

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: IGUALDADE E JUSTIÇA

CONTRIBUTORY ABILITY: EQUALITY AND JUSTICE

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado
Maior do Exército. Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do
Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária – CEU.

SUMÁRIO: Introdução – 1. O sentido da cláusula “sempre que possível” contida no § 1.º do art. 145 da Constituição Federal – 2. O não atendimento ao caráter pessoal ou capacidade econômica, por falta de lei que o assegure, ou por existência de lei que não o observe, podem ensejar medidas judiciais pelo contribuinte – 3. A tributação do imposto sobre a renda mediante incidência exclusiva na fonte, com alíquota fixa e sua compatibilidade com o caráter pessoal previsto no § 12 do art. 145 da Constituição Federal e com a progressividade do art. 150, IV, da Constituição Federal – 4. Espécies (ou subespécies) tributárias perante o efeito de confisco vedado pelo art. 150, V, da Constituição Federal – 5. A faculdade dada à Administração Tributária para identificar o patrimônio, os rendimentos e atividades do contribuinte e sua possível vinculação ao objetivo de conferir, em relação a ele, o caráter pessoal e a graduação do imposto. Os limites impostos pela Constituição Federal.

RESUMO: A proposta de discussão deste tema permitiu ao autor empreender uma digressão sistemática, a partir da retomada de cinco questões, objeto de uma análise realizada no passado, buscando refletir sobre a capacidade contributiva do brasileiro, à luz do texto constitucional. A essência argumentativa perquirida ateu-se à explicitação do limite da imposição tributária, de forma a evitar o confisco. A garantia da preservação dos direitos constitucionais ao contribuinte advém da constância de tributações pontuais e da relevância circunstancial do tributo, alicerçadas na clareza da lei ordinária, que deve estar preservada de interpretações elásticas e analógicas.

PALAVRAS-CHAVE: tributação, capacidade contributiva, confisco, garantias constitucionais.

ABSTRACT: In this discussion, the author embarks on a systematic analysis of five issues, the subject of past research, in an attempt to reflect on Brazilians’ “ability to pay” [tax] under the constitution. The essence of the argument was to explain the limits of taxation and avoid confiscation. The assured preservation of constitutional rights of the taxpayer stem from the continuity of prompt taxation and the circumstantial relevance of the tax, buttressed by the clarity of an ordinary law, which must be preserved from expansive and analogous interpretations.

KEYWORDS: Taxation, ability to pay, confiscation, constitutional guarantees.

Recebido para publicação em agosto de 2003.

Introdução

O tema “Igualdade e justiça” da *Revista Brasileira de Direito Constitucional* permite retomar discussão de questões sobre as quais me debrucei no passado relacionadas à capacidade contributiva do brasileiro, à luz do texto constitucional.

Em 1989, iniciamos tal debate no Centro de Extensão Universitária para permitir uma reflexão maior sobre os limites e níveis admitidos pelo sistema brasileiro. Colocamos cinco questões, todas elas respondidas pelos convidados especialistas, a saber: Agostinho Toffoli Tavolaro, Ângela Maria da Motta Pacheco, Cecília Maria Marcondes Hamati, Edvaldo Pereira de Brito, Fábio Leopoldo de Oliveira, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, João Caio Goulart Penteado, José Eduardo Soares de Melo, Marçal Justen Filho, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira Mello e Ylves José de Miranda Guimarães.

Retorno, neste número da Revista, à questão, reproduzindo algumas das formulações por mim então apresentadas, na certeza de que algumas delas ainda não estão definitivamente pacificadas no direito brasileiro.

Adoto, inclusive, o critério de reproduzir as questões para apresentar as respostas que elaborei para o ainda atual questionamento destes pontos fundamentais ao limite da imposição e o evitar o efeito confisco.

1. O sentido da cláusula “sempre que possível” contida no § 1.º do artigo 145 da Constituição Federal

As questões formuladas pela Comissão Organizadora, presidida pelo eminente jurista Marco Aurélio Greco, permitem exa-

me adequado da intenção do constituinte no tratamento ofertado à capacidade contributiva.

De início, mister se faz um esclarecimento: capacidade contributiva e capacidade econômica não se confundem. Embora sejam ambas dimensões da capacidade de pagar tributo do contribuinte, têm, a meu ver, conotação distinta. Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder.¹

Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda.

Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos dos cidadãos e residentes.²

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.

A imperfeição vernacular do constituinte nesta matéria, todavia, não se restringiu apenas à falha conformação da capacidade do sujeito passivo da relação econômica, mas à enunciação do próprio discurso a que se relaciona.³

Reza o § 1.º do art. 145 o seguinte:

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

À evidência, a expressão “sempre que possível” deveria estar relacionada à graduação pessoal da imposição tributária, visto que nem todos os tributos têm natureza pessoal.⁴

John Due fez menção, na teoria econômica, à grande divisão dos tributos em diretos e indiretos. Apesar da crítica dos que consideram tal divisão pouco científica, é universalmente aceita no campo das finanças públicas e por muitos doutrinadores estrangeiros (a quase totalidade) e brasileiros (expressiva maioria).⁵

À nitidez, os tributos indiretos não têm caráter pessoal. O ICM e o IPI são tributos indiretos, pagando-os no mesmo nível, o rico e o pobre, quando da aquisição dos bens por eles incididos.

Os tributos diretos, como os impostos sobre o patrimônio e sobre a renda, têm caráter pessoal, visto que recaem sobre a renda ou sobre o patrimônio dos contribuintes.

“A utilização pelo legislador da expressão ‘sempre que possível’, à nitidez, só pode estar relacionada à espécie ‘imposto’, sendo que nos indiretos a graduação não tem como ser pessoal. A progressividade perderia sentido e razão de ser, no máximo permanecendo o princípio da seletivi-

dade, que nem por isto transformaria um tributo indireto em pessoal.”

Esta é a razão pela qual o constituinte fez uma opção. O ideal seria a tributação direta – a experiência tem demonstrado que na prática o ideal é pobre de resultados – e não a indireta, tida por regressiva, em posições ideológicas. Se não for possível, contudo, admitir-se-á a tributação indireta e, portanto, não pessoal.

O fundamento ideológico de tal postura é que o tributo indireto é regressivo e injusto socialmente, e o direto é justo e distributivo. A tendência dos países em reverter tal concepção ideológica idealística de utilizar-se da tributação indireta, prevalecendo sobre a direta, reside em constatações práticas. É que a tributação direta desestimula a poupança, o investimento, gerando menor desenvolvimento, menos emprego e, portanto, menor arrecadação. Por ser a tributação indireta neutra, a maior disponibilidade que a reduzida tributação direta produz, gera maiores estímulos aos investimentos e poupanças, portanto, progresso econômico e nível de volume arrecadatário superiores.⁶

Por isto os ideais dos que defendem a predominância da tributação direta sobre a indireta são bem maiores do que os resultados. Já os resultados dos que defendem a predominância da tributação indireta sobre a direta são bem maiores que os *ideais*. Por isto, os países desenvolvidos têm *deixado* os *ideais* com os *ideólogos* e adotado as soluções práticas que lhes têm permitido, na década de 80, acentuada evolução, porque libertos de preconceitos teóricos e despoluídos do “envergonhamento” que lhes quiseram impingir, de que seriam interesseiros por terem se voltado para o desenvolvimento, emprego, embora em busca do lucro.⁷

O nosso constituinte preferiu adotar a tese dos *ideólogos* malsucedidos e não dos práticos *bem-sucedidos*, razão pela qual expressou sua preferência pela tributação direta, desestimuladora da poupança, do trabalho e do investimento. O *discurso*, *todavia*, *restringe-se* apenas a este aspecto, posto que *deveria* ser *assim* expresso:

“Os impostos terão caráter pessoal sempre que possível e serão graduados”.

