

Interesse Fiscal, Interesse dos Contribuintes e o Princípio da Capacidade Contributiva¹

Leonel Cesarino Pessôa

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Membro do IBDT. Advogado em São Paulo.

1. Introdução

Pode-se dizer que, hoje em dia, o Direito Tributário regula o conflito entre dois interesses distintos. De um lado, o interesse do Fisco - como representante da comunidade - na obtenção de recursos para satisfazer as despesas públicas. De outro lado, o interesse dos contribuintes em manter suas esferas de propriedade e liberdade livres de tributos.

O objetivo desse trabalho é analisar o princípio tributário da capacidade contributiva. Mas essa discussão será feita de uma perspectiva bastante precisa. Será mostrado como, face à oposição entre interesse do Fisco e interesse do contribuinte, o princípio da capacidade contributiva - como critério geral de justiça tributária - é norma que dispõe sobre a proteção de ambos os interesses.

O trabalho divide-se em seis partes. Na primeira, será descrito o funcionamento dos sistemas tributários antes do aparecimento da dicotomia entre interesse fiscal e interesse dos contribuintes. Em seguida, o surgimento da dicotomia será brevemente examinado. Na terceira parte, será visto como essa dicotomia se apresenta na perspectiva do Estado Liberal e do Estado do Bem-Estar Social. Tendo em vista os desenvolvimentos das três primeiras partes, o princípio da capacidade contributiva será analisado a partir de sua construção doutrinária, na quarta e quinta partes; e de sua interpretação jurisprudencial, na sexta.

A Itália possui, como o Brasil, um dispositivo constitucional consagrando o princípio da capacidade contributiva. Como os autores desse país foram alguns dos que mais se dedicaram à elaboração doutrinária desse princípio, seu exame será feito, fundamentalmente, a partir da doutrina italiana.

2. Os Sistemas Tributários Pré-modernos

Apenas a partir do final do século XVII, o Direito Tributário começou a se configurar em torno da dicotomia, ou “tensão dialética”, conforme a terminologia usada por Pietro Boria,² entre o interesse do Fisco, entendido como interesse dos cidadãos representados pelo Estado na obtenção de recursos, e o interesse dos contribuintes.

Na Antigüidade e na Idade Média, os sistemas tributários eram muito diferentes dos sistemas modernos. Segundo Boria, nesses períodos, as duas fontes fundamentais das finanças do soberano consistiam na prática *dei doni e delle liberalità* (doações) feitas por parte dos oligarcas e dos membros da aristocracia ao monarca, e nas chamadas finanças predatórias.

¹ Esse artigo foi beneficiado por uma bolsa Fapesp que me permitiu uma estada, como pesquisador visitante, junto ao C.E.R.T.I. (*Centro di Ricerche Tributarie dell'Impresa*) da *Università Commerciale Luigi Bocconi*, em Milão, Itália, no verão de 2004. Agradeço aos professores Victor Uckmar e Giuseppe Marino respectivamente presidente e secretário do C.E.R.T.I.

² BORIA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino, Giappichelli, 2002.

As primeiras consistiam substancialmente em um “tipo de doação com caráter remuneratório que servia para compensar o soberano por seus atos e ônus em prol do interesse comum (defesa do Estado, construção de obras públicas, administração da justiça)”.³

As chamadas finanças predatórias consistiam, por sua vez, nos tributos que vinham impostos não apenas aos povos vencidos nas guerras, mas também “às próprias cidades aliadas que se encontrassem em uma posição subalterna no âmbito das alianças estratégicas”.⁴

Ao lado dessas duas fontes, também existiam, naqueles tempos, alguns poucos tributos semelhantes àqueles que, hoje, são os tributos convencionais. Assim, em Roma, por exemplo, existiam tributos sobre a compra e venda de determinados bens, sobre a importação e sobre a exportação, assim como um tributo direto usado em situações de emergência nacional. No entanto, o montante arrecadado por meio desses tributos não era significativo, face às duas principais formas de arrecadação.

O quadro descrito nos parágrafos anteriores é, claramente, uma grande simplificação. De fato, não seria possível reunir os sistemas tributários de um período de tempo tão longo em uma única descrição. Para meus propósitos nesse trabalho, no entanto, o período que antecede a modernidade pode ser tomado como um período único.

Isso porque, apesar das diferenças que existiram entre os diferentes sistemas tributários nesse período, um mesmo traço comum pode ser encontrado em todos eles: a preeminência do poder exercido pelo soberano, e a ausência da referida “tensão dialética” entre o interesse fiscal e o interesse dos contribuintes, que viria caracterizar os sistemas modernos. Com efeito, comentando as características dos sistemas fiscais anteriores à modernidade, Pietro Boria escreve:

“A posição subjetiva do soberano com relação à aplicação dos tributos consistia em um poder de senhorio absoluto, ao qual correspondia uma situação de total sujeição por parte dos contribuintes. O soberano era, de fato, titular de um poder quase ilimitado, em termos jurídicos, de exigir tributos dos súditos. Esse poder estava condicionado, substancialmente, apenas a avaliações de oportunidade com respeito aos efeitos econômicos e sociais derivados da aplicação mesma do tributo.”⁵

Ainda com respeito à caracterização desse poder soberano no âmbito da tributação, Boria acrescenta:

“A falta de limites ao exercício do poder impositivo era tão forte que, na percepção dos súditos, eventuais abusos ou arbítrio por parte do soberano (ou dos sujeitos a quem ele delegou o exercício do poder impositivo) eram vividos como atos não censuráveis quanto à validade, mas apenas contestáveis onde tivessem determinado situações sociais insuportáveis.”⁶

Dessa forma, o contraste entre o poder do soberano, tal como existia naquele tempo, e o Direito Tributário moderno é nítido. À medida que o soberano exercia

³ BORJA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino, Giappichelli, 2002, p. 12.

