

Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade Contributiva *

José Marcos Domingues de Oliveira

Professor de Direito Financeiro — UERJ
Advogado e Procurador do Estado

INTRODUÇÃO

Capacidade contributiva é tema de natureza constitucional que tem a ver com as convicções mais profundas da cidadania e do Estado de Direito.

O valor *liberdade*, enquanto anseio natural e espontâneo do Homem, encontra-se tutelado no Estado de Direito (a par da legalidade) pelo princípio da *igualdade* como anseio racional e imperativo de Justiça em face de distorções que visa corrigir.

Distorções de diversos matizes, decorrentes da heterogeneidade do tecido social, podem ensejar a inviabilização do anseio natural de liberdade, quer em sua expressão mais ampla, quer, designadamente, em suas expressões da liberdade de iniciativa, de lucro, de competição, etc. E neste momento preciso afirma-se o valor *igualdade* como pressuposto assecuratório daqueloutro, a liberdade.

É nessa perspectiva filosófica que vemos o princípio da capacidade contributiva, enquanto expressão de isonomia: igualando a todos em face da tributação, limitando a ganância fiscal do Estado, tutelando, enfim, a própria liberdade dos que o criaram.

A importância vital do princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário é indubitosa.

No Brasil, para o inesquecível BALEEIRO,

“A capacidade contributiva é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária”.¹

pois,

“Quer do ponto de vista *objetivo*, para conhecimento da base possível do imposto, quer do ponto de

* Texto da palestra proferida na ABDF — Associação Brasileira de Direito Financeiro, no Rio de Janeiro, em 05-11-87.

vista *valorativo*, ou axiológico, para fundamento racional da Justiça do tributo, é fundamental fixar-se a noção da capacidade contributiva”.²

não se olvidando FALCÃO, para quem

“Na atual fase evolutiva das finanças do Estado, caracteriza-se a receita pública, por ser predominantemente de natureza tributária e estar sob a regência do princípio da capacidade contributiva”.³

Na Argentina, DINO JARACH afirma com tranqüilidade que:

“Todas as situações e todos os fatos aos quais está vinculado o nascimento de uma obrigação impositiva têm como característica a de apresentarem um estado ou movimentação de riqueza; (...) o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam uma capacidade contributiva”.⁴

e HÉCTOR VILLEGAS que

“A capacidade contributiva é o limite material quanto ao conteúdo da norma tributária, garantindo sua justiça e razoabilidade”.⁵

No México, FLORES ZAVALA, a propósito da obrigação de pagar impostos, leciona que

“... não se deve entender em termos tão absolutos esta obrigação, senão limitada pelo conceito de capacidade contributiva...”⁶

Na França, TROBATAS e COTTERET, após apresentarem o imposto como um fenômeno não apenas jurídico, mas também político, econômico e social, entendem que “o imposto é determinado pelas *faculdades contributivas*”.⁷

Na Itália, em que GRIZIOTTI chegou a localizar na “*capacità contributiva*” a própria causa jurídica do imposto⁸, modernamente MANZONI a concebe como medida de igualdade em matéria tributária.⁹

Na Espanha, em que CORTÉS DOMINGUÉZ e MARTÍN DELGADO definem o princípio como “a estrela polar do tributarista”¹⁰, PEREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZÁLEZ aduzem que

“... puede afirmarse que todo el Derecho tributario gravita en torno a los principios de legalidad y de capacidad contributiva, para nosotros el

problema central de una nitida diferenciación entre los conceptos de tributo e impuesto se sitúa, precisamente, en la posición que se adopte frente al carácter y ámbito del principio de capacidad contributiva en relación con uno y otro concepto".¹¹

E em Portugal, ressaltou ALBERTO XAVIER no seu *Manual de Direito Fiscal* que a capacidade contributiva é o conteúdo positivo do princípio da igualdade;¹² mais recentemente o Mestre leciona que os princípios da generalidade, da *capacidade contributiva* e da legalidade assumiram, para além de expressão constitucional, uma profunda unidade sistemática, constituindo a própria emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos.¹³

Releva, portanto, a *sede constitucional* do princípio da capacidade contributiva.

O princípio e a Constituinte

O Brasil, que já teve, em 1946, disposição expressa da Carta Magna consagrando o princípio da capacidade contributiva, prepara-se para fazê-lo a ela retornar, a vingar o Anteprojeto Cabral II (art. 163, § 1.º).

Em alguns países as Constituições são expressas:

Itália — "Art. 53 — Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas *na medida de sua capacidade contributiva*". (13. BIS)

Espanha — "Art. 31 — Todos contribuirão ao sustento dos gastos públicos *de acordo com sua capacidade econômica*". . . .

A Constituição Suíça refere-se, originalmente, à capacidade contributiva:

"As *personas jurídicas*, qualquer que seja a sua forma jurídica, devem ser tributadas segundo a sua *capacidade econômica*, de acordo com um critério tão uniforme quanto possível" (art. 41 ter, c, sobre o imposto para a defesa nacional).

Em outros países, a capacidade contributiva é facilmente deduzida da formulação genérica da isonomia.

Portugal — "Art. 13, n.º 2 — Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado (...) em razão de ascendência, sexo (etc.), situação econômica ou social".

"Art. 106, n.º 1 — O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à *repartição igualitária da riqueza* e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado".

Argentina — "Art. 4.º — O Governo Federal provê aos gastos da Nação com os fundos do Tesouro Nacional formado... das demais contribuições que *equitativa* e proporcionalmente à população impo- nha o congresso". . . .¹⁴

"Art. 16 — (...) A *igualdade* é a base do imposto e dos gravames públicos"

Nos Estados Unidos, dadas as peculiaridades do sistema *common law*, coube à Suprema Corte elaborar a doutrina da limitação ao poder de tributar, a ser exercido, segundo a jurisprudência, de forma compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria, e de propriedade.¹⁵

A sugestiva frase de Marshall "*The power to tax involves the power to destroy*", se oporiam as teses do "*The power to tax is the power to keep alive*" e do "*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*".

No Brasil, o ideal de igualdade e justiça nunca esteve ausente das Constituições. Já na Carta de 1824 se dizia que a lei seria igual para todos e recompensaria em proporção dos merecimentos de cada um (art. 179, § 13) e que "ninguém será isento de *contribuir* para as despesas do Estado *em proporção dos seus haveres*" (art. 179, § 15).

A Constituição de 1891 afirmou genericamente o princípio da igualdade (art. 72, § 2.º), havendo a Reforma de 1926 introduzido, no art. 78, a regra das garantias implícitas resultantes dos princípios consignados na Carta Magna.

A Constituição de 1934, após garantir a justiça gratuita e *isenção de taxas* e custas aos *necessitados* (art. 113, § 32), vedou expressamente qualquer *elevação de imposto além de 20% do seu valor ao tempo do aumento* (art. 185).

