

# Capacidade contributiva e os seus subprincípios: tributação proporcional, progressividade e regressividade

## Contributory capacity and its sub-principles: proportional taxation, progressiveness and regressiveness

  Eduardo de Sampaio Leite Jobim<sup>1</sup>

  Luiz Felipe Silveira Difini<sup>2</sup>

**Resumo:** Utilizando-se do método analítico e dedutivo de investigação, este artigo objetiva analisar as mudanças decorrentes da passagem do Estado Social para o Estado Social e Democrático de Direito na ideia de Justiça Fiscal, à luz do princípio da capacidade contributiva, a fim de examinar a aplicação do princípio aos impostos, às taxas e às contribuições. O texto visa determinar o conteúdo e efeito do referido princípio, descrevendo num segundo momento os princípios que lhe são conexos, como a tributação proporcional e a progressividade, além de descrever a regressividade como um fenômeno pernicioso da tributação indireta.

<sup>1</sup> Estágio Pós-Doutoral na Faculdade de Direito da UFRGS com o Prof. Luis Fernando Barzotto. Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), tendo a sua Tese sido selecionada pelo Programa de Pós-Graduação da UFRGS para representar a instituição na condição de finalista do Prêmio Capes de Teses - edição 2023; Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP), título que foi obtido "Summa Cum Laude". Foi Professor Substituto de Direito Tributário I e II e de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), de 2021-2022. É Professor da Faculdade de Direito da São Judas Tadeu das disciplinas de Tributário I, II e de Direito Financeiro; É pesquisador integrante do "Think Tank ABES" da Associação Brasileira de Empresas de Software. Foi aluno bolsista do CNPq. É pesquisador da CGU-ENAP. Adicionalmente, foi selecionado em primeiro lugar (1) como bolsista da Faculdade de Direito da USP para realizar estágio supervisionado em docente na graduação da Faculdade de Direito da USP. Elaborou material didático (Direito Tributário 1 e 2) para a Fundação Getúlio Vargas (Direito GVlaw), em São Paulo, e organizou o Programa de Especialização em Direito Tributário na Universidade LaSalle. Publicou diversos artigos em periódicos e livros especializados em Direito Tributário e Financeiro, tanto nacionais, quanto internacionais. Teve experiência internacional como residente na Cidade de Oxford, Reino Unido. Exerceu funções públicas como Membro Titular do Conselho Administrativo de Tributos e Taxas de São Bernardo dos Campos e como Professor Substituto de Direito Tributário da UFRGS. Para acessar currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/7982101856422436>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8742-6108>. E-mail: [eduardo@ejobim.com.br](mailto:eduardo@ejobim.com.br).

<sup>2</sup> Possui doutorado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2005), mestrado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1991), graduação em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1980) e graduação em Cadeiras Relativas à Complementação Pedagógica pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1978). Atualmente é Professor Titular Aposentado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sócio honorário - Cumberland Law School, professor da Escola Superior da Magistratura do Estado do Rio Grande do Sul, sócio efetivo do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul e membro nato do conselho deliberativo da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional do Rio Grande do Sul, atuando principalmente no seguinte tema: Direito Tributário. Para acessar o currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/9469097303332145>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6206-5024>. E-mail: [difini@tjrs.jus.br](mailto:difini@tjrs.jus.br).

Como conclusão, serão apresentadas propostas que visam atenuar a regressividade da matriz tributária brasileira.

**Palavras-chave:** Justiça tributária. Capacidade contributiva. Tributação proporcional. Progressividade e regressividade.

**Abstract:** Using the analytical and deductive method of scientific investigation, the present article aims to analyze the changes resulting from the passage from Social State to Social and Democratic State of Law in the idea of Fiscal Justice, under the principle of ability to pay, in order to examine the application of principle to taxes, fees and other contributions. The text aims to determine the content and effect of this principle, describing in a second moment the principles associated with it, such as proportional taxation, progressivity and describing regressivity as a harmful phenomenon of indirect taxation. In conclusion, proposals will be presented that aim to mitigate the regressiveness of the Brazilian tax matrix.

**Keywords:** Tax justice. Ability to pay. Flat tax. Progressivity and regressivity.

Data de submissão do artigo: Março de 2020.

Data de aceite do artigo: Agosto de 2023.

## 1 Considerações iniciais

Neste artigo, busca-se dar contornos da capacidade contributiva desde o seu nascimento até a sua consagração no constitucionalismo moderno. A análise tradicional da justiça tributária exige que a distribuição do ônus fiscal satisfaça o critério de igualdade vertical e horizontal, sendo exigência da igualdade, enquanto mandamento de justiça, que a lei trate de forma igual os iguais e os desiguais de forma diferente, de acordo com as suas possibilidades de fazer frente ao ônus fiscal. Em matéria tributária, o critério a permitir a desigualação é a capacidade contributiva. Assim, igualdade, no âmbito do direito tributária, significa igualdade em iguais condições de capacidade contributiva.

Através do presente artigo, procura-se evidenciar que a capacidade contributiva foi desdobrada em dois sentidos, segundo a doutrina: (i) Na acepção absoluta ou objetiva, a capacidade contributiva atua como a) pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ou b) como diretriz para a eleição das hipóteses de incidência dos impostos; (ii) Na acepção relativa ou subjetiva, a capacidade contributiva atua como a) critério de graduação de impostos e, b) limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo existencial e afastando que a tributação atinja níveis de confisco.

Sob o aspecto objetivo ou absoluto, a capacidade contributiva funciona como pressuposto da tributação ou fundamento constitucional para a exigência tributária que deve afastar da imposição fiscal as situações que não representam manifestação de riqueza. Este estudo será dividido em temas específicos, que versam, respectivamente, sobre o papel do tributo no estado fiscal e os seus critérios de justiça. Na prática, existem diversas teorias que podem revelar de forma simples problemas práticos muito mais complexos. Este artigo visa evidenciar como o direito tributário pode levar em conta os fins de justiça, focando mais especificamente no princípio da capacidade contributiva e os seus subprincípios da tributação proporcional e da progressividade. Vamos explicar o fenômeno da regressividade no direito tributário, apresentando-o como uma deficiência bem perceptível nos tributos indiretos.

Serão abordadas algumas formas de atenuar o problema da regressividade, como impor alguma seletividade, em função da essencialidade do produto tributado, naqueles bens consumidos pelas camadas de menor renda da população. Seria proveitoso inserir faixas de isenção para níveis pequenos de consumo de energia elétrica, bem como afastar toda e qualquer tributação sobre os itens básicos de consumo.

Procura-se apontar que os efeitos da regressividade também podem ser atenuados pela sistemática de estorno de impostos para os mais carentes ou pela sistemática de crédito de tributos, seguindo o modelo do Reino Unido e no Canadá. Apontamos, por fim, que o estorno poderá se realizar através de crédito em conta vinculada à Receita Federal. A eliminação da regressividade é entendida como medida urgente no Brasil, mostrando-se inaceitáveis e inconstitucionais tributos que incidam sobre pessoas em absoluto estado de carência, sendo que proporcionalmente esses pagam muito mais impostos que os mais favorecidos. Ao final do presente artigo, vamos apontar os principais achados refletidos nesta pesquisa.

## A capacidade contributiva como o critério que informa todo o sistema tributário

O princípio da capacidade contributiva foi o critério eleito pela CF/88 para a distribuição do ônus tributário. No plano doutrinário, entretanto, a capacidade contributiva possui um significado mais amplo.

Na primeira parte do presente estudo, procura-se evidenciar que a capacidade contributiva deve ser entendida como um critério que informa todo o sistema tributário brasileiro. Para mostrar a referida amplitude, o primeiro ponto foi dividido em dois subpontos de menor extensão. O primeiro versará sobre a capacidade contributiva apresentada como fundamento da tributação e o segundo versará sobre o conteúdo e o alcance deste importante princípio constitucional.

## 1.2 A capacidade contributiva como fundamento da tributação

A noção de que os cidadãos devem contribuir para o sustento do Estado na medida de sua capacidade decorre de ideias desenvolvidas na Idade Média (Seligman, p. 209). A tomada da capacidade contributiva como princípio reitor da tributação é, entretanto, noção mais moderna decorrente da obra de Adam Smith *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations*, de 1776. Foi com base nessa obra que a capacidade contributiva tomou contornos mais concretos sendo considerada, a partir de então, o pilar da justa tributação nas sociedades modernas (Smith, 1989).

