

CÍCERO FERREIRA DA COSTA JÚNIOR

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: OS  
CRITÉRIOS OBJETIVOS DE IDENTIFICAÇÃO DE  
SUA EFETIVIDADE**

IBET/Maceió

2008

CÍCERO FERREIRA DA COSTA JÚNIOR

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: OS  
CRITÉRIOS OBJETIVOS DE IDENTIFICAÇÃO DE  
SUA EFETIVIDADE**

Monografia jurídica exigida como requisito parcial para obtenção do certificado de pós-graduação em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

IBET/Maceió

2008

## **AGRADECIMENTOS**

A todo o corpo de funcionários e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Maceió e seus professores, em especial, aos professores Gabriel Ivo, Beclaute Oliveira e Helder Lima. Pela atenção dispensada e oportunidades de crescimento consubstanciadas nos debates e contatos enriquecedores.

## **RESUMO**

O presente trabalho tem por escopo demonstrar que é possível utilizar critérios objetivos para determinar a eficácia social do princípio da capacidade contributiva através da verificação do conteúdo ou fundamentação da norma produzida.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1 O DIREITO COMO SISTEMA DE LINGUAGEM .....</b>	<b>2</b>
1.1 POR UM CONCEITO DE SISTEMA E O DIREITO COMO SISTEMA.....	2
1.2 O DIREITO COMO LINGUAGEM.....	3
1.3 O DIREITO COMO SISTEMA DE NORMAS .....	4
1.4 ESPÉCIES DE NORMAS JURÍDICAS .....	6
<b>2 EFICÁCIA E APLICABILIDADE DAS NORMAS.....</b>	<b>6</b>
2.1 POR UM CONCEITO DE EFICÁCIA E APLICABILIDADE.....	7
2.2 EFICÁCIA COMO FUNDAMENTO DO SISTEMA JURÍDICO .....	9
2.3 EFICÁCIA CONSTITUCIONAL .....	10
2.3.1 <i>Eficácia jurídica constitucional</i> .....	10
2.3.2 <i>Efetividade das normas constitucionais</i> .....	12
<b>3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>14</b>
3.1 O CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	14
3.2 ESPÉCIES DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	15
3.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO .....	15
3.4 AS INTERSECÇÕES DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS .....	16
3.4.1 <i>O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade</i> .....	17
3.4.2 <i>O princípio da capacidade contributiva, o princípio da dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo vital</i> .....	19
3.4.3 <i>O princípio da capacidade contributiva e a segurança jurídica</i> .....	21
3.4.4 <i>O princípio da capacidade contributiva, o direito à propriedade e a vedação da tributação com efeito de confisco</i> .....	22
3.4.5 <i>O princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal</i> .....	23
<b>4 CRITÉRIOS DE IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>24</b>
4.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS.....	24
4.2 CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAÇÃO DO RESPEITO À EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DAS NORMAS.....	25
4.2.1 <i>Em relação à região de interseção do princípio da capacidade contributiva e da igualdade</i> .....	26
4.2.2 <i>O princípio da capacidade contributiva, o princípio da dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo vital</i> .....	26
4.2.3 <i>O princípio da capacidade contributiva e segurança jurídica</i> .....	27

4.2.4	<i>O princípio da capacidade contributiva, o direito de propriedade e vedação da tributação com efeito de confisco</i> .....	27
4.2.5	<i>Capacidade contributiva e justiça fiscal</i> .....	28
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>28</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>30</b>

## INTRODUÇÃO

Fruto de enormes controvérsias doutrinárias no decorrer da história, o princípio da capacidade contributiva ainda encontra enormes dificuldades em se firmar socialmente. Encontrar critérios objetivos que possam determinar, com certa margem de segurança, quando estará sendo respeitado o referido princípio constitucional, ainda é um desafio que todos os operadores do direito ainda procuram superar.

Com fundamento nos conhecimentos da semiótica, procurar-se-á demonstrar que o direito, apesar de se utilizar da linguagem para influenciar e ser influenciado pelos demais sistemas sociais, não é só por linguagem formado. Que a comunicação é elemento diferencial e essencial para efetivação e função de qualquer sistema jurídico, que é a de regular condutas.

A norma jurídica é unidade fundamental do sistema jurídico. Utilizando-se da dimensão pragmática da norma, mas sem abandonar as dimensões sintática e semântica, verifica-se que no direito não existe apenas uma relação entre as normas, mas entre as normas, seus emissores e destinatários. Com isso torna-se impossível, trabalhando-se na dimensão pragmática, determinar validade de uma norma apenas dentro do sistema, através de uma relação verticalizada e unidirecional. Necessário se faz que haja uma efetiva aplicação e observância da norma por seus destinatários, onde o critério fundamental de verificabilidade é a interação.

Entretanto, seria possível verificar a efetividade das normas no meio social, com a observância e aplicação de seus destinatários? Podem existir critérios objetivos de verificação desta efetividade? Mesmo que existam tais meios, seriam considerados hábeis em uma visão sistemática do direito, para controlar de forma genérica ou individual, como também, abstrata ou concreta, o exercício da competência constitucional de aplicação e produção normativa?

Essas serão algumas perguntas que o presente trabalho procurará responder.

Cumprido destacar que na doutrina brasileira é possível encontrar vários trabalhos que tratam sobre a capacidade contributiva e sua possibilidade de aplicação quando da existência de norma válidas e sem nenhum obstáculo para que produzam efeitos concretos. Entretanto, os meios e critérios de operacionalização do princípio constitucional da capacidade contributiva ainda exigem uma atenção especial por parte da doutrina e jurisprudência pátrias.

O trabalho se torna mais difícil porque, em verdade, o princípio da capacidade contributiva sempre se encontra entrelaçado com outros princípios constitucionais. Desta maneira, uma análise dos critérios para verificação de aplicação social do princípio da capacidade contributiva não pode vê-lo isoladamente. Devendo observar a região formada

pela intersecção desses princípios. Esta região é o âmbito de liberdade que têm os aplicadores ou endereçados do princípio para agir.

Toda essa conjuntura se torna importante, para, em última análise, constatar a efetividade das normas constitucionais, das quais o princípio da capacidade é faz parte. Deixando a Constituição e suas normas de serem apenas um pedaço de papel e meras orientações sem nenhum poder de influência. Tornando-se apenas o mero aglomerado de vontades daqueles que detêm o poder econômico, político ou de qualquer outra natureza, guiados apenas por seus próprios interesses.

## 1 O DIREITO COMO SISTEMA DE LINGUAGEM

### 1.1 Por um conceito de sistema e o direito como sistema

Inicialmente, parte-se do conceito de sistema para verificar se o direito positivo pode como tal ser enquadrado.

Existem determinados conceitos, que gozam de unanimidade dentre todos os operadores do direito, um deles é o de que o direito é um sistema. Entretanto, algumas perguntas podem ser elaboradas neste primeiro momento: O que é um sistema? Quais as características de um sistema? O direito pode ser considerado um sistema?

São essas perguntas que se trabalhará para responder neste momento. Entretanto, não será tarefa das mais fáceis, tendo em vista a familiaridade com que se trata cotidianamente com o vocábulo sistema no meio jurídico, isto porque, em certa medida, cada um tem a sua própria definição.

O conceito de sistema, como não poderia ser de outra forma, é variável no decorrer dos tempos. O conceito de sistema é plurívoco, no entanto, vigora atualmente com certa unanimidade que sistema é um conjunto de elementos (partes) que mantêm entre si alguma forma de relação ordenada, formando uma unidade (todo), para um determinado fim (objetivo).<sup>1</sup>

Norberto Bobbio aduziu “por ‘sistema’ uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe certa ordem. Para que se possa falar em ordem, é necessário que os entes que a

---

<sup>1</sup> Lourival Vilanova, com a precisão que lhe é peculiar, obtempera o seguinte: “Para logo se vê, o sistema reside: i) em haver partes de um todo, desde prótons, fótons, elétrons, constituindo a constelação energética do átomo, até os elementos de um conjunto lógico ou matemática; ii) num vínculo que interliga as partes, seja a variação funcional das partículas não-viventes, até as múltiplas formas de interação humana, seja a *natureza* no sentido transcendental kantiano do que ocorre segundo leis causais, seja a *cultura* como síntese dialética de uma organização exterior da sociedade e dos fatores objetivos de sentido (Dielthey). Em suma, falamos de sistema onde se encontrem *elementos e relações* e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. O conceito formal de todo (no sentido hussereliano) corresponde ao sistema. Sistema implica em ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre partes e elementos do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior; sua modalidade de ser *estrutura*” (*Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo*, p. 162”.

constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si”<sup>2</sup>.

Entretanto, o conceito de sistema adotado é importante, porque é diretamente vinculado ao objeto do estudo posto e dependente do método usado para investigação.

Extrapolando os limites internos da concepção de sistema, Miguel Reale demonstra que o sistema não pode ser analisado apenas do ponto de vista interno, mas sua existência como sistema também depende do processo de concretização e aplicabilidade e, assim, da construção normativa cíclica para verificabilidade da sua própria consistência e efetividade<sup>3</sup>. Este conceito de sistema jurídico é o que será utilizado neste trabalho, onde há uma interligação e dependência recíproca entre o direito e os demais sistemas sociais.

## 1.2 O direito como linguagem

Atualmente, verifica-se que o direito não pode ser entendido apenas como um conjunto de textos que se encontram em documentos normativos e que estes representam uma verdade posta e inconteste. Mas do contrário, a norma não é texto de lei, mas nasce de um processo de significação onde várias técnicas e elementos são utilizados para representação de verdade. Assim, o direito passou a ser analisado sob uma nova ótica, acrescentando-se novos conceitos e conhecimentos ao seu estudo, bem como, novas ferramentas e novos métodos de análise da realidade complexa e multifacetária da qual faz parte.

Como bem tem explicado Paulo de Barros Carvalho, “norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”<sup>4</sup>.

Entretanto, a norma jurídica não é como qualquer significação derivada de qualquer texto que lemos em jornal, livro ou revista, pois tem uma finalidade específica: regular condutas intersubjetivas, baseada num processo contínuo de comunicação norteado pelos valores vigentes em uma determinada sociedade em um período histórico específico. Tércio Sampaio Ferraz Jr. conclui que “não é qualquer conteúdo que pode constituir o relato das chamadas normas jurídicas, mas apenas os que podem ser generalizados socialmente, isto é, que manifestam núcleos significativos vigentes numa sociedade, nomeadamente por força da ideologia prevaiente e, com base nela, dos valores, dos papéis sociais e das pessoas com ela conformes”<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 1995, p. 71.

<sup>3</sup> “Mais certo será dizer que o ordenamento é o sistema de normas jurídicas *in acto*, compreendendo as fontes de direito e todos os seus conteúdos e projeções: é, pois, o sistema das normas em sua concreta realização, abrangendo tanto as regras explícitas como as elaboradas para suprir as lacunas do sistema, bem como as que cobrem os claros deixados ao poder discricionário dos indivíduos (normas negociais)” (Miguel Reale, *Lições Preliminares de Direito*, p. 190).

<sup>4</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 8.

<sup>5</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr, *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 113.

Pelo exposto, pode-se concluir que normas jurídicas são significações extraídas dos textos de direito positivo com vistas a determinar condutas intersubjetivas fundamentadas em núcleos de significados socialmente vigentes materializados pelos valores e ideologias correntes.

