



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO *STRICTO SENSU*
MESTRADO
DIREITO PÚBLICO**

O CONTROLE JURISDICIONAL DA TRIBUTAÇÃO NÃO PERSONALIZADA

MARCOS DE ANDRADE STALLONE

Salvador
2015

MARCOS DE ANDRADE STALLONE

O CONTROLE JURISDICIONAL DA TRIBUTAÇÃO NÃO PERSONALIZADA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Área de concentração: Mestrado – Direito Público
Linha de Pesquisa: Constituição, Estado e Direitos Fundamentais.

Salvador
2015

MARCOS DE ANDRADE STALLONE

O CONTROLE JURISDICIONAL DA TRIBUTAÇÃO NÃO PERSONALIZADA

Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito,
Universidade Federal da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

Salvador, ___/___/_____.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha esposa Mayara, que compreendeu os sacrifícios necessários a fazê-lo, sem perder a ternura.

Dedico-o, também, aos meus sócios, Joseph e César, que compreenderam as ausências necessárias a fazê-lo, sem perderem a paciência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em especial, ao Professor Edvaldo Brito, meu orientador, por ter me aceitado, pela gentileza, pelo cuidado e pela compreensão com as diversas inconsistências do meu trabalho.

Agradeço, também, ao Professor Paulo Pimenta, por ter me dado o privilégio de ser seu aluno no tirocínio docente orientado, assim como pelas duas matérias ministradas durante o curso, das quais tentei server tudo o que me foi possível.

Agradeço, ainda, aos professores Saulo Casali, Rodolfo Pamplona e Nelson Cerqueira, pelas valiosas lições ministradas durante o curso e pela compreensão com as minhas limitações.

Agradeço, por fim, aos colegas e funcionários do PPGD, que viabilizaram a construção deste trabalho, mantendo um clima de amizade e leveza durante estes dois anos.

A todos, agradeço pela compreensão com as falhas que, certamente, permeiam este trabalho.

RESUMO

Em que pese o fato de a CRFB buscar a realização de parte de seus objetivos através da distribuição coletiva e difusa de obrigações, não se pode afirmar que esta lógica se aplique à tributação, na medida em que, ao estabelecer os limites e as diretrizes através das quais será exercido o poder de tributar, optou o constituinte por estabelecer que, na posição jurídica de sujeito passivo tributário, figurará o indivíduo, ou as coletividades individualmente consideradas, razão pela qual admitiu que, na relação jurídico-tributária, os direitos e garantias individuais exercerão influência direta.

Não por outro motivo, foram enunciados comandos determinando a graduação pessoal dos tributos e vedando a tributação do mínimo patrimonial necessário à existência digna e a tributação confiscatória, o que, por sua vez, resulta na existência de um imperativo constitucional da tributação personalizada e de um direito subjetivo à personalização.

Contudo, a eficácia deste imperativo e, conseqüentemente, do direito individual que lhe subjaz, dependerá do grau de aplicabilidade das prescrições normativas através das quais são enunciados os comandos parcelares da tributação graduada, do mínimo imune e do não confisco, o que, por sua vez, depende da identificação material das suas hipóteses.

Por mais que a identificação específica destas hipóteses seja nebulosa, não se pode afirmar que sejam elas fundadas em conceitos indeterminados ou em cláusulas gerais, razão pela qual o processo legislativo baseia-se num exercício de identificação material de notas distintivas determinadas, sujeitando-se, portanto, a uma ampla possibilidade de controle no contexto da jurisdição constitucional.

Palavras chave: Tributação; Individualidade; Racionalidade; Jurisdição.

ABSTRACT

Despite the fact CRFB pursues its goals through collective and diffuse distribution of duties, this logic does not apply to taxation, once that, when tax power's exercise limits and guidelines were settled, the constituent elected the individual, or the communities individually taken, for the legal position of tax liabilities subject, admitting that tax relationship will suffer direct influence of individual rights and guarantees.

This is why commands have been set out to determine the taxes personal graduation and to prohibit taxation of the minimal necessary for existence, as well as confiscatory taxation, which, in turn, results in the existence of a constitutional imperative determining personal customization of the taxes, and a subjective right in consequence.

However, the effectiveness of this imperative and, hence, of the individual right, will depend on the regulatory requirements extent, by which are set out the partial commands of the personal graduated taxation, the minimum immunization and the confiscation prohibition, which, in turn, depends on the hypotheses material identification.

As much as the specific identification of these hypotheses is fuzzy, it is not based on indeterminate concepts or in general terms, so the legislative process is based on identifying material certain distinctive notes and is widely subject to control's possibility by constitutional jurisdiction.

Keywords: Taxation; Individuality; Rationality; Jurisdiction.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

ICMS/BA – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (Bahia)

IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas

ITD/BA – Imposto Sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (Bahia)

ITIV/SSA – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (Salvador/BA)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
Delimitação do Tema.....	10
Problemas e Hipóteses.....	14
Objetivos.....	16
Estrutura.....	17
1. IMPERATIVO DA TRIBUTAÇÃO PERSONALIZADA.....	19
1.1. Contribuinte como Destinatário da Tributação.....	19
1.2. Imperativo da Tributação Pessoalmente Graduada.....	20
1.2.1. Imperativo da graduação pessoal dos tributos.....	21
1.2.2. Vedação da tributação confiscatória.....	26
1.2.3. Vedação da tributação do patrimônio mínimo.....	28
1.5. Veiculação Normativa.....	31
1.5.1. Regra da tributação pessoalmente graduada.....	32
1.5.2. Princípio da tributação pessoalmente graduada.....	35
1.5.3. Regras do mínimo imune e do não confisco.....	36
1.6. Diretriz Racionalizante da Legislação.....	37
2. DIREITO FUNDAMENTAL À TRIBUTAÇÃO PERSONALIZADA.....	41
2.1. Traço de Fundamentalidade.....	41
2.2. Efeitos do Reconhecimento.....	45
2.2.1. Aplicabilidade imediata.....	45
2.2.2. Vedação do retrocesso.....	55
2.3. Norma de Direito Fundamental.....	57
3. SEMPRE QUE POSSÍVEL, PATRIMÔNIO MÍNIMO E CONFISCO TRIBUTÁRIO.....	60
3.1. Conceitos Abertos x Conceitos Amplos.....	60
3.2. Apreciação da Realidade pelo Legislador.....	64
3.3. Subjetivismo e Racionalidade.....	67
3.4. Enunciação Prescritiva.....	73
3.5. Ônus Argumentativo.....	75
4. CONTROLE JURISDICIONAL DA TRIBUTAÇÃO NÃO PERSONALIZADA.....	77
4.1. Inobservância do Imperativo da Tributação Personalizada.....	77
4.2. Controle de Constitucionalidade.....	81
4.3. Controle Abstrato e Controle Concreto.....	87
CONCLUSÃO.....	90
REFERÊNCIAS.....	96

INTRODUÇÃO¹

Delimitação do Tema

A ideia de que, a cada um, dever se dado o que lhe cabe, a par de ser objeto de discussões seculares, remetendo, inclusive, a Ulpiano², através do famoso enunciado *suum cuique tribuere*, a ele atribuído, é um verdadeiro lugar comum nas diversas e, por vezes conflitantes proposições das teorias da justiça³.

No campo dos tributos, a ideia de dar a cada um o tratamento que lhe cabe adquiriu maior grau de importância à medida em que a ideia da existência de direitos subjetivos inerentes ao ser humano foi alçada, gradativamente, à posição de verdade autoevidente⁴, assim como de consenso no contexto de uma sociedade harmônica e civilizada.

Não seria exagero, nestes termos, afirmar que, do reconhecimento da existência de direitos subjetivos inerentes à humanidade, seguiu-se o reconhecimento, no contexto tributário, da existência de uma obrigação segundo a qual caberá o Estado atribuir a cada indivíduo tributos calculados segundo a sua realidade econômica e dentro dos limites por ela impostos, e, noutro giro, da existência de um direito individual ser tributado nestes termos.

Com efeito, em uma sociedade na qual a propriedade privada⁵ é garantida e, mais do que isso, é a fonte de satisfação dos tributos, a garantia de que sejam eles

¹ Este trabalho foi realizado nos termos da NBR 14274/2011 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

² Ulpiano, ao que se sabe, nada escreveu.

³ Cf. SCHMIDTZ, David. Os Elementos da Justiça. Trad. de William Lagos. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

⁴ Cf. HUNT, Lynn. A Invenção dos Direitos Humanos – Uma História. Trad. de Rosa Eichenberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2009

⁵ No que se refere ao direito à propriedade, leciona Orlando Gomes: "Considerada na perspectiva dos poderes do titular, a propriedade é o mais amplo direito de utilização econômica das coisas, direta ou indiretamente. O proprietário tem a faculdade de servir-se da coisa, de lhe perceber os frutos e produtos, e lhe dar a destinação que lhe aprouver. Exerce poderes jurídicos tão extensos que a sua enumeração seria impossível." (Direitos Reais. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 98)

calculados conforme as características pessoais de quem os cumpre é, por certo, a garantia da individualidade perante o Estado.

A CRFB, por certo, parece seguir este raciocínio, na medida em que não só estabelece que o destinatário da tributação é um indivíduo, o contribuinte, como estabelece que os tributos serão calculados segundo a sua realidade econômica e serão por ela limitados, conferindo a este destinatário, de resto, o direito à exigência de tal conduta por parte do Estado.

Contudo, tal como ocorre com as demais ideias que propõem a existência prerrogativas inerentes à humanidade, é também lugar comum a constatação de que a efetividade prática da ideia da tributação personalizada e do conseqüente direito subjetivo que dela decorre, depende da existência de instrumentos capazes de lhe conferir efetividade, promovendo a sua fruição por parte dos destinatários e coibindo as condutas que lhes sejam contrárias.

Para cumprir tais objetivos, tal como ocorre em outros países, o Brasil adotou a utilização de dois instrumentos básicos: a enunciação, através de dispositivos constitucionais, da ideia de tributação personalizada e a conseqüente submissão do seu cumprimento à verificação dos órgãos dotados da jurisdição constitucional.

Por certo, a enunciação normativa desta ideia não é nenhuma novidade, pois, conforme leciona Norberto Bobbio, em sua Teoria da Norma Jurídica⁶, *“a experiência jurídica é uma experiência normativa”*, a *“Nossa vida desenvolve-se em um mundo de normas”* e *“Acreditamos ser livres, mas na verdade estamos envoltos numa densa rede de regras de conduta, que desde o nascimento até a morte dirigem as nossas ações nesta ou naquela direção”*⁷.

O “mundo de normas”⁸ é a expressão perfeita da utilização do direito como instrumento de uma tecnologia de enunciação de prerrogativas, de resolução de conflitos⁹, assim como de estabilização das relações sociais através da utilização de

⁶ BOBBIO, Norberto. Teoria Geral do Direito. Trad. de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, primeira parte.

⁷ *Ibidem*, primeira parte.

⁸ *Ibidem*, p.3

⁹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2008, p.57.

regras de conduta, que permeiam ininterruptamente a vida dos indivíduos componentes da sociedade e o Estado que deve lhes servir.

Com efeito, as normas encontram-se de tal modo e há tanto tempo incrustadas nas diversas relações da dinâmica social que a magnitude de sua influência passa a não mais ser percebida, ignorando-se, por vezes, o fato de que são exatamente estas normas os elementos que qualificam as relações e que conferem ou garantem prerrogativas.

Neste contexto, é possível afirmar que as prerrogativas centrais e os valores dirigentes da sociedade brasileira são institucionalizados através da enunciação normativa, sejam eles de natureza penal, trabalhista, civil ou, no que mais nos interessa neste estudo, tributária.

Ocorre que, sendo as prescrições normativas formadas por palavras, seus limites se estendem à exata medida da linguagem, razão pela qual, sendo as palavras que compõem as prescrições amplas, ambíguas ou indeterminadas, o âmbito de proteção destas prescrições será igualmente ampla, ambígua ou indeterminada, o que, por certo, pode ocasionar uma crise na fruição dos direitos, dado o fato de que dependerá, em grande monta, da pré-compreensão¹⁰, dos interesses¹² e da contexto em que se insere de quem as interpreta.

¹⁰ “A pré-compreensão de que o jurista carece não se refere só à «coisa Direito», à linguagem, em que dela se fala, e à cadeia de tradição em que se inserem sempre os textos jurídicos, as decisões judiciais e os argumentos habituais, mas também a contextos sociais, às situações de interesses e às estruturas das relações da vida a que se referem as normas jurídicas (61). Estas não só contêm uma regulação que aspira a validade jurídica, como também disciplinam determinadas relações sociais, processos e modos de comportamento relativamente aos quais a circunstância de serem regulados pelo Direito revela por si um dos aspectos sob o qual se manifestam. O jurista que não chegue a vislumbrar nada dos outros aspectos, tão-pouco chegará a compreender a sua disciplina jurídica.” (BORGES, José Souto Maior. *Isonções Tributárias*. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p.290)

¹¹ “O termo «pré-compreensão» usa-se hoje frequentemente também em um sentido distinto do da hermenêutica (66). Pretende-se então referir não um entendimento, se bem que provisório, da coisa, que não proporciona senão uma orientação inicial, que põe em marcha o processo do compreender e que o continua a impulsionar, mas antes a parcialidade daquele que ajuíza com pré-juízos, que dimanam do seu meio social, da sua origem e formação e determinam ineludivelmente o seu acto de julgar (67). É tão certo que ninguém é imune a estes pré-juízos como também seria erróneo ver neles uma barreira absoluta e intransponível. Mas a sua superação não é de todo em todo possível senão mediante um processo permanente de auto-exame e a preocupação constante com a «questão em si mesma». Uma disponibilidade para tal é a primeira exigência que se tem de colocar tanto ao juiz como ao cientista do Direito. O pré-juízo, neste sentido negativo, como uma barreira ao conhecimento que se transpõe com a preocupação pela questão, não deve, todavia, ser confundido com a «pré-compreensão» no sentido da hermenêutica, como uma condição (positiva) da possibilidade de compreender a questão de que se trata.” (Ibidem, p.293)

¹² “Interesses capazes de orientar o saber (o que não posso ainda demonstrar aqui, mas apenas asseverar) mediatizam a história natural com base na lógica de seu processo formativo; mas estes

A adstrição das prescrições normativas aos limites da linguagem e à compreensão de quem as interpreta na medida em que os instrumentos de personalização dos tributos enunciados pela CRFB, de forma posta e pressuposta¹³, são desenhados a partir de abstrações de eventos cujos contornos são, ao menos a princípio, nebulosos: a possibilidade de graduação pessoal, o patrimônio mínimo e o confisco tributário.

Nota-se que diante disso, atribui-se ao legislador a prerrogativa de identificar estes casos e agir conforme as prescrições nele fundadas, razão pela qual, sob certo aspecto, o legislador identifica o caminho que deverá percorrer sem que existam limites claros de qual seja este caminho.

Diante disso, a observância do comando constitucional da personalização dos tributos e, por consequência, a fruição do direito que dele decorre, dependerá do grau de controle que possa ser exercido sobre o legislador quando da definição dos elementos estruturais destes tributos e, portanto, quando da identificação da possibilidade de graduação pessoal dos tributos e dos limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário.

Para isso, é necessário investigar a natureza do comando constitucional de personalização dos tributos, as formas pelas quais é ele normativamente prescrito, os efeitos de sua enunciação, as dificuldades envolvidas neste processo e as formas de controle de sua inobservância.

É o que se pretende.

interesses não podem ser invocados para reduzir a lógica a alguma base natural. Chamo de interesses as orientações básicas que aderem a certas condições fundamentais da reprodução e da autoconstituição possíveis da espécie humana: trabalho e interação.” (HABERMAS, Jürgen. Conhecimento e Interesse. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1982, p.217)

¹³ Conforme leciona Eros Roberto Grau, os enunciados informadores da interpretação/aplicação do direito em determinado sistema positivo devem ser sintetizados, ainda que seus componentes se encontrem implícitos ou dispersos em seus textos, mencionando, inclusive, que “Isso permite a perfeita compreensão de que princípios gerais de direito – princípios implícitos, existentes no direito pressuposto – não são resgatados fora do ordenamento jurídico, porém descobertos no seu interior” (Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. 5ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009. p. 47).

Problemas e Hipóteses

Dado que, através do imperativo¹⁴ da tributação personalizada, a CRFB enuncia uma norma cuja hipótese de incidência tem contornos conceituais, a priori, nebulosos, permitindo que as notas distintivas materiais e, portanto, a própria identificação dos eventos passíveis de graduação pessoal, de tributação do mínimo patrimonial e do confisco tributário, sejam atividades realizadas no âmbito da legislação e declaradas através do texto legislativo, surge a dúvida: estando o legislador incumbido do dever/poder de identificar se é ou não aplicável o imperativo da tributação personalizada, está sujeito a que espécie de controle?

Como desdobramentos do questionamento anterior, faz-se necessário perguntar:

É possível propor, de forma verdadeira, correta, ou, ao menos, racional, que determinado evento tributável não permite a gradação do encargo conforme a capacidade contributiva?

É possível exercer um controle racional - e constitucionalmente legítimo - do cumprimento do imperativo da tributação personalizada pelo legislador?

Foram estes, em suma, os problemas acerca dos quais se desenvolveu o presente estudo, tendo sido construídas as seguintes hipóteses, que, submetidas ao falseamento perante o sistema¹⁵, não pareceram por ele infirmadas, ao menos sob o prisma da doutrina e da jurisprudência a que, atualmente, o interpretam:

- a. A CRFB, ao viabilizar a tributação através da atribuição de um poder de estabelecimento de uma obrigação a ser cumprida por um ente individualmente considerado, o contribuinte, define que a tributação, no Brasil, é destinada a este indivíduo, e não a coletividades;

¹⁴ A opção pelo termo “imperativo” deve-se à proximidade com o imperativo categórico tratado por Immanuel Kant, na medida em que se trata de uma máxima a ser seguida por todos (KANT, Immanuel. Fundamentos da metafísica dos costumes. Traduzido por Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2008.)

¹⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e o conceito de sistema na ciência do direito. Traduzido por Antônio Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

- b. A opção por uma tributação direcionada ao indivíduo implica na admissão da incidência das prerrogativas inerentes a esta individualidade no contexto das relações tributárias;
- c. A existência de comandos constitucionais através dos quais é determinado, ao legislador, o dever de graduar pessoalmente os tributos, a abster-se de tributar o mínimo imune e a utilizar tributos com efeito de confisco, implica na existência de um imperativo constitucional por meio do qual é determinada a personalização dos tributos;
- d. A existência de um imperativo constitucional da personalização dos tributos implica na existência de um direito individual à tributação personalizada;
- e. Os comandos parcelares que compõem o imperativo da tributação personalizada é veiculado através de uma regra da tributação pessoalmente graduada, de um princípio¹⁶ da tributação pessoalmente graduada, de uma regra de vedação à tributação do mínimo imune e de uma regra de vedação à tributação confiscatória;
- f. O cumprimento do imperativo da tributação personalizada de uma apreciação da realidade por parte do legislador, de forma a identificar a situação passível de graduação tributária e os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário;
- g. A enunciação prescritiva dos elementos que virão a compor a regra matriz de incidência de determinado tributo, segundo o imperativo da tributação personalizada, pode ser dotado de validade¹⁷ transindividual, desde que

¹⁶ Parece ser adequada a classificação das normas trazida por Humberto Ávila (Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009), segundo o qual regras “são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”, princípios “são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” e postulados “são normas imediatamente metódicas que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica de relações entre elementos com base em critérios”.

¹⁷ “Validade normativa significa a pretensão de conformação ou vinculatividade de uma exigência de conduta ou de uma pauta pela qual a conduta humana haja de ser medida. Tem de distinguir-se da vigência fáctica de uma norma, que deve entender-se como sendo a sua eficácia ou possibilidade de conseguir impor-se.” (BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p.270)

seja motivado de forma expressa, viabilizando a oposição por parte do contribuinte;

- h. Os conceitos situação passível de graduação tributária, patrimônio mínimo e confisco tributário são semanticamente amplos, mas não indeterminados, razão pela qual as notas distintivas de sua hipótese devem ser identificadas pelo legislador, e não por ele definidas;
- i. Cabe à jurisdição constitucional controlar o cumprimento do imperativo da tributação personalizada, especialmente no que se refere ao efetivo desencargo do ônus argumentativo imposto pelo comando parcelar da tributação pessoalmente graduada;
- j. O controle do cumprimento do imperativo da tributação personalizada é, em todos os aspectos, controle de constitucionalidade.

Objetivos

Através do estudo proposto, pretendeu-se, inicialmente, investigar e descrever o plexo de dispositivos constitucionais e de corolários lógicos que direcionam o legislador ao cumprimento do imperativo da tributação personalizada.

Pretendeu-se, ademais, analisar a natureza e os efeitos da existência de um imperativo da tributação personalizada, assim como a influência da racionalidade na legitimação do seu cumprimento, sobretudo no que se refere à identificação das notas distintivas da possibilidade de graduação pessoal, do patrimônio mínimo e do confisco tributário.

Pretendeu-se, por fim, identificar o método de controle da inobservância do imperativo e o parâmetro em que ele pode ser realizado, identificando a competência específica para este controle e os eventuais conflitos decorrentes do seu exercício, no contexto da jurisdição constitucional.

De forma específica, pretendeu-se:

- a. Analisar os elementos estruturais que compõem o imperativo da tributação personalizada;

- b. Descrever o processo legislativo de identificação dos casos nos quais a gradação pessoal do tributo é ou não possível, assim como de identificação dos limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário;
- c. Sustentar que a falseabilidade das prescrições normativas conformadas segundo o imperativo da tributação personalizada é a garantia da legitimidade dessas prescrições;
- d. Sustentar que a jurisdição constitucional é o ambiente adequado para o controle do cumprimento da tributação personalizada;
- e. Propor, a partir dos resultados obtidos, critérios gerais e específicos que possibilitem a identificação de elementos – a serem verificados no caso concreto - capazes de demonstrar a inobservância da racionalidade argumentativa no discurso legislativo de desencargo do ônus imposto pelo princípio.

Estrutura

O desenvolvimento do trabalho será iniciado a partir da identificação da definição constitucional do destinatário da tributação e da investigação da disciplina constitucional da tributação personalizada, através de sua enunciação e do seu enquadramento do no sistema constitucional.

Neste sentido, serão investigadas as características de seus comandos parcelares (gradação pessoal, ressalva do patrimônio mínimo e não confisco), a forma pela qual são ele inseridos/veiculados no sistema constitucional e a função exercida por estas prescrições normativas no contexto da legislação.

Ato contínuo, desenvolver-se-á a hipótese segundo a qual o imperativo da tributação personalizada estabelece, por um lado, um comando a ser respeitado pelo legislador ordinário e, por outro, uma prerrogativa fundamental do contribuinte, através da investigação da existência do traço fundamental.

Serão descritos, ainda, os efeitos decorrentes do reconhecimento da fundamentalidade do direito à tributação personalizada, assim como as implicações práticas deste reconhecimento.

No capítulo seguinte, investigar-se-á a natureza dos conceitos nucleares do imperativo da tributação personalizada o processo de identificação de seus limites pelo legislador, discutindo a natureza destes conceitos e a função do legislador ao deles tratar, assim como o papel da racionalidade no processo de legitimação discursiva das prescrições que tratam destes conceitos.

Neste momento, será analisada a necessidade de justificação dos casos em que a proposição prescritiva não imponha uma tributação graduada conforme a realidade econômica do contribuinte, assim como os meios de tentativa de desencargo do ônus argumentativo imposto neste caso.

Ultrapassada a análise do processo legislativo, investigar-se-á a racionalidade das proposições prescritivas com pretensão de conformidade do princípio, discutindo-se critérios possíveis de apreciação e controle, sobretudo no que se refere à legitimação das apreciações e conclusões do legislador.

Desta forma, utilizar-se-á, essencialmente, o método indutivo para desenvolver as hipóteses, que, no decorrer do trabalho, serão devidamente submetidas ao falseamento, de forma a confirmar, ainda que de forma temporária e, ainda sim, falseável, a pretensão de correção¹⁸ inicialmente deduzida.

