

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS ÀS VIOLAÇÕES À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

CONSTITUTIONAL LIMITS TO THE VIOLATIONS AGAINST THE ABILITY TO PAY PRINCIPLE

GUSTAVO SCHNEIDER FOSSATI*

RESUMO

O objetivo geral da presente análise é identificar as limitações constitucionais às violações à capacidade contributiva a partir do Direito Tributário alemão. Como objetivos específicos, a investigação aborda os possíveis fundamentos de legitimação às violações, dentre eles a eficiência fiscal, os objetivos de simplificação ou motivos da economia da administração fiscal, o combate aos abusos de forma e de direito e os fins do bem comum. Na sequência, avalia-se a reserva da proporcionalidade no enfrentamento da problemática e a coerência e consistência (*Folgerichtigkeit*) da configuração da escolha do legislador e da implementação da violação ao princípio. A pesquisa foi desenvolvida a partir da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e da doutrina tributária e constitucional alemã. A análise conclui pela fundamentalidade e elevada envergadura ético-jurídica do princípio da capacidade contributiva, o qual não pode ser violado, de regra, por princípios ou objetivos formais de configuração, como a praticabilidade, a simplificação e as regras de combate a abusos. Somente em situações muito excepcionais, a capacidade contributiva pode ser afastada, como nas situações de comprovada excessiva despesa da administração fiscal com a fiscalização e a arrecadação e da impossibilidade de se configurar determinado imposto, nos seus

ABSTRACT

*The general purpose in this paper is to identify the constitutional limits to the violations against the ability to pay principle starting from the German tax law. As specific purposes, the analysis focuses on the possible legitimation fundaments to the violations, such as tax efficiency, simplification goals or tax administration economy reasons, measures against the abuse of law and public welfare goals. Following this, the research emphasizes the need to submit the problematic under the proportionality control, as well as the coherence and consistency (*Folgerichtigkeit*) of the configuration of the legislator's decision and the enforcement of the principle's violation. The research was developed starting from the case law of the German Supreme Court and the German tax and constitutional literature. The analysis concludes that the ability to pay principle, due to its fundamentality and high ethical-juridical width, cannot be violated by formal configuration principles or goals, such as the practicability, the simplification and the rules against the abuse of law. Only in very exceptional cases that the ability to pay principle can be put aside, such as in situations of proved high tax administration costs with audit and revenue and in case of the impossibility to customize certain tax according to the taxpayer individual ability to pay.*

* Professor pesquisador adjunto da Fundação Getúlio Vargas - FGV Direito Rio. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Münster, Alemanha. Mestre em Direito do Estado pela PUC/RS. Especialista em Direito Tributário pela UFRGS. Graduado em Direito pela PUC/RS. Membro do IET. Advogado tributarista. E-mail: gustavo.fossati@fgv.br

diversos aspectos, conforme a capacidade contributiva individual do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Princípio da capacidade contributiva. Violações a princípios. Limites. Praticabilidade. Eficiência fiscal. Combate aos abusos. Objetivos do bem comum.

KEYWORDS: *Tax law. Ability to pay principle. Violations against principles. Limits. Practicability. Tax efficiency. Measures against abuse of law. Public welfare goals.*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Violações ao Princípio da Capacidade Contributiva. 3 Possíveis Fundamentos de Legitimação. 3.1 Eficiência Fiscal. 3.2 Objetivos de Simplificação ou Motivos da Economia da Administração Fiscal. 3.3 Combate aos Abusos de Forma e de Direito. 3.4 Fins do Bem Comum. 4 Reserva da Proporcionalidade. 5 Coerência e Consistência (*Folgerichtigkeit*) da Configuração e da Implementação da Violação. 6 Conclusão. Referências.

SUMMARY: 1 Introduction. 2 Violations against the Ability to Pay Principle. 3 Possible Fundaments to Legitimate the Violation. 3.1 Tax Efficiency. 3.2 Simplification goals or reasons of tax administration economy. 3.3 Measures against abuse of law. 3.4 Public welfare goals. 4 Proportionality Control. 5 Coherence and Consistency (*Folgerichtigkeit*) of the Configuration and the Implementation of the Violation. 6 Conclusion. References.

1 INTRODUÇÃO

A capacidade contributiva, compreendida como um princípio jurídico, tanto no Brasil como na Alemanha, há muitas décadas, é um lugar-comum nas discussões acadêmicas do Direito Tributário. Para não incidir no erro de repetir um tema, portanto, já explorado na literatura jurídico-tributária brasileira, a presente análise é objetivamente delimitada sob uma perspectiva ainda não enfrentada com a devida seriedade ou até então analisada apenas superficialmente. Neste intuito, a investigação é centrada na problemática das limitações constitucionais às violações à capacidade contributiva no Direito Tributário, a partir da experiência alemã.

O artigo propõe-se a enfrentar os seguintes problemas: Qual o peso do princípio da capacidade contributiva? Possui ele uma dimensão mínima de peso, a qual jamais pode ser esvaziada

por completo, quando confrontado com outro princípio ou valor constitucional? Razões de ordem econômica, como a necessidade de maior praticabilidade e de simplificação da legislação tributária, especialmente por meio de tipificações e padronizações, são ponderáveis com a capacidade contributiva? Em caso afirmativo, em que medida? É possível encontrar um *equilíbrio* (proporcional) entre as *exigências formais* da praticabilidade (âmbito da configuração) e as *exigências ético-jurídicas* da capacidade contributiva (âmbito da justiça material)? Uma vez tomada a decisão legislativa, que tenha reflexos tributários (portanto, patrimoniais), quais são as exigências frente à sua implementação, notadamente com relação ao âmbito dos seus destinatários?

No Direito Tributário brasileiro, as monografias e os artigos escritos até então sobre a capacidade contributiva limitam-se a identificá-la como a forma de realização da igualdade tributária ou, quando muito, conseguem vislumbrá-la como o critério a ser utilizado para as diferenciações necessárias no âmbito da Justiça Fiscal. No entanto, os estudos até então publicados no Brasil não lograram o devido êxito com relação à problemática das violações à capacidade contributiva, as quais ocorrem diuturnamente nas diferentes manifestações normativas. Não conseguiram identificar, especialmente na jurisprudência, em que situações e sob quais fundamentos é legítima uma quebra deste princípio fundamental da tributação.

Por outro lado, o Direito Tributário alemão há décadas se preocupa com as violações à capacidade contributiva - compreendida como um princípio jurídico - não apenas nos impostos diretos, mas também nos impostos indiretos sobre o consumo. A jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão (*Bundesverfassungsgericht* - BVerfG) já identificou determinadas situações, nas quais o princípio da capacidade contributiva, em que pese sua fundamentalidade para a justiça fiscal, pode eventualmente ter que ceder em prol da concretização de outros objetivos ou valores constitucionais. A doutrina alemã, por sua vez, procura identificar e analisar os principais julgamentos envolvendo as violações ao princípio da capacidade contributiva, ressaltando para as principais razões utilizadas pela Corte para justificá-las.

Posto isso, a presente investigação justifica-se pela necessidade de se aperfeiçoar a doutrina da capacidade contributiva no Direito Tributário, enfrentando, a partir dos aportes do Direito alemão, razões supostamente legítimas para o afastamento do princípio da capacidade contributiva, as quais são frequentemente defendidas também pelos economistas e financistas. Além disso, a análise se justifica pela importância de se relevar, por outro lado, a capacidade contributiva como o critério que, como regra, deve nortear a atividade legislativa no contexto dos impostos, podendo ser afastada apenas em situações muito restritas e após um rigoroso controle de proporcionalidade.