⁴ BORJA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino, Giappichelli, 2002, p. 12.

⁵ BORJA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino, Giappichelli, 2002, p. 15.

⁶ BORJA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino, Giappichelli, 2002, p. 15.

seu poder de maneira ilimitada, não existiam direitos dos contribuintes que pudessem ser contrapostos ao seu “poder absoluto”. Além disso, o soberano não precisava nem mesmo fundamentar sua própria pretensão tributária, que podia, em última instância, ser ilimitada.

Boria caracterizou essa situação como uma situação de “domínio fiscal”, em razão do exercício de um poder jurídico absolutamente *incontrastável*, por parte do soberano, na aplicação dos tributos.⁷

3. O Interesse Fiscal e o Interesse dos Contribuintes

Na Inglaterra, no século XVII, essa situação começa a se transformar. Com o advento da modernidade, a situação de “domínio fiscal” absoluto a que os súditos estavam submetidos começa a ser questionada.

Até esse período, não havia lugar para questionamentos sobre a legitimidade ou a razão mesma dos tributos. Os tributos deviam ser pagos, e não havia espaço para indagações sobre os motivos que estariam a exigir os pagamentos.

O imposto era, em última instância, “um dever absoluto para com a autoridade”. Aos cidadãos não era dado discutir nem mesmo se tinham direito a este ou àquele serviço público como contraprestação ao pagamento dos tributos. Eles deviam se limitar a pagar o quanto lhes tivesse sido exigido, e uma justificativa sobre o montante das imposições, simplesmente, não lhes dizia respeito.

A esse respeito escreve Amilcare Puviane:

“Ela [a determinação dos impostos] dizia respeito ao príncipe, que deveria prestar contas sobre o melhor emprego dos impostos, não a seus súditos, mas a Deus. Sobre tais conceitos insistiram repetidamente Carlos I e Luis XV nas vésperas das duas grandes Revoluções, a Inglesa e a Francesa.”⁸

No século XVII, no entanto, as bases desse tipo de justificação para os tributos começaram a ruir. Quando a razão se libertou e começou a exigir novos fundamentos para a filosofia e para a ciência, também o Direito, e o Direito Tributário, foram atingidos.

Se, antes da modernidade, para justificar a legitimidade ou a razão mesma da instituição de um determinado tributo, o soberano reportava-se apenas a Deus, com seu advento, o “tribunal da razão” começou a assumir o papel de instância última de legitimação.

Os tributos podem ter formas diversas, assim como a carga tributária também pode assumir grandezas distintas. A escolha entre um ou outro perfil para o sistema tributário não é, no entanto, algo fortuito. O caráter instrumental dos tributos

⁷ A esse respeito escreve Gianni Marongiu: “Recorda De Viti no *Catechismo filosofico per uso delle scuole inferiori* (publicado em Pesaro pela tipografia Nobili em 1832, em Modena, em 1833, em Napoli pela *Stamperia Reale*, em 1837, e que teve, ainda, duas outras edições em 1850) a propósito dos impostos, aquelas que freqüentemente eram a pergunta e a resposta: Discípulo: ‘Quando o príncipe sobrecarrega os súditos com enormes tributos e esbanja o dinheiro do Estado, serão justas a rebelião e a insurreição do povo!’ Mestre: ‘Não serão justas porque o povo não tem direito de julgar sobre as necessidades e despesas do principado; e o Espírito Santo disse, pela boca de São Paulo, aos povos: ‘Paguem os tributos’, e não disse aos povos ‘Verifiquem os custos do rei’.” (MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell’Imposizione Tributaria*. Torino, Giappechelli, 1991)

⁸ PUVIANI, Amilcare. “Sulla Ragione dell’Imposta”. *Giornale degli Economisti*. Vol. XXII, serie seconda, anno XII, Roma, 1901, p. 14.

enquanto meio para o financiamento do Estado - que, por sua vez, representa a comunidade - começa a surgir com nitidez.

O que ocorre, então, é que o sistema tributário passa a poder estar mais ou menos adequado à promoção dos objetivos aos quais ele se presta. Sobre essa grande transformação que está na base do nascimento dos Estados Modernos, escreve Pietro Boria:

“Assim, em primeiro lugar, foi contestada a validade jusnaturalística do poder do soberano de impor os tributos e, veio sublinhada, sobretudo, a instrumentalidade das obrigações fiscais com relação ao bem coletivo, tendo em vista o fim de promover as melhores condições de vida em comum. Reforçava-se, portanto, a dimensão comunitária do valor subentendido no poder impositivo.”⁹

Começa a se delinear, assim, o primeiro dos dois pólos da relação tributária que caracteriza o Direito Tributário contemporâneo. No lugar da situação de “domínio fiscal” absoluto, por parte do soberano, sobre os súditos, surge um “interesse fiscal” na arrecadação de tributos, tendo sempre em vista o interesse da comunidade representada pelo Estado.

