

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ALÉM DA SUA VISÃO RESTRITIVA COMO COROLÁRIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA: a sua dupla função consubstanciada como medida de comparação e princípio constitucional autônomo

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo¹

RESUMO

O presente artigo tem como finalidade demonstrar que, de acordo com o sistema constitucional vigente, a capacidade contributiva, além de se tratar de um princípio constitucional autônomo, tendo, portanto, caráter deôntico, possui ademais, outra importância, no caso, medida de comparação legítima para igualdade tributária.

Palavras-chave: capacidade contributiva. Dupla função constitucional: princípio autônomo e medida de comparação para igualdade tributária.

ABSTRACT

The purpose of this article is to demonstrate that, according to the current constitutional system, the contributory capacity, besides being an autonomous constitutional principle, and therefore having a deontic character, has in addition, another importance, in this case, the measured of legitimate comparison for tax equality.

Keywords:

¹ Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professor de Direito Tributário das Pós-Graduações do Centro de Atualização em Direito (CAD) e do Instituto para o Desenvolvimento Democrático (IDDE). Coordenador da Pós-Graduação da Escola Superior da Advocacia da OAB/MG. Doutorando pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da Comissão Especial de Defesa da Cidadania Tributária do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Conselheiro Seccional da OAB/MG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG no triênio 2013/2015. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Tributários (CART) de Belo Horizonte nos anos de 2014/2017. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Membro da Comissão de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Advogado tributarista, sócio da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

INTRODUÇÃO

O presente artigo científico tem como finalidade desenvolver, com base no direito constitucional-tributário positivo, a finalidade ou função da capacidade contributiva.

Assim, pretende-se valer de linha de raciocínio jurídico que poderá demonstrar, ou não, se a capacidade contributiva, **visualizada** no texto constitucional, pode ser vista de forma restritiva, isto é, como mero e tão só corolário da igualdade tributária. Alternativamente, **pretende-se verificar** se o instituto em questão pode superar esta visão restritiva e, quem sabe, ser visto como princípio jurídico.

Nessa linha, propõe-se, desde já, dividir o presente trabalho em três partes. Além da conclusão, que virá ao final, dois tópicos serão devidamente desenvolvidos.

O primeiro tópico terá como finalidade reestudar o instituto da igualdade, no caso, de forma mais restritiva, em matéria tributária. Daí, então, os elementos da igualdade serão novamente revisitados e, em seguida, será dado maior enfoque à medida de comparação. A pergunta que se pretende responder **é a seguinte**: à luz da igualdade tributária, qual seria a medida de comparação adequada, considerando o texto constitucional atualmente positivado?

O segundo tópico visualizará o texto constitucional como um todo. Assim, em vez de interpretações literais ou restritivas, propõe-se, de acordo com a hermenêutica contemporânea, buscar o real conteúdo da capacidade contributiva, que, tal como se propõe, não se restringe ao disposto no artigo 145, § 1º da Constituição da República.

Após trabalhar os dois temas-problemas acima, pretende-se apresentar, em síntese e em tópicos, as conclusões alcançadas.

Para finalizar a introdução, cumpre registrar que a metodologia do trabalho está amparada numa perspectiva do direito constitucional positivo, em que pese outras searas do conhecimento – que não são utilizadas neste trabalho, havendo uma delimitação – sejam relevantes.

1. IGUALDADE TRIBUTÁRIA: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO A SUA LEGÍTIMA MEDIDA DE COMPARAÇÃO.

Dando sequencia à introdução do trabalho, tal como **proposto**, pretende-se, nesta fase, reestudar a igualdade em matéria tributária, **com enfoque**, em especial, **ao** seu elemento medida de comparação.

Pois bem.

A tributação está presente na humanidade desde quando se formaram os grupos sociais minimamente organizados, antes mesmo da presença dos Estados Modernos.

Ocorre que, nestes tempos mais longínquos, a concepção ou fundamento da tributação estava muito distante daquele que é praticado contemporaneamente.

Para que se tenha ideia, na primeira fase, ainda há 3.000 a.C, a tributação era vista como sanção negativa, isto é, **havia** imposição do povo vencido ter que ceder, transferir ou se submeter ao povo vencedor.

Desde esta primeira fase, historicamente, os fundamentos da tributação experimentaram alterações, sofrendo reflexos dos motivos mais variados do seio social, cultural e político.

Assim, ao longo da história, teve-se o tributo com os mais diversos fundamentos, como, por exemplo, tributo-potestade, tributo-troca, a tributação no Estado Absoluto etc².

Nesse espeque, os conceitos de justiça, justiça tributária e igualdade são abertos e muito distantes de consenso entre os juristas, sendo possível sustentar **até mesmo** que os entendimentos sofrem variação no tempo e no espaço, a partir das mais diversas influências históricas, culturais, sociais etc.

Por isso, não se pode olvidar que a ideia de igualdade, inclusive na seara tributária hoje vivenciada, não se compara minimamente com aquela de anos ou séculos atrás³.

A propósito, Ricardo Lobo Torres (1999, p.330) ensina que “o princípio da igualdade é vazio, recebendo conteúdo emanado dos diversos valores e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas”.