A Constituição de 1946 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu art. 202:

"Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a *capacidade econômica do contribuinte*",

preceito que se fazia acompanhar de outros, como o do § 1.º do artigo 15:

“são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Esses dispositivos foram revogados pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, que estabeleceu o Sistema Tributário Nacional, e não foram reproduzidos pela Carta Magna de 1967 nem por suas emendas. A melhor doutrina, porém, sempre sustentou a prevalência do princípio à luz das demais garantias decorrentes do sistema constitucional (livre empresa, igualdade, propriedade privada, proibição do confisco), como autoriza entender o § 36 do art. 153 atual.

Embora se possa admitir que os atuais níveis de injustiça fiscal e concentração de renda não sejam decorrência direta do sistema constitucional tributário, parece forçoso reconhecer que, pelo menos ao retirar do texto da Carta Magna a referência à capacidade contributiva, a Emenda 18/65 dificultou o acesso do contribuinte ao Supremo Tribunal Federal para discussão de questões onde o princípio estiver em jogo, além de ensejar ao legislador brasileiro, desavisado, “esquecer-se” não raro da existência mesma do princípio, o que ao Executivo também convém.

O Anteprojeto de Constituição em boa hora reintroduz no seu texto o princípio:

“Art. 163, § 1.º — Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”

Natureza, Conteúdo e Eficácia do Princípio

Quanto à natureza jurídica do princípio da capacidade contributiva, cabe registrar que autores de peso como GIULIANI FONROUGE^(15.1) e CARLOS PALAO TABOADA¹⁶ negam-lhe qualquer traço jurídico, considerando-o conceito econômico financeiro estranho à juridicidade da tributação, além de vago e insuscetível de aplicação concreta.

Ora, não se afigura científico recuar em face das dificuldades do tema. O Direito conhece prestações indeterminadas e a maior ou menor facilidade de sua determinação não lhes retira a tutela jurídica. Assim também, a maior ou menor complexidade do princípio não pode frustrar seu reconhecimento e aplicação, máxime em se tratando do profundo conteúdo ético de que está impregnado. O eminente Mestre PEREZ DE AYALA, em seu notável *Las Ficciones*

em *El Derecho Tributario*, ensina que o gravame segundo a capacidade contributiva pode, ou não, considerar-se um princípio ético, segundo o conceito de Justiça de que se parta, crendo ele, a propósito, em duas coisas: que o princípio é uma “*exigência ética da Justiça*” e que “já vai sendo hora de que a *Ciência não tema demasiado vincular-se a juízos de valor*”.¹⁷

No Brasil, ALFREDO AUGUSTO BECKER atacou virulentamente o princípio, como sendo vazio e tautológico, ambíguo e funesto entre outros depreciativos.¹⁸ Típica abordagem positivista de um tema que, é verdade, está acima de visão tão estreita do fenômeno jurídico... Aliás, PEREZ DE AYALA critica o excessivo “barroquismo” dos positivistas no trato da capacidade contributiva,¹⁹ e RICARDO LOBO TORRES anota que no pensamento positivista “a igualdade e a justiça deixaram de ser essenciais para a definição do fenômeno tributário” e que “o excesso de positivismo jurídico, que se fez sentir em toda a cultura brasileira” repercutiu negativamente sobre o direito tributário brasileiro.²⁰

Fiquemos, pois, com BALEEIRO,²¹ que sempre defendeu a juridicidade do princípio, do qual não se pode libertar o legislador ao escolher para base da tributação fatos que devem *necessariamente indiciar riqueza do contribuinte*, que paga tributo, em última análise, “porque tem capacidade contributiva”.

Por outro lado, tormentosa é a polêmica doutrinária sobre a natureza jurídica do princípio, com autores importantes como A. D. GIANNINI e GIULIANI FONROUGE defendendo sua feição meramente programática,²² simples diretriz ou conselho ao Legislador, à qual se opõem os que nele vislumbram conteúdo *preceptivo*, como BALEEIRO, GIARDINA e ALBERTO XAVIER. Filiamo-nos a esta última visão.²³

Compreendida a capacidade contributiva como a idoneidade econômica para, sem sacrifício do indispensável a uma vida digna, suportar o administrado uma parte do custo da despesa pública,²⁴ entende-se constituir ela expressão ou especificação do princípio constitucional da isonomia no campo do direito tributário. Isto porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que ao depois se poderá tratar desigualmente aos desiguais, discriminando-os licitamente com base nas respectivas riquezas diversas.²⁵

A igualdade tributária abriga a conotação de “quem mais riqueza tem mais contribui para o gasto público”, graças ao que se legitima a tributação progressiva.²⁶

Note-se, com base no esquema formulado por C. A. BANDEIRA de MELLO, em seu magnífico *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*,²⁷ que tal elemento (riqueza) é perfeitamente adequado (correlação lógica abstrata) à referida desigualação, porquanto apto a acudir ao sistema de repartição da despesa pública, que visa a

satisfazer certas necessidades gerais (correlação lógica concreta), em consonância com diversos interesses tutelados pelas constituições democráticas, como a igualdade de oportunidade, o desenvolvimento social e econômico integrado, a redistribuição de renda e a promoção social.

Esclareça-se em homenagem à lição de CELSO ANTONIO,²⁸ que o elemento riqueza, que informa o princípio da capacidade contributiva, é o critério de discrimen que permite à Lei escolher hipóteses que singularizem, em diversos momentos, os sujeitos visados pela norma de tributação, consoante mutáveis realidades econômicas, apresentando traço diferencial insito à situação a ser discriminada — o fato gerador da obrigação tributária, que AMÍLCAR FALCÃO magistralmente dissecou, lembrando que a base de cálculo do tributo há de se revelar a sua verdadeira e autêntica expressão econômica.²⁹

Não se pretende retirar do Legislador sua esfera autônoma de avaliação na eleição dos fatos geradores do tributo. O que se quer é conter a *discrção* legislativa dentro de *limites razoáveis*, como se dá na legislação dos demais ramos jurídicos. A *razoabilidade* é o critério definitivo que os publicistas, como AGUSTIN GORDILLO, indicam para localizar-se ou não o abuso de direito nos atos do Poder Público (29.1), e que os tributaristas, como JARACH e VILLEGAS, também adotam, via princípio da capacidade contributiva, para pôr cobro ao *arbitrio* do Legislador (29.2).

O princípio da capacidade contributiva LIMITA A DISCRICIONARIEDADE LEGISLATIVA na instituição e na graduação dos tributos.