Vale ressaltar, finalmente, que não se pretende romper com a doutrina clássica que analisa o princípio da capacidade contributiva a partir de sua característica de limitação ao poder tributário, e sim propor uma nova perspectiva de estudo com o objetivo de enriquecer a compreensão da matéria, razão pela qual o presente estudo é, em essência, um trabalho heurístico.

¹⁸ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 309

1. IMPERATIVO DA TRIBUTAÇÃO PERSONALIZADA

1.1 Contribuinte como Destinatário da Tributação

Uma das características mais marcantes da CRFB é a distribuição difusa de deveres entre Estado e sociedade, tais como a defesa e a preservação do meio ambiente, a defesa dos direitos das crianças e adolescentes e o amparo aos idosos, de forma a que sejam cumpridos os objetivos nela expressos, como os da promoção de *"uma sociedade livre, justa e solidária"* e do *"bem de todos"*.

Imbuída deste objetivo, a CRFB atribuiu, ademais, ao Estado a propriedade ou o direito de uso de uma série de bens de diversas categorias, assim como viabilizou a exploração econômica do patrimônio público, excluindo ou limitando o acesso da iniciativa privada, de forma a garantir a obtenção de receitas públicas necessárias à manutenção das suas atividades, conseqüentemente, à promoção dos objetivos fundamentais.

Uma vez que estas espécies de obtenção de receitas não suprem a totalidade das necessidades estatais, utiliza-se a CRFB de uma espécie de receita muito mais expressiva, obtida a partir do, senão sofisticado, muito complexo Sistema Tributário Nacional, por meio do qual serão atribuídos tributos que, cumpridos, trarão expressivas receitas ao Estado.

Ocorre que, em que pese o fato de que, em última instância e em sentido amplo, a tributação seja uma forma de distribuição dos encargos estatais, não se pode afirmar que a coletivização dos deveres é a técnica utilizada na promoção da atividade tributária, uma vez que, de forma justamente oposta a tributação, no Brasil, é sempre direcionada ao indivíduo ou a coletividades individualmente consideradas.

Não há, neste sentido, uma atribuição coletiva de deveres tributários e, em contrapartida, uma enunciação de direitos coletivos em face do Estado, mas uma distribuição ampla de deveres tributários singulares, cujo sujeito passivo sempre será um indivíduo e cuja fonte de satisfação dos tributos será, invariavelmente, a propriedade privada.

Assim, há que se reconhecer que a relação obrigacional tributária sempre terá como sujeitos opostos o Estado e o indivíduo, e nunca o Estado e a sociedade, ou o Estado e a coletividade não individualizada, razão pela qual, no que se refere aos tributos, o indivíduo responde sozinho, perante o ente mais poderoso da nação e nos termos de uma legislação que o beneficia.

Entretanto, esta condição de hipossuficiência não passou despercebida pelo constituinte, na medida e que juntamente com a enunciação das poderosas prerrogativas públicas do Sistema Tributário Nacional, a CRFB enunciou um sistema de limitação de poderes e de prerrogativas individuais em face do Estado, que garantiram não só o relativo equilíbrio da relação, mas, sobretudo, o direito à individualidade do destinatário, viabilizado pelo direito à tributação personalizada.

Não há como negar que, ao fazê-lo, manteve-se o constituinte nos limites da coerência lógica, pois, se ao indivíduo é imposto o tributo, se o indivíduo cumpre o tributo e se o faz subtraindo parte de sua propriedade privada, não há razão para que os parâmetros de graduação destes tributos não sejam estritamente individuais.

A conclusão segundo a qual o destinatário do tributo é o indivíduo é, por certo, o fundamento lógico sobre o qual se sustentam as hipóteses discutidas neste trabalho.

1.2 Imperativo da Tributação Personalizada

Por certo, a eleição do indivíduo como o destinatário dos tributos implica na submissão desta atividade pública ao rol de prescrições constitucionais que atribuem direitos a estes indivíduos, sendo certo que o constituinte não só admitiu esta implicação como inseriu, na CRFB, um extenso rol de direitos individuais relacionados ao contexto tributário.

Neste sentido, mais do que definir o indivíduo como destinatário dos tributos, a CRFB transcendeu a mera coerência sistemática e, com fundamento na dignidade humana, normatizou o direito à individualidade perante o Estado que tributa ou, de forma mais específica, o direito à tributação personalizada a partir da enunciação de três prescrições: a vedação aos tributos sobre o patrimônio mínimo; a vedação ao confisco tributário e o imperativo da tributação pessoalmente graduada.

Com fundamento no jogo concertado que se desenvolve através dessas três figuras parcelares, nasce, já constitucional, o imperativo da tributação personalizada, enquanto comando superior de reconhecimento da individualidade econômica do contribuinte e do caráter pessoal que deve ter o tributo que se lhe pretende impor.

O imperativo, conforme pode se depreender do sistema constitucional, é formado por estes três comandos parcelares e veiculado através de quatro proposições prescritivas constantes do texto constitucional: a regra da tributação pessoalmente graduada, o princípio da tributação pessoalmente graduada, a regra do mínimo imune e, por fim, a regra do não confisco.

1.2.1. Imperativo da tributação pessoalmente graduada

O ponto de partida da investigação do imperativo da tributação personalizada é, por certo, a análise da disciplina enunciada pelo constituinte a partir do artigo 145, §1º, da CRFB, nos termos do qual:

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.

Parece útil, neste intento, que a análise parta de uma investigação do texto¹⁹ por meio da interpretação dos signos linguísticos escolhidos pelo constituinte²⁰, que, através de uma composição concisa e com o uso de linguagem comum, enuncia uma

¹⁹ “Por conseguinte, o sentido literal a extrair do uso linguístico geral ou, sempre que ele exista, do uso linguístico especial da lei ou do uso linguístico jurídico geral, serve à interpretação, antes de mais, como uma primeira orientação, assinalando, por outro lado, enquanto sentido literal possível — quer seja segundo o uso linguístico de outrora, quer seja segundo o actual —, o limite da interpretação propriamente dita. Delimita, de certo modo, o campo em que se leva a cabo a ulterior actividade do intérprete.” (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, p.457)

²⁰ “Por tal, dizendo de modo simplificado, pretende expressar-se o seguinte: uma vez que o significado das palavras em cada caso só pode inferir-se da conexão de sentido do texto e este, por sua vez, em última análise, apenas do significado — que aqui seja pertinente — das palavras que o formam e da combinação de palavras, então terá o intérprete — e, em geral, todo aquele que queira compreender um texto coerente ou um discurso — de, em relação a cada palavra, tomar em perspectiva previamente o sentido da frase por ele esperado e o sentido do texto no seu conjunto; e a partir daí, sempre que surjam dúvidas, retroceder ao significado da palavra primeiramente aceite e, conforme o caso, rectificar este ou a sua ulterior compreensão do texto, tanto quanto seja preciso, de modo a resultar uma concordância sem falhas. Para isso, terá que lançar mão, como controlo e auxiliares interpretativos, das mencionadas «circunstâncias hermeneuticamente relevantes».” (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, p.286)

ideia central, modificando a acepção primária²¹ por meio da adição de ideias complementares que ora aumentam seu alcance, ora o reduzem e, por vezes, simplesmente o modificam.

Sob o prisma desta interpretação, é possível perceber, de início, que o constituinte, ao enunciar que *“os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”*, utiliza-se, por duas vezes de verbos conjugados no modo indicativo, no tempo verbal futuro do presente (*“terão”* e *“serão”*), definindo, desta forma, um estado de coisas a ser atingido, consistindo este em uma tributação individualizada à razão do destinatário²².

Percebe-se, ademais, que o texto constitucional indica que este destinatário, por um lado, deve ser o chamado sujeito passivo direto e, por outro, deve ser individualmente considerado, na medida em que utiliza-se da palavra *“contribuinte”*, por duas vezes e, em ambas, no singular.

Além disso, é possível notar que o constituinte, ainda neste artigo, deixa evidente que o parâmetro de individualização dos impostos não será, necessariamente, o contribuinte, mas a sua *“capacidade econômica”*²³ e, portanto, a perspectiva econômica de sua realidade.

Logo, já neste momento, é possível afirmar que a tributação personalizada e, portanto, mais do que apenas individualizada, foi alçada à qualidade de objetivo constitucional e que o parâmetro central desta personalização será a realidade econômica do indivíduo que, nos termos da lei, tenha relação pessoal e direta com fato jurídico tributário, sendo certo, por implicação lógica, que as eventuais

²¹ “Como resulta do que até aqui foi dito, na Jurisprudência trata-se, para além da compreensão de expressões linguísticas, do sentido normativo que a elas corresponde. É de expressões linguísticas que se trata, tanto nas leis como nas decisões dos tribunais e nos actos administrativos, e, em regra, também nos contratos. A compreensão de expressões linguísticas ocorre, ou de modo irreflexivo, mediante o acesso imediato ao sentido da expressão, ou então de modo reflexivo, mediante o interpretar.” (Ibidem, p.282)

²² Conforme Leciona Aliomar Baleeiro, a capacidade a capacidade contributiva *“recomenda a personalização do imposto e a sua graduação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte”* (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 846)

²³ Fernando Aurelio Zilveti afirma que *“capacidade econômica e contributiva são a mesma coisa”* (Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134/135). Enrico Moschetti, noutro giro, entende ser a capacidade contributiva um conceito mais restrito, da qual a capacidade econômica é uma condição (Il Principio della Capacita Contributiva. Padova: Ed. CEDAM, 1973. p. 240.)

caraterísticas deste destinatário que não digam respeito à sua realidade econômica não servem como parâmetro de cumprimento deste objetivo.

Contudo, ainda que não seja exatamente inadequado qualificar a tributação personalizada como um objetivo, não parece ser adequado afirmar que seja isto suficiente, pois objetivos constitucionalmente enunciados, mais do que meras aspirações ou diretrizes textualmente definidas, são verdadeiros imperativos, veiculados através de uma ou mais espécies normativas, dados os postulados da força normativa²⁴ da constituição e da efetividade máxima das normas constitucionais.

Noutro giro, é notável que a utilização das palavras “*Sempre*” e “*deve*” parece indicar que a tributação personalizada deve ser o estado de coisas ordinário e que, logicamente, a falta de gradação conforme a “*capacidade econômica do contribuinte*” é o estado de coisas excepcional, inexistindo, contudo, dúvida de que a ocorrência da excepcionalidade é possível, dada a utilização da frase “*Sempre que possível*”.

Assim, a tributação personalizada que se busca a partir do imperativo lançado no texto do artigo 145, §1º, da CRFB, já ganha, por ora, duas características que o afastam de sua acepção ordinária: a consideração limitativa do indivíduo enquanto ser econômico e a restrição aos casos em que a individualização seja “*possível*”.

Este imperativo de realização de um estado de coisas ordinário onde a tributação pessoalmente graduada seja a realidade ordinária, considerada e almejada pelo constituinte, parece ser evidente, justamente por ser qualificada, no mesmo texto, como objetivo cuja consecução, por parte da administração tributária será, inclusive, instrumentalizada por uma faculdade especial de “*identificar os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”.

É notável, ademais, que a utilização dos termos “*rendimentos*” e “*atividades econômicas*”, unidos pela conjunção “*e*”, denota que estas duas características, em condição aditiva, devem ser levadas em consideração para a identificação da “*capacidade econômica*” do contribuinte, o que, por sua vez, remete à ideia de que a apreciação desta capacidade leva em consideração tanto receitas quanto despesas. Assim, contribuintes com iguais rendimentos podem ter capacidades diversas, caso

²⁴ Acerca deste princípio, conferir Luís Roberto Barroso (Interpretação e Aplicação da CRFB. 6 ed. 4 tir. São Paulo, Saraiva, 2008); Inocêncio Mártires Coelho (Interpretação Constitucional, 3 ed. São Paulo, Saraiva, 2007) e Konrad Hesse (A Força Normativa da CRFB. Porto Alegre, Sergio Fabris, 1991).

tenham atividades econômicas distintas, bem como contribuintes com atividades econômicas iguais podem ter rendimentos diversos.

Vale mencionar, também, que a CRFB parece indicar, de forma bastante direta, que os poderes especiais conferidos à administração tributária, no sentido de identificar os rendimentos e as atividades econômicas, são balizados pelos direitos individuais, e que se encontram em condição subalterna a estes, assim como estão sujeitos à estrita reserva legal, sendo, portanto, atos administrativos típicos.

A análise do texto leva, ainda, a uma última ideia relevante: a capacidade econômica individual existe independentemente da apreciação estatal, que meramente a identifica, sendo certo que, ainda que se admita a tributação baseada em arbitramentos, estes sempre serão residuais e, mais do que isso, precários, pois, à administração tributária, cabe identificar²⁵ a capacidade, e não defini-la.

Ultrapassada a interpretação estrita dos signos, é possível extrair, ainda, relevantes informações sobre o imperativo da tributação pessoalmente graduada, quando investigado a partir de seu posicionamento no sistema constitucional e das relações diretas de que faz parte²⁶.

Neste intento, nota-se que o artigo em análise é posicionado na “SEÇÃO I”, “CAPÍTULO I”, do “TÍTULO VI” da CRFB, sendo, então, um “princípio geral” do “SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL”, o que, por sua vez, denota a ideia de que a tributação pessoalmente gradua é uma diretriz imperativa da atividade tributária

²⁵ “A norma que acaba de ser estatuída está, decerto, «mais ou menos» determinada no seu conteúdo: aguarda a concretização no processo, que agora se estabelece, da sua aplicação. Mas a interpretação extraída da norma, com vista à sua aplicação, não acrescenta nada — no decurso do processo — à norma, tal como ela «se apresenta»; todavia, leva em conta as interpretações anteriores.” (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, p.296)

²⁶ “O critério do contexto significativo exige, em primeiro lugar, prestar atenção ao contexto, tal como se requer para a compreensão de todo o discurso ou escrito coerentes. Exprime, para além disso, a concordância material das disposições adentro de uma regulação e, ainda, o tomar em conta da ordenação externa da lei e da sistemática conceptual a ela subjacente, às quais, todavia, só cabe um valor limitado para a interpretação. A conexão de significado da lei, por seu lado, só pode plenamente compreender- -se, em muitos casos, quando se retorna à teleologia da lei e ao «sistema interno», que lhe subjaz, das opções valorativas e princípios rectores. A questão relativa à conexão de significado conduz então aos critérios teleológicos. Com o que se confirma a observação de FRIEDRICH MÜLLER (32) de que «as regras tradicionais de interpretação» não podem ser individualizadas como «métodos» independentes em si. Ao invés, manifestam-se no processo de concretização «não só complementando-se e apoiando-se umas às outras, mas sempre entrelaçadas materialmente umas com as outras logo desde o princípio». Isto deveria dar que pensar àqueles que pretendem que o intérprete pode escolher entre diferentes métodos.” (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, p.462)

estatal, possuindo, nestes termos, também a natureza de objetivo a ser efetivado pelo estado.

De outra parte, o posicionamento do texto em um dos parágrafos do artigo cujo caput define a competência tributária²⁷ dos entes federativos, no que se refere às espécies tributárias que poderão ser direcionadas às materialidades delimitadas mais à frente, implica na conclusão de que, além de se comportar como diretriz da atividade estatal, a capacidade econômica é um limite da própria competência tributária, caracterizando, no caso concreto, espaços de não incidência constitucionalmente qualificados²⁸.

Há, ainda, uma especial implicação decorrente da existência conjunta, na CRFB, do imperativo de tributação personalizada, do impedimento de tributação com efeito confiscatório e da imunidade do mínimo existencial, consistindo ela no fato de que a tributação pessoalmente graduada, antes de caracterizar-se como um limite mínimo ou máximo, é uma diretriz imperativa de adequação dos tributos às diferentes riquezas, na medida em que, por força do impedimento, tributações elevadas podem ser atribuídas a capacidades elevadas, desde que não importem em confisco, assim como tributações reduzidas podem ser direcionadas a capacidades reduzidas, desde que não atinjam o patrimônio mínimo.

Na verdade, parece mais adequado afirmar que a tributação pessoalmente graduada seria uma implicação lógica do princípio da isonomia tributária e do direito de propriedade, constitucionalmente qualificada e devidamente limitada pelas vedações da tributação confiscatória e da tributação do mínimo existencial.

²⁷ "Competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, o ponto de vista material, sobre um setor determinado. Assim, a distribuição constitucional do poder de gravar - delimitação formal e material do poder tributário - vincula a criação das regras jurídicas tributárias." (Ibidem, p. 30)

²⁸ "A regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo - as regras tributárias - a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa." (Ibidem, p. 218)

1.2.2. Vedação da tributação do patrimônio mínimo

Sem prejuízo do que já foi dito, é preciso ponderar que, por mais que a realização do imperativo de tributação pessoalmente graduada seja o núcleo estrutural da personalização tributária, não se pode concluir que isto seja tudo.

Ocorre que, da interpretação isolada do imperativo, poderia decorrer a interpretação segundo a qual qualquer patrimônio poderia ser atingido pela tributação, desde que seja mantida a proporção razoável entre tributação a patrimônio. Para patrimônios reduzidos, tributação reduzida, mas jamais inexistente.

Este raciocínio, contudo, parece não sobreviver ao falseamento perante o sistema constitucional, na medida em que, através dele, poder-se-ia atingir, pela tributação, o chamado patrimônio mínimo²⁹, assim compreendido o conjunto de bens necessários a uma existência digna³⁰.

De fato, a CRFB, ao erigir a dignidade da pessoa humana à qualidade de fundamento da República Federativa do Brasil, através do artigo 1º, inciso, "III", assim como ao enunciar, através do artigo 5º, caput, que, a todos, é garantida "*a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade*", parece indicar, de forma bastante forte, que a existência digna, caracterizada pela fruição destes direitos, é um valor central do sistema³¹.

²⁹ "A regra da generalidade da tributação assenta de fato sobre o suporte económico da capacidade financeira dos que se submetem à carga tributária e requer uma disponibilidade de riqueza superior à estritamente indispensável para satisfação das necessidades primárias do indivíduo. Diz-se que, por considerações de justiça, o ordenamento jurídico reconhece a inexistência de obrigação tributária à falta de matéria imponible." (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p.50)

³⁰ "A isenção do mínimo necessário à existência é ditada por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I) conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; U) justiça fiscal, os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III) compensação económico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ónus dos impostos indiretos." (ibidem, p.53)

³¹ "No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e pelo direito à vida (art. 52, caput) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mais que isento, é imune. E a essa conclusão não será lícito contrapor-se a relativa indeterminação do conceito de "mínimo vital". Sua determinação caberá aos fios condutores da legislação integrativa e portanto infraconstitucional. Não se trata porém de norma -a proibição de tributação no mínimo vital - nem expressa, nem de eficácia limitada. Sua eficácia é plena e independe do seu grau de determinação conceitual. Não postula integração legislativa. O mínimo vital é algo que aqui e agora já deve ser concretamente fixado pelo juiz, na repartição das coisas exteriores em que o direito se manifesta: "dar a cada um o que é seu", ensina a fórmula romana. O ser do mínimo vital é a imunidade; ele tipifica uma

Com efeito, o posicionamento da dignidade humana no rol de fundamentos da república, a extensa disciplina dada às prerrogativas individuais, a enunciação expressa da não exclusividade das prerrogativas expressas e a utilização da palavra *inviolabilidade*, com toda a carga linguística que lhe é inerente, parecem deixar clara a existência de uma opção constituinte pela priorização da dignidade, inclusive nos casos de conflito com outros objetivos constitucionais.

Esta opção do constituinte tem um efeito direto no campo dos tributos, consistindo este na ideia de que o patrimônio mínimo do contribuinte³², necessário à fruição do mínimo existencial, constitui um limite à tributação, na medida em que esta fruição não poderá ser atingida.

Deve-se ponderar, neste contexto, que, ainda que a CRFB não enuncie expressamente que a imposição tributária não poderá atingir o patrimônio mínimo do contribuinte, não parece inadequado afirmar a existência desta vedação, na medida em que, conforme mencionado, trata-se de uma implicação lógica da aplicação do valor existência digna, sendo, portanto, direito constitucional pressuposto, conforme reconhece a doutrina.

Da sua existência no sistema constitucional e, por óbvio, do efeito prático pretendido com a sua enunciação, depreende-se que, na verdade, o impedimento da tributação do patrimônio mínimo constitui um limite à competência tributária³³ e, portanto, em mais um espaço de não incidência constitucionalmente qualificado, ainda que de forma implícita.

No que diz respeito ao presente estudo, a vedação constitucional da tributação do patrimônio mínimo constitui o segundo passo da tríade de personalização dos tributos, na medida em que define o ponto de partida da capacidade contributiva que,

res jurídica imune, para cuja aferição é competente o juiz, no ato de aplicação do direito. Ilusório portanto supor que a regra foi erradicada do sistema jurídico em vigor. Somente poderia sê-lo se ele não fora informado pela justiça tributária, cujo nome jurídico positivo é isonomia. Como seria possível tributar o mínimo vital e isentar, p. ex., indústrias de grande porte, sob pretexto do exercício da função extrafiscal do tributo? Gritante insurreição contra o governo da isonomia.” (Ibidem, pp. 55/56)

³² Emilio Cencerrado Millán: “El mínimo exento constituye, a nuestro juicio, el requerimiento de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ant sua presencia de forma insuficiente, impiede el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento basico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legitimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza” (El Mínimo Exento em el Sistema Tributario Español. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 63).

³³ SCHLUCKING, Marialva de Castro Calabrich. A proteção constitucional do mínimo imune. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2009.

por sua vez, deverá ser compreendida como uma capacidade econômica qualificada pela reserva do patrimônio mínimo, conforme entende a doutrina³⁴.

1.2.3. Vedação da tributação confiscatória

A tríade que compõe o imperativo da tributação economicamente personalizada parece conter, ainda, um elemento limitativo, na medida em que, da ideia de que a tributação deve ser graduada conforme a realidade econômica do contribuinte e deve abster-se de incidir sobre o patrimônio mínimo, pode-se extrair a implicação segundo a qual contribuintes que disponham de patrimônios superiores às suas necessidades, ou mesmo superiores à realidade ordinária, possam ser atingidos por tributação superlativa, sobretudo quando considerado que a redução das desigualdades sociais é um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme enunciado no artigo 3º, inciso “III”, da CRFB.

De fato, os elevados índices de pobreza e de desigualdade social no Brasil, aliados à ideia de que elevados patrimônios caracterizam elevadas capacidades econômicas, já fundamentaram argumentos e tentativas de fixação de critérios do que seria riqueza excedente, assim como de expropriação tributária destes ativos para destiná-los à redistribuição direta, ainda que sob denominações oblíquas.

Entretanto, abstraída a análise destas tentativas, não parece razoável afirmar que o sistema constitucional permita a expropriação, pela via tributária, da riqueza excedente ou, mais do que isso, a subtração tributária de qualquer patrimônio, na medida em que o constituinte, ao definir as características e limites do Sistema Tributário Nacional e, conseqüentemente, do poder constituído em matéria tributária, enuncia, a partir do artigo 150, inciso “IV”, da CRFB, que é vedado aos entes federativos “*utilizar tributo com efeito de confisco*”³⁵.

³⁴ “Dentre as possibilidades de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção, p. ex., das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva.44 Sustenta-se mesmo que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo, nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada.” (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 49)

³⁵ Sobre o não confisco, leciona Paulo de Barros Carvalho: “Aqui está outro princípio de difícil configuração. A ideia de confisco não tem em si mesmo essa dificuldade. O problema reside na

Ao fazê-lo, sobretudo quando considerada a adoção da palavra confisco³⁶ e de toda a carga linguística que lhe é atribuída, o constituinte, por certo, estabelece que, caso a subtração patrimonial seja o objetivo almejado pelo estado, no caso concreto, não será pela via tributária que isto será viabilizado.