É importante destacar que, como fenômeno complexo, a norma jurídica se apresenta nas dimensões sintática, semântica e pragmática. Luis Alberto Warat, citando Rudolf Carnap, esclarece o que seriam estas dimensões: “Em la semiótica o teoria general de los signos y de los lenguajes – afirma Carnap – se distinguen três matérias. Una investigacion pertenece a la pragmática si se hace referencia explícita al que habla; pertenece a la semántica si se hace referencia a <<designata>> pero no a los q hablan; y petence a la sintaxis si no trata ni de los qe habla ni <<designata>> sino solamente de expresiones. La pragmática se ocupa de los signos em su relación com los individuos que los usan”.<sup>6</sup>

Pelo exposto, verificamos que se analisando o direito de maneira global, o mesmo se apresenta, como uma linguagem como várias outras linguagens sobrepostas. Isto é, uma linguagem que dá azo a várias outras metalinguagens que da primeira são derivadas.

Lourival Vilanova<sup>7</sup> assevera que “Só no plano de uma metalinguagem é que se fala da estrutura de linguagem que se apresenta o Direito-objeto. Falar sobre o Direito como sistema importa numa colocação em nível de metassistema. Em nível de linguagem do direito positivo não é possível: *o Direito não usa a linguagem para falar sobre ele mesmo, como linguagem*”.

Entretanto, concordamos com Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>8</sup> quando assevera que o direito não se resume totalmente a linguagem, apesar de utilizar a linguagem para transmitir sua mensagem prescritiva, ou seja, o direito é formulado em termos de linguagem, mas não se circunscreve, não se caracterizando somente pelas normas, mas, como visto acima também é composto por outros elementos.

Impende, entretanto destacar, que o direito possui uma finalidade específica, que é a de regular condutas, sendo formado por normas jurídicas, e estas, possuindo determinadas características específicas que a fazem alcançar esta finalidade, conforme será visto adiante.

### 1.3 O direito como sistema de normas

O direito não diz o que é, mas o que deve ser. Assim, prescreve condutas intersubjetivas.

O conceito de norma jurídica trabalhado será o tomado em sua dimensão pragmática, sem deixar de lado as suas dimensões sintática e semântica. Assim, a norma pode ser vista como um

---

<sup>6</sup> Luis Alberto Warat, *Semiótica y Derecho*, p. 45.

<sup>7</sup> Lourival Vilanova *op. cit.*, p. 157.

<sup>8</sup> “Todo direito ‘tem por condição de existência a de ser formulável numa linguagem, imposta pelo postulado da alteridade’. Dizemos, entretanto, *limitadamente*, porque recusamos a redução total do direito à linguagem, mesmo tomando-se esta num sentido amplo de comunicação. Nestes termos, preferimos dizer que o direito não é só um fenômeno lingüístico, nem mesmo um fenômeno *basicamente* lingüístico. Se ao nível normativo – o direito como sistema de proposições normativas –, o aspecto lingüístico pode ser encarado como fundamental, não se pode esquecer que ele corresponde também a uma série de fatos, empíricos, que não são linguagem, como relações de força, conflitos de interesse, instituições administrativas, etc” (Tércio Sampaio Ferraz Jr, *Teoria da Norma Jurídica*, págs. 6 e 7).

processo de interação contínuo entre receptores e transmissores, na qual a norma gera norma, através de um processo contínuo, dinâmico e infundável, de renovação do próprio sistema.<sup>9</sup>

As normas, para assumir a função prescritiva possuem dois aspectos fundamentais: o aspecto cometimento e o aspecto relato.<sup>10</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr. conceitua os aspectos acima arrolados da seguinte forma: “O relato é a informação transmitida. O cometimento é uma informação sobre a informação, que diz como a informação transmitida deve ser entendida”.<sup>11</sup>

Diante dessa informação, os endereçados deverão tomar uma atitude específica, podendo acatar a prescrição normativa ou rejeitá-la<sup>12</sup>, o que nesse processo pode-se identificar se a norma é, de fato, obedecida ou não.<sup>13</sup>

O direito é um sistema, cujas unidades fundamentais são as normas. Estas normas para existirem dentro do sistema necessitam passar por procedimentos de produção específicos, baseados também em normas, normas válidas.

Existência, validade, eficácia são atributos essenciais da norma jurídica e para funcionamento, estrutura, harmonia e justificação do sistema.

A existência da norma ocorre quando sua gênese é orientada segundo um procedimento específico de uma ou mais normas que, depois de superados todos os impedimentos ou condições, está apta a produzir efeitos.

No que pertine à validade, dogmaticamente tem-se entendido que a validade é uma relação de subordinação verticalizada em que uma norma superior garante a validade de norma inferior em que a Constituição é norma que atribui validade a todas as demais normas, e esta, possui validade por meio da chamada norma fundamental. Conforme bem assevera Hans Kelsen quando diz que “as normas de uma ordem jurídica positiva valem (são válidas) *porque* a norma fundamental que forma a regra basilar da sua produção é pressuposta como válida, e não porque são eficazes; mas elas somente valem *se* esta ordem jurídica é eficaz, quer dizer, enquanto esta ordem jurídica for eficaz”.<sup>14</sup>

Entretanto, para fins deste trabalho, analisando-se pelo prisma da dimensão pragmática, pode-se concluir que a mesma não decorre de uma subordinação verticalizada e unidirecional, não se apresentando como uma qualidade sintática, mas como uma interação, impondo uma ação por parte do endereçado quando deve fazê-lo.

---

<sup>9</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr., *op. cit.*, p. 39.

<sup>10</sup> *Idem*, p. 39.

<sup>11</sup> *Idem*, p. 48.

<sup>12</sup> *Idem*, p.57.

<sup>13</sup> Miguel Reale deixa incontestemente a assertiva, expondo que “a norma não é concebível como uma Idéia que já contenha em si, objetivamente, os seus desdobramento, através de teses, antíteses e sínteses, segundo o modelo dialético hegeliano-marxista que, para muita gente, com manifesto equívoco serio o único existente ou válido. Entendo, ao contrário, que a regra jurídica, destinando-se a reger os comportamentos humanos ou a ordenar serviços ou instituições, jamais se desprende da vida social, exercendo influência sobre a sociedade e alterando o seu significado em virtude da reação de seus destinatários” (*Teoria Tridimensional do Direito*, p. 102).

<sup>14</sup> Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 237.

Eficaz, de outra banda, é a norma jurídica válida, que tem a possibilidade de produzir efeitos concretos e os seus endereçados, de fato, agem conforme suas prescrições. Os temas aqui propostos serão melhor analisados posteriormente neste trabalho.

#### **1.4 Espécies de normas jurídicas**

Várias são as possibilidades de classificação utilizáveis, entretanto, nenhuma delas pode ser considerada certa ou errada, mas sim, úteis ou inúteis para os fins didaticamente almejados.

Para nosso este e conforme delineado no decorrer de todo o trabalho, pelos critérios adotados para um conceito de norma jurídica, uma classificação em particular gera interesse, a divisão das normas jurídicas entre regras e princípios.

Deste momento em diante, pode-se conceituar regras como normas jurídicas que descrevem de imediato uma conduta, mantendo correlação com as finalidades, valores e princípios que lhe dão suporte, cuja aplicação depende da avaliação entre a descrição nela contida e os fatos efetivamente ocorridos.

Princípios, por outro lado, são normas jurídicas de natureza finalística, visando o futuro, possuindo pretensão de ser complementado com parcialidade, cuja aplicação decorre de uma avaliação entre o fim almejado e os efeitos derivados da conduta necessária à sua realização.

Como se pode nitidamente perceber, os conceitos acima referidos estão harmonizados com toda a metodologia adotada. Tendo em ênfase que para se verificar a efetividade do princípio, por intermédio de sua aplicação, a conduta do destinatário se incorpora à necessidade de verificação da própria existência do princípio como norma.

Cumpra destacar que tanto a regra, quanto o princípio são significações, não obstante, sejam diferentes sua estrutura, objeto, justificação e metodologia de aplicação.

Repisando o que se disse, constata-se que os princípios são normas finalísticas, ou seja, mostram uma finalidade a ser atingida, necessitando que os destinatários normativos possam complementá-los, ficando passível de verificabilidade de sua eficácia social. Assim, “...los principios jurídicos no son normas detalladas y necesitan, a menudo, ser complementadas por normas de detalle... Los principios jurídicos apelan, de manera muy general, a las razones que justifican tener una u otra determinada regulación”.<sup>15</sup>

## **2 EFICÁCIA E APLICABILIDADE DAS NORMAS**

Neste momento do trabalho, será analisada a eficácia das normas constitucionais, mormente os princípios, seu conceito na doutrina e as espécies existentes, verificando-se, por fim, se existe a possibilidade de verificação na dimensão pragmática do direito de uma real efetividade normativa.

---

<sup>15</sup> J. J. Moreso e J. M. Vilajosana, *Introducción a La Teoría Derecho*, p.92.

## 2.1 Por um conceito de Eficácia e Aplicabilidade

Inicialmente, cumpre destacar que o sistema jurídico é normativamente fechado e cognitivamente aberto. Isso quer dizer que o direito regula a sua própria produção, ou seja, apenas por intermédio de normas é que ele pode ser alterado em seu repertório (elementos, a saber, as normas) e estrutura (conjunto de regras que determinam como as normas devem se relacionar no sistema).<sup>16</sup> Igualmente, é inegável que o sistema de forma recorrente influencie e seja influenciado por fatores da sociedade, como a cultura, política, economia, etc.

Pelo dito acima, verifica-se que o sistema jurídico direciona e é direcionado pelos demais sistemas sociais, não sendo imune a essas influências, satisfazendo expectativas, retirando projeções dos fatos ocorridos na realidade e reagindo ao mesmo por meio de proposições previamente determinadas, gerando um encadeamento sequencial de entradas e saídas de informações no interior do próprio sistema.<sup>17</sup>

Neste momento, chega-se a uma importante conclusão: que o sistema jurídico se diferencia dos demais sistemas sociais, entretanto, os influencia e é influenciado, trazendo a lume uma das suas finalidades mais prementes, que é regular, alterar, e, até mesmo, criar realidades.

Impende destacar, que se verificam duas facetas cruciais das normas do sistema jurídico: a) primeiro, para produzir efeitos, as normas devem estar em vigência e em acordo com as relações de coordenação e subordinação impostas pelo próprio sistema, estando prontas para concretamente produzirem tais efeitos (eficácia jurídica);<sup>18</sup> b) segundo, apenas se forem perceptíveis tais efeitos na realidade social, ou seja, se os destinatários, de fato, cumprem as determinações postas, é que as normas poderão ser consideradas eficazes (eficácia social).<sup>19</sup>

As premissas e conclusão aqui articuladas não passaram despercebidas por Hans Kelsen<sup>20</sup> em sua teoria pura do direito, quando afirma de maneira categórica que apenas se pode falar em eficácia normativa, mormente a eficácia constitucional, quando de maneira devida as normas são aplicadas e respeitadas por seus destinatários.

Conforme se observa, existe uma substancial diferença entre as duas espécies de eficácia citadas acima. A eficácia jurídica se revela como mera possibilidade de produzir efeitos desde que

<sup>16</sup> Tercio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 176.

