

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ISS FIXO: UMA QUESTÃO DE (IN)JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Marcelo José Luz de Macêdo
Mestrando em Direito Tributário PUC/SP
Bolsista CNPq

Resumo: Sem dúvida alguma, não há de se conceber a idéia de um Estado Social dissociado de uma atividade apta à obtenção dos meios materiais necessários para realização de seus fins. A arrecadação tributária se mostra com um instrumento eficaz ao abastecimento dos cofres públicos. Porém, paralela a essa função, revela-se um poderoso instrumento de invasão e expropriação da liberdade e propriedade privada do contribuinte. Na tentativa de equacionar essa relação, tem-se no Princípio da Capacidade Contributiva verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar e um pilar indispensável à garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos, quer dizer, cada um deveria contribuir na medida de suas posses. Não obstante, alguns problemas surgem na pragmática jurídica. Pretendemos com esse breve escrito estabelecer uma conexão entre o referido princípio e o Imposto sobre Serviços (ISS) aplicável aos profissionais liberais sob um valor fixo. Se o Direito guarda ou pelo menos deveria guardar alguma relação com ideais de justiça distributiva, a capacidade contributiva deveria seguir suas mesmas trilhas como manifestação da justiça tributária.

Palavras-chave: Direito; Justiça; Tributação; Capacidade contributiva; ISS fixo.

Abstract: Surely, there is no of conceiving the idea of a Welfare State dissociated from one activity to obtain the material resources to accomplish its purposes. Tax revenue it appears to be an efficient instrument to supply the public treasury. However, at the same side of this function, it also proves to be a powerful invasion and expropriation instrument of freedom and private property of the taxpayer.

In an attempt to equate this connexion, we have the principle of ability to pay as a constitutional limitation of taxation and a key pillar of guaranteeing fundamental rights of citizens, that is, taxes should be levied according a taxpayer's ability to pay. However, some problems are shown in practice. We intend with this brief written establish a connection between that principle and the services taxation (ISS) applicable to self-employed upon a fixed amount. If the Law guards or at least should keep something to do with ideals of distributive justice, the ability to pay should follow their same pathway as a manifestation of tax justice.

Keywords: Law; Justice; Taxation; Ability to pay; Fixed ISS.

1. **PREMISSAS DE UM BREVE ESCRITO: DIREITO, JUSTIÇA E TRIBUTAÇÃO**

Durante toda nossa pesquisa, buscamos constantemente estabelecer uma dialética¹ coerente entre direito, justiça e tributação. É assente que as definições dos conceitos dos termos são inconfundíveis, entretanto parece inconcebível se negar a existência de uma relação intrínseca entre eles. O obstáculo, porém, reside em saber até que ponto tais vínculos podem ser estabelecidos. Falamos isso pois – mais das vezes – estamos a tratar de conceitos vagos, ambíguos, subjetivos e abstratos, e a depender da forma com que se enxergue a relação, os reflexos sobre o sistema jurídico serão distintos.

Tendo em vista essa dificuldade, Michael Sandel nos alerta:

“A vida em sociedades democráticas é cheia de divergências entre o certo e o errado, entre justiça e injustiça. Algumas pessoas defendem o direito ao aborto, outras o consideram um crime. Algumas acreditam que a justiça requer que o rico seja taxado para ajudar o pobre, enquanto outros acham que não é justo cobrar taxas sobre o dinheiro recebido por alguém como resultado do próprio esforço. Algumas defendem o sistema de cotas na admissão ao ensino superior como uma forma de remediar erros do passado, enquanto outras consideram esse sistema uma forma injusta de discriminação invertida contras as pessoas que

¹ Investigação baseada no exame crítico de argumentos – tanto favoráveis como contrários – acerca de uma opinião.

merecem ser admitidas pelos próprios méritos. Algumas rejeitam a tortura de suspeitos de terrorismo por a considerarem um ato moralmente abominável e indigno de uma sociedade livre, enquanto outras a defendem como um recurso extremo para evitar futuros ataques.”²

Antes de pretender transportar nossos estudos ao campo da tributação – mais especificamente no que toca ao princípio da capacidade contributiva e a forma de tributação fixa sobre a prestação de serviço de algumas espécies de profissionais liberais –, nos vemos na necessidade de fixar algumas idéias a respeito dos conceitos de direito e justiça que serão úteis à compreensão do tema. No esteio, Tercio Sampaio Ferraz Junior nos informa o seguinte:

“Temos, portanto, duas possibilidades de proceder à investigação de um problema: ou acentuando o aspecto *pergunta*, ou acentuando o aspecto *resposta*. Se o aspecto *pergunta* é acentuado, os conceitos básicos, as premissas, os princípios ficam abertos à dúvida. Isto é, aqueles elementos que constituem a base para a organização de um sistema de enunciados que, como teoria, explica um fenômeno, conservam seu caráter hipotético e problemático, não perdem sua qualidade de tentativa, permanecendo abertos à crítica. Esses elementos servem, pois, de um lado, para delimitar o horizonte dos problemas a serem tematizados, mas, ao mesmo tempo, ampliam esse horizonte, ao trazerem esta problematicidade para dentro deles mesmos. No segundo aspecto, ao contrário, determinados elementos são, de antemão, subtraídos à d/vida, predominando o lado *resposta*. Isto é, postos fora de questionamento, mantidos como soluções atacáveis, eles são, pelo menos temporariamente, assumidos como insubstituíveis, como postos de modo absoluto. Eles dominam, assim, as demais respostas, de tal modo que estas, mesmo quando postas em d/vida em relação aos problemas, não põem em perigo as premissas de que partem; ao contrário, devem ser ajeitadas a elas de maneira aceitável.”³

Impossível de se analisar nesse trabalho todas as teorias do direito (naturalista, positivista, relativista, etc) e todas as correntes da justiça (aristotélica, utilitarista, libertaria, igualitária etc). Lembrando que dentro de cada uma dessas teorias ainda há uma infinidade de linhas de posicionamento. Nossa proposta é singela, baseada na reflexão sobre a possibilidade de associação entre o direito, a justiça e o poder de tributar para, assim, analisar o princípio da capacidade contribuinte e sua abrangência sobre o caso específico do Imposto sobre Serviços (ISS) fixo como instrumento de (in)justiça tributária.

² SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Civilização brasileira, 2013. p. 36/37.

³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 18

Não sabemos ao certo se conseguiremos cumprir o nosso propósito. Bem provável que não. Tais conceitos são frutos dos mais intensos debates, não de hoje, mas desde as tradições mais antigas. Para tanto, nunca houve uma resposta definitiva. Porém, não escrevemos com a pretensão de esgotar o tema, nem tampouco para dar a resposta “certa”, a “melhor” resposta ou coisas do gênero. Escrevemos no propósito de iluminar o caminho daqueles que pretendem seguir nessa contínua – e talvez interminável – busca pela justiça tributária.

Porém, para entendermos de que modo a capacidade contributiva pode atuar para uma justiça tributária, ou melhor, para entendermos do que ela se trata, acreditamos ser necessário discorrer sobre temas como o direito e a justiça. Assim, nosso ponto de partida é tentar estabelecer uma relação entre os conceitos de direito, justiça e tributação; para, então, passar ao tema da ISS incidente sobre os profissionais liberais sob a forma de um valor fixo predeterminado.

Não raro ouvimos que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos e custosos do mundo. Além do mais, convivemos diariamente com notícias referentes a recorde de arrecadações, mas o Governo cada vez mais passa dificuldades para cumprir as Leis de Responsabilidade Fiscal e manter as contas públicas em dia. Não fosse só isso, a população sofre um déficit de serviços públicos sem precedentes. Não se vê um retorno proporcional ao que é tributado, de modo que o dinheiro do contribuinte é mal aplicado. Se por um lado temos uma carga tributária elevadíssima, por outro não temos retorno em qualidade de vida.