Também nesse período, limitações ao poder do soberano começaram a surgir de uma outra direção. A partir da tripartição dos poderes, e da consolidação do parlamento como instituição, começa a se delinear um interesse dos cidadãos de protegerem seu patrimônio em face do interesse público na cobrança dos tributos.

Começaram a se reconhecer, assim, interesses individuais, concorrentes, ou até mesmo contrários, ao interesse da coletividade na cobrança de tributos, e também eles passaram a merecer proteção. Os princípios tributários da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, por exemplo, são expressões da proteção desses direitos individuais que começaram a ser reconhecidos.

À medida que a cobrança de tributos passa a ter, na autorização do parlamento, a condição de sua legalidade, ela deixa de estar fundada naquele poder incontestável que a caracterizava, e passa a ter que respeitar as resoluções do parlamento quanto à instituição dos tributos, ao tempo para a cobrança, e assim por diante.

Com o surgimento e a consolidação desses dois interesses opostos, configuraram-se, assim, as linhas gerais dos sistemas tributários contemporâneos. Ao lado de um interesse fiscal por parte do Estado, enquanto representante da comunidade - e que é absolutamente distinto de um “domínio total” dos súditos por parte do soberano -, afirma-se também um interesse dos cidadãos em terem sua propriedade preservada. E os conflitos que o Direito Tributário passa a ter que regular vão tratar fundamentalmente da contraposição entre esses dois interesses.

4. A Tributação no Estado Liberal e no Estado do Bem-Estar Social

Pelo menos, a partir de dois paradigmas distintos podem ser concebidas, hoje em dia, as relações entre o interesse da comunidade - representado pelo Fisco - e o interesse dos contribuintes ou, em termos mais gerais, o tema das relações entre Estado, direito e sociedade: daqueles paradigmas que se convencionou chamar de paradigmas *liberal* e do *Estado do Bem-Estar Social*.

⁹ BORIA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino, Giappichelli, 2002, p. 24.

Pode-se dizer que, em conformidade com o equacionamento que se fizer dos dois interesses contrapostos, se estará diante de um sistema tributário com características mais liberais ou intervencionistas.

No paradigma jurídico-liberal, o interesse do contribuinte irá assumir um peso relativamente maior que no paradigma do Estado do Bem-Estar Social. Por sua vez, no paradigma do Estado do Bem-Estar Social, o interesse do Fisco assumirá um peso maior que sob o paradigma jurídico-liberal. Mas em termos concretos, como essa diferença repercute nos sistemas tributários?

Não existe, absolutamente, uma relação direta entre o *surgimento* do princípio da progressividade e o Estado do Bem-Estar Social. Em diversos povos, desde a Antigüidade, podem ser encontrados exemplos de impostos progressivos. Eles foram introduzidos, por exemplo, por Sólon, na Grécia. Também, na Índia, em um período ainda anterior, havia um tributo fundiário com caráter progressivo.¹⁰

Apesar disso, as diferenças entre os critérios da progressividade e da proporcionalidade podem iluminar aspectos da diferença entre os dois paradigmas. A interpretação de Pietro Boria,¹¹ para o artigo 24 do Estatuto Albertino, de 1848, que retoma o texto da Constituição francesa de 1814, e consagra o princípio da proporcionalidade é instrutiva a esse respeito.

Esse artigo dispõe: “I regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato.” Discutindo esse artigo e seu contexto histórico, Boria escreve:

“A proporcionalidade vem posta em conexão com o princípio da comutatividade: no âmbito dos esquemas econômicos com os quais se examinava o fenômeno tributário, evidenciou-se que o critério da repartição da carga fiscal deveria ser moldado à medida do benefício ou da quantidade e qualidade do serviço público recebido.”¹²

O Estado, em conformidade com o paradigma liberal, deveria ser mínimo. À medida que os atores eram concebidos como formalmente iguais, havia uma expectativa normativa de que bastaria definir as esferas individuais de liberdade de cada um, isto é, assegurar que o Estado não invadiria as esferas privadas, para que as relações se moldassem de maneira justa.

Os atores protegidos contra qualquer interferência por parte do Estado teriam liberdade para interagir no mercado. E dessa livre interação dependeria a justiça das relações, dos preços, e assim por diante.

Em conformidade com essa concepção, o sistema tributário não poderia desempenhar qualquer papel que prejudicasse a livre interação entre os atores no mercado. Quanto mais neutro ele fosse, melhor estaria desempenhando seu papel de não intervir sobre as decisões dos agentes econômicos. Nesse modelo, portanto, o pressuposto, em termos de justiça, da distribuição da carga fiscal é a não-alteração das condições (privadas) de propriedade dos indivíduos antes da incidência da tributação.