Smith elencou quatro máximas da tributação que serviram para estimular a economia. Ele pretendeu que as Nações enriquecessem através da especialização dos ciclos produtivos e da abertura dos seus mercados internos ao comércio internacional. No campo da tributação, Smith inovou tanto quanto na descrição dos fenômenos econômicos. Defendeu que a tributação deveria ser: (i) equitativa, incidindo sobre todos os cidadãos<sup>3</sup> com percentuais razoáveis e fixos, na medida da possibilidade dos indivíduos (*equality*); (ii) estabelecida sob critérios idôneos e não arbitrários (*certainty*); (iii) conveniente, ajustando-se ao *tempo* e ao *modo* de sua arrecadação (*convenience*), sendo que os tributos deveriam ser instituídos com (iv) economicidade, de modo que não fosse custoso ao Estado recolhê-los, nem custoso demais para pagá-los (*economy*). Acima de tudo, Smith defendeu que o tributo ideal não poderia desencorajar ou obstruir os indivíduos na realização das suas atividades laborativas.

A primeira máxima de Smith lhe conferiu lugar de destaque na escola do pensamento que encontrou na igualdade o elemento mais relevante do direito tributário. Seria apenas o *lucro líquido* o índice que revelaria a dimensão da riqueza disponível do sujeito passivo, acentuou o autor. A função do índice visava externar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos (Groves, 1974). Segundo alguns, a leitura da primeira máxima (*equality*) smithiana

<sup>3</sup> Exceto a renda dos mais humildes, como veremos adiante.

continha uma certa ambiguidade (Groves, 1974), na medida em que acentuava tanto a *capacidade contributiva*, quanto a *teoria do benefício* como princípios da tributação.

A leitura atenta da referida obra, todavia, não deixa dúvidas sobre a eleição da capacidade contributiva como o critério chave da justiça no direito tributário. Smith foi mais enfático na defesa de uma tributação proporcional, sendo que não deu muita relevância ao benefício que o tributo geraria aos contribuintes em vistas do agir estatal (Groves, 1974). É interessante perceber que há pelo menos uma passagem na obra de Smith, que indicaria que esse não ignorava haver uma certa racionalidade na tributação progressiva. O trecho foi apontado por Harold Groves, sustentando que Adam Smith teria flertado com a ideia da tributação progressiva, embora tenha se fixado na noção de um tributo com apenas uma alíquota (Groves, 1974).

Adam Smith é amplamente reconhecido como o mais importante teórico do liberalismo econômico, sendo ainda, um crítico ferrenho do mercantilismo inglês que, outrora, acusou de haver privilegiado grupos econômicos como a Companhia Britânica das Índias Orientais, além de outros monopólios. Faceta não tão conhecida de Smith residia nas suas pesquisas sobre a moralidade na Universidade de Edimburgo, bem como a sua dedicação à reflexão sobre a necessidade de superação da pobreza. A necessidade de superação da pobreza refletiu nos seus estudos sobre a tributação, sobressaindo da sua obra mais relevante a defesa de uma faixa de isenção instituída sobre a renda dos trabalhadores mais humildes. Nessa perspectiva, a tributação que era pelo autor admitida só teria incidência sobre o excesso, havendo uma faixa mínima isenta.

Defendeu que a tributação não deveria incidir sobre um mínimo imprescindível ao sustento dos indivíduos, nem sobre as quantias reservadas ao sustento dos seus dependentes. A sua teorização previa deduções sobre a renda bruta dos contribuintes, sendo que o seu fundamento obedecia à quarta máxima de tributação, ao invés da primeira (igualdade). Para o autor, a tributação

do trabalhador comum seria economicamente irrelevante, razão pela qual advertia, que “[...] *it is the luxurious and not the necessary expense of the inferior ranks of people that ought ever to be taxed* (Smith, 1989, p. 540).”

John Stewart Mill aprofundou o estudo iniciado por Smith e fundamentou a máxima da igualdade no primado da justiça, ao invés da liberdade (1983).<sup>4</sup> Segundo Mill, o Estado deveria zelar pelo bem de todos com independência da perquirição sobre os eventuais benefícios gerados pela ação estatal. O benefício geral acarretado pela ação do Estado serviu para fundamentar o seu modelo de tributação, que defendia ser justa a tributação se fosse instituída na *progressão da riqueza* dos beneficiários. Mill trilhou alguns caminhos abertos por Jeremy Bentham, sendo que ambos eram reformadores utilitaristas e davam importância ao papel que a tributação exercia sobre os sentimentos das pessoas. Para o primeiro, seria desejável uma tributação sobre o divertimento na forma do princípio do *'equal sacrifice of enjoyment'* (Dome, 1999, p. 320-339). Mill defendeu que os mais ricos teriam que pagar mais tributos que os mais pobres, seja pelo uso maior dos benefícios das ações estatais (esse era fator não tão relevante em sua argumentação), seja porque o princípio da capacidade contributiva vinha associada à noção de *utilidade marginal decrescente do capital*, significando que a utilidade de uma unidade econômica diminuiria na medida em que se acumulava o montante dessa mesma unidade econômica.

No início do século XX, o princípio da capacidade contributiva foi erigido como norma jurídica fundamental no art. 134 da Constituição de Weimar, onde se lia: *“todos os cidadãos, sem distinções, contribuirão, em proporção a seus meios, para com todos os encargos públicos, nos termos da lei”*. A introdução do princípio no plano constitucional evidenciou uma transformação do Estado liberal burguês em Estado Social e comprovou modificações significativas tanto na estrutura quanto na função a que se atribuiu ao Estado Alemão, sendo que a esse caberia custear as necessidades

<sup>4</sup> *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983, v. 2. p. 290.



básicas de todos. O Estado liberal burguês era vinculado ao desempenho de tarefas tradicionais como garantir a ordem jurídica e oferecer segurança jurídica aos proprietários; o segundo, agregou outras funções que se vinculam aos *fins* e aos *valores* que regeram esta nova relação mantida entre os indivíduos e o modelo de Estado Social e Democrático de Direito. A expressão “Estado de Direito republicano, democrático e social” foi utilizada no art. 28, parágrafo 1.º, da Lei Fundamental de Bonn e resultou de proposta do deputado socialdemocrata Carlo Schmid; no art. 20, § 1.º da Lei Fundamental, que se refere aos “Länder” é utilizada a expressão “Estado federal, democrático e social”.

Esse não apareceu como uma entidade radicalmente separada da sociedade e da economia, mas como um sujeito ativo no âmbito socioeconômico com o objetivo de alcançar uma ordem social mais igualitária e mais justa, promovendo um crescimento econômico sustentável.<sup>5</sup>

O que caracterizou o Estado Democrático de Direito é que esse conciliou o Estado Social com as novas exigências de garantia dos direitos fundamentais e sociais (Torres, 2005). Em alguns ordenamentos como o Alemão (Lei Fundamental de Bonn), o italiano de 1947, o espanhol de 1978 e o brasileiro, a opção por esse modelo de Estado Social se converteu em “decisões constitucionais fundamentais” como aludia Carl Schmitt, o que trouxe consigo, como consectário mais relevante, uma vinculação intransponível do legislador e dos poderes públicos de se pautar por imperativos de justiça que se transformaram em peça chave como critério ordenador de criação, interpretação e aplicação do Direito como um todo, e no especial, no Direito Tributário.

Mudando o papel do Estado na estrutura e na função, os sistemas tributários adquiriram significativo relevo como instrumentos na mão do Estado para garantir os fins almejados, principalmente a adequada redistribuição da renda, a execução de prestações

<sup>5</sup> Nesse período de transformação, John Maynard Keynes colocou em cheque as ideias do livre mercado argumentando que a economia não é autorregulada. Não dizia, no entanto, que o Estado deveria controlar plena e amplamente a economia, aproximando-se de uma formulação marxista, mas que o Estado que tinha o dever de conceder benefícios sociais para que a população tivesse um padrão mínimo de vida. Ao lado do pensamento de Keynes, agregou-se outro pilar fundamental do Estado Social, que seria o das políticas assistenciais.



sociais ativas e a intervenção e controle da economia. O Estado Social também criou novas necessidades e exigências que precisavam ser custeadas por todos.

O princípio da generalidade no direito tributário assumiu uma posição de prestígio nesse novo modelo de Estado, sendo que ganhou acolhimento em Convenções e Pactos Internacionais como na Declaração Americana de Direitos e Deveres do Homem, que foi aprovada pela IX Conferência Internacional Americana, celebrada em Bogotá-Colômbia no ano de 1948<sup>6</sup>, e no Pacto de São José da Costa Rica.<sup>7</sup> No constitucionalismo moderno, a generalidade assumiu posição de prestígio tendo previsão expressa nas Constituições da Espanha (arte. 31.1), Itália (arte. 53) e no Brasil quando ao Imposto de Renda (art. 153, § 2º, III), sendo descrito por Sáinz de Bujanda como:

El principio de generalidad significa que todos os ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas”, para agregar que: “esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley (1993, p. 104).<sup>8</sup>

O Estado Social protegeu o mínimo vital e vedou que a tributação adquira efeito confiscatório. Tais elementos delimitaram o princípio da capacidade contributiva que foi inserido em diversos textos constitucionais, como no art. 202 da Constituição Federal de 1946,<sup>9</sup> no art. 53 Constituição Italiana de 1947,<sup>10</sup> no art. 43, c, da Constituição Suíça<sup>11</sup> e no art. 31 da Constituição da Espanha.<sup>12</sup>

6 “Art. 26.º: Toda pessoa tem o dever de pagar impostos estabelecidos por lei para o sustento dos serviços públicos”.