Isso não só tem a ver com direito e justiça tributária, mas totalmente com a capacidade contributiva. Já que, conforme poderemos expor, em nosso país, ao que tudo indica, quem mais contribui são aquelas pessoas com menos condições financeiras. Logo, além de serem as que mais necessitam dos serviços prestados pelo Estado – e não podem contar com isso –, elas são as que mais contribuem. Quer dizer, no Brasil, quem paga a conta é quem tem menos poder aquisitivo. Seria nosso sistema um Robin Hood às avessas? Não pretendemos responder a questão. Como já informado,

pretendemos introduzir o leitor na sistemática de incidência do ISS fixo e analisar se tal mecanismo consiste em instrumento de capacidade contributiva e colabora para uma dita justiça tributária.

2. A POSSIBILIDADE DE UM DIREITO INJUSTO

Não se mostra adequado discorrer a respeito de uma dita justiça tributária antes de se estabelecer quaisquer premissas sobre o que se entende por direito e justiça. Além do mais, parece inviável, na perspectiva da ordem jurídica atual, se falar em sociedade sem se referir ao direito e a justiça. Porém, o que é “direito” e o que é “justiça”? Seria correto falar em um direito injusto?

Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Junior, “o direito é um mistério, o mistério do princípio e do fim da sociabilidade humana. Suas raízes estão enterradas nesta força ocultas que nos move a sentir remorso quando agimos indignamente e que se apodera de nós quando vemos alguém sofrer uma injustiça.”⁴

Lembramos das lições da professora Fabiana Del Padre Tomé que, ao discorrer sobre a verdade, nos informa que a verdade é metafísica – não se pode provar pela experiência pois ultrapassa o campo do empírico –, todos falam em nome da verdade, mas não há como saber quem está realmente falando a verdade. É um valor em nome do qual se fala. Nos moldes, fazemos uma associação com a justiça. Por exemplo, em um litígio temos o autor pedindo por justiça, o réu que se defende em nome da justiça e o juiz a decidir com justiça. Onde está a justiça?

Se pretendemos abordar a possibilidade de uma justiça tributária, precisamos saber sobre o que estamos falando. Que se entende por direito, que se entende por justiça, suas correlações e encadeamentos. Tal tarefa não é simples, não há uma afirmativa “certa” ou “errada” a respeito do

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1

problema, mas sim, conclusões coerentes. Tudo vai depender, portanto, do sujeito cognoscente que se põe a investigar o objeto, a depender do método utilizado. Isso não responde a pergunta, o que é “direito” e o que é “justiça”?

Logo no início de sua obra, Wayne Morrison nos remete a um belo poema acerca do tema:

“O direito, diz o juiz com olhar de desprezo,
Falando com clareza e grande severidade,
O direito é o que eu já lhes disse antes,
O direito é o que suponho que vocês saibam,
O direito é o que vou explicar mais uma vez,
O direito é O direito.

(W. H. Auden, *Collected Poems*, citado em Wayne Morrison, *Filosofia do Direito*, 2012:1)

Também pedimos licença, nesse momento, para trazer à baila um poema de Carlos Drummond de Andrade que se encaixa perfeitamente ao assunto, desde que procedido de um simples exercício mental. Assim, onde se lê “verdade”, tentemos trocar por “justiça”.

“A verdade dividida
A porta da verdade estava aberta
mas só deixava passar
meia pessoa de cada vez.
Assim não era possível atingir toda a verdade,
porque a meia pessoa que entrava
só conseguia o perfil de meia verdade.
E sua segunda metade
voltava igualmente com meio perfil.
E os meios perfis não coincidiam.
Arrebentaram a porta. Derrubaram a porta.
Chegaram ao lugar luminoso
onde a verdade esplendia os seus fogos.
Era dividida em duas metades
diferentes uma da outra.
Chegou-se a discutir qual a metade mais bela.
Nenhuma das duas era perfeitamente bela.
E era preciso optar. Cada um optou
conforme seu capricho, sua ilusão, sua miopia.”

Nosso objetivo não é discorrer filosoficamente sobre os conceitos de direito e justiça, ou a respeito da possibilidade de um direito injusto. Além do mais, tais conceitos não se confundem: direito é direito, ao passo que justiça é justiça. Traçamos um corte metodológico e partimos da premissa de que os conceitos apenas se relacionam, pois o direito tem na justiça um de seus pilares

estruturais. Em que pese as várias correntes que se dispuseram a analisar o tema, cabe ao sujeito cognoscente eleger suas premissas com vistas à garantir o rigor e a coerência do discurso.

Afirma Tercio Sampaio Ferraz Júnior que “desde as tradições mais antigas, a balança é um dos símbolos mais constantes da justiça. O equilíbrio dos pratos (*ison*) parece trazer à justiça seu sentido nuclear.”⁵ Aliás, a história mostra que ao lado palavra latina *jus* estava a palavra *derectum*. Com o tempo esta última vai se sobrepondo a primeira, até ser reconhecida para indicar o ordenamento jurídico⁶. Tercio Sampaio Ferraz Junior alerta que “a palavra *direito*, em português, guardou, porém, tanto o sentido do *jus* como aquilo que é consagrado pela Justiça (em termos de virtude moral), quanto o de *derectum* como um exame da retidão da balança, por meio do ato da Justiça (em termos de aparelho judicial).⁷

Para Rudolf Von Ihering:

“o direito não é mero pensamento, mas sim força viva. Por isso, a Justiça segura, numa das mãos, a balança, com a qual pesa o direito, e na outra a espada, com a qual o defende. A espada sem a balança é a força bruta, a balança sem a espada é a fraqueza do direito. Ambas se completam e o verdadeiro estado de direito só existe onde a força, com a qual a Justiça empunha a espada, usa a mesma destreza com que maneja a balança”⁸

Em brilhante passagem de sua obra, Pontes de Miranda ensina que “desde que o Estado eliminou e proibiu a justiça de mão própria, monopolizando a distribuição da justiça, salvo pouquíssimas exceções àquela eliminação ou a este monopólio (e.g., arbitragem), tinha de prometer e assegurar a proteção dos que precisassem de justiça, isto é, prometer e assegurar a pretensão à tutela jurídica.”⁹ Isto é, a busca do “direito” em fazer “justiça”.

A palavra direito é uma expressão que possui múltiplos significados, podendo estar relacionada com os conceitos de lei, justiça, prerrogativa, dever, faculdade, entre outras. Partindo de uma concepção positivista, o direito positivo se apresenta como um conjunto de regras, fruto de uma

5 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Poder e justiça*. In: *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 173

6 Em nosso trabalho utilizaremos os termos “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” indistintamente.

7 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 11

8 IHERING, Rudolf Von. *A luta pelo direito*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 27.

9 MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998. p. 245

vontade humana soberana, impostas a todos os cidadãos com o intuito de viabilizar a vida comunitária.

Com suas idéias, os positivistas buscam superar a indefinição dos conceitos de direito e justiça. Assim, a atenção se volta para a aplicação da norma jurídica, somente se alcançando a justiça nessa atividade. Sem lei não há espaço para o justo e para o injusto, cuja possibilidade de distinção dela decorre. Poderíamos dizer que a natureza da justiça consiste em manter a própria ordem jurídica. Se partimos daquele velho ditado: dar a cada um o que seu, este seu precede o justo e o injusto. Ele nasce da lei e se não há lei – ou poder coercivo – não há “esse seu”.

