

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIOS: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O “MÍNIMO VITAL”

Resumo:

O Direito positivo tem caráter sistemático, funcionando segundo código (lícito/ilícito), programa (os programas normativos) e função (regência das condutas) próprios: opera a partir de uma homogeneidade (sintática) de suas unidades estruturais e abertura (semântica) em relação aos conteúdos de seu objeto. As unidades desse sistema se estruturam em relações de subordinação (hierarquia) e coordenação; nisso atuam os princípios de direito como centros de irradiação de conteúdo que servem de parâmetro – e de limite – a todas as demais unidades normativas, irradiando sua força semântica por todas as dimensões do fenômeno jurídico. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva, interpretado conjuntamente com os valores da dignidade humana e demais princípios constitucionais conduz à conclusão da impossibilidade de se tributar pelo Imposto sobre a Renda o denominado “mínimo vital”, isto é, aquele valor mínimo necessário a se fazer frente às necessidades garantidas pela própria ordem constitucional.

Palavras-chave:

Direito positivo, princípios de direito, princípio da capacidade contributiva, Imposto de renda.

Abstract:

The positive law is systematic, and works under a code (legal / illegal), a program (the normative programs) and function (of governing behavior): it operates with homogenous (syntax) structural units and opened to (semantically) in regarding the contents of its object. The units in this system are structured in relationships hierarchy and coordination; and the principles of law works by irradiating its contents serving as parameter – and as a limit – for all other normative units, radiating its semantic force for all aspects of the legal phenomenon. In this sense, the principle of the “ability to pay”, considered in conjunction with the values of human dignity and other constitutional principles leads to the conclusion of the impossibility of taxing with Income Tax the so-called "vital minimum", which means the minimum amount needed to satisfy the rights guaranteed by the constitutional order itself.

Keywords:

Positive Law, Principles of law, ability to pay principle, Income tax

FÁBIO LEMOS CURY

São Paulo, 04 de janeiro de 2016

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Premissas conceituais em que nos assentamos.....	4
1.1. O Direito, como conjunto das normas válidas.....	4
1.2. As normas jurídicas.....	6
1.2.1. Normas de conduta, normas de estrutura e hierarquia.....	8
1.2.1.1. Da Hierarquia à coerência.....	10
1.3. Direito como sistema e subsistema das normas constitucionais.....	13
2. O sistema constitucional-tributário e competência tributária.....	16
2.1. Competência tributária x poder tributário.....	16
2.2. Definição da Competência Tributária.....	16
2.3. Distribuição das competências tributárias na Constituição Federal - as “faixas” de competência e a regra-matriz constitucional.....	18
2.4. Limites ao exercício da competência tributária - Caráter duplo das normas de competência.....	19
2.5 Características da Competência tributária.....	20
2.5.1. Privatividade.....	20
2.5.2. Indelegabilidade.....	21
2.5.3. Incaducabilidade.....	22
2.5.4. Inalterabilidade.....	22
2.5.5. Irrenunciabilidade.....	23
2.5.6. Facultatividade.....	23
3. Noção de princípios de direito.....	25
3.1. A natureza normativa dos princípios.....	25
3.2. Os princípios e regras; valores e limites objetivos.....	27
3.4. Os princípios como limitações ao exercício da competência tributária.....	30
4. O Imposto sobre a Renda.....	32
4.1. Sobre o conceito constitucional de renda à luz dos princípios.....	32
4.2. Princípio da capacidade contributiva (art. 145 § 2º, da Constituição).....	33
4.3. Capacidade contributiva e medidas de concreção.....	38
4.4. Capacidade contributiva e mínimo vital.....	41
5. Síntese conclusiva.....	45
6. Bibliografia.....	47

INTRODUÇÃO

Muito mais do que o desenho formal do Estado e uma repartição estrutural de atribuições governamentais, a Carta Política de 1988 institui princípios que representam o mais valioso patrimônio moral e ético em que se deitam os fundamentos da civilização brasileira, que ali deposita os “*valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos*”, fundada na ordem e no império do direito. E é com base - suposta e pressuposta - nesses elevados princípios que a Constituição Federal encima toda a ordem jurídica nacional.

O desenho analítico do sistema tributário nacional e a repartição das competências tributárias pela Constituição Federal se dá com firme assento nesses princípios e, como de resto, todo ordenamento jurídico instaurado pela ordem constitucional, no propósito de dar o maior grau de concreção possível a esses valores. Nesse contexto, o exercício da competência - em particular a competência tributária - não poderá ser validamente exercido ao descuro dos núcleos de significação que os princípios constitucionais irradiam. Eis os limites materiais ou semânticos ao poder de tributar. É sobre esse tema que se buscará discorrer neste artigo.

Assim, no primeiro capítulo cuida de expor certas premissas que reputamos de relevo para, ao cabo da exposição, relacionar as categorias em exame. Assim, ofereceremos nossa concepção acerca do direito como conjunto de normas válidas, uma proposta de definição das normas, sua ação na regência das condutas intersubjetivas (e da produção normativa), marca das normas de competência. Enfrentamos, ademais, a noção de hierarquia do ordenamento, em especial no que diz respeito ao aspecto material, isto é, da necessária entre os conteúdos materiais (semânticos) em toda a cadeia de positivação. Daremos destaque para a noção de coerência sistêmica e às relações de interferinibilidade dos princípios.

No segundo capítulo nos dedicamos ao estudo da competência, em particular a competência tributária. Ali, passando por sua definição e pela distinção entre competência tributária e poder tributário, demonstraremos que toda atribuição de

competência é, a um só tempo, uma faculdade e uma limitação. Assim, o exercício da competência deve estar jungido aos limites semânticos pressupostos à sua atribuição, e o produto da ação legiferante deve guardar coerência com os conteúdos do sistema do direito positivo, em particular os princípios constitucionais.

O artigo passa, então, a tratar dos princípios, como verdadeiras sobrenormas: núcleos de significação dotados de forte carga axiológica e que se projetam sobre todas as instâncias de aplicação do direito. Nos termos sobre a natureza normativa dos princípios, notadamente para reforçar sua indelével prescritividade, passamos pelas clássicas distinções entre princípios e regras (se nos furtar aos postulados normativos de aplicação). Ao cabo deste capítulo trataremos da eficácia limitadora da competência tributária que os princípios exercem.

No quarto tópico passamos a uma análise concreta da ação de um princípio constitucional - a capacidade contributiva - sobre a competência tributária, em particular no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda das pessoas Físicas. Ali se desvelará clara a noção da interdefinibilidade e co-implicação dos princípios, que sempre se invocam mutuamente. Avança-se sobre a noção de capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade da tributação, concluindo em uma abordagem acerca da intributabilidade do “mínimo vital”, como consequência lógica da força determinante dos princípios como quadrantes semânticos que determinam o conteúdo, sentido e alcance de todas as normas do sistema do direito positivo.

Em conclusão, veremos que os princípios exercem uma força centrípeta que confere coerência material (semântica) ao direito positivo, reforçando sua unidade sistemática, e determinando os conteúdos possíveis das normas produto do exercício da competência. O desalinhamento entre o produto positivado e a plataforma semântica representada por esses princípios representa a violação à norma atribuidora de competência e, assim, o necessário reconhecimento da ausência de fundamento de validade do ato positivado.

1. Premissas conceituais em que nos assentamos

1.1. O Direito, como conjunto das normas válidas

A realidade que permeia a vida social é de complexidade infinita e irrepetível em seus aspectos. Por isso foi tratada por HEINRICH RICKERT¹ como um *continuum* heterogêneo. Dada a natureza contingente do homem, conhecer é reduzir simplicidades; é recortar, nomear, representar em modelos dentro de sistemas de referência, de modo a encontrar um *descontinuum* homogêneo que permita, delimitando um objeto, se atingir a compreensão. Sem essas divisões e classificações, absolutamente, não se conhece. A esse propósito afirma ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²:

De fato, o mundo é complexo, e o ser humano - limitado em seu poder de discernimento - não o pode compreender inteiramente. Assim, conhecer significa dividir e classificar para, depois, determinar relações sistemáticas entre o que se separou. Era exatamente isto que Descartes pretendia significar quando apregoava que uma das regras do método consiste em 'dividir cada uma das dificuldades em tantas parcelas quanto for possível e requerido para melhor as resolver'

Eis o que justificam esses iniciais tópicos nos quais nos deteremos sobre as definições das premissas em que nos fundamos, para posteriormente relacioná-las aos fenômenos da competência tributária e os princípios constitucionais.

Decerto que ao tratar da Constituição Federal, das competências, dos princípios e das relações jurídicas, importa que antes fixemos as premissas em que nos sustentamos. É que muito se tem dito sobre os princípios e sua natureza normativa, nem sempre se dispensando cuidado de oferecer uma definição dessas categorias³.

Iniciamos pelo tratamento do termo direito, que padece de altos graus de ambigüidade, vagueza e carga emotiva. Tomamos o direito positivo como um

¹ RICKERT, Heinrich. *apud* CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição. Página 24.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Malheiros editores, 2009. 3ª edição. Página 25.

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros editores, 2006. 26ª edição. Página 92.

conjunto das normas jurídicas válidas em um determinado país, as quais são relacionadas segundo certos princípios unificadores, tanto sintática (forma) quanto semanticamente (conteúdo), e que são produzidas pelo homem (objeto cultural) com vistas ao atingimento de certas expectativas normativas.

Por ser um conjunto de normas, i.é., comandos dirigidos a ferir a região das condutas intersubjetivas, o direito é fenômeno *comunicacional*: é composto por textos e por meio deles implementa todas suas formas de expressão.

Outra decorrência dessa tomada de posição é que, produzido por uma determinada sociedade com vistas à regência das relações inter-subjetivas, o direito é fato *cultural* e, pois, permeado pelos *valores* - daí já nos permitindo antever a função determinante dos *princípios*, como vetores portadores de forte carga axiológica e que se projetam, determinando e condicionando, toda a cadeia de positivação decorrente do Texto Constitucional.

A referência à inter-relação sintática (formal) e semântica (material ou de conteúdo) das unidades (normas) do direito conforme um princípios unificadores se remete à idéia de *sistema*; como sistema que é, há uma homogeneidade e um fechamento sintático entre as unidades do direito quanto às suas estruturas, e uma abertura semântica em relação à linguagem social sobre a qual pretende influir (sua linguagem-objeto).

