



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS

RAFAEL FERNANDES MACHADO DE OLIVEIRA

O Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Tributário Nacional

Brasília - DF
2008

RAFAEL FERNANDES MACHADO DE OLIVEIRA

O Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Tributário Nacional

Projeto de trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de pós-graduação lato sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

Orientador: Prof. Doutor Paulo Gustavo Gonet Branco

**Brasília - DF
2008**

Introdução	5
1. Capacidade Contributiva	7
1.1. Breve Histórico Brasileiro	7
1.2. Conceito de Capacidade Contributiva	8
1.2.1. Definições Doutrinárias	8
1.2.2. Capacidade Contributiva Absoluta ou Objetiva e Capacidade Contributiva Relativa ou Subjetiva	13
1.3. Capacidade Contributiva x Capacidade econômica	15
1.4. Alcance da Expressão “sempre que possível”	18
1.5. A expressão “caráter pessoal”	22
2. Eficácia do Princípio	24
2.1. Visão dos doutrinadores	24
2.2. Limites do Princípio da Capacidade Contributiva.....	28
2.2.1. Mínimo vital	29
2.2.2. Vedação ao confisco	32
3. Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	36
3.1. Previsão na Constituição	36
3.2. Análise da Jurisprudência	36
3.2.1. À Luz da Constituições da República anteriores, de 1946 e de 1967	37
3.2.2. À Luz da Constituição da República de 1988, em relação às espécies tributárias	38
4. Síntese Conclusiva.....	42
5. Bibliografia.....	48

Introdução

O presente trabalho tem por objetivo aprofundar e levantar aspectos relevantes de um dos princípios constitucionais específicos do sistema tributário nacional.

O tema da capacidade contributiva desde há muito vem sendo discutido pela doutrina, em razão de sua importância como norteador de uma estrutura tributária que tenha como objetivo conseguir a justiça fiscal na arrecadação de tributos.

Propositadamente, deu-se ênfase ao estudo do conceito na doutrina pátria, na forma como está positivado na Constituição da República de 1988, no seu artigo 145, parágrafo primeiro.

Busca-se extrair, mediante o estudo de bibliografia específica, conceitos jurídicos dos mais diversos autores para os aspectos mais relevantes do princípio da capacidade contributiva.

Em um primeiro momento, demonstra-se, de forma sucinta, um breve histórico do princípio no Brasil, pois optou-se por restringir o tema apenas ao ordenamento jurídico brasileiro.

A seguir promove-se o estudo do conceito do princípio, procurando dar cunho jurídico a importantes definições contidas na norma constitucional, dentre elas o de capacidade contributiva, a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, o real significado da expressão “sempre que possível”, constante do § 1º, artigo 145, da Constituição Federal de 1988, além de analisar o “caráter pessoal” que os impostos devem ter, conforme o que preceitua o texto constitucional.

Em capítulo posterior, apresentaremos as várias opiniões dos mais renomados autores sobre a eficácia do tema. Para um maior aprofundamento, também

estudaremos os limites que a norma impõe para que seja aplicada, quais sejam, os conceitos de mínimo vital e de vedação ao confisco.

Por último, será feita uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em dois momentos. Primeiro, sob a égide da Constituição de 1946 e depois, da Constituição de 1988.

Assim, o presente trabalho consiste em um conciso estudo dos aspectos do princípio da capacidade contributiva, que em nossa opinião, são os mais relevantes para compreensão do tema.

1. Capacidade Contributiva

1.1. Breve Histórico Brasileiro

No Brasil, o princípio da Capacidade Contributiva aparece pela primeira vez na Carta Imperial de 1824, ocasião em que Don Pedro I proclamou no art. 179, inciso 15, que:

“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”¹

Após período de omissão quanto à previsão do princípio, ele volta a aparecer na Constituição da República de 1946 como medida de isonomia tributária, em seu artigo 202:

“Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Contudo, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 revogou o princípio que, inclusive, não foi reproduzido na Constituição de 1967 e nem na Emenda nº 1 de 1969.²

Em decorrência da incerteza causada pela supressão do preceito em estudo, na Constituição da República de 1988, voltou a vigorar o princípio da Capacidade Contributiva, prescrito no § 1º do artigo 145:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade

¹ Oliveira, Fábio de Leopoldo de. In: Caderno de pesquisas tributárias, n.º 14. Capacidade Contributiva. São Paulo. Ed. Resenha Tributária. 1989. p. 224.

² Costa, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3ª Ed. Malheiros. 2003. p. 20.

econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”³

Assim, com a volta do Estado Democrático, outra vez o texto constitucional brasileiro prevê princípio basilar do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o de que o sujeito passivo da obrigação tributária deverá responder na medida de sua capacidade para contribuir.

1.2. Conceito de Capacidade Contributiva

1.2.1. Definições Doutrinárias

Aqui, busca-se a compreensão do que consiste o princípio da capacidade contributiva, que na visão de Ruy Barbosa Nogueira, “é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Como já se dizia na antiguidade, ‘onde nada existe, até o Imperador perdeu seu tributo’. Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos.”⁴

Da mesma forma, Luciano Amaro, em sua obra sobre “Direito Tributário Brasileiro”⁵, assevera que o princípio da capacidade contributiva é uma consequência lógica de como as coisas funcionam. Contudo, não se limita a este

³ VADE MECUM. Coleção de leis Rideel. Ed. Rideel. 2004.

⁴ Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 1995. p. 12.

⁵ Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 136

pensamento, complementando que a capacidade contributiva é uma forma de proteção do contribuinte contra abusos que possam vir a ocorrer na tributação, de forma que limite seu poder de sustentar-se, ou ainda, de exercer sua profissão ou utilização dos recursos de sua empresa, ou qualquer outro direito fundamental.

Na visão de Hugo de Brito Machado, o princípio da capacidade contributiva conforme expresso na carta política, segundo o qual os impostos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte⁶, não pode ser analisado como mera forma de aplicação do princípio da isonomia. Apesar de levar-se em conta a relação entre os dois princípios, não se pode confundir um com outro.⁷

Deste modo, a existência expressa de um dispositivo na Constituição Federal, especificamente o princípio da capacidade contributiva, influi no modo de interpretação do mesmo. Não obstante, relacionada com o conceito de isonomia, dependendo da formação de quem interpreta, pode o conceito de capacidade contributiva tornar-se vago, restando apenas o caráter hipotético da norma jurídica.

O princípio da capacidade contributiva, tal como posto em nosso ordenamento, determina que o legislador, quando na sua atividade de criar leis, no caso tributárias, deve guiar-se não por outros valores, senão aquele que a própria Constituição já determinou como prevalecente, isto é, a capacidade econômica do contribuinte.

Em excelente trabalho sobre o princípio em estudo, Regina Helena Costa, citando Rubens Gomes de Souza, definiu o princípio da capacidade contributiva como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares

⁶ VADE MECUM. Coleção de Leis Rideel. Constituição da República Federativa do Brasil. Ed. Rideel. 2004. art. 145, § 1º.

⁷ Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 4ª Edição. Dialética. São Paulo 2001. p. 84.

de existência⁸, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”.⁹

Embasando este entendimento, enumera, ainda, a definição de Francesco Moschetti, que diz ser a capacidade contributiva a força econômica do contribuinte¹⁰; colaciona também, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que asseveram que o princípio em tela se “traduz na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”.¹¹

Por fim, corroborando seu entendimento, salienta a autora que

“a noção de capacidade contributiva coaduna-se com outros direitos constitucionais além do direito de propriedade, com o qual guarda relação necessária. Olvidando o respeito à capacidade contributiva, pode o legislador, também, vir a cercear ou obstar o exercício de outros direitos, tais como a liberdade de iniciativa e a liberdade de profissão”.¹²

Na mesma linha, José Maurício Conti ensina que o princípio define como cada contribuinte deve sofrer tributação conforme sua capacidade contributiva, “segundo sua capacidade de realizar a tributação”. Assim, cada contribuinte suporta “o ônus tributário mais elevado quanto maior a sua capacidade de arcar com este ônus”.¹³

O renomado tributarista alemão Klaus Tipke, em trabalho conjunto com Douglas Yamashita, discorda da definição de capacidade contributiva dada pelos

⁸ Entendemos que, este conceito de Rubens Gomes de Souza se assemelha muito ao que Klaus Tipke entende por “renda disponível”, que mais à frente será melhor estudado.