Embora haja a possibilidade de buscar o preenchimento do conteúdo da igualdade pelas mais diversas fontes ou ciências, propõe-se, neste trabalho, mais uma vez, defender que a sua efetividade poderá ser alcançada à luz do direito constitucional positivo.

Não se pretende, aqui, impor uma ideia de igualdade. Muito pelo contrário, o objetivo é de legitimar uma conclusão, sempre tendo como amparo o texto constitucional acerca da igualdade. Esta legitimidade pode e deve, sem dúvidas, ser alcançada à luz do texto constitucional positivo.

² O presente artigo não tem como finalidade desenvolver profundamente a história da tributação. Esta passagem do texto tem finalidade específica **de** embasar a fundamentação que se inicia. Sobre o tema, recomenda-se a leitura das seguintes obras descritas nas referências: (MELO, 2015), (FERNANDES, 2004) e (TORRES, 91).

³ Aristóteles sustentava que o critério para garantir a igualdade era o mérito. Ocorre que, naquele momento, mulheres, crianças e escravos eram afastados de tal análise, por serem excluídos. Nos dias de hoje, muitos defendem o mérito ou meritocracia como critério para a implementação da justiça. Ocorre que, ao contrário da visão aristotélica, não se pode olvidar que, em regra, admite-se a participação de mulheres e crianças. Não se admite, nos dias de hoje, a escravidão, tratando-se de classe não mais admitida para os governos nacionais atuais, em regra.

É o que se pretende fazer.

Dito isso, quando se tem em mente o instituto da igualdade pode-se dizer, a partir da clássica obra de Celso Antônio Bandeira de Mello (1993), que **seus** elementos devem ser identificados e explorados.

Até se valendo da clássica lição acima, Humberto Ávila (2008b, p. 42-73) propõe que são quatro os elementos estruturais que devem ser observados, **quais sejam**: (i) sujeitos; (ii) medida de comparação; (iii) elemento indicativo da medida de comparação e (iv) finalidade da diferenciação.

Para início da análise da igualdade, como primeiro ponto, deve-se verificar a existência de pelo menos dois sujeitos, geralmente pessoa natural ou pessoa jurídica, sendo certo de que eles figurarão como alvo de comparação.

Os sujeitos escolhidos deverão ser comparados. Para tanto, alguma medida comum dos sujeitos deve ser selecionada. Nessa linha, não se admite que qualquer medida seja escolhida subjetiva ou alternativamente, mas sim, dentre várias situações, deve ser adotada a medida de comparação que tenha suporte empírico real. E mais, além do suporte empírico real, torna-se imperioso que a medida de comparação tenha pertinência com a finalidade almejada e seja o melhor caminho para tanto⁴.

A medida de comparação, todavia, pode possuir inúmeros indicativos. Logo, para alcançar a discriminação legítima, torna-se necessário buscar o elemento indicativo da medida de comparação, sendo que entre ambos deverá existir relação fundada.

Ultrapassada a ideia da relação fundada que deve existir entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, também é necessário observar a relação conjugada que deve existir entre ambos. Isso porque, o elemento indicativo a ser adotado deve, dentre todos existentes, ser o que melhor poderá alcançar a finalidade.

Verifica-se, assim, a necessidade de relação harmônica, em que: (i) entre a medida de comparação e o elemento indicativo **haja** relação fundada e conjugada; (ii) entre a medida de comparação, que se valerá do elemento indicativo, **haja** relação fundada e conjugada com a finalidade pretendida.

Nesse diapasão, a medida de comparação a ser adotada, além de abranger elemento real e possuir relação fundada e conjugada com o elemento indicativo e com a finalidade pretendida, precisa ser compatível com o texto constitucional. De nada adiantará, para

⁴ Bandeira de Mello (1993, p. 39) assinala, de forma adequada, que: “a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferente e o regime dispensado aos que inserem na categoria diferenciada”.

sustentar determinada diferenciação, o legislador se valer de dois sujeitos e adotar medida de comparação constitucionalmente vedada⁵.

Não obstante, apesar de o legislador não poder utilizar medida de comparação constitucionalmente vedada, excepcionalmente e com importante ônus argumentativo e de fundamentação, ele poderá flexibilizar essa premissa e, com intuito de efetivar outros objetivos constitucionais, se valer desta medida⁶.

Por fim, para que a discriminação seja legítima, além dos elementos anteriores – sujeitos, medida de comparação e elemento indicativo –, é necessário que a finalidade pretendida com a ação tenha sustentáculo em âmbito constitucional. E mais, a finalidade pretendida não pode estar indiretamente excluída ou colidir com o regime jurídico⁷.

Diante desse contexto, verifica-se que a igualdade, em caráter preliminar, exige tratamento rigidamente igual, sem qualquer possibilidade de discriminação. No entanto, à luz do constitucionalismo moderno, algumas diferenciações são aceitáveis e isso não resultará em violação à igualdade. Em diversas situações, os tratamentos diferenciados, desde que **observados** os indicativos mencionados anteriormente, efetivamente legitimarão a igualdade material ou **buscarão** a efetivação de outros objetivos ou valores constitucionais em máxima medida⁸.