Não ler o *discurso* constitucional como atrás apresentado é admitir que a capacidade contributiva possa ser desrespeitada e, quando esta o é, está-se perante o *confisco*.

O *confisco*, *todavia*, *é proibido* pelo inciso IV do art. 150 *assim* expresso:

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

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; (...).⁸”

Por esta razão, entendo que a expressão “sempre que possível” seja apenas a locução que diz respeito ao caráter da imposição, vale dizer, à sua não personalização, quando se tratar de tributação indireta.⁹

2. O não atendimento ao caráter pessoal ou capacidade econômica, por falta de lei que o assegure, ou por existência de lei que não o observe, podem ensejar medidas judiciais pelo contribuinte.

“Entendo que o não respeito à capacidade contributiva do contribuinte, com o que imposição se transfor-

ma em confisco, enseja medidas judiciais ao contribuinte.”

À evidência, o não atendimento ao caráter pessoal não enseja qualquer recurso, posto que o próprio texto constitucional admite tributos sem caráter pessoal. São, no atual elenco, o IPI, o II, o IE, o IOF, o ICMS, o ITB, o ITBI, o ISS, o IVV. Não têm tal caráter o IPTU, o IGF, o IR, o AIR, o IPVA, o ITR.

O caráter pessoal, portanto, é irrelevante para determinar ou não o desrespeito a direitos fundamentais do contribuinte.

Não o mesmo em relação à capacidade econômica, melhor dizendo, à capacidade contributiva.¹⁰ Se o nível da carga tributária for de tal ordem que o contribuinte esteja sujeito à transferência de renda e de bens para o Estado, prejudicando sua própria capacidade de subsistir ou de investir, estar-se-á, claramente, perante hipótese que caracteriza confisco.

Já defendi, em outro Simpósio do Centro de Estudos de Extensão Universitária – CEEU, que a tributação não pode atingir a capacidade do contribuinte de viver condignamente e de reinvestir em seu *negócio* próprio.¹¹

Se o imposto sobre a renda fosse de tal ordem que retirasse da empresa, a ele sujeita, sua capacidade de reinvestimento ou de sobrevivência, contabilmente comprovado, entendo que a hipótese de confisco se configuraria, razão pela qual o Poder Tributante violaria o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, assim redigido:

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

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; (...).”

Nesta hipótese, entendo que caberia ao contribuinte ingressar com mandado de injunção comprovando que no seu caso particular, o confisco se configuraria, exigindo, portanto, prestação jurisdicional para que seu direito de não ser confiscado pelo Poder Tributante fosse assegurado.¹²

Como entendo que o mandado de injunção é medida particular, podendo a carga tributária ser elevada para uns e não para outros (uma empresa altamente informatizada pode não ter quaisquer ônus trabalhistas e ter uma capacidade de reinvestimento consideravelmente maior do que uma empresa média sem recursos para lá chegar e com pesados ônus sociais), cada pessoa jurídica ou física teria que comprovar o efeito de confisco a que se refere o constituinte.

Em palestra que proferimos, o Ministro Sydney Sanches, o Ministro Pádua Ribeiro e eu mesmo, no Tribunal de Justiça do Pará, entendemos, os três, que o mandado de injunção beneficia aquele que o impetra, demonstrando que, para seu caso particular, a Constituição está sendo violentada.¹³

Parece-me ser a melhor medida – e a única disponível – para que, caracterizado o confisco em situação concreta e definida, acionar o Judiciário para recepção da prestação jurisdicional pertinente.

3. A tributação do imposto sobre a renda mediante incidência exclusiva na fonte, com alíquota fixa e sua compatibilidade com o caráter pessoal previsto no § 12 do art. 145 da Constituição Federal e com a progressividade do art. 150, IV, da Constituição Federal

Entendo que sim. A progressividade não é um comando obrigatório. O legislador pode ou não adotá-la de acordo com

a formulação de sua política fiscal. Nem todos os impostos federais podem ser progressivos, pois os indiretos raramente o são, e, quando o são, na doutrina internacional, objetivam efeitos de política estimuladora, com alíquotas diversas, não em função da essencialidade, mas do incentivo fiscal (Michael Z. Hepker, *International Tax Planning for U.K. Based Companies, International Tax Planning Conference, Nassau, Marchmont Taxation Group Limited, London, 1979, p. 1-33*). Nem todos os tributos diretos precisam ser progressivos. A progressividade é um princípio constitucional a ser aplicado quando possível. Vale dizer, é uma faculdade a ser utilizada *ratione materiae*, se o tributo comportar sua utilização e, naqueles que a comportem, se a política fiscal o aconselhar.¹⁴

O próprio discurso do § 2.º, inciso I, do art. 153, assim expresso:

“Art. 153 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...),” faz menção à utilização de tais princípios na forma da lei, vale dizer, ofertando um campo de manobra ao legislador ordinário.

Sempre que o princípio for uma garantia do contribuinte, como a uniformidade, a generalidade, à evidência, o legislador ordinário não tem a faculdade de não admiti-lo. É obrigado a adotá-lo, pois caso contrário desrespeitaria a Constituição.¹⁵

Sempre que o princípio caracterizar-se essencialmente, como um direito à imposição, tem Poder Tributante a faculdade de utilizar ou não de *tal* opção.

Nem se diga que o princípio da progressividade é um direito do contribuinte menos aquinhado de se alegrar em ver, o mais aquinhado transferir receitas para o Estado.

Em minha particular visão do fenômeno impositivo – em que considero a imposição uma norma de rejeição social –, entendo que a carga tributária é sempre desmedida para atender os serviços públicos necessários e os desperdícios e benesses que o Poder Tributante outorga a seus detentores. À luz de tal concepção, esse perfil ideológico carece de fundamentação.¹⁶

Com efeito, sempre que a carga é exagerada, ela o é em relação a um contribuinte ou a um grupo de contribuintes, não havendo por que outra classe reclamar de imposição menos onerosa que não *lhe* diz respeito. Poderia *fazê-lo*, se a isonomia fosse ferida, mas não se a progressividade, que torna desisonômica a imposição, *deixe* de ser utilizada.

À luz, portanto, do que já atrás escrevi, não há por que considerar que a imposição tributária com alíquota fixa na fonte seja forma, quando única, de ferir o princípio da progressividade.¹⁷

A faculdade não exercida não deixa de continuar como faculdade, que poderá ser desempenhada no momento oportuno.

Em relação ao caráter pessoal, creio já ter respondido à questão.

Se a própria Constituição coloca no elenco dos impostos privativos alguns que não têm caráter pessoal, à evidência, tal caráter é também inerente à estrutura do tributo.¹⁸

No concernente ao imposto sobre a renda, retenção exclusiva na fonte, por substituto tributário, não retira o caráter pessoal de quem usufrui a renda, razão pela qual sua cobrança não progressiva – e muitas vezes o é em função da natureza da

aplicação – mantém seu caráter pessoal, não obstante a responsabilidade tributária transferida para a fonte pagadora.

*A imposição mencionada, portanto, a meu ver, não é inconstitucional, podendo ser exigida pela nova Carta Magna.*¹⁹

4. Espécies (ou subespécies) tributárias perante o efeito de confisco vedado pelo art. 150, V, da Constituição Federal

A quarta questão merece uma análise mais aprofundada, difícil de ser feita em trabalho, com as limitações impostas pela coordenadoria dos Simpósios Nacionais para efeitos de publicação.