E o asserto se faz tranqüilo, porque, com XAVIER, entende-se que o princípio da capacidade contributiva informa o conteúdo material (a Justiça por fim) do Estado de Direito, sendo a lei mero instrumento para a sua realização,³⁰ *quando conforme aos demais princípios constitucionais*; o legislador ordinário há de escolher para fatos tributáveis "situações da vida efetivamente reveladoras de uma capacidade contributiva".³¹

Eficácia específica do princípio

Ora, compreendido o princípio da capacidade contributiva no sentido antes apontado, assume ele a correspondente eficácia neutralizante ou invalidante de atos do poder público inconsistentes com o seu conteúdo.

A magnitude do princípio, essencial à construção dogmática do Direito Tributário, leva a divergir-se aqui dos autores que tentam abastardá-lo, à consideração de que se trataria de conceito extrajurídico, vago e insuscetível de aferição concreta. Ora, nas firmes palavras de XAVIER, a violação do princípio pelo legislador "acarreta a inconstitucionalidade da respectiva lei e desencadeia as garantias individuais correspondentes".³²

Denuncia-se geralmente (FONROUGE, ALFREDO BECKER) que a tributação extrafiscal,³³ seria incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

O equívoco é manifesto.

Em primeiro lugar, a tributação extrafiscal é e será sempre *excepcional*, pois a necessidade de recursos materiais pelo Estado é permanente e inarredável, já que, ele mesmo, não produz riqueza, mas tem que consumir vultosas verbas na prestação de serviços públicos. E não se deve raciocinar por exceções, máxime em tema tão grave qual seja a *igualdade* tributária. Em segundo lugar, geralmente, as hipóteses de tributações extrafiscais revelam a existência ou a movimentação de uma *riqueza* (barreiras alfandegárias à importação, oneração do consumo de bens suntuários e da propriedade rural), (33.1) conformes, pois, à teoria da capacidade contributiva, servindo de instrumento de efetivação da *progressividade* do sistema tributário e ensejando a realização do princípio.

Além do mais, a finalidade *distributiva* da extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário do princípio, ambos concorrendo para a promoção do desenvolvimento sócio-econômico harmonioso e eqüitativo.

Quanto às isenções extrafiscais, explicáveis pelo objetivo desenvolvimentista, cremos serem elas ilegítimas: ferem o princípio da *igualdade*³⁴, em sua vertente de generalidade, sendo esdrúxula a permanência delas nos sistemas tributários, como anota FLORES ZAVALLA.³⁵ Melhor será substituí-las por subsídios financeiros, transitórios, cujas transparência, quantificação e controle têm vantagens comparativas evidentes.³⁶

Acusa-se também o princípio de não se aplicar aos contribuintes pessoas jurídicas. A capacidade contributiva seria um atributo apenas da pessoa natural. Ledo engano.

Ora, se as pessoas físicas têm a **sua** capacidade contributiva limitada pelas suas necessidades de subsistência biológica ou profissional, as pessoas jurídicas têm que satisfazer **necessidades mínimas operacionais e de produtividade** para sobreviverem como célula econômica e, ao depois, participarem no custeio da despesa pública, pois demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, **riqueza**³⁷. Em reforço, veja-se que, na Suíça, o art. 41, **ter, c**, da Constituição foi expresso no sentido de sujeitar as **pessoas jurídicas** ao imposto para defesa nacional **segundo a sua capacidade econômica!**

Muito embora o seu campo de atuação predileto seja o da tributação pessoal, o princípio da capacidade contributiva aplica-se também aos chamados impostos indiretos e reais³⁸. Com uma interessante peculiaridade: interessa-se pelo contribuinte **de facto**. A Constituição, por exemplo, ao estabelecer a não cumulatividade do IPI e do ICM e a seletividade do primeiro, procura mitigar o fenô-

meno econômico da **repercussão tributária**, pena de se tornar impraticavelmente oneroso o consumo de certos bens. E, como anota RICARDO LOBO TORRES, "a repercussão do ônus fiscal, como mecanismo vinculado à capacidade contributiva, é assunto também jurídico"³⁹. É o reconhecimento de uma capacidade contributiva também **de fato**, consoante lição de TÚLIO RAÚL ROSEMBUJ⁴⁰, que se revela numa relação extratributária, privada, como a compra e venda mercantil, localizando-se em mão de pessoa não indicada **na lei** como sujeito passivo do tributo incidente sobre a operação, **mas teleologicamente** visada por ela.

Não é por outra razão, e aí vai outra aplicação do princípio da capacidade contributiva, que o Supremo Tribunal Federal fixou-se na legitimidade ativa **ad causam** do contribuinte **de facto** para requerer repetição de tributo (pago pelo contribuinte de direito) a ele repassado⁴¹. Da mesma forma, a Jurisprudência tem proclamado a legitimidade ativa dos **empreendedores** de projetos de interesse nacional para impetrarem mandado de segurança visando garantir a efetividade das isenções de ICM às saídas de mercadoria que devam promover seus **fornecedores** (contribuintes de direito)⁴².

O princípio da capacidade contributiva só se aplica aos impostos ou incide também sobre os demais tributos?

As Constituições da Itália, Espanha e Portugal referem-se à igualdade e à capacidade contributiva que devem prevalecer nos sistemas tributários daqueles países.

A Constituição da Argentina refere-se à igualdade como base dos **impostos** (art. 16), porém reza que as contribuições coercitivas em geral serão eqüitativas (art. 4.º).

A Constituição Brasileira de 1946, no art. 202, dispunha que todos os **tributos** seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Lamentavelmente, o Anteprojeto de Constituição dispõe no art. 163, § 1.º que os **impostos** obedecerão à capacidade contributiva... Grave retrocesso.

Ora, porque a capacidade contributiva tem mais ampla aplicação aos impostos, não é correto negar ao princípio eficácia quanto aos demais tributos.

As **taxas** admitem graduação em função de condições fácticas do contribuinte indicadoras de riqueza, podendo implicar em diferentes quantidades ou unidades de serviço público e, pois, de cobrança⁴³, outrossim, embora não seja possível apurar-se o **custo exato** do serviço oferecido, como afirma GUSTAVO INGROSSO⁴⁴, entende-se que deva haver uma **razoável equivalência** entre aquela despesa e a taxa arrecadada, sob pena de se desfigurar este instituto⁴⁵.

Eventual excesso na cobrança das taxas afigura-se inconstitucional porque transformada em imposto não fundamentado em fato econômico **do contribuinte** revelador de capacidade contributiva e, pois, de relevância jurídico-tributária.

