

O Controle de Proporcionalidade das Regras de “Substituição Tributária por Fato Gerador Presumido”

Paulo Victor Vieira da Rocha

Mestre em Direito Tributário pela USP. Monitor do Curso de Especialização em Direito Tributário da USP. Advogado no Amazonas e em São Paulo.

Resumo

A partir da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4/AL, os entes políticos, especialmente, Estados-membros, passaram a fazer uso pleno e generalizado do regime autorizado excepcionalmente pelo art. 150, parágrafo 7º, da Constituição de 1988, dispositivo inserido no texto constitucional por meio da Emenda nº 3/93. Trata-se do regime de tributação chamado de substituição tributária “para frente”, por fato gerador “presumido”, que abre exceção ao princípio da capacidade contributiva em nome da praticabilidade da tributação. O escopo do presente trabalho são os limites à instituição deste tipo de tributação. A capacidade contributiva é objeto de normas constitucionais e aquela que tem a estrutura de princípio tende a ser restringida por regras que visem ao fomento da praticabilidade, como as regras de substituição tributária por fato gerador presumido. Assim, a proporcionalidade é o instrumento proposto para aplicação das normas em questão e controle dessas restrições ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

Abstract

Since the decision of the Federal Supreme Court on the judging the Direct Action ADI 1.851-4/AL, the political entities, specially state-members, started to make plain and general use of the regime exceptionally authorized by the article 150, paragraph 7º, of the Constitution of 1988, clause inserted in the constitutional text by the third Emend (1993). It is a tax regime called “forward tax substitution” on “constructed” taxable events, that makes an exception to on the ability to pay principle based on the taxation practicability. The object of this essay is the limits of the use of this regime. The ability to pay is the object of constitutional norms, and that one with the structure of a principle tends to be restricted by rules which aim the practicability of the tax system, like the taxation of presumed facts. Therefore, the proportionality is the instrument proposed for the application of the norms in case and controlling of these restrictions to the constitutional right to the taxation according the ability to pay.

1. Introdução

Em 17 de março de 1993, foi promulgada a Emenda nº 3 à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inserindo o parágrafo 7º ao art. 150 desta Carta, com a seguinte redação:

“§ 7º 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.”

Assim, constitucionalizou-se expressamente a chamada substituição tributária “para frente” ou “progressiva”, por “fato gerador presumido”, cuja conformidade com a Constituição foi fortemente questionada por muito anos.¹ E mesmo após pronunciamento de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ao final de 2002, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4/AL, continuou a ser tachada de “manifestamente inconstitucional” a própria Emenda à Constituição que inseriu o dispositivo no ordenamento jurídico, como se vê em Roque Antônio Carrazza² e em Aires F. Barreto,³ este último fazendo minuciosa crítica à base de cálculo do regime em comento.

Trata-se de instrumento típico de tributos plurifásicos sobre o consumo, por meio do qual a ocorrência de uma das etapas do ciclo econômico de um determinado bem faz presumir que ocorrerão as outras subsequentes em direção ao consumidor final.

Em decorrência, nasce a obrigação para um sujeito passivo de pagar o tributo, com base na expressão econômica que se presume que o produto terá, quando ocorrerem efetivamente as operações futuras, desconsiderando-se o valor efetivo das transações em favor de valores presumidos.

Por exemplo, na hipótese de vendas de automóveis desde a indústria ao consumidor final, apesar de o ICMS ser devido, em princípio e, como regra geral, a cada operação de circulação dos bens, estima-se o valor destes negócios jurídicos e o imposto (sobre o consumo) passa a ser devido integralmente, no momento da primeira operação de venda (no exemplo, do fabricante ao distribuidor), com base no valor pelo qual se presume que ele será vendido ao consumidor final na última operação do ciclo, sempre com vistas a se onerar o consumo.

Caso não se efetive uma dessas operações, o imposto pago com base em seu valor presumido deve ser imediata e, preferencialmente, devolvido.

O dispositivo constitucional é uma cláusula de exceção ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, pois permite uma tributação baseada em valores aproximados, objetivando viabilizar uma parcela do sistema tributário que, de outra forma, seria, além de onerosa, extremamente difícil senão quase impossível.⁴

¹ ATALIBA, Geraldo. “Emenda 3/93 (à Constituição de 1988)”. *Revista Trimestral de Direito Público* nº 4, vol. 93 (172-175). São Paulo, 1993. ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS: Ficção do Fato Gerador na Substituição Tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 114.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 232-249. Em sentido contrário, expondo a sistematização do dispositivo constitucional com as normas do CTN: RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 135-144.

³ BARRETO, Aires F. “Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 84 (7-32). São Paulo: Dialética, 2002.

⁴ ÁVILA, Humberto. “Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 123 (122-34). São Paulo: Dialética, 2005.

Tal afastamento da justiça individual, em favor da justiça geral, envolve a ponderação desses *fins* e aplicação conjunta dos princípios que os positivam. No plano individual há um direito fundamental, veiculado por um princípio, com forte potencial de sofrer intervenção em meio ao regime de tributação em comento. Trata-se do princípio da capacidade contributiva.

A proporcionalidade é um instrumento para se verificar a compatibilidade destas intervenções (no direito fundamental) com a Constituição, pois, embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido ser constitucional a técnica de tributação, obviamente não afirmou ser ela irrestrita,⁵ ou seja, não deu um “cheque em branco” aos órgãos legislativos. Por isso se pretende aqui ao menos esboçar contornos desses limites, sempre definidos por uma aplicação proporcional dos princípios envolvidos.

É importante frisar que não se desconhece a importância da discussão acerca da devolução de valores correspondentes à diferença entre o valor efetivo das operações e o valor presumido antecipadamente, quando este for maior do que aquele. Tampouco se ignora a discussão acerca da possibilidade de, quando a lei prever a devolução destas diferenças, poder também regradar a cobrança de diferenças no outro sentido, ou seja, nos casos em que o valor efetivo das operações for superior ao valor presumido.

Mas a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que foi expressa no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4/AL, será tomada como premissa metodológica. Assim, parte-se do pressuposto de que a competência outorgada pelo parágrafo 7º, do art. 150 da Constituição de 1988, autoriza a instituição de regime de tributação indireta com incidência no começo dos ciclos econômicos de forma *definitiva*, não se tratando de mera antecipação, ou seja, os valores que o fabricante ou distribuidor de um bem pagar, a título de tributo pela sua operação e pelas operações subsequentes, não serão devolvidos se “o fato gerador real” tiver valores menores do que “o fato gerador presumido”.

Esse é o regime a ser analisado neste trabalho.

Entretanto, se a Constituição autorizou tributarem-se “fatos geradores presumidos” de forma definitiva, é de se perguntar se teria autorizado também aos entes políticos instituírem um regime de mera antecipação de pagamento, em que ocorrendo o “fato gerador real” em valores inferiores ao “presumido” devolve-se a diferença. Tal sistemática gera um outro questionamento.

No caso de Estados-membros que adotaram esse regime de mera antecipação do tributo, no caso do ICMS, aventou-se a possibilidade de, se o “fato gerador real” tiver valores maiores que o “presumido”, o Fisco cobrar a diferença do contribuinte. O fundamento para tanto seria a própria natureza antecipatória da cobrança, ou seja, alega-se que, se o estado-membro devolve a diferença do que o contribuinte tiver pago a mais, pode cobrar a diferença que tiver pago a menos.

Essas duas últimas questões fogem aos limites do trabalho, posto que, como se disse, a premissa adotada é o caráter definitivo da incidência tributária neste regime, posta na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Mas, se a premissa tomada como ponto de partida é a jurisprudência do STF pela constitucionalidade

⁵ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002.

de do regime de tributação definitiva por “fato gerador presumido”, é preciso observar, seguindo Humberto Ávila, que o tribunal nada decidiu sobre o conteúdo e limites deste regime, asseverando também o autor que, ainda que se admita, para isso, ter-se um “fato gerador modificado que ocorre antes do que aquele da operação normal”, ele praticamente nada disse a respeito de “vários aspectos da base de cálculo do imposto”.⁶

Assim, o fato de se ter considerado constitucional o regime de incidência *no começo da cadeia* e de forma *definitiva* não quer dizer que haja ampla liberdade para o legislador ordinário instituir regimes de “substituição tributária para frente”, na medida que quiser e da forma que pretender. É dizer: a regra atribuída ao parágrafo 7º, do art. 150 da Constituição de 1988, deve ser construída conjuntamente com as demais regras de competência tributária e princípios que limitam o poder de tributar.

Como afirmam Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos:

“O fato de uma norma ser constitucional em tese não exclui a possibilidade de ser inconstitucional *in concreto*, à vista da situação submetida a exame. Portanto, uma das consequências legítimas da aplicação de um princípio constitucional poderá ser a não aplicação da regra que o contravenha.”⁷

Por outro lado, será demonstrado que o regime tributário em questão tende a intervir em direitos fundamentais, especial e fortemente em um deles, a saber: o princípio da capacidade contributiva. Por isso, a regra que o autorizou precisa ser analisada de modo acurado, para que, sob o argumento de que é o resultado de uma ponderação feita pelo próprio constituinte (derivado),⁸ não se transforme em total discricionariedade do legislador, porque o mesmo constituinte que autorizou a instituição de regimes de tributação por fato gerador presumido, fê-lo com “escopo” específico, que precisa ser identificado, para que se complete o sopesamento feito pelo reformador constitucional.

