

# Configuração da Capacidade Econômica no Direito Tributário Brasileiro

## *Economic Capacity's Conformation in Brazilian Tax Law*

Luniza Carvalho do Nascimento

Doutoranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Público, concentrado em Direito Tributário, pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduada em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA) e em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde de Cairu (FVC). Pesquisadora do Núcleo de Tributação no Instituto de Ensino e Pesquisa – Insper. Advogada em Belo Horizonte.  
*E-mail:* luniza.cn@gmail.com.

Recebido em: 9-1-2023 – Aprovado em: 22-3-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.12.2023.2299>

### *Resumo*

A capacidade contributiva é norma que fundamenta não só a medida do tributo, como também a eleição de fatos para integrar os suportes fáticos das hipóteses de incidências tributárias. Pela sua importância no Direito Tributário, não raras as vezes é confundida com a capacidade econômica dos cidadãos, pelo que se faz necessária a diferenciação entre os institutos e a exposição dos seus arquétipos no Direito. Por essa razão, objetiva-se com o artigo discorrer sobre a configuração das capacidades econômica e contributiva no Direito, em atenção às suas particularidades. O método de pesquisa adotado segue a vertente jurídico-teórica, desenvolvido por meio de raciocínio indutivo. Sendo assim, verificou-se que a capacidade econômica, enquanto situação jurídica, é formada quando da ocorrência de fatos jurídicos existentes e, alguns casos, válidos, e a capacidade contributiva se configura quando da ocorrência do fato tributário, após a verificação da substância jurídica dos fatos a ele subjacente.

*Palavras-chave:* capacidade econômica, capacidade contributiva, configuração.

### *Abstract*

The ability to pay is a norm that underlies not only the measurement of the tax, but also the election of facts capable of being factual support for the tax incidence's hypotheses. Due to its importance in Tax Law, it is often confused with the economic capacity of the citizen, which makes it necessary to differentiate the institutes and expose their archetypes in Law. For this reason, the aim of this article is to discuss the conformation of economic capacity and ability to pay in Law, considering the particularities of each one. The adopted

research method follows the legal-theoretical approach, developed through inductive thinking. Therefore, it is assumed that the economic capacity, while legal position, is formed when the legal facts exist and, in some cases, are valid, and; the ability to pay is configured when the taxable event occurs, after verifying the underlying legal substance.

*Keywords:* economic capacity, ability to pay, conformation.

## Introdução

A fiscalização tributária, em sua crescente busca por arrecadação e combate a planejamentos tributários abusivos, acaba por desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos, de modo acriterioso, sob fundamentos diversos pautados, principalmente, na noção positiva da capacidade contributiva<sup>1</sup>. Inobstante se tratar de uma norma estruturante do Sistema Constitucional Tributário, é importante entender e expor os critérios necessários para a sua concreta configuração a fim de corroborar ou afastar argumentos que, com base nela, afetam negócios e contribuintes.

Não basta, para o fim de tributar, alegar que a capacidade contributiva é norma geral e universal, atingindo tudo e todos. É crucial que se estabeleça os requisitos para sua conformação jurídica, compreendendo também o espaço que a capacidade econômica ocupa no Direito Tributário.

Com base nisso, um dos objetivos do artigo é discorrer sobre a definição jurídica de capacidade econômica, inferir sua natureza jurídica e estruturar os critérios para sua configuração. A partir disso, pretende-se cotejar a capacidade econômica com a capacidade contributiva, estabelecendo os pontos de convergência e divergência entre os dois institutos. Destarte, objetiva-se também examinar a capacidade contributiva, analisando sua definição pelo Direito Tributário, sua qualidade multidimensional, os critérios para sua configuração jurídica e os limites aplicativos que a desfiguram.

A opção metodológica empregada no artigo filia-se à vertente jurídico-teórica<sup>2</sup>, evidenciando elementos conceituais e doutrinários atinentes ao Direito Tributário. O raciocínio desenvolvido nessa pesquisa, relacionado à vertente escolhida, é o indutivo, uma vez que se parte de dados específicos para se alcançar conclusões. Sem embargo, o ponto de partida do estudo relaciona dados bibliográficos à área que, indutivamente, apreende a hipótese proposta.

A hipótese, por sua vez, é muito clara: a capacidade econômica foi conformada pelo Direito Tributário como capacidade contributiva que, por sua vez, se configura com a ocorrência do fato gerador tributário. A intenção com o artigo é, portanto, reforçar o entendimento de que as hipóteses de incidências tributárias

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 7, n. 42. Belo Horizonte, nov./dez. 2009, versão digital.

<sup>2</sup> GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 22.

não podem ser alargadas para o fim de alcançar diversas capacidades econômicas e que não revelam capacidade contributiva.

## 1. Parte geral

O objetivo desta parte do trabalho é definir juridicamente capacidade econômica. Para tanto, esta parte divide-se em três subpartes. Na primeira, define-se capacidade econômica enquanto situação patrimonial expressa em pecúnia. Na segunda, infere-se a sua natureza jurídica após a análise de categorias do Direito Privado. E na terceira, apontam-se os requisitos para sua configuração no Direito.

### 1.1. Definição de capacidade econômica

A capacidade econômica é exteriorização da potencialidade econômica, da riqueza de alguém<sup>3</sup>. Então, quando se fala que determinado sujeito possui capacidade econômica, está-se falando que tal sujeito possui como qualidade a detenção de um montante de recursos econômicos à sua disposição.

É correto falar que detém capacidade econômica o sujeito titular de uma situação jurídica patrimonial. E por situação jurídica patrimonial entende-se a situação que tenha equivalente pecuniário, que pode ser expressa em dinheiro em determinado momento do tempo<sup>4</sup>. Com efeito, não sendo possível determinar um valor em pecúnia para a situação, então não será patrimonial e, conseqüentemente, não caracterizará capacidade econômica.

E aqui, não se está falando sobre quantidade, mas qualidade: ou o sujeito tem capacidade econômica ou não tem. O sujeito que é titular de uma propriedade tem capacidade econômica. O sujeito que é titular de um bem, recebido por doação, tem capacidade econômica. O sujeito que é titular de um bem, adquirido por comodato, tem capacidade econômica.

Neste ponto, duas observações são importantes: a primeira, é que determinada situação jurídica que exteriorize valor econômico é única, podendo um sujeito ser titular de muitas capacidades econômicas. A capacidade econômica é um atributo que se conecta a um único estado de coisas. Assim, o sujeito tem uma casa, tem dinheiro em uma conta bancária, tem um veículo automotor etc.

