador negativo não se coaduna com a atual compreensão sobre o caráter normativo dos princípios, identificados como verdadeiras normas jurídicas, com força irradiante e presencialidade normativa, de forma a permitir que os mesmos possam indicar a solução mais adequada diante do caso concreto.

Aliás, a dimensão positiva dos princípios pressupõe uma síntese dialética entre a norma e a realidade e amplia o horizonte metodológico do operador do Direito, con-

ferindo a este a possibilidade de ponderar a legitimidade dos atos do Poder Público, circunstância muitas vezes de difícil resolução com a tradicional estrutura legalista utilizada no direito público, notadamente nas chamadas "omissões parciais". No estágio atual, a normatividade dos princípios e a cristalização de sua dimensão positiva garantem uma atuação adequada do julgador perante os referenciais do Estado de Direito.

Sendo assim, não é incompatível com a separação dos poderes a atividade de controle da razoabilidade da discriminação, a fim de verificar o nexo de causalidade entre o meio adequado e a finalidade perseguida, bem como a própria legitimidade desta perante a Constituição; tarefa, sem dúvida, de significativa complexidade, a ser cumprida com base nos ensinamentos da teoria constitucional.

De qualquer forma, cabe uma advertência: assiste razão a Hugo de Brito Machado (1994, p. 59) quando afirma ser "menos problemático trabalhar com o princípio da capacidade contributiva do que com o princípio da isonomia jurídica". Aquele princípio surge como a lapidação da isonomia, e sua instrumentalidade dogmática evidencia-se mais claramente ao jurista. A seguir, serão feitas algumas considerações sobre o princípio mencionado.

4. A isonomia e seu principal fator de discrimen: a capacidade econômica ou contributiva

O princípio da capacidade contributiva instrumentaliza, no Direito Tributário, a possibilidade de tratamento distinto para pessoas em condições diversas, concepção, aliás, plenamente aceita dentro do Estado Liberal (Cf. DERZI apud BALEEIRO, 1997, p. 529), pois a diferenciação nos encargos fiscais consolida a igualdade no "ponto de partida", a fim de que os indivíduos possam diferenciar-se legitimamente por meio da livre concorrência, sem que existam quaisquer privilégios.

Entretanto, no Estado Social e Democrático de Direito, o princípio adquire notas peculiares que transcendem a formulação da isonomia em seus termos genéricos, como concebido no Estado Liberal. O postulado em apreço ressalta o aspecto material da igualdade, ao possibilitar que a tributação sirva para a redução das desigualdades de fato existentes na sociedade e colocar em níveis concretos e realizáveis as tarefas distributivas e desenvolvimentistas impostas pelo modelo do *Welfare State*. Afora a exigência da necessária consideração das desigualdades, na acepção tradicional da isonomia, releva no âmbito tributário a tarefa promocional de permitir o incremento da interferência estatal sobre a esfera patrimonial dos mais abastados, sendo adequadas as palavras de Sampaio Dória (1986, p. 128) quando afirma que "(...) a faculdade de discriminar é da essência do poder tributário", compreendidas, é claro, no contexto da estrutura estatal proposta pela Constituição de 1988.

O raciocínio aqui explicitado serve para deixar claro o seguinte aspecto: em um Estado de Direito, a igualdade jurídica não se restringe a uma igualdade formal, abstrata, isolada das circunstâncias concretas: a grande promessa jurídica das Constituições contemporâneas é a correção das desigualdades de fato geradas pelo sistema capitalista, que imprimiu sua particular forma de apropriação privada dos meios de produção e de exploração da mão-de-obra. O Direito liberal omitiu-se ao não admitir possibilidades de conformação da realidade e de restrição da exploração e do acúmulo de capital, sendo silente diante do mundo concreto, concedendo ao Judiciário a restrita tarefa de cassação de atos que violem o dever de omissão imposto ao Estado. A partir dessas considerações, verifica-se que a capacidade contributiva preconizada pelo Estado de Bem-Estar Social expressa no mundo das normas a crença de que, por intermédio do Direito, é possível realizar a tarefa distributiva, de inviável ocorrência na esfera de livre atuação da sociedade.

Esse contexto exterioriza o sentido do princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988: o legislador, ao definir as hipóteses de incidência dos impostos e a alíquota dos mesmos, deve adotar como referencial a capacidade econômica dos contribuintes, tendo sempre presente que quanto maior a esfera patrimonial do particular mais intensa será a carga fiscal; por outro lado, as parcelas economicamente mais fracas da população não podem arcar com pesadas cargas tributárias. Dessa forma, exige-se do legislador uma avaliação das condições concretas das pessoas e dos grupos econômicos envolvidos: a mesma carga tributária para setores economicamente diferenciados facilita o acúmulo de capital e penaliza as camadas pobres e médias, que passam a arcar prioritariamente com as despesas suportadas pelos cofres do Estado.

Após essa breve delimitação do intento do legislador constituinte ao estatuir o princípio da capacidade contributiva⁸, inserido no art. 145, parágrafo único, da CF, salienta-se que esse princípio não se confunde com a proporcionalidade nos tributos (MACHADO, 1994, p. 56), pois a diferenciação na intensidade da incidência implementa a justiça tributária. Assim, embora a instituição de uma alíquota única para determinados impostos possa garantir um grau de proporcionalidade na intervenção do patrimônio do cidadão, viola frontalmente o cânone que exige a distinção entre contribuintes⁹. Por tal motivo, bem lembra Carrazza (1999, p. 76) que são inconstitucionais os denominados "impostos fixos", como ISS de alíquota fixa para profissionais liberais em alguns municípios¹⁰, além da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)¹¹. A alíquota única, portanto, somente seria admissível em uma sociedade de absoluta igualdade, algo inviável dentro do regime capitalista, ou quando fosse impossível a distinção entre contribuintes.