É inegável a ponderação entre princípios no bojo da Emenda à Constituição; todavia, não é menos inegável ter sido ela incompleta, pouco concreta, como se disse, apenas autorizando em abstrato que sejam instituídas regras tributárias para realização de um fim (praticabilidade da tributação), ainda que se restringindo a realização de outro (tributação conforme a capacidade contributiva de cada um), tendo deixado aos aplicadores da Constituição a tarefa de definir os limites dessa permissão.

O escopo do trabalho é tentar descrever o fenômeno de aplicação do Direito em que se opera a incidência do princípio da capacidade contributiva em conjunto com o interesse coletivo na praticabilidade da tributação. Para tanto, serão buscadas definições de premissas metodológicas referentes à teoria dos princípios e ao modelo de proporcionalidade da aplicação dessa categoria normativa. Esse cami-

⁶ “Presunções e Pautas Fiscais Frente à Eficiência Administrativa”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário* 9º vol. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-278.

⁷ “A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Argumentação e Papel dos Princípios”. In: LEITE, George Salomão (coordenador). *Dos Princípios Constitucionais*. (61-88). São Paulo: Método, 2008, p. 87.

⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 52-53, 178-179.

nho passa, outrossim, pela análise da estrutura e conteúdo do direito fundamental objeto de intervenção por meio das regras de substituição tributária “para frente”, que é o princípio da capacidade contributiva.

Só assim florescem alguns contornos dos limites impostos ao legislador, no exercício da sua competência tributária, exatamente por se saber que, após a referida decisão do Supremo Tribunal Federal, parece que alguns passaram a ter a impressão de que os órgãos legislativos adquiriam absoluta liberdade para se valer de regimes de incidência tributária sobre fato gerador “presumido”, o que não é verdade.

2. A Capacidade Contributiva na Teoria dos Princípios

O regime de tributação chamado de “substituição tributária para frente”, da forma como interpretado pelo STF, ao tomar como base manifestações de riqueza estimadas e não efetivas, pode restringir o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, analisar essa restrição e os limites a ela requer seja exposto o que se entende por princípio da capacidade contributiva, o que não pode ser feito sem precisar o que seja *princípio*.

Primeiramente, princípios não se confundem com valores. O Direito diz o que deve ser, por meio de normas. Valores dizem o que valem, dizem o que bom e o que é ruim. Esses valores podem até ingressar no mundo do Direito, mas o fazem por meio de normas e, a partir daí, deixam de ser valores. Portanto, quando neste trabalho se falar em normas jurídicas, não se cogita a possibilidade de inclusão de “valores” nesta classe.⁹

O Direito positivo em si é composto por normas jurídicas, que podem ser classificadas como regras ou princípios;¹⁰ por isso definir princípios jurídicos impõe sua distinção em relação às regras. Historicamente, a distinção entre princípios e regras teria sido feita, num primeiro momento para explicar as decisões judiciais baseadas não só em textos normativos, buscando-se uma redefinição do Direito, cujas normas não seriam mais somente aquelas prescritivas de hipótese e consequência, aplicáveis pelo raciocínio subsuntivo.

Haveria a partir de então outra espécie de normas, prescritivas de finalidades a serem determinadas no próprio processo de aplicação. Em tal fase, ainda se buscava demonstrar a normatividade dos princípios.¹¹ Num segundo momento é que se pretendeu definir critérios objetivos para melhor fundamentação da interpretação e aplicação baseada nos princípios.¹²

Essa fase de se fixar a importância dos princípios como normas jurídicas é marcada pela afirmação de sua “fundamentalidade”, ou seja, princípios seriam as normas mais importantes do sistema, a influírem toda a aplicação do conjunto, por terem maior grau de generalidade e abstração, como se vê em clássicos, como Celso Antônio Bandeira de Mello.¹³

⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 144-153.

¹⁰ HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

¹¹ ÁVILA, Humberto. “A Distinção entre Princípios e Regras e a Definição do Dever de Proporcionalidade”. *Revista de Direito Administrativo* nº 215 (151/179). Rio de Janeiro, jan./mar., 1999, p. 156.

¹² *Idem*.

¹³ *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 86 e ss.

Segundo Humberto Ávila, teria sido Esser, em 1956, o primeiro a definir princípio (*Grundsatz*), não mais com base no seu grau de generalidade e abstração ou sua importância, mas sim na maneira direta ou indireta pela qual se estabeleceria a prescrição normativa.¹⁴

Ronald Dworkin, na década de 1970, distinguiu diretrizes, princípios e regras. As primeiras seriam objetivos de natureza econômica, social ou política. Os princípios não visariam ao atingimento desses objetivos; entretanto, seriam exigências inafastáveis de “justiça, lealdade ou qualquer outro aspecto moral”, prescrevendo direitos. Já as regras conteriam a descrição de um fato cuja realização implicaria, necessariamente, a consequência imputada, com suas respectivas exceções, enquanto os princípios não teriam essa definição de hipótese, consequência e exceções. Em tese, eles seriam uma “razão de decidir”, a ser “ponderada e sopesada com outras razões derivadas de outros princípios”.¹⁵ Daí viria a distinção já clássica do autor inglês, no sentido de que as regras se aplicariam “tudo ou nada”, enquanto os princípios possuiriam uma dimensão ou peso em cada caso concreto.¹⁶

Na visão de Dworkin, a prevalência de um princípio sobre o outro não significa que este último não esteja no sistema, simplesmente porque num outro caso, envolvendo os mesmos princípios, o maior peso de um sobre outro pode se inverter. Assim, essa distinção entre princípios e regras (estas se aplicam “tudo ou nada”) implicaria uma outra: “princípios teriam uma dimensão de peso ou de importância”, que as regras não têm.¹⁷

As regras poderiam, neste pensar, ser funcionalmente importantes ou não, mas não poderiam ter essa dimensão de peso. Em um conflito entre regras, uma delas teria que ser invalidada, o que se dá por considerações que vão além delas mesmas, já que o próprio ordenamento pode regular esses conflitos por outras regras, como aquelas baseadas em critérios de superioridade hierárquica, de cronologia ou de especialidade.¹⁸

Princípios teriam, segundo Barroso e Barcellos, via de regra, maior carga valorativa e “indicam uma direção a seguir”. Assim, a colisão de princípios é decorrência “lógica do sistema”, pelo que a aplicação deles se dá mediante *ponderação*.¹⁹

Robert Alexy, na década de 1980, propôs uma distinção que parece muito mais clara, precisa, coerente e racional. Para ele, o Direito expressa seus comandos por meio de princípios e regras, de forma semelhante à proposta por Dworkin (neste ponto), apesar de refutar a generalidade como critério distintivo posto pelo autor inglês.²⁰ Alexy explica que regras e princípios são espécies de norma; por conseguinte, dizem o que deve ser. Ambos podem ser *razões para juízos concretos de dever-ser*.²¹

¹⁴ ÁVILA, Humberto. “A Distinção entre Princípios e Regras e a Definição do Dever de Proporcionalidade”. *Cit.*, p. 155.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge - Massachusetts: Harvard University Press, 1977, pp. 22-28.

¹⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 32.

¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, p. 26.

¹⁸ *Ibidem*, p. 27.

¹⁹ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *Op. cit.*, p. 71.

²⁰ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdéz. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 83.

²¹ *Idem*.

Como “mandamentos de otimização”, princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Temos, portanto, que princípios podem ser *cumpridos* em diferentes graus, e a *medida devida* do seu cumprimento depende de possibilidades fáticas e jurídicas, sendo essas limitações jurídicas os *princípios e regras* opostos.²² Princípios estabelecem “deveres *prima facie*”.²³

Já as regras, para Alexy, são *cumpridas* ou não. São determinações também no âmbito do fático e juridicamente possível, que não mandamentos de otimização. Essas normas isoladamente colidem com outras da mesma espécie, produzem “juízos de dever ser contraditórios” e se distinguem por suas formas de solução de conflitos.²⁴ Regras estabelecem “deveres definitivos”.²⁵

O conflito entre regras se resolve ou com a introdução de uma cláusula de exceção ou por critério de validade, que para Alexy, são de especialidade, cronologia e hierarquia.²⁶ Na colisão de princípios um cede ao outro, sem relação de excepcionalidade nem invalidez de nenhum. Apenas sob *certas circunstâncias* um precede a outro, e elas são as possibilidades fáticas e jurídicas de aplicação do princípio. Nos *casos concretos*, um princípio *prima* sobre o outro, pesa mais que o outro (por isso o sopesamento).²⁷ Alexy deduz esse modelo a partir das “ponderações de bens” realizadas pelo Tribunal Constitucional Federal na Alemanha, de modo que não se ponderariam exatamente os princípios, mas os bens jurídicos por eles protegidos.