<sup>17</sup> “E se o problema da completude jurídica, assim como o do fechamento, não é lógico-sintático, mas fundamentalmente semântico e, diríamos nós, pragmático, a completabilidade e a abertura são conceitos mais adequados à caracterização do ordenamento jurídico, enquanto sistema nomoempírico prescritivo: 1) há relações interpessoais que não estão previstas no ordenamento jurídico, mas se submetem a decisão dos órgãos jurisdicionais (aspecto semântico da completabilidade); 2) os emitentes e destinatários das normas têm expectativas que não encontram correspondência no interior do ordenamento jurídico (aspecto pragmático da completabilidade); 3) o ordenamento jurídico funciona em intercâmbio com os demais sistemas sociais (aspecto semântico da abertura); 4) o ordenamento condiciona e é condicionado pelos fins e ideologia dos emitentes e destinatários, nos atos de produção, interpretação e aplicação jurídicas (aspecto pragmático da abertura)” (Marcelo Neves, *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, p. 32).

<sup>18</sup> Maria Helena Diniz, *Norma Constitucional e Seus Efeitos*, p. 30 e 31.

<sup>19</sup> *Idem*.

<sup>20</sup> Assim afirma o autor: “Uma ordem jurídica não perde, porém, sua validade pelo fato de uma norma singular perder a sua eficácia, isto é, pelo fato de ela não ser aplicada em geral ou em casos isolados. Uma ordem jurídica é considerada válida quando as suas normas são, numa consideração global, eficazes, quer dizer, são de fato observadas e aplicadas”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 237.

preenchidos todos os requisitos técnicos para tanto.<sup>21</sup> A eficácia social ou efetividade, por outro lado, é a “realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social”.<sup>22</sup>

Aplicabilidade, doutra banda, é um conceito conexo ao de eficácia, significando o acoplamento de um fato do mundo real efetivamente ocorrido, a hipótese contida em uma norma jurídica, com a atuação do responsável para materializar a respectiva norma no mundo dos fatos. Portanto, a aplicação é um ato volitivo, racional e subjetivo. Mais uma vez recorrendo a Hans Kelsen, tem-se que aplicação se trata de um juízo, que verifica: a) se um sujeito de direito age ou não e acordo com um dos modais deônticos da norma, ou b) se o sujeito de direito atua ou não em acordo com o poder ou competência que lhe é normativamente outorgado.<sup>23</sup>

A última hipótese assinalada no parágrafo anterior nos interessa particularmente. Porque a omissão de quem deveria agir em acordo com os poderes e competências atribuídas pela Constituição, tornam letra morta as normas da Carta Maior. Como diria Marcelo Neves<sup>24</sup> citando Kindermann, seria o caso de uma “legislação álibi”, ou seja, a norma serve apenas como válvula de escape às pressões sociais ou para demonstrar o Estado como em consonância com os reclames e expectativas plurívocas das forças vivas da sociedade, mas que o mesmo não tem nenhum interesse de aplicá-la realmente.

Com isso, fica claro que a verificação de conformidade entre a norma e o comportamento de seus destinatários é necessário para a existência, coesão, equilíbrio e utilidade do sistema jurídico. A verificação de conformidade acontece por intermédio de atos comunicativos e são entendidos pelo sistema, após a conversão e respectiva codificação, como parte de sua estrutura e metacomplementares em seu processo prescritivo. Não podendo ser dissociado o fato referido pela norma dela mesma, que faz projetar o primeiro no sistema jurídico, reativado assim, o ciclo ininterrupto de formalização normativa.<sup>25</sup>

Cumpra ainda acrescentar outro conceito, o de imperatividade, que nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior é a “qualidade pragmática do discurso normativo, através da qual a norma se adapta a mudança e desvios em razão de uma estabilidade conhecida, constituindo um padrão de ordem superior caracterizado pelo rompimento e reconstrução de um padrão aplicável a maiores unidades de tempo”.<sup>26</sup> A imperatividade se encontra em nível pragmático da norma, impondo a realização de determinado comportamento sem que haja a participação direta da sua elaboração por seus destinatários, nem da sua condição de norma válida.<sup>27</sup>

---

<sup>21</sup> Luís Roberto Barroso, *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*, p. 83.

<sup>22</sup> Idem.

<sup>23</sup> Hans Kelsen, *op. cit.*, p.17.

<sup>24</sup> Marcelo Neves. *Legislação...*, p. 36.

<sup>25</sup> Ernani Contipelli. *Aplicação da Norma Jurídica*, p. 113 e 114.

<sup>26</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Teoria da Norma Jurídica*, p. 131.

<sup>27</sup> Idem, p. 134.

## 2.2 Eficácia como fundamento do sistema jurídico

Com a conclusão do item anterior, inicia-se, neste instante, o próximo passo rumo ao importante processo de aplicação e verificação da efetividade da norma, que é a análise da efetividade como necessária ao processo de retorno comunicacional da norma no seu plano semântico e pragmático, do plano social de volta ao sistema e sua respectiva imperatividade.

O mérito da eficácia no sistema ocorre porque é a partir dela que se originam os questionamentos e o *feedback* sobre as características intrínsecas do ordenamento, sua unidade, lacunas, compatibilidade ou incompatibilidade lógica, plenitude, dentre outras. Este retorno comunicacional torna importantíssimo o processo de composição da norma jurídica,<sup>28</sup> não se podendo falar em composição e formação de norma fora do sistema.

Ocorre esta complementariedade porque as normas não são meros elementos lógicos do sistema, conforme bem destaca Miguel Reale ao dizer que “as normas de direito não são meras categorias lógicas, dotadas de validade formal indiferente ao conteúdo fornecido pelo complexo da experiência humana, de modo que, sob certo pode de vista, uma norma é a sua interpretação”.<sup>29</sup>

Os subsídios para esta interpretação da qual decorrerá a norma jurídica (significação), encontram-se no interior do sistema, codificados e transformados, fruto da interação sistêmica do direito com outros sistemas sociais.

Uma importante observação deve ser realizada neste momento: que a validade de uma norma depende principalmente dos critérios estabelecidos pelas normas de produção de normas e do sistema jurídico a que pertence. Como bem acentua Gabriel Ivo, quando afirma que a “validade, portanto, consiste numa relação existente entre o enunciado prescritivo e o sistema jurídico a que pertence”.<sup>30</sup> No caso do princípio da capacidade contributiva, fica claro que exige que as normas criadas prescindam de efetividade, conforme descrito no art. 145, §1º, da Constituição. Assim, válidas serão apenas as normas que criam tributos que devem ter obediência a este princípio, se e somente se, forem efetivas.

Desta forma, a validade do princípio da capacidade contributiva como norma, não pode ser entendida apenas como uma relação linear e verticalizada em que uma norma para que seja válida, deve estar em conformidade com uma norma superior que lhe dá suporte, até porque se trata de um princípio constitucional, que também é norma.

Como bem afirma Tércio Sampaio Ferraz Jr., “a validade não é (apenas) uma propriedade sintática dos discursos normativos, em respeito ao aspecto-relato, mas se revela particularmente como

---

<sup>28</sup> Maria Helena Diniz. *Norma Constitucional e seus efeitos*, p.19.

<sup>29</sup> Miguel Reale, *Filosofia do Direito*, p. 597.

<sup>30</sup> Gabriel Ivo, *Norma Jurídica - Produção e Controle*, p. 116.

propriedade pragmática. Através da expressão *norma válida*, queremos fazer referência à relação entre discursos normativos, tanto no aspecto-relato, quanto no aspecto-cometimento".<sup>31</sup>

A título de remate, pode-se concluir que a formação da norma jurídica é uma questão de concretização (aplicação) e redução de complexidade, onde o intérprete escolhe dentre as várias possibilidades que se encontram no interior do sistema, uma, que segundo os seus critérios de natureza axiológica, será a mais conveniente ao fato posto à sua análise, onde uma determinada diretriz pode se tornar efetivamente prescritiva.<sup>32</sup> Onde a questão da efetividade da norma é fundamental para que o sistema verifique a “utilidade” e validade da norma em um determinado meio social.

### 2.3 Eficácia Constitucional

Neste momento se faz importante a análise da eficácia constitucional, para verificar a ocorrência da possibilidade de uma efetividade das normas constitucionais, mormente, os princípios constitucionais, mais especificamente, o da capacidade contributiva.

Ao se falar em eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais, está-se referindo como os destinatários normativos indicados pela Carta Maior aplicam e se relacionam com os comandos insertos na Carta Maior, devendo ser analisada a eficácia em sua dimensão pragmática da linguagem jurídica.

Cumprе destacar que a análise do tema da eficácia constitucional pela doutrina pátria ganha especial relevo principalmente pelo estudo da denominada eficácia jurídica. Esta constatação é compreensível, tendo em foco a tradição dogmática brasileira. Entretanto, verificando-se o objeto do presente estudo, a noção de sistema jurídico adotado e a complexidade que envolve a produção normativa e seus respectivos efeitos e propriedades como linguagem, passa-se neste momento a uma análise da doutrina pátria sobre a temática da eficácia constitucional, tanto jurídica quanto da eficácia social, de agora em diante simplesmente denominada efetividade.

#### 2.3.1 Eficácia jurídica constitucional

O sistema jurídico constitucional é formado por várias espécies de norma, cada uma delas possui funções específicas na totalidade do ordenamento jurídico. E, não poderia ser de outra maneira, pois a Constituição coordena e dá sentido as demais esferas do sistema, pois ela tem a finalidade de dar origem formal ao Estado, estabelecer as bases da do exercício do poder político, demarcar os direitos fundamentais e determinar os objetivos que devem ser perseguidos e atingidos pelo poder público.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Teoria da Norma Jurídica*, p. 105. O respectivo autor, na mesma obra, p. 48, define o aspecto-relato e o aspecto-cometimento da norma da seguinte forma: "O relato é a informação transmitida, O cometimento é uma informação sobre a informação, que diz como a informação transmitida deve ser entendida".

<sup>32</sup> Miguel Reale. *Fontes e Modelos do Direito*, p. 79.

<sup>33</sup> Luís Roberto Barroso. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*, p. 77.

Conforme foi tratado anteriormente no item 4.1, a eficácia jurídica se traduz em mera possibilidade incidência da norma, desde que estejam superados todos os obstáculos impostos pelo próprio sistema normativo-constitucional.

José Afonso da Silva classifica quanto à sua eficácia jurídica, as normas constitucionais da seguinte forma: “I-normas constitucionais de eficácia plena; II-normas constitucionais de eficácia contida; III-normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida”.<sup>34</sup>

Segundo o autor mencionado, as primeiras são consideradas normas que desde a sua vigência no sistema constitucional, não possuem nenhum óbice à produção dos seus efeitos ou à possibilidade de que os mesmos sejam produzidos. As seguintes, são aquelas que também não possuem óbice para produção de seus efeitos ou à possibilidade de produzi-los, obedecidos todos os requisitos de validade, entretanto, contém as formas ou conceitos que farão com que seja contida em certos limites a sua eficácia. As últimas, são aquelas normas que mesmo possuindo vigência, não gera os efeitos para os quais foi criada, estando à espera que outra norma possa auferi-lhe eficácia.

Cumpre destacar que originariamente o autor fala de vigor e não de vigência da norma. A doutrina tem feito uma diferença entre vigor e vigência. Vigência refere-se à norma válida, isto é, pertencente ao ordenamento.<sup>35</sup> É o que Kelsen<sup>36</sup> explicita quando afirma que “com a palavra ‘vigência’ designamos a existência específica da norma”. De outro norte, vigor refere-se à força imperativa da norma, a qualidade de determinar condutas dos seus destinatários, não podendo a mesma ser contrariada<sup>37</sup>. Por isso a opção no texto do vocábulo vigência ao invés de vigor como consta no original.