Quando do surgimento do Estado Moderno, ou melhor, **do** Estado Liberal/Estado Fiscal I, que rompeu com paradigma anterior do Absolutismo, se empreendeu, com muita força, a efetivação de dois direitos relevantes: liberdade e igualdade, além da fraternidade.

⁵ Quando a medida de comparação ensejar em preconceito, distinções por sexo ou raça etc.

⁶ Ávila (2008b, p. 58) mais uma vez exemplifica: “embora ninguém possa ser tratado de modo diferente em razão de deficiência física ou da sua ocupação profissional, qualquer um pode ser tratado distintamente em razão de sua deficiência se o cargo público a ser preenchido requerer exatamente uma habilidade cuja existência seja impedida pela deficiência, ou em função da sua ocupação profissional se a finalidade a ser atingida exigir precisamente o estímulo de determinadas atividades em detrimento de outras. (...) Em vez disso, a utilização da medida de comparação é mera decorrência acidental e secundária da promoção de um fim que legitima”. Pode-se ir além. Exatamente para fazer a inclusão social por meio das ações afirmativas, o governo poderá se pautar para efetivá-las de critérios como homossexualidade, deficiência física etc.

⁷ Para Bandeira de Mello (1993, p. 42): “De logo, importa, consoante salientado, que haja correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento. Contudo, ainda se requer mais, para lisura jurídica das desequiparações. Sobre existir nexos lógicos, é mister que se retrate concretamente um bem – não um desvalor – absorvido no sistema normativo constitucional”.

⁸ Em síntese, Bandeira de Mello (1993, p. 47-48) conclui que: “Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I – A norma singulariza a atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada. II – A norma adotada como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator ‘tempo’ – que não descansa no objeto – como critério diferencial. III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados. IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita”.

A liberdade do cidadão em sentido amplo: expressão, associação, contratual, ir e vir etc.

Mas qual igualdade? Restritivamente, qual igualdade tributária?

Naquele momento da humanidade exteriorizava-se sentimento de que a lei, ou melhor, **de que a** regra, fosse sempre aplicada; que não se abrisse espaço para subjetivismos; que discriminações fossem afastadas; que privilégios odiosos fossem excluídos. Portanto, que todos fossem tratados rigidamente iguais.

O Estado deveria ficar distante do cidadão, ou melhor, em maior prestígio à liberdade, deixar que as relações dos particulares se auto efetivassem, limitando-se a garantir as relações contratuais, segurança, serviços indispensáveis e a propriedade privada.

Daí, então, exsurge a igualdade formal. Uma igualdade rígida, quase inflexível.

Não se pode olvidar que, na história, **isso representou** importante passo para **se** romper com o Estado Absoluto. No entanto, problemas sociais graves surgiram, com a divisão de classes e **a** concentração de riqueza.

Era necessário ultrapassar a igualdade formal e rígida.

O passo adiante ao Estado Absoluto, com a implementação do Estado Liberal, por meio da igualdade formal, já não era mais suficiente.

Vislumbrou-se, na sequência, a necessidade de rompimento com o Estado Liberal, especificamente, **com a** igualdade formal, e **de** implementação de “uma outra” igualdade.

Assim, **veio** à tona o Estado Social e, anos após, nos anos 80 do século passado, o Estado Democrático de Direito, trazendo **consigo** a perspectiva neoliberal.

No Estado Social, sustentava-se a inclusão social e a efetivação em máxima medida de direitos sociais. A desigualdade fática e o abismo entre as classes sociais deveriam ser minimizados. O Estado passou a intervir no seio da sociedade e, por meio das mais diferentes políticas, visou implementar a igualdade de oportunidades – igualdade material.

O bem-estar geral era o objetivo a ser alcançado.

Adiante, veio o Estado Democrático de Direito. Nesta linha, as constituições modernas sustentam verdadeiro caráter dual, ou seja, prestigiam valores inerentes ao individualismo do Estado Liberal, como a separação dos poderes e a segurança jurídica, e **à** coletividade e justiça social, do Estado Social. Noutros termos, as constituições modernas abarcam de uma só vez princípios do Estado Liberal e do Estado Social, sendo necessária a busca pelo equilíbrio entre o respeito do ser individual e da coletividade/solidariedade como um todo.

Não obstante os ideais liberais e sociais conviverem em conjunto na atual concepção de Estado Democrático de Direito, a constatação do (des)respeito à igualdade está sempre, como ponto inicial, diretamente vinculada à comparabilidade entre sujeitos e determinada medida adotada ou critério de comparação.

Nessa linha expositiva, retornando-se aos elementos da igualdade, especificamente em matéria tributária, como acima exposto, pode-se verificar que os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária e a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado.

Assim, qual seria a medida de comparação a ser adotada e quais seriam os seus elementos indicativos?

Klaus Tipke (2002, p. 33-34) aponta que, ao longo da história, foram mencionadas três diferentes medidas passíveis de serem utilizadas para repartição da carga tributária. São elas: (i) princípio *per capita*, (ii) princípio da equivalência e (iii) princípio da capacidade contributiva⁹.