O direito, ademais, apresenta-se como *sistema* constituído de linguagem própria, com função e programa próprios, e se destina à implementação de certos valores (expectativas normativas) por meio da emissão de comandos. É nesse sentido que se pode dizer que o direito é um sistema comunicacional. A esse propósito, esclarece FABIANA TOMÉ⁴:

“a concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são do que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. Página 40.

ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico, significado e significação”.

1.2. As normas jurídicas

Assente essa premissa, é naturalmente imperativo oferecermos nossa concepção acerca das normas jurídicas; i.é., as unidades pelas quais é definida a totalidade que é o sistema do direito positivo.

Tomamos as normas jurídicas, em sentido forte ou estrito, como as significações que se constroem a partir dos textos do direito positivo, as quais estão invariavelmente estruturadas na forma implicacional que pode ser representada pela fórmula “D (H→C)” (deve ser que, se ocorrida a hipótese “H”, então se instaurará a relação-consequente “C” que vincula dois sujeitos em torno de uma obrigação), de maneira a permitir a construção de um sentido deôntico completo, é dizer, permitir a transmissão do conteúdo prescritivo.

Essa norma, em sentido estrito, que se situa no plano proposicional, é fruto de um ato de interpretação que parte dos textos do direito positivo, isto é, dos enunciados prescritivos (que se podem tomar por normas em sentido fraco ou amplo). O texto é o ponto de partida de toda a construção de sentido normativo e é o elemento comum a toda e qualquer interpretação, consistindo, pois, no único critério que permite o controle dessas interpretações. De início se surpreende a estrutura morfológica do texto, a partir do qual se passa a atribuição de significações isoladas, estas que, conjugadas, permitem a construção do sentido deôntico completo alçando o grau de norma em sentido forte ou estrito.

Na essência da norma jurídica em sentido estrito, contudo, há mais que o estabelecimento de uma relação entre dois sujeitos. Há ainda o componente coercitivo, implementado por meio de uma sanção estatal; esta que é expressa pelo que denominamos uma norma secundária (uma segunda dimensão do mesmo fenômeno normativo).

Com efeito, quando se fala em norma jurídica em sentido completo, se pressupõe duas dimensões: (i) uma norma primária, que vincula deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta; e (ii) uma norma secundária⁵ que é ligada a esta primeira a que prescreve uma sanção a ser aplicada no caso de se verificar a hipótese prevista pela primeira e não realizada a conduta por ela preconizada⁶.

Nessa concepção que adotamos, portanto, a norma jurídica (em sentido estrito), i.e., a norma jurídica completa, sempre é dotada de sanção ou de coercitividade⁷.

E a adoção dessa premissa, como se demonstrará adiante, é crucial para um posicionamento quanto à natureza dos princípios e sua eficácia.

Mas não só a estrutura lógica que entendemos própria das normas será de interesse neste artigo: o que iremos destacar é sua natureza proposicional, i.é., a ideia de norma jurídica como construção intelectual a partir dos textos do direito positivo num processo *urdidura de sentido que deve considerar todo o conjunto dos*

⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. Página 73.

⁶ A representação formal da norma jurídica em sentido completo, portanto, é a seguinte: $D[H \rightarrow C(S', S'')] \vee [H'(-c) \rightarrow C' (S' \rightarrow S'')]$. As variáveis da fórmula que aqui reproduzimos são as seguintes: (i) O Dever-ser neutro "D", interproposicional, que instaura a implicação e representa o ato de autoridade ponente da norma jurídica; (ii) A proposição-hipótese da norma jurídica primária "H": é o antecedente da norma primária. Descreve uma situação de possível ocorrência, i.é., conota um fato f pela seleção de propriedades de um hipotético (e possível) fato; (iii) O conectivo condicional \rightarrow , que representa a implicação deontica; (iv) A proposição-consequente "C(S', S'')": é o consequente da norma primária. Estabelece a consequência jurídica que relaciona os sujeitos ativo (S') e passivo (S''), modalizada uma conduta c por meio de um operador deontico modalizado em Obrigatório (O), Permitido (P) ou proibido (V); (v) O conectivo \vee , representando a disjunção incluyente; (vi) A proposição H' (-c): representa o antecedente da norma secundária, descrevendo conotativamente o fato jurídico consubstanciado no não atendimento à conduta c (daí -c) preconizada no consequente da norma primária; (vii) A proposição C' (S' \rightarrow S''): consequente da norma secundária, que estabelece uma causalidade jurídica equivalente à sanção, isto é, uma relação entre os sujeitos Ativo (o mesmo sujeito ativo da norma primária) e um Sujeito Passivo que se identifica com o Estado Juiz, instado a suprir o descumprimento da conduta c pela ação jurisdicional.

⁷ Há certas correntes dogmáticas que, por partirem de sistemas referenciais distintos, não vêem desta forma. É o caso de Gregorio Robles Morchón, que salienta ser possível que uma norma não preveja uma sanção para o caso de seu descumprimento, é dizer, a sanção não é um requisito imprescindível de toda norma, mas apenas de algumas delas. (ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998. página 147).

demais significados que se extraem desse sistema, em especial os princípios constitucionais que determinam sentido, conteúdo e alcance de todas as normas fruto do processo de positivação.

Os significados normativos (as normas, em sentido estrito) que devem prevalecer a eventuais controles será sempre aquele que esteja mais adequado com os conteúdos semânticos do sistema do direito positivo, em especial com os conteúdos dos princípios que, de resto, são o que determina a coerência desse sistema.

1.2.1. Normas de conduta, normas de estrutura e hierarquia

A divisão clássica das normas em “normas de estrutura” e “normas de comportamento”⁸ trata estas últimas como efetivamente direcionadas à regência das condutas entre sujeitos e as primeiras como normas que tratam de criação, modificação ou extinção de outras normas (normas de normas). Há outras classificações, como aquela proposta por TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, que trata as normas de conduta, das normas de produção normativa e das normas de revisão sistêmica:

“Para classificarmos as unidades do direito positivo em normas de condutas, normas de produção normativa e norma de revisão sistêmica, tenhamos em mente o efeito do ato de aplicação de uma norma: (1) quando a aplicação da norma N1 tiver como efeito imediato e mediato regular uma conduta C, chamaremos N1 de norma de conduta; (2) quando a aplicação de norma N1 tiver como objetivo imediato regular uma conduta C para mediatamente produzir uma norma N2, chamaremos N1 de norma de produção normativa; (3) quando a aplicação de uma norma N1 tiver como escopo principal, não uma conduta humana, mas a modificação ou extinção de uma norma N2, estaremos diante de uma revisão do sistema do direito positivo e passaremos a designá-la norma de revisão sistêmica”

A distinção entre normas de estrutura e normas de conduta sofre algumas objeções, que tomamos apenas como ressalva. É que - em última análise - também as normas de estrutura dirigem-se às condutas intersubjetivas, ao regularem o

⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006. Página 77.

comportamento dos órgãos de produção modificação ou extinção de outras normas⁹. Destinam-se a sujeitos (os agentes emissores de novos textos normativos) e regulam suas condutas.

A distinção, de todo modo, nos parece bastante útil, em foros cognoscitivos.

As normas de estrutura, dessa forma, são aquelas que disciplinam a produção do direito, a produção de outras normas jurídicas ou melhor, dos textos normativos veículos de novas normas. GABRIEL IVO¹⁰ bem salienta essa distinção:

A norma que regula a competência atribuída a um determinado órgão a possibilidade de criar um determinado veículo introdutor de normas. A competência atribuída não é propriamente para produzir normas, mas para produzir um específico instrumento introdutor de normas. Produzido o instrumento, a partir da interpretação dos seus enunciados é que poderão ser construídas as normas (grifos nossos).

Em seu antecedente, a norma de estrutura traz a definição de uma competência para a expedição de determinada norma; no seu conseqüente, o dever jurídico de obediência a ela pela sociedade.

De se destacar que as normas se apresentam em relações de *coordenação* e *subordinação* entre si, conforme critérios e regras próprias do sistema do direito positivo. Assim, há normas de superior hierarquia que fundamentam normas de hierarquia inferior, condicionando-as tanto semântica quanto sintaticamente. Assim, também há uma inter-determinação ou uma complicação entre os conteúdos das normas de igual hierarquia, não havendo cogitar-se tão só numa relação linear entre elas.

Eis que as normas de produção exprimem uma estrutura hierarquicamente organizada de eventos em que, no seu cume, está a assembléia constituinte e o Texto Constitucional e, abaixo dela, os demais núcleos produtores de regras.

⁹ Nesse sentido: CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Página 350.

¹⁰ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. Página 15.

A hierarquia dos veículos introdutores de normas (constituição, leis complementares, leis ordinárias) e das normas que veiculam, destarte, é produto do exercício dessa competência traçada pela Constituição, tendo sempre a própria Assembléia Constituinte e o respectivo Texto Constitucional como o fundamento-máximo de todas as normas do sistema do direito positivo. Na lição do já referido Professor TÁREK MOUSSALLEM¹¹:

Por isso é que uma norma N1, que regula a produção normativa ao determinar o órgão e o processo de produção de uma norma N2, é tida como fundamento imediato de validade desta. A norma N2 por sua vez será o fundamento de validade de uma norma N3, e assim o direito positivo vai efetivando o seu processo de positivação em direção à linguagem da realidade social (...) O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembléia constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a 'pirâmide' do direito positivo até os órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos. (grifamos)

O texto constitucional (as normas que veicula) são fundamento de validade de todas as demais normas na cadeia de positivação em direção à regência das condutas da realidade social. Essas normas “derivadas” das normas Constitucionais.

É assim que assume o sistema - ou o “subsistema” - das normas constitucionais, a partir do qual se obtém a maior parte das normas de estrutura (atribuição de competências, estipulação de formas e matérias), fulcral relevância para o estudo do direito tributário.

O texto constitucional é o ponto de partida para os conteúdos de mais contundente significação em todo o sistema do direito positivo e que orienta (limitando, determinando e condicionando) os conteúdos de significado possíveis de todas as normas de inferior hierarquia.

