

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Roberto Soriano de Amorim

Aristóteles e a justiça tributária contemporânea

MESTRADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2008**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Roberto Soriano de Amorim

Aristóteles e a justiça tributária contemporânea

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em DIREITO, área de concentração Filosofia do Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Haydeé Maria Roveratti.

SÃO PAULO
2008

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

A Quem me inspirou na percepção de que na perseverança reside uma vida melhor.

À minha primeira escola de justiça, o lar onde nasci.

Às minhas companheiras de uma vida, minha mãe e tia Tuta.

À Professora Haydee, mais do que orientadora, foi minha incentivadora.

Aos meus amores, sem distinção.

À Mariane.

“Bem aventurados aqueles que têm fome e sede de Justiça,
porque serão satisfeitos”
(Sermão da montanha)

RESUMO

O interesse da investigação é operar a construção de referencial para interpretar o discurso argumentador que pretende sustentar a legitimidade do sistema tributário nacional. Desta forma, acredita-se que, destacados os termos convencedores, fica viabilizado o entendimento do processo de convencimento. Na forma de ensaio, o procedimento objetiva comparar o discurso aristotélico no que respeita ao significado do termo “justiça”, seu suporte “convívio social” e seu conseqüente “igualdade”, convertidos, na sociedade moderna, no termo “capacidade contributiva”, para ajuste ao “sistema jurídico racional moderno”. Para realização do propósito, preservada a natureza ensaística, pontuam-se, na sua originalidade (evidentemente com reconhecimento de que a interpretação do antigo contém viés decorrente do significado dos valores atualidade), os termos essenciais, construídos na teoria aristotélica – felicidade – virtude – justiça – equidade. Porque fundamental para a construção do modelo teórico, faz-se a descrição do objeto de análise – tributo e sua natureza na sociedade moderna, conforme sua configuração jurídica e também de sua sustentação, na forma dos fundamentos legitimadores do tributo, isto é, justiça tributária. Finalmente, na forma de estudos preliminares (porque esta é a intenção deste), tentativas de aproximações e de distinções entre a justiça, aristotélica e contemporânea, esta na forma tributária. Importante ressaltar que, porque a pretensão é de identificar os recursos convencedores, não se fará o exame da realidade socio-cultura-econômica e política porque este será o objetivo de outra etapa – o recurso metodológico autorizante da leitura do caráter retórico convencedor do texto legal, na área da tributação, na sociedade moderna.

Palavras-chave: Filosofia do Direito. Direito Tributário. Justiça Aristotélica. Justiça Tributária. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The purpose of this investigation is to create a reference in the interpretation of the argumentative discourse that intends to sustain the legitimacy of the national tax system. Thus, it is believed that, while highlighting the convincing terms, the understanding of the convincing process is made possible. In the form of a draft, the procedure aims at comparing the Aristotelian discourse as far as the meaning of the term “justice” is concerned, its support “social living” and its consequence “equality” converted, in our modern society, to the term “contributive capacity”, for the amendment to the “modern rational juridical tax system”. In order to reach this goal, preserved the drafting nature, it is highlighted in its originality (clearly, with the recognition of the fact that the interpretation of the old has a misleading factor because of the meaning of the values nowadays), the essential terms built in the Aristotelian theory – happiness- justice – virtue and equality). Because it is fundamental to build the theoretical model to make a description of the object of the tax analysis – and its nature in the modern society according to its juridical configuration and also its sustaining, in the form of making tax fundamentals legitimate, this means, tax justice. Finally in the form of preliminary studies (because this is the intention of this study), attempts to get closer and to differentiate between justice, Aristotelian and contemporary justice, this in the tax form. It is important to highlight that because the pretension is to identify the convincing resources, the exam of the economic - socio – cultural and politic reality will not be done because this will be the objective of another step – the authorizing methodological resource in the reading of the convincing rhetoric of the legal text, in the tax area, in modern society.

Keywords: Law philosophy. Tax Law. Aristotelian Justice. Tax Justice. Contributive Capacity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 APONTAMENTOS SOBRE A JUSTIÇA	11
3 JUSTIÇA ARISTOTÉLICA	14
3.1 FELICIDADE	17
3.2 VIRTUDE.....	20
3.3 JUSTIÇA DISTRIBUTIVA.....	23
3.4 JUSTIÇA CORRETIVA.....	26
3.5 EQUIDADE E JUSTIÇA	29
4 O TRIBUTO NA SOCIEDADE	32
5 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	35
5.1 IGUALDADE.....	38
5.1.1 Igualdade e Direito Tributário	40
5.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	43
5.2.1 Evolução Histórica	43
5.2.2 Conceito	45
5.2.3 Capacidade Contributiva Absoluta e Relativa	48
5.2.4 Princípios e Aplicação da Capacidade Contributiva	49
6 IDENTIDADES E SEMELHANÇAS APARENTES ENTRE A JUSTIÇA ARISTOTÉLICA E A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA CONTEMPORÂNEA	59
7 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

A preocupação com o tema da justiça desde a antiguidade vem sendo manifestada por muitos pensadores. Conquanto possam percorrer diferentes caminhos, utilizar variadas construções e sustentar diversas teorias, em busca de uma melhor compreensão proporcionada por argumentações consistentes, inúmeros filósofos na antiguidade debruçaram-se sobre o tema¹, observaram o homem, as suas relações entre si e estabeleceram variadas conceituações.

O presente trabalho objetiva investigar a Justiça Aristotélica em seus pontos fulcrais, em suas hipotetizações estabelecidas, para então analisar a existência de convergências e/ou divergências em face da Justiça Tributária experimentada na contemporaneidade. A investigação ora realizada observa, portanto, o tema proposto como um expectador interessado, o qual apreendendo e refletindo sobre *i.* o modelo teórico de justiça concebido por Aristóteles; *ii.* a justiça tributária contemporânea no Brasil enquanto experiência real; tentará alcançar a identificação de *iii.* pontos de intersecção entre ambas; deixando, por assim dizer, de lado a doce tentação de defender ou valorar esta ou aquela disposição conceitual, como forma de alcançar uma serena resposta à problematização inquietante estabelecida, *as proposições aristotélicas e a justiça tributária brasileira contemporânea se harmonizam em algum momento?*

Para viabilizar a pesquisa, o ferramental utilizado foi proveniente da literatura, consistente em livros, ensaios, artigos isolados, material sistematizado ou não, dissertações e teses acadêmicas, dentre outros veículos de informação e cultura que agrupados compuseram a base teórica da investigação e, noutra vertente, foram

¹ Sócrates, Platão, Pitágoras, dentre tantos outros.

colacionados julgados contemporâneos que, por refletirem a justiça enquanto experiência empírica agregaram grande valor ao trabalho.

O método ensaístico, utilizado na confecção desta dissertação, foi o trilho conducente da pesquisa. Em que pese a análise de períodos e culturas absolutamente distantes entre si, acaso mensuradas sob o crivo de tempo e espaço, no cerne da observação esteve o mais elementar ator deste palco científico: o *homem em seu convívio*, como discurso.

O ser humano em sua realidade social proporciona experiências fascinantes e complexas, constituindo sempre, não importando o tempo e o espaço, um campo fértil e inesgotável para a pesquisa. O conhecimento efetua as retenções de relevância para o ideal ou para o interesse.

O presente estudo está estruturado em sete seções, sendo que, a primeira foi reservada à apresentação do tema.

Neste esplendor não apenas teórico-acadêmico, mas também empírico-factual, dirigir-se-á o olhar inicialmente, seção 2, para a conceituação do modelo de Justiça desenvolvido por Aristóteles, identificando as cores de sua arte até alcançarmos a pintura que nos mostra o resultado de sua composição filosófica. Num terceiro momento, seção 3, e antecedendo o mergulho na justiça tributária, abordar-se-á os tributos num aspecto conceitual positivado, procurando identificar os seus fins colimados, algumas características estruturais e os princípios observados em sua conformação, já num momento mais avançado, seção 4, a Justiça Tributária contemporânea experimentada no Brasil, será o objeto do estudo, os seus pilares, as suas características, enfim a concretude de seus postulados num contexto atual experimentado por todos nós. Em continuidade, serão abordadas as decisões das cortes de justiça brasileira trarão a contribuição da concreta aplicação da lei em

casos envolvendo a justiça tributária. E, em encaminhamento do final do trabalho, seção 6, são identificados eventuais pontos de convergência e/ou divergência entre a justiça aristotélica e a justiça tributária contemporânea. Sendo o trabalho finalizado com a conclusão derivada das impressões obtidas da investigação do problema.

No caminho proposto, os destaques serão sempre de caráter discursivo, tendo em vista as intenções da investigação – O “discurso argumentador convencedor”.

2 APONTAMENTOS SOBRE A JUSTIÇA

“La justice est la loi primordiale des relations de personne a personne”².

Conquanto não seja tarefa fácil estabelecer um conceito para justiça, quer seja pelas infindáveis reflexões a que remete o tema, quer seja pelas diversas feições assumidas por esta ao longo da evolução da humanidade, a justiça enquanto valor no percorrer da história, preponderantemente, se viu atrelada à igualdade³.

A par da perenização da vinculação do conceito de justiça com a idéia de igualdade, vinculação esta surgida com o pitagorismo⁴, o conceito de justiça no pensamento grego teve seus primórdios num sentido relacionado a idéias outras que não esta de igualdade. Conforme observou Ferraz Junior⁵, o apontado conceito, invariavelmente, era atrelado a questões míticas nas quais, *Têmis*, uma das deusas gregas da justiça, surge inicialmente como a conselheira de *Zeus* e, noutro momento, já mais avançado, como a divindade dos oráculos, promotora de reuniões públicas e das ordenações civis.

² G. RENARD, *La théorie de l'institution*, Introd. I, III, p. 25. citado por MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 25a. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p.126.

³ Platão, Aristóteles, São Tomás de Aquino, além de muitos outros ainda em que períodos diferentes, aceitavam que “a idéia de justiça consiste numa certa aplicação da idéia de igualdade.” conforme Perelman expôs em sua obra *Ética e Direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 14.

⁴ “Sem nos demorarmos em recolher alusões incidentais ou indiretas, convém fixar a atenção na doutrina daquela escola que, embora grega de origem, já antigamente foi pelos mesmos gregos denominada *itálica*. É glória suprema da Filosofia itálica ou pitagórica o haver formulado, primeiro que qualquer outra, um conceito da justiça, conceito que, apesar de não exprimir a verdade integral, põe todavia em relevo um aspecto fundamental e específico da mesma justiça. Para esta escola, a justiça é, acima de tudo, *igualdade*, ou correspondência entre termos contrapostos; e propriamente pode assimilar-se ao número quadrado, isto é, ao igual multiplicado pelo igual, porque ela devolve o mesmo pelo mesmo. Coerentemente com este conceito, mas com determinação ainda mais precisa, a mesma escola declara que a justiça consiste essencialmente na *reciprocidade*.” VECCHIO, G. Del. *A justiça*, São Paulo: Saraiva, 1960, p 40. citado por MONTORO, *op. cit.*, 168

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 148.

Compondo este cenário mítico, *Diké*, filha de *Zeus* e *Têmis*, surge como a deusa dos julgamentos, não exclusivamente relacionada com as decisões propriamente ditas, mas também, à pena judicial, cruel e vingativa.

Na épica grega a justiça não tinha o relevo de virtude principal, sendo corriqueiramente ultrapassada por outras virtudes, tais como coragem, astúcia, dentre outras que, em vista de seu caráter mais dramático, se perfectibilizavam com uma epopéia.

Assim, se em momento inaugural a justiça foi conformada com atributos míticos, num momento posterior da história, ela passa a se vincular com o homem em suas relações, com o convívio entre os seres dotados da razão. Sob este prisma, Del Vecchio (1960, p. 22 apud FERRAZ JUNIOR⁶, 2002, p. 149-151) destaca:

É importante observar o caráter social que resulta da noção pitagórica de justiça, fato que, embora já mencionado implicitamente na epopéia homérica (Homero nos apresenta os Ciclópes como seres solitários e autocráticos e por isso mesmo sem assembléias deliberativas e preceitos emanados de autoridade superior), recebe aqui uma configuração veemente e fundamental que absorve as demais. A partir disto, pode-se traçar uma linha no desenvolvimento da filosofia que os leva a compreender a justiça como princípio de sentido quase exclusivamente social, ao lado de outra que paralelamente, irá ressaltar preponderantemente o caráter da justiça como “virtude universal”.

Enquanto na filosofia antiga, justiça se traduz na virtude suprema, que tudo contempla, não se distinguindo entre direito e moral, sendo o reflexo do amor ao bem ou mesmo um dom divino⁷, em acepção moderna, num olhar dicotômico mas não paradoxal, poder-se dizer que o conceito contemporâneo de justiça experimenta o amor ao bem, deflui da igualdade e da equidade revelando-se no convívio social.

⁶ FERRAZ JUNIOR, *op. cit.* p. 149-151

⁷ Protágoras, sustentava que a justiça era um dom divino, conferido ao homem para que a vida social se tornasse possível, ou, em outros termos, para que fosse adorno da cidade e vínculo conciliatório da amizade. Platão, Protágoras, 322 citado por FERRAZ JUNIOR, *ibid.*, p. 150.

A aceitação da ciência do convívio⁸ enquanto ferramenta essencial do viver, do conviver em sociedade, impõe que o direito se imiscua com a *justiça*. Talvez, por tal razão de ser, a assertiva de ALF ROSS abordando a filosofia do direito natural: “A justiça é a idéia específica do direito. Está refletida em maior ou menor grau de clareza ou distorção em todas as leis positivas e é a medida de sua correção”⁹, ganha força e relevo, vez que o direito, acaso não fosse ao menos em idéia a justiça, por óbvio se esvaziaria, ao menos numa sociedade democrática onde a ambivalência de forças se perfaz no alicerce da dignidade da pessoa humana em todas as suas nuances garantidoras que tal idéia pode comportar.