¹⁰ MASÈ-DARI, E. *La Imposta Progressiva*. Torino, Fratelli Bocca, 1897, p. 2.

¹¹ BORIA, Pietro. “Commento all’art. 53 Cost”. A ser publicado in *Diritto e Pratica Tributaria* 4, 2004, p. 8.

¹² BORIA, Pietro. “Commento all’art. 53 Cost”. A ser publicado in *Diritto e Pratica Tributaria* 4, 2004, p. 9.

O princípio da comutatividade satisfaz plenamente essa exigência. Se a carga tributária é fixada em função do benefício que o contribuinte recebe do Estado, a atuação desse último não interfere no livre jogo do mercado. O estado age, dessa forma, como os agentes privados. A esse respeito escreve De Viti De Marco: “Mas esse [o imposto proporcional] tinha também e, sobretudo, um mérito econômico, dado que se harmonizava com a legislação econômica do tempo, que se moldava pelo princípio da máxima produção e da indefinida acumulação do capital ... Em conclusão: o imposto proporcional respeita o jogo natural das forças econômicas que operam no mercado e permanece neutro entre elas.”¹³

No entanto, muitas coisas não se passaram exatamente como queria crer o modelo liberal clássico. No lugar da igualdade formal que estava na base do modelo liberal, o que se observou foi uma alta concentração de poder social por parte de determinados integrantes da sociedade.

Se o paradigma jurídico-liberal havia se configurado pela exclusão do Estado do âmbito das relações privadas, e pela separação nítida entre os direitos privado e público, o que resultou desse estado de coisas, no entanto, foram os problemas de desigualdade em que incorreria a sociedade, caso continuasse a se organizar, exclusivamente, com base nos mecanismos de mercado.

À medida que a pretensa igualdade formal deu lugar às desigualdades materiais, foi preciso que o Estado, que havia sido excluído das relações jurídicas estabelecidas no âmbito do direito privado, voltasse a participar delas, com o propósito de restabelecer condições de igualdade substancial e garantir justiça nas relações de troca.

Nesse sentido, o Estado passa a intervir, por exemplo, no âmbito do direito contratual, por meio de leis que equilibrassem as relações de força entre consumidor e fabricante, entre locador e locatário. No âmbito do direito do trabalho por meio de leis que equilibrassem as relações de força entre empregado e empregador. Também no Direito Tributário observam-se grandes mudanças.

Como o Estado tem que assumir, também, funções de distribuição de riqueza, o princípio da comutatividade deixa de ser o critério último da tributação. À medida que o Estado passa a ter que arrecadar, de determinados contribuintes, mais do que a contrapartida que ele oferece em termos de serviços, o princípio da comutatividade não pode ter mais o papel de fundamento de justiça do sistema.¹⁴

Dessa forma, a equação entre os interesses da comunidade e do contribuinte, nesse novo paradigma, muda de configuração. Enquanto no paradigma liberal ela pendia para o lado do interesse do contribuinte, sob o paradigma do Estado do Bem-Estar Social o lado do interesse da comunidade, representada pelo Fisco, vai receber um peso maior. A esse respeito escreve Pietro Boria:

“A desativação do critério da comutatividade enquanto regra geral, posta como fundamento dos decréscimos patrimoniais vividos pelo indivíduo, em favor do critério da autoridade [*autoritatività*] da imposição, que constitui o traço distintivo com respeito às atividades com conteúdo privado

¹³ DE MARCO, Antonio de Viti. *Principii di Economia Finanziaria*. Torino, Einaudi, 1934, pp. 184-186.

¹⁴ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, pp. 27 e seguintes.

desempenhadas pelo Estado, encontra sua justificação evidentemente em um conjunto de valores supra-individuais que enfraquecem a lógica negocial e privatística em favor de uma lógica coletivística, no âmbito da qual assume uma posição dominante o interesse fiscal enquanto valor voltado a exprimir o preço axiológico das necessidades e dos interesses da comunidade.”¹⁵

Será, então, característica do Estado do Bem-Estar Social a tributação conforme a capacidade contributiva, e o princípio da progressividade se presta muito mais a atingir essa capacidade do que o princípio da proporcionalidade.

5. O Princípio da Capacidade Contributiva e o Interesse do Contribuinte

Todo esse quadro foi traçado tendo em vista a posterior apresentação do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério geral de justiça tributária. No Brasil, ele foi introduzido, pela primeira vez, na Constituição de 1946. As Cartas Constitucionais seguintes, de 1967 e 1969, não fizeram menção ao princípio, mas, em 1988, ele foi, novamente, incorporado ao texto constitucional.