Quer-se, com isso, afirmar que, ainda que a investigação do poder tributário, já sob a égide do imperativo da tributação pessoalmente graduada e da vedação da tributação do patrimônio mínimo, possa resultar na conclusão segundo a qual grandes patrimônios podem sofrer tributação proporcionalmente elevada, deve-se ter em mente que não pode ela ultrapassar limites que importem, no caso concreto, na transferência do patrimônio individual ao ente tributante.

Este raciocínio revela-se ainda mais adequado quando se considera que, por um lado, quando pretendeu promover a redução de desigualdades sociais, o constituinte enunciou um extenso rol de atividade estatais especificamente voltadas a tal fim, tais como a promoção de assistência social, de educação pública e a valorização e proteção do trabalho; assim como, por outro, quando pretendeu tributar o excedente patrimonial, enunciou um instrumento específico de tributação, o IGF, deixando clara a sua limitação às grandes fortunas, na forma como venham a ser expressamente qualificadas em lei.

Não há, portanto, espaço constitucional a permitir que uma tributação subtrativa do patrimônio, excedente ou não, fosse considerada posta ou pressuposta, fato que, por sua vez, implica na conclusão de que a atividade tributária não será efetivada com o objetivo imediato de obter receitas e redistribuí-las aos cidadãos, mas com o fim de obter receitas para, mantendo as finanças públicas, viabilizar os exercícios dos deveres constitucionalmente atribuídos ao estado, razão pela qual o cumprimento dos tributos tem caráter contributivo, e não redistributivo.

definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do artigo 150, IV, da Constituição da República. Aquilo que para alguns tem efeito confiscatório, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2008, p. 300)"

³⁶ O termo confisco só é utilizado duas vezes pela CRFB, sendo uma no artigo 150, inciso "IV", no qual veda aos entes federativos, "utilizar tributo com efeito de confisco" e outra no artigo 243, parágrafo único, quando estabelece que "Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias."

Note-se, por oportuno, que a estrutura conferida atividade tributária pela CRFB parece deixar claro o objetivo imediato da atividade tributária, que é uma típica atividade financeira do estado direcionada à obtenção de receitas para a manutenção de todas as suas atividades, sendo este, de resto, o posicionamento da doutrina nacional.

Disso decorre que o cidadão deverá contribuir com a manutenção das finanças públicas, segundo os critérios de tributação atribuíveis aos demais, sem que isto importe, contudo, na transferência ao Estado de seu patrimônio, por maior que seja ele, valendo ressaltar que o acúmulo individual de riqueza não encontra impedimento na CRFB.

Neste sentido, parece razoável afirmar que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte e, mais do que isso, inobstante o poder tributário conferido aos entes federativos, a imposição de tributos encontrará um limite definido a partir da realidade econômica do contribuinte, consistindo este no impedimento a expropriação do seu patrimônio individual.

É justamente neste ponto que se concentra a informação mais relevante ao presente trabalho, na medida em que, ao vedar a subtração patrimonial pela via tributária, o constituinte acaba, necessariamente, por condicionar a tributação às características individuais deste contribuinte, enunciando, portanto, mais um parâmetro individual condicionante do poder tributário.

A relação entre o imperativo da tributação pessoalmente graduada e a vedação da tributação confiscatória, nestes termos, parece resultar na conclusão de que os tributos devem não apenas ser graduados conforme a realidade econômica individual, mas devem se estender, única e exclusivamente, ao ponto em que não importem na subtração do patrimônio do destinatário individualmente considerado, o que implica, por certo, em mais um passo no caminho de justificação da hipótese da tributação personalizada.

Com efeito, tendo o constituinte direcionado a obrigação tributária a entes individualmente considerados, a propriedade cuja sujeita subtração tributária se pretende evitar será sempre individual, motivo pelo qual entender no sentido de que a avaliação do efeito confiscatório de determinado tributo deverá ser identificada a partir

de coletividades, parece não sobreviver ao falseamento perante o sistema, dada a falta de coerência.

1.3. Veiculação Normativa³⁷

Diante do que foi ponderado, é razoável afirmar a homenagem à individualidade e à dignidade humana, alçada pela CRFB à qualidade de fundamento da república, será efetuada, no campo dos tributos, a partir de da síntese de três comandos parcelares: a tributação pessoalmente graduada, a vedação à tributação do mínimo patrimonial e a vedação do confisco tributário. A síntese destes elementos forma o imperativo da tributação personalizada.

A melhor compreensão deste imperativo, contudo, dependerá, também, da forma pela qual fora ele veiculado no contexto da dinâmica normativa, razão pela qual deve-se avaliar as espécies de prescrição normativa que inseriram estes imperativos no ordenamento jurídico brasileiro, sendo certo que a análise da natureza destes veículos e de suas implicações lógicas permitirá uma apreciação mais adequada da postura que deverá ter o legislador ao enunciar os critérios da tributação, considerados os limites e direcionamentos fundados no imperativo da tributação personalizada.

³⁷ Segundo Paulo de Barros Carvalho “regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”” (Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2008, p. 393). Acerca deste conceito, Tárek Moysés Moussalem afirma “todos esses termos (emendas Constitucionais, leis complementares, etc) também são denotações, da equivocada palavra-de-classe, fontes formais do direito. Equivocada porque gera embaraço na compreensão do fenômeno: as “fontes formais” não são criadoras de normas. Basta lembrarmos a lição de Lourival Vilanova: as normas não são extraídas de outras normas por inferência-dedutiva. Daí Paulo de Barros Carvalho cunhar precisamente a expressão “instrumentos introdutórios de normas” ou “veículos introdutores de normas” em detrimento da voz “fontes formais” para designar as fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regra no sistema”. (Fontes do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2006, p.124).

1.3.1. Regra da tributação pessoalmente graduada

O imperativo da tributação personalizada, de forma muito frequente, é investigado a partir de sua perspectiva principiológica, sendo suas figuras parcelares quase sempre apresentadas como princípios. E há razão suficiente para isso.

De fato a espécie prescritiva mais óbvia através do qual o imperativo é cumprido é, por certo, o que lhe confere a roupagem de um mandado de otimização, por ordem do qual o legislador deverá, ao estabelecer o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária e com base em todos os dados que tenha às mãos, definir graus de impacto tributário equivalentes ao número de contribuintes razoavelmente agrupados, assim como os instrumentos de adequação deste impacto ao contribuinte individualmente considerado. Este objetivo, obviamente, poderá ser cumprido com maior ou menor sucesso pelo legislador, o que explica a investigação habitual do imperativo enquanto mandado de otimização.

Vale mencionar, por oportuno, que, mais do que definir, no plano abstrato, graus de impacto tributário, deve o legislador estabelecer, também através da lei, critérios através dos quais a administração tributária poderá garantir a adequação do tributo às condições do contribuinte e o respeito ao mínimo imune, assim como afastar o confisco tributário, dada a impossibilidade material de abstração normativa da condição econômica de cada contribuinte.

Ocorre que, conforme já indicado, ao menos em três momentos do processo de enunciação dos critérios da regra matriz de incidência tributária, quando realizado em conformidade com o imperativo de que se trata, deverá o legislador constituído efetuar um juízo essencialmente binário (terceiro excluído), no contexto do qual, após a apreciação da realidade, julgará hipótese prescritiva cumpre ou não cumpre o imperativo. Trata-se de uma análise estritamente de subsunção e, portanto, tipicamente relacionada às regras.

Neste sentido, deve-se ponderar que a inserção da palavra "*possível*", no texto do artigo 145, §1º, da CRFB, indica que, ao menos sob o ponto de vista teórico, nem todas as materialidades passíveis de imposição tributária permitirão que o tributo seja graduado conforme a capacidade econômica, razão pela qual o juízo a ser aplicado

pelo legislador, ao menos neste momento, refere-se a à possibilidade de cumprimento, em qualquer grau, do imperativo da tributação personalizada.

Cabe ao legislador, neste contexto, apreciar, com base em todos os dados que tenha às mãos, se, de alguma forma, seria possível identificar a realidade econômica do contribuinte envolvido naquela materialidade e, mais do que isso, se seria possível graduar o tributo conforme a sua capacidade econômica, seja através da abstração de critérios quantitativos suficientemente diferenciados, seja através da criação de instrumentos de adaptação do encargo tributário ao caso concreto, quando do lançamento.

Deve-se ponderar, noutro giro, que nem toda inobservância da conduta de graduar tributos implicará, necessariamente, em um ilícito constitucional, na medida em que, conforme mencionado, a adoção da frase “*Sempre que possível*” denota o reconhecimento, por parte do constituinte, da possibilidade de ocorrência da situação não graduável.

Neste sentido, há, na CRFB, uma hipótese de inobservância lícita do imperativo da tributação pessoalmente graduada, definida a partir do reconhecimento da impossibilidade de graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Espera-se do legislador, portanto, uma conduta específica, consubstanciada na enunciação de prescrições que viabilizem, em algum grau, a distribuição graduada do impacto tributário, sempre que isto seja possível. O descumprimento, neste caso, será caracterizado pela falta de observância do comportamento ordenado pelo constituinte, razão pela qual há apenas dois resultados possíveis: a observância ou a inobservância.

Diante disso, imperativo da tributação economicamente personalizada, ao menos no que se refere à figura parcelar da tributação pessoalmente graduada, comporta-se como uma norma “*imediatamente descritiva, primariamente retrospectiva*”³⁸, “*com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência*”³⁹, “*entre a construção conceitual da*

³⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.32.

³⁹ Ibidem, p.32.

*descrição normativa e a construção conceitual dos fatos*⁴⁰, razão pela qual, seria adequado afirmar que é veiculado através de uma típica regra.

Ressalte-se, ademais, que diante da admissão da existência de casos em que a graduação pessoal seja impossível e, conseqüentemente, da existência de uma hipótese lícita de não graduação, há que se reconhecer que esta regra admite uma exceção – o caso de impossibilidade.

O legislador, neste contexto, após apreciar a realidade e constatar a existência ou a inexistência de possibilidade de graduação pessoal dos tributos, poderá adotar três comportamentos diversos: constatar a possibilidade de graduação e prescrever instrumentos que a viabilizem; constatar a impossibilidade de graduação e não prescrever instrumentos que a viabilizem; constatar a possibilidade de graduação e prescrever não instrumentos que a viabilizem. Trata-se de um juízo de tudo ou nada, tal como proposto por Dworkin⁴¹

Com efeito, esta fase do processo de realização do imperativo da tributação personalizada não parece permitir ponderação ou sopesamento, na medida em que ou o tributo não será graduado ou o será, ainda que seja possível que a gradação eventualmente efetuada pelo legislador seja suficiente, insuficiente ou quase suficiente e, portanto, realizada em diferentes graus.

Assim, nos dois primeiros casos, não haveria inconstitucionalidade, na medida em que, no primeiro, foi cumprida a regra da tributação pessoalmente graduada e, no segundo caso, foi constatada a incidência da exceção à regra. Já no terceiro, a inconstitucionalidade seria evidente, pois o legislador deixaria de observar a conduta constitucionalmente determinada, sem estar amparado em uma exceção igualmente prevista no texto constitucional.

Em apoio a esta conclusão, note-se que: o dever imediato determinado pela CRFB diz respeito à “*adoção das condutas descritas*” (graduar tributos conforme a capacidade econômica); o dever mediato à manutenção de fidelidade à finalidade subjacente (tributação individualizada); a justificação será efetuada partir da demonstração de correspondência entre o conceito da norma (sempre que possível)

⁴⁰ Ibidem, p.32.

⁴¹ DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. Traduzido por Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins fontes, 2010.

e o conceito do fato (possível); a pretensão de decidibilidade que lhe diz respeito é terminativa (a graduação era ou não possível)⁴⁴.

Assim, é razoável afirmar que, antes de enunciar um princípio da tributação pessoalmente graduada e através do mesmo texto, a CRFB enuncia uma regra específica e exclusivamente direcionada ao legislador, já sendo possível, portanto, afirmar que o imperativo da tributação economicamente personalizada é veiculado, a princípio, pela regra da tributação pessoalmente graduada.

1.3.2. Princípio da tributação pessoalmente graduada

O cumprimento da regra da tributação pessoalmente graduada, ainda que se revele um passo preliminar do processo de personalização dos tributos e, conseqüentemente, da adstrição ao fundamento da dignidade da pessoa humana e do respeito ao direito de propriedade, não esgota este processo.

Neste sentido, percebe-se que, ultrapassada a apreciação da incidência da exceção à regra da tributação pessoalmente graduada, caso seja constatada a sua inaplicabilidade e, portanto, o pleno dever de cumprimento da regra, estará o legislador, automaticamente, imbuído do dever de cumprimento do princípio correspondente.

Note-se que, neste caso, a CRFB não estabelece uma conduta a ser seguida pelo legislador, mas um estado de coisas a ser atingido, o que, por certo, poderá ser cumprido de diversas formas e com diferentes graus de sucesso, razão pela qual é razoável afirmar que o veículo de introdução do imperativo no sistema comporta-se, também, como princípio.

Com efeito, utiliza-se o constituinte de uma prescrição “imediatamente finalística, primariamente prospectiva e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.

Parece, portanto, adequado afirmar que o imperativo da tributação economicamente personalizada, ao menos nos casos em que a graduação conforme

a capacidade econômica seja possível, é veiculado através de uma regra e de um princípio da tributação pessoalmente graduada.

1.3.3. Regras do mínimo imune e do não confisco

Analisada a forma de veiculação prescritiva do imperativo da tributação pessoalmente graduada e, conseqüentemente, do elemento central do imperativo da tributação economicamente personalizada, faz-se necessário investigar as espécies prescritivas a partir das quais são enunciadas as vedações do confisco tributário e da tributação do mínimo patrimonial.

Tal como ocorreu quando investigado o imperativo da tributação pessoalmente graduada, deve-se verificar que tipo de ordem é direcionada ao legislador pelo constituinte, assim como a forma através da qual será ela cumprida.

Neste sentido, percebe-se que, através da CRFB, não foi estabelecido um estado de coisas onde, tanto quanto possível, a tributação deve resguardar o patrimônio mínimo e evitar a subtração do patrimônio do contribuinte através da tributação, mas, de forma bem diversa, foram abstraídas condutas cuja prática foi vedada: a tributação do patrimônio mínimo e tributação confiscatória.

Nota-se, portanto, que a prescrição constitucional indica condutas que não devem ser seguidas pelo legislador, a quem não caberá sopesar os eventuais efeitos das prescrições que pretende enunciar, mas somente abster-se de praticar os atos constitucionalmente abstraídos.

Assim, poderá ele agir de formas diametralmente opostas, tributando o patrimônio mínimo, subtraindo o patrimônio através da tributação, ou não o fazendo, sendo certo que não há amparo constitucional para cumprimentos parciais.

Com efeito, de forma bem diversa do que ocorre com o imperativo da tributação pessoalmente graduada, no qual é utilizada a frase "Sempre que possível" e a redação denota, de forma evidente, um estado de coisas almejado, a CRFB, no artigo 150, inciso "IV", estabelece ser vedado *"utilizar tributo com efeito de confisco"*, não deixando qualquer espaço para exceções ou para cumprimento em graus.

Noutro giro, dada a inexistência de qualquer prescrição constitucional limitativa ou redutiva do valor fundamental da existência digna, há que se reconhecer que, também em relação à vedação da tributação do patrimônio mínimo, não há espaço para um cumprimento maior ou menor, mas apenas para o cumprimento.

Assim, parece claro que as vedações da tributação do patrimônio mínimo e da tributação confiscatória são veiculados através de regras, razão pela qual a apreciação de seu cumprimento será efetuado através de um juízo de conformidade de conduta. Esta parece ser forma através da qual, com base na realidade econômica do contribuinte, a imposição tributária, graduada ou não, será limitada.

Há contudo, uma diferença relevante entre as regras da tributação pessoalmente graduada, da imunidade do patrimônio mínimo e do não confisco, enquanto a primeira prescreve uma conduta essencialmente direcionada a um objetivo, as duas últimas, além disso, parecem definir limitações ao próprio poder de tributar⁴²⁴³, sendo esta razão pela qual, anteriormente, foi sugerido que estas enunciam espaços de não incidência constitucionalmente qualificados.

1.4. Diretriz Racionalizante da Legislação.

Dadas as considerações apresentadas até este ponto, parece razoável afirmar que que a hipótese segundo a qual há, na CRFB, um imperativo da tributação personalizada, formado por três figuras parcelares e veiculado através de um jogo concertado de regras e princípios através dos quais são estabelecidos deveres ao legislador.

Sob a perspectiva do legislador, portanto, é possível afirmar que estas normas, de forma a cumprir o imperativo da tributação personalizada e, por consequência,

⁴² “O poder tributário, enquanto manifestação da capacidade ativa do ente público que tributa, consiste na faculdade ou possibilidade jurídica de o Estado instituir, ou seja, criar por lei, e arrecadar impostos, taxas de contribuições de melhoria, espécies ou categorias do gênero "tributo" ou "contribuições", como prefere certa doutrina.” (BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p.26)

⁴³ “No entanto, o poder de tributar - poder jurídico porque o seu exercício é subordinado a normas constitucionais rígidas - manifesta-se, como se está sustentando, em momento diverso: a instituição legal do tributo, que precede lógica e cronologicamente a fase de sua arrecadação, esta plenamente vinculada a critérios legais preestabelecidos.” (ibidem, p.27)

racionalizam e direcionam o exercício do poder de tributar, funcionando, tal como as demais normas de estrutura⁴⁴, como um instrumento veiculador de disciplina de poder, direcionados a realização de um objetivo fundamental chancelado pelo poder constituinte.

Com efeito, o poder constituinte, enquanto, *“força real de eficácia sempre atual”* *“capaz de criar uma nova ordem jurídica, quando circunstâncias típicas provocarem oportunidades para o seu exercício”*⁴⁵, define os objetivos a serem atingidos e valores a serem preservados e, neste intento, confere poderes ao Estado em face dos cidadãos, dos cidadãos em face do Estado e dos cidadãos em face deles mesmos (eficácia horizontal).

Assim, não seria absurdo afirmar que o imperativo da tributação personalizada é, também, uma disciplina de competências⁴⁶, sendo igualmente razoável, entretanto, reconhecer que a delimitação concreta destas competências não é, de todo, óbvia, uma vez que nem todas as notas distintivas de sua incidência estão inteiramente traçadas nas mesmas disposições textuais que as veiculam.

Isto se deve ao fato de a CRFB ser um sistema fechado e completo de enunciados explícitos e implícitos, obrigando o legislador infraconstitucional e, de resto, o interprete de qualquer estamento da sociedade, a buscar o alcance e o sentido de suas disposições com base no direito posto e no direito pressuposto constantes do próprio sistema constitucional.

⁴⁴ “Não se nega que (a) uma certa conduta humana diretamente regulada e (b) uma certa competência orgânica exercitável pelos seus agentes constituam o conteúdo material de normas suscetível de uma classificação jurídica. Nem que o comportamento previsto em normas de estrutura consiste em regular o modo como normas jurídicas, delas derivadas, sejam produzidas. Mas, em definitivo, não se admite que o direito moderno regule, exceto na revogação, algo diverso das condutas humanas (nas sociedades antigas há, porém, exemplos de processos contra animais e até coisas). Assim sendo, as normas de estrutura são, também elas, normas de conduta. A relação (i) entre norma de conduta e norma de estrutura é conversa porque norma de estrutura é convertível em norma de conduta. Não porém a relação (h) entre norma de competência e norma de conduta, porque nem toda norma de conduta (no sentido de Alf Ross) é convertível a norma de competência (ainda no sentido de Alf Ross). Assim sendo, a norma de conduta lato sensu é um género que inclui as normas de conduta strícto sensu (as que regulam diretamente conduta humana) e normas de estrutura (as que regulam indiretamente a conduta humana). Pretender que a norma de estrutura tem função diversa é incorrer em equívoco capital.” (Ibidem, p.380)

⁴⁵ BRITO, Edvaldo Pereira de. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993, p.121.

⁴⁶ BARRETO, Aires F. BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001

Uma das implicações lógicas desta característica é o fato de que, por vezes, a CRFB estabelece competência utilizando-se signos linguísticos em sua acepção corrente, tal como faz quando garante o direito à vida e, outras vezes, direciona disposições limitadoras ou diretrizes racionalizantes a estes signos linguísticos, afastando-os da acepção corrente e atribuindo-lhes um sentido constitucional.

Assim ocorre, por exemplo, quando o constituinte confere à União a competência de impor, ao que parece, em desfavor de qualquer indivíduo, tributo sobre a renda ou proventos de qualquer natureza, mas estabelece que tal poder não atinge, por exemplo, os templos de qualquer culto.

Há, sob o ponto de vista estritamente linguístico, uma limitação à ideia comum da “universalidade”, que expressamente anima o IR, pois, se não atinge os templos, não é exatamente universal, ao menos na acepção corrente que se tenha deste termo.

Tal técnica de definição de competências em disposições esparsas é tão usual que a CRFB, em determinados casos - essencialmente expressos - chega a permitir que os contornos sejam delineados através textos infraconstitucionais, inclusive se tais competências ou prerrogativas se revestirem da qualidade direitos fundamentais subjetivos, tal como ocorre, por exemplo, o exercício de qualquer profissão, desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei, ou a fruição da propriedade, desde que atendida a sua função social.

Com efeito, mesmo sob a lógica mais linear, há que se reconhecer que existe uma razão para atribuir acepções constitucionais a signos linguísticos com acepção corrente, e esta razão é a possibilidade de violação de outra competência cuja proteção é também chancelada pela CRFB, caso este conceito linguístico corrente não fosse filtrado pelas disposições limitadoras ou pelas diretrizes racionalizantes nela enunciadas.

Por este raciocínio, o consectário lógico da limitação “y” à prerrogativa “x” (“x-y”) é evitar uma violação à competência “y?”, da mesma forma que o consectário lógico da racionalização “z” da prerrogativa “x” (“x/z”) é evitar uma violação à competência “z?”.

Esta forma de entender a CRFB, além de não ferir nenhum corolário lógico, adquire particular importância quando se avalia os direitos fundamentais por ela

veiculados, sendo certo que, sob esta ótica, chega a ser possível identificar o traço essencial que os define.

2. DIREITO FUNDAMENTAL À TRIBUTAÇÃO PERSONALIZADA

2.1. Traço de Fundamentalidade

O imperativo constitucional da tributação personalizada, no contexto da doutrina tributária brasileira, tem sido estudado a partir da inserção de suas figuras parcelares no contexto das limitações constitucionais ao poder de tributar⁴⁷, sendo certo que diversos autores já se ocuparam do tema, conforme foi mencionado quando se tratou das suas figuras parcelares.

Inobstante o progresso viabilizado por tal opção metodológica, não parece que a investigação se esgote na imposição aparentemente fraca que dele parte em direção ao legislador infraconstitucional.

Com efeito, descartada a possibilidade da homenagem constitucional a valores metafísicos, parece que, se o constituinte direcionou ao legislador de base uma orientação expressa ao seu poder de tributar, tal atitude se deve ao fato de que a inexistência de tal diretriz implicaria na violação do patrimônio jurídico do promotor da potência constituinte e destinatário da CRFB, o cidadão.

Nestes termos, parece possível analisar o imperativo da tributação personalizada também a partir da perspectiva do titular do direito que lhe serve de pressuposto, dado o fato de que, ao tempo em que determina a tributação personalizada e confere ao Estado poderes para apurar a capacidade econômica individual, a potência constituinte também confere ao contribuinte um direito em face do Estado, que, por sua vez, fica obrigado a graduar o encargo financeiro da imposição tributária à razão desta capacidade econômica.

Mais do que isso, este direito, na medida em que se revela como uma prerrogativa do cidadão e um consectário lógico do fundamento da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais à propriedade e à isonomia, quando avaliados à luz dos postulados do legislador racional⁴⁸, da proporcionalidade e da

⁴⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 107

⁴⁸ Segundo Inocêncio Mártires Coelho “se o legislador real é racional – inclusive e, sobretudo, o constituinte – não se podendo duvidar dessa premissa, nem submetê-la a testes de refutação, impõe-se a conclusão lógico-descritiva de que o ordenamento jurídico, que ele institui à sua imagem e

razoabilidade, encontra-se marcado pelo mesmo traço de fundamentalidade que é inerente àquelas prerrogativas individuais, por comungar das suas características essenciais.