⁹ Princípio da Capacidade Contributiva. – 3ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003. pp 22.

¹⁰ idem. pp 23.

¹¹ idem. pp 23.

¹² Idem. pp.110.

¹³ Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética. 1997. pp. 29.

autores alemães, de que “o princípio da capacidade contributiva é a capacidade de pagar impostos”. Ele assevera que para estes doutrinadores a capacidade contributiva confunde-se com capacidade econômica, sem fazer qualquer redução na base desta premissa, porque desconsideram os gastos que o contribuinte tem para sustentar-se e manter seus dependentes.¹⁴

Diante desta incompletude, definem Tipke e Yamashita como princípio da capacidade contributiva aquele em que todos devem pagar os impostos conforme o montante de renda disponível¹⁵. Ou seja, trata-se de uma regra diretamente proporcional: quanto mais alta a renda disponível, maior deve ser a tributação.

Concluem os autores, utilizando-se de conceitos de democracia, que os contribuintes devem ser tributados de forma igualmente alta quando suas rendas disponíveis forem igualmente altas, e tributados de forma desigualmente alta quando suas rendas disponíveis forem desigualmente altas.¹⁶

¹⁴ Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros. São Paulo. 2002. pp. 30.

¹⁵ Esta é a principal diferença da definição de Klaus Tipke e Douglas Yamashita e da predominante na doutrina alemã, porque para eles só haveria capacidade econômica na medida que se excluísse do cálculo da renda tudo aquilo que fosse gasto necessário para o sustento do contribuinte e aqueles de que dele dependessem, restando, assim a renda disponível.

¹⁶ Idem. pp. 31.

Em discordância às definições anteriores, Marciano Seabra de Godoi é um dos estudiosos atuais mais expoentes. Segundo este autor, a capacidade contributiva “supõe a prevalência maior e anterior do princípio da igualdade.”¹⁷ Seria na verdade um subprincípio, pois a relação entre igualdade e capacidade contributiva é uma relação entre um princípio maior, pois se aplica a todo e qualquer direito – de maneira ampla –, e um subprincípio. Isto porque, segundo sua concepção, o princípio da capacidade contributiva não se auto-sustenta, necessitando recorrer ao conceito de outros princípios, notadamente o da igualdade.

Para Marciano Godoi, o princípio da igualdade é um princípio maior. Colocando-se o princípio da capacidade contributiva como subprincípio que utiliza-se do princípio maior, possibilita que “que se superem aparentes antinomias geradas pelo conflito entre capacidade contributiva e medidas extrafiscais”.¹⁸

Porém, quem criticou de forma mais veemente o princípio da capacidade contributiva foi o mestre Alfredo Augusto Beker. No seu entender, a validade científica das palavras “capacidade contributiva” é um tanto quanto ambígua, pois sem nenhuma outra especificação, elas não constituem um conceito científico, uma vez que nem oferecem um parâmetro para medir a prestação do contribuinte, nem expressam qual o limite do tributo.¹⁹

¹⁷ Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 1999. pp. 191.

¹⁸ Idem. pp. 192-196. Aqui cabe explicar que estas aparentes antinomias, devem-se ao fato de que através de medidas extrafiscais poder-se-ia estar violando o princípio da capacidade contributiva, vez que própria Constituição prevê medidas extrafiscais, através de imunidades garantidoras de liberdade religiosa. Liberdade pensamento, liberdade de expressão, convivência harmônica entre os entes políticos da federação. Há também, aquela hipótese de licença para concessão de incentivos fiscais regionais como forma de promover o desenvolvimento equilibrado entre as diversas regiões do país. Não há como conceber que estas medidas violem o princípio da igualdade porque contrárias ao princípio da capacidade contributiva.

¹⁹ Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus. 3ª Ed. 1998. p. 481.

Conclui que esta expressão, sozinha, nada mais é do que um vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos.²⁰

Aqui cabe ressaltar que o professor Augusto Beker, incrédulo quanto ao princípio da capacidade contributiva, escreveu seu entendimento no início dos anos setenta, época em que o Brasil estava no auge do autoritarismo, e, por via de consequência, o princípio que hoje está na Constituição da República havia sido retirado do texto constitucional pela emenda n. 18 de 1965, e permanecido fora do ordenamento durante a carta constitucional de 1967, até a Constituição de 1988, como vimos anteriormente.

1.2.2. Capacidade Contributiva Absoluta ou Objetiva e Capacidade Contributiva Relativa ou Subjetiva

O conceito do princípio em estudo ainda pode ser compreendido em dois sentidos distintos: capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Esta definição para o princípio da capacidade contributiva, na voz de José Marcos Domingues de Oliveira, significa o seguinte: quando conceito absoluto ou objetivo, tratar-se-á da “existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação). Quando conceito relativo ou subjetivo, tratar-se-á da parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).”²¹

Também Regina Helena Costa discorre sobre esta distinção entre absoluta e relativa, ao afirmar que se cuida de “capacidade contributiva absoluta ou

²⁰ Idem. p 481.

²¹ Direito Tributário – Capacidade Contributiva, Rio de Janeiro: Renovar.1998. p. 57.

relativa quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza”.²² Quanto à capacidade contributiva relativa, sustenta que se trata da “aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”²³, ou seja, leva-se em conta o caso concreto de tributação. É a tributação efetiva do potencial sujeito passivo.

Em curtas palavras, seria capacidade contributiva absoluta a aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos e capacidade contributiva relativa, que só ocorreria em decorrência da absoluta, consistiria na aptidão específica de certo contribuinte frente a um fato jurídico tributário.²⁴

Vale destacar, ainda, a lição de Marciano Godoi, que constata o seguinte: “a prevalência da capacidade contributiva relativa se dá, pelo menos em nosso ordenamento jurídico, em virtude daquela possuir em seu conceito as noções de mínimo vital”.²⁵

Porém, há autores que discordam desta prevalência, posicionando-se contrariamente a esta concepção. É o caso do ilustre jurista Roque Carrazza que assevera que “a capacidade contributiva, à qual a Constituição e o legislador ordinário deverá levar em conta, ao criar impostos, é objetiva, ou seja, refere-se às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte...”.²⁶

Entendemos que tem razão Marciano Godoi, porque as leis são feitas levando-se em conta as diversas faixas de contribuintes. Encontramos variadas

²² Princípio da Capacidade Contributiva. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003. p. 27

²³ idem. p. 27.

²⁴ Carvalho. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª Ed. rev. São Paulo: Saraiva. 1997. pp. 225-226. No mesmo sentido, Derzi, Misabel Abreu Machado. In Baleeiro, Aliomar. Limites Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. pp. 690-692, e Coelho, Sasha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense. 1999. pp. 77-80 e Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. pp. 39-43.

²⁵ Justiça Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 1999. p. 199. Com efeito, deixaremos para conceituar esta expressão em capítulo mais à frente.

²⁶ Apud. Idem. pp. 199-200.

alíquotas, dependendo apenas da quantidade de renda adquirida, no caso do imposto de renda por exemplo.

Quando se tratar de impostos reais, desde que o valor do tributo não enseje confisco, sempre estará presente a capacidade contributiva subjetiva em relação ao contribuinte e não ao objeto da lei. Um exemplo seria o Imposto Predial Territorial Urbano ou Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

1.3. Capacidade Contributiva x Capacidade econômica

Um ponto de grande discussão no princípio da capacidade contributiva, é o fato de que na previsão constitucional do princípio, ao invés de capacidade contributiva, o legislador constituinte preferiu utilizar o termo capacidade econômica. Portanto, cabe a nós tentar distingui-los.