A segunda observação é que, apesar de ser uma qualidade – ou tem ou não tem –, ela pode ser mensurada. É possível identificar situações que expressam maior valor pecuniário do que outras. Aquele que possui um milhão de reais em uma conta bancária tem maior capacidade econômica do que aquele que tem cem reais. Inobstante, os dois sujeitos, independentemente da medida dos seus patrimônios, detêm capacidade econômica.

---

<sup>3</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva e capacidade econômica. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo\\_0714.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo_0714.pdf) Acesso em: 06 nov. 2022, p. 01-02.

<sup>4</sup> MEIRELES, Rose Melo Venceslau. *Autonomia privada e dignidade humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 33.

À vista disso, capacidade econômica pode ser definida como a qualificação de um sujeito que possui titularidade patrimonial, mensurada em pecúnia em um dado momento no tempo e no espaço.

### 1.2. *Natureza jurídica*

Definir capacidade econômica é essencial para inferir a sua natureza jurídica.

No Direito Privado, uma qualificação ou um estado de algo são especificidades da categoria geral *situação jurídica*<sup>5</sup>. Ali, a expressão situação jurídica possui duas acepções: uma, em sentido amplo, designa toda e qualquer consequência que se produz no mundo jurídico em decorrência de fato jurídico, definindo qualquer posição em que um sujeito de direito se encontre no mundo jurídico; outra, em sentido restrito, nomeia os casos que não se concretizam com relações jurídicas, porque seus efeitos se limitam a uma única esfera jurídica<sup>6</sup>. Assim, a situação jurídica pode se referir, em sentido amplo, à consequência produzida por meio da ocorrência de uma relação jurídica, e, em sentido estrito, não se concretizando por meio de uma relação jurídica, mas que necessariamente decorre de um fato jurídico.

Sendo consequência de fatos jurídicos, e considerando que onde os fatos jurídicos ocorrem deles emanam eficácia<sup>7</sup>, então, a situação jurídica é uma categoria da eficácia jurídica. Isso porque toda situação jurídica que se prende ao fato jurídico anterior é *efeito jurídico* desse fato que a desencadeou. A propriedade é situação jurídica, como também o é a relação entre credor e devedor.

Observe-se, neste ponto, a existência de um *nexo causal* entre eficácia jurídica (situação jurídica), fato jurídico e norma jurídica, uma vez que, por necessidade lógica, não pode haver eficácia jurídica sem fato jurídico que dela decorre, como também não pode existir fato jurídico sem que decorra da incidência de norma jurídica<sup>8</sup>. Ou seja, o fato jurídico é qualificado pela norma jurídica e do fato jurídico irradiam consequências, efeitos jurídicos.

Sendo assim, não é possível existir efeitos jurídicos que não decorram de fatos jurídicos. Um fato que não é jurídico não tem consequências jurídicas. Um fato econômico, um fato contábil, um fato social não irradia consequências jurídicas, *per se*, pois para produzir efeitos jurídicos é necessária a juridicização normativa ao fato da vida, transmutando-o em jurídico, para em seguida produzir consequências no Direito.

<sup>5</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 123.

<sup>6</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle, § 16. Precisoões terminológicas.

<sup>7</sup> PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomo I – Parte geral. Versão ePUB. § 40. Regra jurídica e relação jurídica.

<sup>8</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle, § 4º Causalidade no mundo jurídico.

A capacidade econômica, definida como o estado de um sujeito que é titular de um patrimônio, é uma situação jurídica que, por sua vez, é efeito jurídico de determinado fato jurídico. É, portanto, efeito próprio e final de determinado fato jurídico.

A capacidade econômica é a aptidão que o ordenamento jurídico atribui às pessoas e entes para serem titulares de uma situação jurídica. Ter capacidade econômica não significa, apenas, poder fazer parte de uma relação jurídica patrimonial, como sujeito de direito ou de dever, poder adquirir e ter direitos e deveres, mas, também, poder ser titular de situação jurídica patrimonial, por mais simples e elementar que seja, e, portanto, poder ter no mundo jurídico uma posição patrimonial na condição de sujeito.

Assim, em suma, a capacidade econômica possui natureza de eficácia jurídica, pois é consequência que decorre da ocorrência de fatos jurídicos. Por exemplo, do fato jurídico contrato de compra e venda, os efeitos se operam instantaneamente: há o suporte fático da venda e compra, há a incidência da regra jurídica sobre o suporte fático, há o fato jurídico e a juridicização da relação que se compusera. Após a juridicização, surgem situações jurídicas novas, eficazes<sup>9</sup>, e uma delas é a capacidade econômica decorrente do contrato firmado.

### 1.3. Configuração da capacidade econômica

E com base nisso, surgem as perguntas: como a capacidade econômica se configura? Como ela se exterioriza no mundo jurídico? Como ela se forma? É o que se passará a discorrer neste item.

Como exposto alhures, os efeitos jurídicos decorrem de fatos jurídicos. A existência de fatos jurídicos é condição *sine qua non* para a produção de efeitos jurídicos. E nesse ponto do trabalho é necessário fazer um adendo sobre fatos jurídicos.

Existe o mundo fenomênico, da realidade fática, e o mundo jurídico, da realidade jurídica. A delimitação do mundo do Direito é feita por meio das normas jurídicas, uma vez que a elas cabe, com exclusividade, a definição dos fatos jurídicos e de sua consequente eficácia. São dados essenciais da juridicidade: a norma jurídica e os fatos por ela qualificados<sup>10</sup>.

Depreende-se que os fatos jurídicos são assim qualificados pela norma jurídica. Existe um fato que configura suporte fático de uma norma e, após a incidência, é qualificado como jurídico. Não são todos os fatos da vida que configuram suportes fáticos de uma norma, porque para ser suporte fático de uma norma é

<sup>9</sup> Exemplo de Pontes de Miranda para ilustrar que a relação jurídica intersubjetiva juridicizada pela norma, formada *ab initio* pela regra jurídica, difere dos efeitos novos dela decorrentes, no plano da eficácia; em PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomo I – Parte geral. Versão ePUB. § 40. Regra jurídica e relação jurídica, item 2.

<sup>10</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle, § 3º Norma jurídica, fato jurídico e eficácia jurídica, item 2.

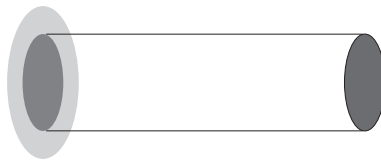
necessário que o Direito qualifique esse fato como relevante<sup>11</sup>. Os fatos da vida relevantes são fatos jurídicos e os fatos da vida irrelevantes são fatos ajurídicos, estes não produzem consequências jurídicas.