No entanto, afora casos-limite, em que fica evidente o erro de apreciação¹² do legislador, o princípio da capacidade contribu-

tiva é de difícil delimitação, o que levou Becker (1972, p. 439) a afirmar que a expressão, “tomada em si mesma”, “significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário”, sendo uma expressão ambígua passível de variadas interpretações.

O mesmo Alfredo Augusto Becker (1972, p. 447), em sua conhecida obra, afirma que o princípio da capacidade contributiva surge do direito natural, sendo que, para a sua consagração no direito positivo, foi realizada uma série de constrictões que permitiram sua aplicabilidade. Para o autor, a primeira constrictão é que a capacidade contributiva refere-se a um único tributo, não se levando em conta o conjunto da tributação¹³. A segunda constrictão relaciona-se com a idéia de que a riqueza do contribuinte não é, na realidade, a real e verdadeira e total condição econômica daquele, e sim um “fato-sig-no presuntivo de sua renda ou capital” (BECKER, 1972, p. 453). Por fim, a terceira constrictão sofrida pelo princípio em questão é que a renda ou capital presumido deve ser em valor acima do mínimo indispensável para a subsistência do cidadão (BECKER, 1972, p. 454). Nesse ponto, surge o elo entre a capacidade contributiva e a vedação do confisco, princípio contido na Constituição Federal de 1988.

A análise de Becker evidencia como o princípio da capacidade contributiva encontra viabilidade dogmática dentro dos ordenamentos jurídicos. O tributarista lembra bem que o princípio origina-se no direito natural, característica dos princípios fundamentais incorporados nas Constituições pós-revolução francesa. Da mesma forma, esses princípios, formulados a partir de orientações jusnaturalistas que propulsionaram os ideais revolucionários, sofreram interpretações e adequações, permitindo a sua utilização pelos juristas, idêntico caminho trilhado para a positivação da capacidade contributiva.

A ambigüidade do princípio e a possível diversidade de interpretações sobre seu conteúdo não o destituem de operacionali-

dade, já que a moderna metodologia do Direito Público tem realçado o caráter normativo dos princípios, pelo que a abertura destes representa a efetiva possibilidade de compreensão do fenômeno jurídico em uma perspectiva estruturada com base nos postulados fundantes do sistema, mormente os princípios constitucionais. Dessa perspectiva não se distancia o Direito Tributário, com a nítida intenção do legislador constituinte de ressaltar a importância dos princípios de Direito Tributário como mecanismos de proteção do cidadão-contribuinte.

Além de discorrer sobre as constrictões operadas em relação ao princípio da capacidade contributiva, Becker (1972, p. 454-456) sustenta que este possui quatro alcances de eficácia jurídica. Primeiro, que o postulado é endereçado somente ao legislador. O segundo estabelece que o legislador deve prever fatos e situações que garantam o mínimo para a subsistência do contribuinte. O terceiro alcance, por sua vez, dimensiona-se no sentido da exigência de uma relação de progressividade que contemple o grau de “riqueza presumível do contribuinte”, enquanto o último alcance obriga o legislador a exteriorizar, quando lançar mão da figura do substituto legal tributário, a “repercussão jurídica do tributo sobre o substituído”.

Entre as considerações do emérito tributarista gaúcho, a afirmação de que o princípio é dirigido unicamente ao legislador deve ser vista com reservas. Em verdade, os princípios jurídicos, tomada sua importância e operatividade dentro do sistema jurídico, apresentam-se como normas dotadas de presencialidade suficiente para excluir situações que a eles se contraponham, e em determinadas situações até mesmo permitem ao operador do direito a verificação da solução mais justa diante do caso concreto. Os princípios, entendidos como normas, embora notadamente dirigidos ao legislador, reclamam do Poder Judiciário a efetiva proteção de sua carga impositiva, já que não se constituem mais em meras exortações do legislador constituinte.

Com base nessas considerações, assiste razão a Misabel Derzi (1997, p. 521), que, com sua peculiar linearidade de raciocínio, sustenta que os “(...) direitos e garantias tributárias têm no Judiciário não apenas o legislador negativo, mas também o legislador positivo-supletivo”. O princípio da capacidade contributiva serve como um dos parâmetros normativos pelos quais o operador do Direito verifica a validade substancial dos atos legislativos, indagando a correção dos critérios adotados pelo legislador para a delimitação das hipóteses de incidência tributária. Tem o Poder Judiciário a atribuição constitucional de invalidar critérios que colidam com o núcleo essencial do princípio, como nas situações de impostos de alíquota única (exemplo já mencionado), e a instituição de critérios que não revelem a capacidade econômica, além da possibilidade de corrigir distorções sedimentadas pelo legislador, sendo certo que, como afirma Misabel Derzi (1997, p. 551), o “entendimento do STF sobre a idéia de legislador negativo se choca com a Constituição Federal de 1988”.