No princípio *per capita*, todos os contribuintes devem pagar a mesma quantia a título de tributos. De acordo com esse princípio, pouco importa a condição social e econômica do indivíduo.

No princípio da equivalência, por sua vez, muito difundido à época do liberalismo, a mensuração dos impostos levava em consideração os custos do Estado em favor do contribuinte.

Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p.22-44) aduzem, com propriedade, que esse princípio não possui nenhuma prática, uma vez ser impossível mensurar, detectar e definir¹⁰, atualmente, os benefícios governamentais e a sua real extensão perante os indivíduos.

Importante destacar que, de acordo com qualquer um dos princípios acima mencionados, no caso de efetividade prática, certamente os objetivos e princípios sociais não poderiam ser alcançados.

⁹ Ricardo Lobo Torres (1998, p. 693) e José Maurício Conti (1997, p. 14) utilizam a expressão princípio do benefício, ao invés de princípio da equivalência.

¹⁰ “Para se chegar a uma medida ou mesmo a uma simples compreensão de qualquer tipo de benefício (ou ônus), temos de nos perguntar: ‘Em relação a quê?’ Precisamos tomar algo de base. A magnitude de um benefício recebido é a diferença entre esse nível básico de bem-estar, antes do benefício, e o nível de bem-estar da mesma pessoa uma vez transmitido o benefício. Neste caso, a base para avaliação dos benefícios do governo simplesmente não existe. O benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar de alguém num mundo sem governo e o seu bem-estar com a existência do governo”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23)

E mais. O princípio da equivalência, caso fosse difundido nos dias atuais, conseguiria levar ao incrível paradoxo de impor aos mais pobres e excluídos o dever de contribuir mais do que aqueles mais abonados.

Neste contexto, até mesmo por exclusão, a medida de comparação da igualdade na seara tributária somente poderá ser a capacidade contributiva.

Logo, verifica-se que o Constituinte de 1988, para que não fossem criadas dúvidas, determinou expressamente qual seria a medida de comparação¹¹ a ser adotada em matéria tributária, ao positivá-la, no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, a ideia de capacidade contributiva.

Nesse espeque, se os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária; a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado e, na visão contemporânea, (re)distribuir riqueza; a medida de comparação a ser adotada será a capacidade contributiva. E ainda, os elementos indicativos da capacidade contributiva são a renda, o patrimônio e o consumo¹², conforme previsto no texto constitucional, em seus artigos 153, 155 e 156.

Portanto, nos termos propostos para o presente trabalho acadêmico, mais uma vez, defende-se a dupla perspectiva ou funcionalidade da capacidade contributiva: (i) legítima e constitucional medida de comparação para fins de implementação da igualdade tributária¹³ e (ii) princípio constitucional autônomo com caráter deôntico.

Com relação ao segundo ponto, passa-se a desenvolver.

2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMO QUE IMPÕE O DEVER DE PAGAR TRIBUTO LIMITADO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E À VEDAÇÃO AO CONFISCO.

Após ultrapassar o primeiro ponto, restou demonstrado que, de acordo com a Constituição de 1988, a capacidade contributiva, numa primeira função ou perspectiva, é elemento intrínseco da igualdade tributária, no caso, medida de comparação.

¹¹ A propósito: “a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário”. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 56)

¹² Esses são os três elementos que servem para mensurar a capacidade contributiva. Eles serão devidamente trabalhados no capítulo seguinte. Por ora, basta a menção.

¹³ A exposição aqui **apresentada** está voltada para **a** tributação fiscal. No que se refere **à** tributação extrafiscal, conforme trabalho anterior (MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O Balizamento da tributação extrafiscal pelo princípio constitucional da capacidade contributiva. Justiça em Revista, v. 1, p. 34-46, 2011.), sustenta-se a possibilidade de utilizar outra medida de comparação diferente **da** capacidade contributiva, como, por exemplo, **a** proteção **à** saúde, ao meio-ambiente etc.

Portanto, quando se tem em vista a igualdade material em tributação fiscal – e não em extrafiscal –, a medida de comparação a ser adotada, de acordo com a Constituição, é a capacidade contributiva.

Ocorre que o instituto da capacidade contributiva não se limita a esta função – elemento da igualdade tributária, especificamente, medida de comparação. Na verdade, a capacidade contributiva possui conteúdo muito mais amplo, sendo revestido de verdadeiro princípio constitucional, que não se restringe minimamente ao que está disposto no art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição.

Para constatação do verdadeiro conteúdo da capacidade contributiva e, por conseguinte, visualização de seu caráter deôntico, os juristas devem se valer do entrecruzamento dos variados dispositivos constitucionais¹⁴.

Ainda no Título I, “Dos princípios Fundamentais”, percebe-se que o Brasil tem como de seus fundamentos construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pretende-se, ademais, reduzir as desigualdades sociais e regionais, buscando, portanto, efetivar a igualdade material.