O fato de Fulano acordar cedo ou tarde não é suporte fático para nenhuma norma, porque esse fato da vida não é relevante para o Direito. Porém se esse Fulano morre, e essa morte é conhecida, há o suporte fático para a incidência que a qualifica como fato jurídico e, como fato jurídico que é, produz efeitos jurídicos. O fato de Fulano acordar cedo ou tarde, considerando este fato isoladamente, não implica nenhuma consequência jurídica, porque o fato da vida de acordar cedo ou tarde não é suporte fático de nenhum fato jurídico.

E aqui é importante uma ressalva: os fatos qualificados pelo Direito como jurídicos caracterizam-se por possuírem uma substância jurídica que lhes é inerente. A substância desses fatos é qualificada precisamente pela sua juridicidade. Um fato quando juridicizado por uma norma jurídica subsiste em decorrência do suporte fático relevante que lhe permitiu a incidência. Importa para o Direito os elementos jurídicos que qualificam um fato como jurídico, dando a ele uma materialidade jurídica.

O Direito Privado, por exemplo, quando qualifica um fato da vida como jurídico, porque relevante, nada mais faz do que dar uma nova roupagem a esse fato. Wolfgang Schon afirma, com precisão, que não existe realidade econômica relevante paralela à realidade do Direito Privado<sup>12</sup>. Isso porque o Direito Privado, ao juridicizar um fato, está qualificando esse mesmo fato como jurídico para que dele decorram consequências jurídicas. Ainda mais, porque o Direito Privado está interessado em dar consequências jurídicas aos fatos da vida reputados como relevantes.

A ilustração abaixo reflete o quanto dito: o fato da vida reputado como relevante é transmutado, instantaneamente, para o Direito como fato jurídico, pela incidência da norma jurídica. Esse fato jurídico é materialmente jurídico, porque possui qualificações jurídicas estipuladas pela norma, mas correspondente ao fato da vida que ensejou a incidência. Inobstante, as características do fato da vida – parte sombreada –, que são irrelevantes para o Direito, não sofrem incidência da norma e não entram na realidade jurídica, incapazes de produzir efeitos.



<sup>11</sup> PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomo I – Parte geral. Versão ePUB, § 7. O suporte fático.

<sup>12</sup> SCHÖN, Wolfgang. *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts*. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 42.

Isso é importantíssimo para entender que fatos jurídicos se bastam em si mesmos. Primeiro, porque não existe realidade econômica, social, contábil etc. relevante fora da esfera do Direito. E segundo, porque a juridicidade dos fatos jurídicos é que o lhes dá substância. Não é possível, com base nisso, dizer que existe substância de um fato jurídico fora do Direito, porque o que lhe concede substância é, precisamente, o seu caráter jurídico. Falar em substância fora do Direito é uma abstração que, no final das contas, é irrelevante.

Pois bem. Pontes de Miranda escreveu que os fatos jurídicos possuem uma vida no mundo jurídico, que se desenvolve nos planos da existência, da validade e da eficácia<sup>13</sup>. Ao sofrer a incidência da norma jurídica, o suporte fático é transportado para o mundo jurídico, ingressando no plano da existência. Aqui, não se fala de invalidade ou ineficácia do fato jurídico; aqui importa, tão somente, a realidade da existência jurídica.

Se o fato jurídico existe e se trata de um ato jurídico *stricto sensu* ou negócio jurídico, que são fatos jurídicos assim classificados porque a sua ocorrência depende da vontade humana, então deve passar pelo plano da validade, que corresponde ao filtro daquilo que o valida ou invalida. A nulidade e a anulabilidade, vícios de validade, se relacionam com a qualificação deficiente dos elementos do suporte fático relacionados ao sujeito, ao objeto e à forma. Já o plano da eficácia corresponde à parte do mundo jurídico em que os fatos jurídicos produzem seus efeitos jurídicos<sup>14</sup>.

O ponto crucial aqui é entender que para um fato produzir efeitos jurídicos é necessário, minimamente, que ele exista juridicamente. No caso de atos e negócios jurídicos, para que produzam efeitos, é necessário que além de existirem sejam válidos.

Uma ressalva importante a ser feita é relativa à vinculatividade da eficácia com o fato jurídico que lhe é subjacente, cada fato jurídico produz efeitos que lhe são próprios<sup>15</sup>. Veja-se que acaso um negócio jurídico inválido aparentemente produza um efeito jurídico, esse efeito jurídico dele não decorre. O negócio jurídico inválido não produz efeitos jurídicos; não é possível atribuir a existência desses efeitos a esse negócio jurídico inválido, simplesmente porque os efeitos jurídicos de negócios jurídicos pressupõem que estes sejam existentes e válidos.

Com efeito, a capacidade econômica quando decorre de um negócio jurídico pressupõe a existência e a validade desse negócio jurídico. Se, por alguma circunstância, esse negócio jurídico é inválido, então não produzirá eficácia e, conseqüentemente, não produzirá capacidade econômica. Um exemplo muito sim-

<sup>13</sup> PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomo IV. Versão ePUB. Itens § 356 e § 358.

<sup>14</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle, itens § 21. Plano da existência, § 22. Plano da validade e § 23. Plano da eficácia.

<sup>15</sup> PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomo V. Versão ePUB. Itens § 505 e § 508.

ples pode ser utilizado para tanto: o negócio jurídico nulo de compra e venda, que aparentemente produz efeitos jurídicos de doação, não produz capacidade econômica de compra e venda, produz capacidade econômica de doação.

Isso porque a capacidade econômica somente se revela nos exatos termos da ocorrência do fato jurídico, ante a essa vinculatividade dos efeitos aos fatos jurídicos. Assim, se um negócio jurídico de comodato foi realizado, então a capacidade econômica decorre do contrato de comodato realizado. Essa capacidade econômica, por mais que se pareça com a situação jurídica decorrente da existência de um contrato de compra e venda, com ela não se confunde, pois se exterioriza juridicamente nos estritos termos do contrato de comodato que foi negociado.

Da mesma forma, se o contrato de comodato é nulo, então não produz efeitos jurídicos. Precisamente, porque os efeitos se vinculam ao fato; se o fato possui vício que macula a produção de seus efeitos, então não é possível falar em consequências jurídicas e, tampouco, em capacidade econômica.

