

A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos

The ability to pay as tax justice criterion in view of the fundamental duty to pay taxes

Leonardo Dias da Cunha.

Resumo: O Estado Democrático de Direito, não sendo detentor dos meios de produção, necessita de renda para sua existência e funcionamento, a fim de também concretizar os direitos fundamentais, oponíveis igualmente em face do próprio Estado. Com essa visão, a tributação transfigurou-se de simples sacrifício para uma imprescindível condição de efetivação dos direitos fundamentais, tornando-se um correlato dever fundamental de os cidadãos, isonomicamente, financiarem o Estado. Assim, para que haja um tratamento igualitário, os efeitos da tributação sobre a capacidade econômica disponível há de ser proporcional para ricos e pobres, devendo-se, ainda, considerar a tributação como um todo, na busca da identificação da capacidade contributiva, que somente se inicia após terem sido atendidas as mais básicas necessidades de uma vida com dignidade. Nesse contexto, a exação progressiva da renda se mostra mais propícia a atender o ideal de repartição igualitária dos encargos tributários, enquanto a tributação sobre o consumo, embora tenha sido concebida, por meio da seletividade, para alcançar a presumida capacidade econômica disponível, onera mais a população pobre, já que na realidade, os bens e serviços essenciais ao mínimo vital sofrem incidência tributária - com os custos da tributação embutidos no preço final -, indistintamente das condições econômicas do consumidor final. Sendo assim, a justiça tributária poderá ser concretizada, na medida em que houver a promoção da distribuição equânime do ônus exacional, com a produção proporcional dos impactos nas rendas disponíveis de ricos e pobres.

Palavras-chave: Dever fundamental de pagar tributos, tributação sobre a renda, tributação sobre o consumo, capacidade contributiva, progressividade, seletividade, Justiça tributária.

Abstract: Democratic Rule of Law, not being owner of the means of production, income needs for its existence and functioning, in order to also achieve the fundamental, also enforceable in the face of the State rights. With this view, taxation was changed simply to sacrifice a prerequisite for enforcement of fundamental rights, becoming a correlate fundamental duty of citizens, form of isonomic, the state fund. Therefore, so that there is equal treatment, the effects of taxation on the available economic capacity should be proportional to rich and poor, one should also consider taxation as a whole, in order to identify the ability to pay, which is only starts after being served the most basic necessities of life with dignity. In this context, the progressive income taxation proves more conducive to meet the ideal of equal distribution of taxes, while consumption tax, although it has been designed by means of selectivity to achieve the presumed economic capacity available, more onerous the poor, because in reality, the goods and services essential to the minimum subsistence suffer tax incidence - the costs of taxation embedded in the final price - without distinction of economic conditions of the end user. Thus, the tax justice can be achieved, in that there is the promotion of equitable distribution of the burden tax, with the proportion of production impacts on disposable incomes of rich and poor.

Keywords: Fundamental duty to pay taxes, income tax, consumption tax, ability to pay, progressivity, selectivity, tax justice.

1. INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito ao ter optado por não deter os meios de produção, necessita de recursos financeiros para que possa realizar os fins a que se destina, inclusive implementando políticas sociais que promovam a igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e o desenvolvimento econômico sustentável.

O financiamento das atividades estatais, como meio de realização dos direitos fundamentais, tem como contrapartida, os deveres que lhes são conexos, em que também, cada cidadão deve contribuir economicamente para a manutenção e funcionamento do Estado. Mas qual seria o critério de igualdade a orientar a exigência tributária? Quaisquer simples demonstrações de riqueza justificariam a incidência tributária? A progressividade, exemplificada por sua incidência na renda e a seletividade em função da essencialidade ocorrida na exação sobre o consumo - imposta a qualquer um que seja o consumidor final -,

seriam formas de efetivamente de se alcançar a capacidade contributiva dos contribuintes? Os fatos normalmente considerados como capacidade contributiva favorecem a promoção de um tratamento isonômico e a repartição equilibrada do ônus tributário?