A distinção entre princípios e regras, com base no caráter *prima facie* ou definitivo das normas e na forma de aplicação e colisão, é criticada por Humberto Ávila.²⁸ Nessa conformidade, a distinção estaria no diverso potencial que têm as espécies normativas para a tomada de decisão,²⁹ sendo as regras normas com maior potencial de decidir questões, pelo fato de descreverem diretamente condutas,³⁰ além de, por isso, exigirem um enorme ônus argumentativo para ser afastadas.³¹

Daí a proposta de distinção de Ávila ter como um dos seus principais³² critérios a forma direta ou indireta com que descreve *ambos*, condutas e fins, de modo que regras seriam normas diretamente descritivas de condutas e indiretamente descritivas de fins a serem atingidos, enquanto princípios seriam normas diretamente descritivas de fins a serem atingidos e indiretamente descritivas de condutas.³³

²² Na tradução espanhola (tradução livre ao português): “normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”. (*Ibidem*, p. 86).

²³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. *Cit.*, pp. 103-106. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. Cit.*, pp. 45-46.

²⁴ No original da tradução espanhola: “juicios de deber ser jurídico contradictorios”. (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. *Cit.*, p. 87).

²⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. *Cit.*, pp. 103-106. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit.*, pp. 45-46.

²⁶ ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdéz. *Cit.*, p. 88.

²⁷ *Ibidem*, p. 89.

²⁸ *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 44-64.

²⁹ *Ibidem*, pp. 78-79 e 83.

³⁰ *Ibidem*, pp. 76-77.

³¹ *Ibidem*, pp. 112-120.

³² O autor tem outros critérios, cuja complexa abordagem não cabe nos limites deste trabalho, sob pena de se tornar um trabalho sobre princípios e regras. Para análise detalhada: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. *Cit.*, pp. 71-78.

³³ *Ibidem*, pp. 78-79.

Se mandamentos de otimização ou estados ideais de coisas descritos diretamente, o que importa para o presente trabalho é que princípios não se distinguem das regras nem por maior grau de generalidade ou abstração, muito menos por sua “fundamentalidade”, importância ou superioridade em relação às regras. Ao contrário, há regras constitucionais muito mais importantes que princípios e uma eventual colisão entre uma regra e um princípio, ambos no mesmo plano hierárquico, há maior tendência à prevalência daquela.

Outro ponto de extrema importância para análise de regras de “substituição tributária para frente” é que *normas não coincidem com dispositivos normativos*.³⁴ E aquele dispositivo que se refere à capacidade econômica do contribuinte pode ser um desses casos.

Assim como não uma norma (princípio ou regra) pode ser conhecida a partir da interpretação de diversos dispositivos, a exegese de um único artigo legal ou constitucional pode dar ensejo a mais de um comando, como ensina Paulo de Barros Carvalho.³⁵ Não há, portanto, com ensina Humberto Ávila, relação biunívoca entre dispositivo textual normativo e norma jurídica.³⁶

Talvez a falta de percepção disso, aliada à falta de consistência e coerência nas clássicas distinções entre princípios e regras, tenha levado a tanta divergência³⁷ sobre qual seja, de fato, o conteúdo do chamado “princípio da capacidade contributiva”.

Se regras dizem de forma definitiva o que deve ser e têm a definição do seu conteúdo a partir delas mesmas, sem consideração a circunstâncias fáticas ou normativas externas à própria norma,³⁸ de modo que ocorrido fato previsto na sua hipótese, deve ser a consequência imputada, então há uma *regra* no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República, que impõe, de forma direta e objetiva, que o legislador só pode definir como fato gerador de impostos eventos econômicos que revelem capacidade contributiva, sob pena de invalidade da lei.

Esse conteúdo deontico se aplica de forma subsuntiva, sem considerações a limitações fáticas ou jurídicas à sua eficácia. Tampouco se aplica em diversos graus. Ainda que se tenha nesta regra um conceito de termo pouco determinado, ou o fato gerador revela capacidade contributiva ou não revela. Não há espaço para o legislador descrever fatos que revelem “ao máximo” capacidade contributiva.

Entretanto, se princípios prescrevem um estado ideal de coisas ou um mandamento de otimização, impondo que algo seja buscado ao máximo possível pelo Estado, então também se atribui ao art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República uma outra norma, um *princípio*, impondo que o legislador, além de só ele-

³⁴ ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdés. *Cit.*, pp. 50-55. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. *Cit.*, pp. 30-31. GRAU, Eros. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 84-88. Para análise mais detalhada e profunda: GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução brasileira de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 129-144.

³⁵ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva: 2006, pp. 21-24.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. *Cit.*, p. 31.

³⁷ Para análise mais detalhada do conteúdo das normas constitucionais que têm a capacidade contributiva por objeto, tanto o princípio, como a regra, bem como as divergências sobre este conteúdo e até sua juridicidade: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *A Proporcionalidade na Tributação por Fato Gerador Presumido*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010, pp. 36-84.

³⁸ *Ibidem*, pp. 24-31 e 110-114.

ger fatos geradores que revelem capacidade contributiva, *graduate* os impostos decorrentes desses fatos geradores *conforme a capacidade econômica do contribuinte*. Este é o conteúdo que importa para o caso sob análise, o controle da regras de “substituição tributária para frente por fato gerador presumido”.

3. O Princípio da Capacidade Contributiva e a Base de Cálculo dos Impostos

Como se disse, o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição de 1988 prescreve *duas normas distintas*, uma regra e um princípio. Aquela prescreve ao legislador um dever definitivo, vinculando a definição do fato gerador dos impostos e contribuições com base de cálculo típica de imposto.

Já o princípio é daquelas normas que o legislador cumpre em diversos graus. E o grau em que está obrigado depende, em cada caso, de circunstâncias fáticas ou jurídicas que limitem essa busca ao máximo. Aqui não se distancia muito das conclusões de Luís Eduardo Schoueri, para quem, há “conteúdo suficiente” para se identificarem: “i) a necessidade de um conteúdo econômico na tributação; ii) a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes”.³⁹

É que, em princípio, o legislador está obrigado em grau máximo, devendo os afastamentos em relação a esse patamar justificarem-se constitucionalmente, em termos fáticos ou jurídicos. Aqui o Constituinte vinculou a definição da base de cálculo pelo legislador em termos gradativos, esse o limite à discricionariedade do legislador.

Klaus Tipke dá notícia de que o Tribunal Constitucional Federal alemão não submete os impostos individualmente à análise relacionada ao “princípio da igualdade da tributação segundo a capacidade contributiva” e que, para a Corte, um imposto tem fundamento de validade constitucional caso corresponda a alguma das categorias de impostos arrolados nos arts. 105 e 106 da Lei Fundamental (considerada a constituição alemã).⁴⁰ Algo parecido com o que Casalta Nabais narra de Portugal.

Destarte, o Tribunal alemão adere à opinião dos constitucionalistas, no sentido de que todos os impostos mencionados por esses dispositivos constitucionais, ou atribuíveis a eles, estariam imunes a qualquer controle sob a perspectiva dos direitos fundamentais. Para Tipke, porém, dever-se-ia ter como pressuposto que o constituinte tinha como “máxima” respeitarem-se os direitos fundamentais. Ademais, os dispositivos em que se baseia o Tribunal não são uma cláusula aberta para que o legislador crie os impostos lá mencionados e os *graduate* como quiser, pois aqueles artigos, como afirma o autor, serviriam apenas para discriminar competências, determinando matéria passível de tributação em termos materiais e dividindo a arrecadação entre os entes da República alemã, a Federação, os Estados (*Länder*) e os Entes locais.⁴¹

Esta visão extremamente restrita da corte alemã parece ter como antípoda a definição que José Juan Ferreiro Lapatz dá ao “princípio” da capacidade contri-

³⁹ *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 287.

⁴⁰ *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuer Moral)*. Tradução espanhola, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 47.

⁴¹ *Ibidem*, p. 48.

butiva, afirmando que tal norma impõe “que o legislador eleja como fato gerador dos distintos tributos um fato que revele uma certa capacidade econômica. E eleja para quantificar o tributo uma base que também revele essa capacidade.”⁴²

Como se vê, apesar de se referir ao “princípio” da capacidade contributiva, Ferreiro Lapatza descreve duas normas distintas, uma referente ao fato gerador e outra à base de cálculo.

Como assinalou Giannini, entretanto, os fatos aos quais se atribuem os impostos devem ser valorados, a fim de que se possa chegar à determinação da sua base de cálculo. Os critérios de avaliação são diversos para cada espécie de objeto de tributo; todavia podem também ser diversos para a mesma espécie de imposto, pelo que a definição legal do critério de valoração serve para integrar o próprio objeto de imposição e a estrutura mesma do imposto.⁴³

A influência da capacidade contributiva não só sobre o fato gerador, mas também a base de cálculo, foi percebida por Fernando Zilveti, frisando que o que se tem é um: “princípio formador do juízo de valores do legislador, aplicador e do intérprete tributário, a ser utilizado por ocasião da criação ou *graduação* dos tributos”.⁴⁴ (Grifo nosso).