No Título II, que dispõe sobre os Direitos e Garantias Fundamentais, pode-se notar que o Constituinte Originário pretendeu resguardar, ao lado de outros, em máxima medida: (i) direitos e deveres individuais e coletivos – artigo 5º; e (ii) direitos sociais – artigos 6º ao 11º. De fato, esses direitos são plenos e fundamentais, sendo que sequer poderão ser alvo de restrição, por se tratarem de cláusulas pétreas. Como são direitos individuais e sociais absolutos, eles não podem sofrer, dentro dos limites constitucionalmente previstos, qualquer espécie de delimitação. E mais, o Estado, quando necessário, precisa se esforçar para efetivá-los.

Por mais que o exercício do poder tributante possua legitimidade constitucional, indubitavelmente ele deverá conviver em harmonia com os direitos constitucionalmente

¹⁴ Importante anotar que, muito embora a capacidade contributiva esteja positivada no texto constitucional no art. 145, parágrafo 1º, o seu real e total conteúdo pode ser alcançado a partir da leitura do texto constitucional como um todo. Como lembra Robert Alexy, embora enunciado normativo e norma possam em algumas situações ser iguais, os institutos se diferem. A norma é o “significado de um enunciado normativo.” (ALEXY, 2006, p. 54). Ademais, em algumas situações, para verificar o sentido exato de determinada norma, torna-se imperiosa a realização do entrecruzamento de vários enunciados normativos. Noutros termos, somente a partir do entrecruzamento de vários enunciados normativos é possível verificar a norma aplicável. Nesse sentido, quando se fala que a tributação precisa respeitar a capacidade contributiva, este termo, evidentemente vago, precisa receber maior concretização. E esta concretização pode ser alcançada a partir da leitura de outros dispositivos constitucionais diretamente relacionados. Portanto, para verificar a verdadeira dimensão da capacidade contributiva, torna-se imperioso analisar enunciados normativos constitucionais correlatos, a partir de interpretação sistemática.

garantidos ao cidadão. Assim, o poder tributante não pode violar direitos individuais e sociais do cidadão.

Previsto como princípio geral da ordem econômica, a livre iniciativa, assim como os ideais de valorização do trabalho humano, o livre exercício de qualquer atividade econômica e a liberdade de profissão são considerados direitos fundamentais. Logo, é ilegítima a tributação que limite o exercício desses direitos.

De igual modo, a tributação não pode servir de subsídio para restringir o exercício de direitos sociais, tais como, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, expressamente positivados entre os artigos 6º e 11. Se o Estado não fornecer os meios necessários, quedando-se, pois, inerte, o cidadão, por meio dos seus recursos, poderá efetivá-los.

Insta destacar, **ainda**, que a Constituição, em seu artigo 196, é expressa ao assinalar que: “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Nesse contexto, o exercício dos direitos sociais deve ser pleno e ilimitado, sem qualquer espécie de delimitação. Afinal, o Estado Tributante não pode criar obstáculos ou restringir aquilo que o Estado Social está obrigado a efetivar/garantir.

Já no Sistema Tributário Nacional, na Seção que dispõe sobre as limitações do poder de tributar, verifica-se, no art. 150, II, da Constituição, a positivação da igualdade tributária, sendo certo de que o enunciado aponta que todos os contribuintes devem ser tratados igualmente, à luz da sua capacidade contributiva.

Inobstante, o inciso IV, também do artigo 150, está diretamente ligado ao direito fundamental à propriedade, **de modo a apontar** que o tributo não pode ser confiscatório.

Portanto, a partir da visualização de todos os enunciados normativos elencados, pode-se verificar que a tributação não poderá restringir o usufruto máximo pelo cidadão dos seus direitos individuais e sociais constitucionalmente previstos.

Logo, podem-se notar dois níveis distintos que balizam a tributação: (i) o mínimo vital ou existencial e (ii) a vedação do tributo com efeito confiscatório. De fato, esses dois níveis evidentemente opostos – mínimo e máximo – modelam o legítimo exercício do poder tributante. Entre esses dois níveis existe a capacidade contributiva, base apta e legítima para a incidência tributária.

No que se refere ao instituto do mínimo existencial, a tributação não pode interferir, ao ponto de restringir, em qualquer grau, o usufruto de direitos individuais e sociais básicos.

O neoconstitucionalismo referenda o exercício de direitos individuais e sociais. No que tange ao exercício de direitos sociais, espera-se do Estado não somente a sua atuação negativa – inerente aos direitos individuais, que restringem a atuação do Estado em face do cidadão –, mas, principalmente, ações positivas. Noutros termos, para que os objetivos traçados pelo Constituinte Originário sejam alcançados, torna-se imperiosa a atuação constante do Estado visando efetivá-los integralmente¹⁵.

Evidentemente, a questão inerente ao mínimo existencial está diretamente ligada à pobreza. São recursos econômicos existentes que, quando muito, são suficientes para arcar com as necessidades elementares do cidadão e da sua família. Esses recursos econômicos, de fato, não demonstram a existência de capacidade contributiva¹⁶. Esses recursos são intocáveis pela tributação.

O usufruto da moradia também pode ser visualizado como uma das formas de referendar o mínimo existencial. Assim, políticas de isenção de IPTU para pessoas de baixa renda devem ser adotadas.

