

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI SALVADOR – BA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**ANA PAULA BASSO**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Ana Paula Basso; Maria de Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-605-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



# **XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

---

### **Apresentação**

Durante o período de 13 a 15 de junho de 2018, foi realizado o XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Salvador – BA em parceria com a Universidade Federal da Bahia (UFBA), com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país com a temática central Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural.

Neste contexto, os artigos apresentados no Grupo de Trabalho 16 - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento social, econômico e político brasileiro.

Neste Livro encontram-se publicados 14 artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Empresarial destacadamente com um viés representativo do Direito com a Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre o contencioso administrativo, o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva e a vedação do tributo confiscatório, o direito à informação fiscal, a execução fiscal, a interpretação econômica das normas bem como considerações sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Renda entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e administrativas bem como o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações da produção científica dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira atual, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Parabenizamos os autores pela exposição, debates e publicação de suas produções, que foram de alto nível.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação dos trabalhos apresentados neste Congresso, possibilitando um canal de interação entre os atores da comunidade jurídica.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Profa. Dra. Ana Paula Basso

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Universidade de Marília – UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988:  
UMA ANÁLISE DAS SUAS DIFERENTES CONCEPÇÕES À LUZ DO  
PENSAMENTO SISTÊMICO DE NIKLAS LUHMANN.**

**THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTORY CAPACITY IN THE CONSTITUTION OF  
1988: AN ANALYSIS OF ITS DIFFERENT CONCEPTIONS BASED ON NIKLAS  
LUHMANN'S THEORY OF SYSTEMS.**

**Lázaro Reis Pinheiro Silva <sup>1</sup>**

**Resumo**

O estudo do princípio da capacidade contributiva tem ganhado novo fôlego com a Constituição 1988, mas a doutrina ainda vacila acerca da sua aplicabilidade, sobretudo quando tomado em sentido relativo ou subjetivo, ou seja, não apenas como parâmetro para a escolha do aspecto material das hipóteses de incidência tributária, mas também como critério de graduação e, conseqüentemente, como limite da atividade tributante, a fim de que ela não agrida o mínimo vital, tampouco deságue em confisco. Assim, utilizando ideias da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, o presente trabalho intenta examinar o princípio da capacidade contributiva em suas diferentes concepções.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva, Concepções, Teoria dos sistemas, Acoplamentos estruturais, Jurisdição constitucional

**Abstract/Resumen/Résumé**

The Principle of Contributory Capacity has become more relevant by the Constitution of 1988, but many legal scholars are still skeptical about its applicability, especially when understood in a relative sense, not only as a parameter to choose legal facts that allows tax collection but also as a parameter to graduate tax with justice purpose and consequently as a limit for taxation. Based on Niklas Luhmann's Theory of Systems, this paper intends to analyse the Principle of Contributory Capacity in it's different senses.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax, Equality, Contributory capacity, Theory of systems, Judicial review

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Procurador do Estado de Goiás.

## 1. Introdução

A ideia de que os tributos devam guardar alguma relação com a riqueza daqueles sujeitos obrigados ao seu pagamento remonta à própria origem da tributação. Contudo, é sob a égide do pensamento liberal e do modelo de Estado Fiscal ó caracterizado por obter suas receitas preponderantemente através da tributação, e não pela exploração do próprio patrimônio ó que a preocupação quanto à observância da capacidade econômica dos indivíduos passa a representar a expressão de uma garantia elementar do contribuinte.

A partir de então, e de um modo geral, a noção de capacidade contributiva acabou por alcançar grande relevância em diversos sistemas tributários estrangeiros, como é o caso do ordenamento jurídico italiano, por exemplo, em que o princípio ganhou especial importância, sobretudo diante da escassez de preceitos constitucionais sobre matéria tributária<sup>1</sup>, ao ser reconhecido como a fonte de diversas garantias implícitas em favor dos contribuintes. Tanto assim que diversos princípios tributários expressamente positivados em nosso texto constitucional são tidos pelos italianos como corolários da capacidade contributiva, como é o caso do princípio da irretroatividade.

Ao tratar sobre o princípio da capacidade contributiva em seu ordenamento jurídico, o jurista italiano Emilio Giardina aponta que o mesmo permeia todo o sistema tributário, não se restringindo a tal ou qual tributo em específico. Já em terras brasileiras, conquanto ao princípio em tela não seja atribuído o mesmo alcance, inegável é a sua importância, constituindo expressão do próprio Estado de Direito na seara tributária.

O princípio da capacidade contributiva foi inicialmente positivado pela Constituição de 1946, cujo artigo 202 estabeleceu que *õs tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*. A despeito de a Emenda n. 18/65 haver suprimido o dispositivo do texto constitucional, bem como de a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional 1/69 terem se mantido silentes a seu respeito, felizmente a

---

1 Nos termos do artigo 53 da Constituição Italiana, *õtutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*. Em tradução livre, *õtodos são obrigados a concorrer para as despesas públicas em conformidade com sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado pelo critério da progressividade*. (ITALIA. COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA italiana. Disponível em <https://www.senato.it/documenti/repository/instituzione/costituzione.pdf>. Consulta em 29.03.18).

Constituição de 1988 retomou a previsão expressa do princípio, insculpindo-o no artigo 145, §1º e, com isso, provocando um novo despertar dos estudiosos quanto à sua aplicabilidade.

Ademais de o próprio conceito de capacidade contributiva ensejar naturais e profundas discussões, o que decorre inegavelmente da sua porosidade semântica, fato é que os juristas pátrios ainda se dividem sobre o alcance do princípio constitucional. Enquanto alguns autores pontuam que o texto constitucional teria consagrado apenas o princípio da capacidade contributiva em um *sentido absoluto ou objetivo*, tencionando significar que não levaria em consideração as condições econômicas reais de cada contribuinte, outros doutrinadores admitem a noção de capacidade contributiva tanto em *sentido absoluto ou objetiva* e em *sentido relativo ou subjetiva*, atingindo a percepção de que o princípio em exame possui distintas concepções, igualmente contempladas no texto constitucional.