7 “Art. 32.º: 1. Toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade. 2. Os direitos de cada pessoa estão limitados pelos direitos dos demais, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem comum, em uma sociedade democrática”.

8 *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.ed., Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Compludense, 1993. p. 104.

9 Brasil CF/46: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

10 “Articolo 53: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a critério de progressività.”*

11 “As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma jurídica, devem ser tributadas segundo a sua capacidade econômica, de acordo com um critério tão uniforme quanto possível”.

12 “Todos contribuirão ao sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica”.

A capacidade contributiva passou a ser fundamentada pela *justiça distributiva* e por meio da solidariedade social, a informar o princípio da personificação aplicável aos impostos a partir da pesquisa de dados vinculados ao patrimônio e à renda dos contribuintes, independentemente de qualquer contraprestação estatal específica. Durante a maior parte do século XIX, escritores da tradição inglesa e italiana concentraram os seus esforços no problema de definir “capacidade contributiva” com maior exatidão, recorrendo sobre variados conceitos elaborados por economistas e financistas.

A capacidade contributiva conectou-se à capacidade pessoal do contribuinte de fazer frente aos impostos. Tal noção foi amparada por distintas teorias que buscaram dar um fundamento ou uma causa que justificasse a imposição de caráter fiscal. Foi da noção de capacidade contributiva que se estruturaram índices que demonstrassem aptidão para fazer frente às despesas do Estado, tais como a renda e o patrimônio do contribuinte.

Na Itália, a capacidade contributiva não foi muito estudada nos primeiros anos de vigência após sua constitucionalização, sendo criticada por António Berliri que afirmava “*ser a capacidade contributiva um conceito parajurídico, que interessava ao economista, mas não ao jurista*” (1972, p. 255-256).<sup>13</sup> O apogeu da capacidade contributiva decorreu de estudos posteriores a um relevante julgamento da Corte Constitucional italiana que atestou que as normas programáticas – característica atribuída ao princípio até então –, permitiam realizar juízos de “legitimidade constitucional”.<sup>14</sup> A decisão incentivou a doutrina italiana a discorrer com mais intensidade sobre o referido princípio, atribuindo-lhe um conteúdo normativo mais concreto como pode ser observado pela obra de Emílio Giardina, de 1961. Ao mesmo tempo em que o assunto ganhou relevância teórica na Itália, paradoxalmente, no Brasil, o art. 202 da CF/46 fora revogado da Constituição Brasileira pelo art. 25 da Emenda Constitucional n.º 18/65 (Greco, 2004, p. 289).

Com a obra de Emílio Giardina (1965), o estudo da capacidade contributiva passou a dominar o pensamento dos autores espa-

<sup>13</sup> *Principi di Diritto Tributario*, Milano: Guiffirè, 1972, v. 1. 1975, p. 255-256.

<sup>14</sup> Corte Costituzionale della Repubblica Italiana, Sentenza 1/1965.

nhóis e italianos da época, que entenderam ser o princípio em questão o critério-chave para concretizar a isonomia tributária. O fundamento da capacidade contributiva sofreu mutação com o advento do Estado Social, que aproximou o princípio dos direitos fundamentais que foram tomados como o novo eixo ordenador do constitucionalismo moderno.

O fundamento da tributação justa foi associado ao princípio da solidariedade social, sendo essa uma ideia básica que permeou a noção de Estado fiscal social que se estruturou sob o primado da igualdade material e não apoiado na igualdade perante a lei, outrora de conteúdo meramente abstrato, como postulado pelo liberalismo oitocentista, mas na garantia de ser buscada incessantemente a igualdade por meio de políticas públicas de inclusão e promoção do bem comum (Contipelli, 2010). Foi da noção de solidariedade social que decorreu a noção de solidariedade através da fiscalidade, de forma que:

o legislador fiscal, na seleção e descrição dos factos tributários de impostos, de factos tributários em sentido verdadeiro e próprio, em que, portanto, a preocupação dominante [foi] a obtenção de receitas, estabelece[u] para alguns deles [os indivíduos] um tratamento diverso do que dispensado à generalidade dos mesmos, designadamente sujeitando-os a uma tributação menor (Nabais, 2005, p. 105).

A capacidade contributiva também se conectou com a capacidade econômica dos contribuintes, sendo esta garantida de um lado pela igualdade geral e pela igualdade tributária, para de um lado, afastar os privilégios odiosos, e, do outro lado, ensejar uma fundamentação adequada para a tributação, propiciando uma medida justa no dever de contribuir. A distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva pode ser resumida da seguinte forma: a primeira implica na aptidão do sujeito passivo de gerar riqueza através do patrimônio, renda ou capital; se essa for absorvida integralmente pelo custo da preservação do mínimo vital, não haverá, pois, capacidade contributiva, embora

exista capacidade econômica. Tratam-se de conceitos próximos, porém diferentes, na medida em que a capacidade econômica é de caráter puramente aritmético, porquanto englobante do somatório absoluto do patrimônio e dos rendimentos de uma dada pessoa ou empresa.

A seu turno, a capacidade contributiva é somente a parcela de riqueza passível de tributação; isto é, a parte do patrimônio e da renda que supera o razoavelmente necessário para a satisfação das necessidades básicas individuais, “ficando essa parte sobejante disponível para o poder impositivo-fiscal do Estado. Vale dizer, a capacidade contributiva das pessoas traduz-se na parcela da sua riqueza pessoal-tributável. Em última análise, significa a capacidade econômica de contribuir tributariamente”.<sup>15</sup>

O princípio da capacidade contributiva, assente no princípio da igualdade da tributação, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de modo bem evidente, que, de um lado, ficam excluídos da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face aos detentores de tal capacidade, os contribuintes com a mesma capacidade devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal); já os contribuintes com diferente capacidade devem pagar diferente graduação de impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical).

Modernamente, compreende-se o apelo ao princípio da capacidade contributiva como expressão da afirmação do Estado de direito material no domínio da tributação. Essa medida de justiça integrou uma nova percepção do Estado que suplantou a teoria do benefício e teoria da contraprestação, que fundamentavam a relação entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, ou o agir do Estado que ao prestar serviços públicos recebia o tributo como medida de contraprestação. A solidariedade exige mais que uma justiça comutativa, vez que demanda a maximização do bem-estar que só poderá ser propiciada pela justiça distributiva. A noção de

<sup>15</sup> STF, Pleno, RE 562.045 / RS, publicado em 06/02/2013.

contraprestação não foi totalmente abandonada, vez que ainda fundamenta a tributação na modalidade das taxas e contribuições através do princípio da equivalência ou do benefício.

Atualmente, a capacidade contributiva vem sendo apontada como o “princípio fundamental da tributação justa”. Na Alemanha, Klaus Tipke deu relevância à capacidade contributiva como o critério e/ou fundamento mais importante do Direito Tributário (Tipke, 2008). Em Portugal, Saldanha Sanches (2006) e na Espanha, Pedro Herrera Molina (2007) indicaram a capacidade contributiva como medida da igualdade tributária, apoiando a capacidade conforme a noção de capacidade econômica, que foi justificada como medida de preservação dos direitos fundamentais. Para Herrera Molina, há necessidade de se efetuar um controle de proporcionalidade das restrições a tal direito. A inter-relação entre capacidade contributiva e igualdade é praticamente unânime na doutrina (Taboada, 1978). Há divergências, entretanto, sobre a autonomia do referido princípio da capacidade contributiva e se esse poderia ou deveria ser aplicado para todos os tributos ou só aos impostos.

## 1.2 O conteúdo e o alcance da capacidade contributiva

O princípio da igualdade implica reconhecer tratamento fiscal uniforme aos iguais, de forma que contribuintes com a mesma capacidade contributiva sejam submetidos ao mesmo ônus fiscal dos seus semelhantes, de modo que exista adequação ao conceito de equidade horizontal. Por outro lado, a igualdade implica atribuir tratamento tributário diferente aos contribuintes com capacidade contributiva desigual, remetendo-nos ao assunto da progressividade do tributo que bem se ajusta ao conceito de equidade vertical.

Num sentido popularmente conhecido, Ronald Dworkin apontou que a noção abstrata de igualdade se traduz na noção difundida de que o governo deve atuar no sentido de fazer a vida dos seus governados melhor, “*de forma que seja demonstrada uma preocupação similar pela vida de todos*” (2000, p. 128). A igualdade depende de um elemento que sirva de comparação, assim é um princípio relacional: o poder econômico de alguém não pode ser

medido sem se relacionar com o de outro indivíduo. Ser tratado com igualdade tampouco revela qualquer aspecto sobre o tratamento, sendo necessário critério para determinar quando há igualdade ou quando essa não se faz presente.