Por outro lado, o Estado não pode se recusar a prestar serviços **públicos** tributados só porque alguém não disponha de recursos para pagar as taxas respectivas: em primeiro lugar, porque o serviço é **público** ele é de **interesse público**, e não apenas dos contribuintes, e se estes não se podem recusar a sofrer a ação do Poder Público, também o Estado não pode deixar de atuar em relação a todo o universo da população a que se destina o serviço. Mais, o Estado não se pode furtar a prestar certos serviços públicos ditos juridicamente essenciais sob pena de se desnaturar como pessoa política, além de ferir outros princípios do direito constitucional, e não apenas o da capacidade contributiva. Ocorre-nos, por exemplo, o caso da taxa judiciária do Estado do Rio de Janeiro, que, pela Representação n.º 1.077, foi julgada inconstitucional por prever a lei um limite mínimo muito elevado e não dispor sobre um teto para a sua cobrança. O Supremo Tribunal Federal considerou que essas circunstâncias acarretavam "a impossibilidade ou mesmo o **ônus excessivo**" de se utilizarem as partes da ação judicial, o que violaria a garantia constitucional de acesso ao Judiciário.⁴⁶ O Tribunal não disse expressamente, mas deixou evidente que a taxa era incompatível com a capacidade contributiva média da população fluminense, daí a sua inconstitucionalidade. Mais, é de notar que a Suprema Corte não precisou qualificar de **confiscatória** a taxa; contentou-se com o adjetivo **excessivo** para julgá-la ilegítima, na mesma linha sustentada por BILAC PINTO e aqui endossada.

A submissão das contribuições de melhoria ao princípio da capacidade contributiva, se bem que negada por juristas de nomeada (BILAC PINTO e ATALIBA)⁴⁷ resulta da própria natureza do seu fato gerador — VALORIZAÇÃO imobiliária em virtude da obra pública — que ao mesmo tempo se apresenta como indiscutível aumento de riqueza e, pois, índice de capacidade contributiva. Assim pensava RUBENS GOMES DE SOUZA na 1.ª edição de seu Compêndio e é essa também a opinião de ULHOA CANTO.⁴⁸

É por esta razão que, malgrado a redação do art. 18, II, da Constituição determinada pela Emenda n.º 23/83, a melhor doutrina e a Jurisprudência sustentaram a prevalência do limite **individual** de cobrança do tributo (valorização que da obra resultar para cada imóvel beneficiado).⁴⁹

O erro do entendimento contrário é o de não reconhecer o incremento de valor do imóvel como aumento de riqueza e, pois, índice de capacidade contributiva, que deriva indubitavelmente da valorização, confundindo isto com imediato aumento de **disponibilidade financeira** (que não é produto da obra pública).

Por fim, consideramos que eventual excesso da contribuição de melhoria feriria a capacidade contributiva delimitada pela valorização, **in casu**, doblê de fato gerador e base de cálculo máxima do tributo, pois aquele índice de riqueza já estaria integralmente exaurido.

Malgrado a polêmica a respeito da natureza jurídica das contribuições especiais ou parafiscais e do empréstimo compulsório, entendemos que ambos integram, como tributos, o Sistema Tributário Nacional e se regem, com algumas variações, pelos princípios gerais do Direito Tributário — igualdade, legalidade e tipicidade do fato gerador.⁵⁰ Suas hipóteses de incidência são fundamentalmente de imposto ou de taxa,⁵¹ sujeitando-se, então, como eles, ao princípio da capacidade contributiva.

A interpretação é outro campo fértil para aplicação do princípio da capacidade contributiva, qualquer que seja o pólo da relação jurídico-tributária que se tenha em consideração.

Abrimos aqui um parêntese para expressar que consideramos que a interpretação no Direito Tributário (como em qualquer ramo jurídico) há que ser livre, na busca do exato conteúdo, aceção e alcance da lei. Entendemos que o direito positivo não deve conter regras de interpretação (já o dizia há décadas CARVALHO PINTO),^{51, 51S} nem se podem adjetivar “as interpretações” — de literal, restritiva, extensiva, econômica, etc. Talvez a interpretação **dos fatos** possa ser objeto de critérios legais (a vontade do testador, a intenção das partes de um contrato, o voto do acionista controlador, a conduta do contribuinte, etc.), mas não a interpretação **das leis**, que elas não podem, logicamente, dispor “como desejam ser interpretadas”.⁵²

Avançamos, porém, que o **elemento econômico**, informador de todo o fenômeno tributário, deve ser um norte no trabalho do tributarista.

A **realidade econômica** permeia a instituição, a regulamentação, a incidência e a aplicação do tributo e, portanto, merece vital atenção na interpretação da **lei** e dos **fatos** tributários. É que no direito público está em jogo investigar a **realidade material** das coisas e não a meramente formal ou aparente.⁵³ E a realidade material no direito tributário é a realidade econômica subjacente à elaboração da lei e à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Tendo o fato gerador que refletir, necessariamente, indícios de riqueza do contribuinte, segue-se que a boa interpretação do direito e dos fatos tributários não podem prescindir da “estrela polar do tributarista” — a capacidade contributiva.

No direito comparado, por exemplo, a **organtheorie** dos alemães é uma tentativa importante de tributar adequadamente os resultados das pessoas jurídicas organizadas em grupos de empresas, reconhecendo do ponto de vista fiscal a realidade econômica de-

corrente do controle societário, mais profunda e integrada do que a mera apresentação formalmente autônoma de cada componente dos conglomerados.

A teoria da tributação dos atos ilícitos, ou, mais tecnicamente, **dos resultados** dos atos ilícitos, consagrada também no direito brasileiro, é outra demonstração de apreço dos juristas pelo princípio da capacidade contributiva.

De igual modo, a aplicação da teoria da **desconsideração da personalidade jurídica (disregard of the legal entity)**⁵⁴ nas execuções fiscais é muito freqüente, permitindo em certos casos não se aceitarem como embargantes “de terceiro” empresas afiliadas sob o mesmo controle.⁵⁵

Defendemos, entretanto, que o prestigiar o aspecto econômico na interpretação não deva ser uma “bandeira” apenas do Fisco. Já houve oportunidade em que, como advogado, sustentamos com ressonância, minoritária embora, no STF, que no cálculo da compensação de prejuízos fiscais não se incluem as reservas isentas nem as já tributadas, por não revelarem, no primeiro caso, qualquer riqueza aos olhos da lei, e, no segundo, por terem exaurida sua capacidade contributiva.

O princípio do “NE BIS IN IDEM” é, no direito tributário, clara especificação da doutrina da capacidade contributiva, também aqui iluminando a interpretação influenciada pelo elemento econômico do tributo.

No campo internacional, os tratados para evitar a dupla tributação refletem uma conquista dos contribuintes, no sentido de não submeterem seus rendimentos ou operações a imposições superpostas e, por isso mesmo, injustas.