As respostas a esses e outros questionamentos da mesma linha, não parecem ser tão simples. Ao se buscar alcançar a capacidade contributiva de cada contribuinte, a carga tributária não é sistematicamente considerada. Muitos equívocos são cometidos em nome da sanha arrecadatória da fazenda, bem como pela utilização de conceitos pré-jurídicos que desnaturam os institutos concebidos pelo Direito, que cria suas próprias realidades.

O presente estudo, sem adentrar às espécies tributárias, enfoca a necessidade de se identificar adequadamente em que medida a capacidade econômica pode ser tida como capacidade contributiva, com vistas à propiciar um tratamento isonômico aos contribuintes, objetivando que a carga tributária tenha um impacto equânime na renda disponível, tanto para os mais ricos, quanto para os mais pobres.

Para tanto, analisa-se a conceituação jurídica da capacidade contributiva, como também os efeitos nas rendas mais altas e nas mais baixas da progressividade sobre a renda e a seletividade atinente ao consumo, a fim de se verificar a concretização da justiça tributária nas exigências exacionais nos moldes que têm sido praticadas.

2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS ¹

A visão sobre a exigência tributária sofreu alterações de acordo com época e o estado evolutivo do pensamento na busca da compreensão do fenômeno jurídico (SILVEIRA, 2009. p. 85-89).

O poder de tributar já foi visto como originário do poder de império do Estado - poder absoluto -, em que tributo era uma forma de transferência da riqueza privada para o Estado. Nesse contexto, em clara distinção de interesses entre o Estado e o indivíduo, tornava-se necessária a imposição de limitações ao poder estatal, partindo-se da variante concepção decorrente de noções históricas, morais, filosóficas ou valorativas, seja em prol do Estado - poder absoluto - ordem e legalidade como moralidade absoluta-, seja em favor do indivíduo - visto como bom em face do Estado mau (*pensamento conceitual*).

¹ Casalta Nabais, em sua obra, ao final referenciada, trata do dever fundamental de pagar impostos, No entanto, aqui se abordou o tema com enfoque sobre a necessidade de arrecadação para que o Estado funcione, atendendo aos fins a que se propôs, independentemente se isso se daria, de forma vinculada (tributos contraprestacionais) ou desvinculada (impostos).

Já em outro momento, o poder de tributar era tido como decorrência da competência normativa amparada no ordenamento jurídico que o legitimava. Com isso, seria irrelevante qualquer questionamento acerca da justiça, moralidade ou limitações desse poder, uma vez que seriam atinentes à Moral ou Política.

Em vista disso, as questões deixavam de versar sobre o Estado - agora concebido como ordenamento jurídico e fisco -, e o Indivíduo - alçado à sujeito de direito - contribuinte -, passando a tratar da consistência do sistema jurídico, validade e eficácia das normas, bem como sua interpretação (*pensamento normativista*).

Na corrente mais atual, o poder de tributar visa à concretização de um valor, contribuindo para a manutenção da esfera pública de liberdade e igualdade, com a busca, no sistema jurídico, de meios para a realização da justiça (*pensamento sistemático*).

Desse modo, objetiva-se à implementação de políticas sociais que promovam a igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e o desenvolvimento econômico sustentável.

Muito embora tenha havido a evolução sobre o entendimento dos efeitos da tributação para coletividade, é comum a norma tributária se manter entre as normas de rejeição social, o que sem sanção, dificilmente seria possível haver o cumprimento da obrigação tributária. Tal posicionamento se origina de algumas percepções dos contribuintes (MARTINS, *apud* ABRAHAM, 2007, p. 69), tais como:

- a) A não existência de justa correlação entre as necessidades públicas e as prioridades eleitas pelo Poder Público;
- b) O gasto supérfluo do Poder Público com mordomias institucionalizadas, com excesso de pessoal, salários etc.;
- c) A imposição de uma carga tributária injusta, com tratamento desigual entre os que estão em mesma situação fática, sequer se respeitando a capacidade contributiva;
- d) A sonegação de outros contribuintes e a falta de eficiência da máquina fiscalizadora do Estado;
- e) Abusos por parte dos agentes fiscalizadores que buscam o benefício próprio com ganhos ilícitos;
- f) A sensação de penalização por ter de suportar um ônus fiscal elevado visando a compensar a receita não arrecada dos sonegadores, bem como fazer frente aos gastos cada vez mais aumentados para que o Estado faça frente ao desenvolvimento de suas atividades.