Em primorosa monografia sobre o tema, que lhe rendeu o título de Mestre em Direito Tributário perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Regina Helena Costa desdobra magistralmente as diversas concepções do princípio da capacidade contributiva, que acabam por redundar em *diferentes formas de aplicação*. Contudo, significativas controvérsias doutrinárias persistem a tolher a efetividade do princípio, o que estimula esta incursão pelo tema, tendo como base teórica a doutrina da brilhante professora e lançando mão de uma pretensiosa tentativa de agregar-lhe algumas novas cores.

Buscando atingir o objetivo ao qual este trabalho se propõe, serão utilizadas certas noções extraídas da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann. Ainda que sem aderir integralmente ao pensamento do autor, o artigo se valerá das ideias de *autopoiesis*, fechamento operacional e acoplamento estrutural com o franco propósito de lançar algumas luzes sobre o controverso tema do princípio da capacidade contributiva, notadamente quanto às suas distintas concepções e formas de aplicação no Direito Constitucional Tributário.

## **2. O Sistema Constitucional Tributário e o papel desempenhado por seus princípios informadores**

Não há estudo sobre regras e princípios tributários no direito brasileiro que não deva ter como mola propulsora a análise do texto constitucional. Com efeito, diante do caráter minudente

da Constituição de 1988 quanto à temática dos tributos, pouca margem restou ao legislador infraconstitucional, revelando-se impossível pretender o estudo do sistema constitucional tributário senão a partir das regras e princípios extraídos de suas disposições.

Posta esta primeira ideia, calha de logo assentar ainda outra importante premissa, no sentido de que qualquer estudo sobre as normas e princípios constitucionais deve, tanto quanto possível, guiar-se pela perspectiva sistemática, não apenas por ser este um adequado método de manejo do direito positivo ó objeto de estudo da Ciência do Direito ó, mas também porque é a partir de uma perspectiva sistemática que as diversas normas jurídicas do sistema tributário se encontram dispostas, relacionando-se, mutuamente, em torno de um referencial comum e desempenhando funções coordenadas, umas em relação às outras.

Tendo como âmbito de estudo o sistema constitucional tributário brasileiro, importa para o presente artigo perquirir a importância dos princípios em sua compostura. Contudo, a resposta a tal questionamento não vem sem que antes se proceda a um adequado delineamento do que se entende por princípio.

Na lição de Roque Antonio Carrazza, *o princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito* (2015, p. 49). Em razão desta especial posição é que o princípio teria aptidão para vincular, *de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam* (2015, p. 52), destacando-se ainda que, *em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências mais danosas ao sistema jurídico* (2015, p. 52)

Nas veredas do Direito Tributário o estudo dos princípios recebeu importante tratamento por meio da pena de Aliomar Baleeiro. Em suas clássicas lições constatou que os países de Constituição rígida e controle judiciário das leis e atos administrativos consagraram em regras estáveis e eficazes os princípios minerados pela Ciência das Finanças, apontando ainda o zelo empenhado pelo constituinte de 1946 na positivação dos princípios tributários, aos quais atribuiu a célebre função de *limitações constitucionais ao poder de tributar* (2010, p. 2).

Por meio de notas de atualização à obra do citado jurista, Misabel Derzi destaca que, mais do que nunca, as limitações constitucionais ao poder de tributar correspondem a um extenso



rol, integrado por princípios, direitos e garantias fundamentais *que se interpenetram em profusão* (DERZI, 2010, p. 14), reunindo-se para compor o Estado Democrático de Direito. Aponta mais adiante que o sistema jurídico é cada vez mais um conjunto de alta complexidade, em cujo centro está o Poder Judiciário, pronto para solucionar os conflitos instaurados, razão pela qual adere ao modelo de sistema proposto por Niklas Luhmann, no sentido de que as operações jurídicas são e devem ser operacionalmente fechadas, o que, contudo, não prejudica a abertura deste mesmo sistema aos valores que lhe servirão de substrato.

Em suma, verifica-se que os princípios condicionam o exercício da competência tributária, dirigindo-se não apenas ao legislador infraconstitucional, mas servindo ainda de importante ferramenta ao Poder Judiciário, que tem a função precípua de pacificar os conflitos instaurados entre os contribuintes e os entes tributantes. Neste contexto, ganha relevo a constatação de que o princípio possui uma *função especificadora*, na medida em que se mostra de grande importância para a interpretação e aplicação, desde os mais singelos atos infralegais até os mandamentos postos no próprio texto constitucional:

O princípio possui, pois, uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico; ele é de grande valia, como vimos, para a exegese e perfeita aplicação assim dos simples atos normativos, que dos próprios mandamentos constitucionais. O menoscabo por um princípio importa a quebra de todo o sistema jurídico.

[...]

Portanto, tudo se congrega a indicar que as leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados da forma mais congruente possível com os princípios encartados no Código Supremo. À guisa de ilustração, se uma lei for equívoca, deverá ser aplicada em sintonia com os princípios que a Constituição acolhe. (CARRAZZA, 2015, p. 63).

No que respeita especificamente ao sistema constitucional tributário, temos que seus grandes princípios devem permear todo o esforço cognitivo do aplicador, na medida em que cristalizam valores históricos tidos como condicionantes da atividade tributante e necessários à proteção da liberdade e propriedade privadas, bem como conferem ao sistema normativo a abertura necessária a fim de que o mesmo permaneça em constante diálogo com a *realidade circundante*.