Herbert Hart, por exemplo, defende a separação entre direito e moral e a possibilidade de normas “injustas”, mas que são direito. Ainda que uma norma não passe pelo teste da moral, se ela preenche todos os requisitos legais, não há razão para extirpá-la do ordenamento. Não é necessário que as leis reproduzam ou satisfaçam exigências morais, embora frequentemente o façam. O jurista possui algumas posições bem particulares dentro da teoria positivas, por exemplo, ao sustentar uma necessidade de cooperação voluntária dos indivíduos no cumprimento das regras para existência do poder coercitivo – talvez uma das posições mais conhecidas dentro de sua teoria: a noção de reconhecimento; o fato do direito positivo frequentemente absorver a moral; e a abertura do sistema jurídico ao deixar um campo de atuação para os juízes, não os obrigando a aceitação absoluta da lei ou a deduções mecânicas.

Segundo Hart, “a justiça constitui um segmento da moral que se ocupa primariamente, não com a conduta individual, mas com os modos por que são tratadas classes de indivíduos (...) Trata-se da mais jurídica das virtudes e da mais pública delas.”¹⁰

Hans Kelsen, por sua vez, trata o direito como a organização da força. Para o autor, o ponto fundamental de sua teoria é a idéia de coação. Inclusive, na sua visão, a sanção detinha status de

¹⁰ HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 3 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013. p. 182

norma central e imprescindível para a própria relação jurídica. A juridicidade das normas estava ligada ao fato dela estabelecer sanções e sua força normativa dependia disso. Ademais, as normas jurídicas seriam obrigatórias, aplicando-se mesmo contra a vontade dos destinatários. A validade do direito está intimamente à idéia de imposição.

Defende Kelsen que “quando se entende a questão das relações entre o Direito e a Moral como uma questão acerca do conteúdo do Direito e não como uma questão acerca de sua forma, quando se afirma que o Direito por sua própria essência tem um conteúdo moral ou constitui um valor moral, com isso afirma-se que o Direito vale no domínio da Moral, que o Direito é uma parte constitutiva da ordem moral, que o Direito é moral e, portanto, é por essência justo. Na medida em que uma tal tese vise uma justificação do Direito – e é este o seu sentido próprio -, tem de pressupor que apenas uma Moral que é a única válida, ou seja, uma Moral absoluta, fornece um valor moral absoluto e que só as normas que correspondam a esta Moral absoluta e, portanto, constituam o valor absoluto, podem ser consideradas "Direito". Quer dizer: parte-se de uma definição do Direito que o determina como parte da Moral, que identifica Direito e Justiça.”¹¹

Refletindo sobre suas idéias, Wayne Morrison afirma que “em última análise, sugere Kelsen, jamais chegaremos a uma posição consensual sobre um conceito de justiça, e menos ainda sobre a estrutura da sociedade justa. Não pode haver uma ciência formal da justiça, uma vez que, se uma teoria da justiça fosse logicamente criada, teria por base premissas emocionais. O conteúdo da justiça não é susceptível de determinação racional.”¹²

A partir de uma concepção relativista, o conceito de justiça é bastante propenso a sofrer diversas variações no decorrer da história, acarretando a produção de normas injustas ou mesmo normas justas, que se tornam injustas com o passar dos anos. Tal conceito muda conforme os valores sociais dominantes, de modo que, impossível falar em justiça absoluta. Justo ou injusto são, em sua

¹¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 1994. p. 72

¹² MORRISON, Wayne. *Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo*. 2 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012. p. 459

teoria, apenas decorrências imediatas do direito posto. O que importa é a validade desta dentro da hierarquia do sistema normativo, não sendo cabível adentrar em questões de valor, próprias da moral e não do direito.

O pensamento kelseniano não nega ou exclui a existência de normas de conteúdo valorativo, mas apenas refuta sua validade e relevância para o Direito. Tampouco se preocupa em questionar se o Direito, extrapolando essa dimensão axiológica ou moral, é injusto. Assim, afirma Hans Kelsen que “a justiça é uma qualidade ou atributo que pode ser afirmado de diferentes objetos. Em primeiro lugar, de um indivíduo. Diz-se que um indivíduo, especialmente um legislador ou um juiz, é justo ou injusto. Neste sentido, a justiça é representada como uma virtude dos indivíduos. Como todas as virtudes, também a virtude da justiça é uma qualidade moral; e, nessa medida, a justiça pertence ao domínio da moral.”¹³ Como se percebe, o direito é, estritamente, norma positivada, e a justiça o que delas emerge na sua aplicação.

Em que pese o supra alegado, nesse ponto pretendemos nos afastar das idéias “positivistas”. Entendemos que Hans Kelsen – nos parece – tinha em mente fazer Ciência, ou melhor, uma Ciência Pura do Direito, de modo que não caberia ao jurista entrar no mérito de questões morais – objetos de outras Ciências, como, por exemplo, a sociologia. Porém, não temos como nos afastar de noções de moral e ética, quando da análise do direito como linguagem objeto.

Sob nossa óptica, não há de se conceber um ordenamento jurídico moderno desatrelado da idéia de justiça, principalmente diante da realidade atual em que há uma preponderância pelo chamado “Estado Democrático Constitucional de Direito”. Abstraindo-se as críticas à nomenclatura, não se nega um certo império de alguns direitos humanos fundamentais – ditos internacionais –, de forma a aproximar cada vez mais as idéias de direito e justiça. Queremos ressaltar mais uma vez: isso não implica dizer que o direito e justiça se confundem, pelo contrário, tratam-se de conceitos distintos.

¹³ KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. 5 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011. p. 3/4

Nesse sentido, considerando que o Estado recorre a parâmetros morais ao criar suas normas, freqüentemente, o direito se confunde com a justiça. Porém, há casos em que essa conexão não ocorre, exigindo-se, portanto, atitudes do aplicador do direito. Para que uma lei realmente seja direito, é necessário que seja objeto de justiça. Ora, a lei ou “direito injusto”, apesar de formalmente direito, é substancialmente injusto, o que o caracteriza, portanto, como objeto de injustiça.

Há uma noção de justiça que além de pairar sobre o sistema, atua como pilar fundante. Logo, podemos dizer que determinada norma apesar de ser direito não observa essa noção de justiça. O interprete, depois de identificar a norma, não deve ignorar critérios morais e de justiça, devendo avaliá-los para efeito de qualificação no sistema. Ao se deparar com um caso em que a norma positivada é injusta, não se deve sustentar a aplicação do direito, que deve, impreterivelmente, estar associado a distribuição da justiça e a promoção do bem estar da sociedade, sob o risco de se transformar em instrumento de arbítrio e degradação do ser humano. Seguindo essa lógica, Paulo de Barros Carvalho adverte:

“O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua explicitude, pois está expressa no Preâmbulo da CR/88, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no para figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada.

Realiza-se o primado da justiça quando implementados outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupar lugar preeminente. Nenhuma outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios.”¹⁴

Concluimos por afirmar que a justiça é elemento concretizador do Estado, de modo que o próprio preâmbulo da Constituição Federal (CF) dispõe para instituir um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna,

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 290

pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Certamente, independentemente da justiça que enxerguemos, não se pode negar que ela é elemento concretizar do Estado. Ainda que não houvesse a supracitada proposição normativa. A noção de justiça irradia efeitos por todo o sistema jurídico, inspirando-o. Além, encerra a idéia de equidade, traduzida no equilíbrio nas relações jurídicas.