É inegável a necessária e premente melhoria da eficiência na gestão da “coisa pública”, com a implantação de uma gestão técnica, com a efetivação de adequado planejamento estratégico das ações estatais. E, apesar de muitos concordarem com tais percepções sobre a rejeição da tributação, é bem verdade que a tributação cada vez mais, se mostra imprescindível meio arrecadatório para que o Estado Contemporâneo possa existir e funcionar, já que sem fonte de financiamento seria impossível cumprir os programas constitucionais.

Além disso, seguindo o entendimento do pensamento sistemático, a tributação fornece os meios para a realização dos direitos fundamentais, e, assim, pagar tributo, não seria simplesmente um sacrifício, mas sim um dever fundamental, a contribuir com o Estado no cumprimento de suas atividades no interesse de todos os cidadãos. Dessa forma, o Direito Tributário além de envolver a relação cidadão/Estado, abarcaria também a relação dos cidadãos uns com os outros, formando um verdadeiro Direito da coletividade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 15).

Nessa mesma linha raciocínio, Ricardo Lobo Torres ensina que o pagamento de tributos:

Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu status negativus [SIC]. O dever fundamental, por outro lado, integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos (TORRES *apud* ABRAHAM, 2007, p. 64).

Com esse ideal, a República Federativa do Brasil, como Estado Democrático de Direito que é, funda-se também da dignidade da pessoa humana, com vistas à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, em que se garanta o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, da marginalidade e a redução das desigualdades sociais e regionais, com tratamento igualitário para todos (Artigo 1º, inciso III e Artigo 3º da Constituição Federal de 1988).

Com esses valores programáticos a serem concretizados, elencou-se uma gama de direitos e garantias fundamentais² a propiciar a consecução das liberdades, da igualdade, da solidariedade e da justiça (incluindo-se a social).

A justiça, por uma perspectiva social, vai além da igualdade perante a lei, abrangendo a igualdade material, com vistas a uma melhor a distribuição de renda e patrimônio, a fim de se evitar que seja tal distribuição tão ruim, que se afete a paz social. Diante disso, a ideia de solidariedade comporia o denominado princípio do Estado Social, com fundamentos na liberdade, igualdade e solidariedade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 43).

Por sua vez, como acima mencionado, os Direitos exprimem exigências que os indivíduos podem fazer em face do Estado, tendo como seu corresponde, deveres que limitam as liberdades individuais em prol da coletividade.

Nesse entendimento, Nabais (2012, p. 54-56) leciona que “com a instauração do Estado social, surgem deveres sociais [...], os quais, por via de regra, se apresentam associados ou conexos aos direitos sociais”.

O renomado autor português, ainda, ensina que a lógica ou explicação racional dos deveres fundamentais, mormente os deveres sociais, estaria concretizada na ideia da reciprocidade ou de iguais liberdades de todos os cidadãos e na ideia de dignidade da pessoa humana, em que os deveres fundamentais seriam o pressuposto para a existência e funcionamento do Estado, bem como para o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais (NABAIS, 2012, p. 49-50 e 59).

Como o Estado Democrático brasileiro, não é patrimonialista - Estado Absoluto -, nem detentor dos meios de produção, para que possa alcançar seus objetivos, e realizar sua missão, incluindo-se aqui a realização da justiça social, acaba sendo financiado pela sociedade, necessariamente por meio dos tributos.

Na concretização de direitos fundamentais inafastáveis, o Estado desenvolve políticas sociais de enfrentamento às demandas que se apresentem, fazendo dos problemas sociais, questões relevantemente jurídicas.

Nessa senda, ao zelar pela justiça social, o Estado elegeu a solidariedade com um dos princípios informadores de sua existência, acabando por funcionar como um distribuidor solidário, já que reconhece as dificuldades, normalmente comum, a todos os membros da sociedade, o que motiva a contribuição coletiva para sua superação.

² Os direitos fundamentais seriam autoaplicáveis, com fim de se concretizar os ideais do Estado Democrático de Direito. *In*: (BALEEIRO, 2010, p. 848).