O mínimo existencial também está presente quando a Constituição garante, independentemente do pagamento de taxas, o acesso à justiça e à obtenção de certidões junto ao Poder Público por cidadãos hipossuficientes.

O direito à saúde, previsto no artigo 6º e garantido expressa e literalmente no artigo 196 da Constituição, demonstra a preocupação do Constituinte Originário em garantir, em máxima escala, o exercício desse direito social.

A educação também é outro direito social que possui amparo expresso no texto constitucional. Entre os artigos 205 e 214, o Constituinte deixa transparecer a sua real intenção de proporcionar o acesso aos estudos a todos, sem qualquer distinção. A Constituição é enfática ao apontar a educação como direito do cidadão e dever do Estado.

Nesse sentido, o mínimo existencial pode ser verificado como espécie de “núcleo duro” que limita a atuação do poder tributante do Estado. Os recursos dos particulares, evidentemente escassos, não podem sofrer incidência tributária. Os gastos feitos pelo contribuinte em seu favor ou de sua família visando efetivar direitos sociais – saúde, lazer,

¹⁵ Nessa linha, indubitavelmente, para alcançar a erradicação da pobreza, reduzir as desigualdades sociais e regionais, objetivos constitucionais positivados no artigo 3º da Constituição, o Estado não pode ser mero espectador. Ele precisa atuar de forma incisiva. Do mesmo modo, o Constituinte, visando preservar o mínimo, concede verdadeiras imunidades para aqueles que possuem, mesmo que presumidamente, poucos recursos disponíveis para concorrer com as despesas públicas. É o caso, por exemplo, das imunidades relativamente ao pagamento de taxas para os hipossuficientes, artigo 5º XXXIV, e do ITR incidente sobre pequenas glebas rurais, artigo 153, parágrafo 4º, II.

¹⁶ Capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica. Adiante, em tópico próprio, as diferenças serão devidamente traçadas.

educação, moradia etc. –, que, inclusive, **são deveres** do Estado, jamais poderiam sofrer qualquer restrição. Afinal, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34)

A vedação ao confisco, outro limitador ao exercício do poder tributante, também é um conceito aberto. Afinal, qual é o critério para verificar se uma tributação seria confiscatória?

Em algumas constituições brasileiras anteriores, havia limitações objetivas ao poder de tributar do Estado. No caso da Constituição de 1934, o art. 185 previa que o imposto não poderia ser elevado além de 20% do seu valor (BRASIL, 1934)¹⁷. A Constituição de 1946, no seu art. 19, V, § 6º¹⁸, impôs que o imposto de exportação não poderia ultrapassar a importância de 10% *ad valorem* (BRASIL, 1946).

A Constituição de 1988, por sua vez, somente mencionou que o tributo não pode ser confiscatório. A partir daí, não resta alternativa, a não ser de os intérpretes da Constituição detectarem o sentido do enunciado normativo existente no art. 150, IV, da Constituição¹⁹.

Para qualquer homem médio inexistente dúvida **de** que, por exemplo, caso o IPTU cobrado pelo sujeito ativo **tenha** o mesmo valor do imóvel tributado, **restará configurado** o confisco por meio da tributação. Da mesma forma, ocorrerá o confisco quando o imposto incidente sobre a renda a consumir inteiramente. Nesses casos, inevitavelmente, a propriedade será suprimida na sua totalidade. (COELHO, 2007, p. 275)

Todavia, a partir da leitura do texto constitucional, a tributação confiscatória não é somente visualizada em casos extremos, conforme assinalado. A interpretação constitucional precisa ser realizada com justeza, conformidade e unidade. Isso porque a conduta a ser adotada não deve se pautar tão somente em único enunciado normativo, desconsiderando os demais, que são, direta ou indiretamente, interligados.

¹⁷ “Art 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (BRASIL, 1934).

¹⁸ “Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: (...) V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; VI - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia. (...) § 6º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do imposto de exportação até o máximo de dez por cento *ad valorem*” (BRASIL, 1946).

¹⁹ Paulo César Baria de Castilho (2002, p. 38), em seu trabalho monográfico sobre confisco tributário, lembra que o ex-Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, quando senador, apresentou Projeto de Lei Complementar para regular e concretizar o confisco tributário. Segundo o autor, o Projeto possuía, em seu artigo 7º, o seguinte enunciado: “Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. Parágrafo 1º: É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente. Parágrafo 2º: Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. Parágrafo 3º: As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.”

O artigo 5º do texto constitucional vigente desenvolve o direito à propriedade. Entretanto, esse direito outrora tido como irrefutável, especialmente quando influenciado pelo pensamento liberal, hoje não o é mais. Da mesma forma que o direito à propriedade é garantido ao cidadão, ele é, a grosso modo, relativizado para que a sua função social seja devidamente atendida. O direito à propriedade também poderá ser afastado por meio de desapropriação, por exemplo, desde que exista necessidade ou utilidade pública, ou interesse social, em regra mediante justa e prévia indenização.

Há menção, ainda, de que a propriedade particular poderá ser usada pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público, assegurando-se, em caso de dano, indenização ulterior²⁰, previsão textual também do artigo 5º da Constituição.