É, dessa forma, evidente que a capacidade econômica, como efeito jurídico de fatos jurídicos, se configura quando esses fatos jurídicos são juridicamente existentes e válidos, em se tratando de atos e negócios jurídicos.

A capacidade econômica, portanto, se forma como situação jurídica eficaz, resultado da ocorrência de fatos jurídicos, quando tais fatos existem e, em alguns casos, são válidos. Com isso, é possível dizer que a capacidade econômica se assenta essencialmente nas posições jurídicas de Direito Privado. Isto é, se a capacidade econômica é uma categoria da eficácia jurídica, que decorre de fatos jurídicos, então a verificação de sua configuração resulta da análise da ocorrência dos fatos disciplinados pelo Direito Privado.

Sendo assim, em conclusão do item, tem-se que a capacidade econômica, atributo eficaz que é, se vincula ao fato jurídico que lhe é subjacente. A ocorrência, pois, de determinado fato jurídico, existente e válido, configura a capacidade econômica. E, por outro lado, por lógica, se determinado fato jurídico for inexistente ou inválido, não produzirá capacidade econômica.

## **2. Parte específica: capacidade econômica no direito tributário brasileiro**

Nesta segunda parte do artigo, analisar-se-á a incorporação da capacidade econômica no Direito Tributário e sua conformação como capacidade contributiva. No primeiro item, o instituto será definido e analisado com base nas normas tributárias. No segundo, será analisada a sua qualificação normativa e eficácia. No terceiro, os critérios para sua configuração no Direito Tributário. E no quarto, entendimentos que desfiguram o instituto, na contramão da Constituição e da legislação tributária.

### **2.1. Capacidade contributiva**

A juridicização da capacidade econômica no Direito Tributário é a capacidade contributiva. Aqui, capacidade contributiva significa a aptidão para o paga-



mento de tributos<sup>16</sup>. Nota-se que a capacidade econômica fora do Direito Tributário é a situação jurídica de exteriorização de riqueza de um sujeito e, inserida no âmbito do Direito Tributário é a possibilidade econômica de o contribuinte pagar tributos.

A diferença entre os significados decorre da possibilidade de o Direito Tributário utilizar institutos e fatos de outros ramos do Direito, incorporando-os integralmente ou, nesta situação, transfigurando-os<sup>17</sup>. No primeiro caso, um instituto ou conceito é incorporado com o seu exato significado e, no segundo, possui o significado modificado expressamente.

*A priori*, no silêncio do legislador tributário, por coerência sistêmica, o significado de uma expressão é um só<sup>18</sup>. Isso porque não existe um legislador tributário distinto e diverso do legislador cível ou comercial, por exemplo. Os ramos do Direito não se apresentam como compartimentos estanques e isolados, mas são parte de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá um único significado válido para a totalidade daquele único ordenamento jurídico. Isso é o que Becker denomina de “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”<sup>19</sup>.

Por outro lado, é possível que o legislador tributário ou constituinte derivado modifique o sentido de um termo já definido por outro ramo jurídico, porém, nesta situação, há de ser expresso. Isso decorre precisamente do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico que impõe a unicidade de significados em todo o ordenamento em nome da segurança e da certeza do Direito, pois, no silêncio da norma modificadora, o significado é um só.

No caso da capacidade econômica, houve alteração de significado, pelo constituinte, para o Direito Tributário. Existem diversas situações em que a capacidade econômica se manifesta, porque expressam valores pecuniários, mas que não demonstram capacidade contributiva. Vários exemplos podem ser citados: não existe capacidade contributiva quando o tributo é cobrado de maneira confiscatória, embora exista capacidade econômica; não existe capacidade contributiva quando a capacidade econômica é insuficiente para suportar o mínimo existencial do cidadão; não existe capacidade contributiva quando o negócio jurídico realizado é uma locação, embora exista capacidade econômica.

Isso apenas corrobora o sentido de capacidade econômica transmutada para o Direito Tributário: traduz-se em capacidade de contribuir. E que, de nenhuma maneira, pode ser confundida com toda e qualquer manifestação de riqueza, pois

<sup>16</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 108.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

<sup>19</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 110.

a capacidade contributiva limita a capacidade econômica oriunda do Direito Privado. Aquela é objeto da incidência tributária, conformada pela própria Constituição Federal.

## 2.2. *Qualificação normativa e eficácia*

A capacidade contributiva possui um caráter multidimensional, ora como norma-regra, quando prescreve um comportamento a ser observado pelo legislador<sup>20</sup> – sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes; ora como norma-princípio, quando prescreve um estado ideal de coisas a ser promovido<sup>21</sup> – constringendo o legislador à escolha de fatos tributários que revelem manifestação de riqueza.

Como norma-regra, possui uma eficácia subjetiva, que leva em conta o sujeito individualmente considerado, isto é, o sentido de que cada um deve contribuir na medida de sua capacidade econômica<sup>22</sup>. Nesta, a capacidade contributiva se exterioriza quando realizado o fato tributário, previsto na norma de incidência tributária<sup>23</sup>. É importante que fique claro que a capacidade contributiva somente se revela quando realizado o fato jurídico tributário. Antes de incidir a norma tributária sobre o fato jurídico tributário não há que se falar em capacidade contributiva.

Como norma-princípio, possui eficácia objetiva, atuando internamente sobre a produção de outras normas. O legislador aqui é constringido a criar hipóteses de incidências que tenham como suporte fático situações que exteriorizem riqueza<sup>24</sup>. Por situações reveladoras de riqueza, conforme exposto no item 1.1, entende-se a situação que tenha equivalente pecuniário, que pode ser expressa em dinheiro em determinado momento do tempo e no espaço.

Ressalte-se, por conseguinte, que essa é a diretriz de que não pode se desvincular o legislador, na medida em que não é possível a escolha de eventos que não sejam reveladores de riqueza. Sob esse olhar, somente os fatos que revelem capacidade econômica poderão ser elevados à categoria de hipótese de incidência.

Não são todas as situações da vida que podem ser abstratamente suscetíveis a desencadear efeitos tributários. Longe disso, o legislador encontra-se limitado, na sua faculdade de escolha, a eleger aquela situação da vida, a qual integrará a hipótese da norma tributária, que revele capacidade econômica<sup>25</sup>. Ratificando

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 104.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.149.

<sup>24</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

<sup>25</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 75.

esse posicionamento, Becker assevera que o legislador é livre para escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, tanto signos econômicos (fatos econômicos) quanto signos jurídicos (fatos jurídicos), desde que tais situações revelem riqueza, que por sua vez servirão de parâmetro para a medida do tributo<sup>26</sup>. A capacidade econômica, servindo de referência para a discricionariedade legislativa, não autoriza a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza<sup>27</sup>.