Voltando ao direito brasileiro, discute-se aqui se a transmissão de imóveis em virtude de CISAÇÃO de pessoa jurídica com versão de patrimônio em sociedade dela resultante é tributável ou não pelo ITBI. Ora, recente acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro entendeu que sim, à consideração de que aquele instituto inexistia no Brasil quando da promulgação da Constituição de 1967 (art. 23, § 3.º) e, logo, não podia estar no pensamento do constituinte ao estabelecer a imunidade do ITBI para a integralização de capital em imóveis.⁵⁶ Triste confusão da **mens legis** com a **mens legislatoris** . . . , não é esta que conta, em definitivo, na interpretação. Depois, como anotou o voto vencido ao acórdão, a cisão sempre foi praticada no Brasil, à luz da liberdade de contratar e era reconhecida pelo Direito antes mesmo da edição da nova lei das sociedades anônimas (Lei n.º 6.404/76); portanto, errou o Tribunal ao presumir a ignorância do Legislador. . . Ora, importa notar é que tanto na absorção do patrimônio imobiliário decorrente de fusão, como na incorporação de bens imóveis ao capital da sociedade, juridicamente dá-se a mesma operação de subscrição, e tanto numa como noutra, economicamente, **não há aquisição de**

riqueza por ninguém, mas simples troca do título representativo de um mesmo capital, e se isto é verdadeiro, não há capacidade contributiva envolvida no negócio jurídico e, então, a transmissão na cisão em tela também é imune ao ITBI como ocorre em qualquer incorporação de imóvel a capital de pessoa jurídica tutelada pelo § 3.º do art. 23 da Carta Magna.

Por fim, há que considerar o comportamento do jurista em face da inconstitucionalidade das leis tributárias que ofendem o princípio da capacidade contributiva.

Em linhas muito gerais, será inconstitucional todo tributo que violente a idoneidade do contribuinte para, sem sacrifício do necessário para prover com dignidade à sua manutenção e à sua atividade produtiva, acudir ao custeio da Despesa Pública.

SAMPAIO DÓRIA distingue, então, entre o tributo **excessivo** (aquele que **dificulta** ou **desencoraja** a atividade tributada), o **proibitivo**, (que **asfixia**, **impossibilita**, **destrói** a atividade) e o **confiscatório** (que absorve substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou a da empresa).⁵⁷

Para BALEIRO, tributos confiscatórios são unitariamente, "os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral."⁵⁸

BILAC PINTO considerava inconstitucional a tributação que dificulte, embarace ou desencoraje a atividade tributada, mesmo que não chegue a proibi-la.⁵⁹

Estamos com BALEIRO e BILAC, que entendem que se reúnem numa mesma classe espúria todas essas formas de tributação exacerbada. Afinal, entre o tributo excessivo, o proibitivo e o confiscatório **stricto sensu** iria apenas uma variação de grau entre o legítimo e o ilegítimo, como reconheceu SAMPAIO DÓRIA,⁶⁰ e sobre este dado de legitimidade ou ilegitimidade constitucional cabe ao Judiciário ponderar e decidir, cotejando casuisticamente a capacidade contributiva com outros princípios constitucionais.⁶¹

Se a capacidade contributiva (como qualquer princípio constitucional) sujeita-se a uma apreciação ou valorização do legislador, em virtude dos fins e propósitos da tributação (como qualquer instituto jurídico), então concordamos com DINO JARACH quando leciona que os "impostos são iguais" (e justos) "quando as apreciações político-sociais do legislador coincidem com as do Poder Judiciário, e são desiguais" (e injustos) "quando não coincidem".⁶²

Essas questões só comportam julgamento caso a caso. Não pode o Legislador presumir, de **forma absoluta**, a capacidade contributiva, obrigando o juiz a tê-la, sempre, por implícita nos fatos geradores descritos na lei; não se pode vedar ao juiz examinar e avaliar casuisticamente a onerosidade do tributo; o Magistrado pode e deve valer-se de prova técnica, mas não se excusará de examinar o problema, por mais complexa que seja a matéria.

A **presunção legal absoluta** de capacidade contributiva pode transformar em verdadeira **ficção jurídica** a matéria tributável, aniquilando, pois, o princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, ousamos divergir do nosso preclaro Mestre Professor FLÁVIO BAUER NOVELLI⁶³, pedindo vênias para alinharmos-nos com PEREZ DE AYALA ao ensinar que "a existência de ficções de Direito na definição legal dos elementos do fato imponible, dos sujeitos passivos tributários e das bases imponíveis, **podem ter graves inconvenientes** para a realização do princípio da capacidade contributiva".⁶⁴

Há dois sentidos em que a capacidade contributiva pode ser entendida. Consoante lição de CORTÉS DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, **capacidade econômica absoluta** se refere "a aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos", tendo a ver com a definição legal de quem são os sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a **existência** daquela idoneidade⁶⁵. Por outro lado, **capacidade econômica relativa**, que supõe a absoluta, "se dirige a delimitar o **grau** de capacidade. O **quantum**. Opera, pois, no momento de determinação da quota"⁶⁶. Nesta segunda vertente, a capacidade contributiva tem a ver com a aptidão específica e concreta de cada contribuinte de **per se** em face dos fatos geradores previstos na lei.

A questão é mais simples quando se investiga a **capacidade contributiva absoluta** a que aludem DOMINGUEZ y DELGADO: é que há situações que, **a nosso ver**, são **insuscetíveis** de incidir percepção, acúmulo ou consumo de riqueza, na fórmula de ADOLF WAGNER — como a aquisição de produtos de higiene e alimentação básica, de vestuário e de saúde (como remédios), a propriedade de uma habitação popular, e a percepção de pensão alimentícia. Também viola, absolutamente, a capacidade contributiva a lei que recusa ao contribuinte a dedutibilidade do **total** das despesas **necessárias** à sua manutenção (como as de habitação e assistência médica); a que permite ao locador repercutir impostos imobiliários sobre o locatário. Nesses casos, impõe-se a **anulação formal** da lei, podendo operar a declaração judiciária com eficácia **erga omnes**, conforme dispuser a Constituição.

A jurisprudência da Corte Constitucional da Itália tem entendido que "a obrigação tributária não pode surgir onde não exista capacidade contributiva e, somente onde esteja presente, existe método de imposição tributária"⁶⁷.

Já na hipótese de a violação ao princípio da capacidade contributiva se dar **no plano individual** — não porque o tributo em tese é confiscatório, mas porque determinado contribuinte não tem, ele, condições econômicas para suportar o gravame tributário — a solução é complexa e só se pode dar no plano casuístico, com a **DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI**, como advogou BILAC PINTO⁶⁸. Trata-se, dizemos nós, de **suspender**

a eficácia da lei, ou negar-lhe efeitos no caso concreto, por incidência do princípio constitucional da capacidade contributiva. BERLIRI concorda com esta postura ao ensinar que:

"Embora não olvidando a dificuldade do problema, parece-nos que isto deve resolver-se afirmativamente, pensando que, em realidade, quando se sustenta que, **em certas hipóteses, o fato concretizado pelo legislador, idôneo em abstrato para revelar uma capacidade contributiva, não a tem em uma situação concreta, não se faz mais que sustentar**, ainda que seja limitando-se a algumas hipóteses, **a mesma questão que se trataria quando se impugnasse o imposto sobre os calvos ou o imposto de capitação**"⁶⁹ (nos quais, aduzimos, é objetiva e genérica

a ausência de que qualquer capacidade contributiva).