Conforme anunciado, parece adequado afirmar que o pressuposto lógico da existência de uma disposição limitadora ou de uma diretriz imperativa de competências constitucionais veiculadas através de conceitos amplos, é, por sua vez, a existência de outra competência que poderia restar ofendida caso tal filtragem inexistisse, dado o fato de que, por corolário lógico e em respeito à decisão constituinte e ao princípio do legislador racional¹, inexistem filtros à acepção imediata de competências constitucionais sem que exista uma razão considerável para tanto.

Este raciocínio se aplica de forma integral à interpretação de direitos fundamentais, na medida em que, sob o ponto de vista lógico, um direito fundamental nada mais é do que uma competência privada do cidadão, de determinado grupo ou mesmo da própria sociedade em face do Estado ou dos demais.

Tome-se como exemplo o chamado direito fundamental à privacidade, que nada mais é do que a competência de qualquer cidadão de exigir que sua privacidade não seja violada, sendo a privacidade mencionada pela CRFB um conceito linguístico corrente sujeito a limitações fundadas em outras competências, tais como a de exigir que não seja cerceada qualquer informação (direito fundamental à informação).

Assim, parece que o traço de fundamentalidade de uma competência constitucional seja caracterizada pela junção de dois elementos: a fundamentação direta ou indireta em uma disposição textual e o poder limitativo ou diretivo de competências também fundadas em disposições da CRFB (postas ou pressupostas).

Tal conclusão se funda no fato de que a limitação ou o direcionamento da acepção imediata de um poder conferido pelo poder constituinte não pode se fundar

semelhança, também ostenta esse predicado, com todas as suas benéficas consequências” “Trata-se, como assinala Santiago Nino, de uma quase-hipótese que se aceita dogmaticamente, sem submetê-la a nenhuma contrastação fática ou comprovação empírica; de uma pauta normativa de aparência descritiva, por força de cujos mandamentos o jurista se obriga a interpretar o direito positivo como se este e o legislador que o produziu fossem racionais, motivado pela certeza de que, pagando esse preço, pode extrair do ordenamento jurídico, otimizado por aquele postulado, todas as regras de interpretação de que necessita para justificar qualquer decisão.” (Interpretação Constitucional. 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2007, pp. 98/99)

em base diversa de uma competência privada inerente à condição humana, sob pena de fraude à decisão constituinte e, conseqüentemente, à própria CRFB.

A exemplificação deste raciocínio através da análise do imperativo da tributação personalizada permite que se compreenda que a limitação e o direcionamento da competência legislativa conferida pelo poder constituinte e fundada na soberania popular não poderia ter razão diversa da existência de uma competência privada de igual importância, qual seja, a existência de um direito fundamental à tributação personalizada.

Neste sentido, nota-se que a CRFB, através de seu artigo 145, §1º, está, por certo, a enunciar uma diretriz da competência legislativa tributária e, portanto, da expressão da soberania popular, racionalizando a gradação dos tributos, exercida através do processo legislativo, à capacidade econômica de um indivíduo singularmente considerado - o contribuinte - sendo certo que, ao fazê-lo, afasta-se da acepção corrente segundo a qual caberia ao legislador graduar os tributos segundo seus critérios, dada a sua condição de mandatário da vontade popular.

Diante disso, parece razoável afirmar que, ao submeter a vontade legislativa à verificação de condições individuais do contribuinte, está a CRFB a consagrar a existência de uma competência privada a este indivíduo, qual seja, a de exigir a tributação conforme sua realidade econômica.

Mais do que isso, parece que tal competência privada, na medida em que impõe a verificação, através de poderes administrativos, da extensão do patrimônio do contribuinte e a personalização dos tributos, seja um consectário lógico dos direitos fundamentais à propriedade e à isonomia quando avaliados à luz dos postulados do legislador racional, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assim, dado o fato que racionaliza a acepção corrente de competência constitucional fundada na soberania popular, assim como dado o fato que encontra fundamento em disposições constitucionais explícitas e implícitas, parece que a competência privada à exigência de tributação personalizada comunga de características essenciais das disposições das quais é consectário lógico, dentre elas o traço de fundamentalidade e a titularidade eminentemente individual¹, sendo, assim, possível afirmar que a CRFB consagra um direito fundamental à tributação personalizada.

Noutro giro, tendo por base a doutrina, se, conforme lecionam Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, *“Direitos fundamentais são direitos públicos-subjetivos [...] contidos em dispositivos constitucionais [...] que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual.”*⁴⁹, assim como se, conforme leciona José Joaquim Gomes Canotilho, a nota de fundamentalidade *“aponta para a especial dignidade e proteção num sentido formal e num sentido material”*⁵⁰, está, sem dúvida, a se tratar de um típico direito fundamental.

Em arremate, tendo por base a jurisprudência, vale mencionar que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconhece a natureza fundamental de típicas limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme se depreende da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF (BRASIL, 2013), no qual fora decidido que a anterioridade tributária, dada a sua natureza fundamental, revestia-se da característica de cláusula pétrea⁵¹.

Nesta decisão, o Ministro Celso de Mello, em seu voto, chega a afirmar que “o princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes”.

Existe, portanto, um direito fundamental à tributação personalizada e, mais do que isso, uma competência privada pertencente à classe dos direitos individuais, dado o fato de que, ainda que se reconheça que todo direito fundamental tem uma dimensão objetiva, o bem jurídico aqui tratado se revela como um direito de defesa⁴¹ do cidadão individualmente considerado em face do estado, sendo certo que O reconhecimento da natureza fundamental da prerrogativa de que se trata é justamente o argumento que militará em favor de sua efetividade prática, uma vez que, por tal

⁴⁹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.49.

⁵⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.378.

⁵¹ Parece aplicável, no caso, a regra argumentativa esboçada por Robert Alexy, segundo a qual “Todo falante que aplique a um predicado F a um objeto A deve estar disposto a aplicar F também a qualquer objeto igual a A em todos os aspectos relevantes” (Teoria da Argumentação Jurídica: A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. 2ª ed. Reimpressão. São Paulo, Landy, 2008, pp. 191-192)

razão, estará a norma que a veicula inserida na especial dinâmica de aplicabilidade e de mutabilidade relativa aos direitos fundamentais

2.2. Efeitos do Reconhecimento

2.2.1. Aplicabilidade imediata

O primeiro efeito do reconhecimento do traço fundamental no direito à tributação não confiscatória é, por certo, a inserção da respectiva norma direito fundamental na especial dinâmica da aplicabilidade dos direitos fundamentais.

Esta especial dinâmica, que, fundada no enunciado do artigo 5º, §1º, da CRFB, atribui aos enunciados definidores de garantias e de direitos fundamentais a aplicabilidade imediata é, a par da impossibilidade de abolição mediante emenda, enunciada pelo artigo 60, §4º, inciso “IV”, da CRFB, uma das características que aparta os enunciados definidores de direitos e garantias fundamentais dos demais dispositivos constitucionais.

Tal característica, porém, é assunto acerca do qual não impera a convergência de opiniões na doutrina jurídica, razão pela qual se faz necessário tecer algumas considerações sobre ela, sendo certo que não seria adequado iniciar tal discussão sem tratar das famosas lições de José Afonso da Silva¹, acerca da aplicabilidade das normas constitucionais, o que se justifica pela larga aceitação de seus termos pela doutrina constitucional brasileira.

Propõe o autor que as normas constitucionais, no que se refere à sua aplicabilidade e à sua eficácia, se dividem em três categorias básicas e variam segundo o grau de relação que possuem com a legislação ordinária.

A primeira destas categorias é a das chamadas normas constitucionais de eficácia plena, que seriam os enunciados constitucionais de aplicabilidade direta cuja eficácia independe da existência de legislação subalterna, ou seja, cujo manejo prático é possível a partir de seus próprios termos.

Nas palavras de José Afonso da Silva, tais normas são:

“de aplicabilidade imediata, porque dotadas de todos os meios e elementos necessários à sua executoriedade. No dizer clássico, são auto-aplicáveis. As condições gerais para essa aplicabilidade são a existência apenas do aparato jurisdicional, o que significa: aplicam-se só pelo fato de serem normas jurídicas, que pressupõem, no caso, a existência do Estado e de seus órgãos.”⁵².

Sob o ponto de vista hermenêutico, são proposições prescritivas formadas, integralmente, pelos termos enunciados pela CRFB e que, portanto, possuem elementos linguísticos suficientes ao seu manejo prático, ainda que inexistam disposições infraconstitucionais complementares, sendo certo que, através destas últimas, não será possível a redução do âmbito material de incidência da proposição original.

Já sob a luz das teorias argumentativas e comunicacionais, seria razoável propor que está a se tratar de decisões intra-sistêmicas⁵³ fundadas em proposições argumentativas construídas, exclusivamente, pelo constituinte, estando delas excluídas as proposições argumentativas do legislador constituído.

Como exemplo desta categoria, pode-se citar o enunciado constitucional fundado no artigo 5º, inciso “III”, da CRFB, que, de um lado, confere a toda a pessoa o direito de não ser submetido a tortura nem a tratamento degradante, assim como, de outro lado, impõe regra jurídica determinando que todos os demais – grupo no qual se insere o Estado - não se utilizem de tais expedientes.

Noutro giro, há, segundo José Afonso da Silva⁵⁴, normas constitucionais de eficácia contida, que seriam os enunciados constitucionais de aplicabilidade direta que, ainda que independentes da existência de legislação subalterna para o seu manejo prático, permitem a redução dos seus âmbitos materiais de incidência a partir de veículo desta espécie.

Para ele, as normas constitucionais de eficácia contida:

⁵² SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp.101/102.

⁵³ Gregorio Robles define como intra-sistêmicas as decisões (atos de fala capazes de gerar texto novo) produtoras de novo texto jurídico, diferentes da decisão extra-sistêmica ou constituinte que cria ou constitui o ordenamento, sem a qual não há CRFB (O Direito Como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito. São Paulo, Manole, 2005).

⁵⁴ SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008

“são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos em que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”⁵⁵.

Seguindo os moldes da análise anterior, pode-se afirmar que, sob o ponto de vista hermenêutico, estas são proposições prescritivas que possuem elementos linguísticos suficientes ao seu manejo prático ainda que inexistam disposições infraconstitucionais complementares, sendo permitido, no entanto, que elementos linguísticos trazidos por estas últimas a componham, reduzindo o âmbito material de incidência original.

À luz das teorias argumentativas e comunicacionais, pode-se sustentar que está a se tratar de decisões intra-sistêmicas que tanto podem estar fundadas em proposições argumentativas construídas, exclusivamente, pelo constituinte, quanto, a par destas, por proposições argumentativas do legislador constituído.

A doutrina brasileira, em geral, não nega que as normas abstratas de direito fundamental possam ser classificadas como pertencentes à categoria das normas constitucionais de eficácia contida, dada a inexistência de disposição constitucional em sentido contrário.

Na verdade, os dispositivos legais que estabelecem restrições ao alcance das normas abstratas de direito fundamental, os chamados limites dos limites⁵⁶ mostram-se bem evidentes, uma vez que, do texto constitucional, é possível sintetizar, ainda que de forma primária, a hipótese de incidência da norma de direito fundamental⁵⁷,

⁵⁵ *Ibidem*, p.116.

⁵⁶ Sobre os limites dos limites, leciona Gilmar Ferreira Mendes: "Da análise dos direitos individuais pode-se extrair a conclusão errônea de que direitos, liberdades, poderes e garantias são passíveis de limitação ou restrição. É preciso não perder de vista, porém, que tais restrições são limitadas. Cogita-se aqui dos chamados limites imanentes ou "limites dos limites" (Schranken-Schranken), que balizam a ação do legislador quando restringe direitos individuais. Esses limites, que decorrem da própria Constituição, referem-se tanto à necessidade de proteção de um núcleo essencial do direito fundamental quanto à clareza, determinação, generalidade e proporcionalidade das restrições impostas. (Gilmar Ferreira. Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.41).

⁵⁷ Conforme leciona Robert Alexy, "normas de direitos fundamentais são normas. Por isso, o conceito de norma de direito fundamental compartilha todos os problemas que dizem respeito ao conceito de norma", que "toda norma pode ser expressa por um enunciado normativo" e, por fim, que "normas de direitos fundamentais são aquelas normas que são expressas por disposições de direitos fundamentais". (Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 51,56 e 65)

sendo esta plenamente aplicável ainda que não lhe seja aposta qualquer complementação pela legislação ordinária.

Dessa maneira, a norma primária de direito fundamental funcionará como parâmetro na análise de eventual exorbitância efetuada pelo legislador ordinário e, a partir de sua interpretação em face do sistema com todos os seus princípios e postulados (metanormas⁵⁸), é possível dela extrair o conceito do chamado núcleo essencial do direito fundamental⁵⁹, que deverá ser respeitado.

Nesta categoria se insere, a título de exemplo, a norma de direito fundamental abstrata fundada no artigo 5º, inciso “XIII”, da CRFB, que, de um lado, confere a todas as pessoas o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, desde que atendidos as qualificações que a lei estabelecer, bem como, de outro, impõe regra jurídica determinando que todos os demais – grupo no qual se insere o Estado - não ofereçam obstáculos a este exercício.

Por fim, há a categoria das chamadas normas constitucionais de eficácia limitada que seriam os enunciados constitucionais de aplicabilidade indireta que dependem da existência de legislação subalterna para o seu manejo prático, conceituadas por José Afonso da Silva⁶⁰ como *“aquelas que dependem de outras providências para que possam surtir os efeitos essenciais colimados pelo legislador constituinte”*.

Em termos argumentativos e comunicacionais seriam decisões intra-sistêmicas necessariamente fundadas em proposições argumentativas construídas pelos legisladores constituinte e constituído, assim como, em termos hermenêuticos, seriam proposições prescritivas cuja composição deverá ser formada por elementos linguísticos retirados tanto do texto constitucional quanto dos textos infraconstitucionais, sob pena do tornar-se impossível o seu manejo prático.

⁵⁸ Segundo Humberto Ávila (Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.122), sobre-normas são normas semântica e axiologicamente sobrejacentes, situadas no nível do objeto da aplicação e metanormas são normas metodicamente sobrejacentes, situadas no metanível aplicativo.

⁵⁹ A garantia de proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais aponta para a parcela do conteúdo de um direito sem a qual ele perde sua mínima eficácia, deixando, com isso de ser reconhecível como um direito fundamental. (A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.402)

⁶⁰ SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.118.

Exemplo desta categoria pode ser encontrado no enunciado constitucional fundado no artigo 37, inciso "IX", da CRFB, que autoriza a contratação por tempo determinado, no contexto da administração pública, condicionando tal medida, todavia, à existência de lei que regulará os seus termos.

Há, inclusive, quem defenda que também a aplicabilidade de norma de direito fundamental abstrata depende da sua completude, independentemente do que dispõe o artigo 5º, §1º, da CRFB, propondo assim a existência de um limite lógico fundado na reserva do possível ou na invariabilidade da natureza das coisas⁶¹, ou que a prescrição constitucional seria, na verdade, um mandado de otimização, chegando o próprio José Afonso da Silva, ao que parece, a reconhecer certos limites práticos à aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais⁶².

Seria, assim, adequado classificar como relativos às normas constitucionais de eficácia limitada os casos em que, inexistindo a legislação complementar dos enunciados definidores de direitos fundamentais, inexistirá, por conseguinte e por corolário lógico, integralidade fática e linguística suficientes a compor os termos necessários à formação da norma abstrata de direito fundamental.

Tratar-se-ia, por exemplo, dos enunciados propostos através dos artigos: 7º, inciso "IV", nos termos do qual há direito ao *"salário mínimo, fixado em lei"*; 7º, inciso "XIX", nos termos do qual há direito à *"licença-paternidade, nos termos fixados em lei"*; 37, inciso "VIII", nos termos do qual *"a lei reservará percentual dos cargos e empregos públicos para as pessoas portadoras de deficiência e definirá os critérios de sua admissão"*.

Sendo assim, poder-se-ia objetar que, sendo a tributação personalizada um conceito cujas notas distintivas não são expressas, faltar-lhe-iam elementos linguísticos suficientes e necessários à aplicação prática, motivo pelo qual seria

⁶¹ Neste sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho: "Mas o constituinte não se apercebeu que as normas têm aplicabilidade imediata quando são completas em sua hipótese e no seu dispositivo. Ou seja, quando a condição de seu mandamento não possui lacuna, e quando esse mandamento é claro e determinado. Do contrário ela é não-executável pela natureza das coisas. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Direitos Humanos Fundamentais. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.100)"

⁶² "Então, em face dessas normas, que valor tem o disposto no §1º do art. 5º da Constituição, que declara todas de aplicação imediata? Em primeiro lugar, significa que elas são aplicáveis até onde possam, até onde as instituições ofereçam condições para o seu atendimento. Em segundo lugar, significa que o Poder Judiciário, sendo invocado a propósito de uma situação concreta nelas garantida, não pode deixar de aplicá-las, conferindo ao interessado o direito reclamado, segundo as instituições existentes." (Aplicabilidade das normas constitucionais. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 165)

necessária a complementação legislativa para que fosse possível atribuir normatividade à prerrogativa, inobstante a sua natureza fundamental.

Entretanto, sem prejuízo da já mencionada larga aceitação, pela doutrina constitucional brasileira, da classificação das normas constitucionais recém-descritas, há argumentos, no contexto desta mesma doutrina, que sustentam a existência de um limite à sua utilização, especialmente no que se refere aos direitos fundamentais.

Conforme já anunciado, o artigo 5º, §1º, da CRFB, fundamenta o enunciado segundo o qual as “normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, residindo a questão fundamental em saber como obedecer a imposição aplicando diretamente as normas abstratas de direito fundamental quando estas encontram-se, a princípio, estruturalmente incompletas, sendo certo que a doutrina constitucional brasileira se divide neste particular.

Doutrinadores respeitados sustentam que as normas abstratas que conferem direitos e garantias fundamentais não poderiam ser classificadas como normas constitucionais de eficácia limitada, uma vez que, por expressa disposição constitucional, teriam eles aplicabilidade imediata, cabendo ao Poder Judiciário utilizar-se da prerrogativa conferida através dos artigos 4º e 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e decidir o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito atendendo aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum⁶³⁶⁴.

⁶³ Neste sentido, Eros Roberto Grau: "Para fazê-lo sucintamente, relembro, ainda outra vez, que o preceito inscrito no §1º do art. 5º da Constituição de 1988 afirma a aplicação imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, Isso significa que tais normas devem ser imediatamente cumpridas pelos particulares, independentemente da produção de qualquer ato legislativo ou administrativo. Significa, ainda, que o Estado também deve prontamente aplicá-las, decidindo pela imposição do seu cumprimento, independentemente de qualquer ato legislativo ou administrativo, e as tornando jurídica ou formalmente efetivas. [...] Por essa razão é que tais normas já não têm mais caráter meramente programático, assumindo a configuração de preceitos auto-executáveis, aos quais o aplicado último do direito – o Poder Judiciário – deve conferir efetividade jurídica ou formal. (A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 321)

⁶⁴ De forma semelhante, é a lição de Luís Roberto Barroso que propõe a aplicabilidade imediata, admitindo, no entanto, a existência de certos limites lógicos a tal característica, ainda que de forma não declarada: "Ainda quando se afigure pouco lógica a existência de uma regra afirmando que as normas constitucionais são aplicáveis, parece bem a sua inclusão no texto, diante de uma prática que reiteradamente nega tal evidência. Por certo, a competência para aplicá-las, se descumpridas por seus destinatários, há de ser do Poder Judiciário. E mais: a ausência de lei integradora, quando não inviabilize integralmente a aplicação do preceito constitucional, não é empecilho à sua concretização pelo juiz, mesmo à luz do direito positivo vigente, consoante se extrai do art. 4º da LINDB." (O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. 9.ed.Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.139-140)

Assim, seria adequado afirmar que, ao menos no que se refere às normas abstratas de direito fundamental, a aplicabilidade será sempre direta, razão pela qual sempre será possível a aplicação da correlata norma de direito fundamental individual e concreta.

Em arremate, faz-se necessário mencionar que o STF tem, em geral, reconhecido a sua aplicabilidade imediata das normas de direitos fundamentais abstratas, admitindo, ao que parece, que o Poder Judiciário possa inserir elementos na respectiva norma de direito fundamental quando o Poder Legislativo deixe de fazê-lo.

A título de exemplo, decidiu o STF que, ainda que inexistente a legislação reguladora da garantia fundamental do mandado de injunção, enunciada a partir do artigo 5º, inciso “LXXI”, o manejo prático desta medida seria possível, dada a possibilidade de utilização da analogia como medida de integração⁶⁵.

Noutro feito, ao decidir acerca direito à impenhorabilidade da pequena propriedade rural, declarou que o respectivo enunciado definidor teria aplicabilidade imediata, com base no artigo 5, §1º, da CRFB, utilizando-se, com arrimo no artigo 4º da LINDB, da analogia para complementar a respectiva norma de direito fundamental abstrata⁶⁶.

Parece, nestes termos, que a resistência, absoluta ou parcial, ao reconhecimento da aplicabilidade imediata da integralidade dos direitos e garantias

⁶⁵ Mandado de injunção. Questão de ordem sobre sua auto-aplicabilidade, ou não. Em face dos textos da Constituição Federal relativos ao mandado de injunção, é ele ação outorgada ao titular de direito, garantia ou prerrogativa a que alude o artigo 5º, LXXI, dos quais o exercício está inviabilizado pela falta de norma regulamentadora, é ação que visa a obter do Poder Judiciário a declaração de inconstitucionalidade dessa omissão se estiver caracterizada a mora em regulamentar por parte do Poder, órgão entidade ou autoridade de que ela dependa (...) Assim fixada a natureza desse mandado, é ele, no âmbito da competência desta Corte – que está devidamente definida pelo artigo 102, I, “Q” -, auto-executável, uma vez que, para ser utilizado, não depende de norma jurídica que o regulamente, inclusive quanto ao procedimento, aplicável que lhe é analogicamente o procedimento do mandado de segurança, no que couber. Questão de ordem que se resolve no sentido da auto-aplicabilidade do mandado de injunção, nos termos do voto do relator. (MI 107 QO; Rel.: Min. Moreira Alves; publicado em 21/09/1990)

⁶⁶ Impenhorabilidade da pequena propriedade rural de exploração familiar (Const., art. 5º, XXVI): aplicação imediata. (...) A falta de lei anterior ou posterior necessária à aplicabilidade de regra constitucional – sobretudo quando criadora de direito ou garantia fundamental -, pode ser suprida por analogia: donde, a validade da utilização, para viabilizar a aplicação do art. 5º, XXVI, CF, do conceito de “propriedade familiar” do Estatuto da Terra. (RE 136.753-9; Rel.: Min. Sepúlveda Pertence; publicado em 25/04/1997)

fundamentais, ainda que fundada em argumentos sólidos, sob o ponto de vista lógico, não é a mais adequada.

Afirma-se isto por uma razão muito simples, porém muito contundente: o posicionamento doutrinário que pugna pela existência de limites lógicos para a aplicabilidade imediata, ainda que se trate de normas dependentes de complementação legislativa ou com âmbito de proteção estritamente normativo⁶⁷, não encontra fundamento na CRFB.

Conforme já indicado, é comum, entre os doutrinadores que defendem este posicionamento, a menção à incompletude estrutural de determinadas normas abstratas de direito fundamental, à natureza das coisas ou mesmo à reserva do possível como limites a aplicabilidade imediata de tais espécies deônticas, sendo certo, no entanto, que não se acha, ao menos com tanta facilidade, argumentos que, fundados no próprio texto constitucional, sustentem a tese em comento.