Maria Helena Diniz<sup>38</sup> classificou as normas constitucionais como de eficácia absoluta, de eficácia plena, de eficácia relativa restringível e de eficácia relativa complementável ou dependente de complementação. Conforme está claro na própria classificação, a eficácia tratada é a jurídica, pois revela a adequação da norma ao binômio eficácia/aplicação.

Conforme foi acima exposto, tais classificações levam em conta o tipo de eficácia jurídica que cada norma possui, expressando-se respectivas graduações eficaciais. Podendo-se dividir em dois pólos de verificação. Em um extremo da classificação, encontram-se as normas totalmente aplicáveis, sem absolutamente nenhum óbice para produzir efeitos. Em outro extremo, estão as normas que necessitam ter preenchidos determinados requisitos para terem plena eficácia.

Importante lembrar que a eficácia jurídica se encontra no plano semântico da norma, apenas analisando os preceitos de pertinência e vigência da mesma, conforme bem acentua Robert Alexy: “Quien asevera que una norma es valida o impone una norma realiza una acción. Tales acciones pueden ser llamadas, siguiendo J. L. Austin, ‘actos linguisticos’. Con la consideración de los actos

<sup>34</sup> José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 82 e 83.

<sup>35</sup> Tercio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 198.

<sup>36</sup> Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*, p. 11.

<sup>37</sup> Idem, p. 202 e 203.

<sup>38</sup> Maria Helena Diniz. *Norma Constitucional e Seus Efeitos*, p. 111.

aseveración y de imposición de normas, se abandona el nivel de la semântica y se ingresa en el de la pragmática”.<sup>39</sup>

A mera possibilidade de aplicação se encontra na dimensão semântica da norma. Com a respectiva aplicação, supera-se a metalinguagem derivada da dimensão semântica e adentra-se outra metalinguagem que se encontra na dimensão pragmática da norma. Como bem esclarece Clarice Von Oertzen de Araújo: “A compreensão semântica da informação é aquela destinada ao preparo da ações”.<sup>40</sup>

Desse modo, pelo que foi observado, a eficácia jurídica das normas constitucionais se encontra em nível semântico de linguagem e as classificações que se fundam na eficácia jurídica constitucional, conforme analisado, levam em consideração uma graduação eficaz, que varia desde a eficácia plena e imediata até a eficácia condicionada e mediata.

### 2.3.2 Efetividade das normas constitucionais

Conforme visto anteriormente, a eficácia social ou efetividade é o retorno cíclico do processo de informação da obediência dos destinatários às prescrições normativas, verificando-se assim que “o Direito e a realidade não são esferas incomunicáveis nem categorias autônomas subsistentes por si mesmas. O âmbito da norma é fator que fundamenta a normatividade. Não é simples soma de fatos, mas conjunto de elementos estruturais retirados da realidade social”.<sup>41</sup> O que exige uma constante verificação se há consonância entre o conteúdo da norma constitucional e a correspondente conduta dos sujeitos na sociedade.<sup>42</sup>

Não pode existir efetividade sem eficácia jurídica, pois somente as normas com possibilidade de serem aplicadas é que podem possuir eficácia social. Assim, não se pode falar em efetividade sem se falar anteriormente em norma eficaz. Isso significa que uma norma constitucional que segundo referido anteriormente por José Afonso da Silva como de eficácia limitada ou contida não poderá ser exigida sua plena eficácia até que tenha desaparecido o respectivo impedimento.

No Brasil, quem tratou da temática da efetividade das normas constitucionais foi Luís Roberto Barroso, que traçou a idéia de Constituição baseado na situação dos indivíduos perante as normas constitucionais esboçando “que as normas constitucionais enquadram-se na seguinte tipologia: A) Normas constitucionais que têm por objeto organizar o exercício do poder político: **NORMAS CONSTITUCIONAIS DE ORGANIZAÇÃO**; B) Normas constitucionais que têm por objeto fixar os direitos fundamentais dos indivíduos: **NORMAS CONSTITUCIONAIS DEFINIDORAS DE**

<sup>39</sup> Robert Alexy. *Teoria de Los Derechos Fundamentales*, p. 59.

<sup>40</sup> Clarice Von Oertzen de Araújo, *Semiótica do Direito*, p.64.

<sup>41</sup> Paulo Bonavides. *Curso de Direito Constitucional*, p.463.

<sup>42</sup> “Mas a circularidade provoca o fenômenos da retroalimentação ou *feedback* definido por Wiener (1973:33) como capacidade de ajuste da conduta futura em função do desempenho pretérito, ou seja, o sistema gera normas e simultaneamente se alimenta delas como seus produtos” (Clarice von Oertzen de Araújo. *Semiótica do Direito*, p. 67).

**DIREITO;** C) Normas Constitucionais que têm por objeto traçar os fins públicos a serem alcançados pelo Estado: **NORMAS CONSTITUCIONAIS PROGRAMÁTICAS**".<sup>43</sup>

No entanto, conforme se verifica, a classificação apresentado pelo ilustre jurista leva em consideração o fim almejado pela norma constitucional, mais uma vez, recorre-se, assim, intrinsecamente ao conceito de eficácia jurídica, apesar de se tentar analisar pelo prisma da efetividade.

Quando há referência a efetividade, está-se vinculando os meios com que se levam à prática as finalidades fundantes da norma, que foram o móvel de sua criação, isto é, ocorre a concretização do vínculo entre o objetivo que se pretende alcançar e as formas utilizadas para tanto.<sup>44</sup>

Miguel Reale<sup>45</sup> afirma categoricamente que “O Direito, consoante outra lição de Stammler, deve ser, sempre, ‘uma tentativa de Direito justo’, por visar à realização de valores os fins essenciais ao homem e à coletividade. O fundamento é o valor ou fim objetivado pela regra de direito. É a razão de ser da norma, ou *ratio juris*. Impossível é conceber-se uma regra jurídica desvinculada da finalidade que legitima sua vigência e eficácia”. Ainda segundo o citado autor, norma sem fundamento (de natureza axiológica), sem eficácia social e sem vigência, não pode ser considerada norma, constituindo-se tais elementos como validade ética, validade formal e validade social.<sup>46</sup>

A efetividade constitucional ocorre quando existe uma consonância entre as normas constitucionais e o respeito às mesmas por seus destinatários.

A hermenêutica, nesses casos, alcança um novo patamar, uma nova perspectiva. Ultrapassando-se os limites do meramente normativo, para se chegar a uma significação do dever-ser por uma observação multilateral do ser.<sup>47</sup>

Como bem observa Konrad Hesse,<sup>48</sup> sem que haja consonância entre a norma em dimensão semântica (eficácia jurídica) e a norma em sua dimensão pragmática (efetividade), carece a Constituição inevitavelmente de sua força normativa.

---

<sup>43</sup> Luís Roberto Barroso, *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*, p. 94.

<sup>44</sup> Marcelo Neves. *A Constitucionalização Simbólica*, p. 48.

<sup>45</sup> Miguel Reale, *Lições Preliminares de Direito*, p. 115.

<sup>46</sup> Idem.

<sup>47</sup> “Heidegger será o corifeu dessa postura que se caracterizará por explicar a compreensão como forma de definir o Daisen (ser-af). O que nos é dado a entender acerca da existência humana, com sua finitude, sua mobilidade, sua projeção para o futuro e, em suma, sua precariedade, tudo isso pertencerá à forma primordial do compreender. Por isto, Gadamer vai dizer, já no início de *Verdade e Método*, que a compreensão pertence ao ser do que se compreende” (Leio Luiz Streck. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*, p.193 e 194).

<sup>48</sup> “Se não quiser permanecer ‘eternamente estéril’ a Constituição – entendida aqui como ‘Constituição jurídica’ – não deve procurar construir o Estado de Forma abstrata e teórica. Ela não logra produzir nada que não esteja assente na natureza singular do presente (individuelle Beschaffenheit der Gegenwart). Se lhe faltam esses pressupostos, a Constituição não pode empresta ‘força e modificação à realidade; onde inexistente força a ser despertada – força esta que decorre da natureza das coisas – não pode a Constituição emprestar-lhe direção se as leis culturais, sociais, políticas e econômicas imperantes são ignoradas pela Constituição, carece ela do imprescindível germe de sua força vital. A disciplina normativa contrária a essas leis não logra concretizar-se” (Konrad Hesse, *A Força Normativa da Constituição*, p. 18).

### 3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

#### 3.1 O Conceito de Capacidade Contributiva

Para quem lida minimamente com o direito, parece ser intuitivo significado que deriva do termo “capacidade contributiva”. Esta pode ser intuída como a aptidão legal de alguém contribuir com alguma coisa.

Entretanto, ao contrário do que pode parecer à primeira vista, o conceito correto não é tão simples, porque guarda na sua gênese uma das grandes discussões acerca da sua importância e natureza nos sistemas tributários de todo o mundo. A complexidade do conceito se deve também ao fato do próprio conceito ser plurívoco e estar contido em vários subsistemas sociais como a economia, o direito, a política, dentre outros.

Para fins deste estudo, serão analisados os conceitos no sentido técnico-jurídico, vislumbrando-se a possibilidade de enquadrá-los no interior do sistema jurídico.

Segundo Griziotti,<sup>49</sup> que foi o primeiro a se preocupar com o tema da capacidade contributiva como elemento do sistema jurídico, conceituou-a como “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”.

Regina Helena Costa obtempera que “a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito”<sup>50</sup>.

Marcelo Saldanha Rohenkohl cita a definição de Hector B. Villegas, o qual aduz ser capacidade contributiva “la aptitud econômica de los miembros de la comunidade para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”.<sup>51</sup>

Nessa mesma linha de raciocínio segue Fernando Aurélio Zilveti, para quem “capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata porção de sua capacidade econômica”.<sup>52</sup>

Mas não é a linha de conceitos acima exposta a única encontrada na doutrina, cujo critério que identificaria ou demarcaria o início da capacidade contributiva como elemento do sistema jurídico, seria a capacidade econômica. Esta, entendida como a possibilidade econômica de pagar tributo, ou seja, abatidas todas as despesas necessárias para se garantir uma vida digna às pessoas (mínimo vital), havendo um “plus” econômico por parte do contribuinte, tal montante é que deveria ser tributado.

O que embasa a afirmação acima é o fato de que o princípio da capacidade contributiva é o recurso que se utiliza o contribuinte, para, em matéria tributária, efetivar outros princípios

---

<sup>49</sup> Benvenuto Griziotti. *Principios de la Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires, Depalma, p. 215, *apud* Regina Helena Costa, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 22.

<sup>50</sup> *Idem*, p. 26.

<sup>51</sup> Marcelo Saldanha Rohenkohl, *O Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 146.

<sup>52</sup> Fernando Aurélio Zilveti, *Principios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, p. 134.

constitucionais como o da igualdade e vedação ao confisco.<sup>53</sup> Entretanto, tem-se entendido que no sistema jurídico brasileiro, os conceitos se equivalem. Assim, neste trabalho, quando se tratar de capacidade econômica ou capacidade contributiva, se estará falando do mesmo instituto jurídico.