De início, devem-se afastar aquelas hipóteses de imposição vinculada, em que o volume da exigência não pode superar a prestação embutida no serviço público por ela financiado.

Assim sendo, de plano, afasta-se a possibilidade de confisco para as taxas e contribuições de melhoria.

Na contribuição de melhoria, entendendo que continua a vinculação do custo da obra ao volume total da imposição. O princípio era explícito na antiga Constituição e é implícito na nova.

Pretender cobrar mais do que o custo da obra é conferir natureza jurídica de imposto à exigência, o que só poderia ser feito via lei complementar, nos termos do art. 154, inciso I, da Constituição Federal.²⁰

Não há, pois, como falar em confisco para uma cobrança de tributo pelo custo da obra.

O mesmo se pode dizer da taxa. Seja na hipótese de serviço específico e divisível

prestado ou colocado à disposição, seja pelo exercício do poder de polícia, a imposição não pode ser superior ao custo do serviço prestado ou posto à disposição ou ao próprio exercício do poder de polícia.²¹

Tais espécies, portanto, não comportam o efeito de confisco vedado pela Constituição Federal.

As contribuições especiais de intervenção no domínio econômico, por interesse de categoria ou sociais, na minha opinião, também não podem ser cobradas além do custo correspondente à sua destinação.

Tais contribuições devem estar vinculadas à destinação específica, de um lado, para o qual foram impostas, e a uma relação sensível entre o sujeito passivo e o fato gerador da obrigação, à luz da referida finalidade. Não podendo o volume ser superior ao custo da vinculação constitucionalmente permitida, raramente ofertará efeito de confisco.²²

Os empréstimos compulsórios poderão ser criados para investimentos públicos considerados relevantes, mesmo que faraônicos. Tais empréstimos podem, pois, inviabilizar a classe de contribuintes escolhida para suportá-los, razão pela qual se teria que verificar até que ponto a exigência desmedida não prejudicaria o *nível* de vida e de capacidade de investimento dos pagadores de tributos. Para tais hipóteses, mister se faz verificar também a soma das demais incidências, posto que a inviabilização pode resultar do acréscimo de taxaçaõ, elevada ao limite *crítico* de tolerância, já atingido pela variada carga tributária anterior.²³

Os impostos, quando indiretos, podem atingir seu pagador, apesar de entender que o contribuinte de fato (consumidor) é que realmente o suporta. Por esta razão, em certos casos, o contribuinte de direito pode ficar sem condições de recolher um tributo exageradamente elevado, com o que seu

negócio se paralisa, por efeito indireto de um aumento da carga confiscatória.

A elevação termina gerando aumento, que impossibilita a aquisição de produtos pelo consumidor, e a inviabilização empresarial decorre, neste caso, do nível exacerbado da exigência.

Sob este ângulo, entendo possa haver confisco.²⁴

Em relação aos impostos diretos não há menor dúvida de que o efeito confisco ocorre sempre que seu nível seja exagerado nos termos do que escrevi o *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 4.²⁵

5. A faculdade dada à Administração Tributária para identificar o patrimônio, os rendimentos e atividades do contribuinte e sua possível vinculação ao objetivo de conferir, em relação a ele, o caráter pessoal e a graduação do imposto. Os limites impostos pela Constituição Federal

Considero que o final do discurso do § 1.º do art. 145 é a demonstração inequívoca do caráter ideológico e pouco científico que a dicção possui.

De início, o direito de fiscalizar é um direito inerente à Administração dentro das regras próprias do Direito Administrativo. E como a Constituição garante os direitos individuais, à evidência, garante a inviolabilidade do domicílio nos termos do art. 5.º, inciso XI, com o que o Fisco, pela nova Constituição, não tem mais direitos do que aqueles que tinha com a Constituição pretérita.²⁶

Por outro lado, todos os princípios próprios de direito tributário (estrita legalidade, tipicidade fechada, reserva absoluta) permanecem, de tal forma que sistema não admite maleabilidade exegética ou imposição por aparência.

Desta forma, não há como, pelo princípio constante, tirar a ilação de que a tributação por riqueza aparente ou a discriminação maleável de fatos geradores imprecisos possibilitariam a imposição tributária.

Em outras palavras, a identificação do patrimônio, dos residentes e das atividades do contribuinte apenas podem ensejar imposição se a *lei* definir com clareza o tipo tributário, o fato gerador, sem a possibilidade de utilização de interpretações elásticas ou da integração analógica.²⁷

Todos os *dispositivos* de garantia do contribuinte, como aqueles esculpidos nos arts. 108, § 1.º, 97 e 112 do CTN, continuam em *vigor*, lembrando-se que o elenco de garantias constitucionais passou a ser mais extenso na atual Constituição que na anterior, com a inclusão expressa do princípio da irretroatividade.²⁸

Isto posto, não vejo, no texto constitucional, algo que tenha resultado em acréscimo no poder de fiscalizar, visto que todas as garantias e direitos anteriores foram preservados a favor do contribuinte.

À nitidez, tal direito de a Administração fiscalizar, que já tinha no passado e continua a ter no presente, é irrelevante como fonte geradora de imposição, que só pode ser de lei para conferir o caráter pessoal a uma *incidência* ou determinar sua graduação.

Por esta razão, a própria expressão “nos termos da lei” é aquela que reduz às suas dimensões atuais o princípio constitucional.²⁹

Em outras palavras, aquilo que implícito já era na Constituição, por ser princípio de direito ordinário, ou seja, o direito de a Fiscalização fiscalizar, passou a ser explícito em nível constitucional, mas só poderá ser exercido nos termos da lei, como o implícito princípio anterior já autorizava.

O que regerà no futuro o direito de a Fiscalização fiscalizar, respeitados todos os

direitos e garantias individuais, não é a Constituição expressamente, mas a lei que não poderá ferir qualquer dos demais princípios constitucionais.

Não acarreta, pois, qualquer alteração a referida locução em face do direito pretérito, posto que o direito atual será vazado nos mesmos termos, se não se admitir a recepção do anterior, visto que não conflitante com a nova ordem.³⁰

NOTAS

1. Acrescente-se a crítica da doutrina estrangeira à inexplicável confusão praticada pelo constituinte entre capacidade contributiva e econômica, lendo-se em Federico Maffezzoni o seguinte: “6) La tesi della capacità contributiva come capacità economica di contribuire. Critica. Come si è detto, la dottrina dominante del diritto tributario ha ritenuto di identificare la capacità contributiva nella pura e semplice capacità economica di contribuire dei soggetti passivi del potere di imposizione e di concretarla in una qualifica obbiettiva dei presupposti di fatto dei tributi, tale da configurare questi ultimi come meri fatti indicativi di ricchezza, invece che come fatti indicativi del godimento dei vantaggi dei servizi pubblici. Ma mi sembra che contro questa tesi si possano opporre insuperabili obiezioni.

Innanzitutto il consentire al legislatore ordinario di scegliere, come presupposti dei tributi, dei fatti indicativi di ricchezza o di capacità economica, anche quando non sono indicativi dei vantaggi dei pubblici servizi, significa consentire al legislatore di imporre, a parità di capacità economica, pari prestazione tributaria sia a chi manifesta indici di godimento dei servizi pubblici, sia a chi non ne manifesta per nulla, e cioè ad es. sia allo straniero che transita occasionalmente per il paese, sia a chi vi opera stabilmente, significa cioè consentire al legislatore di disporre una identica disciplina giuridica per situazioni radicalmente diverse. Il che è inammissibile.