Além do mais, a expressão “capacidade econômica” foi utilizada pelo legislador constituinte com o claro intento de condicionar a atividade legiferante ordinária no sentido de permitir a incidência do imposto somente até os reais limites dos contribuintes, o que exige o estabelecimento de critérios para a aferição de patrimônio, lucro ou renda, que efetivamente possam sofrer a imposição estabelecida pelo Fisco. Mecanismos de restrição das deduções, no caso do imposto de renda, e de limitações na compensação de prejuízos, possivelmente atacam o princípio analisado. Aliás, é de se referir a orientação dos Tribunais tendente a aceitar a legitimidade da limitação em 30% dos prejuízos para efeito de compensação, destinada à apuração do fato gerador do imposto de renda/pessoa jurídica, que não se mostra adequada a uma efetiva compreensão da capacidade econômica. Ilustrativa é a decisão a seguir:

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PESSOA JURÍDICA - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LIMITAÇÃO DE 30% - LEI Nº 8.981/95 - CONSTITUCIONALIDADE - APELAÇÃO IMPROVIDA.

1. É constitucional o art. 42 da Lei nº 8.981/95, que limitou a 30% o valor da compensação dos prejuízos na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro de pessoa jurídica, no exercício financeiro de 1995.

2. Os arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 não ofendem o princípio da capacidade contributiva, já que não se constitui em empréstimo compulsório a limitação imposta à compensação de prejuízos fiscais.

3. Não houve ofensa, também, ao conceito de lucro e renda, pois a lei não impediu a dedução dos prejuízos, apenas delimitou e definiu a forma de fazê-lo.

(...)” (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 2000a, p. 666).

Por outro lado, a capacidade contributiva, como fator de *discrimen*, deve buscar em reais fatores econômicos as distinções, pelo que diferenciações feitas por critérios superficiais ou fantasiosos não podem ser entendidas como legitimamente concretizadoras do mandamento constitucional. Cabe mencionar julgado do extinto Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul, entendendo que a simples distinção entre pessoas de grau de instrução semelhante não demonstra violação ao princípio em análise:

“Ementa: Direito Tributário. Princípio da igualdade. Tratamento isonômico.

(...)

Em matéria fiscal, interessa menos saber o que o legislador está proibido de distinguir e mais o que ele deve dis-

criminar. Atividades iguais devem receber tratamento igual, e atividades desiguais devem receber tratamento desigual. Os contribuintes agrupados na mesma classe deverão ter tratamento idêntico; os de situações diferentes, tratamento, também, diferente. A condição de profissionais liberais de nível superior, por si só, não determina a igualdade de tratamento fiscal, a qual deve somar-se a capacidade contributiva das várias categorias profissionais consideradas pelo legislador” (BRASIL. Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul, 1995).

Por fim, nesta breve análise dos elementos do princípio da capacidade contributiva, impõe-se esclarecer o significado da expressão “sempre que possível”, encontrada no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Além disso, há o questionamento sobre o caráter objetivo ou subjetivo do referido mandamento principiológico.

Roque Antonio Carrazza (1999, p. 75) entende que a capacidade econômica deverá ser preservada toda vez que o imposto, por sua natureza, admita a verificação da condição do contribuinte, o que não é possível nos impostos indiretos. Estes, por sua vez, no caso do ICMS e do IPI, apresentam como irradiação do princípio o cânone da seletividade (CARRAZZA, 1999, p. 71). A capacidade econômica, portanto, será de necessária observância em impostos sobre a renda e o patrimônio, em que a avaliação se dá sobre a riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária. Nos impostos indiretos, pois, a aplicabilidade do princípio mostra-se demasiadamente complexa.

Quanto ao debate sobre o caráter objetivo ou subjetivo do princípio, cabem algumas considerações. Na verdade, o problema da verificação da capacidade econômica do contribuinte, tendo em conta a série de constrições sofridas pelo princípio no intento de construir sua força normativa, somente pode tomar por base o fato-signo presuntivo de riqueza (na expressão cunha-

da por Becker), pelo que é correta a lição de Carrazza (1999, p. 67), quando afirma que, “(...) nos impostos sobre a propriedade, a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem”. Assim, a realização da hipótese de incidência tributária já indica a possibilidade de submeter-se à imposição do Fisco, sendo que a condição pessoal do contribuinte não pode ser tomada em consideração em impostos que adotem como fato gerador a aquisição ou manutenção de propriedade.

5. Pontos de reflexão sobre a isonomia e a capacidade contributiva. A sua operatividade no Estado contemporâneo

Os pontos trabalhados anteriormente serviram para situar a construção dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como a utilização dos mesmos pelos tribunais. No entanto, as idéias em análise trazem uma série de considerações que servem para indagar sobre grande parte das medidas tributárias adotadas pelo Poder Público e, da mesma forma, o papel do Poder Judiciário na proteção dos direitos dos contribuintes.

O primeiro aspecto a ser ressaltado é que o princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao da isonomia, não se confunde com este, conquanto existam respeitáveis opiniões em contrário¹⁴. A capacidade contributiva salienta uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei (tratar de forma distinta situações diversas), ainda que não encerre toda essa forma de compreensão do preceito isonômico. Pertinentes, portanto, as considerações de Alves de Andrade (2001, p. 127):

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

(...) 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”.