Os fatos juridicizados em hipóteses de incidências tributárias são fatos jurídicos, geralmente atos jurídicos *stricto sensu* e negócios jurídicos, oriundos do Direito Privado, que manifestam situação patrimonial. Veja-se que, no ICMS – imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a saída (fato material que configura o aspecto temporal) da mercadoria do estabelecimento somente terá relevância jurídica tributária se decorrer da realização de um negócio jurídico mercantil, que transfere a titularidade do domínio (obrigação de dar). Com efeito, a saída de mercadoria decorrente de um contrato de comodato, de locação ou de arrendamento mercantil (inapto à translação da propriedade) não se subsume à hipótese de incidência do tributo, precisamente, por não se tratar de um fato jurídico tributário. Do mesmo modo, por exemplo, no imposto sobre a renda, qualificada como um excedente, medida pela comparação entre as entradas e saídas, auferida em determinado período de tempo, não pode ser desatrelada dos fatos jurídicos que lhe deram origem<sup>28</sup>.

Destaque-se, neste ponto, que os fatos tributários juridicizados pelo Direito Privado, embora sejam valorados pela norma privada, não podem chegar ao extremo de, desatendendo à índole mesma dos fatos e à natureza das coisas, afrontá-las a ponto de dizer que o ser não é<sup>29</sup>. Tais fatos, ao serem incorporados do mundo fenomênico, se constituem como categorias lógicas próprias, mas tendem a atingir o máximo de precisão conceitual<sup>30</sup>. Por “máxima precisão conceitual” entende-se que tanto o legislador quanto o intérprete não podem corromper o elemento da norma, o fato jurígeno escolhido que compõe o seu suporte fático<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 459-460.

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 211.

<sup>29</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle, item 4.3. Atos.

<sup>30</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In: FERAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231.

<sup>31</sup> SOUZA JÚNIOR, Osnildo de. *Racionalidade da norma tributária: elemento para um sistema jurídico sustentável*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná/Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2009, p. 60.

Sendo assim, nenhuma realidade econômica ou realidade “tributária” existe ao lado da realidade do Direito Privado. A afirmação frequentemente encontrada de que o sistema tributário cobre circunstâncias econômicas ou de fato, que recebem um “disfarce formal” arbitrário pelo Direito Privado, não faz jus a essa realidade. O Direito Privado não disfarça as circunstâncias da vida, mas incorpora o seu conteúdo econômico. Uma mudança na situação do Direito Privado normalmente também altera a situação patrimonial<sup>32</sup>.

A circunstância de o legislador tributário ter escolhido para composição da hipótese de incidência um fato jurídico do Direito Privado, em detrimento do fato econômico a ele subjacente, não justifica, em qualquer hipótese que o intérprete possa substituir o fato jurídico pelo fato econômico correspondente, para efeito de considerar realizada a hipótese de incidência<sup>33</sup>. Sem embargo, somente a existência do fato jurídico é o que importa à composição do suporte fático da hipótese de incidência tributária, isto é, se a hipótese tem como pressuposto de sua incidência fato já juridicizado por outra norma, somente se comporá seu suporte fático se aquele fato já existir juridicizado<sup>34</sup>.

O fato jurídico quando é elemento de suporte fático de uma hipótese de incidência tributária não perde a sua juridicidade<sup>35</sup>. O fato jurídico que figura como elemento do suporte fático não é o fato da vida, pelo contrário, como já exposto, é fato jurídico, pois a juridicidade que lhe é inerente é o que compõe o suporte fático da hipótese de incidência tributária.

Com efeito, a percepção de que o Direito Tributário onera um fato econômico, enquanto o Direito Privado apenas descreve o meio formal para esse resultado não parece ser a correta. Isso levaria à conclusão de que independentemente da forma do Direito Privado escolhida pelos sujeitos a hipótese tributária sobre ela incidiria, pois o que importa é o resultado econômico. Essa dicotomia entre forma e resultado econômico é baseada em um mal-entendido, pois a forma jurídica do Direito Privado é a expressão do conteúdo econômico, que se relaciona com o Direito Tributário<sup>36</sup>. A capacidade contributiva tributável, que permite ao contribuinte cumprir a obrigação tributária, se assenta essencialmente nas posições ju-

<sup>32</sup> SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 42.

<sup>33</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 460.

<sup>34</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle, item 4.7. Fatos do mundo jurídico.

<sup>35</sup> PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomo I – Parte geral. Versão ePUB. Capítulo 1, § 13. Configuração do suporte fático.

<sup>36</sup> SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 42-43.

rídicas do Direito Privado<sup>37</sup>, que correspondem às substâncias econômicas já juridicizadas por ele.

Note-se, ainda, que inúmeros são os fatos reveladores de riqueza, porém a Constituição Federal elegeu conceitualmente alguns fatos – e não todos – reveladores de capacidade econômica, outorgando competência aos entes federados. Tais fatos, que se revelam como signos presuntivos de riqueza, não são exaustivos, podendo o legislador complementar criar impostos (art. 154, II, da CRFB) ou contribuições (art. 195, § 4º, da CRFB) residuais, mediante a eleição de novos atos e negócios jurídicos reveladores de capacidade econômica. Se o legislador tributário, deliberadamente, escolheu como signo de capacidade econômica determinado fato jurídico, que identifica e capta certo fato econômico, não é possível afirmar que na hipótese caberia fatos jurídicos outros que revelem a mesma capacidade econômica ou tampouco fatos econômicos não juridicizados pelo Direito.

Sendo assim, duas conclusões se extraem desse item. A primeira, no sentido de entender que a capacidade contributiva, em sua eficácia subjetiva, está atrelada à ocorrência do fato jurídico tributário. A segunda, compreender que a capacidade contributiva, em sua eficácia objetiva, impõe a escolha de fatos, reveladores de expressão econômica, para figurar como suporte fático da hipótese de incidência tributária. Tais fatos podem ser fatos econômicos, ainda não juridicizados por outro ramo do Direito, como também fatos jurídicos, cuja juridicidade não pode ser afastada pelo intérprete ou aplicador.

### 2.3. Configuração da capacidade contributiva

Como exposto, as escolhas dos fatos para compor o suporte fático das hipótese de incidência devem presumir capacidade econômica. No Direito Tributário, a capacidade contributiva se revela, se e somente se, ocorrer o fato gerador.