### 3.2 Espécies de Capacidade Contributiva

A doutrina divide a capacidade contributiva em duas espécies: a) capacidade contributiva absoluta ou objetiva; b) capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva é aquela revelada na hipótese de incidência da norma geral e abstrata, mais especificamente no critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária.<sup>54</sup> devendo necessariamente representar um fato que seja signo presuntivo de riqueza.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva é aquela que se encontra consubstanciada na norma individual e concreta, relativa a um caso específico, onde ocorre a subsunção do fato à norma jurídica geral e abstrata.<sup>55</sup>

Conforme se observa, o critério utilizado pela doutrina deriva do tipo de norma que está regulando o princípio, se é norma geral e abstrata ou individual e concreta.<sup>56</sup>

### 3.3 O princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional brasileiro

O princípio da capacidade contributiva encontra-se descrito na Constituição conforme consta em seu respectivo dispositivo: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:... §1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Cumprido destacar que, embora mencionado no próprio texto, muitas vezes passa despercebido pelos doutrinadores pátrios, que o princípio da capacidade contributiva deve obrigatoriamente possuir EFETIVIDADE. Não se trata de uma norma programática, não se exige que o mesmo possua apenas eficácia jurídica, mas deve obrigatoriamente possuir eficácia social. A faculdade que se apresenta no texto e é conferida ao legislador infraconstitucional, bem como a administração e demais aplicadores

---

<sup>53</sup> Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p.689.

<sup>54</sup> Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 241 a 269.

<sup>55</sup> Regina Helena Costa. *Op cit*, p. 27 e 28.

<sup>56</sup> Para definir as espécies de normas em gerais, individuais, concretas e abstratas, Norberto Bobbio parte da classificação advinda da lógica em relação aos tipos de proposições. Universais ou gerais são aquelas cujo sujeito é denotado por meio de uma classe indefinida de elementos. Proposições individuais são denotadas por um sujeito específico. Abstratas são as proposições que denotam uma classe indefinida de ações. Concretas são as proposições que denotam uma ação específica (NORBERTO BOBBIO, *Teoria da Norma Jurídica*, Edipro, 3ª Ed., 2005, p. 177-181). Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, norma geral é aquela orientada a um grupo indefinido de indivíduos. A norma individual é direcionada a um indivíduo ou grupo certo de pessoas. Norma abstrata refere-se a fatos em seu antecedente que não se encontram determinados quanto a espaço e tempo, doutra banda, concretas são as normas que possuem tal especificação (Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário Fundamentos da Incidência*, p. 35 e 36).

do direito, é obrigados a utilizar de todos os meios possíveis e necessários para atribuir eficácia social ao princípio, a faculdade é dos meios utilizados, pela obrigatoriedade do fim almejado.

Parece algo paradoxal pensar em norma sem a sua dimensão pragmática. Entretanto, não se pode negar a existência de normas com uma carga de eficácia social reduzida, pela impossibilidade de sua aplicação,<sup>57</sup> o que não é o caso.

Conforme se pode extrair da análise do art. 145, §1º da Constituição, tem-se que há outros mandamentos a serem obedecidos, dentre eles: a) apenas em caso de impossibilidade não deve ser aplicado aos impostos o princípio da capacidade contributiva; b) deve o imposto ser graduado de maneira progressiva; c) deve ser respeitada a capacidade econômica para fins de graduação do respectivo tributo; d) devem ser respeitados todos os direitos individuais constitucionalmente assegurados; e) deve ser respeitado o princípio da legalidade; e) devem ser tributados patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Cumprir destacar que os mandamentos aos endereçados normativos tem limitado o exercício de sua competência na criação das normas jurídicas que se refiram ao princípio da capacidade contributiva, devendo obediência ao mandamento constitucional, onde os desvios a essa competência configuram-se como abuso de poder.

### **3.4 As intersecções do princípio da Capacidade contributiva com outros princípios constitucionais**

A doutrina tem dividido em várias as vertentes sobre os fundamentos constitucionais do princípio da capacidade contributiva. De um lado, há os que defendem que o princípio da capacidade contributiva é uma projeção do princípio da igualdade no subsistema tributário constitucional e neste se esgota completamente. De outro norte, há os que defendem que o princípio da capacidade contributiva é princípio autônomo e com várias projeções derivadas de outros princípios constitucionais. Concordamos com a segunda vertente e apresentamos nos itens abaixo as relações que a capacidade contributiva tem com outros princípios constitucionais.

Neste trabalho há uma concordância com esta última vertente. Na verdade, o princípio da capacidade contributivo é um princípio autônomo e atua em harmonia com os demais princípios constitucionais. Tal harmonia se consubstancia em uma região de intersecção que limita a atividade dos destinatários e aplicadores das normas, limitando suas competências, reduzindo-se, por conseguinte os seus âmbitos de atuação. Os fundamentos, em verdade, formam o contorno, da região possível de atuação e de produção de significações normativas possíveis.

---

<sup>57</sup> José Afonso da Silva, *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p.130.

### 3.4.1 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade

Está escrito no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988 que “todos são iguais perante a lei”. Pela concreção do princípio da igualdade é que temos a noção de justo ou injusto, quanto ao cabimento ou não de certa medida ou ato a certa pessoa.<sup>58</sup>

Para igualar é necessário discriminar ou comparar no momento da aplicação ou da criação da norma. O fator determinante de discriminação para observância do princípio da igualdade e da capacidade contributiva é a distribuição da renda e a justiça social.<sup>59</sup>

O tratamento isonômico apenas poderá ser alcançado quando da efetiva aplicação isonômica de lei. Não basta apenas a lei referir-se a importância da igualdade, necessário se faz que os procedimentos utilizados para o alcance da finalidade da lei assim possibilitem. Ou seja, apenas pela integração harmônica entre direito procedimental e direito material é que se pode pensar em alcançar a igualdade, onde o primeiro assegurará a efetividade do segundo, sendo o legislador e demais aplicadores do direito essenciais na criação e aplicação de normas com tais características.<sup>60</sup>

Desta forma, pode-se asseverar que não pode haver uma efetividade do princípio da igualdade, como também, do princípio da capacidade contributiva, de maneira parcelada. Esta conclusão deriva-se da análise de que a constituição é um sistema e que os princípios da generalidade, capacidade contributiva, progressividade, dentre outros, são projeções ou desdobramentos do princípio da igualdade, e assim, a aplicação conjunta de tais princípios deve ser coerente e harmônica.

Segundo adverte Regina Helena Costa,<sup>61</sup> a aplicação do princípio da igualdade pressupõe a existência obrigatória de discriminações sistematicamente permitidas, através de um contínuo ciclo de retorno comunicativo entre o sistema social e o subsistema jurídico, em que as equiparações ou desequiparações se consubstanciam em fundamento de produção de normas jurídicas.

A doutrina aponta alguns critérios para a realização de uma comparação legalmente autorizada. Mizabel Derzi discrimina os seguintes critérios: a) vedação da distinção às pessoas que se encontram em situação igual, no momento da aplicação da norma, assegurando assim a certeza de expectativas futuras no cumprimento do princípio; b) proibição de distinção no ato de interpretação normativa para aqueles que se encontrem na mesma situação jurídica; c) dever de distinguir quando existir desigualdade e na proporção desta; d) identificar os fatos que geram as desigualdades e tentar amenizá-los, para que se alcance um equilíbrio na sociedade como um todo; e e) possibilidade de mitigar ou não considerar em determinados casos o princípio da capacidade contributiva, com vistas a dar efetividade a outros valores constitucionalmente assegurados, e assim, conseguir a harmonia do sistema de normas constitucionais.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações...*, p. 524.

<sup>59</sup> Regina Helena Costa, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 40.

<sup>60</sup> Klaus Tipke e Douglas Yamashita. *Justiça...*, p. 25

<sup>61</sup> Regina Helena Costa, *op. cit.*, p. 37.

<sup>62</sup> Aliomar Baleeiro, *op. cit.*, p. 530.

Entretanto, o princípio da igualdade e da capacidade contributiva não são absolutos. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>63</sup>, sob outro enfoque, assevera que pode haver desrespeito autorizado da igualdade tributária, mediante violação ao princípio da capacidade contributiva, como por exemplo nos casos de motivação extrafiscal. No entanto, cita um procedimento que, em caso de sua conclusão finalística positiva, garante a integridade do princípio da isonomia, apesar da discriminação realizada. O procedimento é o seguinte: a) observação e análise do elemento para diferenciação; b) analisar a vinculação lógica entre a diferenciação e o parâmetro ou medida utilizada para a discriminação, comparando com o mandamento normativo aplicável ao caso, observando-se o grau de divergência encontrado; e assim c) averigua-se se o ato de discriminação está de acordo com valores e interesses constitucionais estabelecidos pela sociedade. Neste caso, fica claro que, para a desobediência ao princípio da capacidade contributiva, deve ser analisado o caso concreto, com a finalidade de evitar abusos, devendo ficar nítida a motivação do desrespeito ao respectivo princípio, não bastando a pura e simples existência da norma, mas a motivação e os fundamentos que a originaram.

Humberto Ávila<sup>64</sup> avalia que para a aplicação do princípio da igualdade necessário se faz analisar os seus quatro elementos estruturais: a) os sujeitos; b) a medida de comparação; c) o elemento indicativo da medida de comparação; e d) finalidade da diferenciação. Ao referir-se a sujeitos, em verdade está-se revelando que o critério material eleito pelo legislador nas hipóteses normativas e que servem de parâmetro de comparação sempre serão vinculados a sujeitos passivos, constantes na relação jurídica tributária seja principal ou acessória.<sup>65</sup> A medida de comparação utilizada para igualar ou desigualar deve ser existente, pertinente ao fim almejado, razoável e válida.<sup>66</sup> No caso em enfoque, a medida de comparação é a capacidade contributiva.<sup>67</sup>

Cabe neste instante identificar especificamente quando ocorre o respeito ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva no sistema tributário.

Nas palavras de Marcelo Saldanha Rohenkohl,<sup>68</sup> o princípio da igualdade em matéria tributária possui uma dupla eficácia. Uma positiva, que obriga o legislador a levar em consideração a capacidade

<sup>63</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 21.

<sup>64</sup> Humberto Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, p. 36.

<sup>65</sup> Idem, p. 43.

<sup>66</sup> Idem, p. 45.

<sup>67</sup> Para José Marcos Domingo de Oliveira, o princípio da igualdade se desdobra nos seguintes mandamentos: “a) Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade; b) O critério da igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, assim pagarão todos os que tenham riqueza, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária); c) Essa *riqueza* só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível, o contribuinte age ou autar para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva como *pressuposto ou fundamento do tributo*); d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresaria lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, *como critério de graduação e limite da tributação*)” (Direito Tributário – Capacidade Contributiva, Renovar, 2ª Ed., 1998).

<sup>68</sup> Marcelo Saldanha Rohenkohl, *O princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito*, págs. 106 e 107.

econômica do contribuinte, por meio de critérios objetivos levando-se em conta a graduação dos tributos. É uma eficácia negativa, que se consubstancia na vedação de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem na mesma situação.

Assim, iguais em matéria tributária seriam aqueles sujeitos passivos, pessoas físicas ou jurídicas, que possuem a mesma capacidade econômica, independentemente de qualquer outro critério de comparação. Portanto, devendo ter o mesmo tratamento legal aqueles que se encontrem em situação diferenciada também deverão ser tratados de forma diversa.

A igualdade segundo a capacidade econômica também se consubstancializa em matéria tributária na proteção à família, no princípio da razoabilidade e que não seja alterada a situação econômica de cada contribuinte pela tributação.<sup>69</sup>

Conforme analisado, o princípio da igualdade norteia toda a Constituição, possuindo vetores interpretativos em todo o conjunto de enunciados normativos. Conforme se verificou, em matéria tributária, não se pode igualar por igualar, nem discriminar por discriminar, mas, fundamentado em fatos concretos, deve a norma ser aplicada genérica e impessoalmente quando assim for dever de proceder. Exceções existem, mas deverão cumprir todo o procedimento necessário de justificação de inaplicabilidade.