Seguindo nessa toada e nas premissas da teoria da justiça elaborada por John Rawls, temos que

“numa sociedade justa as liberdades da cidadania igual são consideradas invioláveis; os direitos assegurados pela justiça não estão sujeitos à negociação política ou ao cálculo de interesses sociais. A única coisa que nos permite aceitar uma teoria errônea é a falta de uma teoria melhor; de forma análoga, uma injustiça é tolerável somente quando é necessária para evitar uma injustiça ainda maior. Sendo virtudes primeiras das atividades humanas, a verdade e a justiça são indisponíveis.”¹⁵

Tal ponto de vista será de suma importância para a nossa análise. Sua concepção de justiça tende a se adequar visivelmente a nossa realidade e aos nossos anseios quando pensamos na idéia de que cada cidadão deve contribuir na medida do possível, não segundo concepções subjetivas e próprias. Não é o que “eu” contribuinte entendo possível mas o que é estabelecido como tanto. Por isso, devemos focar principalmente nas idéias de uma equidade contratual. Justiça como equidade a partir de uma espécie de contratualismo às cegas, tendo por fundamento um denominado “véu da ignorância”.

John Rawls tem como idéia central a justiça social, onde cada indivíduo apresenta um direito inviolável a justiça, e nem mesmo o bem-estar da sociedade pode ser colocado acima de tal fundamento. O pilar de toda sua teoria é a igualdade, dita original pois verificada a partir de um

¹⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 4

acordo hipotético onde se coloca os indivíduos sob o já referido “véu da ignorância”, apto a conferir imparcialidade na eleição dos direitos e deveres de justiça – pilares fundamentais da sociedade.

Toda essa neutralidade teria o fito de assegurar o máximo de isenção, de forma a se evitar qualquer favorecimento ou desfavorecimento específico, pois uma vez que os indivíduos se ponham em posições equivalentes, ninguém pode denominar valores convenientes a sua condição particular, obtendo-os, pelo contrário, como resultado de um consenso equitativo. Nas palavras de John Rawls:

“(...) a idéia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original. São esses princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação. Esses princípios devem regular todos os acordos subsequentes, especificam os tipos de cooperação social que se podem assumir e as formas de governo que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios da justiça eu chamarei de justiça como equidade. (...) A escolha que homens racionais fariam nessa situação hipotética de liberdade equitativa, pressupondo por ora que esse problema de escolha tem uma solução, determina os princípios de justiça.”¹⁶

Dentro desse contexto, visualizamos um sistema de cooperação entre os cidadãos – justiça distributiva –, que não só aceitam os princípios de justiça, mas estipulam racionalmente suas diretrizes básicas de maneira equitativa a partir de um consenso original de igualdade, de forma a estabelecer parâmetros aptos a garantir liberdade e uma distribuição imparcial de bens primários.

A idéia de justiça está relacionada com a equidade aplicável às estruturas básicas da sociedade. Estabelecidas as estruturas básicas a partir dos princípios de justiça, deve-se regulamentar e normatizar o ordenamento jurídico como um todo – os direitos e deveres do Estado e dos cidadãos.

Entra então a tarefa da tributação. Não se concebe um modelo de sociedade atual sem um sistema de financiamento da máquina pública, nisso consiste a tributação, como a principal forma de arrecadação que possibilita a atuação estatal seja através da prestação de serviços públicos, seja

¹⁶ Ob. cit. p. 12/13

pondo em prática suas concepções de justiça econômica e distributiva – distribuição da riqueza das camadas mais favorecidas para aquelas menos.

Por essa lógica se manifesta o princípio da capacidade contributiva que se confunde com a própria idéia de tributação, onde cada cidadão deve contribuir para com o Estado na medida de sua condição. Nas lições de Klaus Tipke “o dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.”¹⁷

Com efeito, privilegia-se a justiça tributária sob uma óptica dupla: de um lado o contribuinte é responsável pelo financiamento do Estado nas proporções de sua riqueza e de outra, esse mesmo Estado, ao tributar, deve respeitar garantias legais e limites constitucionais, distribuindo da melhor forma suas riquezas. Conclui mencionado autor:

“A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas. O direito tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que o pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.”¹⁸

Dando continuidade aos nossos trabalhos, apesar de termos verificado que o direito e a justiça não se confundem, suas idéias se aproximam, de maneira a não podermos negar que o sistema jurídico brasileiro está fundado na idéia de justiça – a própria CF dispõe em seu artigo 3º, inciso I, constituir objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária. Desse modo, nada impede uma análise do sistema a partir da idéia de justiça, posto conforme já pudera nos informar Norberto Bobbio:

“toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, e que estas valorações são independentes umas das outras. De fato, frente

¹⁷ TIPKE, Klaus. YAMASHIDA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15

¹⁸ Ob. cit. p. 18

a qualquer norma jurídica podemos colocar uma tríplice ordem de problemas: (1) se é justa ou injusta; (2) se é válida ou inválida; (3) se é eficaz ou ineficaz. Trata-se dos três problemas distintos: da justiça, da validade e da eficácia da norma jurídica.”¹⁹

Em arremate, seguimos Regina Helena Costa ao afirmar que “resta claro que as idéias de justiça e tributação, necessariamente relacionadas, convergem para a criação da noção de justiça tributária.”²⁰

Logo, devemos partir para a abordagem do princípio da capacidade contributiva que constitui, se não o mais, um dos mais importantes, instrumentos de justiça tributária.

3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A expressão Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar está diretamente relacionada ao conjunto de princípios e normas presentes no corpo da Carta Magna que definem e apontam como deve ser exercida a competência tributária.

Com efeito, a tributação é um poder-dever conferido ao Estado lastreado no consentimento dos cidadãos, efetivos responsáveis pela “coisa pública” passíveis de expropriação patrimonial. No esteio, o Fisco – com sua ânsia arrecadatória – não economiza nos meios de instituição, fiscalização e recolhimento de tributos. Por isso, se não fossem certos limites ou parâmetros de atuação, o que existiria seria uma relação de poder ilimitado capaz de desencadear em práticas arbitrárias e injustas.

O importante é perceber que o Estado, com todo o seu poder de império, ainda que lhe seja lícito de por ato próprio obrigar o cidadão a tirar parcela de seu patrimônio para contribuir com a atividade econômica e financeira, não o pode fazer por livre vontade, já que existe uma relação jurídica limitada e disciplinada pelo direito.

¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Bauru: Editora Edipro, 2003. p. 45/46

²⁰ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 376

Complementando com todo o alegado, trazemos os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, para o qual:

“nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita em sua formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como limitações ao poder de tributar”.²¹

Tais limitações são de suma relevância se consideradas como núcleos irreduzíveis e intimamente ligadas aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, a fim de se garantir o interesse do particular, sempre que o interesse do Estado ofender um dos princípios constitucionais. Partindo desse pressuposto de que estão intimamente ligadas aos direitos e garantias fundamentais, doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal atribuem natureza de cláusula pétrea, onde inexistente a possibilidade de alteração tendente a anular ou restringir tais preceitos fundamentais.

Discorrendo a respeito dos princípios constitucionais afetos à atividade tributária, Regina Helena Costa informa:

“Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.”²²

Ademais, oportuna a lição de Paulo de Barros Carvalho, para o qual o “princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento”²³

Dessa forma, consistem em normas que extrapolam as fronteiras do padrão na medida em que estão empregados por um vector semântico axiomáticamente determinado, ou seja, são portadoras de forte carga valorativa e introduzem relevantes valores por todo o sistema jurídico – tanto no processo de construção, estruturação e aplicação.