O art. 170 da Constituição, que trata da ordem econômica, aponta, primeiramente, a propriedade privada e, em seguida, a função social da propriedade como princípios gerais da atividade econômica.

Os artigos 182 e 184 da Constituição tratam, respectivamente, da política urbana e da política agrícola e fundiária. Ambos os dispositivos anotam a possibilidade e alguns requisitos para que ocorra a transferência da propriedade particular para o Estado, sendo certo que a finalidade deverá buscar a efetivação das políticas mencionadas.

Portanto, a propriedade é um direito individual, que poderá ser afastado nas hipóteses constitucionalmente previstas. No que se refere à ordem econômica, a propriedade é um dos seus princípios, assim como a função social da propriedade.

Por fim, verifica-se que a propriedade poderá ser totalmente suprimida no caso de aplicação de pena, nas hipóteses constitucionalmente previstas. Da mesma forma, glebas que possuem culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão expropriadas sem indenização. Além disso, todos os valores econômicos provenientes do tráfico serão confiscados.

O Supremo Tribunal Federal assentou, em caso paradigmático, que a tributação terá caráter confiscatório, no campo da fiscalidade, quando houver:

[...] injusta apropriação estatal no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma

²⁰ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;” (BRASIL, 1988)

existência digna, ou a prática profissional lícita, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante a verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer incidência de todos os tributos que ele deverá pagar dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômica-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma atividade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou renda do contribuinte. (BRASIL, 2002b) (sem destaque no original)

Verifica-se, **assim**, que o princípio constitucional da vedação ao confisco não consiste em mera advertência ao legislador. Caso ele venha a ser infringido abstratamente, cabe o controle de constitucionalidade abstrato, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal²¹. E mais, a análise de suposto confisco tributário poderá ser detectada com maior exatidão e segurança, inevitavelmente, perante o caso concreto. Os vícios decorrentes da violação do direito constitucional previsto no art. 150, IV, da CRFB deverão ser afastados, em respeito à justiça.

Nesse sentido, entende-se que a interpretação feita pelo Supremo Tribunal Federal está totalmente compatível com a Constituição, especificamente, no que tange ao campo de

²¹ O julgado em comento, na sua ementa, aponta importantes questões relativas ao conteúdo de confisco tributário e, inclusive, a sua análise no campo abstrato: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA – (...). A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento) - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas (...).” (BRASIL, 2006d).

visualização de suposto confisco tributário, isto é, não se deve levar em consideração tão somente a incidência de um ou outro tributo, mas sim, toda a carga tributária arcada pelo sujeito passivo durante determinado período.

A questão de maior profundidade a ser debatida, porém, refere-se ao critério para constatação de confisco tributário. O critério da razoabilidade, conforme mencionado pelo Ministro Celso de Mello, relator do julgado paradigmático supramencionado, vem pautando as decisões do Supremo Tribunal²².

A falta de critério objetivo para detectar o confisco tributário no Brasil parece não estar presente na Alemanha. Citando Marco Aurélio Greco, Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 303) aponta que o princípio da meação foi desenvolvido na Alemanha. Segundo a Corte Constitucional daquele país:

[...] o imposto sobre patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de renda típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas. Esse raciocínio baseou-se no artigo 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à ideia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de 'sua metade'.²³

A teoria apresentada pela Corte Constitucional Alemã merece a nossa simpatia. Isso porque, como a Constituição Alemã e a Constituição do Brasil são modernas, à luz do neoconstitucionalismo, a interpretação feita lá poderia ser importada para cá sem maiores entraves. Assim, seria possível resguardar as características sociais e liberais existentes na Constituição, afastando qualquer espécie de ponderação e garantindo a todos, indistintamente,

²² Professor Ricardo Lobo Torres (1999, p. 126-138) aponta que o tributo confiscatório seria aquele “que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua em sua substância e essência.” (TORRES) Entretanto, o tributo confiscatório não será somente aquele que aniquila a propriedade, mas sim aquele que é “desproporcional ou o que não se mantém no quadro da razoabilidade”. (TORRES, 1999, p. 133)

²³ Comentando a teoria, Klaus Tipke (2002, p. 64) assevera: “nada hace pensar que el término ‘igualmente’ del art. 14.2 deba interpretarse en el sentido de ‘por partes iguales’. Además, el Tribunal Constitucional no aclara cómo compatibilizar el principio por partes iguales con la tarifa progresiva. Sin embargo, el principio del reparto por partes iguales exige el pago de la mitad de la renta con independencia de que ésta sea elevada o reducida. ‘La mitad para todos’ no es un principio ajustado a las exigencias del Estado Social, lo cual demuestra una vez más que no cabe apoyarse en el tenor literal del art. 14.2 GG para deducir consecuencias tributarias. Parece claro que los padres de la Norma Fundamental no pensaban en suprimir la tarifa progresiva, impuesta en otros países por la propia Constitución. A diferencia de lo que se imaginam P. Kirchhof y otros autores, la expresión ‘igualmente’ del art. 14.2.2 no puede interpretarse como el límite máximo de la tributación. Es más, en el caso de que deba fijarse un límite a la tributación, la referencia a la mitad no constituye una fórmula adecuada”.

tratamento igualitário e segurança. O critério passaria a ser objetivo e único e não subjetivo e plural.