Partindo do pressuposto da fundamentalidade do princípio da capacidade contributiva, enquanto principal norma jurídica realizadora da igualdade e da justiça fiscal, sem, no entanto, reconhecer qualquer caráter absoluto a ele, o presente artigo tem por objetivo geral identificar e avaliar as limitações constitucionais às violações à capacidade contributiva no Direito Tributário alemão.

Com relação aos objetivos específicos, a investigação aborda as possíveis razões legítimas para as violações, iniciando pela *eficiência fiscal*, passando pelos *ideais de simplificação* (ou razões da economia da administração fiscal), o *combate aos abusos de forma e de direito* e os *ideais do bem comum*. Por fim, o estudo tem como objetivo avaliar a reserva da proporcionalidade, aplicada à problemática ora trazida, bem como a coerência das escolhas legislativas, no âmbito da tributação, e a consistência da sua implementação, quando acarretarem eventuais violações à capacidade contributiva.

A pesquisa foi desenvolvida a partir da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e da doutrina tributária e constitucional alemã, durante o período de doutoramento na Universidade de Münster, Alemanha.

2 VIOLAÇÕES AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Quaisquer efeitos da carga tributária no âmbito dos impostos devem ser sempre medidos com base no princípio da capacidade contributiva. Na configuração do objeto da tributação

e da respectiva alíquota, o legislador tributário possui, conforme a jurisprudência do BVerfG, um amplo espaço de discricionariedade. No entanto, a escolha legislativa, que impacta diretamente sobre a carga tributária, deve ser implementada de forma coerente e consequente no âmbito da igualdade na distribuição desta carga tributária entre seus destinatários¹. Decisões que eventualmente se desvirtuem dessa implementação coerente e consequente carecem da necessária motivação substancial².

Não é diferente frente a uma violação à capacidade contributiva - aqui pressuposta como o princípio fundamental da distribuição da carga tributária entre os cidadãos - com relação à necessária justificação material. No entanto, ainda não está claro na doutrina e ainda não foi delimitado suficientemente de forma objetiva na jurisprudência qual seria a envergadura das razões admissíveis para a violação e até que ponto elas precisam ser „*de peso*“ para poder quebrar um princípio ético-jurídico fundamental³.

Na qualidade de um princípio ético-jurídico que *carrega* o sistema tributário consigo (*rechtsethischer steuersystemtragender Grundsatz*), o princípio da capacidade contributiva não pode ser violado por um mero princípio formal de configuração (*Gestaltungsprinzip*), de conteúdo ético-jurídico inferior⁴. Violações a este princípio fundamental do sistema tributário - as quais representam ao mesmo tempo uma violação ao sistema como um todo - não

1 Ver BVerfGE 127, 224, 244, com referências a outras decisões.

2 Ver BVerfGE 127, 224, 244, com referências a outras decisões.

3 Na opinião de *D. Birk*, a quebra do critério de distribuição dos efeitos da carga tributária pode ser justificada, quando determinadas finalidades de configuração são buscadas, as quais possuem preferência constitucional. Por outro lado, *D. Birk* ressalta, de forma acertada, que uma violação a um direito fundamental, provocada pelos efeitos da configuração da norma tributária, leva, em todos os casos, à inconstitucionalidade da norma tributária. Ver BIRK, 1983, pp. 259 e 209.

4 No contexto da simplificação tributária, *H. G. Ruppe* sustentou que a simplificação tributária não pode ir longe a ponto da estrutura, da concepção interventiva de cada imposto, sofrer uma modificação essencial ou estrutural. A simplificação tributária é, sob este aspecto, apenas um princípio secundário ou subsidiário de configuração, o qual somente pode ser validado no contexto dos valores presentes no sistema tributário ou na lei tributária em questão. Ver aqui RUPPE, 1998, p. 30.

são, em princípio, inadmissíveis⁵. Todavia, elas precisam de um fundamento de justificação „de peso“, frente a outras finalidades dignas de proteção, as quais possam se apoiar em algum princípio ético-jurídico de suficiente envergadura⁶.

No Direito brasileiro, *M. Derzi* adverte que outros critérios constitucionais válidos podem justificar exceções entre contribuintes de mesma capacidade contributiva⁷. Estes parâmetros baseiam-se em outros valores constitucionais – como, por exemplo, no valor do desenvolvimento nacional, da política de exportação ou do fomento ao trabalho -, os quais não pertencem diretamente à justiça distributiva⁸. *A. Baleeiro*, por sua vez, sustentava a posição, segundo a qual o princípio da capacidade contributiva poderia ser violado por outros valores constitucionais, os quais valessem como critérios de comparação no âmbito da tributação extrafiscal ou do poder de polícia⁹. De todo modo, o tratamento tributário igual ou desigual - ambos carentes de justificação substancial - deve atender ao critério da proporcionalidade e respeitar o princípio da proibição de excesso¹⁰.

5 TIPKE, 2000, p. 329; ENGLISCH, 2005, p. 135.

6 ENGLISCH, 2005, p. 135. Em sentido semelhante, TIPKE, 2000, p. 329.

7 DERZI, 2010, p. 878.

8 DERZI, 2010, p. 878. Ver também LOBO TORRES, 2005, pp. 309ss. Este autor defende que o controle judicial da atividade legislativa frente a eventuais violações à capacidade contributiva somente é possível, quando o legislador ultrapassa os seus limites e viola os direitos de liberdade. Este fora o caso da declaração de inconstitucionalidade de uma taxa processual do Estado do Rio de Janeiro. No limite superior da taxa, ela apresentava caráter confiscatório, tendo em vista que ela não possuía um valor máximo. Já no limite inferior, a taxa prejudicava substancialmente o direito de acesso à justiça, porquanto ela violava uma parte do mínimo existencial. Ver LOBO TORRES, 2005, p. 312.

9 BALEEIRO, 2010, pp. 873ss. Conforme o art. 78 do Código Tributário Nacional (CTN), o poder de polícia corresponde à atividade da administração pública, a qual limita ou disciplina direitos, interesses ou a liberdade, com fundamento no interesse público em segurança, higiene, ordem, bons costumes, regulação da produção e do mercado, exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou permissão, da paz ou do respeito ao patrimônio e aos direitos individuais e coletivos.

10 Isso significa ser sopesado à luz da finalidade da norma e ser um meio adequado e necessário para alcançá-la. ENGLISCH, 2005, p. 135. Em sentido semelhante,

Nem todos os motivos de justificação pensáveis para as violações à capacidade contributiva serão discutidos aqui, mas sim apenas aqueles que aparecem com maior frequência e nos casos mais relevantes na jurisprudência do BVerfG. Os principais fundamentos, que também são os enfrentados com maior frequência na doutrina alemã – tais como as razões de praticabilidade e de dirigismo estatal – serão considerados na sequência.

3 POSSÍVEIS FUNDAMENTOS DE LEGITIMAÇÃO

3.1 EFICIÊNCIA FISCAL

A necessidade financeira do Estado e até mesmo uma eventual urgência financeira extraordinária¹¹ não são razões adequadas para justificar uma violação à capacidade contributiva¹². Pelo contrário, as normas com finalidade fiscal, as quais servem precisamente para a cobertura desta necessidade financeira do Estado, devem ser sempre orientadas na medida da capacidade contributiva individual, para que possam corresponder às exigências da igualdade na tributação.

Exceções a uma implementação coerente e consequente da escolha legislativa sobre a carga tributária, mais precisamente na configuração da hipótese de incidência tributária, dependem de uma razão substancial de peso¹³. Sobretudo finalidades extrafiscais de fomento e dirigismo estatal, bem como exigências de tipificação e de simplificação, fazem parte destas exceções, mas não a pura finalidade fiscal de aumento da arrecadação

TIPKE, 2000, p. 332. Isso é muito conflituoso na doutrina. Ver mais sobre isso na sequência.