Com efeito, a Constituição brasileira de 1988 dispõe no § 1º de seu artigo 145: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Também na Itália, a Constituição de 1948 - que substituiu o Estatuto Albertino - dispõe em seu artigo 53:

“Todos devem concorrer para as despesas públicas em razão da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado por critérios de progressividade.”¹⁶⁻¹⁷

Na Itália, quando a doutrina e a jurisprudência se ocuparam, pela primeira vez, desse dispositivo, ele foi interpretado como sendo uma norma meramente programática: indicava uma diretiva futura ou uma orientação política, mas cuja aplicação não traria nenhuma consequência prática.¹⁸

¹⁵ BORIA, Pietro. “Commento all’art. 53 Cost”. A ser publicado in *Diritto e Pratica Tributaria* 4, 2004, p. 14. No original italiano: “La disattivazione del critério di corresponsività (od onerosità), quale regola generale posta a fondamento dei decrementi patrimoniali subiti dall’individuo, a favore del critério di autoritatività del prelievo, che costituisce la nota distintiva dei tributi rispetto alle attività a contenuto privatistico poste in essere dallo Stato, trova la sua giustificazione evidentemente in un plesso di valori super-individuali che depotenziano la lógica negoziale e privatistica a favore di un lógica collettivistica, nell’ambito del quale assume una posizione dominante l’interesse fiscale quale valore volto as esprimere il pregio assiologico dei bisogni e degli interesse della comunità.”

¹⁶ “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”; “Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

¹⁷ Nesse trabalho, meu objetivo é fazer a análise apenas a partir da legislação e da doutrina italiana. Sobre a evolução do princípio da capacidade contributiva na legislação e na doutrina alemã, cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, pp. 7 e seguintes.

¹⁸ Cf. a esse respeito GIANNINI, A. D. “I Rapporti Tributari”. *Commentario Sistematico alla Costituzione Italiana*. Vol. I, Firenze, 1950; e *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino, Utet, 1956. Cf. também MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell’Imposizione Tributaria*. Torino, Giappichelli, 1991, pp. 107 e seguintes; e “Il Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale”. *Diritto e Pratica Tributaria*. 1985, I, pp. 6 e seguintes.

Segundo Moschetti, três razões eram apontadas como justificativa para esta interpretação:

“a indeterminação do conceito de capacidade contributiva, a pretensa impossibilidade de a corte constitucional pôr em discussão as escolhas do legislador e o fato do princípio de capacidade contributiva se referir ao sistema, considerado como um todo”.¹⁹

Algum tempo depois, no entanto, essa situação começou a se alterar. Na década de 1960, vários trabalhos foram publicados, mostrando como o dispositivo que consagra o princípio da capacidade contributiva não é norma meramente programática, mas deveria produzir efeitos desde o primeiro momento.

Esse sentido têm os livros de Franco Gaffuri, *L'Atitudine alla Contribuzione* (Milano, Giuffrè, 1965), Emilio Gardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva* (Milano, Giuffrè, 1961) e Ignazio Manzoni, *Il Principio di Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano* (Torino, Giappichelli, 1965).

Começou a ser apontado que, ao contrário do que sustentavam os primeiros doutrinadores que se ocuparam deste tema, o princípio da capacidade contributiva tinha um conteúdo preciso: tratava-se da referência a uma *força econômica*.

Apenas onde pudesse ser encontrada força econômica poderia haver, também, capacidade contributiva e, conseqüentemente, tributação. O princípio da capacidade contributiva começava a manifestar seu conteúdo positivo que podia ser identificado como um limite imposto ao legislador tributário.

Dessa constatação seguiram-se algumas conseqüências práticas. Se poderia haver tributação somente onde houvesse força econômica, seguia-se disso que, onde não houvesse força econômica, não poderia haver tributação. Foi reconhecida, portanto, uma zona de *mínimo vital* como isenta de impostos por ausência de capacidade contributiva. Esse reconhecimento é feito, hoje, por diversos países.²⁰

Mas esse não é o único limite que a doutrina extraiu do conceito de força econômica. Gaffuri, em especial, começou a observar que o conceito de capacidade contributiva deveria ser interpretado à luz de outros princípios constitucionais, em particular daqueles que regulavam as relações entre organização econômica privada e atividade pública. De acordo com ele, o tributo não poderia ser incompatível com a manutenção da organização privada dos meios produtivos.²¹

Nesse sentido, não bastaria a existência de uma força econômica para que pudesse haver tributação. A força econômica poderia ser tributada, desde que a imposição não prejudicasse a própria existência da empresa ou organização econômica que estivesse sendo tributada.

A partir destas contribuições, pode se ver que o conceito de força econômica não poderia ser identificado com o conceito de capacidade contributiva. O conceito de força econômica desempenhou o papel de iniciar a elucidação do sentido do dispositivo relativo à capacidade contributiva. A existência de força econômica

¹⁹ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, p. 18. Cf. também “Profili Generali”. In MOSCHETTI, Francesco (a cura di). *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993, pp. 21 e seguintes.

²⁰ Cf. ZILVETI, Fernando. *Principio de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo, Quartier Latin, 2004, pp. 202-224.

²¹ GAFFURI, Franco. *L'Atitudine alla Contribuzione*. Milano, Giuffrè, 1965, p. 100. Na Constituição brasileira de 1988, o artigo 150, IV, que impede que o “tributo seja utilizado com efeito de confisco”, demonstra preocupação semelhante.

mostrou-se uma condição necessária à tributação, mas não suficiente, pois poderia haver força econômica e, mesmo assim, faltar capacidade contributiva.