Com esses dizeres, Onofre (2011, p. 305-341) expõe que:

No Estado Distribuidor Solidário, a garantia de recursos necessários para que o Estado Tributário possa fazer frente aos dispêndios com as políticas sociais necessárias, em decorrência do estabelecimento de direitos fundamentais inarredáveis, é, a um só tempo, um problema social e uma questão jurídica.

Nesse sentido, o Estado Distribuidor Solidário tem a “solidariedade social” como princípio jurídico que, por um lado, impõe deveres fundamentais, como o dever fundamental de pagar tributos, que adquirem uma função redistributiva, e, por outro, estabelece direitos fundamentais destinados a dar satisfação às necessidades básicas de todos e de cada um dos indivíduos.

[...]

No Estado Distribuidor, as finanças baseiam-se no tributo, cobrado com fundamento na justiça distributiva e no princípio da capacidade contributiva. O poder de imposição tributária do Estado não se justifica pela mera existência do Estado ou por suas necessidades financeiras, mas pela concepção de um Estado capitalista, Tributário e Distribuidor, social em seu desiderato, orientado para o bem comum, que deve propiciar justiça social. Nesse compasso, a ideia de um interesse público primário (interesse da coletividade) distinto de um interesse público secundário (interesse da pessoa jurídica Estado) parece mesmo um afronta à ideia democrática e à concepção de um Estado Distribuidor (Tributário e Solidário).

A partir da opção por um Estado não patrimonialista, para que se pudesse cumprir a missão que assumira, passou-se a depender cada vez mais da arrecadação³ que, de maneira geral, é desvinculada de quaisquer contraprestações diretas aos cidadãos em face dos encargos que são exigidos - impostos.

Senso assim, o Estado fiscal - predominantemente financiado por impostos - em contraposição ao Estado tributário⁴ - em que há maior contraprestação direta aos cidadãos em face das exigências de tributos causais ou contraprestacionais, como as taxas e contribuições - , possui liberdade para definir planejar quais atividades seriam prioritárias, redirecionando as verbas de acordo com sua conveniência no planejamento orçamentário.^{5 6}

³ Algumas poucas exceções de Estados que dependem quase que exclusivamente da arrecadação tributária podem ser vistas em Estados cujas vultosas receitas provêm de exploração de petróleo e gás natural ou da concessão de jogos (tidos como de azar) como Mônaco e Macau. *In*: NOBAIS, 2012, p. 193.

⁴ Estado Tributário seria aquele financiado por meio de tributos vinculados (contraprestacionais ou causais) a uma atuação estatal, em que sua remuneração representa uma contrapartida pelo fornecimento de bens, serviços ou utilidades públicas. Ainda tratar-se-ia de um modelo que se governa pela busca da proteção e efetivação dos Direitos Fundamentais. *In*: SILVEIRA, 2009, p. 147-148.

⁵ Para Onofre (2011, p. 305-341), pelo que se percebe, o Estado fiscal não seria algo diverso do Estado tributário, já que a tributação envolveria todas as espécies tributárias como receitas derivadas a contribuir para o exercício das finalidades estatais.

⁶ A correlação entre a indivisibilidade do serviço público e a exação tributária por meios dos impostos não possui qualquer relevância para a seara do Direito Tributário, uma vez que não se ocupa da destinação do produto da arrecadação, limitando-se a tratar da relação jurídica instaura entre o ente político e o sujeito passivo.

No Direito Tributário, durante muito tempo - o que não raras vezes ainda ocorre -, as conceituações, como a definição de imposto sofreu grandes e marcantes influências das Ciências das Finanças, que volta seus estudos para a perspectiva econômica.

Por isso, mais importante ainda se torna um direcionamento para a mais acertada definição de políticas que optem pela maior concretude possível dos direitos e garantias fundamentais que serão meios para o alcance de outros direitos, também insculpidos na Diploma Maior, mostrando-se inarredável o dever solidário e fundamental correlato de pagar tributos justos, com fundamento na capacidade financeira disponível individualmente analisada, respeitando-se as igualdades e liberdades individuais.