11 Na visão do BVerfG, a mera intenção de arrecadar mais não representa um interesse do bem comum, que possa superar a proteção à confiança do contribuinte, tendo em vista que, do contrário, isso significaria que a proteção à confiança frente a agravamentos retroativos da tributação praticamente se esvaziaria. Ver BVerfGE 127, 1, 26. Ver também BVerfGE 105, 17, 45.

12 ENGLISCH, 2005, p. 135.

13 BVerfGE 122, 210, 230s.

tributária¹⁴. A necessidade financeira do Estado deve ser coberta com fundamento em princípios ético-jurídicos, os quais devem ser concretizados de forma consequente¹⁵. Até mesmo quando da observância do princípio da suficiência das receitas tributárias (*Grundsatz der Ausreichendheit der Steuererträge*), discutido com maior frequência na doutrina financeira, devem ser considerados outros princípios da tributação – como, por exemplo, os postulados da justiça tributária¹⁶. A necessidade financeira do Estado jamais será adequada para justificar um imposto inconstitucional¹⁷.

Na doutrina brasileira, já se sustentou - com frequência - que somente objetivos econômicos ou sócio-políticos diretivos, os quais se apoiam sobre uma ou mais finalidades constitucionais, podem justificar uma quebra da capacidade contributiva¹⁸. Neste sentido, fica claro que a necessidade financeira do Estado e a situação precária do orçamento público não são razões substanciais suficientes para justificar um tangenciamento da igualdade na distribuição do ônus tributário. Além disso, o STF já decidiu repetidamente que o Estado não pode, sob fundamento na necessidade de elevação da arrecadação tributária ou da garantia da cobrança dos impostos, fazer intervenções desproporcionais nas liberdades fundamentais, especialmente através de intervenções na liberdade de exercício de profissão ou de atividade econômica ou ainda na liberdade de

14 BVerfGE 122, 210, 230s.; BVerfGE 116, 164, 182. Também com relação a medidas de contenção de gastos deve o Estado observar uma distribuição igualitária deste ônus. Ver BVerfGE 116, 164, 182, com suporte na decisão BVerfGE 6, 55, 80; 19, 76, 84s.; 82, 60, 89. Ver também BREINERSDORFER, 2010, pp. 2.494ss.

15 TIPKE, 2000, p. 329.

16 Ver aqui NEUMARK, 1970, p. 53. O Princípio da Suficiência das Receitas Tributárias (*Grundsatz der Ausreichendheit der Steuererträge*) exige que se configure o sistema tributário de um País sob o pressuposto de um equilíbrio financeiro vertical racional, tanto de forma quantitativa como qualitativa, de modo que as receitas tributárias de cada ente da Federação permitam a cobertura sustentável das despesas a serem financiadas pelos impostos.

17 BVerfGE 6, 55, 80.

18 BALEEIRO, 2010, pp. 873ss.; DERZI, 2010, pp. 878ss.; ÁVILA, 2008, pp. 161ss.

concorrência¹⁹.

3.2 OBJETIVOS DE SIMPLIFICAÇÃO OU MOTIVOS DA ECONOMIA DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

É amplamente conhecido o desafio da administração tributária de enfrentar milhões de processos tributários com escassos recursos pessoais e financeiros. Além disso, é sabido que as receitas tributárias não podem ser substancialmente consumidas ou reduzidas para fazer frente às despesas com a arrecadação tributária. Aqui surge o dever de ponderar a relação entre os custos da arrecadação tributária e as receitas tributárias. Para tanto, normas com finalidade de simplificação devem evitar uma complexidade muito elevada ou até mesmo a inviabilidade prática das leis (*Praktikabilitätsprinzip*)²⁰. Por outro lado, das normas com finalidade de simplificação também se pode obter ganhos com clareza, com coerência sistêmica e com o dever de igualdade na aplicação da lei.

O legislador pode trabalhar com tipificações e pautas fiscais, quando objetiva desonerar a administração tributária²¹. Ele pode considerar situações típicas da vida cotidiana como relevantes tributariamente e negligenciar particularidades individuais²². O BVerfG já decidiu que, na legislação tributária, determinados efeitos econômicos desiguais sobre os contribuintes e sobre sua situação no mercado são inevitáveis e devem, portanto, ser suportados²³. A proporção destes efeitos desiguais deve ser apurada, para então ponderá-la com as vantagens da tipificação²⁴. Somente situações de desigualdade muito insignificantes ou ocorrentes em casos especiais e isolados são negligenciáveis²⁵. Situações de manifesta iniquidade

19 Ver especialmente o AgRgRE 370.212, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 16.11.2010, com mais referências.

20 LANG, 2010, p. 130.

21 LANG, 2010, p. 130.

22 BVerfGE 96, 1, LS 1. BREINERSDORFER, 2010, p. 2.496.

23 BVerfGE 21, 12, 27.

24 BVerfGE 21, 12, 27.

25 BVerfGE 21, 12, 27; 13, 331, 341; 82, 159, 186.

ou de elevado rigor da norma tributária somente podem afetar um número proporcionalmente pequeno de pessoas²⁶.

O BVerfG já ressaltou repetidamente que é essencial para a admissibilidade de uma regra tipificadora que a injustiça que dela decorre apenas seja evitável mediante muita dificuldade²⁷. Aqui têm significativo peso as exigências práticas da administração tributária²⁸. No entanto, as ponderações de praticabilidade não podem ter como consequência uma perda significativa de justiça no caso concreto²⁹. Contra esta possível perda significativa de justiça no caso concreto, o critério da necessidade, ínsito à proporcionalidade, pode prestar uma importante contribuição, porque ele obriga o legislador a preservar os contornos individuais dos casos contemplados na melhor medida possível³⁰. Esta „tendência individualizadora“, a qual está ancorada sobretudo nos direitos de liberdade, obriga o legislador a observar as peculiaridades do caso concreto³¹. Por outro lado, não se pode desconsiderar que eventual rigorismo normativo, advindo de regras de simplificação, que provoquem iniquidades em determinados casos concretos, pode ser suportado, se for aplicável, no caso, uma remissão por equidade com base no § 227 AO³².

Em que pese a relevância das normas com finalidade de simplificação, os adeptos da simplificação tributária não podem ignorar o fato de que simplicidade, clareza e transparência do sistema tributário não são fins em si mesmo³³. A simplificação tributária não passa de um princípio secundário, subsidiário de configuração, que somente pode ser validado no contexto dos valores

26 BVerfGE 63, 119, 128; 84, 348, 360.

27 BVerfGE 63, 119, 128; 45, 376, 390.

28 BVerfGE 63, 119, 128; 9, 20, 31ss.

29 LANG, 2010, p. 130.

30 LERCHE, 1992, p. 122.

31 KIRCHHOF, 1998, p. 21.

32 BVerfGE 16, 147, 177; 21, 54, 71.

33 WALDHOFF, 1997, p. 5.

do sistema tributário em questão³⁴. Igualmente, a decisão legislativa tomada para a média dos casos da regra e a simplificação dela decorrente devem estar em uma adequada relação com as violações à igualdade³⁵. Considerações da economia da administração não ostentam um valor absoluto e podem ser superadas por outras ponderações³⁶. Simplificação tributária e praticabilidade não possuem a mesma carga valorativa que os princípios ético-jurídicos possuem³⁷.