In secondo luogo, in contrasto con la convinzione diffusa in dottrina, che la capacità economica dei soggetti passivi delle pubbliche

entrate sia un'entità obbiettivamente determinabile, si può con sicurezza affermare che tale essa non è. La prova di questa affermazione è facile.

La capacità economica non può essere misurata tal reddito, per due ragioni fondamentali. Non esiste innanzitutto una nozione univoca di reddito, ma esistono molteplici nozioni di esso, e ognuna valida ad ottenere una distribuzione delle entrate pubbliche del tutto diversa da quella ottenibile mediante il ricorso ad ogni altra nozione. Si pensi al reddito normale e al soprareddito, al reddito complessivo e a quello di singoli cespiti ecc. Inoltre la capacità economica di un soggetto non può ritenersi misurata dal solo reddito, qualunque sia la nozione di esso alla quale si ricorra, ma anche da un notevole numero di altri elementi, come il patrimonio, i bisogni individuali da soddisfare col reddito e col patrimonio, lo sforzo richiesto per ottenere l'una e l'altra di queste entità economiche, la destinazione ad esse assegnata, vale a dire, a consumi necessari o superflui, socialmente apprezzabili o no, a investimenti ritenuti meritevoli di espansione o contrazione ecc. Per le stesse ragioni la capacità economica non può essere misurata dal solo patrimonio o da uno soltanto degli elementi ora indicati, ma da tutti contemporaneamente e da altri ancora che non si sono indicati per brevità" (*In principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino: UTET, 1970, p. 28-31).

2. É ainda Maffezzoni quem escreve: "Una formulazione di questa tesi in termini categorici la si trova in Uckmar V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959, p. 56 e ss.; Giardina, *Le basi teoriche*, cit. p. 434 e ss.; Lombardi, Problemi costituzionali in materia tributaria, in *Temi Trib.*, 1961, p. 319 e ss.; *Solidarietà*, cit., p. 609 e ss.; Berliri, *Appunti sul fondamento*, cit. p. 193 e ss.; *Principi*, cit., 1967, p. 264; Lasarte, *La formulazione*, cit., p. 499 e ss.; Falsitta, Il principio costituzionale di uguaglianza ecc., *Giur. It.*, 1964, I. 1, p. 675 e ss.; Manzoni, *Il principio*, cit., p. 67 e ss. Una formulazione della stessa tesi, in termini meno categorici, si può vedere in Forte, Note sulle norme tributarie costituzionali italiane, in *Jus*, 1957, p. 390 e ss.; per il quale il fondamento dell'imposizione starebbe nella capacità contributiva intesa come capacità economica di contribuire, ma questa opererebbe come tale nel con-

fronti del soggetti che risiedono e operano nel territorio dello Stato, in quanto farebbe sorgere per essi una presunzione assoluta di beneficio derivante dai servizi pubblici, mentre nei confronti dei soggetti operanti in territorio estero apererebbe solo in quanto tali soggetti risultano beneficiati dai servizi pubblici dello Stato impositore (su tale formulazione cfr. quanto detto nel § precedente). Un'altra formulazione meno rigida della stessa tesi si può trovare in Micheli, *Profili critici*, cit., p. 23 ss.; per il quale la capacità contributiva è l'idoneità di un soggetto a concorrere alle spese pubbliche, risultante da dati concreti obbiettivamente valutabili, siano questi i vantaggi che provengono al singolo dai pubblici servizi, siano questi gli elementi della sua situazione economica. Una formulazione particolare della stessa tesi è quella del Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, passim, ma spec. p. 94 ss., per il quale la capacità contributiva risulta dalla ricchezza non costituente fonte produttiva. Di essa al dirà in particolare infra nel testo § 8" (op. cit., p. 29).

3. Gilberto de Ulhôa Canto, ao criticar o texto atual, ensina: "Na verdade, o que o Brasil tem de mais complicado em termos de matéria-prima para nele se estabelecer um Sistema Tributário são duas coisas. A primeira é a circunstância de ser o único país no mundo em que o bolo financeiro tem três sócios na própria Constituição.

Isso torna difícil a partilha, pois, como Aliomar Baleeiro dizia, todas as classificações de impostos são bipartidas: diretos ou indiretos, pessoais ou reais, internos ou sobre o comércio exterior. E fazer uma divisão desse bolo que seja norteada por um critério tripartido é um desafio à imaginação do legislador. O segundo fator de dificuldade de uma estrutura adequada de Sistema Tributário no Brasil decorre das diferenças acentuadas de graus de desenvolvimento social e econômico que se notam em diferentes áreas e regiões do país. Essa diferença mostra ao intérprete ou ao elaborador do sistema desde logo uma incongruência quase que insuperável: o que é bom para muitos Estados e para muitos Municípios não é necessariamente bom para outros. Os Estados do Norte e do Nordeste, que têm vocação mais agrícola e pastoril e que não chegaram ao desenvolvimento já atingido por outros Estados, como os do Sul, precisam de determina-

do tipo de regulação tributária não compatível com o tipo de que carecem esses Estados mais desenvolvidos. E o Sistema pressupõe um conjunto orgânico de normas visando a um resultado comum. O Sistema Tributário Nacional, a rigor, foi o fruto de um esforço, que em 1965 e 1966 se fez, visando, tanto quanto possível, ao estabelecimento de alguns alicerces, alguns pressupostos do que Adolph Wagner e Gunther Schmolders convencionaram chamar de Sistemas Tributários Racionais ou Científicos, por oposição aos Sistemas Tributários Políticos ou Empíricos.

Em 1965 e 1966 tentou-se fazer um planejamento apoiado, primordialmente, em pressupostos econômicos lógicos adequados ao Brasil. Naquela oportunidade foram eliminados tributos sem base lógica, tributos que se superpunham a outros, tributos que não evidenciavam capacidade contributiva; e foi reestruturado o Sistema com o propósito de fazê-lo racional, científico. Nesta Constituição há preponderância excessiva de inspirações de ordem política, o que volta a colocar o nosso Sistema Tributário mais para o lado dos empíricos do que dos científicos” (*A Constituição brasileira – 1988 – Interpretações*, Forense Universitária/Fundação D. Cabral/Academia Internacional de Direito e Economia/Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais, coordenação minha, 1988, p. 305-306).

4. Em meu livro, *O sistema tributário na nova Constituição* (São Paulo: Saraiva, 1989, p. 76-78), escrevi: “A oração ‘sempre que possível’ só se deveria referir ao caráter pessoal dos tributos, visto que nem todos os tributos têm caráter pessoal. Para tanto, haveria necessidade de a frase ser colocada após a primeira oração, a saber: ‘os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados segundo (...)’.

O fato de ter sido colocada no início da oração passou, em interpretação mais superficial, a permitir que se entenda que a oração comandaria não apenas aquela sobre graduação pessoal, como também a do princípio da capacidade contributiva, no que a norma se transformaria em verdadeira autorização de confisco.

Procurei mostrar em contactos com os parlamentares que tal redação poderia provocar problemas exegéticos, em face do comando incorreto de natureza condicional, esforços que se tornaram, todavia, baldados.

Nada obstante a imperfeição lingüística, que poderá levar a interpretações menos avisadas, entendo que o discurso inicial diz respeito apenas à graduação pessoal, visto que, em dispositivo posterior, proíbe a Constituição que a tributação tenha efeitos confiscatórios.