Aceitar este argumento implica, ao menos em termos lógicos, em erigir os critérios da reserva do possível, da necessidade de observância da natureza das coisas e da necessidade de completude estrutural da norma à qualidade de diretrizes interpretativas de um enunciado constitucional e, portanto, à qualidade de postulados jurídicos enunciados pela CRFB.

Com efeito, conforme leciona Humberto Ávila (2009), os postulados são normas jurídicas, por ele classificadas como metanormas, ou seja, normas imediatamente metódicas que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica de relações entre elementos com base em critérios.

Ao que parece, é justamente nesta natureza normativa dos postulados que reside a fraqueza do argumento que pugna pela inexistência ou pela limitação lógica da aplicabilidade imediata, uma vez que, conforme leciona Eros Roberto Grau (2009), os enunciados informadores da interpretação/aplicação do direito, por serem normas

⁶⁷ Como essa categoria de direito fundamental confia ao legislador, primordialmente, o mister de definir, em essência, o próprio conteúdo do direito regulado, fala-se, nesses casos de regulação ou de conformação (Regelung oder Ausgestaltung) em lugar de restrição (Beschränkung). (Gilmar Ferreira. Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2007).

jurídicas, devem ser sintetizados a partir do correlato sistema positivo, ainda que seus componentes se encontrem implícitos ou dispersos em seus textos.

Afirma o autor que “princípios gerais de direito – princípios implícitos, existentes no direito pressuposto – não são resgatados fora do ordenamento jurídico, porém descobertos no seu interior”⁶⁸, razão pela qual se faz necessário concluir que, para que fosse reconhecida a existência, no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, dos postulados da reserva do possível, da necessidade de observância da natureza das coisas e da necessidade de completude estrutural, fazia-se necessário que os mesmos fossem introduzidos no sistema, ainda que de forma implícita, por algum veículo capaz de fazê-lo, o que não ocorre.

Mais do que isso, para que servissem ao fim pretendido, qual seja, o de exercer a função de diretrizes interpretativas da lei maior, os postulados de que se trata teriam de ser sintetizados a partir de seu texto, uma vez que, no sistema positivo brasileiro, se interpreta a CRFB segundo parâmetros dela – e somente dela - extraíveis, implícita ou explicitamente, sob pena de restar violada a regra da supremacia da CRFB.

O sistema constitucional brasileiro não só impõe a supremacia absoluta do texto magno, como garante o respeito a tal regra através da instituição da jurisdição constitucional, bem como determina que a interpretação dos textos ordinários (infraconstitucionais) seja feita através das diretrizes constitucionais (postulado da interpretação conforme a CRFB) e de forma a conferir a maior efetividade possível aos enunciados dela extraíveis. Estas conclusões restam solidificadas pelos princípios da máxima efetividade⁶⁹ e da supremacia da CRFB.

Aceitar entendimento contrário, ademais, implicaria em aceitar que a prescrição constitucional definidora da aplicabilidade imediata é absolutamente inútil, sendo carente de qualquer normatividade, bem como que nada dispôs o constituinte ao

⁶⁸ GRAU, Eros Robert. Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.47.

⁶⁹ “O princípio da máxima efetividade, também denominado de princípio da interpretação efetiva, orienta o intérprete a atribuir às normas constitucionais o sentido que maior efetividade lhes dê, visando otimizar ou maximizar a norma para dela extrair todas as suas potencialidades. [...] Embora seja um princípio aplicável à interpretação de todas as normas constitucionais, atualmente tem incidência maior no âmbito dos direitos fundamentais, onde é frequentemente invocado.” (CUNHA JR. Dirley. Controle de Constitucionalidade. Teoria e Prática. 1.ed. Salvador: Juspodivm, 2006, p.215/216)

inserir-lo no ordenamento, o que violaria, a mais não poder, os princípios do legislador racional e da força normativa da constituição.

Aceitar entendimento contrário, ademais, implicaria em aceitar que a prescrição constitucional definidora da aplicabilidade imediata é absolutamente inútil, sendo carente de qualquer normatividade, bem como que nada dispôs o constituinte ao inserir-lo no ordenamento, o que violaria, a mais não poder, os princípios do legislador racional e da força normativa da constituição.

Sob o ponto de vista prático, impedir o gozo de um direito ou de uma garantia fundamental em virtude de limitações práticas como a da reserva do possível, a da necessidade de observância da natureza das coisas e a da necessidade de completude estrutural da norma, resultaria, invariavelmente, em aceitar que os titulares destes direitos seriam responsáveis por suportar o ônus da inércia de seus mandatários, componentes dos poderes constituídos cuja função precípua é, justamente, garantir a fruição de tais prerrogativas.

Noutro giro, este mesmo argumento permite afirmar que, ainda que se reconheça que a tributação personalizada é um conceito amplo⁷⁰ e que, portanto, a definição do âmbito de proteção do direito individual que a veicula ocorreria através da lei, não é possível concluir que, na eventual inexistência de enunciados que especifiquem o que se deva entender por possibilidade de graduação, por mínimo patrimonial e por confisco tributário, tal fato impeça a fruição da prerrogativa correlata, dada a existência de meios que suprem as supostas lacunas.

Por estas razões, parece adequado que a interpretação do artigo 5, §1º, da CRFB seja aquela que dá ao enunciado através dele veiculado a máxima efetividade, sendo, certo, inclusive, que o próprio sistema regulatório subalterno está plenamente adaptado a tal situação, dados os enunciados veiculados através dos artigos 4º e 5º da LINDB, nos termos dos quais, existindo lacunas, deverá o juiz decidir o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito atendendo aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

⁷⁰ "A composição do suporte fático pode ser da mais variada natureza porque é incalculável o número de fatos do mundo que a regra jurídica, incidindo, faz entrar no mundo jurídico, tornando-os assim fatos jurídicos. Esta é uma função classificadora da regra jurídica: dividir os fatos do mundo em fatos relevantes (fatos jurídicos) e fatos irrelevantes (fatos jurídicos) para o direito." (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 181)

Disso decorre, por outro lado, que é possível que o provimento jurisdicional que suste imposição tributária ou que a adeque com base, exclusivamente, no direito fundamental a tributação personalizada, independentemente da existência de definições legais de não confisco, patrimônio mínimo ou de graduação possível, sendo certo que, para tanto, bastará acolher a pretensão de determinado contribuinte, a quem caberá carga argumentativa de comprovar que, no caso concreto, a pretensão de correção (ALEXY, 2008, p. 309) da prescrição legislativa não sobreviveu às condições materiais do caso e que, assim, a exação não é personalizada.

Não parece, sequer, que seja necessário o manejo de mandado de injunção para que seja possível fruir do direito fundamental à tributação personalizada, vez que o enunciado constitucional que define tal prerrogativa não condiciona o seu exercício à existência de legislação complementar regulamentadora.

2.2.2. Vedação do retrocesso

O segundo reflexo da constatação da existência de um direito fundamental à tributação personalizada é o reconhecimento da impossibilidade da supressão do seu enunciado definidor através de emenda à CRFB.

Enuncia o artigo 60, §4º, inciso “IV”, da CRFB que não “será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir” “os direitos e garantias individuais”, razão pela qual esta espécie de direito – categoria na qual, segundo o que propomos, está inserido o direito fundamental à tributação personalizada – é erigida à classe das chamadas cláusulas pétreas.

No entanto, três questões problemáticas podem ser extraídas do enunciado da impossibilidade de supressão das cláusulas pétreas, também chamado de princípio do não retrocesso, sendo certo que tais questões podem ser suscitadas em desafio ao argumento da impossibilidade de supressão do direito fundamental.

A princípio, afigura-se problemático o fato de que, no texto do inciso “IV” do artigo 60 da CRFB, a remissão literal se faz aos direitos e garantias individuais, e não à integralidade dos direitos fundamentais, razão pela qual se poderia sustentar que a

característica da intangibilidade não atingiria as prerrogativas não enunciadas pelo artigo 5º da CRFB.

Não há dúvida que, ao menos sob o ponto de vista estritamente literal, a arguição de que a imutabilidade se limitaria aos direitos e garantias individuais não é descartável, uma vez que a remissão a um rol de direitos constitucionalmente classificados poderia significar uma decisão legislativa, enunciada através do chamado silêncio eloquente, sendo necessário que se reconheça que, inexistindo disposições que afastem tal raciocínio, não é possível descartá-lo, sob pena de restar transgredida a vontade constituinte, ao arrepio da segurança jurídica, da supremacia da constituição e do pressuposto da racionalidade do legislador.

Por outro lado, a arguição de que a imutabilidade estaria restrita aos direitos e garantias elencados no artigo 5º da CRFB nos parece descartável, dado o fato de que, seguindo o mesmo ponto de vista estritamente literal, é necessário reconhecer que, ao elencar o rol das cláusulas pétreas, o constituinte não faz menção ao artigo e sim aos direitos e garantias individuais.

Parece certo, neste sentido, que o rol dos direitos e garantias individuais transcenda os limites do artigo 5º da CRFB, uma vez que as características fundamentais inerentes ao rol discriminado através do mencionado artigo encontram-se presentes em outras prerrogativas constitucionalmente estabelecidas.

Não por outro motivo, José Afonso da Silva não conceitua os direitos e garantias individuais como as prerrogativas estabelecidas através do artigo 5º da CRFB, mas como os *“direitos fundamentais do homem indivíduo, que são aqueles que reconhecem autonomia aos particulares, garantindo a iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado”*⁷¹.

Assim, os direitos e garantias individuais não elencados, diretamente, entre o rol do artigo 5º da CRFB, tais como o direito à tributação não confiscatória, podem funcionar como parâmetro de controle das emendas constitucionais, sendo impassíveis, portanto, de modificação através delas.

Este, de resto, é o entendimento do STF, que erige à categoria de garantia de individual, de cláusula pétrea e, por conseguinte, de limite ao poder constituinte

⁷¹ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.191.

derivado, o chamado princípio da anterioridade tributária, razão pela qual, sendo fundamental o direito à tributação personalizada, conforme já sustentado, parece que seja ele, também, uma cláusula pétrea, na forma do se propõe através do artigo 60, inciso “IV”, da CRFB.

No entanto, para que se considere que tal direito esteja, individualmente, dotado da imunidade ao retrocesso e, portanto, da qualidade de limite à reforma constitucional, é necessário enfrentar as outras duas questões problemáticas anunciadas no início deste tópico.

Seria possível, nestes termos, sustentar que artigo 60, inciso “IV”, da CRFB não impede, ao menos literalmente, a supressão parcial de direitos e garantias individuais, e sim a abolição de tais prerrogativas, assim como que estas, individualmente, não serviriam de parâmetro, vez que o texto constitucional fala que não *“será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir” “os direitos e garantias individuais”*.

Sob o ponto de vista teórico, tais questões não parecem dotadas de grande solidez, tampouco merecem grandes argumentos em desafio, uma vez que, deixando claro que decorrem de uma das diversas interpretações literais do dispositivo em comento, atentam contra princípios estruturais da CRFB.

Com efeito, reconhecer, ainda que eventualmente, a procedência de seus termos, implicaria em aceitar que direitos individuais possam ser total ou parcialmente suprimidos com base em um dispositivo que assim não determina de forma expressa, o que esvaziaria, a mais não poder, os já mencionados princípios da máxima efetividade e da supremacia da constituição.

2.3. Norma de Direito Fundamental

Reconhecido o traço fundamental do direito à tributação personalizada, parece necessário investigar a estrutura da correspondente norma de direito fundamental⁴⁵.

Com efeito, conforme leciona Robert Alexy *“normas de direitos fundamentais são normas. Por isso, o conceito de norma de direito fundamental compartilha todos os*

*problemas que dizem respeito ao conceito de norma*⁷², que “*toda norma pode ser expressa por um enunciado normativo*”⁷³ e, por fim, que “*normas de direitos fundamentais são aquelas normas que são expressas por disposições de direitos fundamentais*”⁷⁴.

Deve-se ponderar, de início, que, na verdade, as efetivas normas de direitos fundamentais serão aquelas individuais e concretas que, no caso específico, conferirão ou garantirão o exercício de tais direitos a determinado indivíduo, a determinado grupo ou à sociedade, fazendo-se necessária a existência de uma norma abstrata a enunciar os termos estruturais da prerrogativa fundamental, segundo as decisões intra-sistêmicas do constituinte.

Nestes termos, para a fruição do direito fundamental à tributação personalizada, será necessária a constatação, no caso concreto, da existência de uma norma individual e concreta fundada⁷⁵, por sua vez, em uma norma geral e abstrata, completa sob o ponto de vista estrutural e linguístico, dado o fato de que, no processo de produção das normas de decisão, não poderá o aplicador ignorar ou desnaturar as disposições mínimas contidas nos textos legais, sobretudo no texto constitucional.

No que diz respeito a este estudo, a norma abstrata do direito fundamental à tributação personalizada será formada a partir da definição, pelo legislador, dos limites do patrimônio mínimo, do confisco tributário e da possibilidade de graduação tributária, sendo certo, contudo, que a CRFB não indica, de forma expressa, as notas distintivas destas situações, razão o núcleo essencial da norma é, ao menos a princípio, nebuloso.

Na verdade, o direito fundamental à tributação personalizada faz parte dos casos em que a Constituição confere a qualidade de direito fundamental a conceitos ou institutos jurídicos cujo alcance é, a priori, demasiadamente amplo, motivo pelo qual se atribui ao legislador a relevante função de identificar as notas distintivas da hipótese, abstraindo-as ou enunciando critérios pelos quais elas possam ser

⁷² ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p.51)

⁷³ *Ibidem*, p.56.

⁷⁴ *Ibidem*, p.65.

⁷⁵ Eros Grau chama de norma de decisão é a norma jurídica aplicada a um caso concreto. (Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.103).

identificadas no caso concreto. Em outras palavras, caber-lhe-á "definir", normativamente, o âmbito de proteção de determinado direito fundamental.

Não há dúvida, contudo, que esta delegação acaba por conferir ao legislador infraconstitucional um acentuadíssimo poder e, conseqüentemente, uma ampla possibilidade de desnaturaçãõ do imperativo da tributaçãõ personalizada, sobretudo quando se mantém inerte e deixa de oferecer os critérios necessários à composiçãõ da norma de direito fundamental e, conseqüentemente, à fruiçãõ do bem jurídicõ correlato.

3. SEMPRE QUE POSSÍVEL, PATRIMÔNIO MÍNIMO E CONFISCO TRIBUTÁRIO

Uma questão de grande relevância se torna problemática a partir do momento em que passa a se investigar as hipóteses de incidência das regras da tributação pessoalmente graduada, do mínimo patrimonial e do confisco tributário, na medida em que se faz, então, necessário investigar quais são as notas distintivas da realidade capazes de caracterizar a incidência destas regras no caso concreto.

Ocorre que, conforme já mencionado, a enunciação das prescrições normativas que irão compor a regra matriz de incidência de determinado tributo pressupõe uma verificação da conformidade dos seus termos em relação ao imperativo da tributação personalizada, o que, por certo, se desenvolve a partir da análise da incidência das prescrições que veiculam o imperativo e das consequências que lhe são precípuas.

Por certo, de forma a justificar a pretensão de correção das prescrições que enuncia, deve o legislador: verificar se é possível graduar pessoalmente o tributo, assim como se o tributo pode atingir o patrimônio mínimo ou pode implicar em confisco. Esta verificação, por sua vez, é efetuada através da apreciação da incidência das regras da graduação pessoal, do mínimo imune e do não confisco.

Ocorre que a CRFB não indica quais seriam as notas distintivas das hipóteses destas regras, tampouco delega ao legislador a competência para fazê-lo, razão pela qual a incidência não é óbvia, sendo necessário investigar, preliminarmente, quais seriam estas notas distintivas.

Esta investigação depende, incondicionalmente, da definição que se tenha dos elementos materiais destas regras e, portanto, da ideia que se tenha sobre tributação pessoalmente graduável, patrimônio mínimo e confisco tributário, o que leva à discussão acerca da natureza destes conceitos.

3.1. Conceitos abertos x Conceitos amplos

A falta de indicação expressa do que seria a possibilidade de graduação, a tributação do mínimo imune e a tributação confiscatória, por certo, pode justificar um

posicionamento segundo o qual estes seriam conceitos semanticamente abertos e que, por consequência, careceriam de uma definição de sentido e alcance no âmbito da legislação, em um momento pós-constitucional.

Mais ainda, analisando a realidade brasileira, dada a pura e simples desconsideração do imperativo em grande parte dos casos, pode-se entender que a CRFB facultou ao legislador escolher, numa típica decisão intra-sistêmica e segundo sua apreciação subjetiva, quais seriam as situações passíveis de graduação e quais seriam os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário.

Esta conclusão teria implicações profundamente relevantes no que se refere à aplicabilidade prática e ao controle do cumprimento do imperativo da tributação personalizada, na medida em que a verificação de sua inobservância dependeria da apreciação da transcendência, pelo legislador, da competência de definir os conceitos, o que não é simples.

Na verdade, seguindo este raciocínio, o imperativo da tributação personalizada se enquadraria no rol das chamadas garantias institucionais e o direito à tributação personalizada seria, portanto, um direito fundamental com âmbito de proteção estritamente normativo.

Com efeito, na esteira do pensamento pós-positivista, sobretudo no que se refere à ideia de institucionalização de instrumentos de inserção axiológica no discurso jurídico¹, utiliza-se a CRFB, de fato, de diversas cláusulas gerais¹ para conferir normatividade a institutos jurídicos cujo sentido e alcance são imediatamente indeterminados, na medida em que utiliza conceitos semanticamente abertos³ e delega, ao legislador, com os seus valores⁷⁶ e experiências⁷⁷, a responsabilidade de

⁷⁶ Vimos que o julgador, desde logo na apreciação de certos eventos com base em experiências sociais, quando não dispõe para o efeito de nenhuma máxima geral da experiência, «pondera» factos, quer dizer, valora-os na sua significação concreta sob o ponto de vista da regulação legal. É evidente que se lhe exige um juízo de valor quando, para poder coordenar a situação de facto com a previsão da norma legal, tenha de julgar segundo uma pauta que primeiro ele tenha de concretizar, uma pauta «carecida de preenchimento». (LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Traduzido por José Lamego. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.406)

⁷⁷ Nem sempre, porém, tem o juiz que proceder à apreciação no caso particular. Frequentemente esta estar-lhe-á indicada nas chamadas «máximas gerais da experiência». Assim, pode qualificar-se de máxima geral da experiência o facto de as maçãs ou limões serem coisas que podem determinar-se segundo o número de peças ou o peso (§91 de BGB)*, ou de a aptidão de um terreno para a construção ser uma propriedade do mesmo, considerada no tráfego como «essencial». O juiz acha tais máximas da experiência com base na sua própria experiência social e, muitas vezes, nos livros jurídicos de comentário. Elas servem-lhe de meio auxiliar da apreciação jurídica e asseguram, até certo ponto, a regularidade da aplicação da lei. (Ibidem, p.405)

definir as notas distintivas que caracterizam estes institutos e, dessa forma, definir seus conceitos.

Assim sendo, no caso do imperativo da tributação personalizada, limitar-se-ia o constituinte a enunciar prescrições normativas cujo universo material de aplicação é, a priori, indeterminado, delegando ao legislador ordinário a tarefa de determinar e, portanto, de definir os conceitos "*sempre que possível*", "*mínimo patrimonial*" e "*confisco tributário*", criando as referidas hipóteses e, conseqüentemente, definindo qual seria o âmbito de proteção¹ da norma de direito fundamental correlata.

Certamente, se a definição do sentido e do alcance dos conceitos "sempre que possível", "patrimônio mínimo" e "confisco tributário" é uma competência legislativa, ainda que constitucionalmente delegada, a inobservância do imperativo por parte do legislador limitar-se-ia aos casos explícitos, restando, a mais não poder, reduzida a eficácia do imperativo da tributação personalizada e do direito individual que lhe é inerente.

Contudo, a desconstrução deste raciocínio e o seu falseamento perante o sistema constitucional parecem revelar que, ainda que seja impossível não reconhecer a magnitude do poder atribuído ao legislador pelo texto constitucional, a sua conclusão pela possibilidade ou não de graduar pessoalmente os tributos, assim como as ideias que fará dos limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, não serão arbitrarias⁷⁸.

Ocorre que, por mais que a CRFB se utilize, em diversas disposições, de conceitos semanticamente abertos e, portanto, imediatamente indeterminados, não parece que esse seja o caso quando se utiliza, expressamente, dos *termos* "*Sempre que possível*", "*tributo com efeito de confisco*" e, *implicitamente*, do termo "*mínimo patrimonial*", na medida em que, ainda que as notas distintivas da situação não graduável, do patrimônio mínimo e do confisco tributário não estejam expressas no texto constitucional, estes conceitos, em sua acepção corrente, possuem elementos

⁷⁸ A questão é de como, e em que grau, se pode justificar esta pretensão mediante ponderações feitas com perspicácia e orientadas ao Direito. E errado pensar que o «valorar» é somente uma conduta que não é proporcionada por meio de ponderações racionais e, neste sentido, «irracional» e emocionalmente condicionada em ampla escala. Decerto que um tal valorar puramente «emocional» predomina, de longe, no dia-a-dia e dificilmente se deixa erradicar das discussões políticas, nem sequer das salas de audiência. Mas a tarefa do jurista é precisamente a «materialização» das valorações. Incumbe-lhe, por isso, um valorar ligado a princípios jurídicos com a ajuda de um pensamento «orientado a valores», como acima dissemos. (Ibidem, 1997, p.410)

linguísticos suficientes a caracterizar sua ocorrência no caso concreto, inexistindo espaço para que o legislador ordinário os modifique.

Na verdade, antes de facultar a utilização ou de determinar a definição do alcance, ao utilizar as palavras "*sempre*", "*confisco*" e "*mínimo*", cujo conteúdo semântico é extremamente fechado, em que pese o fato de que a caracterização material possa ocorrer de formas diversas, e, sobretudo ao conferir poderes administrativos especiais de identificação da capacidade econômica, a CRFB impõe ao legislador limites perfeitamente definidos.

Com efeito, a utilização destas palavras indica que a sua caracterização ocorrerá em casos muito numerosos e profundamente diversos, na medida em que: "*sempre*" denota que a tributação deverá ser pessoalmente graduada em, absolutamente, todos os casos em que, de qualquer maneira, seja possível graduar os tributos conforme a capacidade econômica; "*confisco*" denota que a vedação incidirá em absolutamente todos os casos em que a tributação implique na subtração do patrimônio de onde se origine a satisfação do crédito; e, por fim, "*mínimo*" denota o conjunto de bens necessários à existência digna do contribuinte.

Noutro giro, a utilização de regras para a veiculação normativa do imperativo indica que as opções axiológicas já foram tomadas pelo constituinte, esperando-se do legislador, unicamente, uma conduta conforme e uma apreciação da realidade racional e legítima, dada a impossibilidade material de abstração de todas as notas distintivas das hipóteses dessas regras, não por serem elas indeterminadas, mas por serem elas numerosas demais para isso.

Disso decorre que, em relação ao imperativo da tributação personalizada, consideradas as suas figuras parcelares, o constituinte faz opções axiológicas prévias e utiliza conceitos amplos, mas jamais indeterminados, razão pela qual a ideia de que tratar-se-ia de cláusulas gerais ou de direito com âmbito de proteção estritamente normativo parece não sobreviver ao falseamento perante o sistema constitucional.

Diante disso, caberá ao legislador, apenas, apreciar a realidade, identificar e abstrair as notas distintivas de sua ocorrência nos diferentes contextos, para enunciar-las através da legislação abstrata, ou, como ocorre de forma mais frequente, enunciar instrumentos que permitam, no caso concreto, a sua identificação e a conseqüente

adaptação do impacto econômico do tributo à realidade individual, inexistindo espaço para considerações axiológicas ou construções de sentido por parte do legislador.