O conceito de força econômica constituiu-se, então, em um primeiro ponto de inflexão na orientação da doutrina italiana. A norma que consagrava o princípio da capacidade contributiva havia sido concebida, pela doutrina, como programática, por entre outras razões, porque se entendia que a Corte Constitucional não poderia por em discussão as escolhas do legislador.

A partir do momento que o conceito de força econômica começa a preencher o sentido da expressão capacidade contributiva, passa a se entender que as decisões do legislador podem ser questionadas pelo Judiciário justamente à medida que elas impliquem tributação sobre situações que não apresentem força econômica.

Tendo em vista a dicotomia - apresentada no início do trabalho - entre interesse do Fisco e interesse do contribuinte, essa interpretação do princípio da capacidade contributiva, proposta a partir dos anos 1960, mostra como esse princípio - enquanto regra geral de justiça tributária - tem uma função fundamental na defesa do interesse do contribuinte.

Ele protege o interesse do contribuinte contra tributação desmedida e se constitui, assim, em um limite à tributação. Pode-se dizer que, enquanto o princípio da reserva de lei constitui um limite formal - que limita a forma da imposição à forma da lei -, o princípio da capacidade contributiva constitui um limite material à tributação: apenas quando houver efetiva manifestação de capacidade contributiva, poderá haver tributação.²²

6. O Princípio da Capacidade Contributiva e o Interesse Fiscal da Comunidade

A partir dos anos 1970, no entanto, começaram a surgir outros textos que ressaltavam outros aspectos do conceito de capacidade contributiva. Representativos dessas obras são os trabalhos de Francesco Moschetti, especialmente seu livro intitulado *Il Principio della Capacità Contributiva*, publicado em 1973.

Nesse livro, sem desconsiderar os aspectos apontados pelos autores anteriormente examinados - que ressaltavam o sentido do princípio de capacidade contributiva enquanto princípio que oferecia proteção ao contribuinte - Moschetti procurou ressaltar um outro aspecto.

Segundo ele, o princípio da capacidade contributiva estaria virtualmente ligado e deveria ser interpretado à luz do artigo 2º da Constituição italiana que consagra o dever de solidariedade. Com efeito, o artigo 2º da Constituição italiana dispõe:

“A república reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja individualmente, seja nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.”²³

²² Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, pp. 25 e seguintes, 50 e seguintes. Cf. também “Profili Generali”. In MOSCHETTI, Francesco (a cura di). *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993, pp. 22 e seguintes.

²³ “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità e richiede l'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.”

Esse artigo exprime valorações fundamentais levadas a efeito pelo constituinte italiano com relação à proteção dos direitos individuais, e a relação desses direitos com os outros sujeitos na comunidade social. Segundo Moschetti,

“Esse artigo oferece uma solução ao antigo problema das relações entre liberdade do cidadão e autoridade do Estado: nem o indivíduo é um meio para o bem coletivo, nem o Estado é um meio para o bem do indivíduo.”²⁴

O dispositivo em questão assegura a proteção dos direitos individuais. No entanto, o Estado não tem como sua única função a de assegurar esses direitos fundamentais aos indivíduos. Essa garantia de proteção tem uma contrapartida. Enquanto o Estado assegura aos cidadãos seus direitos individuais, esses são obrigados a deveres de solidariedade política, econômica e social.

Caracterizando ainda mais especificamente o sentido dos deveres inderrogáveis de solidariedade, tem-se que solidariedade etimologicamente vem do latim, *solidus*, e exprime a união do indivíduo ao todo. No entanto, não se trata de qualquer relação entre o indivíduo e o todo. Segundo Moschetti:

“Não se trata de uma coordenação genérica, mas de uma relação especial em que um dá sem necessariamente receber (ou sem receber na proporção do que dá) e um outro recebe sem necessariamente dar (ou dando menos do quanto recebe) em que a harmonização pode alcançar até o sacrifício, ainda que parcial, dos interesses individuais em favor daqueles gerais.”²⁵

Já nos trabalhos preparatórios à Constituição de 1948 pode ser visto como esse valor de solidariedade era um valor que o constituinte pretendia introduzir no sistema tributário por meio do princípio da capacidade contributiva. A esse respeito Moschetti escreve:

“O princípio da tributação na base da capacidade contributiva deveria significar a superação histórica da velha imposição, que colocava no fundamento do dever tributário uma relação de troca entre o contribuinte e o ente impositor.”²⁶

O contribuinte deveria pagar tributos com base não em eventuais serviços que fosse receber por parte do Estado, mas apenas tendo-se em vista sua capacidade contributiva, sua aptidão em arcar com as despesas públicas.

Dessa forma, analisado novamente o artigo 53, percebe-se como os dois interesses distintos são nele tutelados. Se, na leitura desse artigo, a ênfase é posta na sua parte final, sua função de proteção de interesses individuais é ressaltada: ninguém deve ser tributado para além de sua capacidade contributiva.

No entanto, se na sua leitura, a ênfase é posta na sua parte inicial, destaca-se sua função de garantia do interesse comum: ninguém pode se furtar a concorrer para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. Em outras palavras, onde houver capacidade contributiva deve haver contribuição, a despeito de qualquer relação com qualquer tipo de prestação por parte do Estado.