Noutros termos, visando resguardar os ideais liberais e sociais, entende-se que até 50% do saldo da riqueza²⁴ do contribuinte constatada em determinado período poderá ser repassado ao Estado²⁵.

CONCLUSÕES

- I. A capacidade contributiva não se limita ou restringe como mero corolário da igualdade tributária. Na verdade, o instituto em questão, de acordo com o direito positivo, vai muito além e tem maior importância;
- II. A capacidade contributiva pode ter duas perspectivas jurídicas distintas. **De acordo com a primeira** delas, a capacidade contributiva pode ser vista como um dos elementos da igualdade tributária, no caso, medida de comparação. Assim, na tributação fiscal – e não na extrafiscal – a igualdade será otimizada quando a medida de comparação observada for a capacidade contributiva.
- III. Na segunda perspectiva ou como segundo viés, a capacidade contributiva pode ser vista como um princípio constitucional autônomo, dotado de conteúdo deontico. Trata-se, portanto, de verdadeira limitação ao poder de tributar e direito do cidadão no Estado Tributário. A legitimidade do poder tributante do Estado estará presente enquanto a capacidade contributiva for observada e respeitada, isto é, **enquanto** prestigie o mínimo existencial e não tenha caráter excessivo, a ponto de ser confiscatório.
- IV. Daí porque a capacidade contributiva, além de ser medida de comparação para igualdade, pode ser **vista**, num segundo viés ou segunda perspectiva, como princípio constitucional autônomo, cuja observância é obrigatória. Logo, a tributação deverá sempre respeitar este princípio. Se assim não o for, em casos concretos, de duas, uma: ou haverá violação ao mínimo existencial, ou a tributação será confiscatória.

²⁴ Destaque-se que, quando se fala em ‘saldo de riqueza’, o pensamento se assemelha ao que é exposto pela Professora Misabel Derzi (BALEEIRO, 2006, p. 574): “a capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família”.

²⁵ Em outra oportunidade de trabalho, definiu-se o conteúdo da capacidade contributiva como: “Entende-se que capacidade contributiva é o princípio constitucional que garante o direito de o cidadão ser tributado dentro da sua realidade e individualidade, de tal modo que o poder impositivo não restrinja ou aniquile o mínimo vital ou existencial e que nem possua efeito confiscatório, e que impõe o dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza”. (MELO, 2012, p. 140)

- V. Em suma, o instituto da capacidade contributiva não se limita a ser mero corolário da igualdade tributária. Na verdade, o instituto em questão pode ter dois vieses ou duas perspectivas: (a) elemento da igualdade tributária, sendo medida de comparação na tributação fiscal; (b) princípio constitucional autônomo, que restringe o poder tributante, notadamente, impedindo que tributação viole o mínimo existencial ou possua feição confiscatória.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. 669 p.

ALMEIDA MELO, José Tarcízio de. **Direito constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Limitações à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53 - 67.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008a. 190 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008b. 208 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Elementos de Direito Administrativo**. 3. Ed.. São Paulo: Malheiros, 1992. 370 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. Ed. 17 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993. 48 p.

BERNARDES, Flávio Couto; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva no ITBI. **Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do Conpedi**, Brasília, nov. 2008.

BERNARDES, Flávio Couto; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH**, Belo Horizonte, Ano 2, n. 03, p. 51-71, jan./jun. 2009.

BORGES, José Souto Maior. **A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo**. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 8, p. 305-311, jul.dez/2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 1966.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1522 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da capacidade contributiva como limitação constitucional do poder de tributar. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n.8, p. 417-424, jul.dez/2007.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 917 p.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1998. 108 p.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 136 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1982.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não-cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Ano 11, n.516, p.181-197, jan./ago. 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 93-133.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. trad.: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007a. 568 p.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. trad.: Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007b. 513 p.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições Neocorporativas: na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 306 p.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. 271 p.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 304 p.

GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000. 286 p.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária, vol.14, p.119-139, 1999. 497p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **O Balizamento da tributação extrafiscal pelo princípio constitucional da capacidade contributiva**. Justiça em Revista, v. 1, p. 34-46, 2011.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2013.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O nascimento da tributação e os diferentes fundamentos para o seu exercício na história e a igualdade como atual balizadora na justa tributação tendo a capacidade contributiva como sua medida de comparação. In: DERZI, M.A.M.; MELO, J.P.F.A (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2055, p. 279-300.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). **TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO: el derecho tributário y sus fuentes**. Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001, p. 240-283.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. 280 p.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e Capacidade Contributiva**. In: Curso de Especialização em Direito Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade Católica de

São Paulo e do IDEPE, 7, 1978, São Paulo. São Paulo: Revista de Direito Tributário, abr./jun. 1978, Ano II, n.4, p.125-154. 393p.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. 1. 18 ed. trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. 765 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 200 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 679-705.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 593 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 460 p.

UCKMAR, Victor. **Direito Constitucional Tributário**. Trad.: Marco Aurélio Greco. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. 145 p.