### **3. A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**

O estudo da aplicabilidade dos princípios constitucionais encontra terreno fértil no pensamento de Niklas Luhmann. Sem qualquer pretensão de definitividade ou mesmo intenção de adotar integralmente suas ideias, é possível vislumbrar na Teoria dos Sistemas desenvolvida pelo sociólogo alemão um interessante caminho para compreensão do intrigante princípio da capacidade contributiva que, segundo entendemos, foi acolhido pela ordem constitucional vigente em *distintas concepções*.

Tem-se que a teoria sistêmica de Luhmann se desenvolve em três vertentes, sendo elas (i) a *comunicação*, (ii) a *evolução*, e (iii) os *sistemas*. Com esteio na teoria da comunicação entende-se que as operações dos sistemas são consideradas como *comunicação* e não como *ação*, enquanto que por meio da teoria da evolução vislumbra-se a seleção que vai originar as diversas ordens sociais, cada qual dotada de comunicação específica ó resultando no incremento da complexidade social. Por fim, a teoria se completa com o conjunto integrado de conceitos, que vem a compor os diferentes sistemas. A partir destas ideias, afirma-se que há diferentes *sistemas*, que figuram como *subsistemas sociais*, também chamados *sistemas parciais*, e que só podem existir à medida em que, em razão da especialização e conseqüente diferenciação de suas comunicações, adquirem crescente complexidade.

Por outro lado, a inovação trazida pela Teoria dos Sistemas de Luhmann reside especialmente na definição de um sistema partindo da distinção entre *sistema* e *meio*. Com base neste raciocínio, não há como reconhecer a existência de um sistema integrado por diversos subsistemas dotados de comunicação diferenciada se não se conceber que cada um deles não se confunde com o meio circundante ó composto pelos demais subsistemas integrantes de um mesmo sistema ó, na medida em que suas comunicações somente se operam internamente, sem interferência direta do entorno ó daí a afirmação de que os sistemas são *operativamente fechados*.

Em razão desta ideia de *fechamento operativo* ou de *clausura operacional*, entende-se que nenhuma comunicação pode advir do exterior do sistema, ou seja, do *meio ó o que inclui os demais sistemas, como visto*. As operações do sistema ó *comunicações* ó, dão-se apenas internamente, e o sistema sofre uma irritação quando exposto a uma comunicação distinta, tal qual a rejeição manifestada pelo sistema imunológico do organismo humano, diante de um elemento estranho.

É esta ideia de *clausura ou fechamento operacional* que leva aos pontos mais discutidos da teoria, a saber, as noções de *auto-organização* e de *autopoiesis*. Segundo Luhmann, a auto-organização se dá porque o sistema constrói as suas próprias estruturas internas, na exata medida em que, sendo o sistema fechado e baseado em operações próprias, não pode haver importação de estruturas estranhas, formadas com base em outras espécies de comunicações e no ambiente interno de outros sistemas, ao passo em que por meio da noção de *autopoiesis* entende que um sistema só pode produzir novas operações na rede a partir de suas próprias operações, o que implica reconhecer que o sistema necessariamente produz a si mesmo.

Contudo, a ideia de *clausura ou fechamento operacional* não implica isolamento, mas apenas uma necessidade de auto-organização, já que o sistema constrói e reconstrói suas estruturas por meio de mecanismos internos, ou seja, por meio de suas próprias comunicações, de modo que sem a ideia de *clausura* não haveria como discernir o conjunto de comunicações próprias de um sistema. Como solução a este impasse teórico, Luhmann apresenta a noção de *acoplamento estrutural* como o mecanismo através do qual se dá a troca de informações entre os distintos sistemas ó *irritações* ó, sem comprometer o fechamento operacional e, por assim dizer, a *õpurezaõ* das comunicações de cada *sistema parcial ou subsistema*.

Voltando os olhos ao Direito, Luhmann aponta que *o direito moderno é um subsistema ou sistema parcial funcional*, caracterizando-se como autorreferencial e autopoietico, sendo que o mesmo compõe a sociedade ladeado por outros subsistemas ó política, economia, ciência, etc. ó sem que os mesmos possam ser escalonados, ou seja, sem que possam ser hierarquicamente dispostos. Sua referência ao *õdireito modernoõ* se dá em razão do conceito de *õpositividadeõ* por ele incorporado: apenas o direito positivo é dotado de comunicação própria e fechamento operativo e, por isso, apto para enquadrar-se como um elemento na teoria dos sistemas. Repise-se, todavia, que mesmo o sistema parcial do direito ó *direito positivo* ó a despeito de *operativamente fechado* não se encontra isolado dos demais sistemas parciais ou subsistemas, ou seja, a positividade do Direito (seu fechamento operativo) não impede transformações internas resultantes de acoplamentos estruturais com outros subsistemas sociais.

A certa altura o sociólogo alemão defende que o Estado moderno surge como portador de um *acoplamento estrutural* entre os sistemas político e jurídico, por meio da elaboração de uma Constituição, *õque permita ao direito positivo se converter num meio de conformação*

*política, assim como ao direito constitucional se tornar instrumento jurídico para a implantação de uma disciplinarização política* (LUHMANN, 2016, p. 630). Em outras palavras, acaba por enxergar na Constituição um mecanismo que confere *soluções políticas para o problema da autorreferência do direito e soluções jurídicas para o problema da autorreferência da política* (LUHMANN, 2016, p. 641), de modo que enquanto o sistema jurídico a enxerga como lei fundamental, o sistema político a toma como instrumento político.