Entre os princípios gerais do sistema tributário nacional, previstos na Constituição brasileira, não há qualquer princípio que irradie seus efeitos em detrimento do princípio da capacidade contributiva e a favor da praticabilidade da administração tributária³⁸. A praticabilidade se apresenta como um princípio jurídico, o qual não se encontra expressamente, mas sim de forma difusa no ordenamento jurídico³⁹. *M. Derzi* observa com propriedade, que a praticabilidade está na contramão da justiça no caso concreto e da diferenciação conforme a capacidade contributiva individual⁴⁰. Apesar disso, o constituinte brasileiro ressaltou o tratamento individualizado do contribuinte – isto é, a consideração das suas características pessoais – quando ele previu, no art. 145, § 1º, CF, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados

34 RUPPE, 1998, p. 30.

35 RUPPE, 1998, p. 57.

36 Em sentido semelhante, RUPPE, 1998, p. 57.

37 LANG, 2010, p. 130.

38 ÁVILA, 2008, p. 86.

39 DERZI, 2010, p. 888 („A praticabilidade é um dever constitucional implícito“).

40 DERZI, 2010, p. 889. Uma possível manifestação constitucional da praticabilidade seria o princípio da seletividade em função da essencialidade, no âmbito do ICMS e do IPI. Por força da enorme dificuldade ou até mesmo da impossibilidade de uma graduação destes impostos conforme a capacidade contributiva pessoal, o princípio da seletividade funcionaria como a concretização setorial da capacidade contributiva na tributação do consumo. Sobre a amplitude de aplicação da capacidade contributiva na tributação do consumo, ver FOSSATI, 2014.

conforme a capacidade contributiva do contribuinte⁴¹. *H. Ávila* sustenta que o legislador – em todos os casos, nos quais isso for possível – deve atentar para a personalidade do contribuinte conforme a capacidade contributiva⁴². A única exceção a uma configuração dos impostos conforme a capacidade contributiva pessoal somente é admissível no caso da sua impossibilidade, mas não no caso de uma mera dificuldade⁴³.

A forma de concretização não é pacífica nos diversos casos concretos. A título ilustrativo e comparativo, paradigmática foi a decisão do STF sobre a constitucionalidade da substituição tributária para frente do ICMS cobrado das montadoras de veículos⁴⁴. À luz da legislação do ICMS de São Paulo, na época, a montadora de veículos poderia ser o contribuinte por substituição das operações seguintes. Conforme os dispositivos questionados, a base de cálculo do ICMS era o maior preço de venda ou o preço de venda final da concessionária⁴⁵. Isso significava que a montadora de veículos deveria recolher em antecipação o ICMS devido no futuro pela concessionária, por ocasião da venda futura a ser realizada por ela.

Na época, questionou-se, se o ICMS do Estado de São Paulo poderia ser cobrado da montadora sob estas circunstâncias, quando, na verdade, ainda não havia ocorrido o fato gerador do imposto. Em outras palavras: quando a venda ao consumidor final ainda não havia ocorrido e, portanto, o fato gerador do imposto ainda não havia surgido. A maioria dos ministros entendeu que não havia uma proibição constitucional para a cobrança antecipada do

41 ÁVILA, 2008, p. 85.

42 ÁVILA, 2008, pp. 85s.

43 ÁVILA, 2008, p. 86. O legislador pode também desconsiderar as características pessoais do contribuinte, no caso em que a fiscalização tributária se mostra excessivamente onerosa, a ponto de as particularidades do contribuinte não puderem ser identificadas, porque a sua consideração – por falta de controle, coordenação e conhecimento – provocaria mais generalização do que individualização. ÁVILA, 2008, p. 88.

44 RE Nr. 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 01.12.2000.

45 Ver Art. 8 e 28 da Lei Nr. 6.374/89 do Estado de São Paulo.

ICMS⁴⁶. Além disso, o legislador poderia prever medidas de técnica legislativa, as quais favorecem a simplificação e a praticabilidade da cobrança tributária e, portanto, o aumento da receita tributária⁴⁷. No caso, o princípio da capacidade contributiva não foi violado, porque, na visão dos ministros, nos impostos indiretos sobre o consumo, é considerada a capacidade contributiva do consumidor final, não a do contribuinte, independentemente se se trata de substituição tributária ou não⁴⁸.

Nem toda medida de simplificação – notadamente a tipificação e a padronização – deve ser tolerada, tendo em vista que toda quebra do princípio da capacidade contributiva precisa de uma justificação constitucional. Exceções à regra geral de implementação coerente e consequente da escolha legislativa, que implique oneração tributária, à luz da igualdade tributária, não podem ser justificadas meramente por anseios de clareza, simplicidade e transparência. Uma razão substancial de peso para um tangenciamento admissível do dever de conformação dos impostos conforme a capacidade contributiva individual e, portanto, para o negligenciamento das características pessoais ou familiares do contribuinte deve ser compreendido como *a*) uma real impossibilidade técnica desta conformação ou como *b*) um comprovado custo adicional excessivo no contexto dos custos da administração tributária (custos de arrecadação e fiscalização tributária) ou, por fim, como *c*) razões

46 RE Nr. 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 01.12.2000.

47 RE Nr. 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 01.12.2000. Em 1993 foi inserido o § 7º do art. 150 na Constituição Federal: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

48 Ver o voto do relator, Min. Ilmar Galvão no RE Nr. 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 01.12.2000. O STF também confirmou seu entendimento sobre a constitucionalidade da substituição tributária no caso da retenção dos 11% sobre a receita do prestador de serviços mediante cessão de mão-de-obra, RE Nr. 393.946, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 01.04.2005. A retenção objetiva simplificar a arrecadação tributária e facilitar a fiscalização tributária. Ver o voto do relator, Min. Carlos Velloso, RE Nr. 393.946, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 01.04.2005.

do bem comum de maior peso⁴⁹.

As razões mencionadas acima devem ser cuidadosamente sopesadas com o princípio da capacidade contributiva no exame da proporcionalidade. Se, de um lado, o legislador pode, a favor da praticabilidade e da economia da administração tributária, tipificar e padronizar, de outro lado, os limites para tanto encontram-se *a)* na extensão do grupo de prejudicados e *b)* na intensidade da intervenção no direito fundamental atingido. Com relação ao *primeiro*, a não consideração das particularidades individuais e familiares do contribuinte, no âmbito da configuração tributária conforme a capacidade contributiva, não pode atingir um número muito elevado de pessoas. Isso significaria, evidentemente, que a escolha legislativa, no contexto da igualdade na distribuição da carga tributária, não se orienta no caso da regra.

A desconsideração consciente das particularidades dos casos concretos poderia ser, em princípio, admitida em casos isolados, quando uma das razões substanciais de peso mencionadas acima fosse aplicável. No entanto, isso de forma alguma pode substituir uma compensação através de cláusulas de equidade ou de um processo de restituição do imposto nos casos de perdas significativas de justiça no caso concreto. Com relação ao *segundo*, a avaliação acerca do peso dos bens jurídicos atingidos e, conseqüentemente, da intensidade da intervenção no direito fundamental em questão, sujeita-se sempre à reserva da proporcionalidade⁵⁰.

3.3 COMBATE AOS ABUSOS DE FORMA E DE DIREITO

Normas jurídicas de combate aos abusos de direito e de forma servem, à luz da capacidade contributiva, em princípio, para se evitar uma economia tributária, a qual não ocorreu com base na efetiva capacidade contributiva do beneficiário. Neste sentido, de um lado, estas normas contribuem para a igualdade na tributação conforme a efetiva (e não aparente) capacidade

49 Sobre isso, ver abaixo em 2.4.

50 Sobre isso, ver abaixo em 3.

contributiva⁵¹. Por outro lado, elas não podem legitimar uma quebra da capacidade contributiva em todo e qualquer caso de suspeita de abuso, porquanto uma mera suspeita não pode incorporar uma razão substancial de peso para uma legítima violação ao princípio fundamental do sistema tributário.