Carraza (2012. p. 559), descreve que o interesse meramente arrecadatário - interesse fazendário - não se confunde com o interesse público, a ele se subordinando, prevalecendo apenas quando com este em consonância.

Diante desse quadro, os direitos constitucionais dos contribuintes permanecerão preservados, não podendo haver relativização para solucionar problemas de caixa das pessoas políticas, em afronta à segurança jurídica que permeia todo o texto constitucional.

3. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

O Direito, enquanto Ciência, cria suas próprias realidades, devendo ser interpretado objetiva e sistematicamente por critérios jurídicos, expurgando-se formulações oriundas de questões pré-jurídicas de outras ciências que o informam (ATALIBA, 2010, p. 21).

A par disso, são os termos estritamente encampados pelo Direito (juridicizados) que comporão as hipóteses de incidência tributária. Ou seja, um fato (aqui econômico) do qual o fato jurídico seja causa, signo ou efeito, não pode a este substituir, sob pena de introjetar graves erros no sistema, com a conseqüente teratologia usualmente vista.

Um Direito justo pressupõe a existências de regras, incluindo-se aqui os princípios, que informarão a criação de medidas uniformes para o exame de situações iguais, já que a isonomia, inerente ao justo, abrange a igualdade, que é um dos direitos fundamentais, implicando a existência e utilização de critérios adequados de comparação para situações iguais ou análogas, pois, se não houvesse um critério adequado de comparação, o princípio da igualdade não poderia ser um produto da justiça (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20-22).

Com esse norteamto, muito de difundiu que os impostos teriam como objetivo custear os serviços públicos gerais e indivisíveis (prestados para toda a coletividade). Contudo, tal ideia não faz parte da conceituação jurídica, inclusive tendo serviços públicos tidos como fundamentais para a coletividade, vem sendo prestados a preços mínimos, com o fim de possibilitar sua acessibilidade a todos. *In*: CARRAZA, 2012, p. 593-594.

Todavia, não existe um critério de justiça uniforme para todo o Direito, sendo mais apropriado, que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério, vez que o adequado à cada matéria, depende da finalidade da regulamentação do particular ramo do direito. Para o Direito Tributário, a orientação se dá princípio da capacidade contributiva (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 21).⁷

O princípio da capacidade contributiva guarda estreita relação com o princípio do Estado social, na medida em que visa a distribuir proporcionalmente o ônus das despesas com o funcionamento do Estado, buscando promover a participação de cada contribuinte de acordo com seus ganhos, quanto mais alta for a renda, maior será o encargo assumido (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 44).

Tido como indispensável medida ou critério, comumente utilizada, para o pagamento de impostos, a capacidade contributiva, versa sobre as condições econômicas - juridicizadas - que demonstrem - benefícios econômicos acima no mínimo existencial - que o indivíduo deve colaborar proporcionalmente, muitas vezes de forma progressiva, com os seus concidadãos, como meio de concretização também da igualdade e generalidade, nas consecuições da missão do Estado Democrático de Direito.

A própria Constituição Federal preceitua que os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” possibilitando à administração tributária - respeitados os direitos individuais, com os fins de se alcançar a generalidade, a pessoalidade e a citada capacidade contributiva -, identificar “os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (Artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988).

Repetidas vezes, de modo equivocado se busca a capacidade contributiva por meio de quaisquer circunstâncias isoladas, olvidando que não se deve tomá-la isoladamente em cada tributo, mas, pelo conjunto dos tributos e das riquezas demonstradas, pois, do contrário, normalmente não se aufere adequadamente a riqueza líquida produzida ou juridicamente disponível.

⁷ O princípio atinente a cada um contribuir com as despesas da coletividade, formulado pelos filósofos gregos, reporta à antiguidade em que já se tinha o ideal da justiça redistributiva que vigorava entre os Egípcios.

Sobre o princípio da capacidade contributiva, Emílio Guicciardini já fundamentava a progressividade nos impostos, raramente antevistos nas modernas doutrinas. Entretanto, havia grande e manifesta repulsa aos iníquos sistemas tributários que buscavam quase que exclusivamente apenas a arrecadação, violando os mais básicos fundamentos da justiça distributiva.