3.2. Apreciação da realidade pelo legislador

A implicação, talvez, mais imediata do reconhecimento do dever legislativo de personalização dos tributos, seja no que se refere à graduação, seja no que se refere à limitação, fundado no imperativo da tributação personalizada, é a de que o exercício da competência legislativa tributária, aqui tomada no seu sentido mais estrito (poder de tributar), pressupõe a prática de uma apreciação⁷⁹, por parte do legislador, da materialidade a ser tributada⁸⁰.

Não se trata, contudo, da apreciação valorativa das características da materialidade tributável, no sentido de verificar, dentre as possíveis, as melhores e mais adequadas formas de viabilizar a exação, mas de um juízo de fato⁸¹,

⁷⁹ As proposições jurídicas devem ser «aplicadas» a eventos fáticos, a uma situação de facto que se verificou. Como acabamos de ver, isto só é possível na medida em que a situação de facto verificada é enunciada. O que no facto-tipo de um juízo aparece como «situação de facto» é a situação de facto como enunciado. O que aconteceu tem de ser mencionado com este fim, e aquilo que é mencionado tem de ser posto numa certa ordem. A situação de facto como enunciado efectua sempre uma selecção de entre a multiplicidade inabarcável, do constante fluir, do acontecer fático; esta selecção acha-a desde logo o julgador, tomando em consideração a possível relevância jurídica de cada um dos factos. A situação de facto enquanto enunciado não está assim «dada» de antemão ao julgador, mas tem que ser primeiramente conformada por ele, tomando em consideração, por um lado, os factos que lhe chegaram ao conhecimento e, por outro lado, a sua possível significação jurídica. A actividade do jurista não se inicia normalmente com a apreciação jurídica da situação de facto que se lhe oferece como acabada, mas desde logo com a formação da situação de facto que acede à sua apreciação jurídica. (Ibidem, p.391)

⁸⁰ Sob a ótica da estrutura da ação jurídica prática, eles mostram, fundamentalmente, que direito e realidade não promovem cada um por si e de modo independente uma relação entre entidades existentes, que pode ser formulada de maneira geral, mas apresentam, numa mistura que vai se alternando, fatores atuantes na concretização do direito, dotados de uma autonomia apenas relativa. Aquilo que é normatividade jurídica mostra-se concretamente na convergência de perspectivas que normalmente são generalizadas como metáforas abstratas do tipo "norma" e "fato", "direito" e "realidade", bem como igualmente como a "relação" abstraía desses elementos." (MÜLLER, Friedrich. Teoria Estruturante do Direito. Trad. Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.148)

⁸¹ A situação de facto como enunciado só obtém a sua formulação definitiva quando se tomam em atenção as normas jurídicas em conformidade com as quais haja de ser apreciada; mas estas, por sua vez, serão escolhidas e, sempre que tal seja exigido, concretizadas, atendendo à situação de facto em apreço. Só se trataria aqui de um círculo lógico vicioso se o julgador tivesse introduzido algo na situação de facto enquanto enunciado que não encontrasse corroboração alguma na situação de facto verificada, ou quando tivesse «distorcido» a proposição jurídica de modo a permitir a consequência desejada pelo julgador. (LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Traduzido por José Lamego. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.395)

especificamente direcionado ao cumprimento do mencionado dever (personalização dos tributos), tendente a verificar se esta materialidade permite a graduação conforme realidade econômica do contribuinte e quais seriam os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, seja na enunciação e normas gerais (legislação), seja na enunciação de normas individuais (lançamento).

Deve o legislador, portanto, apreciar as características fáticas desta materialidade para enunciar prescrições normativas que viabilizem uma tributação pessoalmente graduada⁸²; ou, sendo caso, propor que a tributação não pode ser individualmente graduada, enunciando os veículos normativos de uma tributação não graduada ou graduada segundo outros critérios. Após isso, deve o legislador, com base na mesma apreciação da realidade, enunciar limites ou instrumentos de limitação, afastando a tributação do patrimônio mínimo e o confisco tributário.

Vale reiterar que, no que se refere ao juízo acerca da possibilidade de graduação pessoal e dos limites do patrimônio mínimo e do confisco, estará o legislador submetido a uma dificuldade crítica, pois a CRFB, conforme já sugerido, não só parece não indicar - ao menos de forma expressa - notas distintivas materiais capazes de orientar esta apreciação, como admite, ao menos em teoria, a existência de casos nos quais a graduação não é possível.

Como dito, limita-se a CRFB a estabelecer que a individualização deverá ser efetivada "*Sempre que possível*", que não pode atingir o "*patrimônio mínimo*" e que não pode implicar em "*confisco*", motivo pelo qual poder-se-ia afirmar que a apreciação da possibilidade de graduação contributiva, por parte do legislador, seria uma competência de construção do núcleo fundamental do imperativo da tributação personalizada, sendo a apreciação da realidade, no particular, um juízo essencialmente decisório.

⁸² A «ideia» que o julgador tem da situação de facto verificada tem que ser por ele articulada para a poder comparar com as notas distintivas da previsão legal e a situação de facto verificada tem que ser por ele enunciada numa linguagem que seja conforme à lei. A apreciação da situação de facto enquanto situação de facto que corresponde (ou não corresponde) às notas distintivas da previsão legal não vem temporalmente a seguir à conformação da situação de facto (como enunciado), mas acompanha-a, uma vez que a conformação da situação de facto, como foi dito, só resulta tomando em consideração a possível significação de cada um dos factos. Resta a constatação, que há que autonomizar disto, de que «esta situação de facto se verificou efectivamente assim», de que a situação de facto enquanto enunciado reflecte de modo adequado a situação de facto verificada, os eventos fáticos. (Ibidem, p.392)

Contudo, conforme já mencionado, esta interpretação, não parece sobreviver ao falseamento perante o sistema constitucional, pois, no momento em que considera que o legislador pode decidir, ao seu alvedrio, se o caso permite ou não a tributação pessoalmente graduada, assim como quais seriam seus limites, denota que esta decisão é absolutamente imune a controle material, o que por certo se afasta, a mais não poder, dos postulados da força normativa da constituição e da máxima efetividade, assim como se afasta do sistema de controle mútuo dos poderes (freios e contrapesos).

Noutro giro, a própria ideia segundo a qual a CRFB não enunciaria notas distintivas da materialidade na qual a tributação é personalizável e dos limites do patrimônio mínimo e do confisco, não pode ser interpretada de forma absoluta, sob pena de também não sobreviver ao falseamento perante o sistema constitucional, pois, conforme sugerido, a CRFB utiliza-se palavras de forte conteúdo semântico e, portanto, de conceitos determinados, ainda que amplos.

Ao utilizar conceitos determinados, o constituinte, como não poderia deixar de ser (princípio do legislador racional), aceitou a implicação lógica segundo qual eventual prova razoável da existência de meios de graduação pessoal ou de que a tributação atinge o patrimônio mínimo ou implica em confisco, importaria, no caso concreto, na violação à regra da tributação pessoalmente graduada ou no enquadramento das regras do mínimo imune e do não confisco, sendo, portanto, inválida a tributação, dada a inconstitucionalidade das prescrições legislativas que a enunciam.

Assim, ainda que, de fato, se trate de um juízo de constatação subjetivamente efetivado (pelo legislador), a apreciação material tendente a verificar a realidade econômica e, com base nisso, a possibilidade de graduação pessoal dos tributos e os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, não é um juízo essencialmente decisório, dada a impossibilidade de utilização de critérios de conveniência e oportunidade⁸³.

⁸³ “Na elucidação normativa, as constatações fáticas também aparecem no ponto em que elas ajudam a concretizar critérios universais do direito administrativo ou constitucional, como a proibição de excesso, critérios que segundo sua concepção estão relacionados ao enriquecimento dos dados reais.³⁸⁵ Isto, por sua vez, não significa que a estrutura material fática seria absorvida pela remodelação normativa. Ela é realçada em seus fatores essenciais para a concretização da norma no caso particular, sem que sua consistência material advinda normativamente da eficácia lhe seja subtraída. A estrutura básica do âmbito normativo, desenvolvida a partir do questionamento normativo,

Trata-se, portanto, de verificar, de início, se as características da materialidade tributável implicam na subsunção à regra da tributação pessoalmente graduada, ou na subsunção da regra de exceção inaugurada que se conota do termo “Sempre que possível”, sendo esta verificação efetivada através da busca por qualquer característica material que viabilize a análise da capacidade econômica.

Concluindo-se pela incidência da regra geral, partirá o legislador à prescrição de critérios que permitam, na maior medida possível, a graduação dos tributos conforme a realidade econômica, tanto de forma abstrata (legislação), quanto no caso concreto (lançamento). Após isso, deve o legislador proceder à enunciação de limites fundados nas conclusões acerca dos limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, o que também será baseado na apreciação da realidade anteriormente efetuada.

Concluindo-se pela incidência da regra de exceção, partirá ele diretamente à enunciação dos limites, razão pela qual a apreciação da possibilidade de incidência sobre o patrimônio mínimo ou de confisco tributário deverá ser efetivada em todos os casos, independentemente, portanto, da graduação pessoal dos tributos, dada a independência das figuras parcelares do imperativo da tributação personalizada.

3.3. Subjetivismo e racionalidade

Deve-se ponderar, contudo, que a existência prerrogativa de identificar, os casos em que a graduação seja possível e os limites do patrimônio mínimo e do não confisco pressupõe, por óbvio, que o legislador seja capaz de apreender as condições materiais da realidade a ser regulada, uma vez que, para que seja possível afirmar que as suas conclusões são válidas, é fundamental investigar se as premissas fáticas em que se baseia são verdadeiras, afastando-as, de resto, do subjetivismo absoluto.

Com efeito, o imperativo da tributação personalizada seria, a mais não poder, inócuo, se a análise dos casos em que sua aplicação seria possível fosse atribuída ao alvedrio absoluto do legislador, à completa revelia dos instrumentos de controle previstos pelo sistema, sendo certo, no entanto, que a apreensão destas condições

não pode ser declarada como algo insignificante ou, então, sorrateiramente ignorada pelos valores subjetivos no processo da concretização.” (MÜLLER, Friedrich. Teoria Estruturante do Direito. Trad. Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.158)

materiais e, mais do que isso, o posterior controle desta atividade, não é algo simples, muito menos incontroverso.

A controvérsia, no particular, começa a partir do questionamento: como seria possível afirmar que o legislador é capaz de apreender a realidade?

Por certo, ainda que o legislador disponha de uma miríade de dados estatísticos acerca das diversas condições econômicas dos contribuintes, estas condições fogem, em grande medida à sua apreciação empírica pessoal, o que resulta no fato de que as premissas fáticas da regulação tributária serão essencialmente dedutivas.

Neste ponto, reside um problema relevante, na medida em que se discute, de forma muito profunda, se o conhecimento acerca de algo por determinado indivíduo e, mais ainda, a formulação de posterior hipóteses acerca do objeto observado, seja, em qualquer medida, válida para outro indivíduo⁸⁴.

Neste sentido, é notável que a ideia de que a percepção do mundo é uma mera ilusão dependente do contexto em que os fatos são apresentados, denota, por certo, a poderosa ideia de que o mundo não é da forma como o vemos e que, portanto, o que podemos propor acerca dele é limitada pela nossa percepção individual.

Mais do que isso, a teoria do conhecimento tem se debruçado sobre esta questão e proposto, não raras vezes, que esta formulação de hipótese pelo sujeito, inclusive no que se refere às chamadas ciências naturais, mais do que estritamente subjetiva, é também arbitrária, pois orientada segundo os interesses⁸⁵ de quem propõe e, até, dos que detenham o poder⁸⁶.

⁸⁴ “O interesse que se encontra na raiz do conhecimento afeta a possibilidade do conhecimento enquanto tal. Como a satisfação de todas as necessidades é abarcada pelo interesse da autoconservação, qualquer ilusão, por mais arbitrária que seja, pode pretender possuir a mesma validade, basta que nela se manifeste, por mínima que seja, uma certa necessidade de interpretação de mundo. A conexão de conhecimento e interesse, entendida sob o visor naturalista, remove por certo a aparência objetivista em todas as suas formas mas não sem, novamente, justificá-la sob um ponto de vista subjetivista: “Na medida em que o termo ‘conhecimento’ possua como tal um sentido, o mundo é conhecível: na verdade, porém, ele é passível de várias interpretações, ele não guarda por detrás de si um sentido, mas um sem número de sentidos (diferentes) — ‘perspectivismo’. São as nossas necessidades, as que interpretam o mundo; nossas pulsões, o ser-contra e o ser-a-favor destes impulsos”. (HABERMAS, Jürgen. *Conhecimento e Interesse*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1982, p.310)

⁸⁵ “Há um exercício legítimo da razão teórica em vista de uma finalidade prática. O interesse puro prático parece, assim, assumir a função de um interesse que orienta o conhecimento.” (Ibidem, p.224)

⁸⁶ “Em tal contexto, também a luta de classes encontra seu lugar. Enquanto o sistema de dominação que assegura as repressões gerais, impostas a todos os membros da sociedade de forma igual, for

De fato, é preciso levar em conta que, por mais que faça parte da sociedade, o legislador, por razões óbvias, não conhece todas as diferentes condições econômicas e, conseqüentemente, a capacidade individual de cada contribuinte, na medida em que estas transcendem a sua experiência pessoal.

Conseqüentemente, ainda que se considere que o legislador, no caso, é uma figura ideal, responsável pelo resultado do processo legislativo e que, portanto, a experiência de que se trata não é a de um legislador, mas a síntese das apreciações empíricas dos legisladores, a definição das diferentes realidades econômicas e, mais do que isso, dos casos em que a diferenciação segundo estas realidades será possível, dependerá de um raciocínio lógico indutivo, comungando de todos os riscos a ele inerentes.

Com efeito, por mais que o legislador disponha de toda qualidade de dados estatísticos acerca dos contribuintes¹, a alta velocidade da dinâmica social econômica, a baixa velocidade do processo legislativo e, sobretudo, o fato de que se regula o futuro, implica na conclusão de que a realidade que virá a ser regulada não será a mesma sobre a qual se debruçou a análise estatística que, eventualmente, lhe tenha servido de base.

Assim, não há como negar que o legislador, na verdade, não identificará os casos em que os eventos tributáveis revelem a capacidade econômica dos contribuintes e os limites do patrimônio mínimo e do confisco, mas deduzirá quais podem ser estas situações, fato que atrai para a análise a antiga discussão acerca da possibilidade de construção de conhecimento a partir de raciocínios não empíricos.

Este mar de incertezas, por certo, milita contra a racionalidade e contra a legitimidade do processo de apreensão da realidade econômica e de constatação da possibilidade de graduação pessoal dos tributos, assim como dos limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, na medida em que põe em dúvida que as premissas adotadas pelo legislador possam ser justificadas com base em uma lógica transindividual e, portanto, democraticamente válida.

É possível, contudo, sustentar que este processo e, por conseqüência, as proposições que dele decorrem, podem ser racionais, a despeito dos relevantes

administrado por uma classe social, privações e frustrações gerais virão acopladas com carências e decepções específicas de classe.” (Ibidem, p.294)

problemas filosóficos que lhe são impostos, desde que se reconheça que as proposições e conclusões do legislador são essencialmente temporárias e que sejam elas delineadas de forma a que o contraditório, a ampla defesa e, conseqüentemente, a crítica racional, sejam viáveis.

Neste sentido, deve-se ponderar que as prescrições normativas enunciadas pelo legislador gozam de uma presunção relativa de validade, na medida em que podem ser declaradas inválidas pelos sistemas de controle indicados pelo constituinte, sobretudo no que se refere à jurisdição constitucional¹. Esta presunção, por sua vez, encontra fundamento na pretensão de correção que anima as proposições prescritivas enunciadas pelo legislador.

Disso decorre que a validade⁸⁷ de qualquer prescrição normativa enunciada após a ocorrência da potência constituinte, ou mesmo as que, em momento anterior a esta, não tenham envergadura constitucional, podem ser declaradas inválidas no contexto de um processo de verificação de conformidade com o sistema e, portanto, não animado por critérios de conveniência e oportunidade, motivo pelo qual deve-se concluir que, em essência, existe um caráter temporário e reversível que caracteriza estas prescrições.

Note-se que o processo legislativo brasileiro é animado por princípios cujo objetivo essencial é a garantia do exercício dos direitos do contraditório e da ampla defesa, tais como o da publicidade, da motivação e da inafastabilidade da apreciação judiciária, razão pela qual, ainda que, em condições extraordinárias, a enunciação prescritiva não se submeta a um discurso legislativo prévio, a existência da possibilidade de discussão judicial parece confirmar a reversibilidade e temporariedade das prescrições legislativas.

Assim, pode-se afirmar que a legitimidade destas prescrições reside no processo através do qual são prescritas e, portanto, a pretensão de correção que as anima, não é fundada em um critério de verdade de suas conclusões ou de sua coerência, tampouco na competência conferida ao órgão que as enuncia, mas falseabilidade destas prescrições perante o sistema normativo em que se inserem, no contexto da

⁸⁷ Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro – aspectos constitucionais e processuais. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 18.

jurisdição, o que, por sua vez, decorre da possibilidade de discussão e crítica racional de seus termos por parte dos sujeitos atingidos por seus efeitos.

Neste sentido, são relevantes as ideias de Karl Popper, no que se refere a falseabilidade das proposições como critério de racionalidade⁸⁸, sendo certo que, ainda que a sua argumentação se refira as proposições descritivas, não parece que não possa ela ser aplicada ao campo das proposições prescritivas, pois, em que pese o fato destas serem animadas pela lógica deôntica (dever ser) e aquelas por uma lógica apofântica (ser), diferenciando-se, portanto, sob o ponto de vista da linguagem, inexistente diferença estrutural quanto à coerência lógica, motivo pelo qual o requisito da falseabilidade parece ser aplicável a ambas.

Para Popper, a racionalidade da hipótese reside na possibilidade de discussão e falseamento de suas razões em um momento definido no tempo e no espaço, de modo que a eventual validade estas proposições, ou mesmo sua invalidade, será sempre temporária, sendo certo que a ideia de falseamento não chega a ser essencialmente refutada pelas teorias que discutem a possibilidade proposições válidas obre a realidade, eis que não propõe um critério absoluto de verdade, não propõe que a mensagem seja compreendida tal como proposta pelo emissor e não nega que os interesses do indivíduo exerçam influência sobre a compreensão e, mais ainda, sobre as proposições.

Noutro giro, a ideia de falseamento das hipóteses através da crítica racional parece razoavelmente adequada a ideia da ação comunicativa desenvolvida por Habermas, a despeito da famosa controvérsia entre este e Popper.

⁸⁸ “Sexta tese: a) O método das ciências sociais, como aquele das ciências naturais, consiste em experimentar possíveis soluções para certos problemas; os problemas com os quais iniciam-se nossas investigações e aqueles que surgem durante a investigação. As soluções são propostas e criticadas. Se uma solução proposta não está aberta a uma crítica pertinente, então é excluída como não científica, embora, talvez, apenas temporariamente. b) Se a solução tentada está aberta a críticas pertinentes, então tentamos refutá-la; pois toda crítica consiste em tentativas de refutação. c) Se uma solução tentada é refutada através do nosso criticismo, fazemos outra tentativa. d) Se ela resiste à crítica, aceitamos-a temporariamente; e a aceitamos, acima de tudo, como digna de ser discutida e criticada mais além. e) Portanto, o método da ciência consiste em tentativas experimentais para resolver nossos problemas por conjecturas que são controladas por severa crítica. É um desenvolvimento crítico consciente do método de “ensaio e erro”. f) A assim chamada objetividade da ciência repousa na objetividade do método crítico. Isto significa, acima de tudo, que nenhuma teoria está isenta do ataque da crítica; e, mais ainda, que o instrumento principal da crítica lógica — a contradição lógica — é objetivo. A idéia básica que se encontra por trás de minha tese central pode também ser colocada da seguinte forma.” (POPPER, Karl Raymund. *Lógica das Ciências Sociais*. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004, p.16)

A crítica racional das proposições, por certo, nada mais é do que um processo comunicativo, com o objetivo de apreciar uma hipótese, falseando-a ou confirmando-a através do consenso acerca da conformidade ou não perante o sistema, sobretudo no contexto da jurisdição.

Por outro lado, ainda que se consubstancie em uma forma de legitimação pelo processo, o falseamento não é essencialmente refutado por aqueles que criticam a vinculação absoluta a um método pré-definido, ainda que aceitem a adoção de algum método, na medida em que o falseamento não se dirige ao método que resultou na hipótese, mas na hipótese em si, resumindo-se a questionar a coerência e a aplicabilidade do método adotado, viabilizando a desconstrução.

Mais do que isso, as ideias de Popper, permitem que as hipóteses se fundem em probabilidades, e não apenas em certezas absolutas (se e que isto é possível), dado o fato de que, desde que exponha suas razões, de forma a permitir a crítica, a proposição será dotada de racionalidade, e desde que sobreviva ao falseamento, será válida, independentemente do método adotado pelo propositor.

Pouco importa, outrossim, que a apreciação das premissas fáticas, pelo propositor, seja baseada em sua experiência ou deduções indutivas por ele formuladas, pois a racionalidade se baseia na justificação, mas na falseabilidade segundo a crítica racional, sendo certo que tanto as apreciações lógicas quanto as empíricas podem ser racionais e, portanto, dotadas de pretensão de conformidade.

Este raciocínio guarda coerência com as hipóteses sustentadas neste trabalho, na medida em que, sendo impossível - ou extremamente improvável - que argumentos universalmente válidos possam justificar as prescrições do legislador acerca da possibilidade, ou não, de graduação pessoal dos tributos ou a adoção deste ou daquele critério para a definição do patrimônio mínimo e do confisco tributário, torna-se razoável afirmar que a racionalidade destas proposições prescritivas dependerá da possibilidade de crítica racional de seus fundamentos pelos órgãos de controle, sobretudo quando descartada a possibilidade de uma concessão constitucional de poder absoluto de escolha e, nestes termos, de justificação por meio de argumento de autoridade.

Portanto, ao apreciar o caso concreto e identificar a possibilidade ou não de graduação pessoal do tributo, assim como indicar os limites do patrimônio mínimo e

do confisco tributário, deverá o legislador indicar as premissas adotadas e justificar os motivos da proposição prescritiva que enunciou, de forma a que estes argumentos sejam passíveis de falseamento perante o sistema, através da crítica racional.

Este raciocínio tem especial relevância quando esta se tratar de casos em que, tal como o da tributação pessoalmente graduada, caiba ao legislador identificar quais são as notas distintivas de hipóteses constitucionais fundadas em conceitos amplos, na medida em que, tratando-se de um exercício de adequação do ordenamento aos parâmetros constitucionais, e não de discricionariedade do legislador, a adequação de suas premissas e a validade de suas proposições devem transcender os limites de sua apreciação individual.

Com efeito, não parece que, ao menos sob o ponto de vista lógico e no contexto atual da ciência jurídica, este consenso sobre a racionalidade de uma proposição possa ser atingido de outra forma, motivo pelo qual, tal como ocorre com as descrições, a prescrição, ao que parece, será racional quando suas razões sejam suscetíveis de falseamento por quem possa controlar a validade em eventuais conflitos.

3.4. Enunciação prescritiva

A apreciação da realidade, discutida no tópico anterior, por certo, não é um objetivo traçado pela CRFB, mas um passo preparatório que permitirá ao legislador elaborar prescrições que guardem conformidade com o imperativo da tributação personalizada.

Não parece possível, por certo, graduar pessoalmente os tributos e abster-se de tributar o mínimo e confiscar por meio dos tributos, sem que, antes, se tenha apreciado a materialidade a ser tributada, buscando identificar os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, se é possível graduar os tributos conforme a realidade econômica individual e, sendo o caso, quais dentre eles permitem a realização máxima do princípio da tributação pessoalmente graduada.

De fato, considerando que a apreciação não é um fim em si mesmo, é preciso que, a partir dela e segundo suas conclusões, tenha seguimento o processo de

construção da hipótese de incidência tributária, cabendo ao legislador, após esta fase, elaborar a prescrição legislativa por meio da qual serão enunciados os elementos constitutivos da hipótese, o que ocorrerá de duas formas, a depender da incidência da regra tributação pessoalmente graduada ou de sua exceção.