O grande desafio do princípio da igualdade no direito tributário pode ser especificado da seguinte forma: como diferenciar os desiguais? Ainda, se o peso do tributo deve onerar o contribuinte de maneira proporcional, mais que proporcional ou menos que proporcional à variação da capacidade contributiva? Na Alemanha, princípio da capacidade contributiva teve de ser deduzido diretamente do princípio geral da igualdade. Klaus Tipke percorrer um longo caminho argumentativo para construir uma teoria tributária ligada à justiça fiscal material ordenada pela igualdade. Assim o fez, pois a Lei Fundamental de Bonn não trouxe princípio tributário além da igualdade geral (art. 3, I GG), cabendo ao autor inferir desse princípio todos os demais (Torres, 2012). No Brasil, a construção da justiça tributária não deve ser apoiada apenas no princípio da igualdade e na capacidade contributiva, isso porque ela apenas nos diz o que deve ser exigido: um critério e um critério uniforme para fins de comparação, com base no qual se há de aferir o tratamento igual ou o tratamento desigual em vistas de um fim.

A igualdade tomada como princípio não nos diz nada além de o nomear, assim, os seus elementos precisam ser deduzidos de inúmeros outros dispositivos da Constituição Federal. Similar constatação é válida para outros sistemas jurídicos que traçam contornos específicos ao Direito Tributário, que foram além do princípio da igualdade (Nabais, 2004). Equacionar adequadamente a temática posta, abarca uma compreensão sistemática do ordenamento jurídico que não se limita à leitura ou análise de textos isolados. Importantes estudos no Brasil e no exterior conseguiram adequar o estudo da igualdade com o controle das desigualdades, compatibilizando esse princípio com os demais princípios e regras contidas na Constituição Federal.

De acordo com o nosso entendimento, todos os tributos devem ser justificados pelo princípio da capacidade contributiva, e não só os impostos que são espécies tributárias que assumiram

funções de cobrir as despesas gerais do Estado. Não seria coerente tentar viabilizar a construção de uma sociedade “*livre justa e solidária*”, objetivada na erradicação da pobreza, da marginalização e que fosse vocacionada a reduzir desigualdades sociais e regionais, se o Estado pretendesse exigir dos pobres taxas e contribuições para o custeio de serviços prestados aos mesmos, já que, por esse agir, se estaria intensificando a pobreza ao invés de tratando de erradicá-la conforme determina o texto constitucional.

A necessidade de cobertura do *déficit* de renda dos menos favorecidos, já era conhecida pela noção de “subsidiariedade”, que era admitida por Adam Smith. Segundo o último, “*a renda geral da sociedade, para além de pagar a despesa com a defesa da sociedade e suportar a dignidade do magistrado superior, deve[ria] compensar o déficite de renda de muitas partes da sociedade*” (Smith, 1989, p. 469). Percebe-se que o autor se afastou da noção mais antiga de que as despesas gerais precisavam ser custeadas por todos, independentemente da situação econômica dos indivíduos.

As concepções da capacidade contributiva são desdobradas em dois sentidos centrais, segundo a doutrina (Costa, 1993):<sup>16</sup> (i) na acepção absoluta ou objetiva, a capacidade contributiva atuará como a) pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ou b) como diretriz para a eleição das hipóteses de incidência dos impostos; (ii) na acepção relativa ou subjetiva, a capacidade contributiva atua como a) critério de graduação de impostos; b) limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo existencial e afastando que a tributação atinja níveis de confisco.

Sob o aspecto objetivo ou absoluto, a capacidade contributiva funciona como pressuposto da tributação ou fundamento constitucional para a exigência tributária que deve afastar da imposição fiscal as situações que não representam manifestação de riqueza. Emilio Giardina indicou que a capacidade contributiva objetiva ou absoluta vinculava o legislador no sentido de eleger fatos que fossem índices reais de capacidade econômica, para daí se inferir sobre o sujeito

<sup>16</sup> Quadro esquemático reproduzido na obra *Capacidade Contributiva*.



passivo que propiciava tal riqueza (1961).<sup>17</sup> No Brasil, a eleição de elementos que contenham substrato econômico foi circunscrita antecipadamente pela própria Constituição Federal que tratou de indicar as hipóteses de incidência *in abstracto* de cada tributo.

A dimensão objetiva será violada quando houver tributação de atos que não evidenciem riqueza, como se percebe da tributação de rendimentos meramente nominais decorrentes da inflação, sem que haja acréscimo patrimonial ao contribuinte, ou quanto seja pretendida a tributação de riquezas potenciais por intermédio de ficções ou presunções absolutas. A capacidade contributiva sob o ponto de vista objetivo implica que a tributação da riqueza detenha três requisitos, a seguir indicados (Molina, 2007, p. 116-120):

(i) Que a tributação se reduza aos rendimentos líquidos: renda é um fator positivo que agrega um novo valor ao patrimônio do sujeito passivo, mas essa riqueza nova não é compreendida por todo novo valor agregado, pois se reduz desse valor os custos e gastos necessários a produzir esse novo valor agregado, cujos gastos foram suportados (pagos ou incorridos) com recursos que já estavam no patrimônio do titular, ou que foram contraídos para produzir aquele novo valor: isso implica reconhecer que, do ponto de vista objetivo, a dedutibilidade dos gastos necessários é medida que se impõe como exigência de coerência do critério material eleito pelo legislador para a tributação da renda. Tanto a renda quanto os proventos pressupõem, obrigatoriamente, a existência de acréscimo patrimonial.<sup>18</sup> Não há renda ou proventos de qualquer natureza sem alteração positiva do patrimônio existente que é constatada abatendo-se os gastos suportados ou incorridos na produção do acréscimo patrimonial.

(ii) Que a delimitação entre os diversos períodos impositivos ou de liquidação mantenham coerência: a periodicidade não é um quarto requisito do imposto de renda, mas um princípio que estaria implícito na Constituição e que se relacionaria com o princípio da universalidade patrimonial que deve ser considerada periodica-

<sup>17</sup> *La base teoriche del Principio della capacità contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffè.

<sup>18</sup> RE 117.887, (pleno) rel. Min. Carlos Velloso, 2.1993.

mente. A periodicidade pode afetar a capacidade contributiva na medida em que afeta, dentre outras questões, a própria análise da progressividade, na medida em que essa requer um tempo para ser aplicada, e para voltar a ser aplicada, pois só se pode falar em uma tabela de alíquotas progressivas, para ser utilizada na apuração do imposto incidente sobre uma mutação na universalidade patrimonial, se ela for aplicada dentro de um certo período;

(iii) Que a capacidade contributiva seja medida sobre riquezas efetivas (Molina, 2007, p. 118-119). O requisito impede que a riqueza seja estimada mediante instrumentos arbitrários como as presunções “materiais” que geram efeitos *iuris et de iuris*, ou ficções de fatos geradores ou de base de cálculo. A lei que consagrar presunções e pautas de valores não poderá ferir o princípio da capacidade contributiva, nem a igualdade, de tal sorte que o caso atípico merecerá consideração especial, permitindo sempre a refutação da presunção mediante prova em sentido contrário (Derzi, p. 627-650). Não excluimos a possibilidade no expediente do arbitramento de lucros, desde que o mesmo seja implementado como último recurso, nos casos listados pelo art. 530 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda; é possível, em nosso entendimento, a técnica da estimativa de preços de venda de bens no caso do ICMS recolhido na modalidade de substituição tributária, havendo uma justificativa para a concepção e adoção da referida técnica que propiciou uma redução da máquina-fiscal e que conteve a evasão fiscal a dimensões mínimas, agregando maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. É de se salientar que outros instrumentos poderão ser utilizados em vistas de imprimir praticidade (praticabilidade) ao sistema tributário, devendo ser obedecidos critérios conectados com a realidade subjacente (atividade desenvolvida, preços praticados no mercado, etc) admitindo-se prova em sentido contrário pelo contribuinte lesado pela medida simplificadora que deverá ser guiada pelo princípio da capacidade contributiva.

A aderência aos critérios capacidade contributiva objetiva promove a interdição da tributação que não seja constatável ou

que demonstre inaptidão para concorrer com despesas públicas. É na perspectiva de bloqueio que a tributação é adequada à capacidade contributiva e pressupõe que os impostos não tenham por objeto fatos ou situações da vida que constituam manifestação de riqueza e que revelem índices de capacidade contributiva a que o legislador possa recorrer.