21 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 2

22 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 52

23 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 275

Devemos deixar bem claro: princípio é espécie de norma jurídica conotativa de valor que se põe em patamar hierárquico superior no contexto jurídico e influencia a compreensão e estruturação das demais regras. É norma jurídica qualificada, dotada de maior relevância, abrangência e abstração.

Importante apreender que o atributo a lhe conferir natureza tributária é o mesmo que confere à lei a qualidade de tributária. Consequentemente, todo enunciado prescritivo ao tratar da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos será enquadrado no regime jurídico tributário.

Os princípios constitucionais tributários constituem verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, quer dizer, garantias postas à disposição dos contribuintes. Aplicam-se tanto às obrigações tributárias, sejam elas principais ou instrumentais, como às relações jurídicas sancionatórias. Em alguns casos atuam como limite objetivo – a própria norma jurídica em sentido estrito, com estrutura implicacional –, outros como espécie de porta valores – norma apta a influenciar na atividade interpretativa. Em arremata, importante observar as lições de Roque Antonio Carrazza, para o qual “os princípios constitucionais formam um conjunto cogente de comandos normativos, devendo, por isso, ser fielmente observados não só pelos Poderes do Estado, como por todas as pessoas que se encontram sob a égide do nosso ordenamento jurídico.”²⁴

O princípio da capacidade contributiva se porta como verdadeira norma valor e atualmente encontra-se prevista no artigo 145, §1º, da CF, vejamos:

“§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.”

Enrico de Mita, citado por Edilson Pereira Nobre Júnior, conceitua a capacidade contributiva sob um ponto de vista prática, *in verbis*:

“Na elaboração que fez a jurisprudência constitucional, a capacidade contributiva vai entendida como manifestação determinada de riqueza

24 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 55

(renda, consumo, patrimônio, transferência) que constitui a justificação, a causa, da retirada tributária e contém a sua medida, no sentido que a importância do tributo deva ser uma parte (alíquota) daquela.”²⁵

O direito tributário, na mesma medida que busca meios para garantir a arrecadação pública, também se preocupa em fazê-la sob os ditames da justiça tributária, assumindo um caráter estritamente distributivo. Servido o referido princípio para que se encontre a melhor forma de distribuir os ônus e bônus da tributação entre os cidadãos. Ou pelo menos é assim que deveria funcionar, conforme tentaremos demonstrar em tópico seguinte. Capacidade contributiva significa para Klaus Tipke: “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto.”²⁶

Além do mais, admitimos uma íntima ligação entre o referido princípio e a idéia de um Estado Social de Direito e da dignidade humana, onde, na teoria, contribuem apenas aqueles que podem pagar. Vedando-se, dessa forma, a subtração do mínimo existencial e do direito à propriedade. Não se mostra coerente o Estado tirar do contribuinte mais do que ele tem para depois devolver ao próprio contribuinte em forma de serviços e prestações estatais. Isso porque, como decorrência desse Estado Social aquilo que é arrecado pelo Estado a título de tributos deve voltar para o contribuinte a título de vantagens.

Devemos confessar que a tarefa de conceituação do referido princípio não é das mais simples, entretanto não se deve descuidar o cientista do direito de sua análise simplesmente em razão da mera complexidade de seu trato. Pelo contrário, devido ao fato, devemos ater ainda mais nossas atenções para tal instituto jurídico. Com efeito, a doutrina trata de informar a respeito de três concepções possíveis do princípio da capacidade contributiva. No momento, nos interessa basicamente duas delas – muito bem abordadas por Regina Helena Costa –, quais sejam, sua significação no plano jurídico-positivo e no plano ético-econômico. Para tanto, mencionada jurista nos informa:

“No plano jurídico-positivo a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação

25 NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre: Editora Safe, 2001. p. 32

26 TIPKE, Klaus. YAMASHIDA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31

tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por ‘capacidade contributiva’ a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos.”²⁷

Ainda que a Ciência do Direito tenha como linguagem objeto o direito positivo, quer dizer, na busca de se fazer uma Ciência Jurídica devemos nos preocupar com os enunciados positivos positivados no plexo normativo jurídico, não podemos nos abandonar totalmente do plano ético, ainda mais quando pretendemos discorrer a respeito de uma aludida justiça tributária. Nele irá se encontrar o elemento subjetivo e valorativo designativo da aptidão para contribuir; de forma que, conjugado com as normas jurídicas legisladas, se postula a própria idéia de justiça tributaria voltada para a redução das desigualdades sociais e econômicas.

Ainda seguindo essa lógica, subscrevemos as lições de Regina Helena Costa – citada em nota de rodapé – as quais concordamos integralmente. De fato, “estamos com Sainz de Bujanda quando afirma que a justiça tributaria é, por essência, parte do direito tributário e, em rigor, sua cimentando e sua razão de ser (*Hacienda y Derecho*, v. III, p. 182)”²⁸

Dando continuidade, tomamos por afirmar que a capacidade contributiva não é um princípio coletivo, uma vez que não interessa a capacidade de grupos ou classes. Não podemos dizer que advogados são ricos e professores são pobres. O princípio deve se ajustar às condições individuais e particulares de cada contribuinte, sendo aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária suportada por ele. Alcançamos um dos cernes do nosso trabalho, qual seja, a desconexa incidência genérica e irrestrita do ISS fixo para grupos indeterminados de profissionais – ainda que de uma mesma área.

Não obstante, pode ocorrer de em alguns casos ser inviável a apuração dessa individualização, principalmente em razão do número de contribuintes e da estrutura da máquina estatal que não se

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 26/27

²⁸ Ob. cit. p. 27

mostra capaz de analisar e se ater a cada caso concreto. Todavia, não deve-se admitir qualquer indeterminação, da sorte que, apenas dentro de certos limites é possível que a lei generalize algumas situações, tratando casos desiguais de maneira igual. Para tanto, se faz necessário usar parâmetros justificáveis e razões, para que não se corra o risco de abrir precedentes perigos e inconsequentes, gerando prejuízo da justiça no caso concreto. Profissionais liberais, por exemplo, pagam um Imposto sobre Serviços (ISS) em valores fixos, independente das características, ou melhor, da capacidade contributiva pessoal e individual.

Também é preciso levar em consideração, que tal princípio deve se ater a capacidade contributiva existente ou real. O que importa é a renda efetivamente recebida e não aquela que poderia ter sido auferida pelo emprego médio das forças físicas e intelectuais do contribuinte.

A expressão “sempre que possível” suscita alguns debates doutrinários. De um lado defende-se que a expressão nos revela não uma possibilidade, mas um dever para que sempre que for possível jurídica e ontologicamente, que seja feita a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Com efeito, sempre que o tributo permitir tecnicamente essa mensuração, ela deve ser aplicada, pagando cada um proporcionalmente com o que tem. De outra banda, se defende que a interpretação mais coerente seria aquela que atribui uma observância obrigatória ao referido princípio, e não somente quando possível.

Ainda que não constitui objeto específico do nosso estudo, seguimos fortes na premissa de que não se pode fazer uso do termo para relativizar um direito subjetivo do contribuinte em ser tributado segundo sua capacidade contributiva. O que se pode admitir é que o legislador quis restringir ao máximo a utilização de impostos não pessoais, mas não a aplicação do princípio. Logo, exige-se respeito obrigatório e absoluto ao princípio da capacidade contributiva. Outro fato a levantar discussões que não serão levadas em conta durante nossa análise é a abrangência do princípio, se afeto apenas aos impostos ou aos tributos no geral.