O princípio da isonomia serve como critério para a verificação das distinções realizadas pelo legislador, sempre com a exigência de um juízo de comparação entre duas situações aparentemente semelhantes, condição essa que torna problemática a discriminação efetivada. Por via de consequência, indaga-se sobre a equivalência ou diferença de tratamento¹⁵ (reclamando a identificação de cada situação ou pessoa envolvida), e, na hipótese de *discrimen*, a razoabilidade do mesmo. Essa última operação, embora não esteja consagrada pela jurisprudência, encontra suporte em certas decisões, como no julgado mencionado abaixo, oriundo do Supremo Tribunal Federal, em que se discutia a razoabilidade das limitações à opção de tributação no sistema SIMPLES, constando no voto do Ministro Maurício Correa o seguinte trecho:

“Conseqüentemente, a exclusão do ‘Simples’, da abrangência dessas sociedades civis, não caracteriza discriminação arbitrária, porque obedece critérios razoáveis adotados com o propósito de compatibilizá-los com o enunciado constitucional.

Não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributário, visto que a lei tributária – e esse é o cará-

ter da Lei nº 9.317/96 – pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria.

A razoabilidade da Lei nº 9.317/96 consiste em beneficiar as pessoas que não possuem habilitação profissional exigida por lei, seguramente, as de menor capacidade contributiva e sem estrutura bastante para atender a complexidade burocrática comum aos empresários de maior porte e aos profissionais liberais.

Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também à norma contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2003).

Nota-se que a fundamentação segue a orientação tradicional de isenção do controle. Todavia, indaga sobre a razoabilidade da distinção, demonstrando a sindicabilidade efetuada pelo Judiciário, ainda que para justificar a constitucionalidade da norma. O Superior Tribunal de Justiça, da mesma maneira, já se debruçou sobre a verificação da razoabilidade de uma distinção, conforme segue:

“CONSTITUCIONAL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. TERMO DE ACORDO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. NÃO UTILIZAÇÃO DA VIA JUDICIAL. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. ART. 150, II,

DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA. ERROR IN JUDICANDO. AUSÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO. 1 - Não ofende o princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF) ato estatal que possibilita a celebração de Termo de Acordo, concessivo de redução de alíquota de ICMS (17% para 12%), somente às empresas que desistirem de ações judiciais que busquem repetir valores dessa mesma natureza tributária. Por meio do acordo celebrado, o Fisco, tão-somente, tornou disponível a todos os contribuintes, e não apenas a um ou alguns deles, regime alternativo - possivelmente mais benéfico -, de arrecadação daquele imposto, ao qual esses, por ato de livre disposição, optam por aderir ou não. 2 - *A condição imposta pelo Fisco, no sentido de que as empresas desistam de ações que busquem repetir créditos oriundos daquele mesmo imposto, é exigência que se mostra de todo razoável.* Entendimento diverso conduziria à situação de a Fazenda, por um lado, submeter-se à eventual condenação judicial para devolução de valores recolhidos em excesso; de outro, e concomitantemente, conceder expressivo abatimento no valor do imposto a ser cobrado.

(...)” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2002, p. 173) [grifo nosso].

A leitura da jurisprudência demonstra que a reflexão sobre a legitimidade das distinções estabelecidas tomando-se por base um critério constitucionalmente referendado é realizada pelo Poder Judiciário, no mais das vezes, com o intento de afirmar a constitucionalidade das leis. Isso não ofusca, contudo, a evidência de que efetivamente há uma perspectiva de controle da razoabilidade, a ser, obviamente, incrementada pelo operadores do Direito.

O princípio da isonomia possibilita, inclusive, o controle das leis de isenção, para que se questione 1) a existência dos fatos

selecionados pelo legislador para o estabelecimento da distinção; 2) a aptidão do meio adotado-isenção, para a finalidade perseguida; 3) a própria legitimidade do fim, tendo-se em conta os preceitos da Constituição. Esses pontos não negam a margem de apreciação reconhecida ao legislador: apenas servem como referenciais para o reconhecimento da inexistência de esferas totalmente imunes ao Direito e esclarecem a posição do Juiz perante o controle de normas de isenção, sempre com a consciência de que a ponderação do Legislador goza de presunção de constitucionalidade¹⁶ e realiza-se em um âmbito em que determinadas decisões são tomadas a partir de um juízo de conveniência e oportunidade.

Por outro lado, a capacidade contributiva, intimamente ligada à isonomia no momento em que esta é considerada como direito à compensação das desigualdades fáticas, encontra espaço próprio de aplicação, ainda que sua força normativa esteja sofrendo severos abalos com a preponderância de políticas econômicas que utilizam a tributação (ou falta dela) como meio de atração de grandes capitais. Para tanto, o comando principiológico deve ser compreendido como determinação para que a incidência da tributação seja estabelecida conforme a capacidade econômica exteriorizada pelo fato presuntivo de riqueza adotado como pressuposto relevante.

A capacidade contributiva deve ser aferida de acordo com os elementos da realidade determinantes para a consideração realizada pelo legislador, de forma que o erro manifesto de apreciação do legislador (quando, por exemplo, não observa a disparidade econômica entre classes sociais ou a diferença no patrimônio dos contribuintes) deve ser afastado por meio do controle jurisdicional de constitucionalidade. Da mesma forma, é imprópria a derrogação *a priori* do princípio, excluindo, em tese, determinadas situações de seu âmbito de aplicação, solução adotada pelo Supremo Tribunal Federal para afirmar que a capacidade

contributiva não se aplica aos casos em que a finalidade do imposto é extrafiscal.