Impõe esclarecer que a expressão “fato gerador” é portadora de ambiguidade polissêmica, pois exprime um significado lexical que admite três sentidos que se relacionam<sup>38</sup>. O primeiro diz respeito à “hipótese de incidência”, referência abstrata a uma situação constante da hipótese de incidência de uma regra de tributação; o segundo é relativo ao “fato jurídico”, o fato concretamente ocorrido que se encaixa na hipótese de incidência prevista em lei, e por fim; o terceiro corresponde ao “fato presuntivo do fato gerador”, o fato, em sentido amplo, cuja ocorrência normalmente está vinculada à ocorrência do fato gerador<sup>39</sup>. Essa dife-

<sup>37</sup> SCHÖN, Wolfgang. Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, 2005, p. 448, apud SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 42.

<sup>38</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 30.

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. Fato presuntivo do fato gerador. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50. São Paulo: IBDT, 2022, p. 214. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2134>. Acesso em: 2 nov. 2022.

renciação é importantíssima, pois a ocorrência do fato jurídico tributário não se resume à ocorrência do fato presuntivo do fato gerador. Este é o fato ocorrido no mundo concreto que presume a ocorrência do fato tributário, que, por sua vez, restará configurado com a ocorrência de outros fatos jurídicos subjacentes ao fato presuntivo.

Em sentido técnico restrito, a expressão fato gerador sequer é correta. Isso porque nos casos dos impostos sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias, por exemplo, a transferência de propriedade de produtos industrializados e de mercadorias não configura “fato” em sentido amplo, mas um “negócio jurídico”, isto é, uma espécie de ato<sup>40</sup>. De qualquer modo, inobstante o art. 116 do CTN distinguir entre situações de fato e situações jurídicas, é importante deixar claro que, mesmo nas oportunidades em que a legislação tributária colhe uma aparente *situação de fato* como hipótese de incidência de tributo, essa *situação de fato* configura execução de ato ou negócio jurídico, disciplinado por outros ramos jurídicos, e, por necessidade, como visto, guarda coerência com as circunstâncias materiais por ele referenciadas<sup>41</sup>.

Sem embargo, o significado de “fato gerador” neste artigo é aquele que diz respeito ao fato jurídico tributário, cuja ocorrência faz surgir a obrigação de pagar tributo.

Feitas essas considerações e com base nas conclusões dos itens precedentes, já se sabe que a capacidade econômica tributável, em concreto, se configura com a ocorrência do fato gerador. Assim sendo, não existe capacidade contributiva que não decorra do fato gerador. E, considerando que a capacidade contributiva se configura com o fato gerador, é necessária, para verificar a sua configuração, a análise da ocorrência do fato gerador.

O fato gerador tributário, conforme dito alhures, possui como suporte fático os fatos do Direito Privado. Assim, a ocorrência do fato gerador pressupõe a realização do fato jurídico que figura no seu suporte fático. Por exemplo, o fato gerador do Impostos sobre Serviços resulta da realização, em geral, de uma prestação de serviços onerosos. A prestação de serviços onerosos é uma realidade jurídica conformada pelo Direito Privado que, por sua vez, é objeto da incidência tributária.

A análise, portanto, do ato ou negócio jurídico é fundamental para reputar a existência ou não de subsunção e, conseqüentemente, de capacidade contributiva. Trata-se da análise concreta do ato ou negócio jurídico, da configuração do ato ou negócio jurídico disciplinado pelas normas de Direito Privado. Para tanto,

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. Fato presuntivo do fato gerador. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50. São Paulo: IBDT, 2022, p. 212. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2134>. Acesso em: 2 nov. 2022.

<sup>41</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 210-211.

é necessária muita cautela para, na investigação do núcleo e elementos adjetivos dos atos e negócios, não confundir o plano da existência, o da validade e o da eficácia.

Nesse sentido, é possível se deparar com atos e negócios jurídicos (i) existentes, válidos e eficazes (i.e. contrato de compra e venda); (ii) existentes, válidos e ineficazes (i.e. doação em testamento de pessoa capaz, feito com observância às formalidades legais, antes da ocorrência da morte do testador); (iii) existentes, inválidos e eficazes (i.e. compra e venda de bem móvel por menor incapaz); e (iv) existentes, inválidos e ineficazes (i.e. compra e venda simulada com interpostas pessoas).

Veja-se que o vício do ato ou negócio jurídico impede a sua perfectibilização no mundo jurídico. Deve ser feita, portanto, uma distinção entre a substância jurídica dos atos e negócios firmados, relativa à execução, contraprestação, assunção de risco, à vontade manifestada, e a *mera denominação* dada pelas partes a eles<sup>42</sup>. O ato ou negócio jurídico viciado envenena não só a perfeita incidência da norma de Direito Privado, como também, por consequência, a incidência tributária.

O defeito no Direito Privado se manifesta como defeito para os outros ramos que incorporam seus fatos jurídicos como hipóteses de incidências. Assim, a configuração do fato jurídico no Direito Privado precede a incidência da norma tributária. E tal configuração, a análise dos requisitos obrigatórios e essenciais ao ato ou negócio, os seus efeitos típicos, é feita no próprio campo do Direito Privado, sem que seja necessária uma aparente verificação de uma realidade econômica que sequer é relevante para o mundo jurídico.

Cite-se como exemplo a aparente compra de café realizada pela empresa Café de Ilhéus da pessoa física (produtora) e a posterior revenda à empresa Café de Juazeiro. Verificou-se, por meio do procedimento adequado, que o domínio do café teria sido transferido à Café de Juazeiro que, por sua vez, pagou o preço à pessoa física (produtora). Assim, por meio da análise dos elementos essenciais do contrato de compra e venda, concluiu-se que o contrato realizado entre Café de Ilhéus e a pessoa física padecia de nulidade, por simulação, prevalecendo o negócio dissimulado entre a pessoa física e Café de Juazeiro. Com efeito, Café de Juazeiro deveria recolher aos cofres da União PIS e Cofins, indevidamente creditados por conta da operação dissimulada.

Conforme se vê, é justamente a análise das categorias de Direito Privado que permite a verificação da subsunção da hipótese de incidência tributária, justamente porque não existe realidade jurídica patrimonial que não coincida com a realidade do Direito Privado.

---

<sup>42</sup> SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 44.