A locução capacidade contributiva é mais antiga que a própria ciência das finanças e tomada em si mesma pode simplesmente significar a possibilidade de suportar a exação tributária, o que seria uma tautologia, já que sem qualquer especificação objetiva (mensuração e determinação de limite a ser suportado), não constituindo qualquer conceito científico, deixa margem às variadas interpretações, mormente para aqueles com habilidade dialética, que poderiam justificar o que bem entender. *In*: BEK CER, 2007, p. 509-510.

Consentir com manutenção dos equívocos, é aceitar a praticamente completa sujeição do contribuinte às exigências, mesmo que descabidas do equivalente medieval senhor feudal, transformado no Estado, já que não se analisando efetivamente a capacidade financeira disponível, ignora-se o mínimo vital e o exaurimento do patrimônio para satisfazer a sanha arrecadatória, cerceando-se as liberdades e a livre escolha dos direcionamentos da vida, vez que qualquer fato poderia ensejar a exigência exacional, afrontando-se diretamente os respectivos direito à vida, à propriedade e à liberdade, tão caros à democracia (BERNARDES; ELÓI, 2013).

De outro norte, a busca na identificação da capacidade contributiva deve ser parcimoniosa, não podendo a administração tributária desnaturar as hipóteses de incidência - com interpretações extensivas ou análises meramente econômicas dos fatos - elencadas pelo legislador, no afã de atender aos interesses meramente arrecadatórios.⁸

A justiça em uma sociedade democrática também se vincula à ideia de justa redistribuição de recursos e encargos à coletividade. Os valores igualdade e liberdade estão conexos à dignidade e ao bem-estar, tanto individual quanto coletivo.

A “justiça fiscal”, portanto, não dever ser tratada apenas como tema pré-jurídico, mas como conceito central que é para o Direito. Nesse passo, para que se possa preservar e promover a justiça com equidade deve haver um ambiente que propicie a prosperidade, por intermédio da eficiência fiscal, sendo que em um Estado Democrático de Direito, a carga tributária tem de representar um equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais com visões conflitantes e o financiamento das atividades do Estado (SILVEIRA, 2009, p. 84 e 92).

Como já descrito, a tributação é meio irrefutável de financiamento dos direitos fundamentais, com a conseqüente realização das liberdades e igualdade, havendo correlações entre direitos e deveres tanto para o particular como para os entes estatais, que devem se pautar pelos direcionamentos constitucionais.

Com esse entendimento, não haveria predomínio da solidariedade sobre as liberdades individuais, mas, uma composição equilibrada entre a liberdade e a solidariedade, uma vez que a busca pela capacidade contributiva não pode aniquilar a liberdade de cada um agir

⁸ Becker exemplifica a condição em que a justificativa do imposto seria a capacidade contributiva, e por isso não poderia ser alterada a natureza do tributo só para buscar tal suportabilidade do ônus tributário, pois, uma empreitada que produza efeitos economicamente similares de uma venda (demonstrando igual capacidade econômica) continua possuindo natureza diversa. Consentir com tal alteração (a considerar a capacidade contributiva) seria o mesmo que aceitar que um gato seria um cachorro, em uma eventual tributação sobre a posse de um cão felpudo, como apta a incidir na eventual posse de um gato (2007, p. 536-537).

conforme melhor lhe aprouver, muito a menos a liberdade pode ser argumento para que se fuja da tributação na medida da ocorrência da capacidade contributiva (GRECO, 2008, p.51).

3.1 Capacidade contributiva *versus* capacidade econômica como signo-presuntivo de riqueza

A presunção de capacidade contributiva será derivada da potencialidade econômica externada pelo contribuinte, pré-requisito indispensável para que se possa arcar com o ônus tributário em consonância com o elemento jurídico definido pelo legislador. Porém, é imperioso mencionar que, o fato que interessa é o jurídico, uma vez que ao utilizar fundamentos externos ao direito como fossem equivalentes fatos juridicizados, contaminam-se as concepções do ordenamento jurídico, criando decisões ou exigências fiscais das mais estranhas e descabidas.