Neste trilhar, ensina ainda Ross,

como princípio de direito, a justiça delimita e harmoniza os desejos pretensões e interesses conflitantes na vida social da comunidade. Uma vez adotada a idéia de que todos os problemas jurídicos são problemas de distribuição, o postulado de justiça equivale a uma exigência de igualdade na distribuição ou partilha de vantagens ou cargas. A justiça é igualdade.¹⁰

Na busca pelo entendimento do significado de justiça, em que pese a complexidade do tema e a vastidão das formulações a seu respeito, a compreensão da superação das diferenças por meio da observância da igualdade e proporcionalidade afigura-se não como exauriente, mas como o ponto de partida de uma investigação vital para a evolução das relações humanas em comunidade desde a antiguidade até os tempos atuais.

⁸ Conforme Goffredo da Silva Teles define a ciência do direito

⁹ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. 1ª. ed., Bauru-SP: Edipro, 2003, p.313.

¹⁰ Em referência ao pensamento formulado pelos pitagóricos no século IV a.c., no qual a justiça era simbolizada com o número quadrado, onde o igual está unido ao igual. ROSS, Alf. *ibid.* p. 314.

3 JUSTIÇA ARISTOTÉLICA

Observada e concebida como virtude social, a percepção da justiça, conforme apontado por Aristóteles, está intrincada ao relacionamento e convívio humano, onde o agir em face de alguém ou de uma coletividade proporciona a experiência da virtuosidade da conduta, da prática. Nesta verdade, relacionar-se é o campo fértil e necessário à existência da justiça.

Na concepção Aristotélica, o convívio social encontra o seu apogeu na *Polis*, que em sua mais longínqua percepção deriva do instinto de procriação do ser humano (célula *mater*) e, em sua trajetória evolutiva, advém da necessidade de complementação de aptidões dos homens entre si, a ponto de necessitarem conviver como forma de assegurar a sua sobrevivência.

A justiça, portanto, no conceito ora abordado, é percebida por meio do homem em face do homem, das suas relações, da preocupação com a igualdade, da perseguição do equilíbrio. Na lição de Miguel Reale observa-se com clareza a idéia que vincula a justiça aristotélica às relações humanas:

tratando da justiça como uma das virtudes, Aristóteles soube genialmente determinar o que distingue e especifica a sua proporcionalidade a outrem, ou em outras palavras, modernas, a nota de *sociabilidade*. A justiça é uma virtude que implica sempre algo objetivo, significando uma proporção entre um homem e outro homem; razão pela qual toda virtude, enquanto se proporcione a outrem, é, a esse título, também “justiça”.¹¹

Oportuno observar que da “nota de *sociabilidade*” acima referida, algumas derivações e ponderações são convenientes para o entendimento da concepção aristotélica de justiça.

¹¹ REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 549

O primeiro traço identificador, como já mencionado, é que a justiça na concepção em exame vincula-se ao externo, ao campo do concretizado ou concretizável. É a realidade concreta imanente da ação humana. Tem-se sob este aspecto, a imprescindibilidade da justiça ou injustiça se manifestar no campo material da vida humana, não sendo suficiente porém, que esta humanística característica simplesmente extravasada do pensamento do homem em sua relação silenciosa com a reflexão, um atentado promovido por um sujeito contra um bem que lhe pertence. O concreto, o exterior, no que pertine à materialização da justiça ou injustiça só há de existir se numa relação de um homem com o outro, numa seara de convivência, um atentado promovido por um sujeito contra um bem que pertence a outro homem ou a uma coletividade. Nestes exemplos, independentemente das diferentes acepções aristotélicas de justiça existentes e que serão abordadas a seguir, tem-se, por primeiro pressuposto, que o *fato* (atentado, conduta) seja material e objetivo e, por segundo pressuposto, que o bem pertença a outro homem ou coletividade, propiciando assim, a interação de um homem com seus pares, de modo que a justiça ou injustiça possa ser aferida na forma conceituada por Aristóteles.

Já como segundo traço identificador, a “nota de *sociabilidade*” permite inferir que a justiça pode ser vislumbrada tanto no campo privado quanto num espaço social mais amplo, coletivo. Neste encaminhamento teórico, Aristóteles identifica dois significados de justiça: o primeiro especificamente vinculado à igualdade, denominado *justiça particular*, e o segundo vinculado à obediência da lei, denominado *justiça universal*.

É de se notar que a igualdade, idéia esta difundida por muitos no estudo do tema justiça, no entrelaçamento entre a justiça particular e justiça universal faz-se

notar num movimento de continência, que melhor explicitado, revela que enquanto a igualdade é a pedra fundamental no campo da justiça particular, na esfera da justiça universal a obediência da lei é o seu grande alicerce.

Todavia, importa esclarecer que, se igualdade está vinculada à lei, inevitavelmente, numa outra perspectiva construtiva, a lei pode, nem sempre respeitar a igualdade e portanto, proporcionar a justiça. Nesta concepção reside o fato de que a igualdade está contida na lei, ou de forma diferente, a justiça particular é uma parte (*compõe*) da justiça universal que é o todo (*composta*).

A partir então, desta apreensão de que a justiça *particular* e a justiça *universal* coexistem com um componente denominado igualdade, ainda que no sistema de integração acima descrito, tem-se que a lei, na concepção aristotélica, há de existir colimada aos verdadeiros ideais da cidade que, em última análise, se perfazem em proporcionar a *felicidade ao homem*, também descrita como uma *vida virtuosa*. Conforme Bittar esclarece:

por meio da legislação todos são iguais a todos, desde que pertencentes à mesma qualificação política do estatuto hierárquico ateniense (cidadãos/ metecos/ escravos): a igualdade se estabelece de modo que a cada qual destas categorias corresponda uma proporção participativa compatível com suas aptidões. ... Não sendo a presença do legislador impeditiva da contrafação, presença que visa à plena realização do Bem Comum, deve-se saber que a deliberação e a ação do indivíduo podem ser contrárias a legislação, o que se confronta, de uma só vez, não só com as prescrições legais vinculativas, mas também com os interesses comuns de todos os cidadãos de verem a observância da lei como um respeito a *polis*.¹²

Observa-se, por todos os ângulos e momentos do desenvolvimento da concepção de justiça, que a interação entre os homens se faz essencial de modo que o estudo desta interação é a vereda indispensável para se alcançar para a compreensão do conceito.

¹² BITTAR, Eduardo C. B.. *A justiça em Aristóteles*. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária: 2005, p. 99

Por conseguinte, o que há de essencial em toda a espécie de justiça é o elemento de *intersubjetividade*, ou correspondência nas relações entre vários indivíduos, que, em derradeira análise, se encontra onde de início, parece ser negado. O mérito mais relevante da teoria aristotélica, quaisquer que sejam as imperfeições particulares que nela se notem, consiste em haver salientado propriamente este elemento (sem dúvida já entrevisto pelos pitagóricos, mas, ao que parece, não ainda declarado expressamente por eles, nem desdobrado em (desenvolvimentos sistemáticos). Aristóteles, seguindo os vestígios dos pitagóricos logrou oficializar o significado básico e específico da justiça: o que aparece manifesto, principalmente naqueles passos, onde lhes atribui o caráter da *alteridade*, caráter que posteriormente foi reafirmado por todos quantos meditaram profundamente sobre a matéria, desde S. Tomás e Dante até Rosmini e Petrone. E se o mesmo Aristóteles não levou mais por diante a análise neste sentido, deixando às idades subseqüentes a tarefa de completar a determinação dos caracteres distintivos da juridicidade, isso depende, ao menos em parte, do fato de em sua mente estar ainda vivo o outro conceito, mais lato, da justiça como sinônimo da virtude em geral.¹³

A existência do movimento humano numa realidade social, acompanhado do respeito à igualdade e a comunhão eqüitativa, proporciona a experimentação da justiça. Não por outra razão, Aristóteles (apud CHAUÍ, 1997, p. 382-3) ensina que:

para determinar o que é justiça, diz ele, precisamos distinguir dois tipos de bens: os partilháveis e os participáveis. Um bem é partilhável quando é uma quantidade que pode ser dividida e distribuída – a riqueza é um bem partilhável. Um bem é participável quando é uma quantidade indivisível, que não pode ser repartida nem distribuída, podendo apenas ser participada – o poder político é um bem participável. Existem, pois, dois tipos de justiça na Cidade: a distributiva, referente aos bens econômicos; e a participativa, referente ao poder político. A Cidade justa saberá distingui-las e realizar ambas¹⁴

Como forma de proporcionar que o homem encontre a felicidade.

3.1 FELICIDADE

A preciosidade que se perfaz no bem primordial inerente ao ser humano é a felicidade. Em muito e para muitos a definição de felicidade tomou caminhos

¹³ VECCHIO, G. Del., *op. cit.*, p 48. citado por MONTORO, *op. cit.*, p. 207.

¹⁴ CHAUÍ, Marilena. *Convite à Filosofia*. 1ª ed., São Paulo: Editora Ática, 1997, p. 382-383.

absolutamente diversos. O que para alguns esta poderia ser a volúpia, o viver estabelecido com o fito de alcançar e consumir os prazeres da vida, para outros a felicidade poder-se-ia ser encontrada apenas e tão somente no apogeu da vida política, da qual decorreria a honra, o reconhecimento, por que não dizer a glória a si atribuída por terceiros, real ou mesmo fantasiosa, permanente ou temporária, derivada do altruísmo ou simplesmente construída a partir de planos bem estabelecidos. Também a riqueza, por muitos foi considerada a pura felicidade, onde na maioria das vezes num cenário imaginário de idealização do ouro, sobretudo, por aqueles que não o possuíam, se amoldava, ainda que inconsistentemente a finalidade da vida humana.

Pensando sobre o bem supremo, Aristóteles diverge das definições que estabeleciam conceitos particulares e isolacionistas sobre um único veio em direção da objetivada razão de ser fundamental, discordando da sinonímia atribuída como riqueza, volúpia, honra, dentre outras, simplistas que eram ou puramente unitárias que se mostravam. Observava que a razão da existência, senão o fim mais ilustre e inerente ao homem, é a felicidade, a qual, conforme anotado por Bittar:

pode ser atingida a partir do exercício constante da alma em conformidade com a virtude perfeita, o que demanda o exercício da sabedoria prática para a eleição dos melhores meios que conduzam ao bem, ao fim. Também concorrem para a realização deste estado permanente de prazer, desfrutado pelo homem que se realiza pela prática da virtude, inúmeros outros fatores, como a riqueza, a honra social, a saúde, a beleza, que, por si só, pouco representam para o alcance da felicidade, não sendo indispensáveis ora a realização desta, mas que, em conjunto com a aquisição das virtudes, permitem a plena satisfação desta busca de todo ser racional que participa da vida no mundo sublunar. O que ocorre é um entrelaçamento entre os bens externos (riqueza, honra...), os bens do corpo (saúde, fortaleza...) e os bens da alma (virtude, sabedoria, ciência). A constância e a não-fluidez deste estado de beatitude são a prova maior da imperecibilidade do bem que se identifica com a própria natureza do homem, apesar de a ele ser dada apenas a capacidade de desfrutar de fugazes momentos de realização absoluta de sua natureza, o que não obsta que sua conduta se aproxime muito mais da vida divina.¹⁵

¹⁵ BITTAR, Eduardo C.B. *op. cit.*, p. 94.

Para Aristóteles as virtudes contemplam dois gêneros identificados como intelectuais ou dianoéticas e morais ou éticas¹⁶. As virtudes intelectuais, correspondentes ao elemento racional da alma¹⁷, são compostas da prudência, sabedoria, ciência, arte, contemplação, ou seja são vinculados o plano teórico, enquanto que as virtudes morais ou éticas correspondem ao elemento irracional, vinculando-as, portanto, à prática, à ética que, aliadas ao primeiro grupo, proporcionam a excelência do caráter.

Dessume-se então, que a virtude suprema encontra-se justamente no exercício de ambas potencialidades, da interação da teoria com a prática, vez que o conhecimento, a prudência, a racionalidade enquanto elemento da alma, apenas encontra o seu apogeu na ação, proporcionando ao indivíduo o deslocamento de um isolamento, para o pleno exercício das idéias no campo material, de modo a exercer as suas habilidades – teórica e prática - vigorosamente e por inteiro numa perseguição, alcance e consolidação da felicidade.

E por qual razão a felicidade somente se faria plena a partir da integração dos elementos da alma? Na visão de Aristóteles, conhecer, compreender no plano teórico as virtudes não é suficiente para experimentar o apogeu do bem supremo, havendo, portanto a necessidade da conjugação destas com o plano prático do agir, do experimentar. Não por outra motivação o agir, sem compreender, sem conhecer os fundamentos e as conseqüências da prática, conduz à impossibilidade do gozo e fruição da plena felicidade, visto que a carência teórica não permite o alcance da luz.

¹⁶ Segundo VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. as intelectuais ou dianoéticas operam na parte racional do homem, ou seja razão, enquanto as práticas ou éticas, assim denominadas, operam naquilo que há de irracional no homem, ou seja, nas suas paixões e apetites, canalizando-os racionalmente. *Ética*. 4a. ed. Rio de Janeiro: Ed. Civilização Brasileira, 1980, p. 240.

¹⁷ Segundo Aristóteles, a alma além do elemento racional também é composta pelo elemento irracional, sendo que o primeiro vincula-se à teoria e o segundo à prática.