O próprio constituinte tratou de arrolar alguns índices de riqueza indicativos da capacidade contributiva, bastando citar os *"produtos estrangeiros"*, os *"produtos nacionais ou nacionalizados"*, a *"renda e proventos de qualquer natureza"*, os *"produtos industrializados"*, *"operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários"*, e as *"grandes fortunas"*. Tais materialidades restaram arroladas no art. 153 da CF/88, havendo outras elencadas ao longo do Sistema Constitucional Tributário. É preciso lembrar que a CF/88 não esgotou as hipóteses que revelam capacidade contributiva, razão pelo qual o aspecto objetivo é enfatizado quando falamos em capacidade contributiva e na eleição de fatos geradores que sejam revestidos de conteúdo econômico. Para tanto, basta lembrar de que o art. 154 da CF/88 admite que a União possa instituir outros impostos não previstos através do exercício de *"competência residual da União"*.

É bom lembrar que a capacidade contributiva não é algo imamente ao indivíduo ou inerente ao seu patrimônio ou que alguém porte por si mesmo, ou que se opere pela simples existência de patrimônio,<sup>19</sup> ou pelas qualidades pessoais que habitem a pessoa a produzir riqueza. Assim fosse, o empreendedor bem-sucedido poderia ser contribuinte em razão da mera aptidão para criar riqueza (Oliveira, 2008). A capacidade contributiva tampouco é atributo intrínseco ao patrimônio ou à riqueza da pessoa, mas extrínseco e surge para a pessoa que se torna contribuinte a partir da ocorrência do fato gerador de alguma obrigação tributária que deriva da densidade econômica desse fato circunscrito pela lei.

O *aspecto subjetivo* ou *relativo* da capacidade contributiva refere-se à *"concreta e real aptidão de determinada pessoa, considerando seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis para o pagamento*

<sup>19</sup> Salvo a tributação das grandes fortunas, nos termos da Lei Complementar, conforme determina o art. 154 da CF/88.

*de certo imposto*" (1961, p. 439).<sup>20</sup> A capacidade contributiva subjetiva diz respeito ao conseqüente da norma tributária sendo relativa à graduação dos tributos (critério quantitativo), inadmitindo tributação sobre o mínimo existencial e limitando a tributação com efeito de confisco. O critério subjetivo determina que a capacidade contributiva se ajuste à realidade fática na qual os indivíduos estão inseridos, proporcionando-lhes adequada concretização da igualdade na graduação dos impostos (Godoi, 1999).<sup>21</sup>

O aspecto subjetivo da capacidade contributiva ainda demanda que a tributação inicie após uma faixa de renda considerada isenta de modo que preserve o mínimo vital. Esgotada essa faixa de isenção, é intuitivo que a capacidade contributiva dos trabalhadores precisa estar ajustada aos custos incorridos com a sua família, pois a capacidade contributiva de uma família com quatro integrantes deve ser distinta daquela constituída por duas pessoas. O Estado não poderá privar a família da própria renda que falte na manutenção do mínimo necessário para a sua existência digna, tendo por premissa que a família é base da sociedade e tem especial proteção do Estado como disciplina o art. 226 da CF/88.

É sempre possível que o Estado concretize a igualdade tributária por distintos métodos, como a concessão de créditos tributários atribuídos em razão do número de filhos como ocorre com o *child's benefit*, no Reino Unido,<sup>22</sup> ou a compensação do mínimo isento por prestações sociais, como ocorre com o subsídio por filhos no caso da *kindergeld* na Alemanha (Molina, 2007. p. 123). A experiência estrangeira revela que o contexto familiar em que os contribuintes estão inseridos, demonstra com maior adequação a aptidão efetiva dos provedores do lar serem sujeitos passivos das obrigações tributárias.

Poderá haver derrogações parciais ao princípio da capacidade contributiva no caso de a tributação ser usada com objetivos extrafiscais. Atenuações adicionais são admitidas e justificadas pela necessidade de praticabilidade como pelo uso de pautas fiscais,

<sup>20</sup> *La base teoriche del Principio della capacità contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffè.

<sup>21</sup> GODOI. Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética. 1999, p. 199.

<sup>22</sup> Disponível em: <https://www.gov.uk/how-to-have-your-benefits-paid>. Acesso em 21/10/2018.

substituição tributária, o uso de presunções e até ficções no direito tributário, o que sempre exige atenção em face de possíveis abusos por parte do Estado. A opinião não é unânime no Brasil e nem no exterior, havendo uns, dentre esses Klaus Tipke e Ricardo Lobo Torres (2005), que sustentam que as normas indutoras de comportamento não pertenceriam ao ramo do Direito Tributário, mas sim ao Direito Econômico, embora existam áreas que se interconectam, na opinião do último autor. De qualquer forma, o argumento conectado ao ramo do Direito não afasta o dever geral de igualdade e justiça, que permeiam todo o sistema constitucional. Avançando um pouco mais no tema, é preciso fazer referência ao entendimento de Francesco Moschetti que defende a utilização extrafiscal do imposto. Tais exações deveriam respeitar todos os limites relativos ao poder tributário, incluído o respeito à capacidade contributiva (Moschetti, 1973).

O aspecto subjetivo visa a identificar se o critério da capacidade contributiva vale para todos os impostos ou se vale para outras figuras tributárias existentes, como no caso das taxas. Em nossa opinião o princípio da capacidade contributiva é critério válido para todos os tributos destinados ao custeio de atuações estatais gerais; outras teorias como a do benefício ou da equivalência (Schoueri, 2012) oportunizam buscar o fundamento de justiça nos serviços estatais divisíveis e específicos, como nas taxas que são submetidas ao referido critério de justiça comutativa. Essa pode ser descrita como a justiça típica das relações de intercâmbio entre privados, a exemplo das relações obrigacionais de natureza contratual. As taxas e contribuições que são submetidas aos referidos ditames de justiça não podem ter por finalidade qualquer função redistributiva, sob pena de ferir não apenas as regras constitucionais, mas o próprio plano lógico da justiça aristotélica que demanda sujeição a um ou ao outro sistema de justiça.

Ainda sobre o seu âmbito subjetivo, percebe-se que a capacidade contributiva se destina a aferir em que medida os tributos incidem sobre os indivíduos, graduando-os de acordo com o signo de manifestação de riqueza escolhido pelo legislador, que definiu na Constituição as hipóteses de incidência de

cada tributo. É também pelo âmbito subjetivo que se adaptará a cobrança do tributo à pessoa do contribuinte, em decorrência do reconhecimento de que “o valor do patrimônio ou da renda, objetivamente, por si só não é índice seguro de capacidade econômica, se não intervierem os fatores subjetivos de apreciação, como idade, saúde, estado civil, encargos de família” (Baleeiro, 2010, p. 1158), nacionalidade, dentre outros.

Em qualquer dos aspectos referidos, tem-se que a capacidade contributiva representa um índice de aferição apto a demonstrar a fração das despesas públicas que o sujeito passivo poderá assumir, preservando-se aquela fração necessária à manutenção de sua dignidade humana (Baleeiro, 2010), e funcionando como limite ao poder de tributar, seja pela imposição de um limite subjetivo, seja pela imposição de um limite objetivo pela eleição de fatos geradores idôneos. Apresentados o conteúdo e o alcance além do âmbito objetivo e subjetivo da capacidade contributiva, passa-se abaixo ao critério de medida da tributação que irá analisar a sua intensidade e profundidade quantitativa. Quer-se apurar se o princípio da capacidade contributiva é compatível com impostos progressivos, regressivos ou de cota única fixa.

## 2 Subprincípios da capacidade contributiva

Sob o enfoque tributário, a tributação com uma proporção fixa, a progressividade e a seletividade (no caso de tributos indiretos) são subprincípios da capacidade contributiva (Torres, 2005), que poderão se mover em dois planos: o vertical e o horizontal.

No plano vertical, em nosso sistema jurídico a capacidade contributiva é aplicada de forma progressiva, no caso do Imposto sobre a Renda. O legislador detém ampla margem de liberdade para estabelecer os níveis de progressividade; no plano horizontal, a tributação grava a mesma capacidade contributiva que será determinada em razão das circunstâncias objetivas e subjetivo já analisadas (Molina, 2007).

## 2.1 Tributação proporcional

A tributação sob proporção invariável ocorre quando o percentual tributado permanecer inalterável em razão da mesma base de cálculo. Os americanos e ingleses chamam tal tributação de *proportional taxation* (Domar; Musgrave, 1944) ou *flat tax*. A proporcionalidade na tributação não deve ser associada com o termo *graduated taxation* usado pelos ingleses, pois tributação gradual significa tributação tanto progressiva quanto regressiva e não tributação com a mesma proporção.

Conceitualmente será apropriado chamar de proporcional a tributação quando existir relação matemática entre o montante do tributo e o item tributado permanecer igual, isto é, não variar. Cumpre advertir ser equivocado confundir a tributação proporcional com o princípio da proporcionalidade.