Regina Helena Costa nos passa a lição de que não se pode negar o fundamento econômico intrínseco ao conceito de capacidade contributiva, “por vezes identificável com ‘capacidade econômica’”. Contudo, “não se pode refutar seu conteúdo jurídico, na medida em que se encontra amalgamado à idéia de justiça tributária.”²⁷

Ensina Ives Gandra da Silva Martins que os dois conceitos, muito embora sejam parte da capacidade de pagar tributos do contribuinte, são distintos e não se confundem. Como capacidade econômica, entende ser “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder”.²⁸ No entanto, “capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte

²⁷ Princípio da ..., p.34.

²⁸ Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: Caderno de Pesquisas Tributárias, n.º 14. Capacidade Contributiva. São Paulo. Ed. Resenha Tributária. 1989. pp. 34-35. Confira-se, ainda, Gustavo Miguez de Mello, *idem*. pp. 95-96, e Kiyoshi Harada em nota no livro de José Maurício Conti. “Capacidade Econômica não se confunde com capacidade contributiva, embora ambas as expressões impliquem densidade econômica capaz de suportar a isenção fiscal. Capacidade contributiva é aquela capacidade relacionada com a imposição parcial ou total. É a capacidade econômica da pessoa enquanto

relacionada com a imposição específica ou global, sendo dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante”.

Também Moschetti faz esta distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, salientando que capacidade econômica é uma condição necessária à capacidade contributiva.

O renomado autor italiano, partindo do conceito original de capacidade econômica como “potência econômica global” do contribuinte, manifestada por fatos significativos ou indicativos de riqueza, Moschetti afirma que a consideração da situação particular do contribuinte é o primeiro degrau em direção à capacidade contributiva.²⁹

Por isto, o célebre autor entende que pode existir capacidade econômica sem que haja capacidade contributiva, porque esta segunda envolveria a análise do caso em particular. Ele entende que capacidade contributiva é aquela manifestação de riqueza, resguardado o mínimo necessário, que pode concorrer aos gastos públicos.

Tomando-se tal distinção, percebe-se que, ao mencionar a capacidade do contribuinte, pretendeu o legislador constituinte referir-se à sua capacidade contributiva, e não à sua capacidade econômica.

De outro lado, existe também quem defenda um terceira definição. É o caso de Agostinho Toffoli Tavoraro³⁰, que entende haver a capacidade financeira. Segundo seu entendimento, capacidade financeira é a disponibilidade de liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratados, ou seja, o conceito refere-se à liquidez do contribuinte para cumprir com suas obrigações.

sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Já capacidade econômica é aquela ostentada por uma pessoa que não é contribuinte por exemplo, um cidadão abastado, de passagem pelo país”. (Apud, Princípio Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética. 1997. p. 34.)

²⁹ Apud. Godoi, Marciano Seabra. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 1999. p. 195.

³⁰ Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14. São Paulo: Resenha Tributária. 1989.

Portanto, como bem disse José Maurício Conti em sua obra, pode-se precisar as expressões, para que se possa construir conceitos distintos a cada uma.³¹

Assim, capacidade financeira seria aquela que os sujeitos da relação jurídica tenham liquidez para arcar com suas obrigações. Capacidade econômica seria aquela inerente a todos, ou quase todos; é a aptidão de perceber riquezas. Já a capacidade contributiva, em sua concepção subjetiva, seria a capacidade dos indivíduos, enquanto contribuintes, de suportar o ônus tributário de pagar tributos.

³¹ Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética. 1997. p. 35.

1.4. Alcance da Expressão “sempre que possível”

Uma das grandes discussões a respeito do princípio da capacidade contributiva quanto ao verdadeiro significado da expressão ‘sempre que possível’.

Referida expressão, tal como posta na Constituição, indica duas situações a ser observadas: o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte. Desta forma, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e, sempre que possível, serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.³²

Com efeito, lembra Maurício Conti que o texto constitucional, desta maneira, permite apenas as exceções na tributação extrafiscal, posto que não visa como objetivo principal a arrecadação de recursos, mas sim o direcionamento de certas atividades econômicas.³³

Em contrapartida, nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto, “nem sempre a observância dos princípios da prevalência do caráter pessoal dos impostos e da observância da capacidade econômica do contribuinte é inteiramente possível”.³⁴ Para corroborar seu entendimento, exemplifica com os impostos sobre a produção e a circulação de produtos e serviços. Reconhece que, pelo menos em parte, se aplica o princípio da capacidade contributiva. Contudo, não enseja condições de respeito ao caráter pessoal dos impostos.

Já para Ives Gandra Da Silva Martins a utilização pelo legislador da expressão “sempre que possível”, só pode estar relacionada à espécie “imposto”, sendo que, nos indiretos, a graduação não tem como ser em “caráter pessoal”. Portanto, assevera o professor Ives Gandra que a locução “sempre que possível” deveria estar

³² Conti, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética. 1997. p. 46.

³³ Idem. p 48.

³⁴ Caderno de Pesquisas Tributárias nº14. São Paulo: Resenha Tributária. 1989. p. 17.

coadunada à graduação pessoal da imposição tributária, porque nem todos os impostos têm caráter pessoal.³⁵

Também Hugo de Brito Machado, complementando as palavras de Hamilton Dias de Souza³⁶, leciona que “a expressão ‘sempre que possível’ relaciona-se realmente com a natureza do tributo, ou, mais exatamente, ela diz respeito ao caráter pessoal dos impostos”.³⁷

No seu entender a expressão “sempre que possível” relaciona-se apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos e não à graduação destes através da capacidade econômica dos contribuintes, porque, segundo uma interpretação sistêmica, seria impossível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, na visão de Hugo de Brito, como nem sempre será possível atribuir-se caráter pessoal aos impostos, o entendimento da previsão constitucional em exame, não pode ser outro.

Conclui afirmando que “o sentido da cláusula ‘sempre que possível’, contida no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal, e não o de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte”.³⁸

Com pensamento distinto dos doutrinadores supramencionados, José Eduardo Soares de Melo³⁹ entende que a expressão “sempre que possível” obriga o legislador a encontrar o aspecto pessoal dos impostos, qualificando-os na medida certa em que possam ser suportados pela capacidade econômica do contribuinte.

³⁵ Idem. p. 42.

³⁶ “a expressão ‘sempre que possível’, do § 1º, do art. 145, da Constituição, relaciona-se com a natureza do tributo, e se esta o permitir, a regra da capacidade contributiva deverá ser observada”. Idem . p. 124.

³⁷ Idem. p. 124.

³⁸ Idem. p. 126.

³⁹ Idem. p. 147.

Em suma, a expressão “sempre que possível” obriga o legislador a mensurar a tributação específica de cada contribuinte, em consequência da aplicação do princípio da capacidade contributiva para todos os impostos.

O eminente jurista Ricardo Mariz de Oliveira apresenta a expressão “sempre que possível” como aplicável às concepções de caráter pessoal e de graduação segundo a capacidade econômica, não isoladamente, mas em conjunto: o caráter pessoal se completa com a capacidade econômica do contribuinte, compondo um todo, como indica o texto constitucional.⁴⁰

Complementa o autor que somente seria válido atender ao caráter pessoal do contribuinte se lhe fosse observado sua capacidade econômica, que, por sua vez, deveria ser individualizada a determinado contribuinte.

A aplicação deste conjunto, contudo, só seria possível nos impostos pessoais, onde o sujeito passivo da obrigação tributária é o centro principal da relação, ao contrário dos impostos reais.⁴¹

Cabe, por fim, mencionar o ensinamento do mestre Marco Aurélio Greco⁴²: a expressão “sempre que possível” contemplada no texto constitucional para medir que tributo terá caráter pessoal e qual será sua graduação segundo a capacidade contributiva, sugere duas interpretações.

A primeira interpretação possível denomina-se “sempre que possível fraco”. Significa, no entender do renomado jurista, apenas uma diretriz ao legislador, isto é, sendo possível, que mensure a graduação do tributo.

Esclarece, a respeito, que “o que se extrai do dispositivo é no sentido de que a lei ordinária que criar um imposto onde não houver manifestação de

⁴⁰ Idem. p. 169.