A plenitude da felicidade, sob tal visão, somente é viabilizada pela composição de dois verbos, conhecer e agir (virtuosamente).

3.2 VIRTUDE

Aristóteles, conforme visto, sustenta a existência de duas espécies de virtude, uma intelectual e outra moral. Enquanto a primeira, quase que em sua totalidade, é adquirida ao longo do tempo, vez que é decorrente do ensino, a segunda vincula-se ao hábito¹⁸, não surgindo, por conseguinte, da natureza no homem. As virtudes intelectuais podem ser identificadas como sabedoria filosófica, compreensão, sabedoria prática, dentre outras, enquanto as virtudes morais são experimentadas na coragem, temperança, astúcia, liberalidade, etc..

Evoluindo em sua análise, Aristóteles assenta que o prazer e o sofrimento encontram-se vinculados diretamente com as disposições morais, defendendo que enquanto o excesso e a deficiência destroem a virtude, a mediania a preserva. Assim, o estabelecimento de que *entre os extremos* reside a virtude, adquire relevância fulcral na visão aristotélica.

Todavia, a par da exemplificação categórica explicitada acima, mas, fundamentalmente, na visão de Aristóteles, o que é virtude? e a resposta é: uma coisa da alma¹⁹, uma disposição que no caso do homem “o torna bom e que o faz desempenhar bem a sua função.”²⁰

¹⁸ Segundo Aristóteles a virtude é uma arte obtida com treinamento e o hábito.

¹⁹ Na concepção aristotélica a alma é composta por três espécies de coisas: paixões, faculdades e disposições.

²⁰ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco Livro II*. Trad. Pietro Nasseti. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2007, [1106a20], p. 47

Assim, adotando o meio-termo como expressão da virtude moral, visto ser possível notar nesta, as paixões e ações, e por sua vez, excesso, meio-termo e carência, Aristóteles sintetiza:

a virtude é, então uma disposição de caráter relacionada com a escolha de ações e paixões, e consistente numa mediania, isto é, a mediania relativa a nós, que é determinada por um princípio racional próprio do homem dotado de sabedoria prática. É um meio termo entre dois vícios, um por excesso e outro por falta, pois nos vícios ou há falta ou há excesso daquilo que é conveniente no que concerne às ações e às paixões, ao passo que a virtude encontra e escolhe o meio termo. Portanto, acerca do que ela é, isto é, qual é a definição de sua essência, a virtude é uma mediania, porém com referência ao sumo bem e ao mais justo, ela é um extremo.²¹

Em face do entrelaçamento da virtude com a justiça enquanto conceitos, a investigação aristotélica caminha para o sentido de determinar que espécie de meio-termo é a justiça²², partindo, portanto, da certeza de que justiça é uma virtude²³.

Segundo Bittar,

se a justiça de uma certa forma pode ser dita pertinente à idéia de justo meio, esta adequação conceitual não é, no entanto, incondicionalmente válida; sujeita-se a proporções próprias e inconfundíveis com aquelas outras que caracterizam as demais virtudes tratadas nos diversos livros da *Ethica Nicomachea*. Isto se deve ao fato de que à virtude mediana, à justiça, não se opõem dois vícios diferentes, mas um único vício, que é a injustiça.²⁴

Concebido que o meio termo inerente a justiça é a sua própria essência, Aristóteles define justiça enquanto virtude²⁵:

²¹ ARISTÓTELES, *ibid.* [1107a] p.49.

²² “A justiça é uma espécie de meio-termo, mas não no mesmo sentido que as outras virtudes, e sim porque ela se relaciona com uma quantia ou quantidade intermediária, ao passo que a injustiça se relaciona com os extremos.” ARISTÓTELES, *ibid.*[1134a] p. 115.

²³ A disposição, o meio-termo existentes na virtude, frente a justiça, são complementados por uma terceira-característica, a deliberação. Neste sentido, Aristóteles assevera, “justiça é aquilo em razão do que se diz que o homem justo pratica, por escolha própria, o que é justo...” “é uma disposição em razão da qual o homem justo é definido como apto a executar, pela *escolha deliberada*, o que é justo” FERRAZ JUNIOR, *op. cit.* p. 166, citando Aristóteles [E.N., V.1134a]

²⁴ BITTAR, Eduardo C.B. *op. cit.*, p. 111.

²⁵ ARISTÓTELES, *op. cit.* [1130a] p.105.

justiça é a virtude completa no mais próprio e pleno sentido do termo, porque é o exercício atual da virtude completa. Ela é completa porque a pessoa que a possui pode exercer sua virtude não só em relação a si mesmo, como também em relação ao próximo, uma vez que muitos homens exercem sua virtude nos assuntos privados, almas não em suas relações com as outras pessoas. pois necessariamente aquele que governa está em relação com outros homens e ao mesmo tempo é um membro da sociedade. [...] Por esta mesma razão considera-se que somente a justiça, entre todas as virtudes, é o “bem de um outro”, pois de fato, ela se relaciona com o próximo, fazendo o que é vantajoso a um outro quer se trate de um governante, ou de um membro da comunidade. Por isso são consideradas verdadeiras as palavras de Bias, “o exercício do poder revela o homem”²⁶,

A reforçar este entrelaçamento, esta coexistência entre justiça e virtude (moral), há que se observar, conforme já apontado que ambas, na formulação aristotélica, são percebidas nas relações sociais do homem, manifestando-se de forma clara e indubitosa na justiça particular (igualdade) mas também na justiça universal.

Quanto à justiça universal e virtude moral (ação virtuosa), apenas para melhor esclarecimento, estas

coincidem tão somente na medida em que a primeira acena para o caráter social implicado pela segunda, enquanto esta não permite essa inferência. Em outras palavras, a justiça universal coincide com a totalidade das virtudes morais na medida em que estas se referem ao próximo (É.N. V, 3, 1130^a 4 e também V, 5, 1130b18, cf. Ross, 1926, p. 291.292), sendo essa referibilidade possível precisamente por meio da lei que deve regular a vida social do homem. A lei, neste sentido, sanciona a virtude. Para Aristóteles, o Estado é um ente moral, menos do que jurídico, cujo fim é prover uma vida feliz para o homem (Pol., I, 1, 1252a), e a felicidade para o homem equivale à vida virtuosa (É.N. I, 9, 1098b30)²⁷.

A justiça universal encerra, portanto, a idéia de observação do ordenamento estabelecido, cuja característica mandamental é concretização da regra social de modo a vincular os homens à conformação das ações nos termos das disposições legais. Assim, a observância e cumprimento das prescrições legais perfaz-se na realização da própria justiça, onde legalidade e justiça encontrando significações

²⁶ Trata-se de um dos chamados Sete Sábios da Grécia.

²⁷ FERRAZ JUNIOR, *op. cit.* p. 178-179.

sinônimas, proporcionam a realização do objetivo fulcral da justiça universal que é o alcance da felicidade social²⁸.

3.3 JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Tipo de justiça particular consiste a justiça distributiva, em linhas iniciais, na distribuição entre os membros da *polis*, numa relação pública-privada, de riquezas, honras (cargos públicos e dignidades), bem como deveres, impostos, dentre outros. Aristóteles insculpe na justiça distributiva, a marca da igualdade, quer seja em razão da forma como esta justiça é concretizada entre os homens, quer seja em virtude da essência que lhe sustenta.

Como uma virtude, a justiça distributiva também observa o caráter de mediania, porém, nesta singular feição, tal caráter é acompanhado de um critério de proporcionalidade. Diante deste critério, a igualdade se faz plena somente quando há tratamento igual aos que se encontram numa situação igual e tratamento desigual aos que se encontram em situação desigual. Conforme Marilena Chauí,

a justiça distributiva consiste em dar a cada um o que é devido e sua função é dar desigualmente aos desiguais para torná-los iguais. Suponhamos, por exemplo, que a *polis* esteja atravessando um período de fome em decorrência de secas ou enchentes e que adquira alimentos para distribuí-los a todos. Para ser justa, a Cidade não poderá reparti-los de modo igual para todos. De fato, aos que são pobres deve doá-los, mas aos que são ricos, deve vendê-los de modo a conseguir fundos para aquisição de novos alimentos. Se doar a todos ou vender a todos, será injusta. Também será injusta se atribuir a todos as mesmas quantidades de alimentos, pois dará quantidades iguais para famílias desiguais, umas mais numerosas do que outras.

A função ou finalidade da justiça distributiva sendo a de igualar os desiguais dando-lhes desigualmente os bens, implica afirmar que numa cidade onde a diferença entre ricos e pobres é muito grande vigora a injustiça, pois não dá

²⁸ “A injustiça é a ilegalidade, descumprimento dos preceitos que garantem a ordem e a harmonia políticas. Os efeitos da prática da injustiça, tomada esta acepção, fazem-se sentir por todos os membros da sociedade, uma vez que é atingida não só a esfera individual como a coletiva, na busca da realização da felicidade social com um todo.” BITTAR, Eduardo C.B., *in op. cit.*p.117-118.

a todos o que lhes é devido como seres humanos. Na Cidade injusta as leis em lugar de permitirem aos pobres o acesso às riquezas (por meio de limitações impostas à extensão da propriedade, de fixação da boa remuneração do trabalho dos trabalhadores pobres, de impostos e tributos que recaiam sobre os ricos apenas, etc.) vedam-lhes tal direito. Ora, somente os que não são forçados às labutas ininterruptas para a sobrevivência são capazes de uma vida plenamente humana e feliz. A Cidade injusta, portanto, impede que uma parte dos cidadãos tenham assegurado o direito à vida boa²⁹.

Há de se observar na justiça distributiva, a incidência de um poder decisório estabelecido do que deve ser atribuído a cada participante da *polis*. Esta atribuição respeita uma igualdade que se relaciona com critérios de proporcionalidade, já que é determinada em face de um prisma ou mérito³⁰, ou ainda condição pessoal ou peculiaridade existente que faz do cidadão ou de um certo grupo merecedor – em maior ou menor quantidade - de um certo bem ou honraria. Tem-se em razão desta proporcionalidade de participação do cidadão na distribuição do partilhável, a designação de geométrica.

Em suma, como bem sintetizado por Gustav Radbruch, a justiça distributiva em sua essência constitui-se na igualdade (relativa) no modo de tratar pessoas diversas – como, por exemplo, o da tributação quando conforme com a capacidade tributária, a do prêmio ou do castigo proporcionados ao mérito ou demérito. Ainda segundo o ilustre professor, é de se notar que a justiça distributiva somente pode ser levada a efeito em face da existência de pelo menos três sujeitos, um que distribui os encargos ou vantagens e outros dois que os recebem de forma igual ou desigual segundo uma proporcionalidade observada a partir de um determinado mérito.

²⁹ CHAUÍ, Marilena. *op. cit.*, p. 382-383.

³⁰ “O mérito desigualdade aqueles que de acordo com ele são desiguais, ao mesmo tempo em que iguala aqueles que segundo este mesmo são iguais, devendo-se tal relacionamento vincular qualquer tipo de decisão distributiva, para que se mantenha uma ordem geométrica entre os governados. Sendo o meio termo (*mésos*) a igualdade proporcional, os extremos comportarão a desigualdade, seja por excesso, seja por defeito. Ainda assim, sucintamente, pode-se dizer tratar-se de uma forma de justiça que se exerce por direito político, por uma atividade distributiva, que tem como fim o bem particular, de cada qual dos membros da comunidade, sendo seu objeto formal o vínculo de proporção que os iguala e os desiguala frente ao corpo da legislação ou de governo”. BITTAR, Eduardo C.B. *op. cit.*, p. 123

Neste sentido, Radbruch observa que a justiça distributiva representa a forma primitiva da justiça:

Ora é nela que precisamente vamos encontrar agora a idéia de justiça com relação a qual deve orientar-se o <<conceito de direito>>.

Com isto não queremos afirmar que o direito possa exclusivamente construir-se sobre a idéia de justiça. O princípio da justiça distributiva não nos diz que pessoas devemos tratar como iguais ou como desiguais; deixa simplesmente pressupor que a igualdade ou a desigualdade entre elas se acham já fixadas em harmonia com um certo ponto de vista que aliás não pode ser dado pelo princípio. A igualdade não é um facto que nos seja dado. Nem os homens nem as coisas são iguais entre si. Pelo contrário, são sempre tão desiguais <<como um ovo com relação a outro ovo>>. A igualdade é sempre uma abstracção, sob certo ponto de vista. Só desigualdades nos são dadas. Por outro lado, da idéia de justiça distributiva só podemos extrair a noção duma relação entre pessoas, não a noção acerca do modo como as devemos tratar. Podemos concluir que a penalidade a aplicar ao crime de furto deve ser menos rigorosa do que a que devemos aplicar ao assassinio; não, porém, se o ladrão deverá ser enforcado e o assassino esquartejado, ou ainda se ao primeiro deverá ser aplicada uma simples multa e ao segundo uma pena de prisão. Quer isto dizer, em suma, que em ambos os casos a justiça carece de ser completada com outros princípios fundamentais, se quisermos extrair dela os verdadeiros preceitos dum direito justo. O seu princípio dá-nos a chave da determinação conceitual do direito. E assim, precisando melhor a definição acima dada, diremos agora que o direito não é afinal senão a *realidade que tem o sentido de se achar ao serviço da idéia de justiça*.³¹

A justiça distributiva conforme Aristóteles não encerra uma prescrição teórica, pronta e acabada que prescinde de um elemento concreto para ser percebida, mas, por outro brilho, conduz, através da igualdade, o intérprete à contemplação da justiça como um todo coerente³².