1.2.1.1. Da hierarquia à coerência

A partir de concepções desenvolvidas pela doutrina alemã, HUMBERTO ÁVILA aponta que a hierarquia das normas pode ser tomada em seu aspecto

¹¹ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006. Páginas 142/143.

concreto ou abstrato. No plano da concreção o que há são relações de prevalência entre as normas numa dada situação de conflito. Já em seu plano abstrato o que releva, sob um primeiro aspecto, é verificar se uma dada norma encontra posição sobranceira de preferência no ordenamento em caráter definitivo ou relativo, i.é., relativamente a outras normas. Já sob um segundo aspecto, a relevância é a determinação das relações de dependência - de conteúdo - entre as normas jurídicas (Abhängigkeitsbeziehungen)¹².

O enfoque nessas relações abstratas, consoante a teoria adotada pelo referido Autor Gaúcho (que parte de distinções entre “princípios e regras” já preconizada por CANOTILHO e das consagradas noções de ponderação e gradação propostas por DWORKIN e ROBERT ALEXY), é útil na medida em que oferece uma visão da co-implicação ou da inter-definição normativa. O que propõe esse modelo teórico, destarte, é uma compreensão mais detida do fenômeno das relações de coordenação entre as normas, em seu aspecto de conteúdo (semântica).

E essas relações, conforme a referida teoria, seriam melhor abordadas por um critério de *coerência* do ordenamento. A coerência, em seu aspecto formal, se projeta tanto como critério de relação entre elementos, no sentido de consistência, i.é., ausência de contradições e de completude. Já em seu plano substancial, se expressa pela relação de dependência recíproca entre as proposições e pela existência de elementos comuns.

Dessa maneira, no relacionamento vertical entre normas , e.g., entre normas constitucionais e infraconstitucionais terá a significação da norma inferior deve ser aquela que mais intensamente corresponda à significação da norma hierarquicamente superior. Já numa relação horizontal, que é a que se dá nos princípios constitucionais gerais com os mais específicos ou entre estes e as regras, o conteúdo normativo da norma mais específica deve representar a melhor especificação da norma geral¹³.

¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Página 81.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Página 85.

Com isso se reforça a percepção de que os conteúdos normativos se co-implicam ou se inter-determinam, na medida em que o conteúdo de uma norma inferior necessariamente deve guardar relação com o conteúdo de uma norma superior e esta, de seu turno, se exterioriza pelo conteúdo da norma inferior. O mesmo raciocínio vale entre normas gerais e específicas: as específicas devem guardar pertinência com o que preconizam as gerais e estas só se objetivam por meio das específicas.

A *coerência substancial* é o que conduz à possibilidade de concretude dos princípios e normas mais gerais¹⁴, conforme o escólio do já referido doutrinador gaúcho:

A eficácia concreta de uma norma constitucional é tanto maior quanto melhor, mais objetiva, for estruturada sua explicação. A sua eficácia depende da sua capacidade de fundamentação de futuras decisões (Bergründungs-optimierungstauglichkeit). E a capacidade de fundamentação de uma norma constitucional (mais aberta) é tanto melhor quanto mais intensa for a relação que ela mantiver com outras normas constitucionais, de modo a diminuir sua abertura semântica. A pretensão de eficácia de uma norma implica sua sistematização substancial”.

Entendemos que a noção de coerência pode ser traduzida como a harmonia semântica entre as normas. E o exercício de composição desses conteúdos ocorre tanto num momento anterior à positivação e, portanto, pré-jurídico (antes da elaboração de uma lei ou da prolação de uma sentença, por exemplo), como também em um momento posterior, seja na interpretação ou no controle de validade do produto positivado. Em qualquer ato de positivação, deverá haver a composição do sentido normativo em sua plenitude, de modo a conceber uma norma mais específica e concreta que guarde harmonia com os conteúdos preconizados pelas demais normas do sistema, em particular aquelas de maior generalidade e com maior força axiológica (os princípios).

E, na medida em que uma norma de hierarquia inferior deva buscar fundamento de validade (formal e material ou sintático e semântico) em norma

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Página 88.

superior, nos parece que esta de alguma forma desvelará os *usos* (aspecto pragmático) que um ato de positivação atribui ao significado dessa norma de fundamentação: revelará o sentido que, no ato de positivação, se atribuiu à norma de hierarquia superior.

1.3. Direito como sistema e subsistema das normas constitucionais

Ao passo dessas considerações, cremos poder passar à noção sistemática do direito. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, valendo-se de definição cunhada por GERALDO ATALIBA, preconiza que o ser humano aborda certas realidades do mundo sob critérios unitários, com uma finalidade científica e por conveniência pedagógica, numa busca de conhecimento de um todo unitário, contido numa realidade maior¹⁵.

Considerações desse tope nos permitem identificar o direito como um sistema, após o isolamento temático de seu objeto da realidade social maior que integra.

Mas o direito é mais do que a acepção comum de sistema: a de unidades regidas por um critério ou princípio comum. Trata-se de um sistema dinâmico¹⁶, na medida em que regula sua própria produção (admissão e expulsão de unidades do sistema); tudo regido pelas normas de estrutura. É auto-referente (ou autopoietico, na clássica acepção de LUHMANN). Sobre a natureza auto-referente e dinâmica do sistema do direito, vale revisitar o escólio de GABRIEL IVO:

Assim, quem se situa no interior do sistema jurídico logo verifique que normas regulam a criação de outras normas. O direito auto-regula-se. A característica de o direito regular a sua própria criação faz dele um sistema dinâmico. Mais, estabelece uma relação de relatividade entre aplicação e criação do direito. Se as normas jurídicas somente podem ser criadas conforme outras normas, a criação do direito é, simultaneamente, aplicação do direito, pelo que os atos criadores do direito são, também, atos aplicadores do direito”.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 24ª edição. página 52.

¹⁶ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. página. XXVII.

Nessa concepção de sistema é que o direito positivo tem unidade, e que as normas guardam vínculos de coordenação e subordinação (hierarquia).

Mas o que se quer chamar atenção é que mais do que um arranjo sintático (formal; parametrizado) de quadros vazios, trata-se de um sistema que respeita *conteúdos de significação*, i.é., *quadrantes semânticos*. E deverão as normas de hierarquia inferior guardar idêntico respeito - e buscar seu fundamento de validade - nas normas de superior hierarquia até atingir o texto Constitucional.

É aí que os *princípios*, como os “pontos de apoio normativo” a toda e qualquer aplicação do direito ganham relevo. E ganham relevo também os princípios como as condicionantes da validade *semântica* dos conteúdos normativos infraconstitucionais, assim as normas de competência para os condicionantes, digamos, sintáticos, da cadeia de positivação que dela deriva. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA aponta que os princípios são fundamento material das normas, é dizer, de seu sentido¹⁷:

Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. E esta é também a tese sustentada por Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os argumentos são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devam ser normas também eles: se abstraído da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não-regulamentado: mas, então, servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas. E porque não deveriam ser normas. (grifamos)

Noutros dizeres, valendo-nos das categorias referidas nos tópicos precedentes, os princípios são as forças aglutinantes que conferem *coerência* ao sistema do direito positivo, é dizer, lhe conferem unidade.

Os princípios são, assim, os pontos fundamentais do fechamento sistemático do direito assim considerado também sob seu aspecto de conteúdo (as relações de

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. Página 41.

coordenação e subordinação dos conteúdos normativos). ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA aponta serem os princípios as razões primeiras de fundamentação do sistema jurídico-positivo¹⁸:

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam.

Acerca da função aglutinante dos princípios, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹⁹ destaca ainda que a Constituição Federal ocupa a cúspide da pirâmide jurídica, conferindo fundamento de validade a todos os demais atos normativos e que consagra os princípios que interferem em todos os atos de positivação, notadamente em seu significado, conteúdo e alcance, notadamente no que diz respeito às normas tributárias.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. Página 37

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *in. Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro*. Disponível em (<http://www.ibet.com.br/impossibilidade-de-conflitos-de-competencia-no-sistema-tributario-brasileiro-por-roque-antonio-carrazza/>). Acesso em 08/08/2014.

2. O sistema constitucional-tributário e competência tributária

2.1. Competência tributária x poder tributário

Antes de mais nada vale distinguir, como bem alerta ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, entre *poder tributário* e *competência tributária*.

Poder tributário é ligado ao *ius imperium*, desprovido de limites institucionais. É o que se passa em Estados totalitários. Mas é, também, a natureza do poder constituinte originário. A *Constituinte* sim, livre de peias, pode instituir tributos ou instituir suas previsões de maneira livre. Já as pessoas políticas, cuja só existência é fruto da ordem jurídica constitucional vigente, apenas exercem faculdades que lhe defluem do próprio conteúdo Constitucional.

Daí que a competência legislativa ou, para o que importa, a competência tributária, consiste em faculdade. Faculdade justamente porque permitida pelo direito positivo, como fruto de um ato de poder Constituinte Originário.

A norma jurídica que outorga a competência prevê, em seu antecedente normativo, uma investidura a um órgão para a ponência de norma nova no ordenamento jurídico, assim como um procedimento para tanto e, em seu conseqüente, a instauração de uma relação entre o Estado e os cidadãos, atribuindo àquele o direito de exigir o cumprimento do comando posto e a estes últimos o dever jurídico de seu cumprimento.

Toda competência legislativa, portanto, decorre da Constituição Federal, e deve ser exercida nos precisos limites por ela supostos e pressupostos, em termos formais e materiais.

2.2. Definição da Competência Tributária

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA define a competência tributária como a aptidão da pessoa política inovar na ordem jurídica positiva, instituindo abstratamente tributos. Nas palavras do insigne Doutrinador paulista²⁰:

Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. no Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Considera-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no na e no quantum do tributo; a saber, a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

Nesse contexto, o termo “aptidão” é dado no sentido de faculdade legalmente instituída para legislar acerca dos tributo, a expressão “*in abstracto*” refere-se à instituição de norma geral e abstrata que permitirá a incidência tributária, por meio do estabelecimento dos critérios Regra-matriz, i.é., critérios material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da exação a ser instituída; por fim, fala-se “por lei”, em sentido lato, como expressão do princípio da legalidade.