No ápice do *welfare state*, a tributação proporcional foi entendida como instrumento que acelerava os meios de distribuição de renda entre desiguais. Essa cumpria a sua missão sem criar uma pressão fiscal exagerada sobre as empresas. As consequências foram positivas por várias décadas, mas deixaram os Estados com um tamanho exagerado na medida em que os seus gastos eram proporcionais aos direitos assegurados aos indivíduos, independentemente do custeio. O princípio da capacidade contributiva e a proporcionalidade na distribuição do ônus fiscal não são noções totalmente antagônicas. Atualmente, a proporcionalidade é tida por muitos juristas como a melhor maneira de evitar a evasão fiscal e a fuga de investimentos do país ocasionada pela tributação excessivamente elevada e progressiva. Na obra de John Rawls,<sup>23</sup> por exemplo, é possível perceber que o filósofo é adepto da proporcionalidade, desde que se considerem medidas compensatórias como a isenção para dependentes.

## 2.2 Progressividade

A capacidade contributiva tem o seu “conteúdo modelado através da progressividade” (Molina, 2007, p. 126). Essa visa dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a

<sup>23</sup> Como observou o autor, “deixando de lado muitas complicações, é de se constatar que a tributação proporcional pode ser parte do melhor arranjo tributário”. (RAWLS, John. *Uma Teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307).



promover a justiça social em matéria tributária. Na visão de Perez de Ayala, a *“progresividad se resume en que quien más capacidad contributiva tenga, pague más proporcionalmente que el que la tiene menor, por el conjunto de impuestos que respectivamente les gravan”* (Perez de Ayala, 1979, p. 105). A progressividade serve como instrumento de desconcentração da riqueza<sup>24</sup> e possui eficácia questionável na visão de parcela da doutrina (Torres, 2005), vez que o seu uso *“ganhou contornos políticos e ideológicos e começou a ascender a patamar insuportável”* (Torres, 2005, p. 316).

A capacidade contributiva pode necessitar do concurso da progressividade para se efetivar em sociedades que são marcadas por uma distribuição de renda muito desigual como a brasileira. Ela foi constitucionalmente consagrada no caso do Imposto sobre a Renda (art. 153, § 2º, inc. I), no Imposto Territorial Rural (art. 153, § 4º, inc. I), no IPTU (art. 156, § 1º), todos da CF/88, sendo facultada no caso do ICMS. Diz-se que um tributo é progressivo se a alíquota média ou alíquota efetiva do tributo, atribuída a uma “unidade tributável” aumenta na medida em que cresce a base de cálculo. Assim, um tributo será progressivo quando suas alíquotas estão dispostas em uma escala crescente em função de uma variação também crescente na capacidade econômica do contribuinte, de forma que ao aumentar a base tributária, a alíquota também será aumentada.

Uma investigação histórica da tributação em diferentes países evidenciará que inúmeras tentativas foram feitas ao longo do tempo para introduzir a técnica da progressividade nos sistemas fiscais contemporâneos. Na tributação sobre a renda, quase todos os países do continente europeu e de origem anglo-saxônica adotaram tributos progressivos, em maior ou menor medida. Nos Estados Unidos, a progressividade foi acolhida em 6 (seis) distintas classes de impostos, nomeadamente, o *house tax*, o imposto sobre a renda, o imposto sobre corporações, sobre herança e sobre a terra (land tax) (Seligman, 1909, p. 100), sendo que a sua adoção pode variar de acordo com o Estado da Federação norte-americana

A implementação da progressividade nos sistemas fiscais modernos mantém uma correlação interessante com o aprimora-

<sup>24</sup> RE 562.045 / RS

mento dos regimes democráticos, podendo-se afirmar que quanto mais democrático for o país, maior relevância a progressividade terá em tais sistemas fiscais (Seligman, p. 124). Como vimos, a progressividade extraiu o fundamento teórico da noção de "*utilidade marginal decrescente do capital*" descrita por John Stewart Mill, significando que o capital, para além de certa faixa de renda, apresenta menor utilidade ao seu detentor, o que justificaria a cobrança progressiva do imposto para que todos suportassem semelhante impacto fiscal.

A ascensão da progressividade nos sistemas fiscais ganhou força através das inclinações políticas dos adeptos do socialismo e da social-democracia (Torres, 2005). Ricardo Lobo Torres sustentou que a progressividade teve o seu ápice na década de 1960 e 1970, sendo que caiu em declínio a partir da década de 1980 do século XX, período esse que coincidiu com a desestruturação do regime socialista na União Soviética e a chegada ao poder de Margareth Thatcher, no Reino Unido e de Ronald Reagan, nos Estados Unidos, sendo ambos políticos liberais (Torres, 2005). Na visão do referido autor, o fundamento da progressividade teria perdido substância, uma vez que predominou a convicção de que inexistia fundamento ético ou jurídico na fixação de alíquotas progressivas, sendo que as alíquotas ascendentes seriam problemas de política ou de economia, mas não de ética ou moralidade (Torres, 2005). Por fim, indicou que do ponto de vista fiscal, a progressividade teria deixado o Estado Fiscal muito grande e gastador (Torres, 2005, p. 316).

No sistema tributário brasileiro, a progressividade se faz presente em determinados tributos especificados pela Constituição (IPTU, IR e ITR). Restringiu-se ela aos casos expressamente autorizados pela Constituição, num primeiro momento. Ela atua como um mecanismo de exceção que visa dar concretização aos mandamentos de justiça tributária e igualdade entre sujeitos que demonstrem diferentes capacidades econômicas, assim, atua a progressividade como meio de discriminação positiva e autorizada constitucionalmente (Torres, 2012) que tenta garantir a igualdade vertical no campo da tributação.

A progressividade só pode ser aplicada aos tributos que se submetam ao princípio de justiça distributiva. Sobre as demais espécies tributárias que levam em conta o custo da obra (contribuições de melhoria) ou a prestação de um serviço público potencial ou efetivo ou o exercício do poder de polícia (taxas) o seu custo deve corresponder ao valor cobrado do sujeito passível, de forma que não vemos espaço para uma variação do ônus tributário que deve ser fiel aos critérios de justiça comutativa.

O Supremo Tribunal Federal vinha exigindo autorização constitucional para a aplicação da progressividade, fazendo com que esse subprincípio se limitasse ao Imposto de Renda, ao IPTU (após a EC n.º 29/00) e ao ITR (após a EC n.º 42) e no ICMS. Tal entendimento foi modificado pelo Plenário do STF no julgamento do RE n. 562.045/RS,<sup>25</sup> de Relatoria do Min. Ricardo Lewandowski (que foi vencido), sendo condutor o voto proferido pelo Min. Eros Grau. O caso concreto versou sobre a constitucionalidade de lei estadual gaúcha que promovia a progressividade do imposto, baseando-se no valor venal dos imóveis no ITCMD (imposto sobre transmissões causa mortis e doações). Segundo a tese vencedora, “todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD”.

### 2.3 A regressividade e tributação sobre o consumo

A redistribuição de renda atende aos fins da justiça distributiva e visa a amenizar as diferenças sociais e econômicas no país. Esse objetivo é severamente minado pela tributação indireta incidente sobre o consumo, vez que esse é imposto regressivo como frequentemente reconhecido por economistas, financistas e tributaristas. Na tributação do ICMS e do IPI, os contribuintes com capacidades contributivas diversas arcam com a mesma carga tributária em suas aquisições, evidenciando uma incongruência do sistema tributário que pratica o inverso do que a Constituição prega.

<sup>25</sup> A Corte aplicou o mesmo entendimento a outros nove Recursos Extraordinários. São eles: REs 544298, 544438, 551401, 552553, 552707, 552862, 553921, 555495 e 570849, todos de autoria do Estado do Rio Grande do Sul. A ministra Cármen Lúcia redigirá os acórdãos.

A regressividade do Sistema Tributário Nacional não é apenas injusta, mas aponta para uma indiferença do sistema político para com os mais pobres e necessitados que são quantitativamente uma maioria esmagadora da população. Da análise de dados empíricos, é possível constar que as famílias dotadas de renda domiciliar igual ou inferior a dois salários-mínimos, absorvem um impacto fiscal de cerca de 53,9% sobre suas rendas.

O estudo comprova que os pobres são a faixa de renda que mais pagam percentualmente impostos sobre o consumo dentre todas as faixas de renda. A injustiça é provada pela análise das faixas de famílias subsequentes, sendo que quem ganha entre dois e três salários-mínimos absorve, proporcionalmente, 41,9% de sua renda com o pagamento de tributos. Essa análise prova que quanto maior a renda menor o percentual de tributos que incide sobre o núcleo familiar. A tributação indireta termina por intensificar as desigualdades sociais criando uma sociedade injusta além de agravar a pobreza e intensificar as desigualdades em extrema oposição aos objetivos fundamentais traçados pelo art. 3, I e III CF/88.<sup>26</sup>

Quando todas as pessoas pagam nominalmente os mesmos impostos indiretos, as famílias menos favorecidas acabam entregando uma porção maior da sua renda ao Estado em comparação com às mais ricas criando um Estado de injustiça tributária.