Tal experimentação científica induz à aceitação de que o concreto, quanto à justiça distributiva formulada por Aristóteles, somente pode ser alcançado se a igualdade em sua gênese abstrata for complementada por princípios outros de direito que proporcionem o alcance da especificidade do caso concretamente

³¹ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Cabral de Mongada, 1a. ed. Berlim, 1932, 5a. ed., Coimbra: Armenio Amado Editor, 1974 p. 90/91.

³² FERRAZ JUNIOR, *op. cit.* p.204.

analisado de modo a particularizar o que antes apenas era concebido superficialmente no universal.

3.4 JUSTIÇA CORRETIVA³³

A justiça corretiva assim como a justiça distributiva possui em seu seio a igualdade e a mediania como elementos cruciais. Entretanto, enquanto na formulação distributiva a igualdade observa o meio-termo sob um critério de proporcionalidade conjuntamente ao estabelecimento de um mérito, um predicado subjetivo dos atores sociais, ou seja, uma caracterização particular de um indivíduo ou coletividade individualizada, na formulação corretiva, a objetividade e impessoalidade são os traços marcantes desta espécie de justiça, por isto a igualdade é alcançada simplesmente pela realização do meio-termo, não havendo, por conseqüência, qualquer proporcionalidade ou exigência de um mérito relacionado aos sujeitos envolvidos.

É certo, entretanto, que esta referida objetividade guarda algumas peculiaridades, notadamente em relação à voluntariedade ou involuntariedade do ato e também ao palco em que se desenvolve a realização da justiça.

³³ Ferraz Junior observa que a denominação desta espécie de justiça é controvertida: "Ross fala em *retificatory* e Tricot traduz por *corrective*. O termo comutativa, conforme a tradução tomista, é muito restrito e se refere apenas à reciprocidade. O termo *corretivo*, se usado, não deve ser confundido com *punitivo* (como entende Gomperz: "Korrektive oder *strafende*", mas sim compreendido como retificador. Este termo, porém, também é indefinido, havendo quem mencione justiça reparadora, fórmula encontrada na tradução francesa da obra de Ross (Aristóteles, p. 294) que no original usa *remedial*. A série prossegue. Pode-se, porém, evitar essa dificuldade usando sem mais a forma grega *diortótica*. Pede-se, entretanto, uma elucidação de seu conteúdo, cuja interpretação não é pacífica. Tratando-se de uma virtude, uma disposição de agir que faz parte do caráter de alguém, talvez se possa descrever o núcleo da justiça diortótica como uma *disposição de pôr as coisas em seu lugar.*" *op. cit.* p.187.

Com visto, na justiça distributiva o palco é ocupado por atores - homens e governo - numa relação de verticalidade, enquanto na justiça corretiva a cena é estabelecida por atores – apenas homens - em uma relação paritária e horizontal.

Destina-se a ser aplicada em todo tipo de relação a ser estabelecida entre indivíduos que se encontrem em uma situação de coordenação – e não de subordinação, como ocorre com o justo distributivo -, ou seja, na sociedade entre iguais, como particulares, agindo como sujeitos em paridade de direitos e obrigações ante a lei do Estado.³⁴

Em virtude da prescindibilidade de um mérito para a consumação da justiça, a idéia de igualdade utilizada nesta espécie é a aritmética. O critério de correção - reparação desta justiça é exatamente o meio-termo entre a perda e o ganho ou em outros termos, é o restabelecimento às condições existentes das partes antes do fato desencadeante da injustiça.

Diante da verificada injustiça, o restabelecimento da igualdade é proporcionado por um juiz, nas palavras de Aristóteles:

quando ocorrem disputas, as pessoas recorrem ao juiz. Recorrer ao juiz é recorrer à justiça, pois a natureza do juiz é ser uma espécie de justiça animada, e as pessoas procuram o juiz como um intermediário, e em algumas cidades-Estado os juízes são chamados mediadores, na convicção de que, se os litigantes conseguirem o meio-termo, obterão o que é justo.³⁵

É importante observar que a injustiça observada à luz da justiça corretiva subdivide-se quanto à *voluntariedade* e à *involuntariedade* da participação no ato, traços estes diferenciadores e determinantes da natureza das relações entre os indivíduos envolvidos no ato. A deliberação, o desejo em relacionar-se é a característica marcante dos indivíduos na injustiça voluntária, sendo tal modalidade inerente às variadas formas de contratos (compra e venda, locação, depósito, etc.),

³⁴ BITTAR, Eduardo C.B. *op. cit.*, p.123.

³⁵ ARISTÓTELES, *op. cit.* [1132a25], p. 111.

enquanto a injustiça involuntária, subdividida em *clandestina* e *violenta*, possui por característica mandamental a oposição da parte lesada, sendo a primeira consumada com relativa sutileza – *furtos, falso testemunhos, engodos, etc.* – e a segunda com agressão física ou moral – *homicídio, mutilação, injúrias, dentre outros.*

A justiça corretiva quando das transações voluntárias é realizada por intermédio do restabelecimento da igualdade, do equilíbrio no contrato, sem uma presença obrigatória de um juiz. Enquanto que nas involuntárias, a realização da justiça se dá por intermédio do juiz que se reveste da força, da autoridade para impor a reparação de um dano de forma a proporcionar o meio-termo. Em ambas as hipóteses, por decorrência do ilícito, uma das partes ganhou e a outra perdeu, o meio-termo reside justamente em restabelecer o que foi perdido de modo a reverter o que foi ganhado indevidamente. Contudo, no caso da transação involuntária, o delito, o mal causado, em face de sua peculiar natureza pode não possibilitar o retorno à condição tal qual como existente antes do evento, *v.g.* homicídio, nestes casos, a reparação na formulação contemplada é proporcionada numa órbita civil em favor dos familiares da vítima.³⁶

Assim, em vista dos elementos abordados, tem-se que a concepção de justiça corretiva, de forma sintética, estabelece a aritmética como forma equalizadora do injusto praticado, propiciando, por força da reparação da injustiça o retorno à situação existente antes da ofensa ou a sua indenização estabelecida de modo a compensar o que injustamente se perdeu ou por força do ilícito foi proporcionado ao agente causador.

³⁶ Ferraz Junior, esclarece que a justiça diortótica (acima designada corretiva) não guarda relação com a pena imposta ao agente causador do dano, na acepção do termo, mas sim com a reparação civil à vítima. *op. cit.* p.190-191.

3.5 EQUIDADE E JUSTIÇA

Como provocação inicial, interessante é a assertiva de Aristóteles³⁷ [E.N. V 1132a20]:

Eis por que, quando ocorrem disputas, as pessoas recorrem ao juiz. Recorrer ao juiz é recorrer à justiça, pois a natureza do juiz é ser uma espécie de justiça animada, e as pessoas procuram o juiz como intermediário, e em algumas cidades-Estado os juizes são chamados mediadores, na convicção de que, se os litigantes conseguirem o meio-termo, obterão o que é justo. Portanto, justo é um meio-termo já que o juiz o é.

O juiz, então, restabelece a igualdade.

Justiça e equidade na concepção aristotélica não cuidam de ser a mesma coisa. Conquanto pertençam ao mesmo gênero – *justo* – são de espécies diferentes. Enquanto a lei é uma das espécies do gênero *justo* a equidade é a outra. Conforme já asseverado acima, a concepção de justiça aristotélica se conflagra não pela expressão do concreto, mas, sim, pelo estabelecimento do universal, o qual não há de ser entabulado com as particularidades do real, este, enquanto palpável e experimentado. “A razão disto é que toda lei é universal, mas não é possível fazer uma afirmação universal que seja correta em relação a certos casos particulares.”³⁸

Ainda que não se debruce mais detidamente na motivação desta caracterização, Aristóteles entende que enquanto a lei prescreve de forma geral, enquanto cuida de uma abstração, a equidade particulariza, numa concretude. Há, objetivamente, um movimento estabelecedor do real, proporcionado por um provedor da retidão, um mediador de uma situação concretamente experimentada pelos sujeitos receptores da justiça, que é o juiz.

³⁷ ARISTÓTELES, *op. cit.* [1132a20], p. 111

³⁸ ARISTÓTELES, *op. cit.* [1137b10], p. 125

Há ainda que ser considerado que o legislador, ao elaborar as leis, pode incorrer em duas espécies de lacunas: ou um fato lhe passa despercebido e a lacuna se dá *contra sua vontade*, ou, não podendo prever tudo, estatui ele princípios gerais, e a lacuna será *por sua vontade* (*Ret., I, 13, 1374a25-30*). Nesses termos,

quando a lei dispõe de um modo geral e surge um caso particular, algo excepcional, vendo que o legislador se cala ou que se enganou por ter falado em termos absolutos, é imprescindível corrigir-lhe e suprir-lhe o silêncio e falar em seu lugar, como o mesmo faria se estivesse presente, isto é, fazendo a lei como ele poderia ter feito, se pudesse ter ciência dos casos particulares de que trata”(*É.N., V, 14, 1137b19-23*)³⁹

Independentemente da especulação quanto ao motivo desencadeante da imprecisão legislativa, o universal pode não se revestir, frente a uma situação concreta, do justo. Daí, a imprescindibilidade da equidade enquanto promotora do justo, o qual inclusive se faz, nesta circunstância, independentemente da lei.

Hermes Lima, em consonância com a visão aristotélica, lecionava:

a equidade completa a justiça, adaptando a lei aos aspectos imprevistos e concretos que as situações apresentam e não se enquadram dentro da justiça-tipo, prevista na mesma lei. A equidade obra no espírito da lei, fazendo o que se supõe faria a lei se contemplado houvesse a situação especial em causa.⁴⁰

A importância da equidade na teoria aristotélica é de um relevo não só marcante, mas, sobretudo essencial à concretização da justiça. Consoante depreende-se desta dependência marcante entre justiça e equidade, o preceito conformador da primeira, a *igualdade*, somente consegue ser aperfeiçoado pelo caminho da aplicação da equidade que, concretizando o universal, retira a abstração da igualdade genérica transmutando-a na concreta igualdade aplicada ao caso

³⁹ FERRAZ JUNIOR, transcrevendo Aristóteles, na *op. cit.* p. 203/204.

⁴⁰ LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do direito*. 7a. ed., Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1954, p. 142.

particular de forma a permitir a sua aparição de forma plena na experimentação da justiça, real, palpável e aplicada por um juiz, própria justiça personificada⁴¹.

⁴¹ Hermes Lima asseverava: “A lei considera as relações de um ponto de vista geral e abstrato. Para evitar excessos da lei em casos concretos, intervém a equidade, adaptando a norma a condições especialíssimas, que a regra de direito não poderia prever. A natureza própria da equidade, diz Aristóteles no quinto livro da *Ética*, consiste em corrigir a lei, na medida em que esta se mostra insuficiente em virtude de seu caráter geral. É a justiça para cada situação, considerando as peculiaridades de que se possa revestir. Mas, da justiça distingue-se a equidade, porque esta é sempre *individualizada*, tem um sentido de benignidade, de humanidade, de clemência que nem a justiça nem o direito conhecem.” *ibid*, p. 142.

4 O TRIBUTO NA SOCIEDADE

Inquestionavelmente o imposto não se perfaz numa amarga e mera imposição ao contribuinte, divorciada de objetivos nobres e sem qualquer cunho prático possibilitador organizativo social.

Com vistas a permitir a consecução dos fins estabelecidos ao Estado, faz-se necessária a existência da contribuição por parte dos cidadãos, por meio, dentre outras formas não excludentes, mas concorrentes, do pagamento dos impostos.

Em momento algum há de ser verificada como generosidade ou ingenuidade o pagamento de impostos, incontestemente que é o dever dos contribuintes em pagar, da mesma forma que se tem como insuperável, que o produto desta arrecadação deve ser revertido em prol da sociedade, numa verdadeira e legítima oportunidade para o Estado, enquanto gestor dos recursos arrecadados, fazer valer o seu mister de equalizador das relações de convívio sociais.

Por seu turno, a Ciência do Direito Tributário, conquanto não tenha sido objeto de profundos estudos antes do século passado, sobretudo, por se acreditar que impostos possuíam uma feição mais relacionada às Ciências das Finanças, após a Segunda Grande Guerra, passou a ser analisada com muita minúcia e cuidado.

Ainda que num passado mais longínquo não tenha havido uma maior atenção aos impostos sob o ponto de vista jurídico, desde há muito, histórica e filosoficamente, a preocupação de pensadores pela existência de impostos justos é incontroversa.

Embora não houvesse na Grécia⁴² antiga, uma precisa diferenciação entre impostos, taxas e contribuições, a necessidade de recursos para fazer frente ao seu estado quase permanente de guerra, às inúmeras obras, à massa de trabalhadores públicos, era grandiosa.

Nos primórdios da história, as fontes de receitas estatais eram provenientes da arrecadação de pesados tributos cobrados daqueles que eram vencidos nas guerras e dos territórios invadidos. Na medida em que o Estado se tornava maior e mais complexo, a demanda por receitas mais expressivas também ganhava força, fazendo, então, com que os próprios cidadãos de seu Estado tivessem também que contribuir com as despesas públicas.

As receitas atenienses eram classificadas em duas categorias básicas: as *originárias*, decorrentes de suas atividades na esfera privada (exploração de minas de prata); e as derivadas, decorrentes propriamente da imposição de tributos. Além do confisco outras receitas derivadas eram auferidas, tais como os mencionados tributos que Estados conquistados pagavam ao Estado grego, quer seja como forma de evidenciarem-se fiéis aos gregos quer seja como forma de evitar novas guerras.

Com o aprimoramento das relações de convívio e diante de abusos cometidos por governos, as imposições tributárias passaram a exigir em demasia dos cidadãos que, cada vez mais, onerados começaram a exigir o estabelecimento de uma carga tributária justa.