⁴¹ Devemos esclarecer que o autor denomina impostos reais como impostos objetivos, e impostos pessoais com impostos subjetivos. (Idem . p. 171).

⁴² Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética. 1998. p. 46.

capacidade contributiva será inconstitucional (...)”⁴³.

De outro lado, temos o “sempre que possível forte”. Neste caso, o legislador tem que, primeiro, alcançar a capacidade contributiva. Aqui, depreende-se um aspecto positivo, onde haveria inconstitucionalidade se, a menos que impossível, não fosse observada a capacidade contributiva do contribuinte.

⁴³ Apud. Tipke, Klaus, e Yamashita, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 52.

1.5. A expressão “caráter pessoal”

Quanto à expressão “caráter pessoal” à que a norma do parágrafo primeiro se refere, devemos tecer algumas considerações.

Conforme Ângela Maria da Motta Pacheco, o caráter pessoal dos impostos refere-se à aptidão destes se direcionarem à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, levando-se em conta sua condição econômica e considerando os indícios ou índices que melhor demonstrem esta condição.⁴⁴

Contudo, para uma melhor compreensão sobre o que o legislador constituinte objetivou com tal expressão, devemos distinguir impostos pessoais de impostos reais, bem como impostos diretos de indiretos.

Começaremos pela distinção entre impostos diretos e indiretos. Os impostos diretos são aqueles em que o contribuinte é o previsto em lei. Torna-se o contribuinte de direito e de fato. Quanto aos impostos indiretos, embora o recolhimento seja feito por uma pessoa – contribuinte de direito –, são efetivamente suportados por outra – contribuinte de fato.⁴⁵

Quanto à outra classificação, podemos diferenciar em impostos reais e pessoais, dependendo da situação que se considere para composição da hipótese de incidência. Nos impostos reais, a hipótese de incidência descreve como fato gerador um fato, coisa ou acontecimento, deixando de lado as características do sujeito passivo da obrigação tributária, geralmente consideraram o patrimônio ou a produção. Já, os impostos pessoais são aqueles cujo fato gerador leva em consideração certas características pessoais

⁴⁴ Caderno de Pesquisas Tributárias nº14. São Paulo: Resenha Tributária. 1989. p. 300.

⁴⁵ Apenas como ilustração, os impostos indiretos são bem exemplificados pelo regime de “Substituição Tributária” que ocorre no ICMS. Contudo, o objetivo do presente estudo não se destina a esta discussão, motivo pelo qual não iremos desta questão de modo mais aprofundado.

do sujeito passivo da obrigação, geralmente recaindo a hipótese de incidência, sobre a renda auferida.⁴⁶

Sacha Calmon Navarro Coelho, reconhece a existência desta distinção. Contudo, não deixa de criticá-la em função de que o ônus sempre recairá sobre a pessoa, sujeito passivo da obrigação tributária, seja imposto real ou imposto pessoal. É o que podemos verificar em suas palavras, quando leciona que “os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independente da coisa, pois o vínculo (...) segue seu dono”.⁴⁷

O mestre Geraldo Ataliba⁴⁸, em sua obra mais celebre, também distingue os impostos reais dos impostos pessoais; e impostos diretos, de indiretos.

Quanto aos impostos pessoais entende que são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência considera certas qualificações, juridicamente relevantes, do sujeito passivo da obrigação tributária. Isto porque, o legislador ao descrever a hipótese de incidência, faz refletir no aspecto material estas qualidades do sujeito passivo.

Em contrapartida, os impostos tidos como reais são aqueles que o aspecto material da hipótese de incidência é uma fato objetivamente considerado, sem que se leve em conta as características do sujeito passivo, para o estabelecimento do aspecto material da hipótese de incidência. Isto é, os impostos reais são aqueles em que a relação material da hipótese de incidência, destina-se a um fato objetivo, é indiferente ao sujeito passivo da obrigação, bem como suas qualidades.

Contudo, o nobre mestre, admite a relação de aspecto subjetivo, no caso a capacidade contributiva do contribuinte, quando assevera que “não significa que a hipótese

⁴⁶ Penteadó, João Caio Goulart. Caderno de Pesquisas Tributárias nº14. São Paulo: Resenha Tributária. 1989. p. 476.

⁴⁷ Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.79.

⁴⁸ Hipótese de Incidência Tributária. 3ª ed. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, pp. 134-135.

de incidência não tenha aspecto pessoal; tem, porém este não guarda conexão com a estrutura do aspecto material”⁴⁹

Quanto aos impostos diretos e indiretos, entende que o critério de distinção é puramente econômico porque, segundo suas palavras, “foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno da translação ou repercussão dos tributos”⁵⁰, sendo irrelevante do ponto de vista jurídico.

Passadas estas distinções, podemos analisar a locução “caráter pessoal” prevista na Constituição da República em seu artigo 145, parágrafo primeiro.

Como vimos a expressão “sempre que possível”, refere-se ao caráter pessoal dos impostos, dando preferência à instituição da tributação em observância das características pessoais do sujeito passivo da obrigação tributária, como forma de melhor adequação à justiça fiscal.

2. Eficácia do Princípio

2.1. Visão dos doutrinadores

A eficácia do princípio da capacidade contributiva, como a eficácia de qualquer princípio jurídico, está diretamente relacionada com o grau de desenvolvimento sócio-político e cultural de determinado povo, pois, é o conhecimento que se mede o nível de inconformismo dos cidadãos em busca de seus direitos.⁵¹

⁴⁹ Idem. p. 134.

⁵⁰ Idem. p. 135.

⁵¹ Este, porém, é um contra-reflexo do que hoje ocorre no Brasil. Devido à ignorância em sua forma mais pura, se é que pode haver uma, hoje a parcela de pessoas que defendem seus direitos é muito pequena, se

Para Hugo de Brito⁵², no plano da Ciência das Finanças, pode-se afirmar sobre a eficácia do princípio que, caso a instituição de impostos tivesse por base de cálculo fatos não indicadores de capacidade contributiva, poder-se-ia encontrar situações em que o Estado cobraria impostos de pessoas que não teriam aptidão mínima de arcar com o ônus tributário.

Entretanto, como o próprio autor admite, não haveria como impedir que o Estado, tributando quem tem aptidão para suportar a carga tributária, exigisse daquelas pessoas com capacidade contributiva mais elevada proporcionalmente menos do que das que tenham capacidade contributiva menor.

Porém, no plano jurídico, Hugo de Brito salienta que “o princípio da capacidade contributiva pode ser apenas um princípio implícito, ou um desdobramento, ou uma forma de manifestação do princípio da isonomia jurídica”⁵³. Contudo, no sistema jurídico pode haver uma norma que o complemente, podendo estar no plano constitucional ou infraconstitucional.

O ilustre professor Luciano Amaro leciona que o princípio da capacidade contributiva coaduna-se com o princípio da igualdade, porque ao adequar o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se procurar um arquétipo de incidência, onde não se ignore as diferenças de riquezas dos que suportarão a imposição tributária.⁵⁴

Contudo, o princípio da capacidade contributiva nas hipóteses iguais não se restringe a proporcionar tratamento iguais. Busca tal princípio que, no caso de contribuintes com hipótese de imposição tributária idêntica, além do tratamento igual, têm

comparada com o alto nível de pessoas analfabetas ou semi-analfabetas, se comparada com o alto nível de pessoas que não tem nem o mínimo de escolaridade.

⁵² Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1998. 4ª ed. São Paulo: Dialética. 2001. p. 81.

⁵³ Idem. p. 82.

⁵⁴ Direito tributário brasileiro. 9ª ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 138.

estes contribuintes o direito de não arcarem com o tributo além de sua capacidade econômica.

Assim, segundo Amaro, o que se deve buscar é a harmonização do princípio de respeito à capacidade econômica com os demais princípios constitucionais.