Temos que os conceitos cunhados por Niklas Luhmann em sua Teoria dos Sistemas podem ser muito úteis à explicação do fenômeno jurídico, não apenas quanto à aptidão do Direito para regular as condutas sociais, mas principalmente no que respeita à sua capacidade de colher diversos dados do mundo social e, após as transformações devidas, convertê-lo em dados do mundo jurídico. Aliás, temos a intuição de que seu pensamento sistêmico influenciou a essência do pensamento jurídico contemporâneo, que conquanto bastante firmado no purismo kelseniano, já não pode negar a existência de um diálogo constante das formas jurídicas com o mundo externo ao direito positivado, sobretudo por meio da jurisdição constitucional, ou seja, do *controle de constitucionalidade das leis e atos normativos, que é próprio do Estado Constitucional de Direito*.

Em suma, a Constituição e a jurisdição constitucional emergem como um clássico exemplo desse acoplamento, já que atuam como fator de exclusão e inclusão, ou seja, permitem a inclusão de valores novos no sistema do direito, e a exclusão de outros valores anteriormente impostos ao direito e que dele já não devem fazer parte. Este *input/output*, todavia, não se dá diretamente: opera-se muitas vezes por meio da reforma constitucional, que se dá através de um procedimento rígido previsto pelo próprio sistema ou programa, através do qual o sistema jurídico capta as irritações provenientes do sistema político ou econômico, por exemplo, produz novas normas constitucionais ou suprime outras até então vigentes; outras vezes o *input/output* se dá através da jurisdição constitucional, que se valendo dos princípios constitucionais, confere às normas jurídicas interpretação conforme a constituição, ou, noutros casos, declara a inconstitucionalidade de certas normas vigentes, banindo-as do ordenamento jurídico.

Vejamos em que medida tais concepções podem ser úteis ao estudo das distintas concepções do princípio da capacidade contributiva em nosso direito positivo.

#### **4. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição: análise das suas concepções à luz da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.**

O denominado princípio da capacidade contributiva está expresso no §1º do art. 145 da Constituição da República, que, em suma, determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Entendemos, no entanto, que o princípio encontra aí apenas uma de suas distintas expressões, revelando-se presente em todo o sistema constitucional tributário, sobretudo diante da sua capacidade de interação com diversos outros princípios de mesmo quilate.

Assim como se deu com uma série de princípios tributários, a noção de capacidade contributiva adveio da ciência das finanças, transmitindo a diretriz de que cada indivíduo deva ser tributado em conformidade com as suas possibilidades econômicas. É de se notar, portanto, que o princípio possui um inegável fundamento econômico ó embora nele não se esgote ó o que, aliás, alimentou o ceticismo de diversos doutrinadores, como é o caso de Alfredo Augusto Becker.

Em suas clássicas linhas em torno de uma teoria geral do direito tributário, o citado autor aponta que se estaria diante de locução demasiadamente ambígua, suscetível às mais variadas interpretações, chegando a reconhecer a sua positivação nos textos constitucionais como a *õconstitucionalização do equívocoö* (2013, p. 518). Em suma, adota o entendimento de que a origem histórica da noção, somada à multiplicidade de teorias em seu entorno, denunciariam uma *õnatureza essencialmente jusnaturalista do princípio da capacidade contributivaö* (2013, p. 529), de modo que os autores, ao se debruçarem sobre ele não estariam a tomar conhecimento, mas sim posição; em outras palavras, qualquer trabalho desenvolvido em torno do princípio consistiria em uma apreciação subjetiva que cada autor culminaria por fazer relativamente à ideia de justiça tributária.

Não se nega ser próprio da ciência das finanças preocupar-se com os tributos sob os aspectos econômico, político e administrativo. Contudo, nada impede que o Direito venha a colher elementos de outras ciências, positivando-os como regras ou princípios constitucionais, cabendo ao jurista extrair suas significações mínimas, por mais vago que o texto legislado possa parecer.

À vista da locução *capacidade contributiva* são muito esclarecedoras as formulações de Perez de Ayala e Eusebio González, segundo os quais a mesma pode ser tomada no plano jurídico-positivo, no plano ético-econômico ou no plano técnico ou técnico-econômico. Enquanto no plano ético-econômico e no plano técnico-econômico *capacidade contributiva* seria considerada em relação com a justiça econômica material e com a operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos, respectivamente, no plano jurídico-positivo teria como significado a possibilidade de ser titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente.

Assim, ressalta Regina Helena Costa que, quando se busca estudar o princípio da capacidade contributiva extraído do texto constitucional, o objeto da análise é a capacidade contributiva em *sentido jurídico-positivo*, ou seja, enquanto elemento que legitima as imposições tributárias. Contudo, não se poderá prescindir por completo do sentido ético-econômico, vez que *o conceito de capacidade contributiva está implícito um elemento de juízo, uma avaliação, uma estimação sobre a idoneidade para concorrer à despesa pública, tratando-se verdadeiramente de uma apreciação fundamental, um juízo de valor sobre a aptidão para contribuir* (COSTA, 2012, p. 27).

Aliás, a juridicidade do princípio da capacidade contributiva fica mais clara quando se compreende que as noções de *capacidade econômica* é própria da ciência das finanças e *capacidade contributiva* é positivada pelo Direito e é de continência, e não de identidade. É dizer, enquanto a capacidade econômica engloba potencialmente a totalidade da riqueza do indivíduo, a capacidade contributiva está circunscrita àquela parcela específica da capacidade econômica que se encontra sujeita à tributação, ou seja, à *capacidade econômica gravável*.

Acerca do princípio estudado, o professor Roque Antonio Carrazza aduz constituir-se um importante reforço ao princípio republicano, impondo-se uma divisão equitativa dos encargos tributários. Neste sentido, ao descrever a hipótese de incidência dos impostos, incumbe ao legislador escolher fatos que exibam conteúdo econômico, atentando para as desigualdades existentes entre as categorias de contribuintes, razão pela qual assevera que a capacidade contributiva insculpida no texto constitucional tem caráter objetivo, e não subjetivo, na medida em que *se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza [...]* (2015, p. 108).