O legislador tem, pois, diversas opções para escolha da base de cálculo, embora não seja este rol ilimitado, devendo ser essa base vinculada à competência tributária atribuída pela Constituição.⁴⁵ “A lei, ao descrever a hipótese legal que, se e quando acontecida, dará nascimento à obrigação tributária, já terá erigido a base de cálculo.”⁴⁶ As opções, de que dispõe o legislador para definir a base de cálculo do tributo, limitam-se a qualidades de um *valor* e que guardem relação com a natureza do tributo.⁴⁷

Daí se pode chegar à conclusão de Aires F. Barreto, portanto, de que “sempre que os fatos tenham distintos valores, o princípio exige que o legislador preveja base de cálculo compatível com essa diversificação quantitativa” e que “o princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) *ad valorem*”.⁴⁸

A relação da base de cálculo com o aspecto material do fato gerador é muito próxima, segundo Luís Eduardo Schoueri, que concorda com Barreto, afirmando

⁴² Tradução livre de: “(...) que el legislador elija como hecho imponible de los distintos tributos un hecho que revele una cierta capacidad económica. Y que elija para cuantificar el tributo una base imponible que revele también esa capacidad.” (“La simplificación del ordenamiento; una Idea General que Debe Concretarse: la Base Imponible. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (85-110). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 88).

⁴³ GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè Editore, 1965, p. 160.

⁴⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 250.

⁴⁵ Ressalte-se que Aires Barreto tece severas críticas à base de cálculo do regime de substituição tributária para frente (“Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo”. *Revista de Direito Tributário* vol. 84 (7-32). São Paulo: set./2002, pp. 24-29).

⁴⁶ *Idem*, p. 52.

⁴⁷ BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 66.

⁴⁸ *Idem*, p. 135.

que “o legislador ordinário não está livre para escolher qualquer base de cálculo, devendo ser adequada ao arquétipo constitucional”, asseverando também que a base de cálculo não estaria já definida na Constituição, havendo, a partir do texto constitucional, “várias possibilidades, cabendo ao legislador ordinário eleger uma delas para o tributo a ser instituído”.⁴⁹

É inegável que o legislador no caso de cada imposto tem uma série de opções na definição da base de cálculo. Mas há uma norma constitucional impondo que ele observe a capacidade contributiva ao proceder a esta definição, esta graduação. Ademais, uma tal norma não pode ser vista como regra, porque é impossível de forma definitiva e sem considerações externas saber-se em que grau está vinculado o legislador à capacidade contributiva do contribuinte.

Só diante de cada caso, de cada imposto, em circunstâncias históricas, sociais e econômicas é que se pode definir o nível de vinculação do legislador. Em cada caso, só após considerarem-se outros princípios constitucionais envolvidos e limitações fáticas à aplicação dessa obrigatoriedade de busca pela capacidade contributiva é que se pode dizer até onde deve ir o legislador.

Assim é no ICMS, no cumprimento da função fiscal, arrecadatória: o legislador deve buscar ao máximo espelhar na base de cálculo a capacidade contributiva objetivamente externada no evento escolhido como fato gerador.

Mas outras funções verificadas nas normas de ICMS, como fomento à praticabilidade, podem justificar não vá o legislador tão longe na precisão da medida, ou seja, em uma análise isolada da função fiscal, pareceria possível ao legislador levar em conta na base de cálculo detalhes que, após considerações sobre a praticabilidade se mostrem desproporcionais. A praticabilidade é uma limitação, a depender do caso, fática ou jurídica, ao mandamento de se *buscar ao máximo graduar os impostos conforme a capacidade contributiva*.

É o caso das regras de “substituição tributária por fato gerador presumido”. Num primeiro momento, se vê possível que o legislador definia a base de cálculo de cada operação mercantil de uma cadeia de forma individualizada, cobrando-se de cada ator do mercado conforme a operação que pratique no caminho de um dado bem ao consumo final.

Mas altos níveis de sonegação, causados por uma enorme capilaridade da rede de comércio, que torne inviável a fiscalização de todo o universo de contribuintes, podem justificar se afaste o legislador dessa precisão antes mencionada. Assim, concentra a cobrança do imposto em um certo ponto do ciclo econômico de um bem, estimando a expressão da capacidade contributiva revelado pelo consumo deste bem, pois, não se esqueça que o ICMS é imposto que visa a gravar o consumo.

Este, o problema: a função simplesmente arrecadatória impõe tributação conforme a capacidade contributiva, no caso do imposto em questão, aquela objetivamente verificada no fato gerador, que é a operação mercantil direcionada ao consumo. E como mandamento de otimização o princípio prescreve ao legislador que eleja a base de cálculo mais precisa das que tiver à sua disposição.

⁴⁹ “Fato Gerador da Obrigação Tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenador). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa* vol. I. (125-173). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 157.

Mas, diante da função de simplificar arrecadação e fiscalização do imposto, pode se dar justificado o uso de bases de cálculo não tão precisas em termos individuais, como é o caso do ICMS, em alguns casos, e até de algumas contribuições que tenham fato gerador típico de imposto.

Os elos finais da cadeia de circulação de um produto, como cigarros e algumas bebidas, os varejistas, são tão numerosos que seria quase impossível fiscalizar o pagamento por todos eles; mais difícil ainda seria conferir a correta apuração do imposto.

Por outro lado, ao próprio contribuinte é bastante complexa e onerosa a apuração dos tributos, ainda mais quando este tem pouca expressividade econômica e, portanto, pouca infraestrutura e disponibilidade de informação e assessoria.

Por isso tudo é que, em certas circunstâncias, pode o legislador afastar-se do dever de graduar o imposto “ao máximo” conforme a capacidade contributiva do contribuinte. São os casos em que se tem que aplicar conjuntamente o princípio da capacidade contributiva e o interesse coletivo na praticabilidade da tributação.

É preciso, no entanto, repetir à exaustão que realmente não é absoluto o mandamento de se manter ao máximo possível nos limites da riqueza efetiva, como enfatiza Pedro Herrera Molina.⁵⁰ Mas isso não permite ao legislador dela se afastar por simples comodidade. Ao contrário, como na restrição a qualquer outro direito fundamental, urge que existam justificativas e normas de igual hierarquia (constitucional) para tanto.

Aí é que se propõe como instrumento de aplicação a proporcionalidade. Quando o legislador se afasta do referido princípio, ele tende a restringir o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. E é esta restrição que só pode ser racionalmente controlada por meio da verificação da sua proporcionalidade, que precisa ser agora minimamente exposta.

4. A Proporcionalidade como Instrumento de Controle

Apesar de incomum, o exame da validade de normas referentes a tributos já foi feito no Brasil com base em argumentos relacionados à proporcionalidade, ainda que, como a maioria, identificando-a com a proibição de excesso e com a razoabilidade. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ, em que se decidiram inconstitucionais multas previstas na Constituição do Estado do Rio de Janeiro, em patamares mínimos de duas e cinco vezes o valor do tributo, em casos de atraso no pagamento e sonegação, respectivamente.⁵¹

Falava-se do efeito de confisco decorrente do valor daquelas multas, impostas como mínimas pela Constituição do Rio de Janeiro, ao legislador estadual. Na definição dos contornos desse efeito de confisco é que se cogitou a falta de proporcionalidade e de razoabilidade das multas tributárias.⁵²

⁵⁰ *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*. Madrid: Fundación Oriol-Urquijo/Marcial Pons, 1998, p. 43.

⁵¹ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 14.2.2003.

⁵² Parece ter influenciado o exame das multas, sob a ótica que identifica razoabilidade e proporcionalidade, o fato de a representação processual do Governador do Rio de Janeiro, como proponente da ADI, ser o Procurador do Estado Ricardo Aziz Cretton, já mencionado, que é um dos autores

Conquanto se reconheça o mérito desse julgado em frear os absurdos legislativos, não se pode deixar de registrar que a proibição do efeito de confisco foi posta constitucionalmente como *regra*, mesmo que por meio de termo de significação bastante indeterminada.⁵³ Não se proíbe o confisco *ao máximo*, permitindo-se *algum* confisco, se houver justificativas constitucionais para tanto, ao menos em matéria tributária. Por isso, em princípio, não parece ser a verificação do efeito de confisco o caso de aplicação da proporcionalidade.

Ademais, como se disse, esse julgado também é exemplo de identificação entre os conceitos de razoabilidade e proporcionalidade. O Ministro do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes, além de talvez ter sido um dos primeiros no Brasil a vincular proporcionalidade e proibição de excesso, vê seu fundamento jurídico positivo na cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CR/88).⁵⁴

A vinculação entre proporcionalidade e a garantia do devido processo legal, na opinião de Mendes, também pode ser vista em outros trabalhos dele, afirmando que o devido processo legal “não é o processo da lei, senão a Constituição não precisaria dizer aquilo que é obvio”.⁵⁵ A origem histórica da cláusula, segundo o autor, estaria no direito norte-americano, ligada à proteção contra a falta de razoabilidade de normas,⁵⁶ afirmando-se também que o princípio da proporcionalidade é instrumento de inibição e neutralização dos abusos cometidos pelos órgãos legislativos e regulamentares.⁵⁷

Conforme Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, “o princípio, referido na jurisprudência como da proporcionalidade ou razoabilidade, é por vezes utilizado como um parâmetro de justiça - e, nesses casos, assume uma dimensão material -, porém, mais comumente, desempenha papel instrumental na interpretação de outras normas”, fazendo tal princípio “parte do processo intelectual lógico de aplicação de outras normas”, auxiliando o “processo de ponderação de medida”, de forma a se interpretar o princípio da isonomia “de acordo com a razoabilidade”.⁵⁸

Essa vinculação e até identificação de conceitos é confusa. Mas se percebe que, no caso, os autores exemplificam essa interpretação da isonomia, conforme a razoabilidade, com o caso da exigência de idade mínima para se prestar determinado concurso público,⁵⁹ confundindo o exame de critérios de igualdade em si com a ponderação de princípios, o que não tem nenhuma relação necessária. É possível verificar a constitucionalidade de certas discriminações pelos testes de adequa-

que identifica os exames de razoabilidade e proporcionalidade e os classifica como objeto de um princípio (CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001).