Do grito dos cidadãos contra o abuso estatal na cobrança de impostos, estabeleceu-se uma preocupação com os desígnios da justiça também no campo tributário.

Dando um salto histórico, em que pese as formulações filosóficas, a insatisfação dos povos com a opressão tirânica, a superação dos séculos e séculos

⁴² Referência a Atenas.

de ausência de clareza nas imposições tributárias, apenas com o advento do iluminismo e por mérito da Declaração dos Direitos do Homem e o do Cidadão, as balizas legais das garantias aos direitos fundamentais, começaram a se conformar num movimento que recebeu o nome de constitucionalismo.

Estabelecida assim, a partir deste período, a era das constituições, os direitos fundamentais, passaram a ser positivados nestes ordenamentos supremos de modo que as Constituições Federais tornaram-se o grande veículo portador das garantias fundamentais do homem.

Dando outro salto histórico, o legislador pátrio, em estrita observância de princípios e regramentos constitucionais, voltados ao exercício da competência tributária, porém, sem o sacrifício do contribuinte, estabeleceu o sistema tributário nacional de modo a servir não só como fonte de custeio do Estado mas, sobretudo, como uma das fontes viabilizadoras do alcance dos objetivos fundamentais da República.

Fonte primária do direito tributário a Constituição Federal, não obstante trazer nítidos contornos sobre a hipótese de incidência, já que por imposição, também constitucional, é matéria reservada à lei ordinária, estabelece, em síntese vários critérios, dentre os contribuintes, etc., e, antes de qualquer outro elemento, os princípios norteadores da tributação no país.

Das garantias assentadas na Constituição Federal, exclusivamente tributárias ou não, advém a gênese da estrutura do sistema tributário vigente brasileiro.

Desta forma, não podendo ser diferente, a força máxima em que consiste a impositividade presente nos textos constitucionais, alicerçada na trama principiológica-garantidora dos direitos fundamentais do cidadão, busca promover a justiça tributária contemporânea, a qual será pormenorizada abordada adiante.

5 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Conforme leciona Ferraz Junior,

As discussões filosóficas modernas sobre a justiça tendem a encará-la sob dois aspectos. Sob o aspecto *formal*, ela aparece como um valor ético social de proporcionalidade, de acordo com o qual, em situações bilaterais normativamente reguladas, se exige a atribuição a alguém daquilo que lhe é devido, ou seja, trata-se de um princípio abstrato de ação que prescreve, para os seres de uma mesma categoria essencial, o mesmo tratamento. Desponta, nesta noção, o princípio da igualdade que, porém, aí vem vazio de conteúdo. Restaria identificar, no gênero, *aquilo que* deve ser proporcionalmente repartido entre quem. Este é o aspecto *material* da justiça. E é dentro deste aspecto que se travam as maiores polêmicas.⁴³

A justiça tributária⁴⁴ brasileira, ineludivelmente encontra sua maior expressão no princípio da capacidade contributiva. Não por outra razão diz-se que este princípio, por estabelecer balizas bem definidas ao poder de tributar é um grande protetor dos direitos humanos fundamentais, compondo um quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais⁴⁵.

Na dicção de Humberto Ávila,

o critério de justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º). Qualquer afastamento desse direito preliminar de igual tratamento (art. 5º) deve ser fundamentado, caso contrário, o próprio significado fundamental do princípio da capacidade contributiva seria afastado (arts. 1º e 5º).⁴⁶

⁴³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas. 1990. p. 54.

⁴⁴ Conquanto a denominação justiça fiscal seja utilizada em muitas vezes como sinomínia de justiça tributária, em vista da designação “fiscal” poder ensejar um equívoco semântico, vez que poderia ser inadvertidamente compreendida sob um ângulo de exclusiva vinculação com o fisco, e por conseqüência, numa ótica meramente arrecadatória, no presente trabalho é adotado o termo Justiça Tributária.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo, A legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 434.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 43 de 19.12.13*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 339.

Sinônimo de uma distribuição equânime quando da arrecadação e orientado por critério consistente em exigir mais daquele que pode contribuir mais, preservando, por conseqüência, os menos favorecidos, ao impor a estes uma contribuição menor, o princípio da capacidade contributiva, ganha relevo no entendimento de Ferreira Filho, para quem o dever de concorrer, cada qual na proporção de suas possibilidades, para o custeio do Estado tem uma significação mais robusta do que a econômica, dando ao mais capaz, sob este prisma de participação, a responsabilidade de conduzir o destino da comunidade.⁴⁷

Tipke⁴⁸, ao abordar a igualdade na tributação, ensina que a mesma deve

ser entendida em primeiro lugar como generalidade ou universalidade da tributação. Em outras palavras: que todos os indivíduos 'tributariamente' capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa; que devem ser tributadas as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica; que, ademais, também para determinados grupos de poder Estado (como deputados, funcionalismo, clero, nobreza, etc.) não deve haver nenhum privilégio.

A capacidade contributiva como corolário da justiça tributária, é responsável pela realização da mencionada justiça distributiva. Desta forma o alcance da mencionada justiça proporciona a obtenção dos meios necessários a consecução da justiça social, que por sua vez, procura através de seus instrumentos minimizar as disparidades encontradas num determinado Estado.

Preconizada a partir do século XIX, a justiça social se estabelece por meio da distribuição de rendas e estrita observância ao mínimo necessário para a existência.

⁴⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *A Democracia Possível*. São Paulo: Saraiva, 1979, p.28.

⁴⁸ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Dialética, 1984, p. 518.

Em verdade, a distribuição de rendas é alcançada através da redistribuição de riqueza que, visando garantir o mínimo necessário para existência do cidadão, pode ser implementada através do uso da tributação.

A justiça social traduz uma evolução histórica da igualdade política para a igualdade social, bandeira levantada pelos socialistas, em favor de uma maior intervenção do Estado na execução de direitos do cidadão expressos nas constituições. Essa mudança de conteúdo da igualdade veio da insatisfação da distribuição de renda promovida pelo liberalismo, de modo que se passou a defender a tese intervencionista para que o Estado redistribuísse a riqueza por meio da tributação progressiva e extrafiscal.⁴⁹

Para que haja a implementação de uma política de justiça social necessariamente deverá coexistir uma estrutura institucional que tenha por escopo atender princípios de necessidade, mérito e igualdade, objetivando superar as diversidades encontradas. Fulcrada nas necessidades verificadas, a referida estrutura institucional deverá promover a distribuição, ou redistribuição, da riqueza, de forma a permitir com que os menos favorecidos possuam uma vida digna.

Neste sentido os direitos sociais, conformadores da realização da justiça social, dizem respeito ao atendimento das necessidades humanas básicas. As quais estão relacionadas às necessidades primárias do indivíduo, como alimentação, habitação, saúde, educação, etc.

Segundo Tipke,

O conceito indeterminado da justiça é concretizado num primeiro nível como segue: justiça por meio de tratamento isonômico; tratamento isonômico segundo um critério adequado à matéria; justiça social – tributação

⁴⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. 1ª ed São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122.

socialmente justa com base num princípio adequado à matéria, que somente pode ser sacrificado por princípios de mesmo valor.⁵⁰

Conforme leciona Ferraz Junior,

As discussões filosóficas modernas sobre a justiça tendem a encará-la sob dois aspectos. Sob o aspecto *formal*, ela aparece como um valor ético social de proporcionalidade, de acordo com o qual, em situações bilaterais normativamente reguladas, se exige a atribuição a alguém daquilo que lhe é devido, ou seja, trata-se de um princípio abstrato de ação que prescreve, para os seres de uma mesma categoria essencial, o mesmo tratamento. Desponta, nesta noção, o princípio da igualdade que, porém, aí vem vazio de conteúdo. Restaria identificar, no gênero, *aquilo que* deve ser proporcionalmente repartido entre quem. Este é o aspecto *material* da justiça. E é dentro deste aspecto que se travam as maiores polêmicas.⁵¹

Em busca justamente do estabelecimento de um *mérito*, ou de outra forma, de um *critério* para preencher o princípio da igualdade, é que age a justiça tributária, olhando para as necessidades materiais do Estado mas também, zelando pela proteção do cidadão, como forma de ver existir a justiça em sua concretude. A propósito, Tipke observa: “Leis Fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário.”⁵²

5.1 IGUALDADE

Não parece tarefa fácil a formulação de um conceito que, por seu alcance seja suficientemente satisfatório para apresentar-se com um conteúdo justo e verdadeiro e ao mesmo tempo apto a qualificar a Igualdade em sua essência.

⁵⁰ TIPKE, Klaus et al. *ibid.* p.22.

⁵¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas. 1990. p. 54.

⁵² TIPKE, Klaus et al. *op. cit.* p.28.

Rui Barbosa, em sua Oração aos Moços⁵³, firmara seu entendimento a respeito do conceito deste valor, ao sustentar:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.

Misabel Derzi, a respeito da Igualdade, afirma:

A igualdade vista como princípio que impõe deveres e direitos iguais aos cidadãos acarreta a necessidade de a lei discriminar. É a face positiva do princípio que impõe tratamento desigual aos desiguais [...] Seria profundamente injusta a norma que estabelecesse mesmos deveres para adultos e crianças ou tributos fixos, quantitativamente iguais, para pobres e ricos. Existem, então disparidades na ordem dos fatos que a lei não pode ignorar [...]⁵⁴.

No universo do Estado Democrático brasileiro, cuja Constituição Federal elegeu valores e fundamentos que norteiam e direcionam a estruturação da sociedade para o alcance do “*Welfare State*, ou Estado do Bem Estar, cuja finalidade última se materializa na conformação e consolidação do Estado Democrático de Direito, Igualdade pressupõe, portanto, o atendimento dos requisitos mínimos que possibilitem uma existência digna, na qual as necessidades básicas e essenciais que tornem o cidadão um sujeito ativo nas relações sociais, sejam atendidas.

Nesse sentido, torna-se imprescindível a firme atuação do Estado no que concerne à adoção e implementação de políticas públicas, que se mostrem eficazes

⁵³ BARBOSA, Rui. Oração aos Moços – Discurso na Faculdade de Direito de São Paulo, 1920, Literatura Luso Brasileira Editora, Dicopel.

⁵⁴ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p.”

e suficientes senão para eliminar ao menos para minimizar de forma expressiva as gigantescas desigualdades sociais verificadas nos extremos da sociedade.

Sob este aspecto, imperiosa se faz a redistribuição de rendas, de modo que os economicamente mais favorecidos sejam chamados a contribuir com sua parcela de forma equivalente e proporcional a riqueza manifestada.

5.1.1 Igualdade e Direito Tributário

A tributação se levada a efeito com a observância do princípio da capacidade contributiva realiza papel fundamental, pois, se de um lado assegura a obrigatoriedade de contribuição em favor do economicamente menos favorecido, de outro proíbe a imposição de carga tributária em montante superior à riqueza verificada ou, em outras palavras, permite aferir a dosagem da tributação de acordo com a capacidade de contribuição do sujeito passivo.

Bem por isso, tem sido cada vez mais expressivo o número de adeptos que vêem na igualdade fiscal uma forma de reduzir as desigualdades sociais.

E esta medida - de instituição de tratamento desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades - longe de ser discriminatória e violadora do princípio da igualdade, se estruturada e justificada em critérios lógico/jurídico, além de legítima, obriga de forma absoluta, desde o legislador até o destinatário da norma, à adoção de postura que reforce tal diferenciação, uma vez que, em decorrência da desigualdade, o princípio da igualdade se manifesta em sua essência.

Mas a igualdade na tributação tem, ainda o mérito de permitir a exposição clara da relação jurídica entre o cidadão e o Estado no âmbito obrigacional, vale dizer, a par da competência tributária do Estado, o regime democrático permite que

o cidadão confira, questione e exija o cumprimento dos direitos efetivamente positivados tanto na Constituição Federal quanto na legislação ordinária, além do exercício pleno do direito à fiscalização e controle das atividades administrativas custeadas com os recursos da arrecadação tributária.

Esse direito ao exercício constitucional de fiscalização das atividades administrativas desenvolvidas pelo Estado - e que hoje demonstram um caráter muito mais intervencionista por parte deste - em princípio, permite averiguar a criação e implementação de programas sociais e de políticas públicas voltadas para a redução das diferenças sociais, objetivando alcançar a justiça social como finalidade intrínseca à criação e consolidação do *Welfare State*.

Não por outra razão, o artigo 3º, da Constituição Federal, guarda a seguinte redação:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Pondera-se, neste contexto, que a distribuição de rendas e a garantia de atendimento mínimo das necessidades básicas e essenciais que tornem o cidadão um sujeito ativo nas relações sociais se faz presente como imperativo Constitucional.

Francisco Campos, ao abordar a igualdade já ponderava:

A cláusula relativa à igualdade diante da lei vem em primeiro lugar na lista dos direitos e garantias que a Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país. Não foi por acaso ou arbitrariamente que o legislador constituinte iniciou com o direito à igualdade a enumeração dos direitos individuais. Dando-lhes o primeiro lugar na enumeração, quis significar expressamente, embora de maneira tácita, que o princípio da igualdade rege todos os direitos em seguida a ele enumerados.