Além disso, uma razão como esta se encontra sempre sob a reserva da proporcionalidade e deve, conseqüentemente, ser adequada e necessária, para poder legitimar a violação de forma consistente e coerente. Como regra geral, vale a primazia das escolhas valorativas constitucionais (especialmente do art. 6, inc. 1, GG), as quais limitam a margem de discricionariedade legislativa do art. 3, inc. 1, GG⁵². Esta primazia proíbe também que se coloque em primeiro lugar a finalidade de combate aos abusos mediante violação destes valores⁵³.

Abstraindo-se disso, são de grande relevo os frequentes casos de abusos comprovados estatisticamente pelos tribunais e pelo Ministério das Finanças da Alemanha. Eles podem e devem contribuir para a tipificação e conformação dos dispositivos de combate aos abusos de forma coerente com a realidade nas diversas leis de cada imposto. As violações à capacidade contributiva por meio de tais tipificações voltadas para o combate aos abusos seriam, em princípio, suficientemente justificadas de forma substancial. Apesar disso, estes dispositivos não podem levar a uma situação em que, em virtude destas tipificações grosseiras, se acabe desviando da capacidade contributiva constantemente e em um número muito elevado de casos⁵⁴.

Esta conclusão não exclui, todavia, a utilização e a validade de cláusulas gerais e de conceitos jurídicos indeterminados, porquanto o legislador jamais conseguirá prever todas as possibilidades jurídicas de elisão tributária através de dispositivos taxativos que contemplem todas as diversas formas de abusos. Neste contexto,

51 Ver aqui TIPKE, 2000, pp. 1.330ss.

52 BVerfGE 13, 290, 316s.

53 BVerfGE 13, 290, 316s.

54 ENGLISCH, 2005, p. 140.

o receio de uma violação ao princípio da proteção à confiança e à segurança jurídica não pode prosperar, tendo em vista que quem elide a lei tributária, mas com intenção de abuso, não merece proteção à sua confiança e não pode recorrer à segurança jurídica⁵⁵.

De resto, a regra geral contida no § 42 da AO é considerada constitucional⁵⁶. Ela renuncia com propriedade a uma presunção geral de abuso, ao mesmo tempo que não se estrutura sobre uma suspeita padrão de abuso e por fim não legitima uma suspeita geral de abuso para o Fisco⁵⁷. De um lado, o contribuinte pode recorrer aos direitos fundamentais frente aos abusos legislativos; de outro lado, o legislador pode e deve impor limites à liberdade geral de configuração legislativa em prol da igualdade na tributação⁵⁸. Eventual suspeita geral de abuso falha com a tarefa constitucional de ponderar os interesses privados e públicos colidentes e produzir, rumo à concordância prática, um devido equilíbrio⁵⁹. De regra, toda estruturação jurídica, que gere uma vantagem tributária para o contribuinte ou para um terceiro, não prevista em lei, é inadequada e viola o princípio da tributação conforme a efetiva capacidade contributiva⁶⁰.

55 TIPKE, 2000, p. 1.333.

56 TIPKE, 2000, p. 1.332; TIPKE/KRUSE, 2010, p. 15.

57 TIPKE/KRUSE, 2010, p. 38.

58 TIPKE/KRUSE, 2010, p. 16.

59 TIPKE/KRUSE, 2010, p. 16.

60 Ver § 42 inc. 2 AO. O Direito brasileiro prevê o abuso de direito no art. 187 do Código Civil: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes“. É de se ressaltar que o abuso de direito é enquadrado como uma ilicitude. No Direito Tributário brasileiro, a administração tributária pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 116, § único, CTN). A „norma geral anti-elisiva“ se limitou, na verdade, a casos de dissimulação, apesar da exposição de motivos do projeto de lei que a suportou tenha previsto que a norma deve possibilitar aos órgãos fazendários desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de planejamento tributário e, por fim, combater abusos nas alternativas de configuração jurídica. Ver aqui FOSSATI, 2006, pp. 105ss. e 108ss. A jurisprudência dos valores e o Pós-Positivismo admitem o planejamento tributário com intenção de economia tributária, desde que não haja abuso de direito.

3.4 FINS DO BEM COMUM

No contexto das possíveis razões legítimas para uma violação à capacidade contributiva, vale lembrar que objetivos diretos ou indutores, buscados através de normas tributárias, devem se apoiar sempre nos fins do bem comum. Tanto objetivos diretos econômicos como também sociais e de saúde devem ser justificados através de finalidades do bem comum, objetivamente e claramente determináveis na exposição de motivos do projeto de lei. O princípio da igualdade não exclui a utilização de normas tributárias com função diretiva⁶¹, mas exige que o tangenciamento da tributação igualitária com base na efetiva capacidade contributiva, como consequência da geração de benefícios ou prejuízos tributários, seja fundamentada sob a reserva da proporcionalidade⁶². A legitimidade da quebra do critério constitucional de repartição da carga tributária depende de três pressupostos⁶³:

a) da inevitabilidade da violação à capacidade contributiva por força da importância ou até mesmo da urgência da finalidade diretiva econômica ou social a ser alcançada (*necessidade*);

b) uma justificativa suficiente para o tangenciamento através de fins do bem comum, ancorados na Constituição ou no mínimo derivados da Constituição (*legitimidade*);

c) da intensidade da quebra da capacidade contributiva (*equilíbrio adequado*).

Inicialmente, deve se ressaltar que normas com finalidade diretiva não são dimensionadas com base no critério da capacidade contributiva. Subvenções tributárias diretas favorecem frequentemente empresas de maior capacidade contributiva, as quais estão em melhores condições para contribuir proporcionalmente mais – com base no seu faturamento – para o financiamento das despesas públicas. Por outro lado, impostos diretos provocam não raras

Ver LOBO TORRES, 2006, p. 222.

61 BVerfGE 99, 280, 296.

62 Ver ENGLISCH, 2008, p. 574; BIRK, 1983, pp. 223 e 240ss.

63 Em sentido semelhante, BIRK, 1983, pp. 244ss.

vezes intervenções significativas nas liberdades fundamentais e devem, portanto, ser ponderados à luz da proporcionalidade. Para tanto, a proibição de excesso desempenha um papel decisivo como a decorrência negativa da proporcionalidade⁶⁴. A inevitabilidade de uma violação ao critério de repartição da carga tributária através da implementação da medida diretiva deve poder ser comprovada através da inexistência de uma alternativa de regra mais justa para a repartição da carga tributária e, por isso, que se percorreu o caminho da menor violação possível⁶⁵. A medida diretiva é, com isso, somente *necessária*, quando não há outra opção de configuração disponível para a implementação da finalidade buscada, a qual tangencie menos a tributação igualitária conforme a capacidade contributiva.

Além disso, todo tangenciamento do critério de repartição precisa ser justificado suficientemente por meio de objetivos do bem comum ancorados ou, no mínimo, derivados da Constituição⁶⁶. Visto de forma concreta, todo benefício tributário ou agravamento tributário com força diretiva deve ser justificado com clareza e objetividade na exposição de motivos do correspondente projeto de lei que o instituiu e, na verdade, não com base em interesses de grupos específicos, mas sim com base em objetivos que servem ao bem comum, os quais são vinculantes e norteadores para o legislador⁶⁷.