No primeiro caso, assim entendido o que decorreria da situação de fato eleita pela CRFB como ordinária, na qual as características da materialidade tributável permitem a identificação da capacidade econômica, caberá ao legislador elaborar a prescrição enunciativa da hipótese de incidência oferecendo os critérios através dos quais a quantificação do crédito tributário possa variar à razão do contribuinte.

Vale ressaltar, conforme já sugerido, que, sem prejuízo do cumprimento do imperativo da tributação pessoalmente graduada, a enunciação destes critérios nem sempre resultará no estabelecimento, na legislação, de faixas de incidência nas quais serão enquadrados os contribuintes segundo diferentes graus de capacidade econômica, assim como de limites ao impacto econômico do tributo.

Na verdade, poderá o legislador enunciar critérios que viabilizem a diferenciação do montante do crédito tributário, através de acréscimos ou decréscimos que permitam a adaptação do impacto tributário, ou mesmo a sua exclusão parcial ou total, a serem identificados ou certificados pela autoridade lançadora.

Com efeito, a viabilização de alterações do impacto tributário abstratamente enunciado, a serem efetuadas no momento da construção das normas individuais e concretas de constituição do crédito, segundo a realidade econômica do contribuinte, viabilizam, de forma satisfatória, o cumprimento do imperativo da tributação personalizada.

Vale ressaltar, contudo, que o cumprimento da regra e do princípio da tributação pessoalmente graduada, assim como das regras do mínimo imune e do não confisco, depende da enunciação de instrumentos por meio dos quais a tributação possa ser adaptada à efetiva realidade econômica do contribuinte, razão pela qual, conforme já mencionado, a variação terá como parâmetro a pessoa enquanto indivíduo economicamente ativo, e não as perspectivas mensuráveis materialidade que, eventualmente, com aquela (realidade econômica individual) não guardem relação.

Contudo, caso a apreciação da realidade efetuada pelo legislador resulte na conclusão da incidência da exceção à regra da tributação pessoalmente graduada,

dada a inexistência, no contexto da materialidade tributável, de características capazes de viabilizar a identificação da realidade econômica individual, a enunciação prescritiva será diversa.

Nestes casos, dada a incidência da exceção à regra geral, não estará o legislador obrigado ao cumprimento, em qualquer grau, do princípio da tributação pessoalmente graduada, dada a sua inaplicabilidade anteriormente tratada, permanecendo, contudo, obrigado ao resguardo do mínimo imune e do não confisco.

3.5. Ônus argumentativo

Diante do que foi discutido até o momento, pode-se afirmar que a enunciação prescritiva com pretensão de correção, no que se refere aos elementos da regra matriz de incidência tributária criada em conformidade com o imperativo da tributação personalizada, é um exercício, em grande parte, argumentativo, na medida em que está o legislador obrigado a criar suas hipóteses prescritivas guardando coerência com uma apreciação da realidade e dentro de parâmetros estabelecidos pela constituição.

Por certo, juntamente com o poder de identificar quais são as notas distintivas capazes de indicar a possibilidade de graduação pessoal dos tributos, o patrimônio mínimo e o confisco tributário, está o legislador obrigado a indicar as razões pelas quais julgou que esta ou aquela característica da realidade exerce esta função, na medida em que o exercício do contraditório por parte do contribuinte dependerá, por certo, da possibilidade de atacar estas razões.

Este raciocínio toma especial relevo quando considerada a figura parcelar da tributação pessoalmente graduada, na medida em que, ao se utilizar do termo "sempre que possível", está a CRFB a determinar que, nas situações ordinárias, deve o princípio correlato ser aplicado, enunciando, assim, também uma regra geral inclusiva¹ nos termos da qual, não concorrendo uma situação extraordinária, deve-se graduar pessoalmente os tributos, razão pela qual as situações em que isto não seja possível, dada sua condição especial, devem ser comprovadas.

Portanto, junto com o acentuado poder de identificar se é ou não aplicável o princípio da tributação pessoalmente graduada, recebe o legislador a carga argumentativa de justificar sua decisão, segundo os critérios da racionalidade discursiva, ao menos nos casos em que a decisão seja pela não aplicabilidade do princípio.

Sustentar racionalmente a condição extraordinária da situação a ser tributada e, portanto, a impossibilidade da graduação pessoal dos tributos implica em comprovar o respeito à regra geral inclusiva de que, em situações ordinárias, os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica e, em última instância, a conformidade com o texto constitucional.

Com base nisso, há que se concluir que a verificação do desencargo do ônus argumentativo imposto ao legislador pelo imperativo da tributação personalizada e, portanto, a verificação da racionalidade do discurso legislativo nos casos em que se decida pela inaplicabilidade do princípio da tributação pessoalmente graduada, nada mais é do que a verificação da conformidade da lei ao texto constitucional, razão pela qual deve ser desenvolvida no âmbito próprio para tanto, qual seja, o da jurisdição constitucional.

Com efeito, não justificar a inexistência de gradação de determinado tributo conforme a realidade econômica individual, ou mesmo justificá-la fora dos critérios da racionalidade discursiva, nos termos propostos, nada mais é do que violar um dever constitucionalmente estabelecido e, portanto, violar a CRFB.

Nos termos propostos, é possível sustentar a existência de uma imposição constitucional de ônus argumentativo ao legislador através da enunciação da regra da tributação pessoalmente graduada e, com base nisso, sustentar que é na jurisdição constitucional que a verificação deste desencargo é realizada, sendo a competência específica para esta verificação e a solução de eventuais conflitos neste contexto questões a serem solucionadas a partir da regulação normal dos sistemas de controle de constitucionalidade.

4. CONTROLE JURISDICIONAL DA TRIBUTAÇÃO NÃO PERSONALIZADA

4.1. Inobservância do Imperativo da Tributação Personalizada

Constatada, no plano normativo, a existência de um imperativo da tributação personalizada, através do qual é estabelecido um direito individual do contribuinte, por meio de prescrições normativas constantes do texto constitucional e tendentes a limitar e direcionar o poder de tributar, remanesce, contudo, um problema relevante: estas prescrições podem, simplesmente, ser descumpridas.

De fato, a ilicitude, inclusive no que se refere aos imperativos fundamentais de um sistema constitucional, é um fato corriqueiro, cuja prevenção absoluta é impossível, sendo certo que, no que se refere ao imperativo da tributação personalizada, isso pode acontecer de diversas formas.

De início, pode o legislador ignorar a figura parcelar da imunidade do mínimo patrimonial e, enquadrando-se na regra de vedação correspondente, deixar de ressalvar o patrimônio necessário à existência digna, quando da enunciação dos elementos da regra matriz de incidência tributária, seja pela falta de prescrição abstrata, seja pela falta de prescrição de elementos que a viabilizem quando da constituição do crédito tributário.

Tal situação parece ocorrer, por exemplo, no caso do ITIV/SSA, no qual deixou o legislador de resguardar, no plano abstrato, o mínimo patrimonial e deixou de prescrever qualquer instrumento que viabilizasse o resguardo quando do lançamento, ignorando, por completo, o imperativo da imunidade do mínimo patrimonial.

Nota-se, neste sentido, que a Lei 7.186/2006, através da qual são prescritos os elementos da regra matriz de incidência do ITIV/SSA, especificamente no que se refere ao artigo 125 e 125-A, limita a isenção aos casos em que o contribuinte seja “*agente público municipal*” ou faça parte de “*programas habitacionais de regularização fundiária*”, abstendo-se de fazer qualquer menção à realidade econômica do contribuinte, muito menos ao patrimônio mínimo.

Vê-se, ademais, que a prescrições gerais relacionadas à isenção, constantes da Lei 7.186/2006, especificamente nos artigos 31 a 42, limita-se a regular as hipóteses

trazidas na disciplina específica de cada espécie tributária nela regulada, não estabelecendo qualquer hipótese de concessão baseada na realidade econômica do contribuinte.

Ressalte-se, por oportuno, que o direito à moradia encontra amparo no artigo 7º, inciso “IV”, da CRFB, sendo sua fundamentalidade reconhecida em larga escala pela doutrina, razão pela qual é bastante razoável afirmar que a aquisição de imóvel necessário ao seu exercício compõe, por óbvio, uma das condições de desenvolvimento da dignidade humana.

Ao ignorar tal fato, impondo tributação sobre a aquisição da propriedade imobiliária sem qualquer limitação relacionada ao patrimônio individual, o legislador impede que, no caso concreto, indivíduos com capacidade econômica reduzida adquiram imóveis habitacionais e que, portanto, exerçam o seu direito à moradia, razão pela qual sua conduta enquadra-se na hipótese da regra do mínimo imune.

Esta, contudo, não é a única forma de inobservância do imperativo da tributação personalizada, na medida em que, resguardado ou não o patrimônio mínimo, pode o legislador, ignorando a figura parcelar da tributação não confiscatória, prescrever imposição tributária cujo impacto econômico seja elevado ao ponto subtrair seu patrimônio.

É o caso, por exemplo, por exemplo, do ITD/BA, especificamente no que se refere à incidência causa mortis, cujos elementos da regra matriz de incidência são enunciados a partir da Lei 4.826/1989, na qual é estabelecida a alíquota de 8% (oito por cento) para a transferências procedentes de espólio *“acima de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais)”*.

Deve-se ressaltar, por oportuno, que, ao eleger o valor do espólio como parâmetro de fixação da alíquota, e não o montante a ser transmitido, desconsiderando, nestes termos, as subtrações decorrentes do componente passivo do espólio (débitos), o legislador acaba por determinar que alíquota do tributo será muito superior a 8% (oito por cento) do patrimônio transmitido.

Dito isto, deve-se ponderar que, ao estabelecer o montante de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais) como valor mínimo a ser pago nestes casos, o legislador faz com que todos os herdeiros ou legatários que não possuam tal quantia sejam

obrigados a fazê-lo a partir da subtração de bens cuja transferência é pretendida, razão pela qual, de fato, estes bens serão confiscados.

Noutro giro, o ITD/BA pode, ainda, ser utilizado como exemplo de uma terceira forma de inobservância do imperativo da tributação personalizada, na medida em que não oferece qualquer instrumento de variação do tributo segundo a realidade econômica do contribuinte.

Com efeito, a Lei da Lei 4.826/1989, até 28/03/2013, permitia a variação do impacto tributário segundo dois critérios: o grau de parentesco⁶⁴ e o valor dos ativos patrimoniais cuja transferência é pretendida, conforme se via da antiga redação do artigo 9º e do anexo.

A partir de 28/03/2013, dado o advento da Lei 12.609/2012, estas prescrições foram alteradas, passando limitando a variação do tributo exclusivamente à razão dos ativos patrimoniais cuja transferência é pretendida, permanecendo desconsiderados, inclusive, os débitos que, eventualmente, componham o espólio, conforme se depreende do artigo 9º, inciso “II”, da Lei 4.826/1989.

Ressalte-se, que, conforme mencionado, não tendo enunciado, de forma abstrata, alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas conforme a realidade econômica dos contribuintes individualmente considerados, caberia ao legislador ordinário, nos termos propostos, viabilizar a variação quando do lançamento, através de prescrições que permitissem o acréscimo ou o decréscimo do impacto segundo características individuais.

Justamente neste ponto, as prescrições relacionadas ao ITD/BA são, ao que parece, particularmente deficientes, ora por mera insuficiência, ora por insuficiência associada a violações ao princípio da isonomia, na medida em que, através do artigo 4º da Lei 4.826/1989, foram estabelecidas isenções para:

I - as transmissões, por sucessão, de prédio de residência a cônjuge e filhos do servidor público estadual, falecido, quando esta seja a única propriedade do espólio, desde que comprovem não possuírem, individualmente, em sua totalidade outro imóvel;

II - as transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, cujo valor do imóvel seja igual ou inferior a R\$170.000,00 (cento e setenta mil reais), desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do “de cujus” e que fique comprovado não possuírem outro imóvel;

[...]

V - as transmissões causa mortis de bens ou direitos cujo valor total do espólio seja de até R\$100.000,00 (cem mil reais)."

Denota-se destas prescrições que, nos casos de transmissões causa mortis, ainda que se note a pretensão de cumprimento, em determinados casos, da regra do mínimo imune, ora limitou-se a fruição do benefício a critério que não guarda qualquer relação com a realidade econômica individual (inciso "I"), ora foram instituídas variações do impacto tributário segundo as características dos eventos tributáveis, e não do contribuinte (incisos "II" e "V").

Há que se concluir, portanto, que, no caso do ITD/BA, inobstante a existência de variações do impacto tributário, efetivadas através da graduação de alíquotas e de isenções conforme o ativo patrimonial transferível, foi descumprida a regra da tributação pessoalmente graduada, pois ignorada a realidade individual enquanto parâmetro de variação.

Deve-se mencionar, por oportuno, que a disposição do inciso "I", relativa aos herdeiros de servidor público estadual falecido, não altera esta conclusão, dado que não oferece qualquer variação conforme a realidade econômica destes contribuintes, apenas estabelecendo uma isenção de constitucionalidade discutível, pois, ao que parece, irrita ao princípio da isonomia.

Pode-se mencionar, ainda, que a inobservância do imperativo da tributação personalizada pode ocorrer mesmo nos casos em que as regras do mínimo imune, do não confisco e da tributação pessoalmente graduada sejam cumpridas.

Neste sentido, é digno de nota o caso do ICMS/BA, no qual o impacto financeiro do tributo varia de acordo com a mercadoria e com a espécie de operação no contexto da qual foi ela circulada, conforme se depreende do artigo 15 da Lei 7.014/1996.

Com efeito, ainda que, com base na referida lei, o Decreto 13.780/2012 estabeleça determinados decréscimos do impacto tributário, estes são, quase sempre, estabelecidos à razão da espécie de operação ou de mercadoria, assim como, nas raras oportunidades em que é variável conforme o contribuinte, o faz em casos muito pontuais, sem relação direta com a realidade econômica e, de resto, ao arrepio do princípio da isonomia.

No entanto, a despeito das impropriedades mencionadas, não parece possível afirmar que, no caso do ICMS/BA, tenha sido descumprida a regra da tributação

pessoalmente graduada, tampouco do mínimo imune, ainda o cumprimento suficiente do princípio tributação pessoalmente graduada seja profundamente discutível.

Ocorre que, diante do regime especial estabelecido através da Lei Complementar 123/2003, em cumprimento ao artigo 179 da CRFB, foram definidas diversas faixas de tributação para os contribuintes do ICMS cujo faturamento seja de até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), variáveis conforme a “*receita bruta*”, razão pela qual, ainda que de forma insuficiente, foram enunciados critérios de graduação dos tributos conforme a realidade econômica dos contribuintes, restando afastado, em abstrato, o descumprimento da regra da tributação pessoalmente graduada.

Noutro giro, diante o estabelecimento do valor mensal de R\$ 1,00 (um real) para o recolhimento do ICMS dos microempreendedores individuais, nos termos do artigo 18-A, §3º, inciso “V”, da Lei Complementar 123/2003, parece indicar que a regra do mínimo imune, também no plano abstrato, foi cumprida.

Contudo, conforme sugerido, a existência de graduações efetivadas através da Lei Complementar 123/2003 não parece suficiente a garantir um cumprimento satisfatório do princípio da tributação pessoalmente graduada, sobretudo quando considerado que contribuintes com faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) são tratados de forma basicamente idêntica.

4.2. Controle de Constitucionalidade

A constatação da existência de um imperativo da tributação personalizada seria, de todo, inócua caso CRFB não prescrevesse um sistema de controle que viabilizasse o afastamento dos efeitos decorrente das prescrições normativas construídas sem sua observância, assim como careceria o presente trabalho de qualquer relevância prática, caso não os investigasse.

Neste sentido, antes de qualquer outra consideração, é preciso que se tenha em mente uma premissa: o controle da observância do imperativo da tributação

personalizada é, em todos os aspectos, controle de constitucionalidade, comungando de todas as características desta espécie de jurisdição constitucional⁸⁹.

A submissão da prerrogativa de enunciar os elementos da regra matriz de incidência tributária ao controle repressivo efetivado no contexto da jurisdição constitucional não é um posicionamento, de todo, incontroverso, sobretudo quando considerada que a conduta a ser controlada, essencialmente, omissiva.

A controvérsia se deve, em grande parte, à ideia de que o controle judiciário da legislação seria uma usurpação da competência legislativa de que, portanto, existiria, no particular, um conflito de competência, entre dois órgãos constitucionais dotados de jurisdição.

De fato, tendo em vista a dinâmica política posterior a 1988, há que se concluir que, assim como ocorreu em outros países, houve, há, e haverá conflitos entre estes órgãos quando do exercício de tal mister, sendo certo que, por vezes, determinado órgão transcenderá seus limites funcionais e materiais, ora invadindo a competência alheia, ora violando os termos da CRFB, o que implicará, na maioria das vezes, em uma reação por parte do órgão usurpado ou de qualquer cidadão que se sinta ofendido e que se utilize da competência privada para promover o controle difuso de constitucionalidade, adotado pelo Brasil.

Justamente neste ponto reside uma grande discussão na sociedade brasileira contemporânea: quando dois ou mais órgãos dotados da jurisdição constitucional em sentido amplo tiverem opiniões diversas, qual posicionamento deve prevalecer?

Vale ressaltar, por oportuno, que os conflitos mais sensíveis que se tem apresentado, são, justamente, os relativos à constitucionalidade ou não de determinada lei, sendo comum a afirmação de que a declaração da inconstitucionalidade por parte do judiciário seria uma usurpação da competência atribuída ao Poder Legislativo e, mais do que isso, que aquele careceria de legitimidade para fazê-lo, enquanto este fora legitimado pelo voto e, portanto, não poderia ter suas prerrogativas usurpadas por um legislador negativo.

⁸⁹ “Consequência, portanto, dessa superlegalidade constitucional em matéria tributária, é a possibilidade de controle jurisdicional pleno da compatibilidade das normas de direito tributário com o ordenamento fundamental do país. É esta uma das mais importantes decorrências da atuação prática dos princípios constitucionais limitadores do exercício do poder tributário.” (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p.24)

Não parece, contudo, que esta afirmação sobreviva ao falseamento perante o sistema constitucional, na medida em que a própria CRFB, como meio de defesa de sua supremacia, instituiu um extenso sistema de controle, atribuindo ao Poder Judiciário e, em especial, ao STF, a competência para exercê-lo.

Com efeito, prescreve o artigo 102, caput, que cabe ao *STF* “*precipualemente, a guarda da Constituição*”, sendo portanto, este o detentor da última palavra em matéria de jurisdição constitucional, sendo certo que, inobstante a discussão acerca da natureza ou não de tribunal constitucional do STF, assim como do exercício, por parte deste, de competências diversas da jurisdição constitucional estrita, não parece que, ao menos sob o ponto de vista lógico, remanesça dúvida sobre esta característica decisória final do STF e, de resto, do Poder Judiciário.

Não por outro motivo, os meios de ataque utilizados pelos pretensos atingidos pelo chamado ativismo judicial tem se fundado na tentativa de reforma do texto constitucional, inexistindo casos de mera insurgência contra decisões do STF e, por consequência, do Poder Judiciário, com base no texto já existente.

Não há, nisso, qualquer novidade, pois, desde a inauguração da revisão judicial das lei através do emblemático caso *Marbury vs Madison*, julgado em 1803 pela Suprema Corte dos EUA, o controle judiciário de constitucionalidade tem sofrido diversos ataques por parte dos demais órgãos constitucionais, seja em países cuja consolidação social da constituição esteja razoavelmente amadurecida, como ocorre nos EUA, seja nos países cujo desenvolvimento desta maturidade esteja um tanto mais atrasado, como é caso do Brasil.

Entretanto, as ideias de supremacia constitucional e de necessidade correlata de um controle judiciário das ameaças a esta supremacia, ao que parece, encontra-se razoavelmente consolidada, seja nos optantes do chamado sistema anglo-saxão (*common law*), seja nos optantes do chamado sistema continental europeu (*civil law*).

Afirma-se, ademais, que o Poder Judiciário seria ilegítimo para declarar que uma lei elaborada e aprovada pelos representantes diretos do povo seria inválida, dado o fato de que os membros daquele poder não são eleitos pelo povo, sendo certo, no entanto, que este argumento não é amparado por um fundamento que transcenda a mera retórica, uma vez que os membros do Poder Judiciário, tal qual todos os demais membros de qualquer órgão estatal, foram empossados em seus cargos a partir do

processo constante do texto constitucional e, portanto, eleito pelo poder constituinte⁶⁵.

Afirmar que um juiz não pode declarar a invalidade de um ato legislativo pois não fora ele também eleito diretamente pelo povo é, em essência, o mesmo que afirmar que um promotor não pode impugnar a candidatura de um político eleito pois isso seria contrário à vontade popular, cuja soberania, por óbvio, também se submete aos termos da CRFB.

Assim, por corolário lógico, contestar a legitimidade das decisões judiciais com base no modo de escolha dos juízes é o mesmo que contestar a legitimidade da CRFB para organizar o Estado, com base nas decisões da potência constituinte, valendo ressaltar que, até o momento, o Brasil não adotou a tese da inconstitucionalidade de normas constitucionais, defendida por Otto Bachof⁹⁰.

A legitimidade do Poder Judiciário para fazer o que lhe fora atribuído pela CRFB confunde-se, portanto, com a legitimidade da própria CRFB, fato que já não encontra respaldo na doutrina nacional, sendo certo que, ainda que se tenha discutido a legitimidade da sua origem, tendo em vista que o início do procedimento teve por base a Emenda Constitucional número 26/1985, relativa à Constituição de 1967, já não há dúvida de que, se não nasceu legítima, adquiriu esta característica no decorrer do processo que deu ensejo à elaboração de seu texto e, finalmente, à sua promulgação.

Neste sentido, Edvaldo Brito sustenta que, na verdade, a Emenda Constitucional número 26/1985 figurou como fato fundamental de uma constituição cuja legitimidade fora adquirida a partir do contexto histórico anterior e contemporâneo, dada a participação dos diferentes estamentos da sociedade em sua formação⁹¹.

No que se refere ao controle do cumprimento do imperativo da tributação personalizada e, de resto, dos demais imperativos constitucionais relativos à disciplina tributária, essas considerações parecem se aplicar com absoluta perfeição.

De fato, conforme já sustentado neste trabalho, o imperativo da tributação personalizada, assim como cada uma de suas figuras parcelares, tem base

⁹⁰ BACHOF, Otto. Normas Constitucionais Inconstitucionais?. Trad. de José Manuel M. Cardoso da Costa. Lisboa: Almedina, 2008.

⁹¹ BRITO, Edvaldo Pereira de. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993.

constitucional e, mais do que isso, é um efetivo instrumento de limitação ao poder de tributar, inexistindo razão lógica que milite em sentido contrário.

Pondere-se, ademais, que o fato de, em grande parte dos casos, o descumprimento do imperativo se consubstanciar em uma omissão, não é ele capaz de afastar a possibilidade de controle e, até, de integração judicial⁹², sendo certo que a doutrina e a jurisprudência têm adotado este entendimento.

Assim, parece ultrapassada a investigação acerca da legitimidade do Poder Judiciário para o controle do cumprimento do imperativo da tributação personalizada, fazendo-se necessário, contudo, investigar a formas pelas quais pode ele ser provocado, assim como os eventuais efeitos de sua apreciação decisória.

Neste sentido, é preciso ponderar que, tratando-se de alegação de descumprimento dos imperativos do mínimo imune ou do confisco tributário, o provimento jurisdicional dependerá de um juízo de apreciação de incidência e o resultado será limitativo, uma vez que, incorrendo o legislador na conduta prevista na hipótese das regras correspondentes, caracterizada está a inconstitucionalidade e, portanto, a necessidade de extinção ou impedimento da constituição do crédito excedente, tendo por base, portanto, as provas produzidas no processo.