### **3.4.2 O princípio da capacidade contributiva, o princípio da dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo vital**

O princípio da dignidade da pessoa humana foi elevado ao patamar de fundamento da República Federativa do Brasil, conforme se encontra patente no art. 1º, III, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos: “Art. 1.º Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: ... III - a dignidade da pessoa humana;”.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, dignidade da pessoa humana seria “a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos”.<sup>70</sup>

Pelo entendimento acima exposto, fica claro que a existência do Estado se deve precipuamente à manutenção da pessoa humana em sua plenitude, tendo em vista que é o ser humano sua finalidade primordial e não simples meio para realização das atividades estatais. Isto porque o valor dignidade da

<sup>69</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações...*, págs. 538 a 540.

<sup>70</sup> Ingo Wolfgang Sarlet, *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais*, p. 62.

pessoa humana foi elevado inequivocamente a princípio fundamental, devendo assim ser assegurado o seu alcance a todos os cidadãos, devendo ser utilizados todos os meios necessários para tanto.<sup>71</sup>

O ponto de intersecção entre os princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana em matéria tributária é o que se denomina de mínimo vital.

Mínimo vital é o mínimo econômico necessário a uma subsistência digna do cidadão. A constituição de 1946, em seu art. 15, §1º trazia expressamente o conceito de mínimo vital, cujos produtos enquadrados no conceito deveriam ser considerados isentos. Prescrevia o dispositivo o seguinte: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

A dignidade da pessoa humana, assim como o princípio da igualdade, possui várias projeções em todos os subsistemas jurídicos, dentre eles, o tributário. Desta forma, atrai para si as perspectivas hermenêuticas que enfatizem e evidenciem a sua substância genética no âmbito estudado. Tudo isto visando assegurar a materialização dos direitos fundamentais propalados pela Carta Magna, em cuja base se encontra o princípio da dignidade da pessoa humana. Pois sem conceber, de fato, a dignidade a todos os indivíduos, estar-se-á na verdade negando-lhes os direitos fundamentais que lhe são assegurados.<sup>72</sup>

Destaque-se que apenas adquire existência de fato a capacidade econômica ou contributiva quando for acima do mínimo vital, que não pode ser violado sob nenhuma hipótese, sob pena de estar ferindo frontalmente o princípio da dignidade da pessoa humana.<sup>73</sup>

Pelo exposto, pode-se intuir que, utilizando-se uma interpretação constitucional sistemática, a preservação do mínimo vital é uma norma de imunidade aplicada a todos os tributos e deve alcançar todas as normas infraconstitucionais e, embora não esteja expressa, pode ser facilmente extraída dos valores que norteiam e do texto da Constituição.<sup>74</sup>

Obviamente, conforme se extrai da análise de Regina Helena Costa, a enunciação de termo mínimo vital há de ser construído pelo legislador ordinário e pelos intérpretes do direito, variando no tempo e no espaço, de acordo com a aplicação dada as normas referidas. No entanto, não se pode perder de vista que o mínimo vital vincula-se à dignidade da pessoa humana, como o mínimo economicamente viável a uma existência em condições dignas. Esta, tratando-se de uma convenção social, apesar de também variável no espaço e no tempo, é vislumbrada quando em comparação a situações individualmente analisadas.<sup>75</sup>

O princípio da dignidade da pessoa humana como vetor de interpretação constitucional deve permear todo o sistema. Uma interpretação que não leve em conta a projeção desse princípio em todas

---

<sup>71</sup> Idem, p. 70.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 87.

<sup>73</sup> Regina Helena Costa, *Princípio da Capacidade Contributiva*, págs. 67 e 68.

<sup>74</sup> Marcelo Saldanha Rohenkohl, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 90.

<sup>75</sup> *Op cit.*, págs. 69 e 70.

as normas do ordenamento fica incompleta, para não falar inválida. Muito se discute na doutrina se o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos ou apenas aos impostos, conforme descrito no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Colocando-se obrigatoriamente em consideração o referido princípio da dignidade da pessoa humana na esfera tributária e sua região de intersecção com o princípio da capacidade contributiva, impossível não aplicá-lo a todos os tributos.

Configura-se também a proteção do mínimo vital via isenção como meio de garantir o acesso aos produtos ou serviços necessários para o mínimo de uma vida digna (muitos deles oferecidos pelo Estado) cuja intenção se encontra nos enunciados constitucionais e nos valores norteadores de uma interpretação normativa sistemática. Com isso, apenas por intermédio da criação de normas que prestigiem o princípio da dignidade humana e da capacidade contributiva, com suas devidas efetividades em relação aos fatos sob seus albergues é que se pode determinar o conteúdo efetivo de mínimo vital e se o mesmo está em consonância com a Constituição.

Na hipótese dos tributos chamados indiretos<sup>76</sup>, os princípios da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da dignidade da pessoa humana, são efetivados pela seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços, ou seja, quanto mais essenciais forem os serviços e mercadorias para a população, menores serão as alíquotas aplicadas.

### 3.4.3 O princípio da capacidade contributiva e a segurança jurídica

O Poder Público, ao exercer a competência constitucionalmente determinada, deve fazê-lo dentro dos estritos limites assegurados pela Carta Maior. Ou seja, de maneira negativa, por meio de vedações, foi delimitado o âmbito de atuação possível do legislador infraconstitucional, cuja transgressão leva a inconstitucionalidade da norma produzida. Com isso, torna-se obrigatório o respeito aos direitos fundamentais resguardados no Texto Magno, tendo o cidadão-contribuinte a garantia de não ver conspurcados os seus direitos.<sup>77</sup>

Segundo Gustavo Sampaio Valverde,<sup>78</sup> tratando da teoria da ação comunicativa de Niklas Luhmann, a segurança jurídica derivaria da satisfação de expectativas cognitivas (em função do que é observado na realidade social pela própria sociedade) e das expectativas normativas (que decorrem das normas e seriam mantidas independentes da realidade fática). Neste último caso, ocorre que as normas jurídicas, mesmo que transgredidas, mantêm a sua força.

A segurança jurídica se revelaria nas expectativas normativas pelo fato de que o direito generaliza tais expectativas no seio da própria sociedade pelo fato de ser de conhecimento geral. O direito tem dessa maneira a tarefa de manter em vigor as expectativas, mesmo que sejam frustradas, por meio de comportamentos contrários às normas. Ou seja, a segurança jurídica deriva da certeza de

<sup>76</sup> Segundo Aliomar Baleeiro, apontando entendimento do STF, os impostos chamados de indiretos são os que “comportam sempre a repercussão do ônus econômico do contribuinte *de iure* para o contribuinte *de facto*, isto é, para o consumidor ou comprador”. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 883.

<sup>77</sup> Roque Antônio Carraza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, págs. 378 e 379.

<sup>78</sup> Gustavo Sampaio Valverde, *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo De Barros Carvalho*, págs. 187 a 189.

que, ocorrido determinado fato, determinada conseqüência vai acontecer por meio do órgão estatal competente.<sup>79</sup>

O princípio da segurança jurídica tem o objetivo importantíssimo de garantir que as normas contidas no sistema jurídico possam ser devidamente aplicadas, para que se manifestem todos os valores socialmente eleitos como relevantes em cada ato normativo e de aplicação produzidos por quem detiver competência ou atribuição para tanto.

No que tange à capacidade contributiva, a segurança jurídica efetiva socialmente na garantia proporcionada pelo ordenamento jurídico de que os que possuem situação econômica limitada deverão ter tratamento diferencial assegurado constitucional e infraconstitucionalmente, esperando que o Estado cumpra com sua função conforme a *Lex Mater*, como também, por outro lado, aqueles que se encontrem em situação econômica mais confortável, também serão tratados proporcionalmente de maneira diferenciada. O direito, portanto, visa à certeza e a igualdade no ato de sua criação e aplicação, para fim de que se obtenha uma segurança por parte dos destinatários da norma.<sup>80</sup>

A região de intersecção entre o princípio da segurança jurídica e o princípio da capacidade contributiva pode também ser verificada quando na hipótese de incidência da norma tiver como referência um signo presuntivo de riqueza acima do mínimo vital, devendo-se, para tanto, levar em conta os critérios da uniformidade, imparcialidade e regularidade no momento da aplicação de norma válida.<sup>81</sup>

#### **3.4.4 O princípio da capacidade contributiva, o direito à propriedade e a vedação da tributação com efeito de confisco**

O princípio que veda a tributação com efeito de confisco deriva do princípio da capacidade contributiva e tem como destinatário o legislador ordinário, que teve limitada a sua esfera de atuação, no sentido de que a norma jurídica que cria o tributo e sua respectiva quantificação não pode fazer com que os cidadãos venham a contribuir com a Fazenda Pública além de suas possibilidades econômicas.<sup>82</sup> O confisco não se caracteriza apenas em retirar todo o patrimônio do contribuinte, mas também, quando se retira do indivíduo o direito de dispor do necessário para sua subsistência digna, ou, de outra banda, exigir que alguém contribua em demasia, utilizando-se critérios irrazoáveis eleitos pelo legislador ordinário para este fim. O desrespeito ao princípio da vedação à tributação com efeito de confisco não fere diretamente os bens, mas os direitos subjetivos fundamentais constitucionalmente assegurados a todos os cidadãos.

O princípio da igualdade veda a discriminação quando a lei proíbe e obriga a discriminação quando a lei autoriza e a situação de fato demonstre a necessidade. No caso da vedação ao confisco não é levada em consideração a comparação, mas sim em termos absolutos e amplos o que é dignidade

---

<sup>79</sup> Idem.

<sup>80</sup> Roque Antonio Carrazza, *op. cit.*, págs. 385 a 387.

<sup>81</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações...*, p. 533.

<sup>82</sup> Roque Antônio Carraza, *Curso ...*, p. 89.

da pessoa humana e a liberdade de dispor de propriedade(s) que se encontra(m) em sua esfera de direito. Têm ambos dos princípios como ponto de convergência a pessoa do contribuinte e de sua família, voltando-se à realidade e realimentando o sistema de atos necessários à composição de normas individuais.<sup>83</sup>

A vedação ao confisco tem por natureza obstruir a apropriação de bens por parte do Estado em decorrência de uma tributação exacerbadamente indevida. As exceções permitidas são as de motivação extrafiscal (para determinados tributos), o exercício regular do poder de polícia e os tributos que visem garantir a função social da propriedade privada.<sup>84</sup>

As tributações de caráter extrafiscal devem sem dúvida poder tributar diferentemente pessoas visando o benefício coletivo, utilizando-se para tanto benefícios ou incentivos fiscais, bem como de uma tributação progressiva ou regressiva, desde que devidamente motivados e que tais motivações sejam comprovadamente vinculadas à finalidade propalada. Outra exceção é em caso de guerra, cuja tributação também adquire caráter excepcional.

Segundo Klaus Tipke e Douglas Yamashita,<sup>85</sup> A vedação do tributo como forma de confisco tem ainda como base, segundo o autor, três outros princípios: a) o direito de propriedade; b) o direito à herança; e c) o direito ao exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão. Seguindo ainda a mesma linha de raciocínio, arrematam que três critérios objetivos podem ser apontados como necessários a evitar o tributo com efeito confiscatório, que seriam: a) resguardar-se o mínimo vital; b) a discriminação constitucional dos signos presuntivos de riqueza; e c) a manutenção ou destruição das fontes de riqueza existentes.