Quando, efetivamente, a Constituição assegura a liberdade, a propriedade e os demais direitos individuais, ela os assegura não só indiscriminadamente a todos, mas a todos na mesma medida e nas mesmas condições. Enunciando o direito à igualdade em primeiro lugar, o seu propósito foi precisamente, o de significar a sua intenção de prescrever, evitar ou proibir que, em relação a cada pessoa, pudesse variar o tratamento quanto aos demais direitos que ela assegura e garante.⁵⁵

De outro turno, disciplinando de forma explícita, o princípio da igualdade diretamente vinculado ao direito tributário, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso II, dispôs:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

À toda evidência, a Constituição Federal ao tratar da igualdade relacionada ao direito tributário, objetivou o estabelecimento de garantias voltadas à proteção do contribuinte, impedindo, por conseqüência, o favorecimento de determinados sujeitos em detrimento de outros.

Com grande acerto, a limitação imposta à eventual fuga dos preceitos conformadores tributários acaba por impedir a ocorrência de injustiças fomentadas por interesses espúrios, meramente políticos, corporativistas, dentre outros.

Assim, como já explicitado anteriormente, o princípio da igualdade é norma de conteúdo indeterminado, vez que não determina nem as realidades a serem

⁵⁵ CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. v. II, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p. 12.

comparadas nem seu critério de comparação, porém, conforme observa Tipke⁵⁶, tal situação não faz com o seu conteúdo seja indeterminável, pelo contrário, se conjugado com o princípio da capacidade contributiva, não só determinado estará o seu conteúdo, como também a justiça tributária poderá ser vislumbrada.

5.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

5.2.1 Evolução Histórica

Responsável por fomentar, concorrentemente, fatos históricos da máxima relevância para a humanidade, a inobservância do princípio da capacidade contributiva, contribuiu para eclosão de movimentos revolucionários em todo o mundo, da Revolução Francesa à Inconfidência Mineira.

Todavia, o pensamento que ora se apresenta como princípio, teve sua origem na antigüidade derivado da filosofia Aristotélica que pregava a justiça distributiva.

A sua positivação entretanto somente se deu em 1789 com a *Declaration des Droits*, na qual os impostos deveriam ser suportados respeitando-se às possibilidades econômicas de cada um:

Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades.

Diante da grande influência ocasionada pela *Declaration des Droits*, inúmeros países em maior ou menor identidade ao texto francês incorporaram às suas

⁵⁶ TIPKE, Klaus et al. *op. cit.* p.55.

Constituições a idéia contida no princípio hoje designado por Princípio da Capacidade Contributiva⁵⁷.

Surgido no Brasil na Constituição do Império de 1824, com a conformação: *“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres.”*, somente com o advento da Constituição de 1946, por influência do Professor Aliomar Baleeiro, que o princípio da capacidade contributiva foi melhor explicitado. Assim, o artigo 202 da referida Carta Magna, trazia a seguinte redação: *“Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”*

Em esteio ao dispositivo de 1946, porém de forma mais minuciosa, o princípio da capacidade contributiva, também se fez presente na Carta Magna de 1988, sendo previsto no parágrafo 1º do artigo 145, com a seguinte redação:

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.

Concebido como princípio do qual se extrai conteúdo inconfundivelmente valorativo, sua análise e estudo conduz invariavelmente à observância da justiça e a sua correlação com o direito.

A exigência de uma graduação dos impostos à capacidade econômica de quem contribui coloca penosas disputas em torno da igualdade proporcional, desde a Antigüidade, assinalada como uma espécie de essência da justiça. E as dificuldades de uma delimitação aceitável e praticável desta proporcionalidade, sobretudo num direito constitucional positivado e sistematicamente exigente de certas formalidades, acabam por abrir para o jurista um leque de desconfortáveis vaguidades e ambigüidades. Em nome delas, a doutrina se divide, pretendendo alguns que se trate de uma regra sem caráter jurídico, mero sentido de orientação para o legislador, sem força vinculante, enquanto outros lhe conferem

⁵⁷ v.g. República Romana em 1798; Piemonte em 1820; Francesa em 1848, dentre outros.

obrigatoriedade de autêntica norma, capaz de medir a constitucionalidade de leis tributárias.⁵⁸

1824 - Constituição do Império	Art. 179, inciso XV	O princípio da capacidade contributiva foi estabelecido <i>implicitamente</i> .	Indicava que o critério para alcançar a igualdade, no sentido de justiça tributária, era o da proporcionalidade.
1934 - Constituição Brasileira	Art. 113, §§1º e 32; art. 115; art. 185	Por intermédio de outros princípios, a capacidade contributiva foi <i>implicitamente</i> disciplinado.	Disciplinou que o Estado pode utilizar do instrumento político para perseguir as finalidades da igualdade.
1946 - Constituição Brasileira	Art. 202	Surge, expressamente, estabelecido, referindo-se à capacidade econômica do contribuinte, bem como aos tributos de modo geral.	Os tributos deveriam ter caráter pessoal sempre que possível.
1965 - Emenda n. 18	Art. 25	Excluiu o art. 202 da Constituição de 1946.	
1969 - Emenda n.1		Não há menção explícita.	
1988 - Constituição Federal	Art. 145, §1º	O princípio da capacidade contributiva foi estabelecido <i>explicitamente</i>	Em vigência.

Quadro 1 - Quadro evolutivo Político-constitucional do Princípio da Capacidade Contributiva
Fonte: Elaborado pelos autores

5.2.2 Conceito

Por longo tempo, a conceituação de capacidade contributiva ficou exclusivamente adstrita à idéia relativa à capacidade do cidadão em fazer frente às despesas do Estado havidas na consecução de seus fins, contribuindo, através do pagamento de impostos, na medida de suas possibilidades, respeitando-se às necessidades de subsistência de cada qual e seus familiares.⁵⁹

⁵⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *op. cit.* p. 53.

⁵⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997 p. 133

Mínimo Existencial, "Onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água."

Em esteio, nas palavras de Rubens Gomes de Sousa⁶⁰, Capacidade contributiva é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

Todavia, conforme observado por Elisabeth Nazar Carrazza,

este conceito foi, por um largo período de tempo, considerado o único admissível. Hoje, porém, está ultrapassado, pelo menos do ponto de vista jurídico. A Constituição Federal, numa demonstração inequívoca da inconsistência jurídica de tal definição, elenca como fatos passíveis de tributação os que consideram *fatos-signos presuntivos de riqueza*. Estes fatos são havidos como exteriorizações da capacidade contributiva do Cidadão.⁶¹

Não sendo objeto de consenso relativo à sua cientificidade, inúmeras críticas foram formuladas a eventuais conceituações da capacidade contributiva, dentre elas, chama a atenção a tecida por Becker:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações⁶².

A par das críticas formuladas, que não resultam em indicação, contraposta, de outro princípio que melhor explicita a justiça, em detrimento de oportunismos

⁶⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 95.

⁶¹ NAZAR CARRAZZA, Elisabeth. *Os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva e a Progressividade do IPTU*, TD, p. 46

⁶² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, p. 481.

segmentados, advindos de interesses escusos propiciadores de arbitrariedades cometidas contra os cidadãos, o princípio da capacidade contributiva tem se mostrado meio eficaz de garantia da dignidade humana.

Não por outra razão, digna de menção é a abordagem de Bernardo Ribeiro de Moraes sobre o tema:

Por achar-se ligado ao problema da justiça tributária, muitas Constituições colocam, em seu bojo, o princípio ora examinado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Como sabemos, não basta que o tributo seja legal, pois mister se faz que, acima de tudo, o tributo seja justo.⁶³

O estabelecimento de uma definição precisa para capacidade contributiva, obrigatoriamente deverá levar em conta que impostos apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Assim os princípios da justiça fiscal social precisam dar uma resposta para qual parte da renda de cada contribuinte deve recolher como imposto, o que significa que todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível⁶⁴ para o pagamento dos apontados impostos. Quanto maior a renda disponível, maior deverá ser o valor do imposto pago.⁶⁵

Assim, conforme ensinamento de Roque Carrazza:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem

⁶³ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*, 1ª ed., p.412.

⁶⁴ Citado por Tipke "Joachim Lang, atual catedrático da Universidade de Colônia, aduz que "os fundamentos da teoria do acréscimo patrimonial para o princípio da generalidade compreendem não apenas os ingressos patrimoniais, que aumentam a capacidade contributiva; *eles compreendem também as retiradas patrimoniais, que diminuem a capacidade contributiva*. O postulado de considerar retiradas patrimoniais diminutivas de capacidade contributiva denomina-se *Nettoprinzip*, que passaremos a denominar em Português, de *princípio da disponibilidade da renda*. Na doutrina pátria, Misabel Derzi também entende que "a capacidade econômico-contributiva do contribuinte é aquela que se encontra após a dedução de gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio". *op. cit.* p.95-96

⁶⁵ TIPKE, Klaus et al. *op. cit.* p.31

contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.⁶⁶

5.2.3 Capacidade Contributiva Absoluta e Relativa

Objeto de estudo sempre minucioso, a capacidade contributiva pode ser observada em dois sentidos distintos, não excludentes entre si, o absoluto e o relativo.

Por capacidade contributiva absoluta, também designada objetiva, tem-se a percepção de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza, fato este previsto pelo legislador que possa resultar numa aptidão para concorrer às despesas públicas, indicando a existência de um sujeito passivo em potencial.

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, ocupa-se do sujeito individualmente considerado.

Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Neste plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário.⁶⁷

Em outras palavras, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva antecede a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, vez que é o pressuposto desta segunda⁶⁸. Assim, versando sobre fatos que acarretarão no surgimento do tributo – hipótese de incidência, a *absoluta* difere da *relativa*, na exata aceitação de que esta

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.*, 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 78.

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

⁶⁸ Na lição de Alberto Xavier: “O conceito de fato tributário caracteriza-se, assim, por um requisito formal e por um requisito material: o primeiro consiste na tipicidade; o segundo, na capacidade contributiva” *in Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 76/77.

última está voltada não propriamente para a situação hipotética prevista pelo legislador, mas sim para estrita capacidade contributiva do sujeito passivo.

5.2.4 Princípios e Aplicação da Capacidade Contributiva

A pressupor e possibilitar o surgimento da justiça enquanto fim de um Estado, o estabelecimento de princípios, conjunto de prescrições, critérios ou mesmo especificações de padrões, faz-se fundamental.

Tal fundamentalidade reside no fato de que a ausência de critérios e regulações dá margem à prevalência de uma suposta, retórica, conveniente e, portanto, pseudo, justiça, a qual, caracterizada nesta hipótese, por uma força conceitual mais do que abstrata, inexistente, dado à ausência principiológica, acarreta a sujeição da prática de atos injustos e, por consequência, na ocorrência concreta da injustiça.

Com vistas a evitar este vazio normativo, tem-se que a única maneira de assegurar uma compleição isonômica, equilibrada e minimamente segura nas relações sociais, passa, obrigatoriamente, pelo estabelecimento de princípios que, envolvidos numa trama normativa, refletirão os valores, objetivos e garantias de um Estado.

Segundo Roque Carrazza,

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito e explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam⁶⁹.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 33

Em que pese a possibilidade dos princípios serem tanto implícitos quanto explícitos, conforme assinalado acima, Souto Maior Borges⁷⁰, pondera que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito, tudo depende do âmbito de abrangência de um e de outro.

Ainda quanto à relevância dos princípios, digna de menção é a lição de Bandeira de Mello:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁷¹

Em outras palavras, princípio é começo, alicerce, ponto de partida, porta-voz dos valores de um estado, segurança de um ordenamento, dentre tantos outros termos que poderiam ser utilizados para expressar a sua importância num ordenamento jurídico.

É importante repisar que um princípio não existe de forma isolada, de forma independente ou sem harmonia com outros princípios. Assim, um princípio tem a sua validade concretizada a partir da sua relação harmoniosa com outros princípios, de modo que proporção que lhe compete num ordenamento seja sinônimo da reafirmação constante e perene da sua importância, o que, em última análise propicia o convívio ordenado numa sociedade. Por esta característica vinculativa e dependente, pode-se visualizar o princípio como componente de uma realidade sistêmica.

⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3a. ed. São Paulo: Malheiros 2001,

⁷¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 14a. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 807, citado por CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.* p. 34.

Em esteio, pode-se entender sistema⁷² como uma reunião ordenada das várias partes que formam um todo, portanto, organizadas e relacionadas de forma a se sustentar mutuamente e de até permitir que uma se explique pela outra.

Princípios são encontrados em todos os escalões da "pirâmide jurídica", havendo, portanto, princípios constitucionais, legais e até infralegais. Naturalmente, os constitucionais são os mais importantes, são os prevalentes, por isto, nenhuma interpretação pode ser havida por boa (e, portanto, por jurídica), se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.

Neste encaminhamento, princípios viabilizadores da igualdade, somente exsurtem, como justos e perfeitos, se observarem as peculiaridades inerentes a cada esfera de convívio regulada pelo direito. Por este motivo, estas regulações revelam a feição sistêmica, donde dos fundamentos advém objetivos que, como forma de serem alcançados, estabelecem garantias que, limitam poder, prescrevem condutas, asseguram legitimidade, impõe sanções, etc..

Se observada a realização da justiça através do que poder-se-ia denominar realidade sistêmica normativa, a obediência às formulações legislativas não se resume ao respeito de uma determinada norma ou prescrição comportamental, muito pelo contrário, a concretização da justiça, pressupõe o respeito a uma gama de princípios que são antes de tudo os conformadores do ordenamento, partindo da regulação mais ampla – fundamentos, valores, garantias, princípios gerais, e assim

⁷² Conforme observado por Ferraz Junior: A palavra sistema, etimologicamente do grego *system*, provém de *syn-istemi* e significa o *composto*, o *construído*. Na sua significação mais extensa, o conceito aludia, de modo geral, à idéia de uma totalidade construída, composta de várias partes. O uso posterior configurou, porém um compreensão mais restrita. Conservando a conotação originária de *conglomerado*, a ela agregou-se o sentido específico de *ordem*, de *organização*. Aliada à idéia de *cosmos*, conceito fundamental da filosofia grega, ela aparece por exemplo entre os estóicos para descrever e esclarecer a idéia de "totalidade bem ordenada".in *Conceito de Sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, Ed. da Universidade de São Paulo, 1976, p. 9.

sucessivamente, até a mais peculiar e específica regulação, esta relacionada diretamente à situação particular regulada na sociedade.