A interpretação, portanto, mais coerente é a de que a capacidade contributiva (no caso canhestamente denominada econômica), seja respeitada *sempre*, e não *se possível*, para que o seu desrespeito não implique confisco. Até porque o confisco é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”.

5. John F. Due, *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*, São Paulo: Perspectiva, 1954.

6. O relatório do Ministério dos Negócios Estrangeiros de Portugal intitulado “Portugal nas Comunidades Europeias” (1.º ano, 1988) ao hospedar uma das características da fiscalidade comunitária, que é a redução do nível dos tributos diretos e instrumentalizando a imposição indireta, conta o seguinte: “No âmbito interno merece referência especial a introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a partir de janeiro de 1986 tendo-se verificado uma assimilação positiva, por parte dos contribuintes e dos cobradores, dos mecanismos específicos daquele tributo. Tratou-se da medida de natureza fiscal de maior impacto em antecipação à data do cumprimento da obrigação a que Portugal estava submetido.

Nesta matéria assinala-se o devido acompanhamento que se conferiu a todos os trabalhos de discussão na Comunidade das propostas de Directiva sobre o IVA; estes actos, uma vez aprovados, serão aplicáveis em Portugal a partir de 1 de janeiro de 1989 (fim do período transitório).

Finalmente refira-se o facto de no OGE para 1987 se encontrarem programadas alterações legislativas em matéria de IVA que dão acolhimento a normas comunitárias vigentes.

Ainda no decurso de 1986 foram adaptadas as seguintes medidas: – foi publicado o D.I. relativo às isenções fiscais sobre pequenas remessas sem carácter comercial proveniente de países terceiros, que transpôs a Directiva 78/1035/CEE; – estabeleceu-se, na OGE para 1987, um tratamento não discriminatório no

domínio da tributação das bebidas alcoólicas, em conformidade com os ditames comunitários” (grifos meus) (p. 139-140).

7. Sobre palestra que pronunciei em Lisboa, em Congresso que se discutia o papel de Portugal nas Comunidades (21.01.1988) e publicada no *Boletim da Ordem dos Advogados Portugueses*, como no jornal *O Globo* (p. 4, 07.02.1988) escrevi: “Três dos quatro conferencistas magnos abordaram especificamente o problema da presença do Estado como elemento complicador, propondo soluções (Theophilo de Azeredo Santos no exame das *joint ventures*, Diogo Leite de Campos sobre as tendências da política tributária na Comunidade Econômica Européia, e eu mesmo, no concernente à redução da carga fiscal como melhor caminho) para que investimentos possam ser feitos à oferta de competitividade internacional real para os segmentos empresariais.

As conclusões, todavia, mais relevantes, após as conferências, foram no sentido de a quase unanimidade dos participantes ter reconhecido que:

– Quanto mais o Estado regula a Economia, tanto menos agilidade ela adquire;

– Quanto maior a carga tributária, tanto menores os investimentos e o estímulo à produção;

– Quanto mais progressivos os tributos, tanto menores as poupanças;

– Quanto menores as poupanças, menores os investimentos;

– Quanto maior a presença do Estado como empresário, tanto menor competitividade externa tem o país;

– Quanto maior a presença do Estado na Economia, tanto maior a burocracia;

– Quanto maior a burocracia, tanto maior a carga tributária e menores os serviços prestados à comunidade;

– Quanto maior a presença do Estado na Economia, tanto menos democrático é o Estado.

Foi realçada no Congresso, a tendência notável das economias européias de principiarem, gradativamente, a substituir a tributação direta, sempre considerada socialmente mais

justa, pela tributação indireta, tida por regressiva e anti-social pelos ideólogos da Economia.

A consequência mais curiosa desta tendência é que os países que encetam a redução dos tributos diretos têm propiciado o aumento de investimentos e o aumento de investimentos é socialmente mais justo, porque gera desenvolvimento, gera empregos, gera melhores condições sociais, inclusive para o exercício de direitos trabalhistas.

Ao contrário, a tributação direta progressiva – eternamente decantada como a mais justa, por desestimular poupanças e investimentos – termina provocando recessão e inflação, com desemprego, salários baixos e menor capacidade de diálogo nas reivindicações da classe trabalhadora.

A Europa, em plena década de 80, decidiu, abertamente, partir para o abandono das teses ideológicas de justiça social, que são inibidoras do desenvolvimento, e principia a trilhar o caminho das teses práticas da competitividade e concorrência internacional, únicas que são efetivamente justas do ponto de vista comunitário. Esta é a razão pela qual a Comunidade Econômica Européia está se voltando para duas ordens de tributos, ou seja, os indiretos – comuns a todos os países – e os sociais, reduzindo paulatinamente os tributos diretos, entre eles o imposto sobre a renda”.

8. O IV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), em plenário, concluiu, sobre o confisco, apesar de não explícito no texto pretérito por força da EC 11/78, o seguinte: “A vedação do confisco permanece no nosso sistema constitucional, apesar de a Emenda 11/78 ter suprimido a referência expressa que existia no art. 15, § 11.

Esta vedação constitucional implica limitação à imposição de penalidade pecuniária cuja dimensão dependerá de aferição em cada caso concreto (redação da Comissão III)” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 5, Ed. CEU/Resenha Tributária, coordenação minha, p. 377 do apêndice, 1980).

9. Hugo de Brito Machado ensina: “Pedro Nunes define o confisco como ‘apreensão e adjudicação ao fisco, de bens do patrimônio próprio de alguém, por certa violação da lei e

como pena principal ou acessória'. E acrescenta: 'não existe nas legislações modernas. A nossa Constituição vigente não a admite senão no caso de danos causados ao erário ou quando houver enriquecimento ilícito no exercício de função pública' (*Dicionário de tecnologia jurídica*, 8. ed., São Paulo, Livraria Freitas Bastos, v. I, p. 334).

Parece-nos que a vedação constitucional se dirige aos casos em que a apreensão e adjudicação digam respeito a bens não relacionados com a infração.

Se o bem é produto ou instrumento de crime, seu perdimento tem sido pacificamente admitido. Não o perdimento de bens, como pena, se tais bens nada têm a ver com o ilícito" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 4, Ed. CEU/Resenha Tributária, coordenação minha, p. 255, 1979).

10. É ainda Gilberto de Ulhôa Canto quem ensina: "No § 1.º se estabelece, como princípio, que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade do contribuinte. Com a ressalva de que eu não gosto do texto, muito demagógico e irrealista, sou favorável à observância aos princípios da capacidade contributiva, que já esteve no art. 202 da Constituição de 1946, e não foi mantido em 1965 porque era programático, apenas. Ninguém poderia ir ao judiciário e obter proteção para pleito que se baseasse no fato de a União, o Estado ou o Município lhe estarem cobrando mais do que a sua capacidade contributiva permita. Entretanto, após 20 anos ou mais de aplicação, desenvolvimento e aprimoração do conceito de Lei Complementar, tanto na Comissão Arinos como na Comissão Mista da ABDF e do Instituto dos Advogados de São Paulo, pareceu possível inserir o princípio da capacidade contributiva, dando-lhe força cogente pelo comando de a Lei Complementar dispor a respeito, para cada categoria de tributos e de contribuintes, no sentido de fixar os padrões cujo atendimento satisfaça esse princípio" (*A Constituição brasileira – 1988 – Interpretações*, cit., p. 309).

11. "Como, então, enfrentar o problema no próprio direito tributário, onde inexiste um parâmetro ou termo delimitador entre a penalidade legítima e a exigência inconstitucional?