Como se sabe, os tributos são comumente classificados em vinculados ou não vinculados, conforme as respectivas hipóteses de incidência sejam ou não integradas por uma específica atuação estatal, respectivamente. De acordo com tal critério distintivo os impostos enquadram-se como tributos não vinculados, na medida em que suas hipóteses de incidência se caracterizam por conterem em seus núcleos a descrição de fatos quaisquer, não relacionados a qualquer atuação do poder público.

Assim, adentrando ao estudo da capacidade contributiva, percebe-se ser ele o fundamento axiológico por excelência no caso da tributação por meio de impostos. Isto porque, se no caso das taxas e das contribuições existe uma prestação estatal específica, direta ou indiretamente referida ao contribuinte, no caso dos impostos só mesmo a consideração da sua potencialidade econômica de contribuir para o custeio das despesas públicas é capaz de justificar a imposição tributária.

Temos, portanto, uma primeira aplicação do princípio da capacidade contributiva, aqui denominada *absoluta ou objetiva*, a significar que o legislador deverá atentar à capacidade econômica dos sujeitos no momento de fixar as hipóteses de incidência dos impostos, elegendo apenas fatos representativos de riqueza. Na esteira dos ensinamentos de Regina Helena Costa, assim é *porque nos impostos o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza que não foi, de maneira alguma, provocada ou proporcionada pelo Poder Público* (2012, p. 57). Logo, ao gravar a riqueza dos indivíduos, o Estado deverá observar diversos limites, sendo o primeiro deles decorrente do princípio da capacidade contributiva *absoluta ou objetiva*, que *funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias* (2012, p. 28).

Fazendo uso dos conceitos próprios da Teoria dos Sistemas de Luhmann, temos aqui um exemplo de acoplamento estrutural entre os sistemas jurídico e econômico. Como visto, o sistema de direito positivo possui uma comunicação própria, por meio da qual são veiculadas as diversas hipóteses de incidência dos impostos, de modo que somente em atenção à capacidade contributiva ou capacidade econômica gravável poderá o legislador colher comunicações próprias do sistema econômico ó manifestações de riqueza ó, que após o filtro da juridicidade ó *devido processo legislativo e cumprimento das regras de competência e dos princípios constitucionais*

*aplicáveis, como os da anterioridade e da irretroatividade, por exemplo* ó, transformam-se em comunicação jurídica, ou seja, em novas hipóteses de incidência de impostos.

Não obstante, é controversa a concepção que restringe a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva apenas ao seu sentido *absoluto ou objetivo*, sendo esta a principal constatação a ensejar o presente trabalho. Aliás, o tema da aplicabilidade do princípio não resta claro nos escritos doutrinários, sendo muito comum que alguns autores afirmem ser o princípio deveras fluido, ou mesmo cheguem ao ponto de negar a sua existência.

Neste sentido é que Luís Eduardo Schoueri sustenta a necessidade de esclarecer que a capacidade contributiva poder ser (i) um limite ou critério para graduação da tributação ó sentido subjetivo ou relativo ó ou (ii) um parâmetro para distinção entre situações tributáveis e não tributáveis ó sentido objetivo ou absoluto, de modo que *“quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, i.e., se ele pode, ou não, suportar a carga tributária”* (SCHOUERI, 2016, p. 351). Em sequência, tomando o princípio em sentido subjetivo ou relativo, afirma que a questão está em saber se existe um dado ponto, aquém ou além do qual revelar-se-á descabida a incidência, sendo que no primeiro caso estaria atingido o mínimo vital ou mínimo de subsistência, ao passo em que ultrapassado o limite superior restaria configurado o confisco.

A distinção não escapou à didática que é própria da doutrina de Regina Helena Costa. Segundo a autora, há *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que possa ser tido por manifestação de riqueza, referindo-se tal expressão *“à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”*; já a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* direciona-se a um sujeito específico, ou seja, *“expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”* (2012, p. 28).

Prossegue em suas lições, afirmando que a capacidade contributiva *absoluta ou objetiva*, ao erigir-se como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, restringe a discricionariedade do legislador quando da eleição dos fatos jurídicos que irão compor o núcleo das hipóteses de incidência definidas na norma jurídica tributária. Assim, com esteio nestas lições, temos por conseguinte que a capacidade contributiva *absoluta ou objetiva* é o filtro ó expressão de um *acoplamento estrutural* ó a permitir que, por meio do devido processo legislativo preceituado na



Constituição da República, sejam colhidos elementos do subsistema econômico ó *comunicações* ó que, por meio das irritações, deflagrem o processo de *autopoiese* do sistema jurídico, que resultará na criação de novas estruturas internas, reveladas através das novas hipóteses de incidência dos impostos.

Seguimos a trilha dos ensinamentos da professora no sentido de que também a capacidade contributiva *relativa ou subjetiva* encontra-se consagrada no texto constitucional, operando inicialmente como critério de graduação dos impostos, e, conseqüentemente, como limite da tributação, *õpermitindo a manutenção do 'mínimo vital' e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais* (COSTA, 2012, p. 31). Assim, a capacidade contributiva *relativa ou subjetiva* tem a função de delinear a borda superior e a borda inferior da faixa de capacidade contributiva, que, portanto, está situada entre o confisco e o mínimo vital.