A capacidade contributiva, nessa conjuntura, seria a condição de o contribuinte arcar com as despesas do Estado por meio da tributação, levando-se em conta apenas sua riqueza juridicamente disponível. Inadequado seria esquecer que a capacidade contributiva apenas se inicia, quando a potencialidade econômica individual superar as necessidades do mínimo existencial para uma vida digna, abrangendo alimentação, higiene, saúde, vestuário, transporte, lazer, previdência social e moradia, tanto do contribuinte, quanto de seu núcleo familiar.

É inegável que o cidadão deve contribuir para manutenção e funcionamento do Estado, envolvendo toda a sociedade, que em contrapartida, deve lhe propiciar os meios necessários de exercer sua atividade profissional e alcançar renda e patrimônio que lhe possibilite contribuir para o exercício das atividades Estatais, frisa-se, respeitada a capacidade de assumir tal ônus, caso em que isso for contrário, impor-se-á um ônus maior a quem menos disponibilidade financeira possua, aproximando-se ou mesmo concretizando o confisco.

No que concerne à capacidade contributiva do ponto de vista objetivo – absoluta -, o legislador estaria obrigado, a além de descrever os fatos indicativos de capacidade econômica, autorizar as deduções dos gastos necessários à exploração e à manutenção da renda e do patrimônio, como condição de subsistência, a fim, de só a partir daí, tentar alcançar a disponibilidade econômica líquida de renda e patrimônio, dos contribuintes. Já do ponto de

vista subjetivo – relativo -, a capacidade contributiva se refere à real possibilidade de o contribuinte arcar com ônus tributário, em que depois de abatidos todos os gastos indispensáveis à existência digna, só aí se verificaria a concreta potencialidade econômica líquida disponível para o consumo (BALEEIRO, 2010, p. 1093-1096).

Nesse sentido TIPKE e YAMASHIYA (2002, p. 34), descrevem que:

O princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atente a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que como Estado Social deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial não fique abaixo do direito da seguridade social.

Conforme assevera Paulsen (2009, p. 65), nada deverá ser exigido daqueles que possuem apenas o indispensável para sua sobrevivência, já que a carga tributária necessariamente tem de variar de acordo com as demonstrações de riqueza, o que por outro lado não implica a aceitação de uma exação confiscatória, pois, o excesso na tributação também é pernicioso, impedindo ou dificultando a liberdade de direcionamento dos indivíduos.

Em razão disso, apenas haverá efetivo “signo-presuntivo de riqueza”⁹, juridicamente a ser considerado, quando depois de se atender as mais básicas necessidades para sobrevivência, com o mínimo de dignidade, o contribuinte demonstrar a capacidade de suportar o ônus financeiro, afastando-se a mera avaliação de capacidade econômica isoladamente analisada, ainda mais, sob o ponto de vista econômico, que é afeto à sua corresponde ciência e não ao Direito, que cria suas próprias realidades.

3.2 A progressividade: desdobramento da capacidade contributiva ou instrumento de política fiscal objetivando a distribuição de riquezas?

A própria Constituição Federal prescreve a igualdade a todos sem qualquer distinção, o que abrange o tratamento jurídico-tributário para àqueles que se encontrem em mesma situação fática (Artigo 5º, *caput* da Constituição Federal de 1988).

⁹ Expressão cunhada por Augusto Alfredo Becker (2007, p. 518).

Em consonância com o ordenamento pátrio, as normas aplicadas deverão incidir de igual forma para todos, excetuando-se os casos em que há necessidades normatizadas, postas de distinção.

Em consequência disso, a isonomia - tratar desigualmente apenas os desiguais na medida em que se desigualem - no campo tributário tende a ser assegurada na determinação de que seja relevada a generalidade e a pessoalidade, para que a graduação, aqui tratada nos impostos, ocorra segundo a capacidade contributiva, individualmente tomada, tornando-a, um desdobramento do princípio da igualdade fundado no Estado Social.

Nessa vertente, Derzi (*In*: BALEEIRO, 2010, p. 871) descreve que:

A progressividade no Direito Tributário, princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte, é apenas um instrumento dentre tantos outros à disposição do Estado (Democrático de Direito) para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária.
[...].