Trata-se, a nosso ver, da faculdade atribuída pela Constituição às pessoas políticas para, por meio dos veículos introdutórios próprios, inovarem a ordem jurídica tributária. PAULO DE BARROS CARVALHO²¹ também estipula uma definição da competência tributária, ligando-a à prerrogativa legiferante (uma faculdade de legislar) consoante lhe outorga a Constituição Federal:

Competência', com as acepções encontradas no direito positivo e na doutrina é termo próprio do vocabulário técnico-jurídico. Quando empregado na constituição para autorizar as pessoas políticas de direito constitucional interno a legislar sobre matéria tributária falamos em 'competência tributária'. trata-se de especificação da competência legislativa posta como aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto se caracteriza o procedimento legislativo (grifos nossos).

A pessoa política de direito constitucional interno titular do exercício da competência tributária é também aquela que pode aumentar, diminuir ou conceder

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. Página 283.

²¹: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. Página 236.

isenções tributárias, respeitados os limites formais e materiais (noutros termos: sintáticos e semânticos) dados pela Carta de Competências. E isso se pautará por uma *decisão política* (âmbito pré-jurídico), insusceptível, destarte, de questionamentos.

Em foros mais amplos, a competência tributária deve ser entendida como a introdução de toda e qualquer norma jurídica no sistema do direito positivo²². Assim poderia se falar na competência do presidente da república ao expedir decreto regulamentador acerca da legislação que dispensa o Imposto sobre a Renda, o magistrado que profere sentença, aos órgãos administrativos que implementam o lançamento e também o particular.

Para o que importa a este artigo, entretanto, releva utilizar o termo competência tributária como a capacidade de inovação do ordenamento positivo, no sentido de expedição de veículos introdutórios a partir dos quais se construam normas gerais e abstratas acerca dos tributos.

2.3. Distribuição das competências tributárias na Constituição Federal - as “faixas” de competência e a regra-matriz constitucional

No sistema constitucional pátrio, para além de estipular quais os fatos susceptíveis de serem tributados, o texto constitucional minudenciou os *limites* e *condições* em que essa competência pode ser realizada pelas pessoas políticas, a saber, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Estipularam-se as *fronteiras do campo tributário*, atribuindo cada faixa a uma pessoa política como forma de implementação - por meio da autonomia financeira - do princípio Federativo.

Ocorre que ao delegar a competência às pessoas políticas de direito interno para legislar acerca de tributos, o texto constitucional o fez a partir de critérios

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. Página 267.

materiais, de maneira que se traçou, de forma mais ou menos explícita, a *norma-padrão de incidência* ou *regra-matriz* constitucional de cada tributo²³, estipulando todos os elementos possíveis que deverão compor a norma jurídica que venha a instituir um dado tributo, ainda que o faça de modo implícito. Dá-se, assim, qual a hipótese de incidência possível (elementos material, espacial e temporal possíveis); sujeito ativo possível, sujeito passivo possível, base de cálculo e alíquota possíveis.

Não que a Constituição Federal institua o tributo: não. Traça-se o arquétipo dos tributos-possíveis de instituição conforme o texto constitucional. Somente se poderá falar em tributo instituído no momento em que o ordenamento estiver preenchido dos instrumentos normativos expedidos pelas pessoas políticas competentes que possibilitem a instituição da relação obrigacional tributária, i.é, da cadeia normativa que permita a aplicação (incidência) da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária, instaurando a relação jurídico tributária.

Importa que se destaque que o traço do perfil dos tributos possíveis pela Constituição, como de resto sói ocorrer sempre que uma norma de superior hierarquia seja pródiga nos detalhes do que se propõe disciplinar, resulta em uma margem ainda mais angusta para a atuação legislativa infraconstitucional.

2.4. Limites ao exercício da competência tributária - Caráter duplo das normas de competência

Toda outorga de competência encerra a um só tempo uma faculdade e uma proibição ou uma limitação, na medida em que nenhuma função ou nenhum conteúdo não compreendido na outorga pode ser validamente exercida pelo titular da competência. Toda outorga de competência, carrega consigo a marca da contingência e da limitação. A esse propósito JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ao prefaciá-la obra de HUMBERTO ÁVILA, anota²⁴:

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. Página 495.

²⁴ Ávila, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. 5ª edição. Página 53.

“Sabemos, desde ERNST FORSTHOFF (Lehrbruch des Verwaltungs-rechts, 3ª ed., Beck, München, vol. 1., p. 347), que toda atribuição de competência se expressa pelo modal deôntico da autorização: todas as funções compreendidas na outorga, nenhuma excetuada, estão autorizadas ao titular da competência. não só esta função autorizativa da competência porém. como inexistente norma de direito positivo com âmbito de validade ilimitado, como se fora nela abrangido um conjunto infinito de hipóteses, é crucial para o regime jurídico da competência determinar a sua limitação. Nenhuma função que não esteja compreendida na sua outorga deverá ser exercida pelo titular da competência (modal deôntico da proibição). Daí a síntese conclusiva de FORSTHOFF: “*Jede Kompetenzzuweisung ist zugleich eine Ermächtigung und eine Beschränkung*” (Toda atribuição de competência é simultaneamente uma autorização e uma limitação”

Destarte, o Exercício da Competência Tributária está limitado ao estrito cumprimento das regras de competência introduzidas pelo texto constitucional (aspecto formal ou sintático), assim como pelo conteúdo material (semântico) nele preconizado.

A outorga de competência, como tudo o que é próprio do jurídico, é dada por meio de enunciados textuais, os quais veiculam possíveis conteúdos supostos e pressupostos, e que devem ser concebidos no contexto significativo de todo o sistema constitucional; não apenas de normas isoladas ou apenas de aspectos estruturais ou formais.

Toda norma deve buscar fundamento de validade nas normas de superior hierarquia que lhe dão suporte. E isso se há de fazer tanto formal como materialmente. Deve a norma guardar, assim, relação de coerência com os conteúdos normativos do sistema constitucional, notadamente os princípios constitucionais.

2.5. Características da Competência tributária

2.5.1. Privatividade

As pessoas políticas só podem criar *in abstracto* tributos se permanecerem dentro das faixas que a Constituição Federal estipulou. Para além de pressupor um conteúdo possível ao exercício da competência (limitação), as normas de competência constitucional nesse sentido possuem também duplo comando: (i) facultam o exercício da competência pela pessoa política investida - e só ela (modal

deôntico permitido - P); e (ii) proíbem que outras pessoas a exerçam (modal deôntico do proibido V).

De tal sorte que o não exercício da competência pela pessoa política que a detém conforme determina a CF não permite que outra pessoa política preencha este vazio normativo. Nem mesmo com a aquiescência ou beneplácito da própria pessoa detentora da competência tributária poderia convalidar semelhante situação.

A crítica que se faz ao apontamento da característica da privatividade é de que somente a competência da União Federal seria privativa, já que esta pode criar: (a) impostos estaduais e municipais pra Territórios não divididos em Municípios; (b) impostos estaduais para os territórios divididos em municípios (art. 147. da CF); e (c) quaisquer impostos, incluídos ou não em sua competência tributária, na iminência ou caso de guerra externa (art.154, II, da CF).

É fato no caso dos territórios o exercício da competência se dá pelo Congresso Nacional fazendo as vezes de Assembléia Legislativa ou Câmara Municipal.

A crítica, a nosso ver, não subsiste. É que a privatividade característica que se deve conceber em relação à parcela de competência atribuída à pessoa política, sendo certo que o contribuinte não deverá ser tributado pelo mesmo fato imponible senão pela pessoa política competente.

2.5.2. Indelegabilidade

A pessoa política que teve delegada, constitucionalmente, a competência legislativa, não é senhora do poder tributário, e não pode transferir ou delegar a parcela de poder que lhe foi transmitida. Pode-se até deixar de exercer a referida competência (facultatividade), mas não simplesmente transferi-la, nem mesmo por meio de lei.

Do contrário, se teria que a rigorosa distribuição constitucional das competências feita pela Constituição não passasse de recomendações; não se olvidando do fato de que as pessoas políticas não são senhoras do poder tributário mas sim *titulares de competência*, i.é., não se trata de direito disponível e transacionável.

2.5.3. Inaducabilidade

Deixar de exercer a competência tributária no tempo não impede que se possa fazê-lo em momento posterior. Trata-se de corolário da própria inaducabilidade da função legislativa, i.é., o Legislativo não está vedado de inovar na ordem legislativa a qualquer momento por ter deixado de fazê-lo em momento pregresso.

A opção pelo momento de se exercer a competência é fruto de decisão política, extra-jurídica, portanto, não sendo prejudicada pela decadência ou pela *supressio*, já que a própria Carta Política não estabelece qualquer ordem de prazos nesse sentido.

Exemplo de tal situação é a que se dá em relação ao imposto sobre grandes fortunas cuja competência foi atribuída à União Federal no inciso VII do artigo 153, da Carta Política e que, até os dias atuais, não foi exercida. A qualquer tempo, poderá a pessoa política competente exercer sua competência, instituindo a exação.

2.5.4. Inalterabilidade

Fala-se em inalterabilidade da competência tributária no sentido de que não se pode aumentar nem diminuir e tampouco modificar a parcela de competência dada a uma dada pessoa política. A competência tributária é improrrogável.

Também por uma questão de hierarquia de fontes: jamais uma fonte de hierarquia inferior poderia (sintática e semanticamente) pretender alterar as faixas de competência traçadas pela Carta Política. Essa sorte de alteração poderia até ser

buscada por meio de Emenda Constitucional; entretanto essa pretensão deveria obedecer os limites materiais contidos na própria constituição (princípios republicano, federativo, da autonomia dos municípios e distrito federal, isonomia etc.).

2.5.5. Irrenunciabilidade

As pessoas políticas podem até não exercer sua competência tributária (facultatividade), mas decididamente não podem renunciar a ela.

e não podem justamente por não se tratar de algo que lhe seja próprio (não é senhora do poder mas detentora de competência). não se trata, assim, de algo disponível, mas de matéria de ordem pública constitucional.

vale também lembrar que as normas de competência são sempre de caráter dúplice, no sentido que veiculam tanto uma conduta permitida (instituir tributo) quanto uma conduta proibida (alterar essa faixa de competência ou violá-la por qualquer outro expediente infraconstitucional).