A esta altura, parece importante enfatizar o princípio da capacidade contributiva como expressão de um valor constitucional de proteção ao *mínimo vital* ou *mínimo existencial*. Entende-se por *mínimo vital* aquele feixe de condições materiais mínimas, que permitam ao indivíduo exercer sua liberdade no contexto social, sua cidadania:

Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas. O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão. [...] Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade. (TORRES, 1989, p. 29)

Temos, aliás, que a proteção a este núcleo patrimonial mínimo é decorrência de um princípio constitucional implícito, identificado por Regina Helena Costa como *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais pela tributação*, a significar que a atividade tributante não pode avançar contra o patrimônio dos indivíduos a ponto de privar-lhes das condições mínimas para que possa exercer os direitos fundamentais consagrados no próprio texto constitucional.

Considerando esse contexto é que entendemos abrigado em nosso ordenamento, como antes apontado, o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação.

Trata-se de princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regem a atividade tributante.

Assim, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos. (COSTA, 2015, p. 87)

Diante disso é de se questionar se, atendido o princípio da *capacidade contributiva em sentido absoluto ou objetivo*, mediante a atividade legislativa de eleição de *atos representativos de riqueza tributável* como hipóteses de incidência tributária, poderia dado contribuinte provocar o Poder Judiciário para, demonstrando sua situação de extrema miserabilidade, pleitear o afastamento da exigência tributária em obediência ao mesmo princípio da capacidade contributiva, tomado desta feita em *sentido relativo ou subjetivo*.

Como já delineado, tem prevalecido na doutrina o entendimento de que o princípio insculpido no texto constitucional é o da capacidade contributiva *absoluta ou objetiva*, sendo este o posicionamento de diversos autores, dentre os quais Roque Antonio Carrazza. Diversa, no entanto, é a posição de Regina Helena Costa, de cujas lições se extrai o raciocínio de que sendo o princípio dirigido tanto ao legislador infraconstitucional quanto ao juiz, não pode o Poder Judiciário furtar-se a atendê-lo, conquanto deva observar os limites que se impõem ao controle jurisdicional.

Com efeito, é possível afirmar que, num momento inicial, cumpre-se o princípio da capacidade contributiva mediante a adequada eleição dos fatos jurídicos de conteúdo econômico que integrarão as hipóteses de incidência dos impostos. Neste preciso instante, comunicações externas ao subsistema do direito positivo são traduzidas em linguagem jurídica, por meio do processo legislativo, permitindo ao legislador descrever abstratamente no texto normativo aquelas situações hipotéticas que, acaso verificadas no mundo fenomênico, fazem presumir a capacidade econômica para contribuir com as despesas públicas.

Parece possível afirmar que a padronização das exigências fiscais veiculadas por meio das hipóteses de incidência e a presunção de que todos aqueles que pratiquem os fatos nelas descritos sujeitam-se ao pagamento de impostos são decorrências próprias do princípio republicano, conectando-se ainda aos diversos princípios insculpido no texto constitucional e

que lhe são decorrentes, como os da legalidade, da tipicidade, da generalidade da tributação, da igualdade. Em suma, se à luz do princípio republicano restam abolidos os privilégios e discriminações injustas, a identificação precisa das hipóteses de incidência e sua aplicação inexorável diante dos fatos imponíveis é fenômeno que visa atender à igualdade formal.

Contudo, estamos com Regina Helena Costa quando afirma que as presunções de capacidade contributiva albergadas nas hipóteses de incidência tributária previstas na lei instituidora do imposto não podem ser tomadas em caráter absoluto. Mais ainda, entendemos seguro afirmar que elas podem ser excepcionalmente afastadas pelo Poder Judiciário, desde que largamente demonstrada a ausência de capacidade contributiva no caso específico:

Contudo, a problemática do controle jurisdicional no atendimento do princípio da capacidade contributiva apresenta-se ainda mais delicada quando se trata de sua análise num caso concreto, vale dizer, com relação a um determinado contribuinte ó noção correspondente à de capacidade contributiva relativa.

[...]

Se a lei deve ser necessariamente genérica, para abarcar um sem número de situações concretas ó o que não se discute ó, também não se pode afastar a possibilidade de, excepcionalmente, não ser a lei aplicável dadas as peculiaridades do caso concreto. (COSTA, 2012, p. 85)

Neste caso, caberia examinar se houve o atendimento da capacidade contributiva *relativa ou subjetiva*, ou seja, se mesmo diante da verificação concreta do fato imponível descrito na hipótese de incidência e representativo de capacidade contributiva em sentido *absoluto ou objetivo*, a situação específica do contribuinte reclama o afastamento da norma de incidência, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva no caso concreto.

Aqui é preciso fazer um alerta veemente. Não se está a afirmar que eventual endividamento ou situação econômica desfavorável de um dado devedor de tributos estaria a possibilitar-lhe a exoneração de seus débitos, sob o fundamento da ausência de capacidade contributiva. Ao contrário, a reflexão proposta situa-se em momento anterior, ou seja, centra-se no átimo em que se inicia o fenômeno jurídico da incidência tributária, quando concomitantemente à ocorrência do fato que ensejaria o preenchimento da hipótese de incidência ó fato imponível ó, verifica-se uma situação explícita de ausência de capacidade contributiva *relativa ou subjetiva*, suscetível de ser inequivocamente demonstrada mediante provas idôneas.

Demais disso, cabe também fazer um outro alerta relevante. Quando tratamos de capacidade contributiva *relativa ou subjetiva*, verificamos que a mesma funciona como critério de graduação dos impostos, e, assim operando, atua também como um limite à tributação, permitindo delinear as situações em que se configure efeito confiscatório (banda superior da faixa de capacidade contributiva) ou ofensa ao mínimo vital (banda inferior da faixa de capacidade contributiva). Logo, o eventual afastamento da exigência fiscal somente poderá ter como fundamento as *situações que desbordem os extremos da faixa de capacidade contributiva*, ou seja, que inequivocamente impliquem agressão ao mínimo vital ou tendam à supressão da capacidade contributiva do sujeito, traduzindo verdadeiro efeito confiscatório.