Embora seja notório que o controle da observância dos princípios constitucionais tributários é complexo nos impostos com finalidade extrafiscal, há de se ter em conta que o legislador, ao utilizar-se da tributação para o implemento de uma determinada medida econômica, tem a obrigação de obedecer a determinados limites, como esclarece Machado (2001, p. 41), quando aborda a relação entre capacidade contributiva e leis de isenção:

“Questão delicada consiste em saber se, havendo a Constituição consagrado expressamente o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, o princípio da capacidade econômica, a lei que concede isenção de tributo fere, ou não, tal princípio.

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.”¹⁷

Conclui-se, pois, que a capacidade contributiva é princípio fundamental para o controle da ação tributária, sendo um dos elementos-chave dos propósitos igualitários desenhados pela Constituição. É elemento determinante para a ação política de um governo, que, ao adotar as medidas tributárias consideradas relevantes para o desenvolvimento nacional, deve proceder de maneira a proteger a norma do art. 145, §1º, da Constituição Federal.

Afora essa imposição dirigida ao Legislativo e ao Executivo, tem o Judiciário fértil

campo de ação, especialmente na esfera do controle concentrado, em que o Supremo Tribunal Federal pode até mesmo conceder efeito *ex nunc* parcial à declaração de inconstitucionalidade, de maneira a conceder um prazo para o legislador adequar a norma tributária à Constituição Federal.

6. Considerações finais

O texto apresentou os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como a interpretação conferida a estes pela doutrina e jurisprudência, além das possibilidades de concretização dos mesmos, no intento de se aperfeiçoar a proteção do contribuinte.

Não resta dúvida de que os princípios de Direito Tributário, por limitarem a ação do Fisco, são extremamente suscetíveis a concretizações de duvidosa rigorosidade metodológica, diversas vezes submetidos aos desejos de aumento da carga tributária, cujo produto é prioritariamente dirigido ao pagamento da dívida pública e à constituição de um superávit primário. Essa realidade faz com que os Tribunais, diante da complexidade dos assuntos econômicos e da própria pressão exercida por diversos setores, pelo governo e pela mídia, acabem utilizando nos princípios tributários severos critérios de exclusão do controle, como o mero caráter político dos critérios de discriminação adotados pelo legislador e a impossibilidade de qualquer eficácia positiva dos princípios.

A limitação judicial do controle, entretanto, não representa uma barreira intransponível, que impede a perquirição das razões que levaram o legislador a adotar determinados critérios de distinção e a considerar determinados elementos como fatos presuntivos de riqueza. O princípio da isonomia, como já afirmado, é uma vedação à distinção entre situações semelhantes e somente é preservado com a demonstração da razoabilidade ou proporcionalidade¹⁸ da diferenciação, sendo imperiosa a indagação

sobre os meios adotados e a finalidade pretendida. A capacidade contributiva, por sua vez, impõe ao legislador a obrigação de tomar em conta fatos econômicos presuntivos de riqueza, de modo que a incidência da tributação seja progressivamente superior, de acordo com o incremento patrimonial do contribuinte, admitindo-se a relativização do princípio somente na hipótese de existência de outro mandamento constitucional incidente à espécie (*e.g.* garantia do desenvolvimento), situação a ser desvendada diante do caso concreto.

Por todas as razões expostas, tanto o princípio da isonomia tributária quanto o da capacidade contributiva apresentam esferas próprias de incidência, cujo sentido justifica uma redefinição do sentido imposto pelo senso comum para a tributação. Esta, afora o objetivo arrecadatório, somente possui sentido no momento em que o cidadão tem consciência da sua importância para a realização da justiça social, implementada com a correção das desigualdades perpetuadas pelo sistema capitalista.

Notas

¹ Outro fator, conjugado com a excessiva carga tributária exercida principalmente sobre os rendimentos da classe média, contribui para o aumento das desigualdades: a má prestação dos serviços públicos e, em vários casos, a sonegação destes. Significativo é o fato de que cada vez mais o cidadão precisa recorrer a serviços privados para satisfazer necessidades essenciais (*e.g.*, os planos de saúde e a educação privada), acarretando maiores despesas nos orçamentos familiares e reduzindo a disponibilidade de renda (já que os abatimentos no IRPF são limitados). Afora isso, assustador é o quadro brasileiro, em que grande parte da população não recebe sequer o mínimo para efetivamente ter uma vida digna.

² Gastón Jèze, no início do século, já dizia que a análise do sistema de impostos de um país permite que se identifique, com segurança, qual a classe detentora do poder político (BALEIRO, 1997, p. 521).

³ “Que duas pessoas quaisquer sejam tratadas de modo igual *em relação* a uma determinada regra de distribuição, é coisa que se há de distinguir do

fato de elas terem de ser tratadas assim *em virtude* dessa regra” (BOBBIO; MATEUCCI; PASQUINO, 1994, p. 598).

⁴ Quando se menciona o postulado da igualdade perante a lei, não se está indagando sobre se a lei efetivamente trata situações iguais de forma igual e situações desiguais de forma desigual, mas apenas se a lei está sendo cumprida de maneira uniforme para todos aqueles a que se dirige. Quando Aliomar Baleeiro (1981, p. 267) afirma que “a regra de que ‘todos são iguais perante a lei’ (...), em termos fiscais, significa que o legislador não pode exigir impostos mais gravosos de uns do que de outros dentro dum grupo que se acha nas mesmas condições”, parece que a afirmação é mais adequada dentro da compreensão de isonomia como igualdade na lei.