Entendemos que o parâmetro encontra-se na

base de cálculo que deu origem ao fato gerador da obrigação tributária plena (tributo e penalidade), não podendo esta superar dois limites essenciais, a saber: a) valor superior da operação ou bem, que serviu de base de cálculo ao tributo e penalidade ou b) nos casos de valor superior do tributo ao bem ou operação, possível no campo dos tributos indiretos, a penalidade necessariamente teria que se limitar ao valor do próprio bem ou operação.

O princípio reside na idéia de que o bem ou operações geradoras podem, por ocorrência de infrações tributárias, ser perdidos, mas não os bens ou valores de outras operações, pois nessa hipótese haveria um ultrapassar os limites das forças pertinentes à incidência tributária, configurando-se o confisco.

Nos casos dos tributos indiretos superiores aos valores das operações sobre as quais incidam, por serem esses potencialmente ressarcíveis de terceiros, a penalidade seria limitada a um percentual inferior, qual seja o valor da própria operação, eis que este representa as forças dos valores ou bens da eventual perda.

A não aplicação desse princípio em relação à indústria de cigarros, no país, representou, na década passada, a eliminação de todas as empresas nacionais, pois, no momento em que ficaram impossibilitadas de recolher o tributo devido, a penalidade 3 vezes superior ao valor das operações inviabilizou a sua permanência, de tal forma que aquelas, que não faliram, foram absorvidas por empresas estrangeiras.

Houve, em verdade, um confisco, cuja legalidade, nestes termos, não chegou a ser proposta ao Poder Judiciário.

Na tentativa de lançar idéias para o estudo do problema, dever-se-ia considerar que toda a penalidade é justa na medida em que as próprias forças da operação ou bem inquinados possam responder por ela, sendo confisco tudo o que ultrapassar aqueles limites.

A teoria permite a criação das exceções para menos, qual seja, por exemplo, o limite das penalidades sobre tributos diretos (IPTU) que representassem valores excessivos embora abaixo daquelas fronteiras impositivas. A teoria serve para definir os tetos máximos, servindo, portanto, para a formulação de uma teoria sobre os limites da confiscatoriedade" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 4, p. 286-288).

12. Irineu Strenger, em sua monografia *Mandado de injunção* (Forense Universitária, 1988), escreve: “1) O dispositivo constitucional referente ao mandado de injunção é norma de aplicação imediata por imposição expressa da Constituição, porém, dada sua imprescindível necessidade de regulamentação deve ser considerada de eficácia contida.

2) A aplicação do mandado de injunção pode ser imediata, desde que sejam utilizados métodos analógicos e instrumentos processuais por adaptação coordenada segundo critérios autorizados pelo art. 4.º da Lei de Introdução ao Código Civil.

As decisões sobre casos tutelados pelo mandado de injunção podem ser discricionárias, desde que obedecidos os limites gerais dessa faculdade vinculada ao fim que a norma persegue.

4) O sujeito passivo da lide, no mandado de injunção pode tanto ser a pessoa jurídica pública, como a pessoa jurídica privada ou natural.

5) A determinação da competência para apreciar o mandado de injunção será em função da ‘res in judicio deducta’, sem deixar de considerar a qualificação da autoridade, se for o caso.

6) Os regulamentos omissos podem, na parte em que ocorrer essa circunstância, legitimar a interposição de mandado de injunção desde que demonstrado o nexo causal.

7) A edição de norma regulamentadora do mandado de injunção somente deveria ocorrer após um período de maturação jurisprudencial e doutrinária” (p. 43-44).

13. O Ciclo de Palestras ocorreu em 09.12.1988, patrocinado pela Escola Superior de Magistratura daquele Tribunal. Nele afastou-se o mandado de segurança individual em face de suas limitações processuais em matéria de prova, assim como o coletivo, pela impossibilidade de individualização. Por outro lado, a ação declaratória não tem força e a agilidade necessárias, embora caminho também possível, se precedida de medida cautelar preparatória ou de cautelar incidental, se já em trâmite a ação. Decididamente é mais difícil a ação direta de inconstitucionalidade pela excessiva personalização da questão.

14. Em relação ao IPTU, por exemplo, a progressividade só pode ser admitida como

forma de punição. Neste sentido, leia-se Marco Aurélio Greco: “Entrando especificamente no IPTU, se formos analisar este dispositivo, vamos encontrar algumas referências importantes. Primeiro ponto: a progressividade é vista como uma forma de assegurar o cumprimento da função social. Ora, forma de assegurar significa que a progressividade assume a condição de meio para o atingimento de uma determinada finalidade. Que finalidade é esta e como se avalia o objetivo desejável a ponto de justificar a instituição da progressividade? A meu ver, a identificação desse objetivo não se encontra no capítulo tributário. A identificação desse objetivo e dos pressupostos do cabimento da progressividade vamos encontrá-los no capítulo da política urbana, porque lá é que vamos ver em que medida a propriedade urbana vai ser considerada como atendendo à função social. E lá encontramos um conceito do que vem a ser o atendimento da função social. Com efeito, se formos ao art. 182, § 2.º, vamos ver que a nova Constituição prevê que a propriedade urbana cumpre sua função social, quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressas no Plano Diretor.” (*A Constituição brasileira – 1988 – Interpretações*, cit., p. 333).

15. Manoel Gonçalves Ferreira Filho em relação ao texto anterior questionava sua constitucionalidade à luz de um discurso mais curto: “Tributação uniforme. A preservação da unidade nacional recomenda que a União não distinga entre os que habitam o território brasileiro, em razão do Estado ou do Município a que se vinculam. Do contrário, a diferença de tratamento, ao privilegiar alguns em detrimento de outros, gerará forçosamente a discórdia e as dissidências que animarão propósitos secessionistas.

Preceito anterior (vide, *supra*, art. 9.º) já proíbe que se estabeleçam preferências em favor deste ou daquele Estado ou Município, ou do Distrito Federal, bem como distinções entre brasileiros. O dispositivo em tela procede do mesmo princípio. Na verdade, aplica-o à tributação federal. Os tributos federais não de ser uniformes em todo o território nacional. Isto significa que todo tributo instituído pela União deverá ter por âmbito de incidência a totalidade do território nacional, sem aceção de regiões

ou locais, sem acepção de pessoas. Mais ainda, exige que tenha a mesma base de cálculo em todo o território brasileiro.

Distinções e preferências. O texto vigente não se contenta em estabelecer a uniformidade tributária. Procura ser mais explícito ainda. Assim, veda expressamente à União instituir tributo que 'implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município, em prejuízo de outro'.

Essa redação já vem da EC n. 18, de 1965. A Constituição de 1967 a repetiu, mantendo-as na Emenda n. 1. O princípio, porém, se encontra consagrado desde 1891, quando o adotou o art. 8.º da Primeira Constituição Republicana embora com referência a portos, apenas.

Questão interessante a examinar é a da compatibilidade do sistema de incentivos fiscais hoje adotado na política tributária federal, com proibição aqui estudada.

Com efeito, essa política, embora estabeleça tributos uniformes para todo o território nacional, favorece o investimento em determinadas áreas, como o Nordeste ou a Amazônia, ao permitir que se deduzam do montante a pagar, ou do total que servirá de base para o cálculo do tributo a pagar, a importância aplicada em empreendimentos nessas áreas. Desse modo, o contribuinte é posto diante de uma opção: ou pagar determinado montante, ou pagar menos, aplicando, pelo menos, a diferença em determinados Estados.