²⁴ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, p. 65.

²⁵ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, p. 67.

²⁶ MOSCHETTI, Francesco. Verbete “Capacità Contributiva” in *Enciclopedia Giuridica*. Roma, Istituto della Enciclopedia Italiana Fondata da Giovanni Treccani S.P.A., 1988, p. 3.

7. A Construção Jurisprudencial

A Corte Constitucional italiana proferiu uma série de decisões que deram conteúdo concreto ao princípio da capacidade contributiva enunciado na Constituição. Essas decisões alcançaram os dois aspectos do princípio discutidos nos itens anteriores: capacidade contributiva enquanto proteção do interesse do contribuinte e capacidade contributiva enquanto proteção do interesse fiscal.

Os casos indicados a seguir não pretendem ser uma relação completa da matéria, mas apenas ilustrar como os tribunais, em sintonia com a doutrina italiana, atribuíram ao princípio da capacidade contributiva um conteúdo determinado que desempenha função na proteção dos dois interesses mencionados.

Assim como ocorreu com a evolução da doutrina, a primeira tendência jurisprudencial foi de determinar o sentido do princípio de capacidade contributiva enquanto garantia do direito do contribuinte. Dois exemplos ilustram essa postura por parte da Corte.²⁷

A Lei italiana n° 641, de 5 de julho de 1961, e o DLgsCPS 1.417, de 8 de novembro de 1947, tributavam a publicidade. Uma das formas de publicidade passíveis de tributação era a afixação pública de cartazes.

O artigo 2º, incisos segundo e terceiro, e o artigo 28 da Lei n° 641 de 5 de julho de 1961 sujeitavam a imposto também a publicidade que não tivesse fim comercial efetuada pelos próprios interessados.

Em Trento e Roma, algumas pessoas distribuíram panfletos e afixaram cartazes em um protesto contra a poluição atmosférica. O juiz de primeira instância decidiu que se tratava de propaganda regulada pela lei, e que o tributo deveria ser pago previamente. De acordo com suas razões:

“Qualquer atividade que tenha como objetivo a comunicação ao público que se encontre nas vias e praças públicas, com meios visuais ou acústicos, constitui publicidade tributável, abrangendo essa disciplina não apenas a publicidade comercial, mas também aquela concernente às manifestações do pensamento no campo político, científico, religioso e cultural.”

Em um recurso para a Corte Constitucional foi questionada a constitucionalidade dos artigos que sujeitavam, a imposto, as manifestações do pensamento efetuadas diretamente pelos interessados, sem fim de lucro. Sustentava-se que a tributação de propaganda ideológica violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva e se constituiria em um limite ilegítimo à manifestação do pensamento e da opinião.

Em 16 de julho de 1973, a Suprema Corte deu provimento ao recurso. Em um dos principais fundamentos decidiu que não havia, no caso em questão, manifestação de capacidade contributiva:

“Na espécie a norma denunciada atinge, também, a forma de propaganda meramente ideológica efetuada, sem fins de lucro, pelo próprio interessado, como expor um cartaz ou distribuir pessoalmente manifestos, nos quais não se reconhece qualquer manifestação de renda ou de despesa que justifiquem a própria imposição.”

O outro exemplo diz respeito às presunções legais em matéria fiscal.

²⁷ Essas tendências jurisprudenciais são examinadas, por exemplo, em MOSCHETTI, Francesco. “Profilo Generali”. *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993, p. 23.

A Lei que regula os impostos diretos, de 1958, na Itália, continha uma norma que, no caso de omissão na apresentação da declaração por parte do contribuinte, consentia à Administração inscrever como renda, a ser tributada, a mesma renda do ano anterior.

A constitucionalidade dessa norma foi questionada, perante a Suprema Corte, por suposta violação ao princípio tributário da capacidade contributiva. A Corte entendeu, no entanto, que “a norma apresenta justificação válida tanto no comportamento do contribuinte que, mesmo tendo obtido renda sujeita a imposto, omitiu-as de sua declaração, quanto na existência de rendas lançadas no ano precedente que, fundadamente, são tomadas como um índice positivo revelador de capacidade contributiva”.²⁸

No entanto, nessa mesma Lei havia uma norma que dispunha que, no caso de presunção das rendas mobiliárias, o montante apresentado na declaração do ano anterior deveria ser majorado em 10% em função de um “presumível ulterior desenvolvimento da atividade do contribuinte, tendo como consequência o aumento da renda”.

Essa última parte foi considerada inconstitucional, porque a Corte entendeu que a pura e simples presunção de um desenvolvimento posterior da atividade do contribuinte e o conseqüente aumento de renda não são idôneos para legitimar a majoração em exame, “dado que nenhum elemento concreto ou índice positivo pode ser posto como seu fundamento”.²⁹

Essas duas decisões visavam, nitidamente, proteger o interesse do contribuinte: não havendo manifestação de capacidade contributiva, não deveria existir nenhum tipo de imposição sobre ele.