A Corte Constitucional da Itália também já assentou que o legislador tem

"o dever de dimensionar a carga tributária, de modo uniforme, em relação a vários sujeitos quando seja possível encontrar, para eles, uma perfeita identidade de situação de fato tomada em conta pela Lei, para imposição do tributo"⁷⁰.

BILAC PINTO circunscreveu sua doutrina da inconstitucionalidade material ao Direito Tributário, como algo que só pudesse suceder com as leis fiscais. cremos, porém, tratar-se de um poderoso reflexo, da filosofia e da teoria geral do direito. Há certas situações **de profunda injustiça**, quer pela defasagem histórica em relação à edição das leis, quer pelas características fácticas do caso **sub judice**, em que o Poder Judiciário **deve** recusar-se a aplicar as leis porque nestas circunstâncias **permitir-lhes incidir** significará violar talvez o mais nobre conteúdo material do Estado de Direito que tem a Justiça por fim. Do contrário, seria proclamar que o princípio da justiça não é um princípio jurídico ... Nesse sentido, traz-se à colação recente acórdão do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, publicado na **Revista dos Tribunais** n.º 606, páginas 339 a 342, assim ementado:

"CRIME CONTRA A ECONOMIA POPULAR — Usura pecuniária — Infração não configurada — Correção Monetária recompondo, no tempo, o capital emprestado pelo acusado a vítima — Absolvição mantida — Inteligência do art. 4.º a, e § 2.º, da Lei n.º 1.521/51. O fenômeno inflacionário acabou inserindo na **realidade econômica** o instituto da correção monetária.

Por esta não se objetiva remunerar o capital empregado, porém recompô-lo em seu potencial aquisitivo. Sem correção quantias avencadas ver-se-iam corroidas e aviltadas pelo só fluir do tempo sem que viessem à conta outros fatores de mercado. O Direito Penal não pode ignorar tal realidade, ainda porque, de todos os ramos jurídicos é o que mais abomina **presunções**" (Ap. 409.831-6, 9.ª C. — j 27-11-85, rel. Juiz ROBERTO GRASSI.

São importantes as afinidades do Direito Penal com o Direito Tributário. Ambos constituem poderosos instrumentos de intervenção na esfera particular do cidadão, na liberdade pessoal e na liberdade econômica. Neles, os princípios da legalidade e da tipicidade encontram sua forma mais aperfeiçoada. Nesta conformidade, parece adequado (até pela proximidade da matéria econômica) invocar o precedente acima para corroborar o acerto do nosso entendimento acerca da inaplicabilidade de lei tributária que, ferindo a capacidade contributiva, intervenha ilicitamente na órbita patrimonial dos particulares.

Para terminar, uma evocação a EINAUDI:

"**Capacidade contributiva...** Este par de palavras se escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório..., **com esse par de palavras se explica tudo.**"⁷¹

cremos que a capacidade contributiva é o critério dogmático jurídico adequado a iluminar o Direito Tributário, quer na elaboração legislativa, na execução da lei e na sua aplicação pelo Judiciário, pois, do contrário, esvazia-se ele do substrato de Justiça inerente a qualquer ramo jurídico, que se amesquinha quando se afasta do valor "IGUALDADE" que ao Estado de Direito incumbe garantir.

NOTAS

- (1) **Limitações**, 6.ª ed. atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 1985, p. 295.
- (2) **Uma Introdução**, 2.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1958, p. 408.
- (3) **in O Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 4.ª ed., São Paulo, RT, 1977, p. 67/68.
- (4) Jarach, **in El Hecho Imponible**, 2.ª ed., B. Aires, Ed. Abeleño — Perrot, 1971, p. 85.
- (5) Villegas, **in Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, trad. brasileira, 1980, p. 87.
No mesmo sentido: Guillermo Ahumada, **in Tratado de Finanzas Públicas**, vol. I, p. 296/298, 4.ª ed., B. Aires, Plus Ultra, 1969; Tulio Raúl Rosembuj, **in El Hecho de Contribuir**, B. Aires, Ed. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, p. 130.

- (6) in **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, 14.^a ed., México, Ed. Porrúa, 1972, p. 130.
- (7) in **Droit Fiscal**, 2.^a ed., Paris, Dalloz, 1975, p. 21.
- (8) apud Baleeiro, **Uma Introdução**, cit., p. 411.
- (9) apud Carlos Palao Taboada, in "Isonomia e Capacidade Contributiva", na **Rev. de Dir. Tributário**, São Paulo, Ed. RT, 4/130.
- (10) **Ordenamiento Tributario Español**, 3.^a ed., Madrid, Civitas, 1977, tomo I, p. 79.
- (11) **Curso de Derecho Tributario**, 3.^a ed., Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1980, tomo II, p. LIX.
- (12) **Manual de Direito Fiscal**, Lisboa, ed. da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 107.
- (13) **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**, S. Paulo, Ed. RT, 1978, p. 9.
- (13) BIS — complementado pelo princípio da progressividade.
- (14) "Y la proporcionalidad en materia contributiva no sólo debe considerar cantidades, sino el sacrificio ante la imposición, que denota a la vez presunción de capacidad contributiva". (...) "Cuando la Constitución dice: 'imponer contribuciones proporcionales a la población', ha querido significar proporcionales a la capacidad productiva o contributiva" (Rafael Blélsa, in **Estudios de Derecho Público**, vol. II, B. Aires, Ed. Depalma 1951, p. 149 e 196.
- (15) Bilac Pinto, in "A Crise da Ciência das Finanças", **Revista Forense**, n.º 82, de 1940, p. 547; Vd. também Sampaio Doria, **Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"**, 2.^a ed., Rio, Forense, 1986, p. 187.
- (15.1) **Derecho Financiero**, 3.^a ed., vol. I, B. Aires, Depalma, 1976, p. 281.
- (16) "Isonomia e Capacidade Contributiva", in **Rev. de Direito Tributário**, 4/130.
- (17) Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970, p. 107.
- (18) **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2.^a ed., SP., Saraiva, 1972, p. 439.
- (19) in "Ficciones", **op. cit.**, p. 114.
- (20) **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**, vol. II, tomo II, Rio, Forense, 1986, pp. 96, 181, 410 e 411.
- (21) **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 5.^a ed., Rio, Forense, 1977, p. 356/357.
- (22) Curioso notar que, a par da contrariedade irresponsável de Ruy Barbosa ("não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos"), José Afonso da Silva leciona que "A orientação doutrinária moderna é no sentido de reconhecer eficácia plena e aplicabilidade imediata à maioria das normas constitucionais, mesmo a grande parte daquelas de caráter sócio-ideológico, as quais até bem recentemente não passavam de princípios programáticos" (respectivamente apud e in "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", 2.^a ed., São Paulo, **Rev. dos Tribunais**, 1982, p. 65 e 66). José Afonso da Silva ensina que as normas programáticas têm por objetivo a disciplina dos interesses econômico-sociais, sem ter tido força suficiente para desenvolverem-se integralmente e, pois, têm eficácia reduzida (**op. cit.**, p. 135). Segundo Luís Roberto Barroso, as normas constitucionais programáticas são "regras destinadas a conformar a ordem econômica e social a determinados postulados de justiça social, protegendo o indivíduo não apenas em face do poder do Estado como também contra o poder econômico e dos desequilíbrios dele advindos (...) seria errôneo supor que tais regras não sejam dotadas de qualquer valia. É certo que delas não resulta para o indivíduo o direito subjetivo em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação. Todavia, fazem nascer um direito subjetivo "negativo" de exigir do poder público que se abstenha de praticar atos que contravenham os seus ditames" (in **Efetividade das Normas Constitucionais**, Teses, XIII Congresso Nacional de Procuradores de Estado, Brasília, 1987, p. 364 e segs.).