⁵³ Sobre a negação de conceitos indeterminados e conceitos de termos indeterminados, ver: GRAU, Eros. *Ensaio e Discurso sobre a Aplicação/Interpretação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 238-244.

⁵⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. “A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 23/94, dez./94, p. 469. Ver também o voto do Ministro no julgamento da Ação Direita de Constitucionalidade 551/RJ.

⁵⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 60.

⁵⁶ *Idem*.

⁵⁷ *Ibidem*, pp. 64-65.

⁵⁸ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *Op. cit.*, pp. 85-86.

⁵⁹ *Idem*.

ção, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, mas isso também pode ser feito em face de uma *regra* constitucional, que vede o uso de certa medida de comparação, como “dever definitivo”,⁶⁰ ou seja, uma *regra* especial de igualdade. Entretanto, é preciso reconhecer que os autores são coerentes com suas premissas, pois adotam uma noção bastante ampla de ponderação, aplicável, inclusive, às regras, aderindo, assim, à teoria de Humberto Ávila.⁶¹

De qualquer forma, a ponderação não se resume à isonomia, havendo casos em que o teste de proporcionalidade deve ser usado, mesmo se não estiver a isonomia afetada nem formal nem materialmente.

Guerra Filho sustenta que a vinculação entre o princípio da proporcionalidade e o processo tem grande apoio jurisprudencial e doutrinário, tendo-se aquele como princípio “incrustado naquele no qual se assentariam as diversas garantias processuais, de índole constitucional, a saber; o princípio do devido processo legal”.⁶²

Percebe-se, assim, que a proporcionalidade é noção ligada por muitos ao devido processo legal, à razoabilidade ou até aos dois.

Conquanto haja doutrina e jurisprudência nesse sentido, há quem sustente não haver relação entre o histórico ato de 1215 e a razoabilidade, muito menos a proporcionalidade. Essa é a lição de Virgílio Afonso da Silva, que não só faz contextualização histórica bem distinta da própria proporcionalidade, como afirma um dos pressupostos teóricos deste trabalho, de que *a norma da razoabilidade se distancia, e muito, segundo as concepções aqui adotadas, da norma da proporcionalidade*:

“É comum, em trabalhos sobre a regra da proporcionalidade, que se identifique sua origem remota já na *Magna Carta* de 1215. Este documento seria a fonte primeira do princípio da razoabilidade e, portanto, também da proporcionalidade. Essa identificação histórica é, por diversas razões, equivocada. Em primeiro lugar, visto que ambos os conceitos - razoabilidade e proporcionalidade - não se confundem, não há que se falar em proporcionalidade na *Magna Carta* de 1215. Além disso, é de se questionar até mesmo a afirmação de que a regra da razoabilidade tenha origem nesse documento. Como bem salienta Willis Santiago Guerra Filho, na Inglaterra fala-se em princípio da *irrazoabilidade* e não em princípio da razoabilidade. E a origem concreta do princípio da irrazoabilidade, na forma como aplicada na Inglaterra, não se encontra no longínquo ano de 1215, nem em nenhum outro documento legislativo posterior, mas em decisão judicial proferida em 1948. E este teste de irrazoabilidade, conhecido também como *teste Wednesbury*, implica tão-somente rejeitar atos que sejam *excepcionalmente* irrazoáveis. Na fórmula clássica da decisão *Wednesbury*: ‘se uma decisão (...) é de forma tão irrazoável, que nenhuma autoridade razoável a tomaria, então pode a corte intervir’. Percebe-se, portanto, que o teste sobre a irrazoabilidade é muito

⁶⁰ *Ibidem*, p. 72.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 52-57. Em sentido contrário: SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. Cit., pp. 56-62.

⁶² GUERRA FILHO, Willis Santiago. “Sobre o Princípio da Proporcionalidade”. In: LEITE, George Salomão (coordenador). *Dos Princípios Constitucionais* (225-242). São Paulo: Método, 2008, p. 237.

menos intenso do que os testes que a regra da proporcionalidade exige, destinando-se meramente a afastar atos absurdamente irrazoáveis.”⁶³

A proporcionalidade, portanto, não é princípio, pois não tem os atributos que o caracterizam. Pode-se até discutir se é regra formal, meta-regra, ou postulado aplicativo normativo, mas, em ambos os casos, é indiscutível que ela, ao contrário dos princípios, não estabelece mandamentos de otimização, nem estados ideais de coisas, nem diretamente fins e indiretamente meios. Ela não é um princípio porque é instrumento de aplicação deles, decorrente de sua própria estrutura lógica.

Se princípios tendem a colidir entre si, por estabelecerem fins a serem buscados e a realização desses fins pode, e muito, ser contraditória entre si, a proporcionalidade é o instrumento de medida do quanto se pode fomentar a realização de um fim restringindo a realização do outro.

Sobre o princípio da capacidade contributiva, parte-se da premissa de que a tributação conforme a capacidade contributiva manifestada em cada fato tributário concreto (como uma operação relativa à circulação de mercadorias) deve ser buscada em termos individuais, por meio de bases de cálculo que se aproximem ao máximo possível do valor exato ínsito em cada um desses mesmos fatos, salvo razões de igual hierarquia constitucionais que limitem a busca por esse fim.

Por outro lado, princípio ou não, a praticabilidade da tributação e a garantia de uma aplicação eficaz da lei, à imensa maioria dos fatos ocorridos conforme a hipótese de incidência tributária, é algo a ser alcançado e pode justificar limitações àquela busca maximizada pelo estado de coisas posto no direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. A questão passa a ser como determinar tais “limites”.

Partindo-se da premissa de que normas são comandos, que impõem deveres, distingue-se uma espécie delas que impõe deveres *prima facie* ao Estado, especialmente ao legislador. As realizações desses deveres são, na maioria, direitos fundamentais, garantidos constitucionalmente e, dentre eles, está um, *de ser tributado conforme a capacidade contributiva*.

Fugindo do sentido estrito atribuído à expressão *regra* em todo este trabalho, é possível afirmar que: *A tributação graduada pela capacidade contributiva é a regra e adoção de outros critérios de graduação é a exceção*. Semelhante é a posição de Carlos Palao Taboada se referindo à Constituição espanhola, segundo quem:

“Pode-se dizer que a capacidade contributiva é uma especialização do princípio da igualdade no âmbito fiscal, análogo a outras especificações como o sexo, a raça ou a religião. Da mesma forma que esses critérios de discriminação estão excluídos - expressamente no artigo 14 CE - estão também, em princípio, em matéria tributária as distinções de tratamento não justificadas por diferenças de capacidade contributiva - qualquer outro critério de discriminação não é *prima facie* admissível.”⁶⁴

⁶³ SILVA, Virgílio Afonso da. “O Proporcional e o Razoável”. *Revista dos Tribunais* nº 798 (23-50). São Paulo, abr./2002, p. 29.

⁶⁴ Tradução livre de: “Puede decirse que la capacidad contributiva es una especificación del principio de igualdad en el ámbito fiscal, análogo a otras especificaciones como el sexo, la raza o la religión. De igual manera que estos criterios de discriminación están excluidos - expresamente en el artículo 14 CE - lo están también, en principio, en materia tributaria las diferencias de trato no jus-

Esse estado de coisas se realiza no plano dos direitos individuais por meio de bases de cálculo o mais precisas possível na valoração dos fatos tributários, e nele se divide a carga tributária conforme a capacidade contributiva *de cada um*. Aqui se tem o “fim” das normas fiscais.

Mas há normas tributárias com outros fins que, se diversos do primeiro, são chamados de extrafiscais, como a intervenção no domínio econômico e a simplificação do sistema para fazê-lo praticável. Externa ou interna ao direito,⁶⁵ trata-se de finalidade que justifica uma intervenção naqueles direitos garantidos *individualmente* de forma *prima facie*.

Os limites a esta intervenção são postos por um modelo teórico decorrente da estrutura dos direitos fundamentais garantidos *prima facie*, por meio de princípios, como normas com “suporte fático amplo”, definido pela conjugação de um também amplo “âmbito de proteção” e a medida sobre ele interventiva; em outras palavras: o suporte fático (amplo) dos direitos fundamentais é resultado da ponderação entre seu âmbito de proteção (amplo) e a medida que nele intervém. Se a intervenção for desproporcional, será classificada como restrição, proibida, portanto, preenchido estará o suporte fático do direito fundamental e deverá ser a sua consequência, a invalidade da norma que o restringe.⁶⁶ Esse é o modelo da proporcionalidade.