A neutralização do efeito redistributivo ocorre, por exemplo, com a deficiência na tributação sobre o consumo. Os sistemas jurídico e político não poderiam compactuar para a formação de um abismo entre os mais ricos e os mais pobres, de modo que se menosprezem os mais básicos critérios de justiça e de igualdade no direito tributário.

Inegavelmente, o consumo é uma das mais relevantes bases tributárias dentre os países em desenvolvimento, sendo a maior fonte de arrecadação do nosso Estado. Essa representa, segundo dados publicados pela Receita Federal do Brasil, cerca de 49,73% da carga tributária total.<sup>27</sup> Embora existam mecanismos que ten-

26 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

27 Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso em 07/07/2018.

tem aproximar a tributação dos critérios de justiça, destacando-se a seletividade, podemos constatar que os tributos incidentes sobre bens e serviços - mesmo com tais mecanismos -, não conseguem se adequar ao princípio da capacidade contributiva, que deve ser aplicável inclusive aos impostos sobre o consumo.

A Constituição Federal quando tratou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), consagrou o princípio da seletividade que impõe que o poder público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto no artigo 153, § 3º, inciso I. O mesmo ocorreu quanto ao ICMS, em que a seletividade é facultada pelo art. 155, § 2º, inciso III.

A seletividade significa tributar menos os produtos tidos por essenciais, na esperança de que as famílias mais carentes possam ser menos oneradas. Assim, os produtos deveriam ser tributados em razão inversamente proporcional à sua indispensabilidade: quanto mais supérfluo o bem, mais tributado esse *deveria* ser; quanto mais necessário e indispensável for o bem, menor *deveria* ser a carga tributária incidente. Segundo o STF, isso não significa reconhecer imunidades em operações essenciais ao ser humano, vez que há de ser considerado o princípio da capacidade contributiva em conexão com outros princípios, como o da concorrência e da livre iniciativa, considerado o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais.<sup>28</sup>

Questão que se coloca no plano doutrinário é se poderia haver um controle judicial da seletividade ou se essa seria essa mera disposição política endereçada ao legislador que poderia, de acordo com a conveniência, definir a carga incidente sobre cada produto e serviço.

Na eventualidade de ser defendido o controle judicial sobre a seletividade, intrincada seria a consequência da decisão a ser tomada pelo magistrado, pois ou ele eliminaria a tributação sobre o bem ou serviço, pela via da inconstitucionalidade, ou indicaria uma alíquota atuando com legislador positivo. O STF já teve oportunidade de decidir acerca da impossibilidade de o Juiz atuar como legislador positivo quando inadmitiu estender um benefício fiscal

<sup>28</sup> RE 429.306, voto do rel. min. Joaquim Barbosa, j. 01-2-2011, 2ª T, DJE de 16-3-2011.

destinado ao desenvolvimento de regiões específicas do país, sob o argumento que ofenderia o princípio da igualdade.<sup>29</sup>

Há uma compreensão majoritária sobre o assunto que é inclinada a inadmitir o controle judicial sobre a seletividade. Há quem advogue a tese contrária, defendendo que a seletividade seria uma garantia do contribuinte e não apenas uma norma direcionada ao legislador, não podendo esse atuar de forma discricionária supletivamente. Entendemos que o juízo de essencialidade relacionado ao produto cabe ao legislador, vez que assume caráter discricionário que não pode ser alterado pela livre vontade do julgador sem demonstração de desobediência ao texto da Constituição, da legislação ou ao próprio princípio da razoabilidade,<sup>30</sup> razão pela qual, em nosso entender, a fixação de alíquotas em função de conveniência política não pode ser obstada pelo Judiciário.

A maneira de atenuar esse problema é impor alguma seletividade, por exemplo, em função da essencialidade do produto tributado aqueles consumidos pelas camadas de menor renda da população.

Para atenuar o problema da regressividade, seria possível impor alguma seletividade, em função da essencialidade do produto tributado, àqueles produtos consumidos pelas camadas de menor renda da população. Seria proveitoso inserir faixas de isenção para níveis pequenos de consumo de energia elétrica, bem como afastar toda e qualquer tributação sobre os itens básicos de consumo. Os efeitos da regressividade também poderão ser atenuados pela sistemática de estorno de impostos para os mais carentes, ou pela sistemática de crédito de tributos, seguindo o modelo do Reino Unido. O estorno poderá se realizar através de crédito em conta vinculada à Receita Federal. A eliminação da regressividade é medida urgente, mostrando-se inaceitáveis e inconstitucionais tributos que incidam sobre pessoas em absoluto estado de carência, sendo que proporcionalmente esses pagam muito mais impostos que os mais favorecidos.

29 IPI. Açúcar de cana. Lei 8.393/1991 (art. 2º). Isenção fiscal. Critério espacial. Aplicabilidade. Exclusão de benefício. Alegada ofensa ao princípio da isonomia. Inocorrência. Norma legal destituída de conteúdo arbitrário. Atuação do judiciário como legislador positivo. Inadmissibilidade. Recurso improvido. Concessão de isenção tributária e utilização extrafiscal do IPI. (...) O postulado constitucional da isonomia. A questão da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (*RTJ* 136/444-445, rel. p/ o ac. min. Celso de Mello). (...) Isenção tributária: reserva constitucional de lei em sentido formal e postulado da separação de poderes. (AI 360.461 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 6-12-2005, 2º T, *DJE* de 28-3-2008)

30 STF, Pleno, RE 592.145-SP, Min. Marco Aurélio Mello, j. 05-04-2017.

### 3 Conclusão

No desenvolvimento do presente artigo, pôde-se analisar problemas específicos que ensejam as seguintes conclusões:

A Constituição proclamou um sistema tributário difuso que procura gravar *todas* as formas de riqueza como o lucro, o consumo, o patrimônio, a herança e até as grandes fortunas. Trata-se de um sistema tributário rico que escolheu a capacidade contributiva como o critério que deve atuar em dois planos: no *plano vertical*, implicando na tributação dos rendimentos mais elevados, quando comparados à carga tributária incidente sobre os rendimentos menores, devendo satisfazer ao mandamento de igualdade vertical; no *plano horizontal*, deve-se ter em vista que contribuintes com igual capacidade contributiva se sujeitem a tributos em igual patamar, satisfazendo o mandamento de igualdade horizontal.

A justiça tributária é efetivada por meio de tributos, havendo mandamento que veda o legislador de desenvolver mecanismos que levem a um sistema tributário regressivo, pois esse termina por acentuar a pobreza ao invés de eliminá-la. A regressividade é característica da tributação sobre o consumo, sendo que os maiores problemas de injustiça fiscal no Brasil são ocasionados pela tributação indireta. Muito se critica a tributação sobre o consumo, sem que se tenha considerado que é um método de tributação que é inerente aos países em desenvolvimento, que são *importadores de capital para investimento*. A redistribuição de renda, todavia, é medida que se impõe por exigência constitucional, devendo ser instrumentalizada pelos impostos que tem fins fiscais. A tributação instituída com fins fiscais foi autorizada para o custeio das crescentes despesas correntes do Estado, sendo o princípio da capacidade contributiva o critério ou a medida de diferenciação entre contribuintes na forma do art. 145, § 1º da CF/88.

A cobrança de taxas e contribuições deve atender aos critérios da justiça comutativa, sendo ilegal no atual quadrante constitucional, atender aos fins da justiça distributiva, já que tais exações são cobradas em contraprestação pela atividade desenvolvida pelo Estado



ao contribuinte, independente da capacidade econômica do sujeito passivo. A constatação não exclui ser possível deixar de cobrar taxas e contribuições das pessoas carentes, o que sobrelevará o custo geral dos serviços prestado aos demais. Em síntese, o relevante para que se efetive a justiça comutativa é que exista uma equivalência econômica entre o custo da taxa e o serviço público executado.

A tributação nem sempre será informada unicamente pelo princípio da capacidade contributiva, podendo a imposição fiscal ser usada para atingir fins conformadores da realidade econômica e social existente, acentuando ou desestimulando condutas, de maneira que sejam atendidos os desígnios visados pelo Estado.

Considerado o sistema fiscal brasileiro, entende-se neste trabalho que não seria admissível desconsiderar por completo o princípio da capacidade contributiva, na hipótese de normas tributárias dotadas de finalidades indutoras, sob pena de incorrer em injustiça de natureza fiscal. O princípio em exame terá a sua eficácia atenuada, mas não ignorada. A atenuação é permitida pela Constituição que protege outros valores dignos de igual proteção, sendo exemplo a busca pelo pleno emprego, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais.