2.5.6. Facultatividade

Malgrado não possa renunciar à competência que lhe atribui o Texto Constitucional, uma pessoa política bem pode exercê-la ou não. Não se está, assim, submetido a prazo para exercício e nem tampouco eventual sanção por deixar de exercer essa prerrogativa.

O exercício - total ou parcial - dessa faculdade se deve a uma DECISÃO POLÍTICA, que se manifesta por meio da lei.

Igualmente o não exercício ou exercício parcial da competência tributária não enseja que outra pessoa política venha “ocupar esse espaço”. Não; nem mesmo com o beneplácito da pessoa política titular da competência.

Aqui, mais uma vez, socorre o exemplo do Imposto sobre Grandes Fortunas, não instituído pela União Federal.

No que diz respeito ao ICMS, dado seu caráter nacional, não é dado a qualquer Estado-Membro deixar de legislar (deixar de instituí-lo), o que implicaria numa verdadeira dissolução da unidade federativa. Trata-se de comando implícito no texto constitucional, e que figura como exceção à regra da natureza facultativa do exercício da competência tributária. Isso não retira, entretanto, o caráter da regra.

3. Noção de princípios de direito

Em acepção ampla, os princípios podem ser tomados como enunciados que conferem unidade ou validade a certas proposições que são objeto de um determinado campo de conhecimento.

MIGUEL REALE aponta que os princípios são *omnivalentes* (aqueles aplicáveis à todas as formas de saber, tal como o da razão suficiente), *plurivalentes* (aplicáveis a vários campos do conhecimento, tal qual o da causalidade) ou *monovalentes* (aplicáveis a uma determinada ciência), como é o caso dos princípios gerais de direito. E, para o referido jusfilósofo, os princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico que condicionam e orientam o ordenamento, tanto no plano da aplicação quanto na interpretação e na produção de novas normas²⁵.

Os princípios constitucionais, de seu turno, consistem nos enunciados dessa natureza (gerais, de forte conotação axiológica) que se constroem a partir do texto constitucional, como foco irradiador de conteúdos semânticos que condicionam todas as camadas do tecido do direito positivo, nos atos de aplicação e interpretação.

3.1. A natureza normativa dos princípios

Questão de relevo é saber qual a natureza dos princípios, i.é., se têm normatividade ou se seriam apenas núcleos de significação desprovidos dessa característica. É que, assumindo não ostentarem os princípios natureza normativa, difícil seria explicar o teor de sua prescritividade que exercem, em especial sobre as normas de competência.

E, com efeito, de longa data a doutrina majoritariamente entende que os princípios possuem natureza jurídica e força normativa. São, sobretudo, *normas jurídicas qualificadas*, justamente em razão de seu elevado grau axiológico e aptidão

²⁵ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. São Paulo: Saraiva, 2002. 26ª edição. página 305.

para irradiar conteúdos que determinam e condicionam todas as cadeias de posituação do direito. A violação a um princípio, como alerta ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²⁶ representa mais do que a violação a uma norma qualquer: expressa a violação a toda a ordem coerente do sistema do direito positivo:

“Sem outros cuidados, podemos, agora, sustentar que um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce, tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema jurídico (Souto Maior Borges), Tanto que sua desconsideração traz à sirga consequências muito mais danosas que a violação de uma simples regra. Mal comparando, acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará seu desabamento. Já, lanhar uma regra correspondente a comprometer uma grande parte desta mesma ponte que, apesar de danificada, continuará de pé”

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ²⁷ aponta que os princípios são normas que a um só tempo identificam valores e estabelecem fins a serem alcançados pela ordem jurídica. São, assim, valorativos ou finalísticos, e nessa condição exercem seu papel de determinação e condicionamento do conteúdo e alcance das demais normas.

Daí também se afirmar serem os princípio verdadeiras sobrenormas, que orientam a aplicação das demais. Ao passo em que uma norma é um limite, o princípio é um limite e um conteúdo, que estabelece uma direção estimativa, um sentido axiológico de valorização, de espírito²⁸.

A conclusão pela normatividade dos princípios não se faz sem uma relevante ressalva: a de que a própria natureza normativa é controvertida na doutrina jurídica consoante o referencial teórico que se adote.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 23ª edição. Página 50.

²⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda. Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade* - Série Doutrina Tributária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. Página 26.

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros editores, 2012. 4ª edição. Página 34.

Mas o que se quer chamar atenção no que diz respeito à normatividade dos princípios (ainda que sob abordagens de diferentes teorias da norma) é que mais do que uma simples juridicidade ou positividade, sua natureza é *prescritiva*, devendo compor direta ou indiretamente normas de maior individualidade e concreção até as franjas da positividade ferindo a região das condutas, por meio de conteúdos vazados de prescritividade que permeiam todo o sistema jurídico.

3.2. Os princípios e regras; valores e limites objetivos

É clássica a distinção das normas jurídicas entre *princípios* e *regras*. Os primeiros seriam os enunciados dotados de elevado conteúdo axiológico e que, dada sua generalidade e abstração compõe (determinam e condicionam) o sentido e alcance das demais normas do sistema do direito positivo; já as regras jurídicas seriam as normas para nós tomadas no sentido forte ou estrito, é dizer, aquelas dirigidas à região das condutas intersubjetivas, para sua regência.

HUMBERTO ÁVILA distingue os *princípios* e sobreprincípios e as *regras*, adicionando ainda a classe dos *postulados normativos*. Os sobreprincípios são os enunciados que expressam ideais mais amplos, tal qual o do Estado de Direito. Esses sobreprincípios se desdobram nos princípios, com espectro mais restrito. As regras consistiriam nas normas imediatamente descritivas de um comportamento obrigatório, permitido ou proibido, regendo as relações entre sujeitos. Por fim, os postulados normativos seriam normas metódicas, que instituem critérios para aplicação das demais regras²⁹. Estes seriam *metanormas*, à margem da positividade.

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ³⁰ aponta quatro critérios levantados por HUMBERTO ÁVILA para a distinção entre os princípios e as regras, que se podem resumir na estrutura implicacional das regras em contraposição aos princípios, o modo absoluto de relação internormativa (do conflito há um reconhecimento de

²⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 5ª edição.pps. 93/97.

³⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Imposto de Renda. Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade - Série Doutrina Tributária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. Página 33/34.

invalidade ou uma exceção), a gradualidade dos princípios e, por fim, o fato dos princípios se prestarem como fundamento axiológico de decisões. Vejamos:

Humberto Ávila indica que são quatro os critérios usualmente empregados para distinção entre princípios e regras: O primeiro deles é o critério do caráter hipotético-condicional, que se baseia no fato de as regras possuírem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo “se, então”, enquanto os princípios somente indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto. O segundo deles é o critério do modo final de aplicação, que se baseia no fato de as regras serem aplicadas de modo absoluto - tudo ou nada -, enquanto os princípios são aplicados de modo gradual - mais ou menos -. O terceiro é o do relacionamento normativo, que se sustenta na ideia de a antinomia entre as regras consubstanciar verdadeiro conflito, resolvido com a declaração de invalidade de uma delas ou com a criação de uma exceção, ao passo em que o conflito entre princípios é solucionado mediante uma ponderação que atribua uma dimensão de peso a cada um deles. Por fim, o quarto critério é do fundamento axiológico, que considera os princípios, ao contrário das regras, como fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada.

Em outra ordem de idéias, tomando o direito como fenômeno comunicacional composto por enunciados (texto), os princípios também apresentam como normas, ora em sentido fraco ou amplo (enunciados) ora em sentido forte ou estrito, já que interpretados a partir nos textos do direito positivo. De sorte que os princípios se apresenta ora como normas jurídicas de posição privilegiada, que portam expressiva carga axiológica, ora como normas de posição privilegiada que veicula limites objetivos. Nessas duas primeiras situações os princípios compõe norma em sentido forte ou estrito. Ainda se apresentam como valores, i.é., enunciados insertos em normas de posição privilegiada. Nesta última acepção serão os princípios tomados como normas em sentido fraco: núcleos de significação que, embora não possam per se constituir sentido deôntico completo, irradiam seu conteúdo semântico ao sistema do direito positivo.

A nota da prescritividade, conduto, como de resto é presente em todo o fenômeno jurídico, é marca dos princípios.

Com efeito, concebemos os princípios como normas dotadas de valores expressivos ou que fixem limites objetivos, ocupando sempre uma posição de superior hierarquia. Também serão princípios os valores insertos em tais normas ou os limites objetivos que ela estipule. Os princípios se identificam, assim, como regra

portadora de núcleos significativos e que orientam as cadeias normativas às quais conferem grau de unidade³¹.

De se destacar que os princípios no direito positivo ora se apresentam como valores; ora como limites objetivos, mas sempre são normas. São normas em sentido amplo, trazidos no corpo do texto do direito positivo, e integram (e ditam) normas no sentido estrito. A esse propósito, PAULO DE BARROS CARVALHO³² destaca:

Assim, nessa breve digressão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. nos dois primeiros, temos 'princípio' como 'norma'; nos dois últimos, princípio como 'valor' ou como 'critério subjetivo'

Em verdade, os princípios apresentam-se no ordenamento sempre como normas, mas, por vezes, como normas em sentido amplo (enunciados ou proposições) ou como normas em sentido estrito. Sempre, contudo, como normas. Também por isso, os princípios sempre são proposições construídas também pelos intérpretes. A esse propósito, oportuna a colação do entendimento de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO³³:

Algumas destas significações podem apresentar estrutura hipotético-condicional, caso em que o princípio aparece na forma de norma jurídica em sentido estrito. Por exemplo: o princípio da legalidade (H - se for instituição de obrigações ou proibições, □ deve ser, C - obrigatório a veiculação por meio de lei); o princípio da anterioridade tributária (H - se instituir ou majorar tributo, □ deve ser. C - proibida a cobrança no mesmo exercício financeiro); o princípio da liberdade de associação (H - se for para fins lícitos e de caráter não paramilitar □ deve ser, C - permitida a associação); etc. Nem todo princípio chega a apresentar tal estrutura, da mesma forma, também, nem todos têm referibilidade a enunciados jurídicos pontuais, mas todos se configuram como proposições jurídicas, ou seja, como significações construídas a partir do texto do direito positivo que ora podem

³¹.CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. Páginas 268/269.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. Página 262.