Por fim, vamos nos ater aos métodos de mensuração para se verificar a existência de capacidade contributiva, ou seja, como deve se comportar o legislador ao estabelecer os critérios de definição de base de cálculo e alíquota. Dentre as técnicas para efetivação da capacidade contributiva, temos a proporcionalidade e da progressividade. Enquanto que na proporcional a alíquota é sempre uniforme e invariável para todos os sujeitos passivos, qualquer que seja a grandeza tributada, na progressiva encontramos várias alíquotas que serão utilizadas para cada faixa de valor a ser tributado, implicando uma tributação proporcional à riqueza de cada um, pois quanto maior a riqueza maior a alíquota.

Ao que parece, o método da progressividade é o que mais se aproxima da capacidade contributiva, posto incidir de maneira mais pesada sobre quem detêm maior riqueza e pode pagar mais, buscando-se assim maior justiça fiscal. Diante de todo o exposto, tem-se que a capacidade contributiva se revela como fundamento essencial à imposição dos tributos que deve respeitar a individualidade de cada sujeito passivo de obrigação tributária. Em lições precisas, José Mauricio Conti afirma que “a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa a igualar o sacrifício dos contribuintes e obter a equidade vertical.”²⁹

Ante todo o exposto, constata-se que a capacidade contributiva visa uma tributação mais eficiente, baseada na idéia de justiça equânime: alcançada pelo tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades – por isso, introduzimos o leitor aos estudos de John Rawls que serão fundamentais para a conclusão do escrito –, com vistas a privilegiar uma melhor distribuição da renda, garantindo-se, então, a paz social. Regina Helena Costa adverte:

“O Estado Democrático de Direito está comprometido com a busca de liberdade e igualdade materiais, objetivando propiciar uma vida digna a todos. Nesse ambiente, a observância dos princípios da capacidade contributiva e da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco conduz forçosamente a que a exigência fiscal deixe de constituir apenas uma fonte de receita, como tradicionalmente concebida, e passe a se

²⁹ CONTI, José Mauricio. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 98

revelar, igualmente, como um instrumento de realização de justiça. A igualdade no tratamento tributário deixa de ser apenas formal, passando a ter destaque o seu aspecto material, voltado à redistribuição de riquezas.”³⁰

4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ISS FIXO COMO INSTRUMENTO DE (IN)JUSTIÇA FISCAL

As motivações dos integrantes da relação jurídico tributária, seja o Estado na função de instituição, arrecadação e fiscalização tributária, seja o contribuinte no cumprimento de suas obrigações, não deve se afastar de um ideal de justiça fiscal, que tem como um de seus principais instrumentos de efetivação – especialmente de justiça distributiva – o princípio da capacidade contributiva. A justiça tributária consiste nada mais que na distribuição equitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos e à manutenção do Estado, respeitada a capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Ainda quanto à capacidade contributiva, ela atua para limitar o poder de tributar da administração e garantir o respeito aos direitos subjetivos do contribuinte. Em passagem acertada, Klaus Tipke arremata, “en el ámbito del derecho tributario tampoco cabe elevar al rango de Derecho cualquier norma arbitraria. Al positivismo y nihilismo fiscales – aún no superados por completo – debe oponer-se una ética fiscal del Estado y de los contribuyentes; entre otros motivos, en atención a los derechos fundamentales, que fijan un límite mínimo indisponible a la sociedade pluralista.”³¹

Persistindo nessa idéia de justiça distributiva, Roque Antônio Carrazza nos informa que “é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar

³⁰ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 18/19

³¹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2002. p. 28

impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (...) é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.”³² Nessas premissas – e seguindo a lógica de John Rawls, a tributação justa é aquela que não impede ou dificuldade de forma exacerbada as liberdades e direitos individuais do cidadão-contribuinte.

Devemos ter em mente a possibilidade de análise do sistema a partir da perspectiva do observador – ponto de vista externo – e sob a perspectiva do participante – ponto de vista interno – , de modo que a depender da opção escolhida, as conclusões serão distintas. Alexy informa que “para um observador, integra o direito aquilo que os tribunais e as autoridades fazem apoiando-se no enunciado de normas que, de acordo com os critérios de validade do sistema jurídico vigente em questão, são estabelecidas conforme o ordenamento.”³³

Sob a perspectiva do observador é possível verificar e confirmar as premissas positivistas da separação entre direito e justiça. Como o observador não participa nem modifica o sistema, para ele não importa se uma norma geral – lei – ou individual – decisão – é justa ou injusta, pois seu critérios de valoração são o verdadeiro e falso. Os observadores não modificam os valores de validade e invalidade do sistema, mas apenas elaboram descrições sobre o mesmo.

Portanto, voltamos nossas atenções sob o ponto de vista do participante. Por esse ângulo, e considerando que todo sistema jurídico dispõe de uma pretensão à correção, quer dizer, mecanismos de revisão normativa. Alexy sustenta que “ao ato de legislação constitucional está necessariamente vinculada uma pretensão à correção, que, nesse caso, é sobretudo uma pretensão à justiça.”³⁴

O direito pressupõe uma pretensão de justiça. Desse modo, não se pode negar a existência de algum direito injusto, mas esse valor, por si só, é incapaz de desqualificar a juridicidade do ordenamento e gerar a inexistência da norma. Nos propósitos do nosso trabalho, em que pese o direito

³² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 65

³³ ALEXY, Robert. *Conceito e validade no direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011. p. 36

³⁴ Ob. cit. p. 45

pretender ser justo, ele não necessariamente o será, mas ainda assim será direito. Nessa toada, poderemos nos deparar com situações concretas em que a capacidade contributiva não se mostra suficiente a assegurar a dita justiça fiscal. Surgindo, então, a dúvida: seria a capacidade contributiva instrumento eficiente de justiça fiscal?

Nesse momento, nos lembramos do Imposto sobre Serviços (ISS) incidente sob a forma fixa. A prestação de serviços, sem dúvidas, constitui uma das atividades de maior crescimento em todo o mundo. O ser humano cada vez mais depende de seus pares, a vida em sociedade é requisito indispensável para um bom desenvolvimento, dependemos uns dos outros direta ou indiretamente. Não é possível viver atualmente sem pensar na realização de trabalhos oferecidos ou contratados por terceiros. O Estado, a quem cabe regular o poder político e, conseqüentemente, a vida em sociedade, não está alheio a tais situações. Fazendo de tais atos uma importante fonte de arrecadação.

Sua regra-matriz de incidência tributária apresenta no critério material a prestação de serviços. Critério espacial é o território do Município. Critério temporal é o momento da prestação do serviço. Critério pessoal apresenta como sujeito ativo o Município e o Distrito Federal e sujeito passivo o prestador do serviço. Já o critério quantitativo apresenta como base de cálculo o preço do serviço suas alíquotas devem vir previstas em regulamentação própria.

Aparentemente tudo soa perfeitamente bem, a celeuma ocorre quanto à análise da base de cálculo e da alíquota do imposto no que se refere aos profissionais autônomos, pois para tais hipóteses, o imposto terá um valor fixo, incidente sobre esses profissionais que prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal. O artigo 9º, §1º, do Decreto-lei nº 406 foi quem primeiro se referiu a tal forma de tributação, senão vejamos:

“Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

O termo tributação fixa se refere a essa forma especial de incidência do imposto, previsto para algumas situações específicas. Para obtenção do valor devido pelo contribuinte não se faz necessário maiores esforços interpretativos, tampouco se precisa buscar a base de cálculo e a alíquota, posto que em tais situações o critério material da hipótese de incidência, decorre de previsão expressa constante da própria lei de cada ente municipal.

Tem-se tornado bastante comum os municípios adotarem uma prática capaz de gerar uma verdadeira universalização do valor tributário e uma generalização dos serviços prestados, em alguns casos até por diferentes categorias profissionais. Na prática, todos os profissionais autônomos são colocados em um mesmo patamar, em par de igualdade, como se prestassem os mesmos serviços e percebessem a mesma remuneração.