A título de arremate sobre este tema, pode-se concluir que ocorre a tributação com efeito de confisco nos casos em que não tenha o contribuinte capacidade econômica suficiente para concorrer às despesas públicas, quando é efetivamente atingido o mínimo vital, ou, de outro norte, quando for tão pesada que retire a liberdade de disposição do direito de propriedade além do necessário é inconstitucional, por ferir frontalmente o princípio da capacidade contributiva. A liberdade do legislador para determinar o *quantum* que cada sujeito passivo(o quê?) deve pagar tributo, encontra-se em um intervalo mínimo e máximo, que é, de fato, representado pela capacidade contributiva.<sup>86</sup>

### **3.4.5 O princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal**

Em um Estado como o brasileiro é impensável a realização da justiça sem que esteja baseado nos princípios da igualdade, do Estado Social e liberdade. Conforme se encontra descrito na Constituição Brasileira, mais especificamente, no art. 3º, I.<sup>87</sup>

<sup>83</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações...*, p. 538.

<sup>84</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*, p.276

<sup>85</sup> Klaus Tipke e Douglas Yamashita, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 68.

<sup>86</sup> Fábio Brun Goldschmidt, *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*, págs. 162 e 163.

<sup>87</sup> Klaus Tipke, *op cit.*, p. 17.

Assim, segundo John Rawls, citado por Klaus Tipke, consubstancia-se a justiça no Estado de Direito nas iguais possibilidades de que todos os cidadãos tenham a possibilidade de fruição das liberdades fundamentais imateriais e na possibilidade de que nem todos tenham a mesma possibilidade de participação de fruição de bens materiais.<sup>88</sup>

A justiça fiscal não pode ser observada isoladamente, mas por meio de uma análise geral dos princípios e fundamentos que lhe dão suporte. A realização de uma justiça fiscal não se restringe apenas à análise da capacidade contributiva e da igualdade, mas de vários outros preceitos e princípios como igualdade, legalidade, etc. Assim, justiça fiscal é um conceito criado dentro do sistema, pela análise conjunta das normas que têm por finalidade alcançar a melhor distribuição possível da carga tributária, para que os economicamente menos aptos possam contribuir proporcionalmente menos que os mais abastados<sup>89</sup>.

## 4 CRITÉRIOS DE IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 4.1 Notas introdutórias

Conforme foi visto anteriormente, a efetividade é o parâmetro de resposta do meio social às prescrições normativas vigentes. Ou seja, é o processo contínuo de comunicação entre o subsistema jurídico com os demais subsistemas sociais, no qual pode ser verificado se as normas de qualquer hierarquia (princípios ou regras) se encontram, de fato, válidas ou se simplesmente representam um meio para que outros subsistemas como o político e o econômico, por exemplo, possam realizar seu controle ideológico por meio de inclusões de expectativas que jamais serão concretizadas<sup>90</sup>.

Mas como, no mundo dos fatos, conseguir identificar se as normas jurídicas possuem eficácia social ou efetividade?<sup>91</sup> A resposta não parece ser única, mas um caminho possível seria a análise do conteúdo das normas produzidas, da sua motivação ou do seu fundamento, quando exigidos, para que seja averiguado se o princípio da capacidade contributiva está sendo respeitado em todas as suas facetas. Tal respeito tanto é verificável em normas gerais ou individuais, como em concretas ou abstratas.

---

<sup>88</sup> Idem.

<sup>89</sup> Fernando Aurélio Zilveti, *op cit.*, p. 124 e 125.

<sup>90</sup> Segundo Luís Roberto Barroso: “A efetividade significa, portanto, a realização do Direito. O desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever-ser normativo e o ser da realidade social” (*Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 248).

<sup>91</sup> Ana Lúcia Sabadell conceitua esta propriedade da norma como adequação interna: “Trata-se da capacidade da norma em atingir a finalidade social estabelecida pelo legislador. Uma norma jurídica é considerada internamente adequada quando as suas conseqüências na prática permitem alcançar os fins objetivados pelo legislador. Em outras palavras, examinamos aqui a *funcionalidade* da norma que resulta da análise de suas conseqüências sociais”.

O movimento contínuo de modificação do sistema jurídico pela criação de novas normas que derivam do enunciado através do ato de aplicação<sup>92</sup> serve como parâmetro essencial para verificação da efetividade das normas, pois é a partir desta sucessão de atos que as normas derivadas trazem em sua gênese a marca ou não do respeito ao princípio da capacidade contributiva e sua respectiva imperatividade.

No que pertine à análise do conteúdo das normas, pode-se verificar quando se faz manar o respeito ao fim objetivado, na existência de determinados limites às matérias que devem constar em seu enunciado prescritivo, como bem acentua Gabriel Ivo: “Exceto a Constituição posta pelo poder constituinte originário, até mesmo a reforma constitucional sofre limites quanto ao seu conteúdo. Algumas normas regulam permissivamente a matéria veiculada (Pp). Outras proíbem certas matérias (Vp), e outras obrigam determinado conteúdo (Op).”<sup>93</sup>

No que tange à motivação, é importante destacar que a mesma se torna determinante na análise do respeito aos fundamentos de fato e de direito que embasaram a norma. Conforme Vladimir da Rocha Franca “a motivação é o discurso que oferece ao destinatário do ato administrativo, bem como à coletividade, os aspectos jurídicos e fáticos que outorgam legitimidade à decisão administrativa no caso concreto”.<sup>94</sup> Portanto, pela motivação dos atos administrativos pode-se verificar a gênese da norma criada e a sua conformidade aos respectivos conteúdos e às demais normas que a regulam.

A motivação ou fundamentação erige-se como garantia constitucional em um Estado como o brasileiro, para que haja efetivação e realização de vários princípios constitucionais, demonstrando ser meio hábil para verificação da efetividade das normas<sup>95</sup>.

#### **4.2 Critérios para identificação do respeito à efetividade do princípio da capacidade contributiva das normas**

A identificação de elementos que outorgam efetividade ou não ao princípio da capacidade contributiva nas normas depende de uma atuação positiva ou negativa de seus destinatários. Será positiva quando expressamente forem averbados os elementos que materializam na norma jurídica a abstração principiológica, ou de outro norte, quando forem produzidos enunciados que contrariam o referido princípio. Será negativa quando o sujeito responsável a produzir a norma não insere em seu conteúdo ou motivação os meios à efetividade do princípio quando devia fazê-lo.

As espécies de critérios de identificação de efetividade ou não efetividade serão expostas abaixo.

---

<sup>92</sup> Gabriel Ivo, *Norma Jurídica – Produção e Controle*, p. 114.

<sup>93</sup> *Idem*, p.25.

<sup>94</sup> Vladimir da Rocha Franca, *Estrutura e Motivação do Ato Administrativo*, p. 96.

<sup>95</sup> “Ademais, o dever de fundamentar a sentença deixou de ser uma mera categoria legal e assumiu o conteúdo de realizador do Estado Democrático de Direito. Esta assunção transformou o *status* da decisão judicial, elevando-a a uma categoria constitucional. Mais. Sendo a fundamentação um imperativo da justiça, e esta é a forma de realizar a igualdade através do devido processo legal, tem-se, por via oblíqua, que este imperativo é uma cláusula pétrea” (Beclate Oliveira Silva, *Garantia Fundamental à Motivação da Decisão Judicial*, p. 72).

#### **4.2.1 Em relação à região de interseção do princípio da capacidade contributiva e da igualdade**

Conforme foi exposto acima, existe uma região de intersecção entre o princípio da capacidade contributiva e outros princípios constitucionais que forma um fundamento multifacetado da efetividade do princípio da capacidade contributiva. Podendo ser identificados pelos seguintes critérios objetivos de respeito ou não do referido princípio:

- a) dispensar tratamento igual para os que possuam a mesma capacidade contributiva e tratamento diferenciado para os que se encontrem em situação diversa;
- b) o critério material da hipótese de incidência das normas deve ter por objeto um signo presuntivo de riqueza que possa determinar a capacidade econômica do contribuinte, não podendo ser eleitos critérios de discriminação que venham a gerar encargos excessivos ou beneficiar injustificadamente apenas um indivíduo ou a um grupo determinado ou determinável;
- c) escolha de alíquotas progressivas que produzam uma discriminação entre os sujeitos passivos deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte na análise direta da realidade, para que não seja tão grave que atinja o mínimo vital ou venha a ter efeito de confisco, devendo ser, principalmente, razoável em relação aos fins constitucionalmente almejados;
- d) as normas não podem criar critérios que venham a impossibilitar procedimental ou materialmente o acesso de todos a benefícios fiscais por determinação de legal, a não ser, em casos constitucionalmente justificados (nos casos de função extrafiscal da tributação), por intermédio de criação de procedimento ou conteúdo que venha, por meio de especificação de fatos, a individualizar os beneficiários;
- e) impossibilidade de que na hipótese de incidência seja discriminado fato tributário ou fato de exceção tão raro ou tão específico que venha a prejudicar ou justificar benefícios a indivíduos ou grupos;
- f) impossibilidade de distinção injustificada no momento de aplicação da norma, ou que tais justificativas não sejam suficientes para tal distinção tendo em vista o fim almejado;
- g) todos os critérios devem ser utilizados tanto em relação as pessoas físicas quanto a pessoas jurídicas de direito público ou privado.

#### **4.2.2 O princípio da capacidade contributiva, o princípio da dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo vital**

Conforme visto anteriormente, a efetividade do princípio da capacidade contributiva em intercepção com o princípio da dignidade da pessoa humana se dá pelo prestígio na norma à manutenção do mínimo vital. Com isso, os seguintes elementos devem ser observados no conteúdo ou motivação da norma:

- a) o dever de ser assegurado o respeito ao mínimo vital com a descrição de valores mínimos da chamada capacidade econômica, para que se respeite o mínimo vital, com base em dados oficiais

fornecidos pelo Estado, devendo ser revisto tal valor periodicamente quando da ocorrência da variação do mínimo necessário a uma existência digna, conforme constam nos arts. 6º e 7º, IV, da Carta Magna;

b) utilização da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços no caso dos tributos indiretos, devendo a norma conter lista detalhada dos mesmos para que se assegure alíquotas diferenciadas e menores, com o fito de contemplar a efetividade, inclusive, devendo constar expressamente nas normas gerais todas as mercadorias e serviços considerados essenciais e não essenciais e as alíquotas utilizadas.