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2010. Página 500.

aparecer como antecedente, ora como consequente de normas jurídicas, ou ainda, como linhas diretivas que influem na construção, aplicação, fundamentação e justificação de regras jurídicas

3.3. Os princípios como limitações ao exercício da competência tributária

Até este ponto avançamos no propósito de demonstrar o direito como um sistema proposicional em que suas unidades estão relacionadas em subordinação e coordenação, de modo que há uma inter-determinação de seus conteúdos.

Os princípios, decerto, ocupam papel central no sistema do direito positivo, exercendo função ordenadora sobre as demais normas, sendo ainda critério de interpretação e integração para conferir coerência geral ao sistema.

A prescritividade dos princípios exerce como que uma força centrípeta sobre os conteúdos de significação que o sistema do direito positivo constrói em direção à região da individualidade e concretude. Os conteúdos semânticos dos princípios, destarte, irão agir num momento pré-jurídico de influência sobre os enunciados (normas) a serem introduzidos no ordenamento, como agirão também - e principalmente - num âmbito jurídico, permitindo o controle de validade (adequação) do produto legislado ou positivado.

Nesse sentido é que enxergamos a força limitadora dos princípios: sempre que a função de reger as condutas inter-subjetivas levar o direito à enunciação de novas normas (positivação), força centrífuga que tende a aumentar as fronteiras da positividade em um âmbito indeterminável de atuação, haverá a prescritividade dos princípios como forças centrípetas de contraponto atraindo (condicionando e determinando) os conteúdos normativos para os núcleos de significação consagrados no texto constitucional.

MIZABEL DERZI atualizar a obra de ALIOMAR BALEEIRO, aponta para a eficácia limitadora que os princípios exercem sobre a competência tributária. Assim, ao vazarem seu conteúdo semântico ao sistema, poderão inspirar uma imunidade (ou, ao contrário, confirmarão o poder tributário) ou, ainda, marcar condições ou requisitos para o exercício da competência tributária. Daí que a eminente Autora

afirma que as normas de princípios são os alicerces de três distintas situações: (i) de normas atributivas de poder; (ii) normas denegatórias de poder, como as imunidades; (iii) requisitos ao bom exercício (válido) da competência, a saber, a legalidade, a anterioridade, a igualdade *etc*³⁴.

Os princípios são aquilo que dá unidade semântica ao sistema do direito positivo, e nesse sentido exercem eficácia limitadora à ação positiva (às competências), permitindo o controle de validade das normas postas e sua adequação (coerência) aos conteúdos que determinam; nessa medida “são capazes de infirmar o Direito legislado ordinário quando não possa conciliar-se com eles por os contradizer inequivocamente” como assevera KARL LARENZ³⁵ em transcrição colhida da já referida nota de MIZABEL DERZI à maiúscula obra de BALEEIRO.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª edição. revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. página 17.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª edição. revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. página 17.

4. O Imposto sobre a Renda

4.1. Sobre o conceito constitucional de renda à luz dos princípios

Conforme afirma JOSÉ ARTHUR LIMA GONÇALVES³⁶, a Constituição Federal toma o espectro total das possibilidades de instituição dos tributos e as divide em três planos distintos, conforme critério material e territorial, outorgando assim a competência tributária às pessoas políticas. E “o principal critério utilizado pelo constituinte para proceder à repartição de competências impositivas é o material, ou seja, o que leva em conta a materialidade da hipótese de incidência”.

Assim se dá com o imposto sobre a renda, cuja competência é atribuída à União Federal a partir do art. 153, III, da Constituição da República. E justamente por pautar-se no conceito pressuposto de “renda e proventos de qualquer natureza” que compõe o critério material da exação para a atribuição da competência à União Federal é que o próprio texto constitucional se assenta no que o já referido Autor JOSÉ ARTHUR LIMA GONÇALVES chama de “imperativo lógico da existência do conceito pressuposto”.

E conclui, referido Autor³⁷, que esse conceito pressuposto se identifica com a idéia de um saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período também constitucionalmente pressuposto, que é o período anual³⁸:

A Constituição trabalha com o dado explícito da anualidade para regular uma enorme quantidade de relações jurídicas. Todo o funcionamento do Estado é calcado - assim nos aspectos organizacionais e financeiros como nos políticos - em intervalos de doze meses, períodos anuais. (...) Parece, portanto, que - em matéria de imposto sobre a renda - a Constituição não se limita a impor, implicitamente, a consideração de um período. Entendemos que ela estabelece - ainda que de forma também implícita - que esse período seja anual.

³⁶ GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. Página 90.

³⁷ GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. Página 179.

³⁸ GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. Páginas 184/185.

Mas dizer que a outorga dessa competência à União Federal vai muito além da análise do conceito pressuposto de renda que a materialidade da exação designa. O exercício dessa competência por parte da pessoa política deve guardar coerência com o conteúdo da Constituição Federal e, assim, garantir efetividade aos fins e bens jurídicos ali prestigiados: não apenas relativamente àqueles núcleos de significação imediatamente ligados ao poder de tributar (os chamados princípios constitucionais tributários) mas, principalmente, os princípios que guardam os mais elevados e abrangentes valores da ordem constitucional, que correspondem aos direitos e garantias fundamentais.

4.2. Princípio da capacidade contributiva (art. 145 § 2º, da Constituição)

Alhures se apontou que características dos grandes princípios são sua generalidade e abstração. É dizer: projetam sobre todas as regiões do direito positivo a força de sua significação de modo a determinar o conteúdo e o alcance das normas.

Outra marca dos princípios, como apontamos, é sua vaguidade. Daí que os princípios se co-implicam. São conceitos inter-dependentes, sendo certo que seus conteúdos são confirmados (ou infirmados) por outros princípios com menor grau de generalidade e abstração (assim como o sobreprincípio do Estado Democrático de Direito e o princípio do devido processo legal) e também pela própria legislação infraconstitucional.

E não haveria como ser de outra forma já que a linguagem do direito positivo, tal como qualquer linguagem, é auto referente: os termos se definem com outros termos, num processo de auto-referência infinito que jamais alcança os objetos aos quais se refere.

A capacidade contributiva é conceito construído ao longo de séculos de síntese histórica. Como aponta REGINA HELENA COSTA, já a Magna Carta de 1215,

documento integrante da pluridocumental Constituição Britânica consigna em seu artigo 12 que as prestações devem ser “moderadamente fixadas. A referida Doutrinadora, em maiúscula obra que dedica ao tema aponta ainda que durante o medievo essa concepção foi tornada mais precisa na obra de São Tomás de Aquino para quem os tributos deveriam ser pagos *secundum facultatem* ou *secundum equalitatem proportionis*³⁹.

Em sua *magnum opus* “*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*”, ADAM SMITH difundiu os princípios básicos da tributação propostos por VON JUSTI apontava como princípios básicos do sistema tributário a capacidade contributiva, a certeza, a comodidade e a economicidade⁴⁰.

No direito positivo brasileiro O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal:

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.

Com efeito, sua referência expressa já se desenhava em termos similares no art. 202, da Constituição Federal de 1946. No texto constitucional de 1965 a referência expressa não se fez presente; entretanto, mesmo ali, se poderia considerá-lo presente de forma implícita, como desdobramento de outros princípios, tais quais o da igualdade (em termos materiais), da vedação ao confisco e do direito de propriedade.

A disposição constitucional preconiza, além do respeito à capacidade contributiva, o caráter pessoal dos tributos. De fato, a adequação da tributação às

³⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros editores, 2012. 4ª edição. Página 18.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição. revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Página 3.

condições pessoais de cada contribuinte não exige que se defina um nível máximo de tributação de modo a se obter um tributo individual. O que se busca prestigiar é que se considerem as características dos indivíduos tais quais, por exemplo, número de dependentes, despesas ínsitas à sua subsistência etc, para fins de quantificação do tributo devido⁴¹.

A natureza de princípio da capacidade contributiva referida no texto constitucional é inquestionável. Trata-se de enunciado dotado de generalidade e abstração, que condiciona de modo efetivo a ação legiferante no campo dos tributos, determinando os campos mínimos e máximos dentro dos quais a tributação pode atuar. Atua também ao determinar que a legislação tributária atente às condições pessoais dos sujeitos passivos⁴², de modo a calibrar a tributação às efetivas possibilidades dos cidadãos.

Nessa ordem de convicções, temos que o princípio da capacidade contributiva consiste num desdobramento do princípio da isonomia. Com efeito, a isonomia é um dos pilares de todos os princípios constitucionais, condicionando todas as manifestações do Estado⁴³. Na sempre valorosa lição de GERAL DO ATALIBA:

A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar. A isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações de Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade”

⁴¹ Nesse sentido: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 140.

⁴² Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros editores, 2012. 4ª edição. Página 34/35.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª Ed. São Paulo, Malheiros editores, 2001. Página 160.