É de se mencionar, como exemplo de objetivos político-econômicos ancorados constitucionalmente, os objetivos comunitários (melhoria da estrutura econômica regional – art. 91a, inc. 1, GG) e as exigências do equilíbrio da economia como um todo (art. 109, inc. 2-4, GG). Na Constituição brasileira, cabe citar especialmente a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3, inc. II, CF), a busca pela integração econômica com as nações latinoamericanas (art. 4, CF) e a manutenção da ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa (art. 170,

64 Em sentido semelhante, LANG, 1988, p. 145.

65 BIRK, 1983, p. 244.

66 BVerfGE 93, 121, 147s.

67 Ver aqui BIRK, 1983, p. 246.

CF). Em paralelo a estes objetivos constitucionais condutores, há também outros objetivos políticos, os quais incorporam determinado valor do bem comum e cuja realização é necessária ou no mínimo digna de incentivo, visando a uma convivência ordenada (objetivos materiais orientados no bem comum)⁶⁸. Neste contexto, o legislador pode intencionar, através dos impostos, um efeito no âmbito do trânsito⁶⁹, da saúde⁷⁰, do meio-ambiente⁷¹ ou da educação⁷². A dimensão de peso destes valores do bem comum deve ser derivada ou intermediada através de normas constitucionais⁷³.

Por fim, é necessário mencionar que o BVerfG não se preocupa em avaliar, se a persecução de fins econômicos ou sociais, com relação à quebra da capacidade contributiva, é proporcional ou não⁷⁴. Apesar do legislador ser (supostamente) amplamente livre na escolha dos destinatários das subvenções estatais, ele permanece vinculado ao princípio da igualdade. Ele não pode conceder os benefícios tributários de forma arbitrária, mas deve, por outro lado, delimitar de forma coerente e consequente o círculo dos favorecidos⁷⁵. A finalidade diretiva ou de incentivo deve ser externada por uma escolha legislativa clara e objetiva e estruturada de forma isonômica⁷⁶.

No entanto, isso não é suficiente para poder legitimar a subvenção estatal de forma isonômica. Primeiramente, deve ser avaliado, quanto à subvenção tributária, se ela – com base na sua finalidade – não está abrangendo um rol muito extenso de

68 Assim, BIRK, 1983, p. 248.

69 Ver BVerfGE 16, 147 (Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs) e 27, 58 (Kilometerpauschale).

70 Ver BVerfGE 13, 181 (Schankerlaubnissteuer).

71 Ver BVerfGE 110, 274 (Ökosteuern).

72 Ver BVerfGE 16, 162 (Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte).

73 Semelhante, BIRK, 1983, p. 249.

74 Assim, TIPKE, 2000, pp. 337s.

75 Ver BVerfGE 110, 274, 293 (Ökosteuern).

76 Ver BVerfGE 116, 164, 182; KIRCHHOF, 2000, p. 73; KIRCHHOF, 2007, p. 58.

destinatários ou se a vantagem tributária não está dimensionada de forma muito elevada⁷⁷. Ao mesmo tempo, deve-se avaliar, se o número de prejudicados ou de não favorecidos, os quais se encontram em condições semelhantes de necessidade, não é muito elevado. Em que pese a margem de discricionariedade do legislador para a fixação do valor e da duração do incentivo, este deve ser revogado, quando for constatado que os motivos para o financiamento não existem mais. Sob o ponto de vista dos prejudicados, a violação à capacidade contributiva não pode, portanto, ser mantida de forma duradoura e não pode atingir um número elevado de pessoas⁷⁸.

Finalmente, cabe ainda questionar, se e em que medida a proteção do casamento e da família (art. 6, inc. 1, GG) e o respectivo dever de incentivo exigem subvenções sociais na esfera tributária. Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que as despesas necessárias para a garantia do mínimo existencial do contribuinte e da sua família, no montante das prestações sociais positivas do Estado para a garantia da existência humana, devem ser previstas de forma isenta, e as obrigações de alimentos devem ser consideradas de forma coerente com a realidade⁷⁹.

Todavia, isto não significa que, do dever de fomento ao casamento e à família, se devam extrair pretensões concretas a determinadas prestações estatais positivas⁸⁰. A extensão e a forma de concessão de prestações sociais concretas, como o auxílio-criança (Kindergeld), não são passíveis de obtenção direta do art. 6, inc. 1,

77 TIPKE, 2000, pp. 344s.

78 No contexto da amplitude do prejuízo provocado e da correspondente perda de justiça no caso concreto, as diferentes manifestações da tributação, que não se adequam à capacidade contributiva, somente podem aparecer de forma muito pontual ou em casos atípicos. Mesmo nos casos de tangenciamento menos intensivo, apenas um círculo relativamente pequeno de pessoas pode ser atingido. Ver aqui ENGLISCH, 2005, pp. 137s., fazendo referência a BVerfGE 13, 331, 341; 21, 12, 27; 63, 119, 128; 84, 348, 360. Ver também KIRCHHOF, 1998, p. 26: „Uma medida diretiva ambiental poderia abranger o condutor de carro, não o ciclista (no caso, o Mountainbiker)“.

79 LANG, 2010, p. 249.

80 BVerfGE 82, 60, 81; LANG, 2010, p. 240.

da GG, em conexão com o princípio do Estado social⁸¹. Prestações estatais financeiras encontram-se sempre sob a *reserva do possível orçamentária*. Partindo destas constatações, pode-se afirmar que, do art. 6, inc. 1, da GG, combinado com o princípio do Estado social, não se extrai qualquer dever de subvenção social, através da tributação, para fins de proteção ao mínimo existencial.

Apesar disso, outros objetivos do bem comum, como, por exemplo, medidas compensatórias de incentivo à natalidade – não apenas para um mero aumento da população, mas sim também para uma compensação da deficiência estrutural do sistema da seguridade social – podem justificar de forma adequada uma prestação social positiva.

4 RESERVA DA PROPORCIONALIDADE

Conforme acima exposto, as violações ou tangenciamentos ao princípio fundamental da tributação devem ser sopesadas sempre à luz da proporcionalidade. É de se ressaltar novamente que a eficiência fiscal e a necessidade financeira do Estado nunca podem servir como razão adequada e suficiente para justificar uma quebra do princípio fundamental do sistema tributário. Na linha da tese aqui defendida, conseqüentemente, a necessidade financeira do Estado ou o escasso orçamento não encontra entrada no exame da proporcionalidade e não pode, portanto, ser sopesado com o princípio da capacidade contributiva.

De resto, as demais possíveis razões acima expostas como legítimas devem ser avaliadas cuidadosamente à luz da finalidade da norma e serem *adequadas e necessárias* para poder justificar o tangenciamento ou a violação. Por sua vez, as intervenções nas liberdades fundamentais, especialmente por meio da utilização de normas tributárias com objetivos diretos econômicos, sanitários ou ambientais, encontram-se igualmente sujeitas a um rígido controle de proporcionalidade, não podendo jamais ser excessivas com relação ao grau de restrição que provocam à liberdade fundamental

81 BVerfGE 82, 60, 81.

atingida⁸².

5 COERÊNCIA E CONSISTÊNCIA (*FOLGERICHTIGKEIT*) DA CONFIGURAÇÃO E DA IMPLEMENTAÇÃO DA VIOLAÇÃO

O dever de coerência e consistência (*Folgerichtigkeit*) pressupõe implementar as decisões valorativas do legislador de forma *consequente*, de modo que, no mínimo, as suas consequências previsíveis ou seus possíveis desdobramentos sejam considerados⁸³.