Sob um ponto de vista polêmico, Marco Aurélio Greco preceitua que “estando a tributação informada pelo princípio da capacidade contributiva”, ao arcar com o pagamento de determinado tributo, não é um simples encargo que o contribuinte deve suportar, porque a lei assim o diz.⁵⁵

Sustenta que o pagamento de impostos é, na verdade, em uma sociedade formada por contribuintes com diferentes aptidões para cooperar com a constituição da receita estatal, uma forma de solidariedade dos que têm maior capacidade contributiva, e por consequência maiores recursos, com aqueles que possuem menos recursos. Como diz Greco, é “um verdadeiro instrumento de compatibilização social”.⁵⁶

Portanto, capacidade contributiva não está restrita ao quanto se deve pagar, mas relaciona-se com divisão dos gastos públicos, como maneira de se estabelecer uma sociedade mais justa e solidária, ou ao menos não tão discrepante.

Deste modo, a capacidade contributiva é identificada no âmbito da descrição do pressuposto de fato contido na lei. A eficácia do princípio da capacidade contributiva não está ligada apenas à existência de uma previsão legal apta a descrever esta manifestação, mas sim em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente alcançadas pelo tributo.

⁵⁵ Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética. 1998. p. 132.

⁵⁶ Idem. p. 132.

José Maurício Conti toma como base a classificação de normas constitucionais de José Afonso da Silva⁵⁷ para prever que, embora a norma constitucional que consagra o princípio da capacidade contributiva tenha caráter programático, é dotada de eficácia jurídica, uma vez que possibilita sua aplicação prática, seja na sua direção ao legislador de criar novas normas, também chamada de eficácia positiva, seja no sentido de nortear o aplicador e hermenêuta do direito, quando da análise de situações concretas à aplicação do princípio, como verdadeiro limite da gama de situações sujeitas à tributação.⁵⁸

Saliente-se que a norma do princípio da capacidade contributiva evidencia-se de forma inequívoca quando toma ares de verdadeira limitação ao poder de tributar, restringindo a atuação do sujeito ativo da tributação quando em casos que violem os preceitos do princípio, configurando a eficácia negativa.

Na mesma linha de raciocínio, José Marcos Domingues de Oliveira⁵⁹ esclarece que o princípio da capacidade contributiva, que expressa a finalidade de justiça fiscal buscada pela Constituição, embora com fundamento programático, tem dois aspectos distintos de eficácia.

⁵⁷ “José Afonso da Silva classifica as normas constitucionais, conforme sua eficácia, em três categorias. a) as normas constitucionais de eficácia plena, que produzem efeito imediatamente após entrarem em vigor, por conterem todos os elementos necessários que permitem sua aplicabilidade direta, imediata e integral. b) as normas constitucionais de eficácia contida, que requerem a intervenção do legislador, pois fazem referência expressa a uma legislação futura. Tem eficácia plena desde logo, porém a legislação ulterior restringe essa eficácia regulando os direitos subjetivos que dela decorrem para os cidadãos. c) as normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, que podem ser:

c.1) de princípio constitutivo: são as que definem um princípio organizativo e indicam uma legislação futura que as complementará e lhes dará eficácia, como é o caso, segundo o exemplo do autor, do art.149 da Constituição de 1967 (“A organização, o funcionamento e a extinção dos partidos políticos serão regulados em lei federal, observados os seguintes princípios (...)”); ou c.2) de princípio programático: são as que têm por objeto a disciplina dos interesses econômicos-sociais, tais como a realização da justiça social, a valorização do trabalho como condição da dignidade humana, a função social da sociedade, o desenvolvimento econômico, a repressão ao abuso do poder econômico, além de outras; ou ainda as normas que não tiverem força suficiente para desenvolver-se integralmente. Caracterizam-se por serem normas de eficácia reduzida objeto específico e essencial, mas produzem importantes efeitos jurídicos.” (Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997. p. 51)

⁵⁸ Idem. p. 52.

⁵⁹ Direito tributário: Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 73.

Um deles é o que o autor chama de tutela negativa de recusa de validade, ou seja, refutar a validade ou suspender os efeitos de qualquer lei que em tese viole o princípio em estudo.

O segundo aspecto seria a tutela positiva, no sentido de exigir do Estado determinada conduta, através de confecção de norma jurídica, para que venha a garantir a efetividade de sua diretriz.

Também Regina Helena da Costa, passando pela conceituação acima, assevera que com “a expressão de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, o postulado da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída àquele”.⁶⁰

Completa em dizer que se há o reconhecimento da plena eficácia e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio, parece desarrazoado entender-se de maneira diversa quanto ao princípio da capacidade contributiva.

Em suma, o vigor do princípio será evidenciado no momento em que exercida a competência tributária. Por isso a diretriz para o legislador infraconstitucional; sua atuação fica vinculada, isto é, ao elaborar as normas infraconstitucionais para instituição de impostos, obrigatoriamente, deverá levar em consideração a concepção do princípio da capacidade contributiva.

2.2. Limites do Princípio da Capacidade Contributiva

Certo que a tributação não busca apenas coletar receitas necessárias à concorrência dos gastos do Estado. Este mesmo Estado possui a atribuição de atuar em

⁶⁰ Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 50.

determinadas áreas de forma direta, agindo como um regulador das atividades; contudo, várias vezes faz a opção pela via indireta, qual seja, instituição de tributos.

Assim, para se identificar quando um tributo se configura ou não como violador da capacidade contributiva, é necessário que se determine se ele se destina a finalidades meramente arrecadatórias ou se tem finalidades outras, extrafiscais.

Observadas essas considerações preliminares, buscaremos demonstrar os parâmetros que o legislador, bem como o aplicador do direito, tem que observar, para que não se viole o preceito do princípio da capacidade contributiva.

Estes parâmetros denominam-se “mínimo vital” e “proibição do confisco”.

O que vale enfatizar, contudo, é que sendo a Justiça a aspiração última do Direito, um ordenamento jurídico que não atenda a esse pressuposto estará fadado a triste e curta existência.⁶¹

2.2.1. Mínimo vital

O chamado “Mínimo Vital” é entendido como a quantidade de riqueza mínima, suficiente para o sustento do indivíduo e de sua família, inatacável pela tributação por via de impostos.

Para Regina Helena Costa⁶², a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva. Isto porque, a capacidade contributiva só pode existir

⁶¹ Penteado., João Caio Goulart. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14. São Paulo: Resenha Tributária.

⁶² Imposto de Renda e Capacidade contributiva. Seminário sobre Reforma Tributária. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br>>.

quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital. Portanto, o mínimo vital deve ser inatingível, intocável.

Contudo a fixação do mínimo vital variará conforme qual seja o conceito de necessidades básicas a se levar em conta. Como dito no início do capítulo, o problema está na medida em que a solução é decisão política do legislador.

Deste modo, devido a esta discricionariedade da Administração, o conceito de mínimo vital varia no tempo e no espaço.

Alfredo Augusto Beker⁶³ assevera que “nos países cuja Constituição juridicizou o ‘princípio da capacidade contributiva’ convertendo-o em regra jurídica constitucional, o *legislador* está juridicamente obrigado a escolher para composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que ensejam signos presuntivos de *renda ou capital acima do mínimo indispensável*”⁶⁴.

Complementando o entendimento esposado, Beker salienta que na maioria das situações, o fato não permite que se presuma a renda ou capital acima do mínimo dispensável. Por isso mesmo, o legislador está obrigado a criar “*isenções tributárias*”, juntamente com a lei instituidora de tributo cuja hipótese de incidência é o fato em questão.⁶⁵

Ao criar as isenções tributárias, o legislador está dando conceito jurídico do mínimo indispensável, qual seja aquele fato signo presuntivo que resguarda o preceito de dignidade humana. Por exemplo, a isenção que o contribuinte de energia elétrica tem quando não ultrapassa a medida de 100 kWh.

⁶³ Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus. 1998. p. 528. (grifos do autor)

⁶⁴ Beker ao invés de utilizar a expressão ‘mínimo vital’ prefere ‘mínimo indispensável’. No nosso entender é mera questão de nominalismo.

⁶⁵ *idem*. p. 499.

Segundo Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁶⁶, enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não haverá capacidade contributiva. Este conceito teria embasamento na dignidade humana, e também no Estado Social.