⁵ A alteração é uma prática habitual que pode ser vista como “*Infração contra direitos fundamentais e princípios administrativos gerais*”, como bem ilustra Hartmut Maurer (2001, p. 52): “A autoridade deve observar geralmente os direitos fundamentais e os princípios administrativos gerais, também, e exatamente, no cumprimento de seu poder discricionário. Isso é indiscutível, somente a disposição sistemática desses limites não é totalmente inequívoca. A esses direitos fundamentais, que se tornam, sempre de novo, atuais nessa conexão, pertence, sobretudo, o princípio da igualdade (art. 3, I, da Lei Fundamental). Se, por exemplo, a autoridade, para ficar no caso da taxa, pede, para uma determinada prestação administrativa, 100,00 marcos alemães, para a mesma prestação fixa 150,00 marcos alemães, porém, em um caso sem fundamento manifesto, ela fica, sem dúvida, no quadro das taxas, de forma que não existe um caso de excesso de poder discricionário, mas infringe o princípio da igualdade. Uma prática administrativa uniforme prolongada conduz, sobre o princípio da igualdade, para a autovinculação e limita, com isso, o espaço de poder discricionário”.

⁶ O próprio Código Tributário Nacional estabelece que “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” são normas complementares “das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos” (art. 100, III).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. VERBAS PAGAS A TÍTULO DE AJUDA DE CUSTO. NÃO-APLICAÇÃO DE ISENÇÃO. A isenção do imposto de renda sobre as verbas pagas a título de ajuda de custo exige prova inconteste de que as parcelas foram efetivamente utilizadas em locomoção, alimentação e pousada atinentes ao serviço público. ENCARGOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. PRÁTICA REITERADA. CTN, ART-100, INC-3. Aplicável o princípio da isono-

mia tributária apenas para afastar os acréscimos legais do tributo, visto que a autoridade fazendária os dispensou em casos análogos, a confirmar a prática reiterada (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 1997a, p. 40668).

⁷ No mesmo sentido julgou o Tribunal de Justiça de Santa Catarina "IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - MANDADO DE SEGURANÇA - FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS - DEC. - LEI N. 406/68, COM FORO DE LEI COMPLEMENTAR - PRINCÍPIO DA RECEPÇÃO EM FACE DA NOVA CARTA CONSTITUCIONAL - INAPLICABILIDADE DA LC N. 34/67 PORQUE REVOGADO PELA CF/67 - O TRATAMENTO PARA FIM TRIBUTÁRIO DÍSPARE DIANTE DE CONTRIBUINTE COM IDÊNTICA CAPACIDADE ECONÔMICA É QUE SOFRE VEDAÇÃO POR NORMA CONSTITUCIONAL (ART. 150, II, CF/88) (...)" (BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, 1991, p. 7).

⁸ O princípio da capacidade contributiva aplica-se somente aos impostos. Além disso, a jurisprudência tem entendido que a mera antecipação da cobrança de tributos não ofende o postulado. Nesse sentido é a seguinte decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 1997b, p. 108982): TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ALTERAÇÃO DE PRAZO PARA PAGAMENTO DO IPI. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPRIEDADE, VEDAÇÃO DE CONFISCO, ANTERIORIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO E INFRINGÊNCIA DE CONTEÚDO DA L.D.O. MEDIDA PROVISÓRIA. MOMENTO DE CONVERSÃO. MP 298, DE 29.07.91. LEI 8.218, DE 30.08.91. 1. Redução do prazo para pagamento de tributo não consubstancia majoração tributária, para fins do Código Tributário Nacional, razão por que é matéria passível de ser normatizada em legislação, prescindindo de lei tributária (CTN, art. 160), não se encontrando, igualmente, tutelada pelo princípio da anterioridade, que, aliás, não se aplica ao IPI.

2. O poder impositivo decorre do *ius imperii*, daí por que toda a carga tributária, autorizada pelo legislador, não entra em testilha com o direito de propriedade. 3 (...). 4. *A minoração de prazos de pagamento não é meio adequado à mensuração da capacidade econômica, não se relacionando com o princípio respectivo. Este é um comando para determinação da capacidade do cidadão de contribuir para as despesas do Estado, não agindo com respeito aos elementos conseqüentes da obrigação tributária (...)* [grifo nosso].

Também as multas decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária não são considera-

das dentro da esfera de incidência do princípio, como se vê no julgado mencionado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, 1999):

"Tributário e Processual Civil. Embargos de Declaração. Prequestionamento. Ofensa à capacidade contributiva. Confisco. Omissão inócua. (...); 2. O valor da multa de mora ou punitiva, em direito tributário, é fixado, segundo critérios de conveniência e com o fito de impedir a evasão tributária, e não tem limite, sobre não constituir confisco ou ofensa à capacidade contributiva do sujeito passivo. Recurso Desprovido".

⁹ Há quem entenda que a proporcionalidade na incidência tributária atende ao princípio da capacidade contributiva, opinião que não compartilhamos: "A nossa Carta Magna, porém, não faz a opção pela progressividade ao prescrever na primeira parte do §1º do art. 145 - 'Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...'