#### **4.2.3 O princípio da capacidade contributiva e segurança jurídica**

A segurança jurídica decorre da certeza por parte dos destinatários de que os responsáveis pela aplicação das normas o farão estritamente nos limites constitucional e inconstitucionalmente especificados. Assim, os seguintes elementos podem ser arrolados:

- a) que as normas produzidas pelo ato de aplicação venham a prever precisa e antecipadamente os direitos e deveres tributários dos sujeitos passivos que se enquadrem nos fatos descritos na hipótese normativa;
- b) que os critérios de equiparação ou desequiparação, ou ainda, que as bases de cálculo e alíquotas sejam devidamente expostos e interpretados, em estrita consonância com o conteúdo e motivação ou fundamento da norma criada, de acordo com o que é prescrito na norma de produção;
- c) também se realiza a segurança jurídica com a aplicação conjunta da capacidade contributiva e da razoabilidade quando tratando de fatos concretos e comparação de situações distintas no momento de aplicação;
- d) utilização de critérios específicos de determinação do mínimo vital, da capacidade econômica, da hipótese de incidência, critério material, critério pessoal, critério temporal, base de cálculo e alíquota, produtos essenciais e produtos supérfluos, para observância estrita ao princípio da capacidade contributiva;
- e) vedação ao uso de ficções ou de presunções em discordância com a realidade posta, seja genérica ou especificamente para determinação dos critérios ou elementos descritos no item anterior com a finalidade de se prestigiar e obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

#### **4.2.4 O princípio da capacidade contributiva, o direito de propriedade e vedação da tributação com efeito de confisco**

A propriedade é bem jurídico constitucionalmente protegido, não podendo o tributo ser utilizado como meio de violá-la. Devem os destinatários e aplicadores da norma, para efetividade do princípio da capacidade contributiva, atender aos seguintes critérios:

- a) a base de cálculo não pode enquadrar no conjunto de seus elementos o mínimo vital;
- b) a alíquota deve ser tão elevada que atribua efeito de confisco ao tributo, destruindo as fontes de riqueza.

#### 4.2.5 Capacidade contributiva e justiça fiscal

No que se refere ao princípio da justiça fiscal em verdade, ele é consubstanciado na esfera tributária pelos outros princípios acima expostos, o que na verdade torna desnecessária uma abordagem com as anteriores.

## 5 CONCLUSÃO

Conforme apresentado, o direito é multifacetado. Tendo como principal característica a interação. O direito não se movimenta sozinho, em sua dinâmica criativa e orientadora de condutas, tem vida própria através de seus inúmeros núcleos potenciais de significação que são as normas, as quais determinam os procedimentos de sua própria criação.

Os princípios têm um papel fundamental de, vetorialmente, direcionar significações, limitar competências e inculpir em todas as normas os genes do fim último de sua produção. Portanto, de fundamental importância é a observância obrigatória dos mesmos por parte dos endereçados, visando à manutenção e a reprodução do sistema e adequação à realidade em que se encontra, utilizando-se para tanto de uma metalinguagem complementar.

Demonstrou-se que é perfeitamente possível verificar a efetividade do princípio da capacidade contributiva utilizando-se de critérios objetivos. Isto porque, as normas trazem em seu conteúdo textual, em sua motivação ou fundamentação, os elementos que tornam possível a identificação e o respeito às normas superiores que lhe dão suporte, os valores socialmente relevantes e os fatos que autorizam ou determinam sua aplicação.

A Constituição é um sistema. Todas as suas normas atuam de maneira harmônica, portanto, o processo de significação constitucional envolve a análise de várias normas em conjunto, para se chegar a uma metalinguagem complementar através do um cotejo normativo e da incidência nos fatos postos à sua análise. Assim, normas geram normas, como consequência da incidência sobre fatos.

Os princípios constitucionais interagem, formando uma região de intersecção, onde os destinatários, que produzem os enunciados se vêem adstritos a uma região onde o número de significações possíveis está delimitada. Rompendo-se tal região, ou seja, norma que não esteja fundamentada nessa região de possibilidades está eivada de inconstitucionalidade, por desrespeito aos princípios que deveriam ser aplicados e possuir eficácia social.

Assim, este procedimento de e verificação da produção, do conteúdo das normas e os fatos que terão uma incidência determinada vistos em conjunto, são hábeis para se identificar

a efetividade do princípio da capacidade contributiva, como também de outros princípios constitucionais.

Cumprido ressaltar que é importantíssimo esse processo de verificação da interação entre o emissor e os endereçados normativos, para se identificar até que ponto a norma está sendo obedecida, cumprida e respeitada. Esse respeito serve de parâmetro significativo que revelará *prima facie* se a norma possui apenas caráter simbólico, como também, fará com que os operadores do direito identifiquem abusos ou desvios de poder e, em consequência, tomem as providências necessárias para garantir a efetividade dos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

## BIBLIOGRAFIA

- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Saraiva, São Paulo, 2001.
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Fato e Evento Tributário – Uma Análise Semiótica*. In Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do Direito*, Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed., 6ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1997.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*, 4ª ed. revista, Malheiros, São Paulo, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Igualdade Tributária*, Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 11ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7 ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Forense, Rio de Janeiro, 2005.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 2007.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, Noeses, São Paulo, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 6. ed. ver., atual. e ampl., Saraiva, São Paulo, 2008.
- \_\_\_\_\_. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da constituição brasileira*. 7ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2003.
- BETTI, Emilio. *Interpretação da Lei e dos Atos Jurídicos*, Trad: Karina Jannini e Giuliano Crifó, Martins Fontes, São Paulo, 2007.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*, 3.ed. revista, Edipro, São Paulo, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 6.ª ed. Brasília: Editora UnB, 1995.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 6. ed., Malheiros, São Paulo,

- 1996.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 20 ed., Malheiros, São Paulo, 2004.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*, 9ª ed., Malheiros, São Paulo, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16. ed., Saraiva, São Paulo 2004.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 3.ed., Saraiva, São Paulo, 2004.
- CHAUÍ, Marilena. *Convite à Filosofia*. 4ª Ed. São Paulo: Ática, 1995.
- COELHO, Fábio Alexandre. *Processo Legislativo*, Editora Juarez de Oliveira, São Paulo, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2005
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Brasília, Senado Federal, 2007.
- CONTIPELLI, Ernani. *Aplicação da Norma Jurídica*, Quartier Latin, São Paulo, 2007.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3. ed. ver. e ampl., Malheiros, São Paulo, 2003.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Controle judicial do poder público: em busca de uma dogmática constitucional transformadora à luz do direito fundamental à efetivação da constituição*, Saraiva, 2004.
- DIGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*, tradução de Eduardo Salgueiro, Sergio Antonio Fabris Ed., 2005.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 17. ed. à luz da Lei n. 10.406/2002, Saraiva, São Paulo, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Norma Constitucional e seus efeitos*, 6. ed., Saraiva, São Paulo, 6ª ed., 2003.
- DWORKIN, Ronald. *O império do direito*, tradução Jefferson Luiz Camargo, 2ª ed., Martins Fontes, São Paulo, 1999.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Direito Cosntitucional- Liberdade de fumar – Privacidade – Estado – Direitos Humanos e outros temas*, Manole, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*, 5. ed., Atlas, São Paulo, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Norma Jurídica*, 4ª edição, Editora Forense, 2005.

- \_\_\_\_\_. Constituição Brasileira e Modelo de Estado: hibridismo ideológico e condicionantes históricas, *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. Saraiva, São Paulo, v. 17, out/nov, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Conceito de Sistema no Direito*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976.
- \_\_\_\_\_. e outros. *A norma Jurídica*. Coordenação de Sérgio Ferraz. Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S.A., 1980.
- \_\_\_\_\_. *A Ciência do Direito*, 2ª edição/11ª tiragem, Editora Atlas, São Paulo, 1980.
- FRANÇA, Vlademir da Rocha. *Estrutura e motivação do ato administrativo*, Malheiros, 2007.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, 2003.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1990.
- HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*, trad. Gilmar Ferreira Mendes, Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1997.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – Entre Facticidade e Validade*, Trad. Flávio Beno Siebeneichler, Tempo Brasileiro, Rio de Janeiro, 1997.
- HESSE, Konrad. *Escritos de Derecho constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983.
- \_\_\_\_\_. *A força normativa da constituição*, trad. Gilmar Ferreira Mendes, Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1991.
- IVO, Gabriel. *A Produção Abstrata de Enunciados Prescritivos. In Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho Forense*, Rio de Janeiro, 2005.
- IVO, Gabriel. *Norma Jurídica - produção e controle*, Editora Noeses, 2006.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 4ª ed., 1ª reimpressão, Martins Fontes, São Paulo 1995.
- KRELL, Andreas Joachim. *Discrecionariiedade Administrativa e Proteção Ambiental*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2004.
- LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I e II*, Edições Tempo Brasileiro, Rio de Janeiro, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 19ª ed. ver. atual. e ampl., Malheiros, São Paulo 2001.

- MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do Fato Jurídico – Plano da Eficácia - 1ª Parte*, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 2007.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 13ª Edição, Malheiros, São Paulo, 2001.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e controle da constitucionalidade: estudos de direito constitucional*, Celso Bastos Editor, São Paulo, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Jurisdição Constitucional*, 5. ed., Saraiva, São Paulo, 2005.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*, 15a ed., Atlas, São Paulo, 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 6. ed., Malheiros, São Paulo, 2007.
- MORESO, J. J. e VILAJOSANA, J. M., *Introducción a la teoría Del derecho*, Marcial Pons, Barcelona, 2004.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*, Martins Fontes, São Paulo, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, Saraiva, São Paulo, 1988.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, 3. ed. ver. e atual., Renovar, Rio de Janeiro, 1998.
- PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*, trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira, Martins Fontes, São Paulo, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de argumentação*, Martins Fontes, São Paulo, 2002.
- REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, 17. ed., Saraiva, São Paulo, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Tridimensional do Direito*, 4. ed., Saraiva, São Paulo, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Fundamentos do direito*. 3. ed., Editora Revista dos tribunais, São Paulo, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Lições Preliminares de Direito*, 27ª ed., Saraiva, São Paulo, 2007.
- ROCHA, Leonel Severo (Org.) *Introdução à teoria do sistema autopoietico do direito*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005.
- ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)*, Quartier Latin, São Paulo, 2007.
- SABADELL, Ana Lucia. *Manual de sociologia jurídica: introdução a uma leitura externa do direito*, 3. ed. ver. atual. e ampl., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005.

- SARLET, Ingo Wolfgang \_\_\_\_\_. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais*, 5. ed., rev. atual., Livraria do Advogado, Porto alegre, 2007.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, 7. ed. ver. atual. e ampl., Livraria do Advogado, Porto alegre, 2007.
- SCHAUER, Frederick. *Las Reglas em Juego: Um examen filosófico de la tomada de decisiones basada em reglas em el derecho y em la vida cotidiana*, Marcial Pons, Barcelona, 2004.
- SGARBI, Adrian. *Teoria do Direito: Primeiras Lições*, Lumen Juris Editora, 2007.
- SILVA, José Afonso da. *Princípios do Processo e Formação das Leis no Direito Constitucional*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1964.
- SILVA, Virgílio Afonso (org.). *Interpretação Constitucional*, Malheiros, São Paulo, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 6ª Edição, 3ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, Malheiros, São Paulo, 2000.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*, 7. ed. revista e atualizada, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2007.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*, 6ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989.
- TIPKE, Klaus, e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. Malheiros, São Paulo, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário*, Renovar, Rio de Janeiro, 2005.
- TRINDADE, André. *Os direitos Fundamentais em uma Perspectiva Autopoiética*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Para Entender Luhmann e o Direito Como Sistema Autopoiético*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2007.
- VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de Inconstitucionalidade*. In Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- VIEWEG, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*, trad. Tércio Sampaio Ferraz Jr.,

- Imprensa Nacional, Brasília, 1979.
- VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, Noeses, São Paulo, 2005.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito*, Malheiros, São Paulo, 2005.
- WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*, 2ª edição, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.
- \_\_\_\_\_. *Semiótica y Derecho*, Ediciones Eikon, Buenos Aires, 1972.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Lógico-Philosophicos* tradução de Luiz Henrique Lopes dos Santos, Edusp, São Paulo, 1994.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, Quartier Latin, São Paulo, 2004.