82 K. Löhr sustenta a posição, segundo a qual a proporcionalidade, como critério de justiça material, é imanente ao princípio da capacidade contributiva. (Ver LÖHR, 2003, p. 229). Conforme a posição aqui defendida, a proporcionalidade é um critério ou parâmetro de avaliação, que viabiliza, através da técnica da ponderação, a resolução de conflitos ou colisões entre princípios, bem como o sopesamento de objetivos do bem comum, ancorados na Constituição ou no mínimo dela derivados, que podem conflitar com os princípios jurídicos. A proporcionalidade não é, portanto, imanente ao princípio da capacidade contributiva, mas sim à própria concepção do Direito. Pode-se afirmar ainda que a reserva da proporcionalidade é imanente à análise, a qual é indispensável nas situações de eventuais violações à capacidade contributiva.

83 Em abril deste ano, foi publicada a Lei nº 13.655/2018, incluindo no Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. A lei prevê que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão (art. 20).

Parece-nos que esta inovação legislativa trouxe também, para o Direito brasileiro, o efeito prático da chamada *Folgerichtigkeit* do Direito alemão, cuja jurisprudência constitucional sinaliza para o dever de *coerência* e *consistência*, especialmente quanto à implementação das decisões valorativas do legislador, a qual deve ser realizada de forma *consequente*, isto é, considerando e ponderando, no mínimo, as suas consequências previsíveis ou seus possíveis desdobramentos. Por outro lado, a implementação de decisões valorativas do legislador, que terminam por negligenciar suas consequências ou seus desdobramentos *naturais* (ou evidentes), violam o dever de coerência e de consistência no âmbito da *Folgerichtigkeit*, sendo enquadradas pelo BVerfG, não raras vezes, como *realitätsfremd*, isto é, como *estranhas à realidade*, tendo como consequência sua declaração de inconstitucionalidade. Neste caso, o BVerfG fixa prazo para o Congresso alemão corrigir o problema apontado.

Por fim, o parágrafo único do art. 20 prevê que a motivação da decisão administrativa, controladora ou judicial deverá demonstrar a *necessidade* e a *adequação* da medida imposta, inclusive em face das possíveis alternativas, o que deixa claro que a decisão deverá ser tomada à luz do critério da *proporcionalidade*, inclusive cotejando e ponderando com as demais possíveis alternativas que se apresentam para a resolução

O dever de concretização *consequente* do Direito abrange igualmente a execução da lei e a jurisdição, especialmente quando determinados dispositivos legais precisam ser esclarecidos através da interpretação⁸⁴. Visto de outra perspectiva, a *Folgerichtigkeit* compreende a ausência de contradições no sistema. De um lado, contradições internas, que ocorrem entre dois ou mais dispositivos da mesma lei, devem ser evitadas. De outro lado, contradições externas, que ocorrem entre dois ou mais dispositivos de diferentes leis, também devem ser eliminadas. Esta preocupação manifesta-se também com a necessidade de clareza, objetividade e previsibilidade das consequências jurídicas, para que os cidadãos não sejam surpreendidos por intervenções estatais inesperadas. Ainda como desdobramento da *Folgerichtigkeit*, exige-se do legislador que ele labore de modo a considerar as peculiaridades ou os contornos já conhecidos, da situação a ser regulada, de forma coerente e consistente com a realidade em que se insere esta situação. Aqui deve ele ser coerente com esta realidade e agir tecnicamente de forma consistente e consequente.

A jurisprudência do BVerfG é consolidada no sentido de que a decisão do legislador com relação à lei tributária, que importe efetiva oneração tributária – o que é a regra, na maioria dos casos – deve ser implementada, tecnicamente considerando, de forma coerente e consistente no sentido da igualdade tributária⁸⁵. Exceções carecem de uma razão material de peso. Sobretudo se inserem entre estas razões, na visão da Corte, finalidades diretivas e de incentivo (extrafiscais), como também exigências de tipificação e de simplificação, mas jamais apenas a mera necessidade da cobertura da escassez financeira do Estado ou uma compensação frente ao aumento das despesas públicas⁸⁶. A *Folgerichtigkeit* é no Direito

do problema ou conflito.

84 ENGLISCH, 2010, p. 179.

85 BVerfGE 105, 73, 125; 107, 27, 46; 110, 412, 433; 116, 164, 180.

86 BVerfGE 122, 210, 231 (Pendlerpauschale).

Tributário um critério autônomo de justiça⁸⁷, com especial dimensão de peso, garantidor da concretização isonômica de parâmetros justos de distribuição da carga tributária⁸⁸. Ela tem por objetivo maior a concretização das valorações legislativas de justiça, as quais são pressupostas como diretivas claramente identificáveis do princípio da igualdade⁸⁹.

Já no âmbito dos objetivos diretivos e de incentivo, a jurisprudência constitucional exige do legislador, quando da configuração dos incentivos fiscais, que as regras do incentivo devam apresentar uma medida mínima de coerência com a sua finalidade⁹⁰. Aqui, conforme já analisado anteriormente, somente objetivos do bem comum suficientemente motivados podem legitimar uma violação ao princípio condutor da tributação justa. Uma alternativa prática é prever a motivação da medida de incentivo tributário na exposição de motivos do correspondente projeto de lei. A finalidade do bem comum, que permeia a medida em si, precisa estar ancorada na Constituição ou no mínimo ser derivada dela, isto é, eventual tangenciamento à capacidade contributiva deve ser suportado em prol da realização de determinados valores ou objetivos constitucionais de maior envergadura. Para além disso, o rol dos destinatários favorecidos deve ser claramente identificado e delimitado. Aqui, outros círculos de destinatários – por exemplo, outras profissões ou áreas da economia), que se encontram em situações semelhantes e, portanto, também são carentes de incentivo, não podem ser deixadas de lado. Isso vale também para os casos de desoneração tributária.

Na linha da jurisprudência do BVerfG, toda medida de incentivo ou fomento que tangenciar a capacidade contributiva deve ser, portanto, estruturada de forma isonômica⁹¹. Esta configuração isonômica pressupõe que a ponderação, prevista no exame da

87 ENGLISCH, 2010, p. 174. Ver também TIPKE, 1981, pp. 47ss.

88 ENGLISCH, 2010, p. 213.

89 ENGLISCH, 2010, p. 175.

90 BVerfGE 105, 73, 113; 117, 1, 33; 122, 210, 231.

91 BVerfGE 93, 121, 148; 99, 280, 296; 110, 274, 293.

proporcionalidade, entre a concretização isonômica da capacidade contributiva e a implementação da medida diretiva tangenciadora - em prol da realização do objetivo do bem comum -, seja realizada de forma consistente⁹². Sendo o dever de *Folgerichtigkeit* atendido na sua expressão de dever de *consistência na ponderação*, então o legislador passa a ostentar uma ampla margem de discricionariedade para a determinação do círculo de favorecidos e da duração da medida de incentivo. Entretanto, exige-se do legislador, que ele busque, de forma coerente e consistente, a sua escolha prioritária tomada em prejuízo da concretização isonômica da capacidade contributiva e estructure, de forma coerente e consistente, o benefício tributário conforme o círculo de favorecidos e a dimensão do benefício⁹³. O BVerfG deveria poder apreciar a duração da concessão do benefício ou da imposição de uma oneração tributária mais pesada, no decorrer dos anos, especialmente à luz do exame da necessidade.