Diante de tamanha complexidade e interação, a corrupção de um princípio à outra coisa não conduz senão à justiça corrompida, vale dizer, o princípio injusto somente pode proporcionar a injustiça.

Restringindo o universo experimental, tem-se que ao princípio da capacidade contributiva vários outros estão vinculados, de modo a estabelecer a realidade sistêmica acima apontada.

Como já razoavelmente abordado, o princípio da capacidade contributiva tem em seu alicerce o princípio da igualdade, porém, tem também muitos outros, tais como *progressividade* o qual assegura que o tributo seja graduado consoante a dimensão da base de cálculo, quanto maior, maior será a alíquota, *personalização* que norteia a tributação no sentido de incidir em face da situação pessoal do contribuinte, ou seja, quanto maior a aproximação com o mesmo, maior será a experiência de justiça, *não-confiscatoriedade*⁷³, que limita o direito do ente arrecadante, vedando-lhe a possibilidade de fazer incidir o tributo sobre a “fonte produtora de riqueza dos contribuintes”⁷⁴, e ainda, para alguns, *seletividade* princípio este que estabelece a incidência com base na essencialidade de seu consumo.

⁷³ "A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público (...)" (STF, j. 30.set.1999, Pleno, ADIn-MC 2010/DF, Rel. Min. Celso de Mello).

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *op.cit.* p.89

O princípio da seletividade faz emergir uma questão relevante e polêmica no estudo da capacidade contributiva, que é: *o princípio da capacidade contributiva também se vincula com aqueles tributos que incidam sobre o consumo?*

Para Elizabeth Carrazza,

Sem dúvida, nos chamados impostos sobre o consumo, o repasse da carga impositiva tributária é um fato econômico presente. Nesta medida, quando a Constituição Federal menciona a seletividade em razão da essencialidade dos produtos, está, de um lado, buscando proteger os menos favorecidos e, de outro, instrumentalizando o princípio genérico da igualdade.⁷⁵

Conquanto tenha se falado de igualdade, capacidade contributiva enquanto conceito, em sua origem e sua evolução, todas as vertentes foram amoldadas com maior ou menor tranqüilidade numa relação direta da capacidade contributiva, com renda disponível⁷⁶, respeitado o mínimo existencial⁷⁷ e a qualidade de contribuinte.

Na visão de Tipke, o princípio da capacidade contributiva está relacionado com “os impostos que servem à finalidade fiscal, tanto impostos diretos quanto indiretos”⁷⁸, ajustando-se às condições individuais de cada contribuinte, inexistindo,

⁷⁵ NAZAR CARRAZZA, Elisabeth. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1992, p. 60.

⁷⁶ Se com a evolução do conceito da capacidade contributiva foi estabelecido um deslocamento das premissas *patrimônio* e *bens*, como objetos perseguidos pelo olhar tributante, ao se adotar como novas premissas *produto* e *renda* em substituição ao modelo antigo, necessário se fez o estabelecimento de uma proteção ao contribuinte, a fixação de verdadeira uma trava de segurança com vistas a permitir que a tributação concebida a partir desta nova feição não fosse subvertida. Assim, estabeleceu-se uma garantia ao contribuinte de que uma parcela de sua renda não fosse tributada, de forma a assegurar-lhe um mínimo para a sua sobrevivência.

⁷⁷ Decisão de Juíza Federal Regina Helena Costa, autorizando a dedutibilidade irrestrita de despesas com instrução.

“Do teor dos arts. 153, inciso II, da Constituição da República e 43 do Código Tributário Nacional extrai-se que renda é acréscimo patrimonial, *algo de positivo*, que vem crescer, somar-se ao patrimônio da pessoa. E é justamente em relação ao imposto de renda que mais reluz a importância da consideração da capacidade contributiva do contribuinte, por ser o tributo cuja estrutura melhor permite considerar as condições pessoais do sujeito passivo. O princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145, parágrafo 1º., da Constituição, compreende (...) a capacidade contributiva relativa ou subjetiva”, que “reporta-se ao sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Opera, portanto, como critério de graduação dos impostos, como limite da tributação, *permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’* e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou cerceamento de outros direitos constitucionais”⁷⁷ (Ação Civil Pública - Processo n. 97.0009850-8)

⁷⁸ TIPKE, Klaus et al. *op. cit.* p.32.

portanto, qualquer feição coletiva ou utilitarista, enquanto ferramenta principiológica tributária. Da mesma forma que, amoldando-se às características exclusivas de cada contribuinte é um princípio de individualidade e cuidando da efetiva – e *não presumida*⁷⁹ – capacidade contributiva da pessoa é um princípio da realidade.

Todavia, para melhor satisfazer à indagação acima lançada, é importante lembrar que o Estado, através do tributo, encerra duas finalidades distintas, uma essencialmente distributiva segundo a qual o Estado promove a repartição da arrecadação como forma de realizar a justiça distributiva esta denominada *finalidade fiscal* e outra, cujo mote abarca uma função dirigista, “através da qual o Estado põe em prática finalidades político-econômicas”, estas últimas denominadas finalidades *extrafiscais*⁸⁰.

Em que pese a explanação sobre princípios e a comunhão de objetivos e inter-relação em suas essências, donde deflui o caráter imperativo do princípio da capacidade contributiva, como forma de complementar a análise sobre o raio de sua imperatividade, importante observar a primeira parte da redação do dispositivo constitucional que o contempla:

Art. 145. § 1º. – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ...

Como já visto, dentro de uma estabelecida hierarquia normativa, os princípios constitucionais assumem suprema importância na conformação do ordenamento vigente. Por esta razão, dimensionar o seu alcance é de grande relevância a fim de se aferir a realização da justiça em face do cabimento da sua aplicação ou não.

⁷⁹ Exceção pode ser constatada quando da tributação da renda presumida, a qual pela impossibilidade de se apurar a renda real ou por força de política fiscal, é utilizada.

⁸⁰ TIPKE, Klaus et al. *op. cit.* p.63

Com uma redação nem tanto primorosa, a expressão, *sempre que possível* faz surgir grande celeuma no mundo jurídico. Esta expressão relaciona-se com o *caráter pessoal* ou com a *capacidade econômica do contribuinte*?

Problema de ordem de comunicação que gera a impossibilidade de apreensão imediata do significado da norma e proporciona dúvida ao destinatário em razão da imprecisão de seu conteúdo.

Assim, a hermenêutica vem sendo exercitada de modo a proporcionar diferentes resultados. Conquanto haja quase que unanimidade quanto a impossibilidade do dispositivo estabelecer uma faculdade ao legislador em observar ou não a aplicação do princípio da capacidade contributiva quando da criação de leis atinentes a impostos, por outro lado, tal unanimidade não é assim manifestada quando se aborda se a expressão quis apenas reafirmar que sobre alguns tributos, a depender de sua natureza, não há a obrigatoriedade de se respeitar o aludido princípio⁸¹.

Alberto Xavier ensina que:

É certo que o § 1º. Do art. 145 condiciona à ressalva 'sempre que possível' a imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva. Mas esta ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já porém, no que

⁸¹ "IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte". (STF, Pleno, RE 153.771/MG, Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, DJU 5.set.1997, p. 41.892),

concerne ao princípio da graduação, segundo a capacidade econômica, não encontramos nenhum caso entre a lista de tributos previstos na Constituição – cuja natureza e estrutura com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154.⁸²

Em esteio, Roque Antonio Carrazza, também se pronuncia:

A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a *regra-matriz* do imposto (traçado na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade.⁸³

Noutra vertente⁸⁴, Américo Lacombe⁸⁵, defende que em vista do princípio da capacidade contributiva ser o corolário do princípio da igualdade, o qual se aplica, indistintamente, a todos os impostos, não há que se falar em restrições à aplicação do primeiro princípio, referindo-se, a expressão *sempre que possível*, ao caráter pessoal dos impostos.

⁸² XAVIER, Alberto. *Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Separata. RDT, 1991. p. 119. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. *op.cit.* p. 90-91.

⁸⁴ A par do resultado do julgamento, dois ministros de pronunciaram no sentido da irrestrita aplicação do princípio a todo e qualquer imposto: ITBI: Progressividade - Inaplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva

O Tribunal, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade de norma legal que estabelecia a progressividade de alíquotas do Imposto de Transmissão inter vivos de Bens Imóveis - ITBI, com base no valor venal do imóvel (Lei 11.154/91, do Município de São Paulo, art. 10, II), reformando acórdão do Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo. Entendeu-se que o ITBI (CF, art. 156, II), imposto de natureza real que é, não pode variar na razão da presumível capacidade contributiva do sujeito passivo. **Os Ministros Carlos Velloso, relator, e Marco Aurélio, admitindo que o princípio da capacidade contributiva previsto no § 1º do 145 da CF se aplica a todo e qualquer imposto, inclusive aos de natureza real**, declararam a inconstitucionalidade da referida norma com base em outro fundamento, qual seja, de que a CF não autoriza de forma explícita a adoção do sistema de alíquotas progressivas para a cobrança do ITBI. Precedente citado: RE 153.771-MG (DJU de 5.9.97). RE 234.105-SP, rel. Min. Carlos Velloso, 8.4.99.

⁸⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Capacidade Contributiva e igualdade*, 5a. Mesa de Debates do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, in RDT n. 56, p. 171.

Todavia, a par da dissidência interpretativa, a noção aristotélica de justiça se adianta neste momento para demonstrar que, s.m.j., a correção está no meio termo. Explica-se: superada a discussão quanto à faculdade do legislador em observar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, quanto à aplicação exclusivamente sobre os impostos que guardam vinculação com o princípio do caráter pessoal não parece ser a mais adequada, visto que, conforme explicitado acima, os impostos que incidem sobre o consumo também permitem, à sua peculiar maneira, estabelecer a capacidade contributiva como norte insuperável.

Nesta direção, aponta Henry Tilbery⁸⁶:

Recapitulando o princípio básico, focalizado nas presentes considerações, já definido antes no sentido de que a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intactos os recursos dos indivíduos para a satisfação das suas necessidades essenciais e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza: no imposto direto (sobre rendas) – pela isenção do mínimo de subsistência; no imposto indireto (sobre vendas) – pela aplicação do critério da essencialidade de bens; chegamos à conclusão de que a faixa de dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeitas as necessidades básicas individuais.

Infere-se da problemática que envolve a seara de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva - se tal princípio se amolda tanto aos impostos designados pessoais quanto aos reais⁸⁷, ou mesmo se contempla tanto aqueles

⁸⁶ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito Tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária: IBDT, 1990, p. 2.994.

⁸⁷ Segundo Geraldo Ataliba: "São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência (o que não significa que a hipótese de incidência não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente,

impostos que possuem caráter extrafiscal quanto fiscal - que independentemente de um ajustamento mais dócil ou menos dócil a determinado tipo de imposto, todos eles, em última análise, se revestem de características distributivas, vez que, ainda que se vinculem a finalidades políticas, econômicas ou sociais, protegendo aqueles setores ou indivíduos⁸⁸ que necessitam de maiores cuidados, ou, promovendo o agravamento da incidência naquelas situações cujas repercussões trarão maiores vantagens ao Estado⁸⁹, ou ainda, estimulando senão dirigindo condutas que reafirmem os valores fundamentais e objetivos da República, sempre respeitando as garantias assentadas na Carta Constitucional, proporcionam a experimentação da justiça enquanto essência conformadora e objetivo de um Estado Democrático de Direito.

no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele." *In Hipótese de incidência tributária*. 6ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 141-142.

⁸⁸ Isenção ou incidência diferenciada sobre produtos da cesta básica.

⁸⁹ Incidência mais gravosa sobre produtos supérfluos ou prejudiciais a saúde, *v.g.*, cigarro, não só desestimula o consumo mas também, proporciona ao Estado dispor de maiores recursos para a aplicação em saúde pública.

6 IDENTIDADES E SEMELHANÇAS APARENTES ENTRE A JUSTIÇA ARISTOTÉLICA E A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA CONTEMPORÂNEA

Na Grécia antiga, a experimentação dos ideais de justiça no campo tributário já abarcava a conceituação hoje utilizada como verdadeiro fundamento de validade na legislação tributária vigente no Brasil.

O princípio da capacidade contributiva, principal tradução da justiça tributária no ordenamento pátrio, conforme menção de José Maurício Conti, já era de certa maneira utilizado em Atenas como forma e critério para o Estado angariar recursos para fazer frente às suas despesas. Conforme relatos, visando à consecução do custeio de sua marinha, Atenas estabeleceu uma contribuição que deveria ser suportada por todos os cidadãos cuja riqueza atingisse pelo menos dez “talentos”, devendo ser inclusive registrado o quanto cada contribuinte estaria obrigado a pagar em virtude de suas possibilidades.⁹⁰

Tem-se com este apontamento histórico que a concepção de justiça grega antiga, também na particularizada capacidade contributiva, possivelmente, já se inspirava com vistas a uma formulação de um conceito de justiça.

Por certo, os momentos históricos e as necessidades humanas impõem uma marcha com acentuadas variações no que pertine a necessidades fundamentais, preocupações prevalentes e concepções humanísticas em geral.