Normas com estrutura de princípio determinam deveres de realização maximizada, ou, “mandamentos de otimização”, porque são formuladas com vistas a um âmbito de proteção amplo, de modo que, nos dizeres de Virgílio Afonso da Silva:

“toda ação, estado ou posição jurídica que tenha alguma característica que, isoladamente considerada, faça parte do ‘âmbito temático’ de um determinado direito fundamental deve ser considerada como abrangida por seu âmbito de proteção, *independentemente da consideração de outras variáveis*”.⁶⁷

Quando se afirma que a definição do âmbito de proteção desconsidera “outras variáveis”, é porque o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, como princípios, no plano abstrato, é definido *prima facie*; por isso a explicação de Afonso da Silva de que definir o âmbito de proteção de um direito fundamental responde à pergunta acerca do que está protegido *prima facie* por um determinado direito fundamental.⁶⁸

É que a definição do âmbito de proteção é apenas uma parte do suporte fático de um direito fundamental.⁶⁹ Ela apenas responde que direitos fundamentais, ou melhor, que princípios (direitos fundamentais ou interesses coletivos) estão em jogo e, portanto, sujeitos, no caso concreto a uma restrição.

tificadas por diferencias de capacidad contributiva - cualquier otro criterio de discriminación no es *prima facie* admisible.” (“El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de Direito Constitucional Tributário* (285-303). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 296.

⁶⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Op. cit.*

⁶⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. *Cit.*, pp. 72-75.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 109.

⁶⁸ *Idem*.

⁶⁹ *Ibidem*, pp. 70 e ss.

E o suporte fático de um direito fundamental garantido por um princípio é bem diverso do suporte fático de uma regra. Esse é classicamente definido como descrição legal hipotética de fatos ou situações cuja ocorrência implica uma consequência.⁷⁰ Com isso se percebe que a distinção entre princípios e regras por critérios estruturais é incompatível com uma teoria interna que afirme que direitos fundamentais têm limites imanentes, pois nela os direitos fundamentais impõem todos deveres definitivos, visíveis sem qualquer consideração a outros princípios.

Na teoria externa, no entanto, que fatos ou situações estão previstas em um princípio de forma definitiva é algo que só se define diante de circunstâncias fáticas e jurídicas externas a tal direito, o que implica afirmar que os princípios não têm “limites imanentes”.⁷¹ Em outras palavras, o suporte fático de um princípio de direito fundamental é a situação que, quando verificada, implica uma consequência, normalmente a invalidade do ato que o restringe. Mas só se pode verificar se há ou não restrição a um princípio de direito fundamental diante de circunstâncias fáticas e jurídicas, daí se afirmar que só diante delas é que se define o seu suporte fático.⁷²

Segundo Gilmar Mendes, a precisa definição das limitações e restrições a direitos fundamentais depende da configuração do seu âmbito de proteção.⁷³ Assim, as disposições relacionadas à possibilidade de limitação ou restrição a direitos fundamentais não fazem parte do seu âmbito de proteção, pelo que a inserção de algo no âmbito de proteção de um direito fundamental não significa proteção definitiva, “garantindo-se apenas a possibilidade de que determinada situação tenha a sua legitimidade aferida em face de dado parâmetro constitucional”, de modo que “quanto mais amplo for o *âmbito de proteção* de um direito fundamental, tanto mais se assegura possível qualificar qualquer ato do Estado como *restrição*”.⁷⁴

Isto quer dizer que seus limites são externos, daí se falar em “teoria externa” acerca dos limites dos direitos fundamentais. Enquanto a teoria interna pressupõe que cada direito fundamental possui limites intrínsecos a ele mesmo, permitindo afirmações, por exemplo, de que determinados cultos não estão protegidos pelo direito fundamental à liberdade religiosa, por não se amoldarem ao conceito de religião que está no suporte fático deste direito fundamental, pelo que o resultado dessa teoria é um “suporte fático restrito”.

Partindo-se de um âmbito de proteção amplo dos direitos fundamentais, tudo que esteja, de alguma forma, tematicamente relacionado a ele, estará neste âmbito de proteção, é dizer, estará protegido *em princípio*.⁷⁵

Na verdade, todas as medidas estatais contrárias a ele serão restritivas (em princípio) e não mera regulamentação, conformação ou concretização do direito com base em seus “limites imanentes”, postos implicitamente pelo constituinte e

⁷⁰ *Ibidem*, p. 67.

⁷¹ *Ibidem*, pp. 79 e ss.

⁷² Para análise detalhada do embate entre teorias interna e externa na definição do conteúdo dos direitos fundamentais: SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrição E Eficácia*. *Cit.*, pp. 127-163.

⁷³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. *Cit.*, p. 13.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 14.

⁷⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. *Cit.*, p. 109.

apenas “explicitados” pelo legislador ou pelo julgador, com base em concepções majoritárias na sociedade, quando não pessoais.⁷⁶

Se muita coisa está abrangida pelo âmbito de proteção de um direito fundamental, tudo que represente intervenção nele precisará de fundamento de igual nível hierárquico, isto é, o fundamento constitucional será imprescindível, seja ele um outro direito fundamental ou um bem coletivo. E se esse não existir, estará preenchido o suporte fático do direito fundamental em questão e se estará diante de um dever de invalidar a restrição, não mais *prima facie*, mas definitivo, por exemplo. E esse suporte fático é amplo, exatamente porque contempla em concreto tudo que externamente não se puder justificar.

O suporte fático só pode ser assim amplo partindo-se de uma concepção também ampla de um dos seus elementos, que é o âmbito de proteção. É a conjugação do âmbito de proteção com a intervenção que permite chegar-se ao suporte fático de cada direito fundamental garantido por um princípio. A restrição será configurada e estará preenchido o suporte fático do direito fundamental, quando a intervenção no âmbito de proteção não se puder justificar constitucionalmente por fundamentos externos ao próprio direito.

Essa conjugação entre âmbito de proteção e intervenção, que determina o suporte fático do direito fundamental, dá-se com a verificação da proporcionalidade de tal intervenção, ou seja, diante de uma restrição desproporcional preenchido estará o suporte fático do direito fundamental, e inválida será a medida estatal que implica a restrição; caso contrário, sendo proporcional a intervenção, não restará preenchido o suporte fático, e a medida estatal será válida.

A colisão de princípios constitucionais (direitos fundamentais ou interesses coletivos) impõe a aplicação conjunta e proporcional deles, em função do caráter *prima facie* do dever (de otimização) que eles prescrevem. Esta aplicação será abordada especificamente na colisão não entre direitos fundamentais, mas entre um direito fundamental e um interesse coletivo, que serve de fundamento à medida estatal de intervenção do primeiro.

Trata-se da colisão típica no Direito Tributário, posto que as regras de tributação se fundamentam no interesse coletivo, seja na função fiscal, com vistas ao custeio do Estado de forma solidária, seja na função extrafiscal, de intervenção econômica ou de simplificação.

As medidas de intervenção sobre direitos fundamentais submetidas ao *teste* de proporcionalidade tendem a ser *regras*, o que poderia se distanciar da referência sempre à colisão entre princípios. Entretanto, quando uma regra jurídica colidente com um princípio de direito fundamental tiver a função de realizar um outro princípio constitucional (veículo de direito fundamental ou de um bem coletivo), será aqui trabalhada a tensão entre os dois princípios constitucionais em questão, aquele que estiver por trás da regra e o outro com ele conflitante.⁷⁷

Assim é que o intérprete/aplicador do Direito, ao ter os princípios como seu objeto de trabalho, precisará aplicá-los, não de forma subsuntiva, mas proporcio-

⁷⁶ *Ibidem*, pp. 111-113.

⁷⁷ Sobre conflito entre princípios, no caso em que um deles esteja sendo realizado por uma medida estatal, ver: ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdés. *Cit.*, pp. 90-91.

nal, o que se estrutura pela análise da medida cujo conteúdo intervém, de alguma forma, em um ou mais direitos fundamentais,⁷⁸ como muitas vezes é o caso no Direito Tributário, em termos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

E como se ressaltou, essas medidas estatais interventivas nos direitos fundamentais podem ser leis ordinárias (e em Direito Tributário isso ocorre com alguma frequência), cuja constitucionalidade, em termos de obediência aos princípios de direitos fundamentais, pode ser verificada, inclusive, por meio de controle concentrado e abstrato efetuado pelo órgão do poder judiciário competente.

Portanto, a definição de bases de cálculo levando-se em conta cada operação efetiva está no âmbito de proteção do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Mas a praticabilidade, realizadora da eficaz, igualitária e minimamente eficiente aplicação da lei tributária, pode justificar alguma intervenção no âmbito de proteção deste princípio. Caso a intervenção não se justifique proporcionalmente, a intervenção será uma “restrição” e estará preenchido o suporte fático do direito fundamental e “deverá ser” a sua consequência invalidade da medida que o restringe desproporcionalmente.

Não se pode deixar de mencionar também sobre o tema a observação de Virgílio Afonso da Silva,⁷⁹ no sentido de haver um caráter sequencial e subsidiário na análise das sub-regras (ou fases, como chama Ávila) da proporcionalidade, de forma que somente se analisa a necessidade de uma medida se ela primeiramente for considerada adequada (da mesma forma que só se analisa proporcionalidade em sentido estrito na medida em que seja necessária).

Por outro lado, se o ato for inadequado ou desnecessário, interrompendo-se o teste de proporcionalidade nessas respectivas fases, não quer dizer que ele não se estará aplicando. Ele só não precisará, neste caso, ser tão aprofundado. Isso permitirá afirmar que a inconstitucionalidade é patente.