Nesse espeque, é necessário ter em vista que acaso o Direito Privado condicione determinada eficácia a um fato jurídico, esta eficácia está, fatalmente, atrelada a este fato jurídico. Isto é, se um fato jurídico existe, mas sem eficácia (nulo), e ocorre algum efeito jurídico, não é possível atribuir a esse fato nulo tal efeito. O efeito jurídico não foi causado pelo fato ineficaz, mas por outra circunstância alheia a ele<sup>43</sup>. No exemplo acima citado, o efeito jurídico foi causado pelo negócio dissimulado e não pelo negócio nulo, pois este é ineficaz.

Essa questão é importantíssima do ponto de vista tributário. Primeiro, porque acaso um negócio jurídico nulo de compra e venda de imóvel produza efeitos jurídicos de doação, então a hipótese que incide é aquela do imposto de doação e não a do imposto de transmissão de bem imóvel. Os efeitos jurídicos que supostamente decorreram do negócio nulo a ele não pertencem. Por outro lado, acaso um negócio jurídico válido produza efeitos jurídicos, semelhantes ao da compra e venda de imóvel, não incide a hipótese do imposto de transmissão de bem imóvel, pois aqueles efeitos estão conectados ao negócio jurídico realizado, que não corresponde à hipótese de incidência do tributo.

Diante disso, depreende-se, portanto, que a capacidade contributiva, analisada em sua concreitude, se configura tão somente com a ocorrência dos fatos geradores, cuja verificação requer o exame do conteúdo jurídico dos fatos jurídicos a eles vinculados. Assim, se houver invalidade, nos casos de atos e negócios, ou ineficácia, a capacidade contributiva não se manifesta. E do mesmo modo, os negócios e atos jurídicos que não se enquadram como fatos tributários não resultam em capacidade contributiva – embora configurem capacidade econômica.

#### **2.4. Desfiguração da capacidade contributiva**

Uma vez compreendido como a capacidade contributiva se configura, é necessário expor breves comentários acerca de posições que ultrapassam a barreira de sua formação, acabando por desfigurar o instituto. Para o propósito deste trabalho, é suficiente expor o posicionamento acerca da concepção “positiva” em detrimento dos contornos delineados neste trabalho. Espera-se, com isso, demonstrar que a capacidade contributiva não possui uma acepção positiva, da forma como é apresentada.

De acordo com a referida noção “positiva”, “se existe capacidade contributiva a lei tributária tem que alcançá-la até onde ela for detectada”<sup>44</sup> e, com base nisso, o legislador tributário, intérprete e aplicador seriam norteados a atuar positivamente para o alcance de toda a capacidade contributiva possível, em prol da solidariedade social. Assim, a solidariedade, ao lado da capacidade contributiva,

<sup>43</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 421.

<sup>44</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45.



assumiria importância como vetor positivo da atuação do Estado em vista do dever fundamental de pagar tributos<sup>45</sup>.

Seria possível ao Estado, com base nesse entendimento, desconsiderar atos e negócios lícitos realizados pelos contribuintes para qualificá-los como tributáveis, ante a capacidade econômica inerente aos atos praticados. Se existe capacidade econômica em qualquer negócio realizado, então a hipótese tributária sobre ela incidiria, pois a capacidade contributiva permite o alcance de tudo aquilo que revele teor econômico.

Do mesmo modo, acaso o contribuinte se depare com várias opções de atos e contratos, todos lícitos e reconhecidos pelo ordenamento, ele só poderia escolher aquele que não tiver sido determinado pela menos onerosa fiscalmente, uma vez que a fiscalização poderá desconsiderá-lo ou requalificá-lo. Isto é, se o contribuinte verifica que a operação possui um gravoso ônus tributário, dela não poderia se valer, uma vez que a capacidade contributiva impediria que busque formas menos gravosas de pagar tributos. Ele teria, portanto, a obrigação de suportar toda a carga tributária que possa recair sobre sua atividade, porque possui um dever de solidariedade perante o Estado<sup>46</sup>.

Conforme se vê, de acordo com esse ponto de vista, a capacidade contributiva possuiria uma eficácia positiva no sentido de que tanto o legislador infraconstitucional quanto o intérprete ou o aplicador pode atuar positivamente para alcançar toda situação que configure capacidade econômica. Nesse caso, a incidência da norma deveria ser alargada para compreender fatos por ela não juridicizados, mas que possuem capacidade econômica semelhante àquela que se configura com a ocorrência de fatos tributários. A ilustração gráfica do quanto afirmado poderia ser feita da seguinte forma:



Isso, inclusive, é o que tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, quando decide que a “elisão fiscal abusiva, consistente no planejamento de tributação mais benéfica, desviando-se dos objetivos da legislação, prejudica todo o sistema tributário nacional, organizado com base nos princípios

<sup>45</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

<sup>46</sup> MASAGÃO, Fernando Mariz. Reflexões sobre o planejamento tributário à luz da CF/88. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 17, n. 97. Belo Horizonte, jan./fev. 2019, p. 119.

constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva<sup>47</sup>. Em outras palavras, a elisão fiscal, caracterizada pelo planejamento mais benéfico, impõe o alargamento da hipótese de incidência para alcançar capacidade econômica diversa daquela resultante da ocorrência dos fatos geradores.

No mesmo sentido, o Tribunal Administrativo chega a afirmar que “além de não se coadunar com o dever fundamental da pagar tributos, tal [conduta] também constitui uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição, já que os grandes contribuintes, justamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, estariam sendo gravados com uma tributação inferior à sua capacidade, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, uma vez que o montante de recursos orçamentários necessários à concretização dos direitos e garantias fundamentais permanece inalterado.”<sup>48</sup> Isto é, não seria possível a redução da carga tributária, pois a mensuração da capacidade econômica parece ser fundamento para o alargamento da hipótese de incidência e, conseqüentemente, à tributação.

O entendimento, porém, não se sustenta. A concepção de que a capacidade contributiva possui uma eficácia positiva e que, por esse motivo, seria possível tributar toda a manifestação de riqueza, em prol da igualdade e solidariedade, por exemplo, é entendimento que acaba por desfigurar o instituto do Direito Tributário.

Em primeiro lugar, conforme visto, capacidade contributiva e capacidade econômica não possuem o mesmo significado. Enquanto esta se configura com a ocorrência de todo fato jurídico que revele riqueza, aquela se forma quando da ocorrência do fato gerador, cuja verificação depende da análise do cumprimento dos requisitos jurídicos dos negócios e atos realizados.

Em segundo lugar, alargar a hipótese de incidência para captar fatos a ela não subsumíveis seria, no fim das contas, tributar por analogia. E, como amplamente e exaustivamente sabido, não é possível a utilização de analogia para cobrança de tributo, porque além existir a vedação do art. 108 do CTN, existe norma constitucional que proíbe a prática, qual seja, a legalidade tributária, pois, enquanto postulado, exige um procedimento a ser adotado para a instituição e majoração de tributos, a lei<sup>49</sup>.