Nesse sentido, a discussão sobre a justiça também variou quanto à sua importância, sobretudo no que diz respeito às transformações proporcionadas pelo direito moderno. Abordando este tema, José Reinaldo de Lima Lopes, esclarece:

⁹⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios tributário da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

A discussão da justiça, como elemento racional fundante da ordem jurídica ou das leis em particular, perdeu progressivamente importância. No que diz respeito ao uso da linguagem da justiça, trata-se de uma das mais evidentes transformações pelas quais passou o direito moderno. Se o fundamento do direito pode ser a conveniência, o interesse ou a vontade, vai perdendo sentido a busca da “natureza” das relações entre os seres humanos. Nesses termos o que aconteceu de mais significativo foi a redução da justiça às trocas. A partir da pessoa humana, que se identificara com o indivíduo, todas as relações poderiam ser descritas como relações de troca consensuais e voluntárias. É claro que o consenso no estabelecimento das relações, mesmo algumas relações de estado (estamentais), era bem conhecido dos medievais, como visto. Havia porém, a imagem importante de que se bem se pudessem alterar as relações contratuais e políticas, todas elas se subordinavam, em última instância, à natureza social dos seres humanos. Dessa forma, a distribuição ou a medida a respeito das coisas comuns parecia, óbvia e necessariamente, anterior às medidas das trocas.

Institucionalmente, o deslocamento da justiça para uma esfera e o deslocamento da distribuição para outra significaram, o desaparecimento prático, no direito, da preocupação com os temas das coisas indivisíveis. O estabelecimento de um ramo autônomo para tratar das coisas públicas e das relações dos sujeitos com o público, o *direito administrativo*, abandonou-se à idéia da superioridade do “interesse público” ou da “conveniência” do governo. Tendeu a desaparecer, portanto, um critério normativo de justiça, substituído pela nova filosofia da autopreservação, do indivíduo ou do Estado. A justiça foi, durante muito tempo, o critério de racionalização do direito. Como virtude das relações entre os sujeitos e como virtude “arquitetônica” da política, ou seja, da vida comum, o destino da justiça estava naturalmente associado à prioridade do todo sobre a parte. Dessa forma, a distribuição representa a norma constitutiva de um certo todo. Pressupõe-se que há um todo e que o todo é significativo, finalístico, racional nesses termos. Quando a ordem se pretendeu móvel, aberta, não tradicional, a justiça reduziu-se às relações entre contratantes: uma espécie de justiça das comunicações, como foi visto, nas quais a garantia das promessas – fidelidade – pôs-se acima do conteúdo das obrigações. Daí o impedimento de os juízes adjudicarem as disputas interferindo no equilíbrio das relações entre as partes. Este passava a ser considerado o resultado natural do exercício das liberdades e das vontades. A justiça passou a ser interpretada de modo exclusivo como garantia de posições naturais, distribuídas aleatoriamente em função das liberdades. A política concentrou-se na esfera das conveniências, a justiça e o direito na esfera das promessas e da fidelidade. O direito público deixou, pois, de ser o direito das distribuições das coisas comuns e deixou de ser objeto judicializável, para converter-se em política (política) e conveniência.

Só muito recentemente a justiça voltou a ter um lugar no debate a respeito das questões ditas políticas. Isto se deve, sem dúvida, ao fato de as questões distributivas terem se convertido em objeto da linguagem do direito, muito especialmente por força da incorporação dos direitos sociais ao estatuto de direitos fundamentais no Estado social de direito, experiência muito típica da segunda metade do século XX. É isto que dá, atualmente, fôlego à volta à teoria da justiça e às novas teorias constitucionais. O direito constitucional em particular, o direito público em geral e mesmo diversas esferas do direito privado são confrontados com problemas de distribuição de bens comuns, coletivos ou indivisíveis (que vão desde os fundos de previdência e seguro até o meio ambiente), até com a questão da criação e fornecimento de serviços ou bens públicos. Nesse sentido, fazer justiça e administrar voltam a confluir, mas agora sob a linguagem do direito outra vez, ou seja, a justiça relativa às distribuições deve ocupar um espaço

importante em várias, senão em todas as áreas jurídicas. Shapiro lembra, de modo muito adequado, que o final do século XX conhece uma nova forma de atuação do órgãos administrativo, “quase judicial”: os órgãos do governo são obrigados a adequar seu procedimento às regras do processo “ouvindo todos os interessados”, judicializando seu processo decisório e incorporando nele a linguagem dos direitos subjetivos (Shapiro, 1988: 118-119). O que significa isto senão a idéia de que a distribuição é uma questão de justiça e não só de política? ⁹¹

Tema de relevante expressão em qualquer discussão sobre a justiça, na medida em que se imiscui com a igualdade, a distribuição é um dos elementos propulsores para o desenvolvimento de conceitos, formulações de pensamentos, e antes de mais nada, investigações sobre da realização da justiça em sentido *lato*.

A distribuição como uma ação que é, se revela numa análise jurídico-filosófica a partir da interação de condutas entre pessoas, como forma de proporcionar uma equalização no seio de seus convívios e com isso estabelecer a harmonia e justiça na sociedade.

Tanto no conceito aristotélico quanto na concepção formadora do sistema tributário nacional contemporâneo, a distribuição desponta como uma questão de justiça, evidenciadora da interação entre os seres humanos e como resultado de condutas objetivas, percebidas, portanto, num campo concreto ou concretizável.

Definindo o palco onde se desenvolvem os conceitos da justiça aristotélica e também da justiça tributária, qual seja, *o convívio social*, importa rememorar que Aristóteles estabelece dois pontos de observação para justiça, a saber: a *justiça particular*, vinculada à igualdade e a *justiça universal*, vinculada à obediência da lei. Conforme se verá adiante, estes dois pontos de observação também podem e devem ser utilizados quando do exame da justiça tributária contemporânea.

⁹¹ LOPES, José Reinaldo de Lima. *As palavras e a lei: Direito, ordem e justiça na história do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: editora 34/ Edesp, 2004, p. 265-267.

Em que pese a eventual aparência de distinção entre as justiças acima nominadas, a mesmas são ligadas pela indissociável característica de afirmação e reafirmação da igualdade. Esta assertiva se dá em virtude da justiça universal ser a própria lei, que, pressuposta da igualdade, objetiva o convívio harmônico e justo na sociedade, através da obediência dos seus comandos normativos. Já a justiça particular, ao se caracterizar como distributiva ou corretiva, também procura, quer seja num movimento subordinado (entre Estado e cidadãos), quer seja num movimento coordenado (entre particulares), por meio da observância da igualdade, estabelecer a harmonia entre os conviventes numa *Polis*.

Ora, e o que a justiça tributária objetiva? não é a mesma coisa, guardadas algumas peculiaridades? no campo da justiça *universal* de Aristóteles, também se tem a formulação legal da norma tributária, enquanto, no campo da justiça *particular*: na vertente *distributiva*, tem-se a relação de subordinação entre o ente arrecadante e os contribuintes (Estado e cidadão) e no campo da justiça *corretiva* por que não afirmar, tem-se uma relação de coordenação entre Estado e contribuinte, hipótese em que o Estado se transmuta em parte assim como já é o contribuinte, buscando nesta vertente a intervenção de um juiz a fim de estabelecer um meio-termo, tal qual como anteriormente abordado.

É de se observar que todas estas relações de justiça (aristotélicas ou tributárias) acabam por se estabelecer em busca do que ? em busca da virtude suprema - *justiça*, a qual, da prática à consciência de si, é o verdadeiro conceito de felicidade que o homem, em primeira e última análise, persegue como bem fundamental.

Conquanto possa parecer mais filosófica do que tributária, uma abordagem acerca de virtude, felicidade, etc., em verdade, o que se faz nesta forma de

exposição, é apenas uma composição comunicativa que poderia ser estabelecida em outros termos, mas, que em essência, têm os mesmos significados.

Como sustentação desta assertiva e como forma de comprovar a total identidade entre as duas realidades investigadas neste trabalho, pode-se adotar, como ilustrações, as seguintes formulações:

- **Justiça universal** = Previsão legal = **hipótese de incidência tributária**;
- **Justiça distributiva** = Distribuição de haveres e deveres aos cidadãos = **Imposição tributária como forma de custeio do Estado e meio propiciador de distribuição de riquezas**;
- **Justiça corretiva** = Intervenção do judiciário como aplicador/intérprete da lei, ante ao injusto tributário praticado = **Justiça convencional** ;
- **Mérito** (diferenciador) = **capacidade contributiva**;
- **Meio-termo** = **exata localização entre mínimo existencial e confisco**;
- **Equidade** = **aplicação/interpretação da lei num caso particular controverso e concreto**, v.g. expressão: “sempre que possível” (§1º. Do art. 145 da CF)

Em outra formulação poder-se-ia, também, observar que a justiça aristotélica e a justiça tributária, correspondem-se quando: *primeiro*, **cuidam de uma ação**, pressuposta de uma integração com o intelecto, *segundo*, **cuidam de um envolvimento de um indivíduo outro**, pressupondo então que a sua materialidade somente se verifica por força do convívio, *terceiro*, **cuidam de ser um meio-termo**, um exercício de proporcionalidade, um ponto intermediário entre o excesso e a falta, *quarto*, realizadas em suas essências, **proporcionam a igualdade que, como**

veículo conducente, dirigem-se ao encontro da felicidade, objetivo último do ser humano.

Em vista do exame realizado, inicialmente trabalhando com as perspectivas de justiça isoladas e, posteriormente, conjuntamente, onde a justiça aristotélica foi colocada ao lado da justiça tributária contemporânea, analisada a partir do princípio da capacidade contributiva, alcança-se a certeza de que, o modelo arquitetado por Aristóteles em todas as suas feições e caracterizações se amolda ainda hoje, perfeitamente, ao modelo de justiça vigente no campo tributário nacional, tanto em suas formulações quanto em suas implicações.

Todavia, este é o discurso, esta é a argumentação que procura sustentar a legitimidade da tributação tendo em vista as funções teóricas do Estado.

Mas, a virtude foi substituída pelo interesse e o convívio social ficou diferenciado.

A modernidade tenta transplantar o ideal posto na Antiguidade, porém, falta-lhe substrato sócio-cultural, mas esta é outra investigação.

7 CONCLUSÃO

Aristóteles em seu estudo sobre a justiça, realizado no século IV a.c., examinou o homem, a *polis*, as suas conformações, as suas relações, os seus objetivos, alcançando o estabelecimento de um conceito de justiça humanístico, perenizado e aplicado até os dias correntes.

O pensamento sobre a justiça exercitado na antiguidade por Aristóteles continua tão vívido e vibrante na sociedade contemporânea que no mundo atual, onde nem sempre se pensa antes de agir e nem sempre se age de forma a encontrar a felicidade enquanto virtude suprema, o conhecimento e a compreensão do significado de justiça, ainda que conceitualmente, já é um alento.

O princípio da capacidade contributiva, possuidor de grande carga valorativa, deriva, inquestionavelmente, do princípio da igualdade e visa proporcionar o alcance da justiça em todas as acepções e denominações que o termo possa comportar ou possuir, distributiva, tributária, social, etc.

Qualquer pretensão de afirmação e verificação da existência de um Estado Democrático de Direito, impescinde da rígida observância da realização da justiça tributária.

A igualdade compreendida enquanto corolário e ao mesmo tempo premissa da justiça, não estabelece um único tratamento igualitário a todos, impõe sim, tratamento idêntico àqueles que se encontrarem em situações semelhantes, assim como tratamento diferente àqueles em situações diferentes.

A justiça pensada por Aristóteles e a justiça tributária contemporânea identificam-se uma na outra, evidenciando mais do que meros pontos de coincidências, mas, prevalentemente, a sinomínia total de suas construções.

A justiça é a virtude suprema. A sociedade sem justiça é o berço da infelicidade do homem.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Pietro Nasseti. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2004

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 43 de 19.12.13*. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Justiça distributiva e aplicação do direito*. Porto Alegre: Fabris, 1983.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1980.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços – Discurso na Faculdade de Direito de São Paulo, 1920*, Literatura Luso Brasileira Editora, Dicopel.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*, 3 ed., São Paulo: Lejus.

BITTAR, Eduardo C. B.. *A justiça em Aristóteles*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária: 2005.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. v. II, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CHAUÍ, Marilena. *Convite à Filosofia*. 1. ed., São Paulo: Editora Ática, 1997.

CONTI, José Mauricio. *Princípios tributário da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003,

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, Ed. da Universidade de São Paulo, 1976

_____. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas. 1990.

_____. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA FILHO. Manoel Gonçalves. *A Democracia Possível*. São Paulo: Saraiva, 1979.

G. RENARD, *La théorie de l'institution*, Introd. I, III, p. 25. citado por MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 25. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Capacidade Contributiva e igualdade*, 5ª. *Mesa de Debates do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, in RDT n. 56.

LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do direito*. 7. ed., Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1954.

LOPES, José Reinaldo de Lima. *As palavras e a lei: Direito, ordem e justiça na história do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: editora 34/ Edesp, 2004

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*, 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.

NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. *Os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva e a Progressividade do IPTU*, TD.

_____ *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1992

PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996,

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Cabral de Mongada, 1. ed. Berlim, 1932, 5. ed., Coimbra: Armenio Amado Editor, 1974.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. 1. ed., Bauru-SP: Edipro, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito Tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária: IBDT, 1990.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Dialética, 1984.

_____ et al. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo, A legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Dialética, 2002.

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. *Ética*. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Civilização Brasileira, 1980.

VECCHIO, G. Del. *A justiça*, São Paulo: Saraiva, 1960, p 40. citado por MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 25. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. 1. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____ *Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Separata. RDT, 1991. p. 119. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. 1. ed São Paulo: Quartier Latin, 2004.