- (23) Ao defender o conteúdo preceptivo do princípio da capacidade contributiva nas suas "Limitações", (**op. cit.**, p. 358), Baleeiro complementa seu pensamento exposto na sua **Introdução à Ciência das Finanças** (**op. cit.**, p. 421), em que se refere ao princípio como programático. De fato, a programaticidade de uma norma ou de um princípio não lhe retira a preceptividade, sob pena de se admitir, erroneamente, que há dispositivos constitucionais que carecem de efetividade.
- (24) Cf. Baleeiro, **Uma Introdução**, cit., p. 408.
- (25) "A igualdade ali assegurada é a igualdade jurídica, a proibição de discriminações pessoais, diante de um mesmo preceito legal". (...) "Não exclui entretanto, o princípio da igualdade, a diferença em função de condições pessoais, dada a natureza da atividade a ser exercida, a influência da idade, do sexo, da competência e das habilitações". (Themistocles Cavalcanti, in **A Constituição Federal Comentada**, Rio, Ed. Konfino, 1949, vol. III comentário ao art. 141, § 1.º).
- (26) Quanto a esta conclusão, cf. Victor Uckmar, in **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, trad., S. Paulo, Ed. RT-EDUC, 1976, pp. 66/67 e 85/86.
- (27) e (28) 2.^a ed., S. Paulo, Ed. RT, 1984, pp. 27/28 e 29.
- (29) **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 4.^a ed., S. Paulo, Ed. RT, 1977, p. 138.
- (29.1) **Princípios Gerais de Direito Público**, trad. brasileira, S. Paulo, Ed., RT, 1977, pp. 183/184.
- (29.2) Villegas, **op. cit.**, p. 91. Jarack, **Curso Superior**, 9.^a ed., B. Aires, Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 131.
- (30) e (31) **op. cit.**, p. 8 e 76. Daí porque não se admitir, neste passo, que o legislador estabeleça presunções absolutas em matéria tributária (*), especialmente ao tipificar os fatos geradores (que devem sempre apresentar algum índice de capacidade contributiva). (*) Vd. no ponto Ives Gandra da Silva Martins, in "Presunções e Fraude", parecer na **Revista de Direito Tributário**, cit. volume 32, p. 104.
- (32) "Os princípios... **op. cit.**, p. 75/76, Geraldo Ataliba, citando Agustín Gordillo, entende que "para o legislador a capacidade contributiva é o único critério (*) para a modulação dos impostos (...) Todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levam em conta a capacidade contributiva, são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais" (in **Revista de Direito Tributário**, cit., n.º 4, p. 142). (*) No mesmo sentido, Perez de Ayala e Eusebio Gonzales, **op. cit.**, tomo I, p. 167.
- (33) Aquela que visa outros fins que não a arrecadação de fundos para o Estado.
- (33.1) A tributação extrafiscal sobre bens ou fatos economicamente irrelevantes não produziria qualquer efeito prático, por inócua.
- (34) As chamadas isenções fiscais são legítimas enquanto asseguradoras do princípio da capacidade contributiva.
- (35) **op. cit.**, p. 134.
- (36) Nesse sentido, a proposta de Geraldo Ataliba no 2.º Congresso Brasileiro de Direito Tributário (São Paulo — 1986): "É vedada a outorga de isenções a título de incentivo. Os incentivos fiscais serão traduzidos em subvenções em dinheiro".
- (37) Lição de Pérez de Ayala y Eusebio Gonzalez, in **Curso de Derecho Tributario**, 2.^a ed., Madrid, tomo I, pp. 164/66, Ed. de Derecho Financiero, 1978.
- (38) Impostos pessoais são aqueles cujos fato gerador e base de cálculo levam em consideração as condições individuais do contribuinte; são geralmente ditos **diretos**, pois, economicamente, o seu ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte indicado na lei como tal. Ao revés, dizem-se **reais** (do latim **res, re**) os impostos que são decretados sob a consideração única da matéria tributável com abstração das condições personalíssimas do contribuinte; são geralmente ditos **indiretos**, pois, pago o tributo, o contribuinte, dito **de direito**, logra ressarcir-se do seu ônus, transferindo-o a terceiro, ("contribuinte de fato") que, econômica e indiretamente, acaba sofrendo o peso do sacrifício fiscal.