Asseveram os autores, que o “Estado Tributário” não poderia tirar o que o Estado Social tem de restabelecer, ou seja, de nada adiantaria tributar além do mínimo vital, porque, em contrapartida, teria que devolver um mínimo de dignidade existencial ao contribuinte.

Por derradeiro, propõem os renomados juristas que o mínimo existencial fiscal, por determinação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, não fique abaixo do mínimo existencial da seguridade social.⁶⁷

José Maurício Conti entende por mínimo vital a idéia de que, levando-se em conta as necessidades humanas básicas inseridas em um contexto social, cultural e econômico em que vivem, sejam reconhecidos como fora da incidência dos tributos os fatos que, mesmo indicando certa capacidade econômica, não indicariam aptidão para contribuir.⁶⁸

Com posicionamento diverso do até aqui apresentado, porém com o mesmo desfecho, Gustavo Ingresso⁶⁹ entende que não se trata de isenção, mas sim inexistência de capacidade contributiva, uma vez que a riqueza destinada a saciar as necessidades humanas básicas e primárias, não se destina à aptidão para contribuir com a constituição da receita pública.

⁶⁶ Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

⁶⁷ Idem. p. 34.

⁶⁸ Um exemplo desta preservação do mínimo vital, é o que acontece com o imposto de renda, onde uma determinada parcela dos contribuinte que tem ganhos no ano inferiores a um determinado valor são isentos de efetuar o recolhimento de referido imposto. (Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997. pp. 54-55)

⁶⁹ Apud. Costa, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 69.

Portanto, seja pela isenção do mínimo vital, ou ainda, como quer Ingrosso, inexistência de capacidade contributiva, o certo é que esta riqueza destinada às necessidades fundamentais do indivíduo não pode ser tributada, porque, desta forma, violaria o princípio em estudo.

2.2.2. Vedação ao confisco

“O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.”⁷⁰

Contudo, nem sempre é fácil medir até onde um tributo não é confiscatório e a partir de quando passa a sê-lo. Certo é que a resposta variará conforme o caso concreto e deverá apoiar-se na equidade e na razoabilidade.⁷¹

Para Hugo de Brito Machado⁷² o tributo, sendo o meio pelo qual o Estado obtém os meios financeiros para cobrir suas atividades, não poderia ser utilizado para acabar com sua fonte de recursos.

Deste modo, o tributo não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza. Em outras palavras, a vedação ao tributo confiscatório impossibilita que seja utilizado como “supressão de denominado setor privado”. Impossibilitaria uma estatização da economia.

⁷⁰ Costa, Regina Helena. Princípio da Capacidade contributiva. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 79.

⁷¹ Idem . p. 79. Note-se, a respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho assevera: “No entanto, é bom frisar, o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais como um princípio de razoabilidade na tributação...” (Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 253).

⁷² Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros. 2002. pp. 243-244.

Justifica este posicionamento, salientando que tributo, por constituir receita ordinária, deve ter ônus tributário suportável, uma carga que o contribuinte possa arcar sem que lhe sacrifique o gozo normal dos bens da vida.

O eminente jurista José Maurício Conti entende que o princípio constitucional que veda a tributação com efeito confiscatório, pode ser encarado como derivação do princípio da capacidade contributiva.

Ao assumir esta condição de confisco, estará o tributo ultrapassando o limite da capacidade contributiva. Poderia o contribuinte até ter os recursos financeiros para suportar o tributo, porém não terá capacidade contributiva, vez que o ônus tributário atingirá além da sua aptidão de contribuir.⁷³

Também Agostinho Toffoli Tavoraro⁷⁴ já nos previa o confisco como forma de violação do princípio da capacidade contributiva porque “um dos limites que se põe ao poder de tributar consiste na vedação, aos poderes tributantes, de utilizar o tributo com efeito de confisco (art. 150, IV)”.

Agostinho, citando o professor Ives Gandra da Silva Martins, diz que o tributo não pode exceder à capacidade econômica do contribuinte porque, assim, configuraria confisco. Neste caso, implicaria na perda de direito, em geral o da propriedade, consistindo o confisco na “forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”⁷⁵.

⁷³ Conti, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 55.

⁷⁴ In: *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14. Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. pp. 209-212.

⁷⁵ Idem. pp. 211-212.

Na lição de Luciano Amaro⁷⁶, o que se objetiva com a vedação ao confisco é se evitar que, através de um tributo, o Estado tome para si a riqueza privada. Desta forma, salienta que o princípio da vedação ao confisco atua de forma conjunta com o princípio da capacidade contributiva, que tem por finalidade a proteção à capacidade econômica do contribuinte.

O professor Amaro, analisando a doutrina do mestre Ricardo Lobo Torres, explica que este considera a vedação ao confisco uma imunidade tributária necessária à proteção da propriedade privada. Assim, o confisco equivaleria à extinção da propriedade, porém, “inexistindo limites quantitativos para a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco há de se pautar pela *razoabilidade*.”⁷⁷

Em obra destinada ao princípio do não confisco, Estevão Horvath⁷⁸ leciona que o princípio da vedação da tributação com efeito de confisco reforça a idéia de um sistema tributário justo, pois impede o excesso do tributo ou que se alcance certo indivíduo que não demonstre capacidade contributiva.

Roque Carrazza diz que o princípio do não-confisco é derivado do princípio da capacidade contributiva. Ele chega a este entendimento porque “as leis que criam impostos, ao levarem em conta capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributária das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”.⁷⁹

⁷⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

⁷⁷ Idem. p. 143.

⁷⁸ O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

⁷⁹ Apud. Horvach, Estevão. O Princípio..., cit., p. 74.

Cabe aqui salientar que os dois princípios, capacidade contributiva e não-confiscatoriedade, caminhando juntos, e um dando balizamento ao outro, funcionam melhor, pois somente juntos podem determinar o quanto de riqueza cada um comporta, para poder concorrer aos gastos públicos.

3. Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

3.1. Previsão na Constituição

Transcreveremos aqui os artigos das Constituições de 1946 e de 1988, onde se encontra a previsão do princípio da capacidade contributiva, para que, a partir de então, possamos analisar a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Constituição da República de 1946:

“art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Constituição da República de 1988:

“art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do Contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais, e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades individuais do contribuinte.”

3.2. Análise da Jurisprudência

3.2.1. À Luz da Constituições da República anteriores, de 1946 e de 1967

Sob a vigência da Constituição de 1946, o art. 202⁸⁰ foi aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, nos RMS 8.903 e 9.568 e no RE 50.538⁸¹, quando do questionamento da constitucionalidade do imposto municipal sobre indústria e profissões, com a base de cálculo no movimento econômico ou a receita bruta do contribuinte. Questionava-se que o cálculo coincidia com a base de cálculo do imposto de renda.

Destarte, entendeu o Supremo Tribunal Federal que não se tratava de bitributação dada a diversidade de bases de cálculo entre os dois impostos, lucro no imposto de renda e receita no caso do imposto municipal.

Ademais, em seu voto, o Ministro Relator destacou que o legislador municipal “está tributando conforme a capacidade econômica do contribuinte, o que recomendado em hora propícia pela Lei das Leis, no art. 202”.

Apesar de não haver previsão constitucional durante a vigência da Constituição de 1967, modificada pela Emenda nº 1 de 1969, do princípio da capacidade contributiva, podemos verificar que no julgamento do Recurso Extraordinário 112.947⁸² o princípio da capacidade econômica foi expressamente citado no voto do relator ao que passou a fundamentar:

“Importa ter em consideração que são diversos os modos de tratar os mesmos institutos jurídicos e as finalidades que se tem em vista, ao considerá-los, diferem profundamente em cada uma das disciplinas. Assim, quando o direito civil regula a compra e venda,

⁸⁰ Ver item 4.1.

⁸¹ Pleno, RMS 8.903, relator Ministro Cunha Mello. DJ 16.11.1962, RTJ vol 23-01p. 105; Pleno, RMS 9.568, relator Ministro Cunha Mello. DJ 29.11.1962, Ement. 00524-02 p. 521; e 2ª Turma, RE 50.538, relator Ministro Cunha Mello. DJ 02.05.1963, RTJ 00027-01, p. 67.