No que diz respeito à capacidade contributiva, seu fundamento está mais na dimensão material desse princípio. Nesse sentido é a concepção clássica de VICTOR UCKMAR⁴⁴, que nos permitimos transcrever:

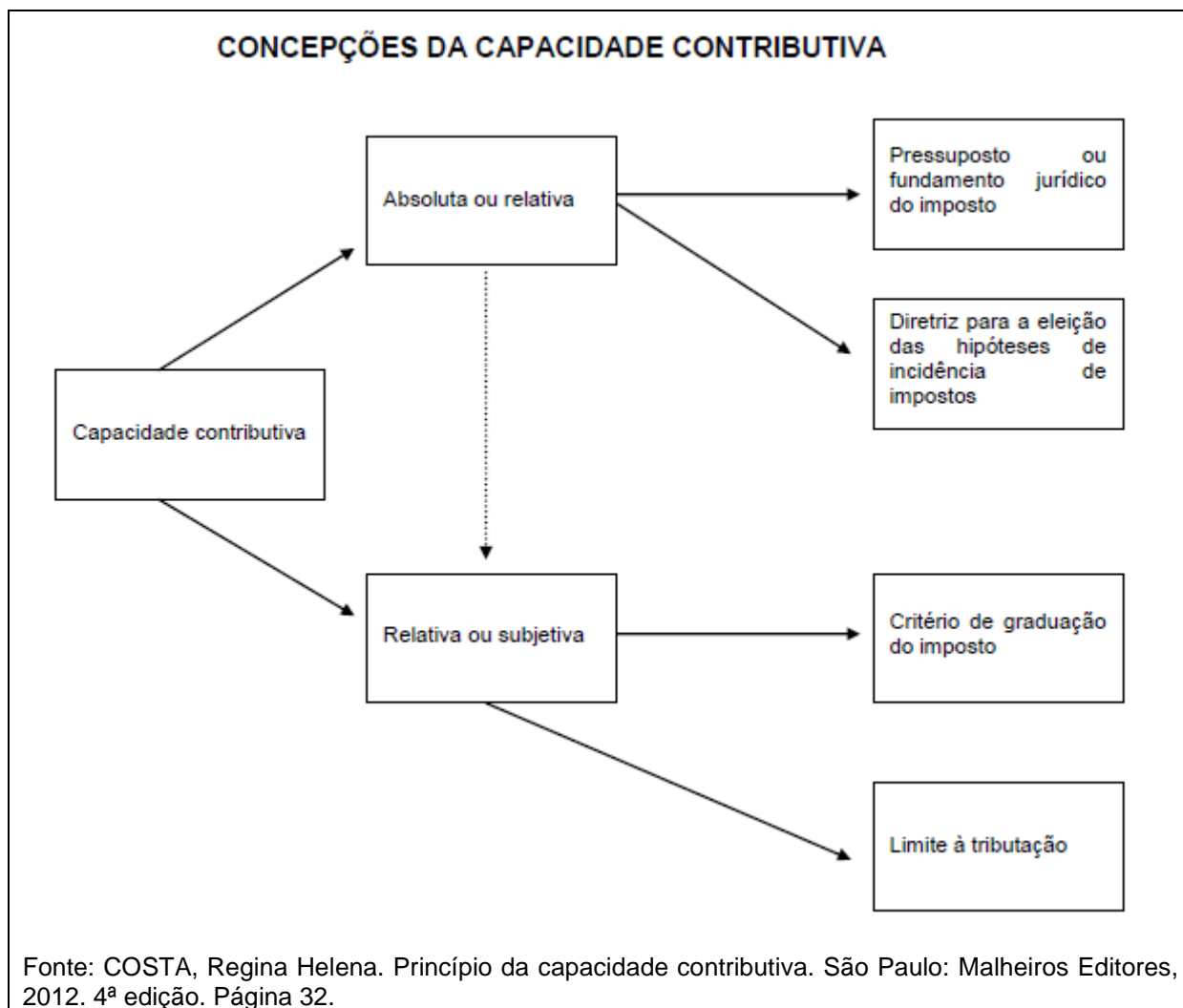
“A igualdade perante os gravames fiscais pode ser entendida em dois sentidos: a) em sentido jurídico, como paridade de posição com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal; b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, como melhor será visto a seguir, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos”

Com a vênua que merece o entendimento do ilustre Professor da Universidade de Gênova, entendemos que as duas dimensões da igualdade acima referidas, i.é., como paridade de posição com exclusão de privilégios e no sentido da capacidade contributiva são ambas jurídicas: é que a idéia de capacidade contributiva que já é jurídica como decorrência do princípio da igualdade foi ainda positivada pelo Texto Constitucional.

A capacidade contributiva costuma ser distinguida em absoluta (econômica ou objetiva) e relativa (subjéitiva ou pessoal). Sob o aspecto objetivo a capacidade econômica age sob o plano legislativo, determinando que somente se podem eleger como hipóteses de incidência de tributos os fatos que de efeito sejam signos de riqueza. Já a capacidade relativa diz com a possibilidade concreta e real de que determinado cidadão faça frente ao ônus do tributo *vis à vis* suas necessidades pessoais.

REGINA HELENA COSTA aponta que a capacidade contributiva absoluta consiste tanto no pressuposto jurídico da imposição quanto em diretriz para a eleição da hipótese de incidência dos tributos, ao passo em que a capacidade contributiva relativa é critério de graduação do imposto e um limite à tributação. Referida Autora expõe tais conclusões de forma bastante didática num quadro que aqui se permite transcrever:

⁴⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDIC, 1976. Página 54.



O quadro acima é expressivo da eficácia limitadora do princípio da capacidade tributava sobre a ação legiferante. Nesse sentido, mais uma vez, valorosa a lição de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁴⁵:

“Nessa ordem de considerações, facilmente depreende-se que o exercício da competência tributária impositiva, em matéria de imposto sobre a renda está contida pelas severas exigências dos princípios da pessoalidade, da capacidade contributiva, da universalidade (artigo 145, § 1º, da Constituição) - desdobramentos do princípio da igualdade”

De efeito o princípio da capacidade contributiva inter-fere e co-implica (assim como sofre interferência e está co-implicado, dada a autoreferência da linguagem do direito positivo) por outros princípios prestigiados pela Carta Política, notadamente os princípios da igualdade (em sua acepção material), o princípio do direito de

⁴⁵ GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*. Pressupostos constitucionais. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. Página 188.

propriedade e da vedação ao confisco todos que constituem garantias fundamentais dos cidadãos e que contam com o máximo grau de proteção e eficácia pelo texto constitucional, nos termos do § 1º, do art. 5º da Constituição.

Nesse contexto, o desalinho entre a norma positivada e os ideais expressos pelo princípio da capacidade contributiva representará violação à norma de competência (em seu aspecto semântico ou material) e, por conseguinte, a possibilidade de cassação da norma instituída pelo Poder Judiciário.

4.3. Capacidade contributiva e medidas de concreção

A idéia de capacidade contributiva, como referimos alhures, não constitui mera indicação ao legislador positivo: trata-se conteúdo que integra a norma de competência impositiva. Assim, dado o caráter dúplice da norma que outorga competência a pessoa política de direito constitucional interno encontrará uma faculdade (modal deôntico permitido “P”) para exercer a função que lhe foi aquinhado; e encontrará uma norma restritiva ou limitativa (modal deôntico proibido “V”) que lhe veda a inserção de normas que ultrapassem os limites materiais (supostos e pressupostos) que lhe foram designados.

O princípio da capacidade contributiva, assim, não pode ser concebido como promessa vaga ou inseqüente vazada no texto constitucional a título de ordem programática. Não, muito pelo revés: trata-se de valor que a Carta Política, que tende à concreção, visa implementar. Cuida-se de princípio autoaplicável ao intérprete e ao aplicador da lei⁴⁶. Nos dizeres de MIZABEL DERZI, em anotação à obra de ALIOMAR BALEEIRO:

É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação ao confisco v. Capítulo XI, retro). Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A constituição de 1988

⁴⁶ BALEEIRO, *Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição. revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Página 689.

tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete aplicador da lei”

Nessa ordem de idéias, o princípio da capacidade contributiva impõe, notadamente no que diz respeito ao imposto sobre a renda, a consideração de uma serie de medidas, dentre as quais destacamos três: a adoção de alíquotas progressivas, que permitam uma tributação proporcional às manifestações de riqueza, a outorga de mecanismos que permitam aos contribuintes a dedução de somas que representem ônus essenciais ao seu sustento bem assim o estabelecimento de isenções que - em última análise - reflitam a imunidade constitucional já pressuposta ao mínimo existencial. Neste tópico daremos relevo à progressividade das alíquotas.

A progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda, decorrência do princípio da capacidade contributiva, também é elemento positivo da Constituição Federal, tendo-lhe sido dispensado o inciso I, do § 2º, do artigo 153:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza
§ 2º. O imposto previsto no inciso III - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;*

O imposto sobre a renda deve estar adstrito ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal), sendo certo que este se imprime, dentre outras formas, por meio da progressividade, também prestigiada pelo art. 153, 2º, I, do da constituição. É dizer, como mecanismo de atingimento dos valores da igualdade e da capacidade contributiva o imposto sobre a renda deve possuir alíquotas progressivas.

Atualmente, por força dos enunciados constitucionais acima referidos, é intuitiva a relação entre a igualdade (em termos materiais) e a progressividade de alíquotas dos impostos. Mas essa correlação que hoje se tem por certa - como tantas outras - é fruto de uma construção histórica, legado da marcha do pensamento filosófico ocidental. Nesse sentido, o insigne professor Genovês

VICTOR UCKMAR⁴⁷, rememora que foi justamente para não lastimar o princípio da igualdade que os revolucionários Lambon, Fabre d'Englantine e meso Robespierre se opuseram à progressividade de imposição mesmo que atuada mediante a isenção dos mínimos imponíveis durante a discussão do projeto de constituição de 1793. Naquele momento, entendia-se que a tributação proporcional à renda era a forma que melhor se amoldava ao prestígio da igualdade. Teria sido somente com as ideologias radicais, na segunda metade do Século XIX, que a noção de que a capacidade contributiva cresce mais do que proporcionalmente ao crescimento da renda teve lugar.

Consoante estipula a Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, fruto da conversão da Medida Provisória nº 528, de 2011, o ordenamento pátrio preconiza a existência de 5 (cinco) faixas de acordo com a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas, a partir das quais se passa de uma hipótese de alíquota zero (desoneração) até a alíquota máxima de 27,5%. Vejamos as faixas de valores e alíquotas propostas pela legislação:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)
Até 1.787,77	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5
De 2.679,30 até 3.572,43	15
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5
Acima de 4.463,81	27,5

De efeito, a progressividade do imposto sobre a renda é consectário dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia (material). Não obstante, importa que se considere que essa medida, por si só, pode não atingir a concreção necessária do princípio da capacidade contributiva, em especial no seu aspecto relativo (subjetivo ou pessoa).