Por fim, com relação às exigências de simplificação e de tipificação, mencionadas pelo BVerfG como razões legítimas, mister se ressaltar, como bem defendeu *J. Englisch*, que ponderações de praticabilidade e de simplificação nunca poderão ganhar envergadura suficiente a ponto de se tornarem um princípio condutor da técnica legislativa tributária (ou até mesmo da política fiscal), porquanto elas não incorporam qualquer diretiva para uma justa repartição de direitos ou obrigações⁹⁴. Por falta absoluta de conteúdo ou caráter ético-jurídico, as considerações de praticabilidade e de simplificação não podem, sozinhas, superar, na ponderação, princípios ético-jurídicos de distribuição isonômica da carga tributária, como é a capacidade contributiva. As tipificações, por outro lado, são aprovadas, quando elas não deixam de considerar diferenças

92 Conforme a posição de *J. Englisch*, o dever de *Folgerichtigkeit* aparece aqui na sua expressão como dever de *consistência de ponderação*. Ainda mais elucidativa é a sua afirmação, segundo a qual, na essência, a violação ao dever de ponderação consistente e coerente é uma violação ao princípio da igualdade insculpido no art. 3, inc. 1, da GG. Ver aqui ENGLISCH, 2010, p. 212s.

93 ENGLISCH, 2010, p. 215.

94 ENGLISCH, 2008, p. 162.

materiais, as quais devem ter influência sobre a fixação das consequências jurídicas, em prol da concretização do princípio condutor que permeia o regramento⁹⁵. Da mesma forma, a tipificação se mostra como *proporcionalmente* legítima, quando ela efetivamente evita ou reduz a intervenção em um ou mais direitos fundamentais e não se deixa justificar apenas a partir de razões de praticabilidade.

Portanto, violações à capacidade contributiva em virtude de ponderações de praticabilidade são (suficientemente) justificadas somente dentro de limites muito estreitos, como por exemplo, quando são efetivadas sob fundamento da realização de outros princípios jurídicos ou objetivos de mesma envergadura. Não custa novamente enfatizar, que a realização de outros princípios jurídicos ou objetivos de mesma envergadura jamais pode por em risco a dignidade da pessoa humana, mais precisamente através da sua manifestação enquanto garantia do mínimo existencial físico e sócio-cultural.

6 CONCLUSÃO

1. O princípio da capacidade contributiva possui uma dimensão mínima de peso, a qual jamais pode ser esvaziada por completo, quando confrontado com outro princípio ou valor constitucional.

2. Violações ao princípio condutor da tributação sujeitam-se sempre a um rígido exame de proporcionalidade. Estas violações não podem ser justificadas simplesmente pela necessidade financeira do Estado ou até mesmo por uma eventual emergência orçamentária. Quaisquer normas com finalidade fiscal, por sua vez, devem ser sempre orientadas na medida da capacidade contributiva individual, para poder corresponder às exigências da igualdade tributária. A necessidade financeira do Estado ou a escassez de recursos orçamentários não encontra entrada no exame da proporcionalidade e, em outras palavras, não pode sequer ser ponderada com o princípio da capacidade contributiva.

3. Com relação à possibilidade de ponderação entre medidas de praticabilidade e de simplificação, especialmente por meio de tipificações e padronizações, e a capacidade contributiva,

95 ENGLISCH, 2008, p. 162.

verificou-se, inicialmente, que princípios de configuração não incorporam a mesma carga valorativa ético-jurídica que o princípio da capacidade contributiva. Assim, dificilmente um princípio de configuração, de conteúdo ético-jurídico reduzido, pode quebrar o princípio fundamental do sistema tributário. Medidas de simplificação – especialmente através de tipificação e padronização – devem ser cuidadosamente ponderadas. Apenas os esforços legislativos no sentido de clareza, simplicidade e transparência não podem legitimar exceções à implementação *consequente* da escolha legislativa de tributação, no âmbito da igualdade tributária com base no critério da capacidade contributiva.

Como exemplo, uma razão substancial de peso para legitimar eventualmente uma violação à configuração dos impostos conforme a capacidade contributiva individual e, conseqüentemente, para poder legitimar a desconsideração das características pessoais e familiares do contribuinte, deve ser compreendida como *a)* uma real impossibilidade técnica desta configuração ou como *b)* uma comprovada despesa adicional excessiva para a administração tributária (despesas de fiscalização e de arrecadação tributária, por exemplo) ou, finalmente, como *c)* razões do bem comum de maior peso.

Com relação às exigências frente à implementação da escolha legislativa, no âmbito da praticabilidade tributária e da economia da administração tributária, os limites à tipificação e à padronização se encontram *a)* na extensão do grupo de prejudicados e *b)* na intensidade da restrição no direito fundamental envolvido. Primeiro, o prejuízo trazido não pode atingir um número muito elevado de pessoas. Segundo, a intensidade da restrição encontra-se sempre sob a rígida reserva da proporcionalidade.

4. Normas de combate a abusos não podem legitimar uma violação à capacidade contributiva em qualquer caso de suspeita de abuso. Eventuais tangenciamentos à capacidade contributiva, sob fundamento em normas necessárias ao combate a abusos, somente podem constituir casos excepcionais, os quais atingem apenas um número reduzido de destinatários.

5. A admissibilidade de uma violação à capacidade contributiva por força da pretensa realização de fins do bem comum depende de *três condições*: *a)* da inevitabilidade da violação à

capacidade contributiva por força da importância ou até mesmo da urgência da finalidade diretiva econômica, social, ambiental ou sanitária a ser alcançada (*necessidade*); *b*) de uma justificativa substancial suficiente (de peso) para a violação através de objetivos do bem comum, ancorados ou no mínimo derivados da Constituição (*legitimidade*) e *c*) da intensidade da violação à capacidade contributiva (*equilíbrio adequado*).

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

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

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: P. Deubner, 1983.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRgRE 370.212. Segunda Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

_____. RE 213.396. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

_____. RE 393.946. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

BREINERSDORFER, Stefan. Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers. In: *DStR*, München, 2010, p. 2494.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ENGLISCH, Joachim. *Dividendenbesteuerung – Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens*. Köln: Otto Schmidt, 2005.

_____. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit*

Schlussfolgerungen für indirekte Steuern. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

_____. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; ENGLISCH, Joachim (orgs.), **Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung.** Köln: Otto Schmidt, p. 179, 2010.

FOSSATI, Gustavo Schneider. **Die sozialstaatliche und freiheitsschonende Dimension des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes im Umsatzsteuerrecht – eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen Deutschland und Brasilien.** Frankfurt am Main: Peter Lang, 2014.

_____. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

KIRCHHOF, Paul. Steuergleichheit durch Steuervereinfachung. In: **DStJG 21,** Köln, 1998, p. 9.

_____. **Besteuerung im Verfassungsstaat.** Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

_____. Die Steuern. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (orgs.). **Handbuch des Staatsrechts.** 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2007, V. 5, § 118.

LANG, Joachim. § 4. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht.** 20. ed. Köln: Otto Schmidt, § 4, 2010.

_____. **Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht.** Köln: Otto Schmidt, 1988.

LERCHE, Peter. Grundrechtsschranken. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (orgs.). **Handbuch des Staatsrechts.** Heidelberg: C. F. Müller, 1992, V. 5, § 122.

LÖHR, Kerstin. **Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze – Zugleich eine Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht.** Berlin: Duncker & Humblot, 2003.

NEUMARK, Fritz. **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik.** Tübingen: Mohr Siebeck, 1970.

RUPPE, Hans Georg. Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung. In: **DStJG** 21, Köln, p. 29, 1998.

TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. 2. ed. Köln: Otto Schmidt, 2000, V. I.

_____; KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung – Kommentar**. Köln: Otto Schmidt, 2010, § 42.

_____. **Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis**. Köln: Otto Schmidt, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, V. II.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

WALDHOFF, Christian. **Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz**. München: C. H. Beck, 1997.

Recebido em: 29/06/2018

Aprovado em: 13/11/2018