A partir, principalmente, da década de 1990, surgiram outras decisões que se fundavam no princípio da capacidade contributiva tendo em vista outros valores. Essas decisões não focalizam o interesse do contribuinte, mas o interesse fiscal em que nenhuma manifestação de capacidade contributiva ficasse isenta de tributação. Paradigmática a esse respeito é a Decisão nº 51, de 1992, da Corte que dispôs sobre o sigilo bancário.

O ordenamento tributário italiano assegura a proteção do sigilo bancário enquanto proteção da esfera individual do indivíduo. No entanto, essa proteção começou a atrapalhar ou até mesmo impedir determinadas investigações fiscais. Pronunciando-se sobre essa questão, a Suprema Corte decidiu:

“À reserva a que os bancos são levados com relação às operações dos próprios clientes, não se pode aplicar o paradigma de garantia próprio dos direitos de liberdade pessoal, porque na base do sigilo bancário não existem valores da pessoa humana a serem tutelados; existem simplesmente instituições econômicas e interesses patrimoniais ... aos quais aquele paradigma não é aplicável.”

Após haver estabelecido a diferença entre os valores patrimoniais e os valores da pessoa humana, e mostrado como o sigilo bancário não é instrumento para

²⁸ Decisão referida por MARONGIU, Gianni. “Il Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale”. *Diritto e Pratica Tributaria*. 1985, I, p. 16.

²⁹ Decisão referida por MARONGIU, Gianni. “Il Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale”. *Diritto e Pratica Tributaria*. 1985, I, p. 16.

proteção dos segundos, a decisão enfatiza que o nível de proteção do sigilo bancário é matéria sujeita à discricionariedade do legislador. E, depois disso, estabelece o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e o dever de solidariedade estabelecido no artigo 2º da Constituição, tal como havia sido feito pela doutrina já examinada:

“[o sigilo bancário não pode nunca ser] um obstáculo ao cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade, primeiro entre todos aqueles de contribuir para as despesas públicas em razão da própria capacidade contributiva, assim como não se pode mesmo fazer derivar dele o mais mínimo obstáculo ao cumprimento de exigências constitucionais primárias como aquelas conexas à administração da justiça”.³⁰

8. Conclusão

Antes da atual Constituição, a divisão da carga tributária era regulada, na Itália, pelo artigo 25 do Estatuto Albertino, segundo o qual: “os cidadãos do reino contribuem indistintamente, na proporção dos seus bens, aos encargos do Estado”.³¹

O presente trabalho procurou analisar as implicações trazidas pela substituição desse critério, e pela adoção do princípio da capacidade contributiva enquanto critério geral de justiça tributária. Foi visto como, face à dicotomia interesse do Fisco e interesse do contribuinte - que caracteriza o Direito Tributário contemporâneo - o princípio da capacidade contributiva desempenha função na proteção de ambos os interesses”.

Dessa forma, numa primeira etapa depois de promulgada a Constituição, a doutrina e a jurisprudência consideraram o princípio da capacidade contributiva como mera *scatola vuota* e como, com o passar dos anos, a doutrina e a jurisprudência determinaram seu sentido e alcance.

A partir dos trabalhos de Giardina e de algumas decisões da Corte Constitucional, foi analisado o papel do princípio da capacidade contributiva na proteção dos interesses do contribuinte. Foi discutido, ao lado do princípio da reserva de lei, que constitui um limite formal, o princípio da capacidade contributiva assume um primeiro sentido de limite material à tributação: apenas quando houver efetiva manifestação de capacidade contributiva - identificada, fundamentalmente, com a *força econômica* -, poderá haver tributação.

Depois, foi examinado como, em um segundo momento, a doutrina e a jurisprudência ressaltaram o papel do princípio de capacidade contributiva enquanto protetor do interesse da comunidade representada pelo Fisco, e seu vínculo com os deveres de solidariedade do artigo 2º da Constituição. Assim, por exemplo, o sigilo fiscal não poderia ser obstáculo contra o interesse do Fisco de modo a impedir que manifestações de capacidade contributiva ficassem isentas de tributação.

³⁰ Decisão n° 51 da Corte Costituzionale de 18.02.1992. Cf., entre outros, MOSCHETTI, Francesco. “Profili Generali”. *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993, p. 11. MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell’Imposizione Tributaria*. Torino, Giappichelli, 1991; e “La Crisi del Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale dell’Ultimo Decennio”. *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXX, 1999.

³¹ “I regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato.”

Foi mostrado, finalmente, que a introdução do princípio da capacidade contributiva implicou uma mudança com relação aos pressupostos de justiça tributária em geral. Enquanto o artigo 25 do Estatuto Albertino estava ligado ao paradigma do Estado Liberal, o princípio da capacidade contributiva reflete o paradigma do assim chamado Estado do Bem-Estar Social.

Segundo Moschetti,

“a assunção de tal critério como princípio base na repartição dos tributos indica uma visão da relação entre cidadão e sociedade que não é mais baseada sobre o individualismo (dominante ao tempo do Estatuto Albertino), mas sobre uma síntese entre aqueles ideais de liberdade e solidariedade que é própria do solidarismo (o Estado é para o singular, mas as potencialidades do singular são pressuposto de um dever de cooperação para o interesse comum)”.³²

³² MOSCHETTI, Francesco. “Profili Generali”. *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993, p. 6.