Não há dúvida que a solução é excelente para propiciar o desenvolvimento de regiões muito atrasadas em relação às demais. Não há dúvida, outrossim, que esse sistema cria preferências em favor de alguns Estados, prejudicando outros. Sua constitucionalidade, pois, é discutível" (*Comentários à Constituição brasileira*, 5. ed., p. 157-158).

16. Escrevi para os *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales* (Madrid, n. 9, p. 458-460, sept.-dic. 1988), estudo intitulado Uma contribuição ao estudo da imposição tributária, em que afirmo: "É também verdade que a assepsia total do Direito, não contaminado por elementos de interpenetração de outras áreas, sobre empobrecê-lo, restringe o papel do jurista ao de um costureiro da ordem social e não mais o médico, que sempre foi.

De criador e orientador da ordem social justa, reduz-se ao papel de mero instrumentalizador daqueles princípios e criações conhecidas em outras áreas do conhecimento humano.

Não foi sem razão que Norberto Bobbio, tentando conciliar o positivismo e o jusnaturalismo, não em uma visão de complementaridade, mas de campos autônomos e separados, idealizou o estudo do Direito em 3 áreas, permitindo o exame da concepção jusnaturalista, apenas no da Ciência Jurídica. É que, sem justiça, não há Direito. A desobediência da norma imposta é imperativo social determinado pelas leis naturais e se a força não reduz, de imediato, o espírito de não conformação popular, o tempo, ao tirar legitimidade da injustiça normativa, termina por atingir a lei e seu criador. Não foi, portanto, desarazadamente, que a 'Royal Commission of Taxation' do Canadá, visualizando o fenômeno impositivo à luz da justiça tributária, ofertou 11 finalidades a uma correta política tributária, não sendo a arrecadação a mais relevante.

Por ser norma de rejeição social, a partir de teoria da carga desmedida, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrição de direitos, como o da estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal, que resultam na adoção da retroatividade benigna, na não adoção da integração analógica apenadora e das interpretações extensivas 'in pejus', técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado. Neste breve estudo, pretendemos levar a semente de uma reflexão mais aprofundada sobre a imposição tributária, deixando de examiná-la em uma visão sublimada, como querem os intérpretes oficiais ou de uma forma negativa, como querem os clássicos do século passado. O estudo de sua realidade, como ela é, permite que se estabeleça o grau de justiça desejável e sua adequação às necessidades da comunidade e se impõe na medida em que se aceite o fenômeno da interpenetração das Ciências Sociais, na busca de norma legítima e legal. Não sem razão, os romanos descobriram a força do Direito para o domínio dos povos, tendo Caracalla, ao estender, por medida de justiça, a cidadania romana a todo o Império em 212 A.C., retardado sua queda em 250 anos, apesar de já carcomido intestinalemente pela luta pelo Poder.

Direito de hoje não pode nem deve ser diferente da elegante definição de Celso que o queria como a arte – e é uma ‘arte-ciência’ – do bom e do justo.

Nenhuma teoria formal pode ser mais forte do que os fatos, nem as idéias podem, salvo na visão hegeliana, sobreviver dissociadas da realidade, principalmente, em matéria tributária, posto que nem sempre a carga mais elevada representa a meio arrecadação, como Lafer demonstrou em sua célebre curva geométrica.

O tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas destas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível. Qualquer estudo fora desta percepção fenomênica corre o risco de ter o destino de Ícaro, que não deveria voar nem muito perto do sol, nem muito perto da terra para que suas asas não batessem nas árvores ou a cera das penas não fosse derretida pelo calor do astro rei”.

17. Limongi França, na *Enciclopédia Saraiva de Direito* (v. 62, p. 65), que coordenou sobre a progressividade ensina: “Qualificação dada ao aumento ou diminuição de alguma coisa, segundo um índice constante entre uma fase anterior e outra posterior, de modo que o ritmo do acréscimo ou redução se acelera continuamente. No direito tributário, o termo é usado para designar impostos, como o de renda, p. ex., no qual são aplicadas gradativamente alíquotas cada vez mais elevadas sobre importâncias mais elevadas.

O termo qualifica também o crime no qual a ação percorre fases delituosas, na última das quais a gravidade é maior, determinando, então, a pena aplicável. Por exemplo: o homicídio em relação às lesões corporais sofridas pela vítima em agressão, de que acaba morrendo”.

18. Hamilton Dias de Souza esclarece: “Esse texto, perfeitamente aplicável ao imposto de renda e compatível com a regra da progressividade, suscita duas dúvidas. Uma primeira que tem sido bastante discutida: o que é esse sempre que possível? Significa que quando o legislador entender que deve aplicar o princípio da capacidade contributiva ele aplica; e quando entender que não, ele não aplicará? Será esta regra é uma regra meramente programática?

Terão os tribunais – é esta a pergunta – condições de analisar o caso concreto para ver se o princípio da capacidade contributiva foi ou não observado? A meu ver sim e o ‘sempre que possível’ depende da natureza do tributo. Então se a natureza do tributo o permitir, a regra da capacidade contributiva deverá ser observada” (*A Constituição brasileira – 1988 – Interpretações*, cit., p. 318).

19. Alcides Jorge Costa, ao falar sobre a progressividade do I.T. *causa mortis*, ironiza: “A lei complementar vai determinar se este imposto vai ser do tipo ‘state tax’ ou do tipo ‘inheritance tax’, ou seja, se ele vai recair sobre o espólio em bloco, que é um tipo de imposto, com suas conseqüências econômicas e fundamentações teóricas, ou se ele vai recair sobre a porção atribuída a cada herdeiro ou legatário, e então teríamos o chamado ‘inheritance tax’. Cabe ao Senado fixar a alíquota máxima desse imposto, que será progressivo. A progressividade pode ser variada, mas aí vai depender do tipo de imposto que se adote. Portanto, antes de se saber o tipo de imposto, é praticamente impossível saber como deve funcionar esta progressividade. E mais ainda, se o Senado fixar uma alíquota máxima muito baixa, por exemplo, 10%, a progressividade terá muito pouca significação. Mesmo porque progressividade por si só não significa nada, ela pode começar em 2 e acabar em 2,5%, por exemplo” (*A Constituição brasileira – 1988 – Interpretações*, cit., p. 330-331).

20. O art. 154, inciso I, tem a seguinte dicção: “Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (...)”.

21. Aires Fernandino Barreto leciona: “Escolhida pelo legislador a opção de dimensionar a materialidade da hipótese de incidência, em se tratando de taxa, terá eleito, fatalmente, o valor da atuação estatal. A indicação de outra perspectiva para dimensionar a atuação do Poder Público (que em si mesma possibilite a exigência de taxa), importa em criar espécie tributária diversa da de taxa.

O valor da atuação poderá estar representado pelo custo efetivo, presumido, estimado, arbitrado social da atuação e a sua fixação poderá

tomar em conta a intensidade e frequência da atuação, mas estas (frequência e intensidade) serão sempre meros parâmetros para determinar-se o valor e não a própria base de cálculo.

Dizer que a lei prevê importância maior, consoante mais intensa ou frequente for a atuação, reforça a tese de que a base de cálculo é o valor da atuação. Obviamente, será maior ou menor conforme for maior ou menor a intensidade ou frequência da atividade do Estado.