Nesse sentido, fincamos a percepção de que o recurso ao princípio da capacidade contributiva *relativa ou subjetiva* jamais permitirá ao Poder Judiciário simplesmente reconhecer que sobre um dado contribuinte pesa um excesso de carga impositiva, arvorando-se, por conseguinte, na função de graduá-la ao seu próprio talante. Ao contrário, a graduação dos impostos em atenção à capacidade contributiva é tarefa que somente cabe ao Poder Legislativo, restando ao Judiciário apenas ó e desde que mediante provas robustas ó, declarar a eventual inconstitucionalidade da norma de incidência tributária no caso concreto, uma vez que a aplicação do *padrão fiscal* ao caso implica em ofensa à capacidade contributiva *relativa ou subjetiva*, seja por atingir o mínimo vital, seja por alcançar as raias do efeito confiscatório.

Tome-se como exemplo a situação de um indivíduo de baixa renda que, em conjunto com outras pessoas, lance mão da ação de usucapião coletiva prevista no art. 10 da Lei 10.257/01 (Estatuto da Cidade), visando a aquisição conjunta da propriedade de imóvel inserido em núcleo urbano informal, cuja área total dividida pelo número de possuidores seja inferior 250 m<sup>2</sup>. É possível que tal pessoa estivesse até então em comprovada situação de miserabilidade, restando indubitável ser aquele o único imóvel de seu esguio patrimônio ó o que, inclusive, é um requisito legal da modalidade de usucapião ó, e que integra, portanto, o seu mínimo vital, parcela do patrimônio dos cidadãos situada ao abrigo da atividade tributante, por decorrência do *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.

Diante de uma situação-limite como a apresentada, parece possível afirmar que mesmo à vista da existência de capacidade contributiva em sentido *absoluto ou objetivo*, materializada pelo fato jurídico da propriedade imóvel, o sujeito passivo poderá se valer do princípio da capacidade

contributiva em sentido *relativo ou subjetivo* com o fito de obter provimento judicial capaz de afastar eventuais exigências fiscais de IPTU que ameacem lhe privar da moradia recém-adquirida. É certo que caberá ao legislador municipal manejar as alíquotas de IPTU de modo a atender à capacidade econômica daqueles cidadãos, ou mesmo a instituir hipóteses específicas de isenção; contudo, a eventual mora legislativa em fazê-lo não será capaz de afastar a tutela de eventual direito do contribuinte à preservação do seu mínimo vital por que se trata de assegurar um *status libertatis*, e não propriamente um oferecimento de prestações estatais positivas.

Também quanto a esta concepção do princípio da capacidade contributiva podemos lançar mão do pensamento sistêmico de Luhmann. Temos que a função do Direito está diretamente ligada à garantia das expectativas normativas e que tais expectativas são construídas por meio das normas. Por meio delas *o direito frequentemente imagina/limita o comportamento social* (LIMA, 2009, p. 74), função que também o transforma em um regulador de conflitos, na medida em que quando frustradas as expectativas normativas ó o previsto nas normas não é cumprido ó, caberá ao próprio sistema jurídico assegurar-lhes o respeito.

Nessa linha, o processo judicial figura como uma estrutura própria do sistema jurídico, que serve para ofertar solução a problemas surgidos em outros sistemas, como decorrência do desatendimento das expectativas normativas. Aqui, diante das irritações provenientes do sistema econômico ó ante a ausência de capacidade econômica do indivíduo diretamente relacionado ao fato descrito na hipótese de incidência da norma tributária, por exemplo ó, a decisão judicial revela-se em fonte produtora de nova comunicação, expressão da *autopoiesis* do sistema.

Destaque-se que o Juiz não é totalmente livre para produzir a comunicação jurídica em questão, devendo sempre respeitar seu código binário, sob pena de produzir uma comunicação diferenciada qualquer, mas que não se amoldará ao sistema do direito positivo. Assim, estamos com Fernando Rister quando assevera que sendo fruto do sistema jurídico, estas decisões *obrigatoriamente devem ser emitidas sempre com base no código lícito/ilícito*, de modo que *ó inviável a emissão de comunicações judiciais com base em critérios codificados pelo justo/não-justo ó por exemplo, porquanto isto não é comunicação jurídica* (2009, p. 106).

Em outras palavras, não caberá ao Poder Judiciário invocar genericamente o princípio da capacidade contributiva, para, inspirado em um sentido particular de justiça, afastar a exigência tributária. Ao contrário, deverá se valer da *comunicação* própria do sistema, para aferir se, com

base nos elementos de prova existentes, resta demonstrado que mesmo à vista da adequada escolha dos fatos econômicos indicativos de riqueza colhidos através do processo legislativo ó *acoplamento estrutural entre os sistemas jurídico e econômico no plano legislativo* ó, será possível utilizar o processo como novo acoplamento estrutural entre os diferentes sistemas, para que, diante das irritações produzidas pela ausência de capacidade econômica ó *comunicação própria do sistema econômico* ó, esteja autorizado pelo sistema jurídico ó *através do princípio da capacidade contributiva em sentido relativo ou subjetivo* ó a afastar a exigência tributária *in concreto*, com base em nova comunicação jurídica consistente na decisão judicial.

Em outras palavras, enquanto o princípio da capacidade contributiva em sentido *absoluto ou objetivo* é o filtro que permitirá às comunicações do sistema econômico produzirem irritações que levarão à *autopoiese* do sistema jurídico, mediante a produção de hipóteses de incidência que tragam em seu núcleo fatos jurídicos dotados de conteúdo econômico, é somente o princípio da capacidade contributiva tomado em sentido *relativo ou subjetivo* que viabilizará outro acoplamento estrutural entre os sistemas jurídico e econômico, de modo a permitir que, dada a ausência (mínimo vital) ou supressão (efeito confiscatório) da capacidade econômica gravável, seja produzida comunicação jurídica apta a afastar a exigência tributária no caso concreto (decisão judicial).