A teoria do benefício baseou-se na tributação direta, sendo ideia que enfrentou dificuldades de implementação, vez que não havia como serem aferidos em termos concretos os benefícios provenientes do agir estatal. Esta não foi absolutamente abandonada, já que viria a forma de tributação, por excelência, quem informaria as taxas e contribuições. A teoria do sacrifício ofereceu o embasamento teórico para a ideia de progressividade na tributação, inclusive sob o fundamento de haver uma “utilidade marginal decrescente do capital”.

O princípio da capacidade contributiva, assente no princípio da igualdade da tributação, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de modo bem evidente, que de um lado, fica excluídos da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa

capacidade e, de outro lado, que, face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal), e os contribuintes com diferente capacidade devem pagar diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical).

O princípio da igualdade implica reconhecer tratamento fiscal uniforme aos iguais, de modo que os contribuintes com igual capacidade contributiva devam pagar o mesmo valor a título de tributo ao Estado (equidade horizontal). A igualdade também implica dar tratamento tributário diferente aos contribuintes com capacidade econômica desigual, remetendo-nos à questão da progressividade do tributo (equidade vertical).

As concepções da capacidade contributiva desdobram-se em dois sentidos centrais: (i) Na aceção absoluta ou objetiva, a capacidade contributiva atuará como a) pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ou b) diretriz para a eleição das hipóteses de incidência dos impostos; (ii) na aceção relativa ou subjetiva, a capacidade contributiva atuará como a) critério de graduação de impostos; b) limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo existencial e afastando que a tributação atinja níveis de confisco.

A capacidade contributiva, na dimensão objetiva será violada quando houver tributação de atos que não evidenciem riqueza, como se percebe da tributação de rendimentos meramente nominais decorrentes da inflação, sem que haja acréscimo patrimonial ao contribuinte, ou quando é pretendida a tributação de riquezas potenciais por intermédio de ficções ou presunções absolutas. A capacidade contributiva subjetiva diz respeito ao consequente da norma tributária, sendo relativa à graduação dos tributos (critério quantitativo), inadmitindo tributação sobre o mínimo existencial e limitando a tributação com efeito de confisco. O aspecto subjetivo da capacidade contributiva ainda demanda que a tributação inicie após uma faixa de renda considerada isenta que preserve o mínimo vital. Esgotada essa faixa de isenção, é intuitivo que a capacidade contributiva dos trabalhadores precisa estar ajustada aos custos incorridos com a sua família, pois a capacidade contri-

butiva de uma família com quatro integrantes é distinta daquela constituída por duas pessoas. O Estado não poderá privar a família da própria renda de modo que falte na manutenção do mínimo necessário para a sua existência digna, tendo por premissa que a família é base da sociedade e tem especial proteção do Estado nos termos do art. 226 da CF/88.

Entendemos que poderá haver derrogações parciais ao princípio da capacidade contributiva quando a tributação for usada com objetivos extrafiscais. Sob o enfoque tributário, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade (no caso de tributos indiretos) são subprincípios da capacidade contributiva (Torres, 1999, p. 454), que poderão se mover em dois planos: o vertical e o horizontal.

A tributação proporcional ocorrerá quando o percentual tributado permanecer inalterável em razão da mesma base de cálculo. A proporcionalidade na tributação não deve ser associada com o termo *graduated taxation* usado na Inglaterra, pois tributação gradual significa tributação tanto progressiva quanto regressiva e não tributação proporcional, já que em havendo uma graduação do tributo implicaria na possibilidade de haver uma graduação crescente ou mesmo decrescente da tributação. Um tributo poderá ser proporcional quando a relação matemática entre o montante do tributo e item tributado permanecer igual.

A progressividade visa a dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária. Serve como instrumento de desconcentração da riqueza,<sup>31</sup> com eficácia questionável na visão da doutrina. A progressividade tem fundamento teórico extraído da noção de "*utilidade marginal do capital*" observada por John Stewart Mill, que significa que o capital, para além de certa faixa de renda, apresenta menor utilidade, o que justificaria cobrança progressiva do imposto para que todos suportassem semelhante impacto fiscal. O fundamento da progressividade tem perdido substância vez que predominou a convicção de que inexistia fundamento ético ou jurídico na fixa-

31 RE 562.045 / RS

ção de alíquotas progressivas. Ademais, as alíquotas ascendentes seriam problemas de política ou de economia, mas não de ética ou moralidade. Acredita-se que a progressividade teria deixado o Estado Fiscal muito grande e gastador.

A redistribuição de rendas atende aos fins da justiça distributiva e visa a amenizar as diferenças sociais e econômicas no país. Esse objetivo é severamente minado pela tributação indireta incidente sobre o consumo, vez que esse é imposto regressivo como fartamente reconhecido por economistas e tributaristas. Veja-se que na tributação do ICMS e do IPI os contribuintes com capacidades contributivas diversas arcam com a mesma carga tributária em suas aquisições, evidenciado uma incongruência do sistema tributário, que pratica o inverso do que a Constituição prega.

A neutralização do efeito redistributivo pela tributação sobre o consumo direciona o país para um abismo entre os mais ricos e os mais pobres, terminando por menosprezar os mais básicos critérios de justiça tributária e igualdade tributárias, o que acaba intensificando as desigualdades socioeconômicas.

O consumo é inegavelmente uma das mais importantes bases tributárias dentre os países em desenvolvimento, sendo a maior fonte de arrecadação em nosso país. Essa representa, segundo dados publicados pela Receita Federal brasileira, cerca de 49,73% da carga tributária total.<sup>32</sup>

Para fins de atenuar esse problema da regressividade, seria possível impor alguma seletividade, em função da essencialidade do produto tributado, àqueles produtos consumidos pelas camadas de menor renda da população. Seria proveitoso inserir faixas de isenção para níveis pequenos de consumo de energia elétrica, bem como afastar toda e qualquer tributação sobre os itens integrantes da cesta básica. Os efeitos da regressividade também poderão ser atenuados pela sistemática de estorno de impostos para os mais carentes ou pela sistemática de crédito de tributos seguindo o modelo do Reino Unido. O estorno poderá se realizar

<sup>32</sup> Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso em 07/07/2018.

através de crédito em conta vinculada à Receita Federal. A eliminação da regressividade é medida urgente, mostrando-se inaceitáveis e inconstitucionais tributos que incidam sobre pessoas em absoluto estado de carência, que seja proporcionalmente pagam muito mais impostos que os mais abastados.

## 4 Referências

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Fontes, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29. São Paulo: IBDT, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Limites à tributação com base na solidariedade social**. In: Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-72.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Anotado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BUCHANAN, James. **Federalism and Fiscal Equality**. The American Economic Review, v. 40, p. 583-599.

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

COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

CONTEPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. São Paulo: Almedina Brasil, 2010.

DERZI, Misabel Machado de Abreu. **Legalidade material, modo de pensar tipificante e patricidade no direito tributário**. In: **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. Vitória: Consultime, p. 627-650.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DWORKIN, Ronald. **A Matter of Principle**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1985.

DWORKIN, Ronald. **Talking Rights Seriously**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1997.

DWORKIN, Ronald. Sovereign **Virtue: the theory and practice of equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2000.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley. Civitas – **Revista Española de Derecho Financiero**, v. 104, p. 719, 1999.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

KAPLOW, Louis. **Taxation and Redistribution: some clarifications**. Tax Law Review, v. 60, n. 2, 2007.

MIGUEZ DE MELLO, Gustavo. **Justiça tributária e estado social na constituição**. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e política fiscal**. In: **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 2007.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**. International student edition. 2. ed. Tokyo: McGraw-Hill Kogakusha, 1976.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NOVOA, Cesar Garcia. **O concepto de tributo**. Madrid: Marcial Pons, 2012.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário e capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.



OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PALAO TABOADA, Carlos. **El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta**. REDF, n. 29, 1981.

PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.2, n.4, p. 125-154, 1978.

PAYERAS, José Adrian Pinto; CUNHA, Marina Silva. **O Princípio do Sacrifício Equitativo no Sistema Tributário Brasileiro**. Economia, Brasília, v. 5, n. 2, p. 297-339, jul./dez. 2004.

PECES-BARBA, Martinez Gregório. **Curso de Derechos Fundamentales: teoría general, consultado na tradição italiana: Teoria dei diritti fondamentali**. Milano: Giuffrè, 1993.

PEREZ DE AYALA, J. L. Las gastas públicas: principio para su distribución. Madrid: HPE, n. 59, 1979. p. 105.

ROYO, Fernando Pérez. **Derecho Financiero y Tributário: parte general**. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in Theory and Practice**. 2. ed. American Economic Association Quarterly, 3d series, v. 9, n. 4, Princeton University Press, p. 124.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2 v., 1989.

TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; SEER, Roman; FURQUIM, Luiz Dória. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**: RT, n. 58, p. 193-219, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, v. I, II e III: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59, p. 96, 2000.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Los principios tributários jurídicos fundamentales en codificación tributária en América Latina**. RDT, v. 3, p. 51-61, 1978.