Quando se está diante de uma medida que diminua a eficácia de um princípio em favor da realização de outro e, portanto, impõe-se a aplicação proporcional deles, é mister verificar primeiramente a *adequação* desta mesma medida ao *fomento* da concretização do princípio que a fundamenta.⁸⁰ Por óbvio, o fundamento deve ser reconhecido constitucionalmente.⁸¹

Constatando-se a adequação entre a medida objeto de questionamento e o fim por ela pretensamente almejado, deve-se passar à análise de sua *necessidade*, o que significa a inexistência de outra medida que concretize com igual intensidade este princípio objetivado, mas que seja menos restritiva ao outro princípio com ele conflitante. Daí Paulo Bonavides falar em a medida interventiva “não exceder os limites *indispensáveis* à conservação do fim legítimo que se almeja”.⁸² (Grifo nosso).

Em ambos os casos, adequação e necessidade, se está diante de uma limitação fática, empírica, à eficácia dos princípios em sua realização máxima; ou seja, a

⁷⁸ *Ibidem*, pp. 89 e ss.

⁷⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. “O Proporcional e o Razoável”. *Cit.*, pp. 34-35.

⁸⁰ BOROWSKI, Martin. *La Estructura de los Derechos Fundamentales*. Tradução colombiana de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Editorial de la Universidad Externado de Colômbia, 2003, p. 129. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições E Eficácia*. *Cit.*, p. 170.

⁸¹ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. *Cit.*, p. 169.

⁸² BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 397.

concretização do estado de coisas prescrito pela norma vai até onde faticamente não se encontre outra alternativa à concretização de outro princípio com ele colidente.

Falar que é necessário o meio que restrinja menos o direito fundamental objeto de intervenção, dentre os que promovam *igualmente* o fim que o justifique, impõe um exame comparativo entre os níveis de adequação: um perquirindo se os meios fomentam igualmente o fim, e outro comparando intensidade de restrição,⁸³ exatamente nessa ordem.

Destarte, primeiro é preciso verificar se os meios disponíveis são igualmente adequados; em não o sendo, o mais adequado é também necessário. Sendo um tão adequado quanto o outro, o necessário será o menos restritivo.

Todavia, para que não se retire a competência decisória do legislador, é importante a ressalva de Ávila, de que basta que um meio seja mais adequado que o outro em *algum* aspecto para que eles não sejam mais considerados igualmente adequados, em outras palavras, “fosse permitido ao poder Judiciário anular a escolha do meio porque ele, em algum aspecto e sob alguma perspectiva, não promove o fim da mesma forma que outros hipoteticamente aventados, a rigor nenhum meio resistiria ao controle de necessidade”.⁸⁴

Tal inexistência de alternativa à realização de um princípio que conflite com outro não significa que aquele vá prevalecer. Assim, passa-se à análise das limitações jurídicas à eficácia dos princípios, quando se verifica a *proporcionalidade em sentido estrito* da medida que realize um princípio restringindo outro.

Aqui o que se sopesa é a intensidade da realização de um princípio e a importância da concretização do outro no ordenamento constitucional.⁸⁵

Constatando-se a adequação da medida ao fomento de um princípio, bem como sua necessidade para tanto, impõe-se analisar a importância da realização do bem jurídico por ele tutelado, se ela justifica a intensidade da restrição ao outro bem jurídico em tela, protegido por outro princípio.

Este é o último momento de definição do suporte fático de um dado direito fundamental objeto de intervenção, o que, como se disse, de acordo com a teoria externa, se dará em relação ao caso concreto, nem que a intervenção “concreta” seja uma lei. A “prevalência” de um princípio sobre o outro não é abstrata. A edição de uma lei que intervenha sobre direitos fundamentais é um dos principais exemplos dessa colisão em matéria tributária.

Na mesma linha, também é importante a observação de Virgílio Afonso da Silva, de que:

“Para que uma medida seja reprovada no teste de proporcionalidade em sentido estrito, não é necessário que ela implique a não-realização de um direito fundamental. Também não é necessário que a medida atinja o chamado *núcleo essencial* de algum direito fundamental. Para que ela seja considerada desproporcional em sentido estrito, basta que os motivos que fundamentam a adoção da medida não tenham *peso* suficiente para justificar a restrição ao direito fundamental atingido. É possível, por exemplo, que

⁸³ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. Cit., p. 171. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. Cit., pp. 170-171.

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. Cit., p. 171.

⁸⁵ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. “O Proporcional e o Razoável”. Cit., p. 40.

essa restrição seja pequena, bem distante de implicar a não realização de algum direito ou de atingir o seu núcleo essencial. Se a importância da realização do direito fundamental, no qual a limitação se baseia, não for suficiente para justificá-la, será ela desproporcional.”⁸⁶

A análise, segundo Alexy, deve começar pelo grau de intervenção em um direito e seguir com o exame da “importância” da realização do outro, para se chegar à comparação entre a restrição e o ganho, e verificar sua “justificação”.⁸⁷ Percebe-se que o exame é bastante subjetivo, como conclui Ávila,⁸⁸ havendo até quem o negue, afirmando que o exame de proporcionalidade só vai até o de necessidade, como Dimoulis e Martins.⁸⁹

Mas não se pode negar que as decisões jurídicas mais delicadas, especialmente, em matéria de direitos fundamentais, não deixam de ser também uma escolha política. Ademais, é inerente ao direito a existência de mais de uma resposta correta para uma dada questão,⁹⁰ cabendo mesmo a cada um dos interessados demonstrar ao julgador que a sua proposição é a melhor, por meio de argumentação. Daí a necessidade de que a fundamentação do argumento proposto pelas partes e, principalmente, da fundamentação da decisão tomada por quem competente, se submeta a regras que impliquem seu controle intersubjetivo. A fundamentação é inerente ao direito, direito sem fundamentação não é direito. Mas esta análise foge aos limites do presente trabalho.⁹¹

É importante frisar, ainda, que o controle de proporcionalidade em sentido estrito é pautado por um princípio formal, inerente ao regime democrático, que é o princípio da competência decisório do legislador, de que fala Virgílio Afonso da Silva.⁹² De forma muito simplista, equivale a dizer que na dúvida sobre a proporcionalidade em sentido estrito, deve prevalecer a regra questionada, em função da sua origem no órgão que, em tese, representa a vontade majoritária do povo.

Ademais, talvez boa parte das regras de substituição tributária por fato gerador presumido que despertem questionamentos tenham sua desproporcionalidade demonstrada já no exame de adequação, como será visto agora ao final.

5. Os Limites Constitucionais à Tributação por Fato Gerador Presumido

A tributação graduada conforme a capacidade contributiva é direito fundamental, com amplo âmbito de proteção e a graduação de impostos se dá na fixação de base de cálculo e alíquota. Mas, neste trabalho, somente se aborda a influência do princípio da capacidade contributiva em relação à base de cálculo, limitan-

⁸⁶ *Ibidem*, p. 41.

⁸⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. *Cit.*, p. 594.

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. *Cit.*, p. 173.

⁸⁹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: RT, 2009, pp. 193-209.

⁹⁰ GRAU, Eros. *Op. cit.*, pp. 40 e 104-108.

⁹¹ A respeito da necessidade inerente ao direito de argumentos intersubjetivamente controláveis, por todos: ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Tradução espanhola de Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

⁹² SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito: os Direitos Fundamentais nas Relações entre Particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 148-152.

do a discricionariedade do legislador que tem o dever de graduar os impostos *de forma precisa* conforme a capacidade contributiva.

Com vistas à arrecadação de recursos para despesas gerais do Estado (função fiscal) de forma justa e solidária, o legislador está obrigado a, em princípio, buscar ao máximo que cada um pague conforme a sua capacidade contributiva, salvo se verifique uma justificativa também constitucional para tanto, derivada de uma outra função a ser cumprida pela norma tributária.⁹³

Daí a importância de se identificar o “fim” perseguido pelas normas de tributação, como já exposto por Luís Eduardo Schoueri.⁹⁴ Como a regra geral é a função fiscal, se a norma não permitir a identificação objetiva de nenhuma outra, não pode o legislador *intervir no âmbito de proteção do direito fundamental à capacidade contributiva*, sob pena de violá-lo, pois, como afirma Schoueri, a capacidade contributiva é “primeiro parâmetro para comparação entre situações equivalentes”.⁹⁵

Provavelmente há diversos fins postos na Constituição que sejam diversos da distribuição justa e solidária da carga fiscal e que justifiquem algum limite a esta busca. Mas o fim que se propõe analisar neste trabalho é aquele mais facilmente objetivado nas regras de substituição tributária por fato gerador presumido: a praticabilidade da tributação, no sentido de se fazer realizável e viável a apuração dos tributos pelos contribuintes, sua arrecadação e respectiva fiscalização pela Administração tributária.

Não há qualquer dispositivo da Constituição que albergue, como finalidade das normas tributárias, a antecipação de receitas. Repita-se, será flagrantemente inconstitucional uma regra de substituição tributária por fato gerador presumido que claramente seja posta visando à antecipação de receitas, sem qualquer relação com a praticabilidade, na forma acima descrita.

Portanto, antes de se iniciar o teste de proporcionalidade, é preciso identificar a função da norma testada, que nunca poderá ser a mera antecipação de receitas. Identificando-se objetivamente uma outra função, inicia-se o teste de adequação.