É que há de se viabilizar deduções de valores considerados essenciais à subsistência do contribuinte e sua família. O ordenamento vigente, como cediço, estipula uma série de limitações no que diz respeito às deduções que as pessoas

⁴⁷ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDIC, 1976. Páginas 73/74.

físicas possam realizar para a apuração do valor a ser pago a título de Imposto sobre a Renda, a exemplo do que se passa com o limite de dedução anual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais) a título de valores despendidos com a educação pré-escolar e de 1ª, 2ª e 3ª graus (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

Interessante, a esse propósito, a comparação trazida por FERNANDO AURÉLIO ZILVETI⁴⁸ em obra sobre o tema, em que se revelam os limites de dedução de alguns países europeus. Assim, na Alemanha, a legislação do imposto de renda permite uma dedução básica de 6.763 euros aos contribuintes individuais, duplicada para declarações conjuntas, admitindo ainda dedução adicional por número de filhos. Na Áustria, a dedução básica corresponde a 610 euros, diminuindo-se progressivamente conforme o aumento da renda e, ainda, contando com um acréscimo no caso de o contribuinte ter filhos. Em Bélgica a dedução por casal é de 4.065 euros e, para os solteiros, de 5.156 euros, havendo, ainda, adicionais dedutivos no caso de haver filhos. Em Espanha, a legislação prevê que a tributação se dê sobre a renda disponível, entendida como resultado da subtração na renda da quantia do mínimo existencial pessoal e familiar.

4.4. Capacidade contributiva e mínimo vital

Corolário não apenas da capacidade contributiva mas também - e sobretudo - do sobreprincípio da Dignidade Humana é a questão da intributabilidade do mínimo vital ou do mínimo existencial, é dizer, aquele *quantum* necessário para que o contribuinte possa fazer frente às necessidades básicas próprias e de sua família.

É no tocante a essa discussão que o princípio da capacidade contributiva encontra seu grau máximo de proximidade com o sobreprincípio da dignidade humana.

Com efeito, a dignidade humana é princípio da mais alta relevância para o direito pátrio, devendo ser considerado não apenas como valor ou como conteúdo

⁴⁸ ZILVETTI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. Página 220.

de cunho programático mas sim como *limite objetivo* à ação legislativa e ao processo de atribuição de sentidos que é marca da positivação do direito, em todos seus níveis: é limite que se impõe ao intérprete, que deverá sempre estabelecer e considerar, no sentido da mensagem legislada, aquele que melhor atenda à idéia de prestígio à dignidade humana. Na conceituação de ALEXANDRE DE MORAES⁴⁹, que merece colação:

A dignidade da pessoa humana é um valor espiritual e moral inerente a pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se em um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que apenas excepcionalmente possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.

No tangenciar os campos da tributação, princípio da dignidade humana, para além de resguardar apenas valores de ordem moral, deve ser entendido também como a manutenção de condições mínimas de subsistência do ser humano, envolvendo a consecução de um bem estar mínimo, o prover da alimentação, vestuário, educação básica, habitação, cuidados médicos essenciais, segurança e certos serviços sociais indispensáveis.

Esses valores estão todos plasmados no próprio texto constitucional, a começar por seu preâmbulo, encontrando referência ainda mais expressa no capítulo dos direitos sociais, notadamente no art. 6º da Carta Política, que assegura “a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”.

A definição dos direitos sociais exemplificativamente listados no aludido artigo 6º da Carta Política no quadro dos direitos e garantias fundamentais, os subordina inclusive “à regra da autoaplicabilidade prevista no § 1º do art. 5º e susceptibilidade

⁴⁹ MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011. página 61.

do ajuizamento do mandado de injunção, sempre que houver omissão do poder público⁵⁰ na sua regulamentação e que isso inviabilize seu exercício.

Esses mesmos bens jurídicos são objeto de referência pelo art. 25 da Declaração Universal dos Direitos Humanos⁵¹, da qual o Brasil é signatário.

Eis, pois, alguns elementos objetivos - e positivos - que orientam o conteúdo semântico do princípio da dignidade humana.

No campo tributário, a expressão desse sobreprincípio se liga à idéia da capacidade contributiva, no sentido da intributabilidade do chamado mínimo existencial. Nesse sentido é a lição de HUMBERTO ÁVILA⁵²:

A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo”.

Nessa mesma ordem de convicções, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁵³ aponta que a tributação não pode atingir o mínimo vital que representa a garantia dos direitos assegurados pela Constituição Federal, senão vejamos:

Observe-se que o “Preâmbulo” da Constituição Federal consagra extenso rol de valores supremos (a liberdade, a segurança, o bem-estar, a justiça etc.) a serem alcançados com a colaboração de todos, nomeadamente do Estado. De fato, este deve empenhar-se ao máximo para proporcionar às pessoas condições elementares de sobrevivência

⁵⁰ MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011. Página 436.

⁵¹ Artigo 25.

1. Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle.

2. A maternidade e a infância têm direito a cuidados e assistência especiais. Todas as crianças nascidas dentro ou fora do matrimônio, gozarão da mesma proteção social.

⁵² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Página 394.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 23ª edição. PÁGINA 121.

digna. Assim, não lhe é dado tributar, inclusive e principalmente, por meio de impostos sobre a renda, o mínimo vital do contribuinte, vale dizer, a parte de seu patrimônio indispensável ao atingimento daqueles elevados objetivos.

Ocorre que, ao lado das já referidas dificuldades na objetivação dos princípios constitucionais, o exemplo do mínimo existencial é situação ainda mais delicada, na medida em que se trata também de um conceito indeterminado e variável no tempo⁵⁴, já que as *necessidades básicas* que essa noção envolve está aberta à mais variada gama de interpretações.

A dificuldade de determinação desses conteúdos, conduto, não pode amesquinhar a envergadura e a eficácia dos princípios consagrados na Carta Política, notadamente porque o princípio ora em análise - a capacidade contributiva - , em particular nesse aspecto, encontra-se ligado indissociavelmente a princípios e garantias fundamentais dos cidadãos.

Ao cabo dessas considerações, é indúvidoso que a tributação pelo imposto sobre a renda de parcela do patrimônio do contribuinte que assegure apenas a garantia de seu mínimo existencial viola frontalmente os espírito e os fins prestigiados pela Constituição Federal, em especial o princípio da capacidade contributiva e da dignidade humana.

⁵⁴ “A fixação do ‘mínimo vital’, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar ‘necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família’. O conceito de ‘mínimo vital’, portanto, varia no tempo e no espaço” (COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. 4ª edição. Página 74.)

5. Síntese conclusiva

Os princípios constitucionais encerram os valores mais caros à Ordem Constitucional vigente, e representam os fins últimos que a sociedade brasileira visa implementar. Em especial o rol dos direitos e garantias fundamentais, assim como os direitos sociais de que tratam os arts. 5º e 6º da Carta Política, foram expressamente dotados de aplicação imediata, consoante previsão do próprio texto constitucional (§ 1º, do art. 5º, da Constituição Federal).

Característica comum aos princípios é sua generalidade e abstração. Em certas situações aparecem no sistema positivo como normas. Mas isso nem sempre ocorre, sendo usual sua aparição apenas como núcleos de significação aos quais é atribuída forte carga axiológica e que, apesar de não ostentarem estrutura implicacional, são dotados de prescritividade e determinam o sentido, conteúdo e alcance das demais normas existentes nas diversas camadas do direito positivo.

Consequente da generalidade dos princípios é sua inter-definibilidade, o que tomamos como marca da autoreferência da linguagem do direito positivo. É dizer, os princípios se co-implicam, se inter-definem e se desdobram em outros princípios. Assim, por exemplo o princípio da capacidade contributiva é consectário do princípio da igualdade, em sentido material, bem assim do princípio da dignidade humana, em especial quando se considera a questão da tributação sobre o mínimo vital ou existencial.

Nessa ordem de convicções, os princípios - não apenas aqueles diretamente ligados à tributação - consistem em limitações semânticas ao poder de tributar, já que qualquer ato de positivação (do qual resulte desde uma Emenda Constitucional ou uma Lei Complementar ou Ordinária) deve guardar harmonia com esses conteúdos. Trata-se da indispensável coerência do ordenamento. O desalinhamento entre o produto positivado e o conteúdo material representado pelos princípios compromete o fundamento de validade das normas, sujeitando-as ao controle do Judiciário.

O princípio da capacidade contributiva representa um dos pilares dos sistema tributário nacional e está indissociavelmente vinculado às noções de igualdade e da dignidade humana. Na tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, portanto, o tributo não poderá ser instituído de maneira a amesquinhar a envergadura desses conceitos que permeiam o sistema constitucional tributário e orientam a delegação da competência tributária.

Nesse sentido, para implementar a maior harmonia possível com tais princípios, é que a legislação do Imposto sobre a Renda deve propiciar medidas que conciliem a tributação com o princípio da capacidade contributiva tanto em seu aspecto objetivo quanto relativo. Citamos, assim, a idéia da progressividade, bem como a possibilidade de dedução, para determinação da base de cálculo da exação, de valores considerados essenciais à subsistência do contribuinte e sua família, bem como a intributabilidade (fruto de verdadeira imunidade constitucional) do *quantum* necessário à garantia do “mínimo essencial” ou “mínimo vital” correspondente ao que o contribuinte necessite para fazer frente às suas necessidades básicas tais como habitação, segurança, saúde, educação, vestimenta etc.

A questão, sem dúvida, é tormentosa, na medida em que a determinação do que represente essa “essencialidade” não se pode determinar facilmente. Ao cabo dessas considerações, entretanto, estamos convencidos de que a outorga da competência tributária é realizada ao pressuposto de aderência da pessoa política aos valores e fins consagrados pela Constituição Federal. Destarte, caberá ao Judiciário, de ação inafastável, se debruçar sobre eventuais abusos na tributação sobre a renda das pessoas físicas que representem violações ao princípio da capacidade contributiva (e aos demais que co-implica). E, verificado o abuso, não nos parece haver dúvida de que a solução será o afastamento da norma violadora.

6. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª Ed. atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. 2ª edição. 2ª tiragem.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 5ª edição.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição. revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 23ª edição.
- _____. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 3ª edição.
- _____. *in. Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributária brasileiro*. Disponível em (<http://www.ibet.com.br/impossibilidade-de-conflitos-de-competencia-no-sistema-tributario-brasileiro-por-roque-antonio-carrazza/>). Acesso em 08/08/2014
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição
- _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. 4ª edição.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda. Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade - Série Doutrina Tributária v. XI*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 24ª edição

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 2002. 26ª edição

ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros editores, 2006. 26ª edição.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDIC, 1976.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010

ZILVETTI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004