A análise procedida pela doutrina relativamente à base de cálculo nas taxas tem deixado de parte aspecto da maior relevância: em sendo 'imposto taxa' figuras diametralmente opostas, haveriam de opor-se, também, em relação à base de cálculo. Com efeito, nos impostos a base de cálculo deve ser buscada em cada fato lícito (que não uma atuação estatal), ligado ao particular (o montante dos serviços prestados, o rendimento líquido auferido, o valor das importações), porque cada fato tributável tem uma base de cálculo individual e específica. Sobre essa base aplica-se uma alíquota genérica.

Inversamente, nas taxas a base de cálculo é única: o valor da atuação estatal. Não há a apuração de bases de cálculo para cada fato. Em sendo a base referida o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração, que nada tem que ver com o particular, e, portanto, não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa, é fato único, de dimensão única.

A perplexidade da doutrina tem sido motivada pela aceitação de que os valores constantes das leis, por estarem referidos a unidades de superfície, volume, perímetro e outros, representariam, conjugados, base de cálculo.

Nada mais errôneo. Essa referibilidade é mero critério indicador da alíquota. Não se pode dissociar, integralmente, base de cálculo e alíquota. Esta não tem sentido sem aquela; aquela sem esta nada significa, não enseja consequências ou efeitos jurídicos" (*Comentários ao CTN*", IBET/Resenha Tributária, 1979, coordenado por mim, Hamilton Dias de Souza e Henry Tilbery, vol. 5, p. 2516).

22. O art. 149 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econô-

micas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social".

23. Roque Antonio Carraza, ao dar aos empréstimos compulsórios, natureza tributária, ensina: "Ora, como todos sabemos, o que define uma entidade do mundo do Direito não é a denominação que ela recebe, mas o regime jurídico ao qual está submetida (Celso Antônio Bandeira de Mello), ou seja, o conjunto de princípios e normas que incidem sobre um determinado objeto de Direito, moldando-lhe as feições. Melhor explicitando, se um tributo obedecer ao regime jurídico de imposto, como imposto deverá ser tratado, ainda que o legislador venha a chamá-lo de empréstimo, de taxa, de preço, de depósito, etc. Nisto estamos com João Mangabeira, para quem "a mudança de nome não altera a essência das coisas". Depois, não é se escudando em denominações exóticas que a tributação inconstitucional deixará de sê-lo. Alguém poderia objetar que o Direito cria suas próprias realidades, que não precisam necessariamente coincidir com as realidades do mundo que nos cerca. Realmente, muitas vezes, só com o emprego de ficções (que operam nos quadrantes jurídicos, como as hipóteses nos quadrantes da Matemática) é que o Direito consegue disciplinar o comportamento dos homens, na vida social. Só que o emprego de ficções não pode ser feito sem critério nem método, de modo a violentar direitos subjetivos dos contribuintes, como este, de só serem tributados pela pessoa política competente e na forma preconizada pela Constituição.

Pois bem, a Constituição quer que só a União, em casos excepcionais, definidos em lei complementar, crie empréstimos compulsórios. Tais empréstimos compulsórios são tributos, porquanto devem obedecer ao regime jurídico tributário (art. 21, II, § 2.º, CF)" (O chamado empréstimo calamidade. *O Estado de S. Paulo*, 25set. 1988, p. 52).

24. Escrevi no livro *O sistema tributário na Constituição de 1988*" (Saraiva, 1989, p. 140-

141) que: “O quinto princípio é da vedação de confisco, que já comentei ao analisar o princípio da capacidade contributiva.

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estar-se-á perante o confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão”.

25. Escrevi no passado: “Rezava o art. 153, § 11, da Constituição Federal que: ‘Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica, adversa, ou revolucionária ou subversiva, nos termos que a lei determinar. Essa disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública direta ou indireta.

A Emenda Constitucional n. 11/78 de 13/10/78 modificou, todavia, a redação, retirando a palavra confisco e dispondo de forma expressional diversa a seqüência do dispositivo, assim apresentado: ‘§ 11. Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função Pública’.

Não cremos, todavia, tenha alterado mais do que a forma. Não cremos tenha modificado o

princípio, mas apenas conciliado a formulação sobre perdimento de bens, num contexto mais racional. Para evitar-se eventual divergência entre a caracterização mais subjetiva do confisco e os limites do perdimento dos bens por danos causados, houve por bem o legislador trazer o dispositivo para a implícita conceituação objetiva dos limites, em que a lei poderia atuar, além do que em confisco a sua atuação se tornaria. E os limites já estavam na redação anterior, quais sejam as próprias forças dos danos causados ou do enriquecimento ilícito. Desta forma, a vedação constitucional implícita continua, nos mesmos termos da expressa proibição anterior.

É evidente que tal colocação não se ateve a este ou aquele ramo do Direito, mas ao próprio Direito, como um todo, como o conjunto de normas jurídicas impostas à sociedade brasileira. Assim sendo, o princípio deve ser estudado em cada ramo, dentro dos institutos e regras próprias que o norteiam, inspiram e lhe dão eficácia, mas sob o enfoque permanente do que seja confisco.

Os dicionários definem confisco como o ato de apreender a favor do Fisco. É o mesmo que confiscação, que se origina do latim *confiscatio, onis*. Não apreender por força de lei justa, mas de ato de força.

A evolução da figura revelou, nos diversos direitos nacionais, resultar em enorme resistência por parte dos sujeitos à penalidade, assim como passou a ter conotação mais ampla, onde o Fisco, parte do Estado, foi substituído pelo próprio todo e o exercício do poder de confiscar estendido a todas as áreas estatais e a outros sujeitos que não apenas os passivos da relação tributária.

Justificado, às vezes, como nos casos de guerra, de calamidade pública ou urgente necessidade nacional, na maior parte dos casos foi sempre rejeitado, por falta de sustentação jurídica ou fática, a ponto de ter-se constituído em quase todos os sistemas jurídicos das nações civilizadas, em figura interdita, como é o caso do Brasil.

Ora, na proibição da lei maior, é evidente que, à falta de lei explicitadora no campo tributário, necessita ser a mesma interpretada, em função de ser da categoria daquelas normas auto-aplicáveis, pela natureza proibitória” (*Ca-*

dero de Pesquisas Tributárias, n. 4, Ed. CEEU/Resenha Tributária, p. 284-286).

26. O art. 59, inciso XI, tem o seguinte discurso: “XI – a casa é o asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”.

27. O *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 6 (Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1981) foi dedicado ao tema, todos os autores, a saber: Aires Fernandino Barreto, Anna Emília Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara, chegando a idêntica conclusão, de resto aquela exposta no presente trabalho.

28. Os arts. 108, § 1.º, 97 e 112 do CTN e o art. 150, inciso III, letra *a*, da CF têm o seguinte discurso: “Art. 108, (...) § 1.º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”;

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inc. I do § 3.º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para

outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”;

“Art. 112. A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”;

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: *a*) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”.

29. De resto, está consagrado no art. 150, inciso I, da Carta Central, assim redigido:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)”.

30. Celso Ribeiro Bastos ensina: “Do exposto se constata que há uma grande diferença entre a lei constitucional anterior e a lei ordinária também anterior. Com a entrada em vigor da Constituição, cessa a eficácia da norma constitucional, o mesmo não se dando com a legislação ordinária anterior, a qual não cessa de vigor, embora o novo fundamento de validade venha informado pelos princípios materiais da nova Constituição. O único obstáculo a transpor é não ser contrária à nova Constituição. Dá-se portanto uma novação, o que significa que as normas ordinárias são recepcionadas pela nova ordem constitucional e submetidas a um novo fundamento de validade.” (*Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 1988, v. 19, p. 367).