⁸² 2ª Turma, relator Ministro Carlos Madeira, DJ. 07.08.1987, Ement. Vol. 01468-04, p. 00784.

ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar um índice de capacidade econômica, o de capacidade contributiva, e, assim, considerando a operação como um fato econômico, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica, através do exame da circulação de riqueza que se operou.⁸³ (grifei)

Portanto prevaleceu o entendimento de que o imposto sobre locação de bens móveis, na sua hipótese de incidência, teria de levar em conta a consequência econômica, e não somente o conceito civilista da obrigação de dar.

Contudo, como veremos a seguir, o Augusto Supremo Tribunal Federal, revendo sua jurisprudência, adotou tese em contrário.

3.2.2. À Luz da Constituição da República de 1988, em relação às espécies tributárias

Quando analisou questão acerca do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, que também se utilizou da distinção anterior, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 116.121⁸⁴, modificou seu entendimento, por maioria de votos, no sentido de que a norma constitucional que outorga competência para os Municípios instituírem o imposto sobre “serviços de qualquer natureza” vincula a cobrança

⁸³ Godoi, Marciano Seabra de. Capacidade Contributiva. In: Godoi, Marciano Seabra de. (coordenador), Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002 p. 23

⁸⁴ Pleno, Relator para acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ 25.05.2001, Ement. Vol. 02032-04 p.00669.

do imposto aos casos de locação de serviços conforme a definição constante no Código Civil.

Quanto à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, no julgamento do RE 153.771⁸⁵ e do RE 204.837⁸⁶, nos quais se discutiam as alíquotas progressivas do Imposto Territorial Urbano, bem como no RE 234.105⁸⁷, que tratava de imposto sobre transmissão de bens imóveis, assentou que a cláusula “sempre que possível” refere-se tanto ao caráter pessoal quanto à graduação do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte, no sentido de que somente nos impostos pessoais o legislador poderá levar em conta a capacidade econômica do contribuinte, portanto, afastada a possibilidade nos impostos ditos reais.

Este entendimento fez com que o Tribunal considerasse como inconstitucionais as alíquotas progressivas estabelecidas pelas legislações municipais dos impostos acima mencionados, em função do valor do imóvel tributado. Apenas os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio não comungam deste entendimento, ao argumento de que “ a capacidade contributiva é afirmada pela Constituição em relação a todos os impostos, sem que se possa excluí-la dos impostos ditos reais”⁸⁸.

O que podemos notar é que, após a promulgação da Constituição da República de 1988, o posicionamento majoritário do Supremo Tribunal Federal tornou-se menos favorável à aplicação do princípio da capacidade contributiva do que a posição que prevalecia no tribunal na vigência da Constituição anterior.

⁸⁵ Pleno, relator Ministro Moreira Alves, DJ 05.09.1997, RTJ 00162-02, p. 00726.

⁸⁶ Pleno, relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 25.04.1997, Ement.vol . 01866-07, p. 01333.

⁸⁷ Pleno, relator Ministro Carlos Velloso, DJ. 31.03.2000, Ement. vol. 01985-04. p. 00823

⁸⁸ Godoi, Marciano Seabra de. Capacidade Contributiva. In: Godoi, Marciano Seabra de. (coordenador), Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002 p. 26

Quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, o Egrégio Tribunal, na maioria de seus Ministros, também nega a eficácia do preceito constitucional.

Este entendimento verificou-se no julgamento do RE 177.835⁸⁹, em que se discutia a constitucionalidade da Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, porque a comissão cobrava uma taxa cujos valores eram fixados em função do patrimônio líquido das empresas sujeitas ao poder de polícia da comissão.

O plenário do tribunal assentou que tal sistemática de cobrança era válida, já que existe uma razoável presunção de quanto maior o patrimônio líquido das empresas, maior ou mais dificultada deverá ser a atuação estatal perante o contribuinte.

Quanto à aplicação da capacidade contributiva frente à tributação extrafiscal, pode-se reportar ao que o Ministro Moreira Alves afirmou em seu voto no RE 153.771⁹⁰: “em se tratando de aplicação extrafiscal de imposto, não está em jogo a capacidade contributiva do contribuinte que só é levada em conta com relação a impostos pessoais com finalidade fiscal”.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal analisou questão acerca da incidência do princípio em estudo na hipótese do imposto sobre serviços das sociedades de profissionais liberais, em que se questionou a constitucionalidade do tratamento favorecido dispensado pela legislação do imposto.⁹¹

No julgamento do RE 236.604⁹², em que se discutia a constitucionalidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza quanto às sociedades de profissionais liberais, conforme disposto no Decreto-lei 406/68, assentou o Supremo Tribunal Federal

⁸⁹ Pleno, relator Ministro Carlos Velloso, DJ 25.05.2001, Ement. 02032-04, p. 00762.

⁹⁰ Ver nota 79

⁹¹ Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56 de 1987.

⁹² Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 06.08.1999, Ement. vol 01957-18, p. 3877.

que não havia ofensa à isonomia⁹³, bem como ofensa ao princípio da capacidade contributiva. A respeito do princípio da capacidade contributiva, o ministro Sepúlveda Pertence asseverou em seu voto que a mera organização em sociedades civis não autoriza que a legislação municipal diferencie a base de cálculo dos profissionais liberais que prestam serviço individualmente, vez que “a organização em sociedade não autoriza presumir maior capacidade contributiva”.⁹⁴

⁹³ Os dois principais argumentos que o Município de Curitiba alegava era que, o tratamento favorável dado pelo § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, seria atentatório à isonomia tributária e ao princípio de capacidade econômica.

⁹⁴ Godoi, Marciano (...), pp. 30-31.

4. Síntese Conclusiva

O princípio da capacidade contributiva é um dos instrumentos por meio dos quais se busca atingir a Justiça Fiscal.

Podemos notar que desde a época do Império o princípio da capacidade contributiva já constava do nosso ordenamento jurídico, não obstante houvesse lacunas em algumas constituições positivadas.

Com o advento do Estado Democrático de Direito, novamente o texto constitucional voltou a prever a incidência do princípio da capacidade contributiva em face da tributação do sujeito passivo. O princípio da Capacidade Contributiva é orientação fundamental do Estado Democrático de Direito, e imprescindível para o exercício da igualdade no Direito Tributário pátrio.

Em que pese ser o objeto do presente estudo uma orientação eminentemente teórica, tornou-se importante ressaltar a aplicação deste princípio na prática jurídica, bem como a possibilidade, ainda que em tese, de promover a sua aplicação em todos os níveis de tributação.

O respeito à capacidade contributiva, como regra genérica e fundante do sistema tributário, é princípio de natureza jurídica, porque regente das relações entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária. Ela aplica-se aos tributos não vinculados a uma atuação estatal, vale dizer aos impostos, e assim também às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios, quando a materialidade de suas hipóteses de incidência assumir feição daqueles tributos. Há posicionamento doutrinário no sentido da impossibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), já que a mesma é um critério absolutamente estranho à atuação

estatal considerada como pressuposto da exigência tributária. Tal entendimento é deveras contraditório, uma vez que mesmo sendo o tributo vinculado a uma atividade estatal, não pode o Estado cobrar por essa prestação um valor que ultrapasse os limites estabelecidos pela capacidade contributiva, quais sejam, o mínimo vital e a vedação ao confisco.

Podemos notar que o princípio estudado é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste, correspondente a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos. Trata-se de aplicação do princípio da igualdade no Direito Tributário, com um critério de discriminação previamente definido: a capacidade econômica do indivíduo, que pode ser mensurada por meio de três critérios: a renda (auferida), o consumo (renda despendida) e o patrimônio (renda acumulada).

Apesar de o texto constitucional prever a capacidade econômica, ao invés da capacidade contributiva, é desta última que o legislador pretendia, na realidade, tratar. Podemos distingui-las da seguinte forma: a primeira é a exteriorização da potencialidade econômica do indivíduo, através de “indicativos de riqueza”, nas palavras de Moschetti. A segunda, por sua vez, é a capacidade dos indivíduos, enquanto contribuintes, de suportar o ônus tributário.