- (39) **In Restituição dos Tributos**, Rio, Ed. Forense, 1983, p. 38.
- (40) **In El Hecho de Contribuir**, B. Aires, Ed. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pp. 79 e 81.
- (41) Embora, a nosso ver, a tanto não autorize a interpretação do art. 166 do Código Tributário Nacional numa visão sistêmica da lei, cf. RE 93.193, na RTJ 96/938-43.
- (42) RREE 104.504-3 e 105.486-7; Apelação Cível n.º 36.647 do TJ-RJ (acórdãos publicados, respectivamente, no DJ de 27.09.85 e 30.08.85, e no DO-RJ de 07.10.85).
- (43) Giuliani Fonrouge, **in Derecho Financiero**, 3.ª ed., B. Aires, Ed. Depalma, 1976, vol. I, p. 308.
- (44) **apud** Bernardo Ribeiro de Moraes, **in A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**, S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 127.
- (45) Bernardo Ribeiro de Moraes, **in Doutrina e Prática das Taxas**, S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1976, p. 185; e também Sampaio Dória, **in Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**, 2.ª ed., Rio, Forense, 1986, p. 61/62.
- (46) fis. 79 do acórdão publicado no DJ de 28.09.84.
- (47) **in Contribuição de Melhoria**, Rio, Forense, s/ data, p. 122. Geraldo Ataliba, **in Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1964, p. 103/104.
- (48) Para Rubens Gomes de Souza, a contribuição de melhoria "aproxima-se dos impostos porque incide sobre a valorização, que é um índice de capacidade contributiva" (**Compêndio de Legislação Tributária**, Rio, Ed. Financelras S.A., sem data, p. 438).
- (49) José Luiz de Mesquita — **in** "Contribuição de Melhoria", Revista LTr n.º 59/86, p. 285/316, especialmente às p. 292/3. Vd. acórdãos publicados na **Revista dos Tribunais** n.º 596/113 e no Boletim ADCOAS sob o n.º 109.992 e n.º 110.134.
- (50) Quanto aos princípios da anuidade e anterioridade, cf. a lição de Flávio Bauer Novelli, **in** "O princípio da anualidade tributária", **Revista Forense**, 267, p. 94, trabalho primoroso, profundo estudo histórico e doutrinário do tema.
- (51) No sentido do texto, quanto às contribuições parafiscais, Berliri, Sainz de Bujanda e Pontes de Miranda (cf. Ricardo Lobo Torres, **in Tratado, op. cit.**, p. 377), e, quanto aos empréstimos compulsórios, concordando em parte, Ricardo Lobo Torres (**op. cit.**, p. 427).
- (51-BIS) "Em sentido contrário, entretanto, levantam-se os argumentos dos que repelem qualquer restrição à operação intelectual do intérprete, cuja órbita de ação já estaria suficientemente resguardada na organização administrativa e judiciária, e cuja função social não se poderia amoldar em regras que imobilizariam a evolução do direito, exatamente no setor em que, pelo maior contacto com a realidade, maiores possibilidades poderia encontrar de uma adaptação equânime e realista (...). Por outro lado, não poderiam ser esquecidas as circunstâncias peculiares ao direito sobre o qual se discute a conveniência de adoção do regime. **E esta consideração nos leva a optar pela omissão de quaisquer regras especiais de hermenêutica nas disposições que porventura venham reger o direito fiscal brasileiro.** Assim pensando levamos em conta, além dos inconvenientes de ordem geral, o momento excepcional de transformação que se anuncia nesse setor jurídico, revelando uma **notória inoportunidade na fixação de conceitos cuja permanência é discutível.** Efetivamente, ou adotaríamos a orientação até hoje dominante, e estaríamos imobilizando o pensamento jurídico num sistema contra o qual investem tendências promissoras, ou decretaríamos estas últimas e estaríamos provocando uma prematura e perigosa transformação dos hábitos e processos que ainda estratificam a nossa formação judiciária fiscal, sob cujo influxo se elaborou a própria legislação vigente. Silenciando a esse respeito, terá o Código Tributário, ou diploma legal congênera, mantido uma liberdade interpretativa fecunda ao surto das idéias cujo acolhimento defendemos, sem precipitar uma transformação que as tendências gerais naturalmente hão de trazer, em fases

sucessivas de reajustamento, e em plena harmonia, como vimos, com os preceitos genéricos que a sistemática do nosso direito positivo impõe à evolução do seu pensamento jurídico."

E conclui: "É desaconselhável a decretação de normas obrigatórias de interpretação no direito tributário" (**in Hermenêutica das Leis Fiscais**, 2.ª ed., S. Paulo, Prefeitura de São Paulo, 1943, p. 30, 31, 32 e 36).

- (52) Por essa mesma razão e, mais, em homenagem ao princípio da separação de poderes, consideramos inconstitucionais as leis "interpretativas".
- (53) No direito público, leciona Rosembuj, **op. cit.**, p. 42, em face do interesse coletivo, deve-se pugnar por "reconstruir" a vida que se oculta atrás da forma".
- (54) Vd. o magistral estudo de Fábio Konder Comparato, **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**, S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1976. Também, José Marcos Domingues de Oliveira, **in** "Responsabilidade do Acionista Controlador", **Revista Forense**, n.º 255 p. 449/452. Especificamente sobre a aplicação da doutrina no direito tributário, cf. Marçal Justen Filho, **in Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**, S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, p. 107/116.
- (55) Vd. acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na Apelação Cível n.º 35.623 (DO de 14-11-85) com a seguinte ementa: "Execução fiscal. Embargos de terceiro. Descabimento dos embargos apresentados por sociedade sediada na mesma sala e da qual faz parte o mesmo quotista majoritário equiparado para os fins do presente ao controlador, se, depois de se haver conformado com a sentença de julgamento da execução fiscal e da própria penhora, ter pedido o parcelamento do débito. Caracterização da hipótese de confusão de patrimônio das duas sociedades: da executada e da embargante com o do controlador. Configuração da regra "desconsideração da personalidade jurídica" em decorrência de fraude concertada em detrimento do fisco. Provimento do apelo para a improcedência dos embargos, feito o reexame necessário".
- (56) Acórdão na Apelação Cível n.º 323/86, publicado no D.O. de 08-10-87.
- (57) "Direito Constitucional Tributário" e "Due Process of Law", 2.ª ed., Rio, Forense, 1986, p. 183, 194, 195, 196. Segundo esse autor, "confisco é a absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização" (**op. e loc. cit.**).
- (58) **in** "Limitações", **op. cit.**, p. 262.
- (59) **in** "A Crise da Ciência das Finanças", **Revista Forense** n.º 82/561.
- (60) **op. cit.**, p. 195/196.
- (61) S. Dória, **op. cit.**, p. 196.
- (62) **Curso Superior, op. cit.** p. 135. Entendemos que a injustiça que fere a capacidade contributiva se transmuda em inconstitucionalidade da lei tributária.
- (63) **in Revista de Direito Tributário** n.º 25/26, p. 171.
- (64) **in** "Las Ficciones", **op. cit.**, p. 113/114.
- (65) **in Ordenamento Tributário Español**, Madrid, Ed. Civitas, 1977, vol. I, p. 74.
- (66) **op. e loc. cit.**, p. 74.
- (67) Victor Uckmar, **in** "VI Curso de Especialização em Direito Tributário", "As Orientações da Corte Constitucional Italiana em Matéria Tributária", S. Paulo, Ed. Res. Tributária, 1978, vol. I, p. 299.
- (68) **in** "A Crise", **op. cit.**, p. 561 e 562.
- (69) Berliri, **Princípios**, vol. II, Trad. espanhola, Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1971, p. 331.
- (70) Victor Uckmar, **op. e loc. cit.**, p. 298.
- (71) **in** "Mitos e Paradoxos da Justiça Tributária", **apud** Perez de Ayala y Eusebio González, "Curso", **op. cit.**, vol. I, p. 169.