O texto constitucional contenta-se, portanto, com a *graduação* dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que pode ser feito, observadas as exigências expressas constitucionais, tanto pelo critério da proporcionalidade quanto pelo critério da progressividade. Pelo primeiro, enquanto aumenta a base de cálculo, a alíquota permanece a mesma; pela progressividade, à medida que aumenta a base de cálculo, aumenta a alíquota. Nos dois casos o imposto grava de modo uniforme sujeitos passivos com idêntica capacidade contributiva e de maneira desigual os que tenham desigual capacidade contributiva. Mesmo adotando-se o critério da proporcionalidade, quem tem propriedade de maior valor venal pagará mais IPTU, observado assim o princípio da capacidade contributiva que, como já se disse *supra*, é o único elemento positivo que permite a satisfação do princípio da igualdade. A única diferença entre os dois critérios é que o critério da progressividade aumenta o valor do imposto a pagar, aumentando a arrecadação municipal." (OLIVEIRA, 1996, p. 41-42).

¹⁰ "IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS LIBERAIS - PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

1. O regime da alíquota fixa, anual, atinge a condição profissional do contribuinte, tributando-o não por decorrência da prestação de serviço, mas por se encontrar habilitado para tal profissão.

2. Por isso, tal regime é incompatível com os princípios jurídicos da capacidade contributiva e da isonomia, uma vez que é um evidente absurdo que o renomado profissional esteja sujeito a mesma carga tributária de um diletante.

3. Deve prevalecer, então, o critério lógico que tem como base de cálculo o preço do serviço, pois

esta é a única fórmula equânime de distribuição da carga tributária conforme a capacidade econômica dos contribuintes (...)” (BRASIL. Tribunal de Alçada do Paraná, 1995).

¹¹ Em sentido contrário, a título de exemplo, a decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, a seguir citada (BRASIL. Apelação Cível em Mandado de Segurança, 1998b, p. 145): “TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – CPMF. INSTITUIÇÃO POR LEI ORDINÁRIA CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (...); 2. A Lei nº 9.311, de 24/10/96, editada no *permissivo* daquela Emenda [nº 12/96], não padece de inconstitucionalidade. A CPMF, na alíquota de 0,20%, leva cada contribuinte a pagar segundo a sua idoneidade financeira, sem ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva [grifo nosso]. 3. Improvimento da apelação.”

¹² Embora em diversos casos a apreciação da observância pelo legislador do princípio em análise seja uma tarefa espinhosa, o que pode levar a uma certa autolimitação do Poder Judiciário na sindicabilidade, deve-se ter claro que o manifesto erro de apreciação deve ser coibido pelo órgão judicial.

¹³ Há quem defenda, no entanto, a aplicabilidade do princípio ao conjunto da tributação. Nesse sentido Andrade (2001, p. 133): “(...) 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-se, 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.”

¹⁴ “CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CORREÇÃO MONETÁRIA. PLANO VERÃO. MEDIDA PROVISÓRIA 32, DE 15 DE JANEIRO DE 1990. LEI 7.730, DE 31 DE JANEIRO DE 1990. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, IRRETROATIVIDADE E IGUALDADE TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 150, II E III. CTN, ART. 97, §2º. I. Os princípios da anterioridade e da irretroatividade constituem garantias do cidadão-contribuinte no caso de instituição ou aumento de tributos. II. A variação de correção monetária, a despeito dos seus efeitos sobre a carga tributária, não significa, de acordo com o CTN (art. 97, §2º), aumento de tributo. III. A isonomia, na esfera tributária, realiza-se através do princípio da capacidade econômica, segundo critérios previstos em lei. IV. Apelo a que se nega provimento.” (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 1999a, p. 292).

¹⁵ É exemplo desse raciocínio quando se verificou a distinção de tratamento entre situações equivalentes: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPOR-

TAÇÃO. LEI 10.182/2001, ART. 5º, §1º, INCISO X. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. MONTADORAS E FABRICANTES DE VEÍCULOS. SUPRIMENTOS DESTINADOS AO MERCADO DE REPOSIÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. – Ofensa ao princípio da isonomia residente na redução da alíquota do imposto de importação somente direcionada às empresas montadoras e fabricantes de veículos, quando atuantes no mercado de reposição, em detrimento das demais empresas importadoras dos mesmos produtos. – Provimento da apelação.” (BRASIL. Tribunal Regional Federal, 2003, p. 250).

¹⁶ Afirma Barroso (1996, p. 165), ao tratar do princípio da presunção de constitucionalidade: “Em sua dimensão prática, o princípio se traduz em duas regras de observância necessária pelo intérprete e aplicador do direito: a) não sendo evidente a inconstitucionalidade, havendo dúvida ou a possibilidade de razoavelmente se considerar a norma como válida, deve o órgão competente abster-se da declaração de inconstitucionalidade; b) havendo alguma interpretação possível que permita afirmar-se a compatibilidade da norma com a Constituição, em meio a outras que carregavam para ela um juízo de invalidade, deve o intérprete optar pela interpretação legitimadora, mantendo o preceito em vigor.”

¹⁷ Segue o autor na sua lição: “É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art.170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenha sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art.170, IX).

Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado *mínimo vital*. Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos.”