A capacidade contributiva, entretanto, pode ser compreendida em dois aspectos distintos: a capacidade contributiva absoluta ou objetiva é aquela que o legislador toma como base para a constituição de um tributo, ou seja, é a aptidão do indivíduo de contribuir, abstratamente. De outro modo, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, que decorre da absoluta, é aquela aptidão do indivíduo frente a um fato jurídico tributável.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva significa, lembrando as palavras de Tipke e Yamashita, que todos devem pagar os impostos conforme o montante de renda disponível para o pagamento de impostos. Regina Helena Costa, por sua vez,

ensina que, ainda que o termo que expressa o princípio padeça de ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, a capacidade contributiva pode ser singelamente definida como a aptidão da pessoa colocada numa posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.

A Constituição da República de 1988, ao prever o princípio em estudo no artigo 145, parágrafo 1º, utiliza-se da expressão “sempre que possível”. Esta locução refere-se apenas ao caráter pessoal dos impostos, haja vista que nem todos os impostos podem ser personificados. A cláusula “sempre que possível” não significa que o caráter dos impostos e sua graduação, segundo a capacidade econômica do contribuinte, sejam de adoção facultativa pelo legislador. A pessoalidade dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária. Ressalte-se que todos os impostos devem sujeitar-se ao princípio da capacidade contributiva, vedando-se a instituição de captações e outras exações fixas, bem como a taxaão que impeça o acesso do contribuinte aos serviços públicos.

A norma constitucional que acolhe o princípio da capacidade contributiva tem eficácia plena e aplicabilidade direta, mediata e integral, uma vez que assim também ocorre com o princípio da isonomia. Ela dirige-se imediatamente ao legislador, porque a fenomenologia tributária exige, em todas as suas manifestações fundamentais, o necessário veículo legislativo. A exceção a essa obrigatoriedade, segundo alguns doutrinadores, seriam os impostos reais, ou seja, aqueles cuja materialidade do fato gerador está referida a um fato, acontecimento ou coisa, independentemente do elemento pessoal ou indiferente ao sujeito passivo da obrigação ou suas características.

Entretanto, após estudo de correntes doutrinárias antagônicas sobre a não observância da pessoalidade do imposto, é possível concluir que, ainda nos impostos reais, é necessário observa-se a incidência do princípio em questão. Isto porque, o legislador, ao definir o fato gerador, mesmo baseando-se em fato, acontecimento ou coisa, não pode deixar de considerar a capacidade econômica do indivíduo que irá suportar o ônus tributário.

O “caráter pessoal” dos tributos indica que existem certos impostos cuja natureza não permite seja a tributação fixada em função das características do sujeito passivo da obrigação tributária. Contudo, mesmo esses impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva, dado que a materialidade do fato gerador constitui-se da renda acumulada ou do patrimônio, que são formas de demonstração de capacidade contributiva.

O princípio estudado aplica-se tanto aos impostos diretos quanto aos indiretos; o que diferencia é a maneira pela qual se aplica o princípio a cada uma dessas espécies de impostos, pois se utilizam critérios diferentes para mensuração da capacidade contributiva. Há mecanismos para adequação dos impostos indiretos ao princípio, como é a seletividade pela em função da essencialidade do produto.

A regra da capacidade contributiva, tal como está no texto constitucional, é de eficácia plena, e, portanto dotada de juridicidade, permitindo o acesso ao judiciário, por diversas vias, para garantir os direitos por ela assegurados. Ela impõe dois limites à tributação, quais sejam a preservação do mínimo vital e a não utilização da tributação com efeito de confisco.

A inobservância da graduação dos impostos consoante a capacidade contributiva dos sujeitos somente está autorizada diante da tributação extrafiscal, para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional. Todavia, na instituição de

tributos progressivos ou regressivos que atendam a fins extrafiscais a incidência do princípio não está totalmente afastada, pois o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o mesmo impõe: a manutenção do “mínimo vital” e o tributo com efeito de não-confisco, como já foi dito. Nesta hipótese, o princípio da capacidade contributiva poderia ser considerado como norma programática.

A preservação do mínimo vital é entendida como a quantidade de riqueza mínima suficiente para satisfazer às necessidades humanas básicas do indivíduo e seus dependentes. Somente quando obedecido o limite hipotético do mínimo vital é que se encontra a aptidão para contribuir. A preservação do mínimo vital é efeito do princípio examinado, correspondendo, exatamente, a uma isenção técnica, fundada na ausência de capacidade contributiva, não podendo, pois, ser revogada. A capacidade contributiva só se pode reputar existente quando estiver presente alguma riqueza acima do “mínimo vital” – conceito este, que varia no tempo e no espaço. Quanto às pessoas físicas, o art. 7º, inciso VI, fornece um parâmetro para sua fixação. Como exemplo prático, cite-se a faixa de isenção do Imposto de Renda.

A vedação do efeito de confisco ao tributo consiste em evitar que o Estado tome para si riqueza alheia, de forma injusta, através do excesso do tributo ou alcançando alguém que não demonstre capacidade contributiva.

Como exceções ao princípio, podemos citar as isenções e as imunidades de natureza política. Isto porque, elas visam a beneficiar, em regra, pessoas que detêm capacidade para contribuir. Em razão disso podem ser retiradas do ordenamento jurídico-positivo, restabelecendo-se a competência tributária plena. Enquanto as isenções são extintas mediante lei, a imunidades somente podem ser suprimidas através do poder

constituente originário, já que os direitos delas decorrentes são protegidos por cláusulas pétreas, artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição.

Conclui-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva não é meramente um princípio programático dentro do atual contexto jurídico, mas sim um princípio operativo, que deve ser respeitado pelas leis tributárias em todos os seus matizes.

Nos dizeres de Baleeiro, a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco. É uma concretização do Princípio geral da Igualdade, no âmbito da tributação nacional, impondo ao legislador a observância da referida orientação, e ao Poder Judiciário, através de métodos diretos e indiretos, o dever de rechaçar práticas abusivas dos Entes Federados competentes para instituir a referida tributação, enquanto poder de controle de constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.

Vale frisar que se trata de orientação na busca de uma tributação mais igualitária, mais justa, impondo o ônus da tributação nos limites da capacidade contributiva do contribuinte, sem prejuízo deste comprometer seu sustento e de sua família. Nada mais justo do que impor uma tributação maior àqueles que têm mais condições de contribuir, respeitando, também, os limites destes, sem inviabilizar a atividade econômica de ninguém. Ao final, todos suportarão o mesmo sacrifício, resultado fundamental ao bom exercício de um sistema jurídico igualitário.

5. Bibliografia

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. Princípio de Direito Na Jurisprudência Tributária. São Paulo; Atlas, 2000.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 3ª ed. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a EC n.º 10/96. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus. 1998.

BRASIL, Constituição (1988). Vade Mecum acadêmico de direito. Anne Joyce Angher (org.). 1ª ed. São Paulo: Rieedel, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 9ª ed. ver. Ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. rev. São Paulo Saraiva, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 8ª ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos Tribunais. 2ª ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.

COSTA, Regina Helena. Imposto de Renda e Capacidade contributiva. Seminário sobre Reforma Tributária. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br>>. Acesso dia: 02.06.2004.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel, Conceitos de Princípios Constitucionais. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2002.

GODOI, Marciano Seabra. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra (Coord). Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

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

JÚNIOR, Edílson Pereira Nobre. Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias: Capacidade Contributiva. Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves Comentários sobre Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 10, 1996, pp. 12-18.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª atual. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Direito Tributário, Capacidade Contributiva. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª ed. rev. São Paulo, 1993.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: Direito Tributário: Estudo em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. MACHADO, Brandão (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1984.
- TOIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a questão dos impostos reais. Revista Dialética de Direito Tributário, nº53, 2000, pp. 43-51.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76, 2002, pp. 27-32