A outra função aqui analisada será a praticabilidade da tributação, que é um fim posto no interesse coletivo.

Uma regra de “substituição tributária por fato gerador presumido” é adequada à praticabilidade da tributação, primeiramente, se reduzir o número de operações sujeitas à arrecadação e fiscalização, inclusive, pelo fato de retirar dos agentes da cadeia circulatória de um bem o ônus de apurar créditos e débitos de ICMS. Se isso for suficiente, para, em dado caso, fomentar a viabilidade da arrecadação e da fiscalização, a medida será adequada.

Parece ser o caso de produtos que têm o início, o começo, da cadeia muito concentrada, como, por exemplo, combustíveis e, talvez, bebidas alcoólicas e cigarros. Nesse caso, a redução do número de operações implica enorme redução do rol de contribuintes sujeitos a apuração e arrecadação e sua respectiva fiscalização.

⁹³ Para análise das funções das normas tributárias e sua relação com a causa, ou justificativa de cada espécie tributária, por todos: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 131-202 e 273-294.

⁹⁴ *Ibidem*, pp. 131-154.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 281.

Mas nem sempre é assim. Se a redução do número de operações sujeitas a arrecadação e fiscalização não implicar redução do número de contribuintes, por se tratar de um bem cujo rol de produtores ou distribuidores é muito grande, ou seja, que tem o começo da sua cadeia ramificada, uma regra de substituição tributária por fato gerador presumido parece não ser adequada.

Aliás, diante de um caso em que concentrar a tributação no começo da cadeia não implique um pequeno rol de contribuintes sujeitos a apuração, arrecadação e respectiva fiscalização, porque o número de produtores é enorme, não se verifica nenhuma adequação da medida ao fim por meio dela visado, como parece ser o caso de alguns materiais de construção civil.

Portanto, é preciso que a medida que intervém no âmbito de proteção do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, com base na praticabilidade, tenha realmente relação de causalidade com este “estado de coisas”, é dizer, tenha potencial para fomentá-la. Em caso afirmativo, passa-se ao exame de sua necessidade.

Como dito, necessária é a medida que, além de adequada, dentre as outras também disponíveis e igualmente adequadas, é a “menos restritiva”. Trata-se de abordar duas questões: a existência de outra medida alternativa à substituição tributária “para frente” que seja tão adequada quanto ela à consecução da praticabilidade da arrecadação nos tributos plurifásicos, e, dentre as alternativas acaso existentes, ser referida substituição a medida menos restritiva ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

Vislumbram-se, em princípio, duas medidas com efeitos muito próximos aos da substituição tributária para frente. Uma delas, poder-se-ia dizer até equivalente, é o aumento da base de cálculo do contribuinte localizado no começo da cadeia produtiva, com base nos mesmos parâmetros do regime que hoje se tem, só que se isentado os demais agentes do ciclo. Tal medida parece ser tão eficaz quanto a substituição tributária “para frente”, com a vantagem da clareza e da transparência, não havendo mais necessidade de se falar em um pagamento como contribuinte e outro como substituto (implícitos no mesmo montante), tampouco em fato gerador “presumido”, que tantas confusões gera.

Não obstante essa vantagem, tal medida parece ser mais restritiva que a primeira ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, por não assegurar a devolução dos valores correspondentes a uma etapa do ciclo econômico que não vier a ocorrer, daí Ávila falar que o regime de substituição tributária “para frente” mantém como contraponto esta ocorrência efetiva.⁹⁶

Uma outra alternativa seria o aumento da alíquota incidente sobre uma operação no começo do ciclo de um bem e correlata isenção das operações seguintes, de forma semelhante ao regime monofásico existente para contribuições à seguridade social, pois, como ensina Alcides Jorge Costa, aumento de alíquota e de base de cálculo se equivalem.⁹⁷ Exatamente porque se equivalem os aumentos de alíquota e base de cálculo é que no primeiro têm-se as mesmas vantagens e desvantagens do segundo.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 96-97.

⁹⁷ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 87.

Isso demonstra que das alternativas que se pode imaginar *com igual adequação*, o regime em questão parece ser o que menos intervém no âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva e, diante de tal aparência, complementada pela separação de Poderes ou, mais especificamente, pelo “princípio formal da competência decisória do legislador”, parece necessária a medida em discussão ao menos hipoteticamente.

Frise-se que tal necessidade é apenas um exercício de abstração, para verificar as regras de incidência de que dispõem os legisladores para instituírem tal regime, especialmente, no caso do ICMS, as especificações constantes da Lei Complementar 87/96, em seu art. 8º, referentes à base de cálculo, pois, lembre-se, o princípio da capacidade contributiva aqui tratado impõe um dever *prima facie* ao legislador, no que diz respeito à definição da base de cálculo.

Isso não quer dizer que, em casos concretos, como sempre lembra Humberto Ávila, o regime não possa ser aplicado de modo inconstitucional, é dizer, não se mostre adequado à praticabilidade ou necessário ao seu fomento. Nesse caso específico, a despeito da regra constitucional e, no caso do ICMS, das regras da Lei Complementar 87/96, pode haver nos casos concretos medidas de praticabilidade que se mostrem tão adequadas quanto o regime de tributação por “fato gerador presumido” e menos restritivas ao princípio da capacidade contributiva.

O que importa salientar é que, para que se tenha por necessária uma regra de substituição tributária por fato gerador presumido não pode haver outras que, tão adequadas quanto ela, intervenham menos sobre o âmbito de proteção do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

Como se vê, o mais comum é que as medidas legislativas em questão, se adequadas, sejam também necessárias, havendo necessidade de verificação de sua proporcionalidade em sentido estrito.

A análise aqui é, de certa forma, de custo benefício. Indaga-se a possibilidade de o fomento à praticabilidade resultante de uma regra de substituição tributária por fato gerador presumido justificar, em um caso concreto, a intervenção que isso implique sobre o princípio da capacidade contributiva.

Mais uma vez, é valioso o recurso a Humberto Ávila, a propor uma figura de linguagem por meio da qual equipara o regime de tributação em questão a uma “roupa tamanho único”, ponderando que só se presta a ser “tamanho único” a peça que, embora não vista perfeitamente quase ninguém, sirva muito bem à maioria das pessoas e, mesmo quando se considerarem os casos em que não serve muito bem, não chega a ser imprestável.⁹⁸

Portanto, não serve como “tamanho único” o regime de substituição tributária por fato gerador presumido a mercadorias que tenham variação de preço muito grande, pois a média será muito longe dos maiores valores de venda e também dos menores, como talvez seja o caso de alguns medicamentos, cujos preços, a depender do varejista, têm variação de preço de mais de 50%.

⁹⁸ “Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 123 (122-34). São Paulo: Dialética, 2005.

Em casos como este, parece que a intervenção sobre o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva é muito intensa, não podendo ser justificada com a praticabilidade fomentada pelo regime de “substituição”, que parece ser bem diminuta. Essa desproporcionalidade em sentido estrito será ainda maior se for demonstrado que o nível de sonegação, por exemplo, não for tão alto, como, mais uma vez, parece ser o caso, já que o varejo de medicamentos é cada vez mais concentrado em grandes “redes” de drogarias.

Ficaria ainda mais difícil justificar tamanha limitação ao princípio da capacidade contributiva com tão pequeno ganho em termos de eficaz aplicação da lei tributária.

Não se pretende esgotar a análise do assunto. As variáveis que podem ser inseridas nos exames de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito são muitas, demandando trabalho de muito maior extensão. O maior objetivo deste é trazer o debate acerca dos regimes de substituição tributária por fato gerador presumido ao campo dos direitos fundamentais, demonstrando seu potencial de restrição ao princípio da capacidade contributiva, implicando seu controle pelo critério da proporcionalidade, por ser decorrência lógico-jurídica da estrutura das normas que garantem esses direitos, dentre os quais, o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

6. Conclusão

Os regimes de substituição tributária por fato gerador presumido são instituídos por meio de regras que intervêm sobre o âmbito de proteção do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, que é garantido por um princípio.

Isso implica necessidade de uma justificativa constitucional que não pode ser a mera antecipação de receita, por esta não ser um objetivo que se possa encontrar no texto Constitucional, nem em suas mais sutis entrelinhas.

Mas um dos fins que pode justificar tais regimes é a praticabilidade da tributação, com vistas à eficácia da lei tributária e sua correta aplicação à maioria de todos que devem por ela ser atingidos e sem custos que, excessivos para Fisco e contribuinte, poderiam torná-la inviável.

Identificando-se a praticabilidade como fim a ser fomentado pelas regras sob análise, indaga-se sua adequação, atributo que talvez não se verifique em vários dos regimes adotados no Brasil em relação a produtos com muita capilaridade no setor produtivo.

Diante da dificuldade em se identificarem outros instrumentos à disposição do legislador igualmente eficazes para serem comparados em termos de *adequação* e intensidade de intervenção (*necessidade*) sobre o princípio da capacidade contributiva, percebe-se que a maioria dos regimes que sejam adequados, acabarão sendo também necessários.

Resta o exame de proporcionalidade em sentido estrito, que tende a reprovar regras de substituição tributária sobre mercadorias cujo preço de venda ao consumidor final seja muito variável, pelo fato de causar grande distanciamento da capacidade contributiva de contribuintes na extremidade dos preços em relação à média.