Ainda que se argumente que a acepção positiva da capacidade contributiva permitiria, em verdade, o alcance da hipótese nos casos em que há abuso de formas ou evasão fiscal, a conclusão não padece de melhor sorte. Pois, como exposto, os vícios dos atos e negócios jurídicos, decorrentes de evasão fiscal, são percebidos

<sup>47</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo n. 10980.721389/201744*. Primeira Seção de Julgamento. Data de Publicação: 02.05.2019.

<sup>48</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo n. 10665.003361/2008-11*. Segunda Seção de Julgamento. Data de Publicação: 07.02.2022.

<sup>49</sup> ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 283-285.

no momento da apuração do fato e não da interpretação ou integração da hipótese de incidência. Acaso uma nulidade seja constatada ao nível dos fatos, desencadeando a ocorrência do fato jurídico tributário, haverá subsunção da norma, por meio da interpretação a ela adequada, sem a necessidade de recorrer a artifícios integrativos descabidos para tanto.

Da regra hipotético-condicional “Se A, então X”, não podem o administrador e o juiz alterar o significado de “A” ou “X” para alcançar o caso “B”, para o qual não existe hipótese aplicável<sup>50</sup>. A inexistência de hipótese tributária disciplinando determinado fato não pode jamais ser colmatada por meio de técnicas alargadoras de significado, como por exemplo a analogia e a redução teleológica.

Note-se que quando o intérprete ou aplicador desconsidera o significado normativo da hipótese de incidência em favor de um sentido econômico, aumentando os casos por ela abrangidos, ainda que sob a alegação de concretizar a capacidade econômica presumidamente abarcada pela hipótese de incidência, há verdadeiro “deslizamento de sentido” da norma<sup>51</sup>. Há deslizamento de significado normativo quando o aplicador ou intérprete substitui o sentido da hipótese de incidência para o sentido econômico.

Diante disso, constatando um fato jurídico que não se amolda às hipóteses de incidência definidas em lei não é possível, ao nível da norma e sob o pretexto de que a capacidade contributiva possui uma eficácia positiva, partir para técnicas de integração legislativa a fim de estender o seu alcance para abarcar fatos nela não previstos. O resultado disso seria, ao fim e ao cabo, tributar por analogia, vedado pela legalidade tributária (art. 150, I, da CRFB) e expressamente proibido pelo § 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional.

## Conclusões

Conforme se viu, a capacidade econômica, definida como o estado de um sujeito que é titular de um patrimônio, trata-se de situação jurídica que, por sua vez, é efeito jurídico de determinado fato jurídico. Vincula-se, pois, ao fato jurídico que a ele é subjacente. E, sendo assim, a ocorrência de determinado fato jurídico com conteúdo patrimonial, existente e válido, configura a capacidade econômica.

No Direito Tributário, a capacidade econômica incorpora-se como capacidade contributiva, significando a aptidão de pagar tributos. Aqui, a capacidade contributiva possui um caráter multidimensional, ora como norma-regra, cuja eficácia é subjetiva, e ora como norma-princípio, cuja eficácia é objetiva. Esta impõe ao legislador a escolha de fatos, jurídicos ou econômicos, que manifestem conteú-

<sup>50</sup> ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 1. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 83.

<sup>51</sup> ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 1. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 84-85.

do pecuniário. Aquela, verifica-se quando da ocorrência do fato gerador tributário, servindo de parâmetro do ônus tributário de cada contribuinte.

Neste escope, considerando que o Direito Tributário utiliza como suporte fático de suas hipóteses de incidência fatos jurídicos (exemplo, transmissão de bem imóvel), a análise de tais fatos é fundamental para reputar a existência ou não de subsunção e, conseqüentemente, de capacidade contributiva. Trata-se da análise concreta do ato ou negócio jurídico, da configuração do ato ou negócio jurídico disciplinado pelas normas de Direito Privado, para aferir a ocorrência do fato tributário e, conseqüentemente, da realização de capacidade contributiva.

Analisada em sua concretude, a capacidade contributiva se configura tão somente com a ocorrência dos fatos geradores, cuja verificação requer o exame do conteúdo jurídico dos fatos jurídicos a eles vinculados. Se houver invalidade, nos casos de atos e negócios, ou ineficácia, a capacidade contributiva não se manifesta, posto que o vício do negócio ou ato envenena a incidência tributária. E do mesmo modo, os negócios e atos jurídicos que não se enquadram como fatos tributários não resultam em capacidade contributiva – embora configurem capacidade econômica.

A percepção de que a capacidade contributiva possui uma eficácia positiva, que permite a tributação de todos atos e negócios que manifestem capacidade econômica semelhante aos fatos jurídicos componentes das hipóteses de incidência tributária, não parece se coadunar com o ordenamento tributário. Isso porque, além de desfigurar a constatação de que a capacidade contributiva somente se configura com a ocorrência dos fatos jurídicos previstos nas hipóteses de incidência, a tributação de todos os fatos que revelem riqueza, porque demonstram capacidade econômica, é, ao fim e ao cabo, tributar por analogia. Mecanismo vedado expressamente pelo Sistema Constitucional Tributário.

### Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ÁVILA, Humberto. Fato presuntivo do fato gerador. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50. São Paulo: IBDT, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2134>. Acesso em: 2 nov. 2022.
- ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 1. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo n. 10665.003361/2008-11*. Segunda Seção de Julgamento. Data de Publicação: 07.02.2022.
- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo n. 10980.721389/201744*. Primeira Seção de Julgamento. Data de Publicação: 02.05.2019.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: GOMES, Orlando. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 7, n. 42. Belo Horizonte, nov./dez. 2009, versão digital.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade contributiva e capacidade econômica*. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo\\_0714.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo_0714.pdf). Acesso em: 06 nov. 2022.
- MASAGÃO, Fernando Mariz. Reflexões sobre o planejamento tributário à luz da CF/88. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 17, n. 97. Belo Horizonte, jan./fev. 2019.
- MEIRELES, Rose Melo Venceslau. *Autonomia privada e dignidade humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão Kindle.
- MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.
- PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Tomos I, IV e V. Versão ePUB.
- SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010.
- SOUZA JÚNIOR, Osnildo de. *Racionalidade da norma tributária: elemento para um sistema jurídico sustentável*. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Direito do Centro Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná/Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2009.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.