¹⁸ Não é objetivo do estudo a caracterização dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. A pretensão é limitada a indicar a possibilidade de aplicação dos mesmos. Não obstante, registre-se a proximidade entre os dois princípios, fato já constatado pela doutrina italiana no Direito

Administrativo: “In questo nuovo âmbito di applicazione il principio di proporzionalità vinene, ad esempio, a fungere da parâmetro di valutazione circa la congruità delle delimitazioni introdote dal legislatores fra diverse categorie di beneficiari de uma data prestação. Esso viene, cioè, utilizzato allo scopo di stabilire se lê differenziazioni introdote in aplicação del principio di egualianza non diano però vita a resultados contrari al principio di proporzionalità. Ladove il principio di proporzionalità viene qui, pertanto, a rappresentare um’ulteriore prospettiva di corretta aplicação del principio di egualianza, sotto il profilo della verificação dei resultados in concreto raggiunti tramite la sua aplicação.” (GALETTA, 1998, p. 64-65). (Tradução livre do autor: Neste novo âmbito de aplicação, o princípio da proporcionalidade vem, por exemplo, a funcionar como um parâmetro de valoração sobre a congruência das delimitações introduzidas pelo legislador entre diversas categorias de beneficiários de uma dada prestação. Isso vem sendo utilizado com o objetivo de estabelecer se as diferenciações introduzidas na aplicação do princípio da igualdade não dão vida a resultados contrários ao princípio da proporcionalidade. Ali o princípio da proporcionalidade vem, portanto, representar uma ulterior perspectiva de correta aplicação da igualdade, sob a ótica da verificação dos resultados concretos alcançados com sua aplicação).

Bibliografia

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 38, n. 149, jan./mar. 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 6. ed. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 2002-00166009/ES. 1. Turma. Relator: Min. José Delga-

do. 17 set. 2002. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 173, 7 out. 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Processo n. 1.643-1/DF, Relator: Min. Maurício Corrêa. *Diário da Justiça*, [S. l.], 14 mar. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1655-5/AP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Maurício Corrêa. Requerente: Governador do Estado do Amapá. Requerida: Assembléia Legislativa do Estado do Amapá. 10 set. *Diário da Justiça [da União, S. l.]*, p. 54156, 24 out. 1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 159026-SP. Relator: Ilmar Galvão. 30 ago. 1994. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 12997, 12 maio 1995a.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 188951/SP. Relator: Min. Maurício Corrêa. 16 maio 1995. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 29585, 15 set. 1995b.

_____. Tribunal de Alçada do Paraná. Reexame necessário e Apelação Cível n. 0075750600. 8. Câmara Cível. Relator: Juiz Conv. R. Cristo Pereira. 7 ago. 1995. *Diário da Justiça*, [S. l.], 25 ago. 1995.

_____. Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 194245742. 1. Câmara Cível, Relator: Des. Heitor Assis Remonti. 25 abr. 1995.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Embargos Declaratórios n. 599272804. 1. Câmara Cível. Relator: Celeste Rovani. 9 jun. 1999.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 3.375. 4. Câmara Civil. Relator: Des. Alcides Aguiar. 21 nov. 1991. *DJESC*, [S. l.], p. 7, 3 dez. 1991.

_____. Tribunal Regional Federal. Região 1. Apelação Cível n. 1999.01.00.023524-0/GO. 4. Turma. Relator: Juiz Mário César Ribeiro. Relator Convocado: Juíza Daniele Maranhão Costa Calixto. 26 nov. 1999. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 666, 17 mar. 2000a.

_____. Tribunal Regional Federal. Região 1. Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 1998.01.00.011096-3/MG. 3. Turma. Relator: Juiz Olindo Menezes. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 145, 9 out. 1998b.

_____. Tribunal Regional Federal. Região 4. Apelação em Mandado de Segurança n. 95.04.53686-7/RS. 1. Turma. Relator: Juiz Fábio Bittencourt da Rosa. 09 dez. 1997. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, a. 6, n. 25, p. 265-266, out./dez. 1998a.

- _____. Tribunal Regional Federal. Região 1. Apelação em Mandado de Segurança n. 199201208596/MG. 4. Turma. Relator: Juiz Hilton Queiroz. 5 mar. 1999. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 292, 4 jun. 1999a.
- _____. Tribunal Regional Federal. Região 4. Apelação em Mandado de Segurança n. 9504205402/SC. 1. Turma. Relator: Juiz Vladimir Freitas. 4 mar. 1997. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 40668, 1997a.
- _____. Tribunal Regional Federal. Região 4. Apelação em Mandado de Segurança n. 2002700-80009437/PR. 1. Turma. Relator: Juiz Wellington M. de Almeida. 14 maio 2003. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 250, 28 maio 2003.
- _____. Tribunal Regional Federal. Região 4. Apelação em Mandado de Segurança n. 199904-01023695/PR. 1. Turma. Relator: Juíza Ellen Grace Northfleet. 08 set. 1999. *Diário da Justiça*, [S. l.], 12 jan. 2000b.
- _____. Tribunal Regional Federal. Região 4. Apelação em Mandado de Segurança n. 199804-010263862. 2. Turma. Relator: Juíza Tania Terezi-
nha Cardoso Escobar. 5 nov. 1998. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 409, 27 nov. 1999b.
- _____. Tribunal Regional Federal. Região 1. Remessa *Ex officio* n. 93.01.04845-0/BA. 3. Turma. Relator: Juiz Hilton Queiroz. 30 set. 1997. *Diário da Justiça*, [S. l.], p. 108982, 12 dez. 1997b.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra, 1994.
- _____. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MAURER, Hartmut. *Elementos de direito administrativo alemão*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MOREIRA, Vital. *A ordem jurídica do capitalismo*. 4. ed. Lisboa: Editorial Caminho, 1987.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, a. 5, n. 17, p. 40-49, out./dez. 1996.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- URANIA GALETTA, Diana. *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1998. p. 64-65.