Utilizemos como exemplo os regramentos legais que alguns municípios dispensam ao imposto. O município de Juiz de Fora, estado de Minas Gerais, valendo-se de sua competência para instituir e cobrar o imposto editou a Lei Municipal nº 10.630/03, que traz em seu artigo 29 a seguinte redação:

“Art. 29. Quando se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, como profissional autônomo, que exija ou não titulação específica, o imposto terá valor fixo, tantas vezes quantas forem as atividades profissionais autônomas por ele exercidas, de acordo com o art. 48 desta Lei.

Art. 46. Nos serviços prestados por profissionais autônomos ou sociedades uniprofissionais, o imposto será calculado por meio de alíquotas específicas, em moeda nacional, de acordo com os parágrafos seguintes:

§ 1º - Para os autônomos, o imposto será calculado de acordo com a seguinte tabela:

§ 2.º - Considera-se início de atividade, para efeitos do que dispõe o parágrafo anterior, a data em que, comprovadamente, o contribuinte iniciou a prestação de serviços ou, mediante ausência de definição da mesma, a data de sua inscrição no cadastro municipal de contribuintes, salvo prova em contrário.

§ 3º - Para a determinação da alíquota aplicável, considerar-se-á o número de anos ininterruptos de inscrição no Cadastro, no primeiro dia de cada ano.

§ 4º - Quando os serviços constantes do inciso III do Parágrafo único do art. 8º desta Lei forem prestados por sociedades uniprofissionais, o imposto será cobrado anualmente, por meio de alíquota específica, em

moeda nacional, à razão de R\$ 646,18 (seiscentos e quarenta e seis reais e dezoito centavos) por profissional habilitado.”

Já no município de São José dos Campos, estado de São Paulo, o ISS Fixo é cobrado anualmente, independentemente do faturamento mensal, devido sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte na prestação de serviços, com alíquotas determinadas pela Lei Complementar Municipal 272/2003 e que variam de acordo com o serviço prestado.

“Art. 18. Os prestadores de serviços, sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, pagarão o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza anualmente, conforme Anexo II desta Lei Complementar.”

A partir de uma simples investigação da tabela³⁵, constata-se que um advogado, por exemplo, paga R\$ 255,00, enquanto que um corretor de seguros paga R\$ 180,00 e um técnico de informática R\$ 155,00.

Na cidade de Natal, estado do Rio Grande do Norte, para o exercício financeiro de 2009, pudemos encontrar o Decreto nº 8.649/09 dispondo sobre o Regime de Estimativa relativo ao ISS incidente sobre a atividade do profissional autônomo, vejamos:

“Art. 1º Os contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, que prestem serviços como Profissional Autônomo nos termos da Lei aplicável, sujeitam-se ao regime de estimativa fixa, de quotas trimestrais, para o exercício de 2009, no montante anual de R\$ 720,55 (setecentos e vinte reais e cinquenta e cinco centavos) para o Profissional Autônomo cuja atividade exija nível superior, e de R\$ 360,27 (Trezentos e sessenta reais e vinte e sete centavos) para os demais profissionais prestadores de serviços;”

Podemos afirmar que esses três exemplos refletem o posicionamento adotado pela maioria dos entes políticos municipais integrantes da federação. Deprendendo-se, portanto, que o legislador ao regular a matéria não estabelece parâmetros seguros para quantificação do valor devido, sendo dispensável, como já falado, a análise de critérios de base de cálculo e alíquota. No esteio das lições de Hugo de Brito Machado “sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de alíquota e de base de cálculo, pois não há o que calcular.”³⁶

³⁵ Disponível em <http://www.ceaam.net/sjc/legislacao/> e acessado em 6 de junho de 2015.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 416

Tomando como exemplo o município de Juiz de Fora, um advogado com 15 (dez) anos de atividade mas não tão bem conceituado e remunerado no mercado será obrigado a recolher R\$ 753,87 (setecentos e cinquenta e três reais e oitante e sete centavos), enquanto um advogado com 06 (seis) anos de profissão, porém altamente bem sucedido financeiramente irá contribuir com o Estado apenas com R\$ 565,40 (quinhentos e sessenta e cinco reais e quarenta centavos). O que queremos dizer com isso é que na tributação fixa não importa as qualidades ou especificidades do caso, importando, para tanto, apenas a efetiva prestação do serviço de forma genérica. Se um dado profissional autônomo recebe mil reais, ele irá pagar “x” anualmente, se um outro profissional autônomo ganha um milhão de reais pelo serviço prestado, ele irá pagar o mesmo valor “x” anual.

Essa sistemática revela um regime de carga tributária diferenciada pelos profissionais liberais, em que apenas se considera um valor determinado, independente do volume de receitas que auferem em razão de suas atividades, utilizando valores anuais fixos, que mudam de acordo com a legislação específica de cada ente municipal – como, por exemplo, em função de uma dada categoria profissional ou pelo tempo de serviço prestado por cada profissional.

Ocorre que, após a análise do princípio da capacidade contributiva chegamos a conclusão de que exigir o ISS segundo um valor previamente estipulado não se mostra ideal aos valores de justiça fiscal. A tributação deve ser proporcional à riqueza de cada sujeito. Cumpra recordar que a capacidade contributiva exige que os fatos escolhidos pelos textos normativos representem manifestações de riqueza tendo em vista à aptidão do sujeito em suportar determinada exação, desde que verificada sua capacidade para contribuir.

Não é difícil concluir que a forma preconizada por essas legislações tributárias não coaduna com as idéias de equidade e justiça distributiva proposta por John Rawls. A tributação por valores fixos aplicada de forma genérica a determinados grupos de contribuintes não leva em conta aspectos pessoais da capacidade contributiva. Fazendo com que, na maioria das vezes, profissionais postos em situações desiguais venham a arcar com uma mesma carga tributária, quando seria possível

estabelecer uma progressividade. Ora, se analisado proporcionalmente, quem ganha menos paga mais.

Diante das noções de justiça trazidas pelo trabalho, vimos que diferenças econômicas e sociais entre os membros da sociedade devem ser revertidas (ou pelos menos haver essa expectativa) em ganhos para a coletividade. Porém, essa sistemática da tributação fixa dos profissionais liberais privilegia dos mais ricos. A consequência desse tipo de sistema é a tendência de aumento das desigualdades econômicas e sociais, o que significa uma postura diametralmente oposta da prevista por John Rawls. O princípio da capacidade contributiva mostra-se eficiente meio de concretização da justiça fiscal, o problema está em sua aplicação, nem sempre verificada da maneira mais correta.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ressaltamos a dificuldade de se trabalhar com o tema³⁷ em função de uma complexidade de sentimentos que envolvem a percepção de justiça – seja moral, ético, religioso, psicológico, jurídico etc. Para alguns a tributação pelo ISS fixo aplicável aos profissionais liberais pode ser justa, para outros injusta. Temas como direito e justiça nos cerca de toda forma, por todos os lados, em qualquer instante de nossas vidas.

Sempre ao se falar em direito e justiça, remetemos à idéias e valores presentes em nossas vidas. É totalmente instintivo. A dona de casa que não tem condições de custear um tratamento de saúde³⁸, o contribuinte que trabalha 151 dias por ano só para pagar tributos³⁹, o trabalhador preso por furtar comida que ia ser jogada no lixo⁴⁰, a redução da maioria penal, a regulamentação da

³⁷ Não da constitucionalidade das alíquotas fixas, mas da relação entre a capacidade contributiva e as idéias de justiça tributária.