Situação semelhante ocorrerá quando a alegação de inconstitucionalidade for baseada no descumprimento do imperativo da tributação pessoalmente graduada, na medida em que a apreciação da validade dependerá da verificação de duas notas distintivas: graduação do tributo e utilização da capacidade econômica como parâmetro. Não verificada a existência conjunta destas duas notas distintivas, caracterizada estará a inconstitucionalidade, cabendo ao Poder Judiciário limitar a tributação à realidade econômica do contribuinte, também com base nas provas produzidas no processo.

⁹² “A faculdade de desenvolver o Direito cabe indiscutivelmente aos tribunais, sempre que a lei — mais precisamente: o conjunto das normas jurídicas conformadas em leis e no Direito consuetudinário, assim como na jurisprudência constante, que sejam apropriadas para a aplicação imediata — contenha «lacunas». Por isso, o conceito de «lacuna da lei» não assinala, por certo, o limite do possível e admissível desenvolvimento do Direito em absoluto, mas antes o limite de um desenvolvimento do Direito imanente à lei, que se mantém vinculado à intenção reguladora, ao plano e à teleologia imanente à lei. Um desenvolvimento do Direito «superador» da lei (infra, 4) é, em contrapartida, lícito aos tribunais apenas sob determinados pressupostos (9).” (LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Traduzido por José Lamego. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp.524/525)

Vale ressaltar que caso se constate o descumprimento, a limitação à capacidade econômica só será possível se a regra matriz de incidência tributária existir, o que, por sua vez, dependerá da existência de motivação justificativa da falta de graduação, dado que, conforme já sustentado, a falta de tentativa de desencargo do ônus argumentativo a cargo do legislador, nos casos excepcionais em a graduação pessoal seja impossível, além de tolher, da prescrição, qualquer pretensão de racionalidade, lhe tira a pretensão de conformidade que separa as prescrições normativas dos meros atos de violência⁹³, do puro e simples confisco.

Com efeito, aos atos de violência normativa através dos quais é estabelecida tributação não personalizável, sem qualquer justificativa sujeita à crítica racional inerente ao processo judiciário e, portanto, ao arrepio da regra da publicidade e dos princípios da moralidade administrativa⁹⁴ e da ampla defesa, não há como atribuir qualquer eficácia jurídica, razão pela qual, caso seja constatada tal situação no contexto do processo, o crédito será integralmente extinto ou impedido, sendo inócua qualquer avaliação acerca da capacidade econômica do contribuinte.

Situação diversa ocorrerá nos casos em que a alegação de inconstitucionalidade tenha por base o descumprimento do princípio da tributação pessoalmente graduada, na medida em que, nestas situações, o juízo de apreciação estritamente relacionado à subsunção não será suficiente.

Com efeito, levando-se em consideração o fato de que a mera apreciação do cumprimento deste princípio pressupõe o efetivo cumprimento da regra da tributação pessoalmente graduada e, portanto, a existência de alguma gradação conforme a capacidade econômica, o juízo a ser efetuado será de adequação ou de suficiência.

Diante disso, há que ponderar que, na medida em que o descumprimento do imperativo da tributação personalizada se consubstanciará na inobservância, pelo

⁹³ CF. SOUZA, Wilson Alves de. Sentença Civil Imotivada. Salvador: Juspodivm, 2008.

⁹⁴ Celso Antônio Bandeira de Mello, ao tratar do princípio da moralidade administrativa, afirma que “De acordo com ele, a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos”, bem como que “Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé” (Curso de Direito Administrativo. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 115), acerca dos quais leciona: “Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhaneza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, evadido de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos (Curso de Direito Administrativo. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 115)”

legislador, das suas figuras parcelares, tratar-se-á, em suma de inconstitucionalidades por omissão, o que, necessariamente, implicaria na necessidade, em certa medida, de integração por parte do Poder Judiciário.

Esta constatação, além de suscitar a acirrada discussão acerca do conflito de competências entre Poder Legislativo e Poder Judiciário, implicaria em uma dificuldade relevante, especificamente no que se refere ao resultado prático que poderá decorrer da declaração de inconstitucionalidade, na medida em que, reconhecida a inexistência de parâmetros legislativos, o meio pelo qual o Poder Judiciário irá adaptar a tributação à realidade econômica do contribuinte é nebuloso.

No entanto, diante da premissa anteriormente discutida, no sentido de que o imperativo da tributação personalizada estabelece, também, um direito fundamental e que, portanto, as prescrições que veiculam suas figuras parcelares enunciam uma norma de direito fundamental, está ela inserida na especial dinâmica da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais.

A aplicabilidade imediata, por certo, afasta as dúvidas acerca da possibilidade de integração judicial da omissão legislativa.

4.3. Controle Abstrato e Controle Concreto

De fato, a necessidade de apreciação de condições do caso concreto para a verificação de observância do imperativo da tributação personalizada implica, por consequência, no fato de que a forma essencial de controle seja o chamado controle concreto de constitucionalidade.

Por certo, ainda que seja possível apreciar, em abstrato, a inobservância do imperativo, esta investigação jamais será completa, dada a impossibilidade de abstração da realidade econômica de todos os contribuintes atingidos pela tributação, motivo pelo qual o reconhecimento da eventual inconstitucionalidade dependerá, quase sempre, da provocação do Poder Judiciário, por parte do contribuinte atingido.

Tratando-se de típico controle abstrato de constitucionalidade, o contribuinte estará sujeito à disciplina processual ordinária, razão pela qual caber-lhe-á suscitar a pretensa inconstitucionalidade pela via incidental, no contexto de qualquer ação cujo

pedido principal seja, justamente, o reconhecimento da invalidade do crédito tributário não personalizado.

Mais do que isso, caber-lhe-á o ônus de comprovar que a prescrição normativa atacada deixou de cumprir as vedações da tributação do patrimônio mínimo ou da tributação confiscatória, ou deixou de cumprir o imperativo da tributação pessoalmente graduada, na medida em que esta conduta omissiva do legislador reveste-se da qualidade de elemento constitutivo do seu pretense direito, ou de elemento impeditivo do direito da Fazenda Pública, nos termos do artigo 333 do CPC, dependendo do contexto processual.

Neste contexto, a inconstitucionalidade, ao que parece, pode ocorrer de cinco formas diversas, a depender da figura parcelar do imperativo da tributação personalizada que deixe de ser observada, sendo certo que o ônus probatório atribuído ao contribuinte variará bastante em cada um destes casos.

De início, pode o contribuinte buscar a extinção ou o impedimento de crédito cujo pagamento implicaria na subtração de bens necessários à existência digna, cabendo-lhe, neste sentido, a produção de provas materiais capazes de comprovar sua realidade econômica e, sobretudo, demonstrar os efeitos potenciais da tributação na sua subsistência digna.

Noutro giro, caso busque a extinção ou impedimento de crédito cujo pagamento implicaria na subtração patrimonial, dada magnitude do seu impacto financeiro, deverá o contribuinte produzir provas materiais capazes de comprovar sua realidade econômica e, dessa forma, demonstrar que a magnitude da tributação diminui sua capacidade econômica, pois subtrai seu patrimônio.

De forma diversa, caso o contribuinte busque o reconhecimento da falta de observância do imperativo da tributação pessoalmente graduada, o reconhecimento da pretensão incidental será sensivelmente mais complexo, na medida em que submeter-se-á ao Poder Judiciário, em determinadas ocasiões, o descumprimento da regra da tributação pessoalmente graduada, cabendo-lhe demonstrar que, de qualquer maneira, era possível graduar pessoalmente o tributo e que isso não foi feito.

Em outras ocasiões, dado o cumprimento da regra da tributação pessoalmente graduada, caberá ao contribuinte provar que o princípio da tributação pessoalmente graduada não foi suficientemente cumprido, o que deverá ser feito através da

demonstração da antinomia entre a tributação aplicada e a capacidade econômica tributada.

Vale ressaltar, em arremate, que, em qualquer caso, poderá o contribuinte fundamentar sua causa de pedir na falta de motivação ou na motivação insuficiente efetivada pelo legislador, dada a inviabilização do exercício pleno do contraditório e da ampla defesa nestes casos.

Contudo, ainda que o âmbito de atuação do controle abstrato, no que se refere ao imperativo da tributação personalizada, seja reduzido e, em alguns casos, desaconselhável¹, não há como afirmar que o controle não se desenvolva por esta via.

Na verdade, a eliminação de violações exorbitantes do imperativo da tributação personalizada, assim como o controle de omissões relativas à prescrição normativas de instrumentos de viabilização de suas figuras parcelares encontram, no plano abstrato, excelentes vias de controle que, se efetivadas, reduziriam consideravelmente o número de violações no caso concreto.

É certo, no entanto, que os efeitos gerais resultantes desta espécie de controle devem ser considerados com cuidado, antes que sejam efetivados, dado o fato de que desconsiderando as variáveis dos diversos casos concretos, podem exercer influência sobre controvérsias concretas, há que se concluir que existe, neste caso, um enorme risco de violação do direito individual à tributação personalizada, desta vez provocado pela coletivização das decisões abstratas.

CONCLUSÃO

Após a discussão e, sobretudo, o falseamento das hipóteses, chegou-se às seguintes conclusões:

- a. A busca dos objetivos fundamentais da sociedade brasileira é instrumentalizada pela CRFB através da atribuição da distribuição de obrigações de percepção destes objetivos entre o Estado, a sociedade e o cidadão, assim como pela atribuição do direito de propriedade e de uso de uma série de bens ao poder público, de forma a viabilizar a obtenção de receitas necessárias à realização destes objetivos.
- b. Em que pese o fato da exploração do patrimônio público ser uma considerável fonte de receitas públicas, a tributação permanece ocupando o lugar de fonte essencial destas receitas, razão pela qual, de forma a viabilizar a sua obtenção, a CRFB prescreve um complexo sistema por meio do qual será exercido o poder de tributar.
- c. A análise do Sistema Tributário Nacional indica que o método básico através do qual será efetivado o poder de tributar é a atribuição de obrigações aos cidadãos, assim como o estabelecimento de órgãos e procedimentos de caracterização destas obrigações e de busca do seu cumprimento, sendo certo que o constituinte optou por atribuir a posição de sujeito passivo desta obrigação aos indivíduos, ou às coletividades individualmente consideradas, descartando, portanto, a atribuição de obrigações coletivas ou difusas em matéria tributária.
- d. O estabelecimento de obrigações estritamente individuais foi acompanhado, contudo, do estabelecimento de uma série de vedações ao Estado e de uma série de prerrogativas aos que se encontrem na posição de sujeito passivo destas obrigações, de forma a garantir a observância do fundamento da dignidade da pessoa humana e o resguardo dos direitos fundamentais que lhe são inerentes.
- e. Além de definir que o indivíduo será destinatário exclusivo da tributação, a CRFB determina que, ao exercer o poder de tributar, o legislador deve graduar os tributos conforme a realidade econômica deste indivíduo, abster-se de tributar o patrimônio mínimo necessário à existência digna

e abster-se de, através dos tributos, subtrair este patrimônio, razão pela qual enunciou um imperativo constitucional através do qual determina-se que a tributação seja personalizada, formado a partir da síntese de três comandos parcelares: o imperativo da tributação pessoalmente graduada, a vedação da tributação do patrimônio mínimo e a vedação do confisco tributário, funcionando o primeiro como uma diretriz racionalizante do poder de tributar e as demais como limitações constitucionalmente qualificadas a este poder.

- f. O imperativo da tributação pessoalmente graduada, fundado no artigo 145, §1º, da CRFB, é uma implicação lógica do princípio da isonomia e do direito de propriedade, determinando-se, através dele que o legislador, ao exercer o poder de tributar, o faça graduando ou viabilizando a graduação dos tributos à razão da capacidade econômica do contribuinte e, portanto, do indivíduo que tenha relação pessoal e direta com o elemento material da hipótese de incidência tributária⁹⁵, sendo certo que a utilização do termo "Sempre que possível", antes de atribuir ao legislador um poder decisório acerca de qual seria o caso em que a graduação pessoal seria possível, determina que, em todos os casos em que o escalonamento não seja absolutamente inviável, seja ele efetivado.
- g. As prerrogativas especiais de identificação da realidade econômica do indivíduo, em cujo contexto devem ser considerados, conjuntamente, os rendimentos e as atividades econômicas por ele exercidas, servem, essencialmente, a este propósito e sujeitam-se às prerrogativas individuais deste contribuinte.
- h. A vedação à tributação do patrimônio mínimo, pressuposta na CRFB, é uma implicação lógica do direito à existência digna e representa a primeira perspectiva limitadora do imperativo da tributação personalizada através da qual exclui-se da materialidade tributável a incidência sobre o conjunto de bens necessários à fruição deste direito.

⁹⁵ A despeito de o CTN tratar, indiscriminadamente, o evento do mudo fenomênico e sua abstração em enunciados prescritivos sob a alcunha "fato gerador", utilizaremos neste trabalho, por questões práticas, os termos hipótese de incidência tributária, trazido por Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006) e fato jurídico tributário, trazido por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007).

- i. A vedação ao confisco tributário, fundada no artigo 150, inciso "IV", da CRFB, é uma implicação lógica do princípio da moralidade administrativa e do direito de propriedade, representando a segunda perspectiva limitadora do imperativo da tributação personalizada, através de qual impede-se que a tributação implique na subtração do patrimônio do contribuinte, sobretudo quando considerada a inexistência de caráter redistributivo direto do poder de tributar.
- j. Os comandos parcelares do imperativo da tributação personalizada são inseridos no sistema através de quatro prescrições normativas: a regra da tributação pessoalmente graduada, o princípio da tributação pessoalmente graduada, a regra do mínimo imune e a regra do não confisco.
- k. O comando da tributação pessoalmente graduada é veiculado, inicialmente, por uma regra, em razão da qual deve o legislador adotar a conduta específica de graduar os tributos conforme a capacidade econômica, sempre que isto seja possível, sendo certo que, ainda que seja reconhecida a improbabilidade, a CRFB admite a ocorrência destes casos, razão pela qual enuncia, também uma exceção à regra geral.
- l. Verificada a possibilidade de graduação pessoal do tributo, deve o legislador fazê-lo na maior medida possível, razão pela qual deve-se admitir que, cumprida a regra da tributação pessoalmente graduada, passa o comando a ser interpretado como um mandado de otimização, existindo, portanto, também um princípio da tributação pessoalmente graduada.
- m. As vedações à tributação do mínimo patrimonial e do confisco tributário são veiculadas através de regras cujas hipóteses abstraem condutas de cuja prática o legislador deve se abster, razão pela qual, verificada ou não a possibilidade de graduação pessoal dos tributos, deve ele indicar os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, ou, como é mais comum, viabilizar os meios para que a administração tributária o faça quando do lançamento, sob pena de violá-las.
- n. Ao estabelecer uma limitação à acepção imediata do poder de tributar, está a CRFB a resguardar um direito cuja preservação seria prejudicada caso a limitação não existisse, sendo certo que, sendo o destinatário da

tributação é o contribuinte e, portanto, um ente individualmente considerado, o direito que se pretende resguardar tem natureza essencialmente individual, motivo pelo qual o é possível investigar o imperativo a partir desta ótica.

- o. Na medida viabiliza a fruição plena do direito à isonomia, à propriedade e à existência digna, o direito à tributação personalizada comunga do traço de fundamentalidade que caracteriza estes direitos, razão pela qual as prescrições normativas que enunciam os comandos seus parcelares enunciam, também, uma norma de direito fundamental, sendo-lhe vedado o retrocesso e conferida a aplicabilidade imediata.
- p. A incidência das prescrições normativas que veiculam os comandos parcelares da tributação personalizada depende da caracterização material dos conceitos "sempre que possível", "patrimônio mínimo" e "confisco tributário", sendo certo que, ainda que as notas distintivas desta caracterização não sejam indicadas de forma expressa pela CRFB, não está a se tratar de conceitos indeterminados, mas somente de conceitos amplos.
- q. A diferença essencial entre conceitos abertos e conceitos amplos reside no fato de que, nestes, as notas distintivas são determinadas pelo legislador a partir de juízos axiológicos, enquanto nestes, as notas distintivas são muito diversas, comuns e numerosos, razão pela qual, ainda que a abstração completa destas notas seja impossível, não perdem eles a sua determinação conceitual, tampouco admitem variação valorativa, dado o fato de que a sua caracterização material depende de um juízo de subsunção.
- r. A abstração de conceitos amplos se caracteriza pela utilização de normas gerais inclusivas ou exclusivas, enquanto a abstração de conceitos indeterminados se caracteriza pela utilização de cláusulas gerais.
- s. A realização do imperativo da tributação personalizada pressupõe uma apreciação da realidade pelo legislador, de forma a identificar a realidade econômica do contribuinte, a possibilidade de graduação pessoal, os limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, sendo certo que, ainda que se baseie em juízos dedutivos acerca da realidade, na medida

em que seus dados fogem à experiência pessoal do legislador, este exercício não é, essencialmente, arbitrário.

- t. O mero subjetivismo, no que se refere à apreciação da possibilidade de graduação pessoal, dos limites do patrimônio mínimo e do confisco tributário, é afastado na medida em que a hipótese prescritiva nela fundada apresenta seus motivos determinantes, sujeitando-se à crítica racional efetivada no contexto do processo legislativo e, mais do que isso, da jurisdição tributária, sendo certo que a possibilidade de falseamento perante o sistema constitucional revela, de resto, o caráter temporário e reversível das prescrições normativas.
- u. A racionalidade das prescrições normativas, na medida em que garante a motivação, a crítica racional e a reversibilidade, viabiliza o exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa pelo contribuinte, assim como confere legitimidade democrática ao processo de enunciação, motivo pelo qual a pretensão de correção destas prescrições funda-se, justamente, na motivação racional.
- v. A utilização da frase "sempre que possível" denota uma opção constitucional pela promoção de um estado de coisas onde, ordinariamente, os tributos devem ser pessoalmente graduados, razão pela qual, considerado, de resto, o dever de motivação, identifica-se a atribuição ao legislador do ônus de justificar os casos em que a graduação não seja efetuada, dada a sua excepcionalidade, sendo certo que a eventual falta de justificativa neste sentido tolhe a prescrição da própria pretensão de correção, não se lhe podendo atribuir qualquer eficácia jurídica.
- w. A inobservância do imperativo da tributação personalizada pode ocorrer, ademais, quando o legislador deixe de graduar pessoalmente os tributos quando isto seja possível, quando tribute o mínimo patrimonial e quando subtraia os bens dos contribuintes através da tributação, seja através de abstrações no contexto da legislação, seja através da enunciação de instrumentos capazes de viabilizar o cumprimento do imperativo quando do lançamento tributário.
- x. O controle da inobservância do imperativo da tributação personalizada é, em todos os aspectos, controle de constitucionalidade, razão pela qual

será ele efetivado através dos instrumentos normais desta espécie, tal como a adução de pedido incidental no contexto de qualquer processo judicial de natureza concreta, assim como a promoção de ações objetivas, sendo certo que a atribuição de efeitos gerais a esta espécie de processo pode resultar na violação do próprio imperativo, dada a coletivização de características que são, em essência, individuais.

- y. A promoção do controle jurisdicional da tributação não personalizada, antes de implicar em um a violação do princípio da separação dos poderes e uma usurpação de competência do Poder Legislativo, garante a supremacia e a força normativa da CRFB, na medida em que afasta o subjetivismo absoluto e garante a individualidade do contribuinte e a fruição dos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Teoria da Argumentação Jurídica: A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. 2ª ed. Reimpressão. São Paulo: Landy, 2008.

_____. Constitucionalismo Discursivo. Trad. de Luiz Afonso Heck. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ALLEMAND, Luiz Cláudio. A Tributação do Mínimo Existencial – Desindexação da Tabela do Imposto de Renda. Sapucaia do Sul: Notadez/Datadez, 2010.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

ATIENZA, Manuel. As Razões do Direito - Teorias da Argumentação Jurídica. Trad. de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo, Landy, 2006.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Teoria da Igualdade Tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BACHOF, Otto. Normas Constitucionais Inconstitucionais?. Trad. de José Manuel M. Cardoso da Costa. Lisboa: Almedina, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARRETO, Aires F. BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Interpretação e Aplicação da Constituição. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. Teoria Geral do Direito. Trad. de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito. Trad. de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

_____. A Era dos Direitos. Trad. de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Isenções Tributárias. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 619/651.

_____. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Cadernos de Pesquisas Tributárias, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 319/329.

_____. Imposto Territorial Rural e Progressividade. In: Brito, Edvaldo e Rosas, Roberto (coord.). Dimensão Jurídica do Tributo. São Paulo: Editora Meio Jurídico, 2003. p. 245/269.

_____. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. in: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e o conceito de sistema na ciência do direito. Traduzido por Antônio Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2008.

COELHO, Inocêncio Mártires. Interpretação Constitucional. 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2007.

_____ ; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentário à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Princípio da Capacidade Contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA JR. Dirley. Curso de Direito Constitucional. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

_____. Controle de Constitucionalidade – Teoria e Prática.1.ed. Salvador: Juspodivm, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pressupostos jurídicos do arbitramento: os princípios da capacidade econômica, da legalidade e da proibição do excesso. In Direito Tributário Aplicado. Belo Horizonte: Del Rey, 1997

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. Traduzido por Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins fontes, 2010.

FAVEIRO, Vítor. Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário. in: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1988. p. 233/243.

_____. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Direitos Humanos Fundamentais. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GADAMER, Hans-Georg. Verdade e Método. Petrópolis-RJ: Vozes, 1997.

GIANNINI, Achille Donato. I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario. Torino: Unione Tipografico Torinese, 1956.

GOMES, Nuno Sá. Situações Jurídicas Tributárias. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1969.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Direito, Conceitos e Normas Jurídicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Dinâmica da Tributação – Uma visão funcional. 2. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Solidariedade Social e Tributação. In GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de (coords.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168/189.

HABERLE, Peter. Hermenêutica Constitucional – A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental da Constituição”. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

HABERMAS, Jurgen- Conhecimento e Interesse. Rio de Janeiro. Zahar Editores.1982

HESSE, Konrad. A Força Normativa da Constituição. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORVARTH, Estevão. O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

HUNT, Lynn. A Invenção dos Direitos Humanos – Uma História. Trad. de Rosa Eichenberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

KANT, Immanuel. Fundamentos da metafísica dos costumes. Traduzido por Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2008.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Traduzido por João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. Jurisdição Constitucional. 2.ed. Trad. de Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Traduzido por José Lamego. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LASSALE, Ferdinand. A Essência da Constituição. 8.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 10, jul., 1996.

MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da eficácia – 1ª parte. São Paulo: Saraiva, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MOREIRA, Luiz. Fundamentação do Direito em Habermas. 3.ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

MOSCHETTI, Francesco. Il Princípio della Capacita Contributiva. Padova: CEDAM, 1973.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2006.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. El Mínimo Exento em el Sistema Tributario Español. Madrid: Marcial Pons, 1999.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado. V. 5. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000.

MÜLLER, Friedrich. Teoria Estruturante do Direito. Trad. Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. In FISCEHR, Octavio Campos (coord.). Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004. p. 295/303.

_____. O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro – aspectos constitucionais e processuais. São Paulo: Malheiros, 2010.

POPPER, Karl Raymund. Lógica das Ciências Sociais. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

_____. A lógica da pesquisa científica. Trad. Leonidas Hegenber e Octanny Silveira da Mota. 9 ed. São Paulo: Cultrix, 2001.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROBLES, Gregorio. O Direito Como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito. Trad. de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Direito Tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 322/329.

SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. 8. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SCHLUCKING, Marialva de Castro Calabrich. A proteção constitucional do mínimo imune. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2009.

SCHMIDTZ, David. Os Elementos da Justiça. Trad. de William Lagos. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Curso de Direito Constitucional Positivo. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. Curso de Direito Constitucional. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Hermenêutica e Interpretação Jurídica. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Wilson Alves de. Sentença Civil Imotivada. Salvador: Juspodivm, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica Jurídica e(m) Crise. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. Verdade e Consenso. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. in: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 285/303.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Estatuto do Contribuinte. Campinas, 29 abr. 2004. Disponível em <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs505.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de (coords.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53/67.

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