Para tanto, há que se atentar sobremaneira às provas produzidas, afinal, somente se pode ter como provados os eventos que possam ser expressos em conformidade com a comunicação própria do sistema de direito positivo, o que se mostra indispensável para que o ordenamento jurídico possua suficiente segurança jurídica.

Assim, conquanto seja mais fácil visualizar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em sentido *absoluto ou objetivo*, na medida em que o princípio atua desde logo no momento da escolha, pelo legislador, dos fatos jurídicos de conteúdo econômico que integrarão as hipóteses de incidência dos impostos, não se pode negar a aplicabilidade do mesmo princípio em seu sentido *relativo ou subjetivo*, diante de situações extremas que amesquinhem ou desbordem a faixa de capacidade contributiva, e reclamem o afastamento do padrão legal no caso concreto, desde que se atente à *comunicação* própria do sistema de direito positivo, ou seja, desde que exista prova suficiente e idônea de que a tributação, no caso concreto, desborda os limites da faixa de capacidade contributiva, violando o mínimo vital ou alcançando efeitos de confisco.

## 5. Conclusão

Ao cabo das linhas apresentadas, temos que o princípio da capacidade contributiva possui grande importância, conquanto não lhe seja atribuído o mesmo alcance identificado em ordenamentos jurídicos estrangeiros. Inegável a sua utilidade como expressão de valores republicanos no sistema constitucional tributário, a vincular não apenas o legislador, como também o Poder Judiciário.

Consideramos que, assim como a Constituição funciona como acoplamento estrutural entre o *subsistema* do direito positivo e o *subsistema econômico*, impondo através do princípio da capacidade contributiva em sentido *absoluto ou objetivo* que o legislador infraconstitucional somente insira nas hipóteses de incidência dos impostos a descrição abstrata de fatos dotados de conteúdo econômico, também o processo judicial emerge como espécie de acoplamento estrutural entre o *subsistema do direito positivo* e outros *subsistemas* circundantes, permitindo que através do princípio da capacidade contributiva em sentido *relativo ou subjetivo*, sejam consideradas peculiaridades de um dado contribuinte.

Nessa toada, afirmamos que o princípio em testilha, pode ser tomado tanto em seu sentido *absoluto ou objetivo*, como em sentido *relativo ou subjetivo*, funcionando neste último caso não apenas como critério de graduação dos impostos, mas também como limite à sua exigência. Assim, diante de situações concretas, é possível ao Poder Judiciário afastar a exigência tributária, desde que inequivocamente se esteja a desbordar os limites da faixa de capacidade contributiva, atingindo-se o mínimo vital (banda inferior da faixa de capacidade contributiva) ou produzindo-se efeito confiscatório (banda superior da faixa de capacidade contributiva).

Em suma, há que se entender o princípio constitucional da capacidade contributiva como expressão de um acoplamento estrutural entre os sistemas jurídico e econômico viabilizado pela própria Constituição, e que opera tanto no momento da produção legislativa, quanto da aplicação do direito pelo Poder Judiciário. Não obstante, será necessário que se respeite as estruturas e comunicações próprias do sistema do direito positivo, sob pena de se desaguar ora na produção de *comunicação* estranha ao sistema, não-jurídica, calcada em ímpetos de justiça extraídos do âmago do julgador, ora de se relegar o princípio a um amesquinamento de sua eficácia, o que também não se compatibiliza com a ordem constitucional vigente.

## 6. Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária** ó 6ª ed. ó São Paulo: Malheiros, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro** ó São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** ó 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi ó Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário** ó 3ª ed. ó São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** ó 6ª ed. ó São Paulo: Noeses, 2013.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição** ó 7ª ed. ó Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** ó 30ª ed. ó São Paulo: Malheiros, 2015
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** ó 27ª ed. ó São Paulo: Saraiva, 2016.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF** ó 3ª ed. ó São Paulo: Malheiros, 2015.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva** ó 4ª ed. ó São Paulo: Malheiros, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Irretroatividade do Direito no Direito Tributário**. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira. Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba ó São Paulo: Malheiros, 1997.
- GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche Del Principio Della Capacità Contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961.
- HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.



ITALIA. **COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA**. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>. Consulta em: 29.03.18.

LIMA, Fernando Rister de Sousa. **A decisão judicial como comunicação diferenciada: uma investigação à luz da Teoria Sistêmica de Niklas Luhmann**. Dissertação. São Paulo, 2007.

LIMA, Fernando Rister de Sousa. **Constituição Federal: acoplamento estrutural entre os sistemas político e jurídico**. In: Revista Direitos Fundamentais e Democracia ó Vol. 4 ó Curitiba: Unibrasil, 2008, p. 17. Disponível em [revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br](http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br). Consulta em 25.08.2017.

LIMA, Fernando Rister de Sousa. **Sociologia do direito: o direito e o Processo à luz da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann** ó Curitiba: Juruá, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas** ó Trad. Ana Cristina Arantes Nasser ó 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade** ó Trad. Saulo Krieger ó São Paulo: Martins Fontes, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** ó 6ª ed. ó São Paulo: Saraiva, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário** ó 4ª ed. ó São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** ó Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais**. In: Revista de Direito Administrativo. v. 177. Rio de Janeiro, 1989, p. 29/30 - Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113>.

VILLAS BOAS FILHO, Orlando. **O Direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann** ó São Paulo: Max Limonad, 2006.