³⁸ Notícia publicada no Diário do Amazonas <http://new.d24am.com/noticias/amazonas/justica-manda-estadopagar-tratamento-saude-dona-casa/117760> Acessado em 01/05/2015

³⁹ Notícia publicada no UOL <http://noticias.uol.com.br/opiniao/coluna/2015/01/21/nao-ha-razao-para-aumentar-ainda-mais-a-carga-tributaria-brasileira.htm> Acessado em 01/05/2015

⁴⁰ Notícia publicada no G1 Rio de Janeiro <http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2012/09/preso-por-furtar-frango-comemora-liberdade-com-churrasco-em-familia.html> Acessado em 01/05/2015

terceirização, políticos que recebem propina, enfim, situações do cotidiano que, fatalmente, instigam nossos sentimentos mais profundos à reflexão.

Deve-se ter cautela apenas para não confundir os conceitos de direito e justiça e assim, pretender-se negar sujeição a determinada alegando ser ela injusta. A justiça consiste em pilar fundamental para o direito, mas este é autônomo. Inclusive é vedada decisão judicial fundamentada apenas em noções de justiça. Devemos levar em conta todo o ordenamento jurídico como alicerce dos nossos propósitos. A respeito da temática, importante as palavras de Eurico Marcos Diniz ao nos alertar para o dilema da justiça, *in verbis*:

“A sedução da ideia de “justiça” pode ser um problema para o direito. Como relatou Homero, numa das histórias mais marcantes da Mitologia Grega, habitavam uma ilha no Mediterrâneo sedutoras sereias cujos cantos atraíam os navegantes de forma irresistível. Ao aproximarem-se da ilha, seus barcos batiam nos recifes e naufragavam. As sereias, em seguida devoravam suas vítimas. O herói Ulisses desenvolveu uma solução simples, porém eficaz: ordenou que sua tripulação tampasse os ouvidos com cera e amarassem-no ao mastro, sem soltá-lo de forma alguma, ainda que ele gritasse e ordenasse o contrário. Sobreviveram. A ideia e Ulisses partiu do reconhecimento de sua própria fraqueza. Ele sabia que, no impulso do momento, subjugado ao apelo das paixões d’alma, qualquer decisão sua seria inócua. Sua racionalidade foi capaz de pesar isso antes, na balança das preferências valorativas: isso salvou sua vida, sua tripulação e seu barco de um destino fatal.

A ideia de justiça nos faz sentir maiores do que somos, mais dignos e, certamente, mais próximos dos deuses. Mas nunca é demais lembrar, com Fernando Pessoa: “os deuses só são deuses porque não se pensam!”⁴¹

O ordenamento jurídico depende de normas jurídicas que o oriente e institua critérios e padrões. O princípio da capacidade contributiva opera como parâmetro norteador para a atividade de tributação. Além de sua função típica, que já pudemos expor repetidas vezes, visa contornar dificuldades que poderiam decorrer da impossibilidade de se prever e regular todas as situações possíveis, evitando lacunas e proporcionando um tratamento isonômico e imparcial.

⁴¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 205/206

Ainda à época da elaboração da atual CF já se falava em justiça fiscal. Encontramos discurso interessante de Osmundo Rebouças, ainda na fase de reuniões das subcomissões da Assembleia Nacional Constituinte:

“Outro objetivo que nós queremos alcançar aqui é o de fazer mais justiça fiscal com o nosso sistema tributário. Tributar ganho de capital com mais vigor, é introduzir na Constituição a possibilidade de se estabelecer imposto sobre patrimônio líquido das pessoas físicas, ou seja tributar esses nababos, essas fortunas exageradas que hoje são verdadeiros emirados, pessoas que não sabem o que possuem, nada pagam da riqueza acumulada. Nos ganhos de capital também temos muito a avançar. (...) Existem verdadeiras injustiças fiscais. Nós temos de aproveitar a ocasião histórica da Constituição e lutar para corrigir essas distorções, que são revoltantes.”⁴²

A concretização da justiça fiscal reivindica o plexo normativo tributário como instrumento de atenuação das desigualdades sociais através de uma adequada distribuição da carga tributária. Além do mais, exige que o ônus imputado ao contribuinte seja socialmente justo, o que é verificado quando há estreita observância ao caráter pessoal do tributo e à capacidade contributiva.

No mais, nas premissas de Ricardo Marcondes Martins, “a justiça, esta constante, é o que deve informar, e portanto enformar, o direito posto. Mesmo que o direito sirva de filtro a definir o que e em qual extensão é a justiça ordenamento prescrita – porque apenas parcela da justiça é interiorizada ao sistema positivo –, ainda que admitamos, é claro, que o direito faz um recorte, uma eleição do que deve ser a justiça junto à sociedade, ainda assim a virtude performativa de realizar o justo é inarredável de qualquer sistema jurídico. Pois o direito posto é sempre o desejo de realizar justiça.”⁴³

Como certo, temos que o princípio da capacidade contributiva se mostra como legítimo instrumento de garantia de justiça fiscal – nos pressupostos de John Rawls: justiça distributiva. O problema na prática é como se dá sua efetivação. A regulamentação tal como dispensada pelas normas

⁴² Disponível em http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp *Anais do Senado Federal: atas da subcomissão de tributos, participação e distribuição das receitas*. p. 124. e acessado em 6 de junho de 2015.

⁴³ MARTINS, Ricardo Marcondes; PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Um diálogo sobre a justiça: a justiça arquetípica e a justiça deôntica*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012. p. 14

jurídicas ocorre em flagrante desrespeito ao referido princípio. Ainda que justa ou injusta – direito o é.

Reiteramos: ainda que a justiça atue para regular e conferir sentido ao direito, nada impede a existência de normas jurídicas constituídas de forma válida, mas que se distanciam do sentido de direito e se aproximam da noção de injustiça. Com isso, Maria Regina de Oliveira conclui de forma precisa:

“O Direito, em suma, privado de moralidade, perde sentido, embora não perca necessariamente império, validade, eficácia. Como, no entanto, é possível, às vezes, ao homem e à sociedade, cujo sentido de justiça se perdeu, ainda assim sobreviver com seu direito, este é um enigma, o enigma da vida humana, que nos desafia permanentemente e que leva muitos a um angustiante ceticismo e até um depurado cinismo.”⁴⁴

6. BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Conceito e validade no direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Bauru: Editora Edipro, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CONTI, José Mauricio. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

⁴⁴ OLIVEIRA, Maria Regina de. *Injustiça, revolta e reafirmação da moralidade jurídica: um diálogo interdisciplinar com o filme uma mulher contra hitler*. In: *Ensaio sobre filosofia do direito: dignidade da pessoa humana, democracia, justiça*. São Paulo: EDUC, 2011. p. 253

- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Poder e justiça*. In: *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 3 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.
- IHERING, Rudolf Von. *A luta pelo direito*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. 5 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 1994.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MARTINS, Ricardo Marcondes; PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Um diálogo sobre a justiça: a justiça arquetípica e a justiça deôntica*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998.
- MORRISON, Wayne. *Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo*. 2 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre: Editora Safe, 2001.
- OLIVEIRA, Maria Regina de. *Injustiça, revolta e reafirmação da moralidade jurídica: um diálogo interdisciplinar com o filme uma mulher contra hitler*. In: *Ensaio sobre filosofia do direito: dignidade da pessoa humana, democracia, justiça*. São Paulo: EDUC, 2011.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Civilização brasileira, 2013.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuintes*. Madri: Marcial Pons, 2002.
- TIPKE, Klaus. YAMASHIDA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.