Consoantes à mesma linha de entendimento, TIPKE e YAMASHITA lecionam que a utilização de alíquotas progressivas é compatível com o princípio da capacidade contributiva, em que “sua admissibilidade resulta do princípio do Estado Social”, demandando-se uma base de cálculo adequada (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 35).

De outra face, há argumentos, descrevendo que a progressividade de alíquotas, mormente a incidente sobre a renda¹⁰, apenas seria meio para maior concretização da justiça social, aumentando-se a distribuição de riquezas, em afronta a igualdade, por apenas se ter em conta o critério econômico, impondo uma condição mais severa a quem não necessariamente teria maior capacidade contributiva. De qualquer forma, quem defende tal posicionamento, assenta-se na ideia de que pela alíquota proporcional se alcançaria a igualdade, já que quem tem mais pagaria proporcionalmente mais, como no caso de uma alíquota única de 10% (dez por cento), em que quem tem 10 (dez) paga 1 (um) e quem tem 100 (cem) para 10 (dez), enquanto numa eventual progressividade quem tem 100 (cem) poderia pagar 25 (vinte e cinco) para uma alíquota progressiva de 25% (vinte e cinco por cento), provocando uma desigualdade de tributação para as mesmas manifestações de riquezas (ZILVETTI *apud* PAULSEN, 2009, p. 66).

¹⁰ O enfoque não abrange a conceituação e a natureza jurídica de renda, e sim em que medida a progressividade serve de maior equilíbrio na repartição dos efeitos da exação sobre a real disponibilidade econômica dos contribuintes.

Em que pese os argumentos postos, na maioria das vezes os gastos envolvendo o mínimo existencial são tributados, inclusive, diminuindo-se, ainda mais, a capacidade econômica do cidadão, que nem sempre possui efetiva disponibilidade financeira acima do mínimo vital - capacidade contributiva.

Ao não se utilizar a progressividade há maior oneração tributária dos que menos recursos possuem em face de seus rendimentos líquidos, o que pode ser constatado no seguinte exemplo, partindo-se de algumas premissas:

- 1 dois cidadãos A e B, com rendimento mensal respectivamente de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) e R\$1.500,00 (um mil e quinhentos reais), totalizando-se por ano, sucessivamente R\$72.000,00 (setenta e dois mil reais) para A e R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais) para B, tributados pelo imposto de renda, com uma hipotética alíquota única, 10% (dez por cento); e
- 2 ainda se deve considerar que o gasto médio mensal envolvendo o mínimo existencial seja de aproximadamente R\$1.000,00 (mil reais).

Com base nessas condições, subtraindo-se nos dois casos, o valor do mínimo existencial totalizado anualmente, A arcaria com R\$7.200,00 (sete mil e duzentos reais) anuais com o imposto, restando-lhe disponível R\$52.800,00 (cinquenta e dois mil e oitocentos reais), enquanto B seria mais onerado com a exação de R\$1.800 (mil e oitocentos reais), com um saldo restante no ano disponível de R\$4.200 (quatro mil e duzentos reais).

Como resultado, a tributação em relação à renda líquida remanescente representaria respectivamente para A, 13,63% (treze inteiros e sessenta e três centésimos por cento), e para B, 42,86% (quarenta e dois inteiros e oitenta e seis centésimos por cento), gerando um impacto tributário desproporcional nas rendas tratadas, o que contrariaria os ditames da justiça tributária amplamente considerada, onerando mais quem menos possui. Isso, ainda, sem levar em conta os demais tributos, como àqueles incidentes sobre o consumo, que agravam mais a exigência tributária sobre os mais pobres.

Por esse mister, a graduação - progressividade - das alíquotas no imposto de renda se justifica, a fim de se equilibrar os efeitos tributários sobre a renda, compreendendo os limites de isenções e deduções autorizadas - que estão longe de atender corretamente ao devido e necessário -, como se verifica na tabela atualmente em vigor:

TABELA 1

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do exercício de 2016, ano-calendário de 2015.

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 22.499,13	-	-
De 22.499,14 até 33.477,72	7,5	1687,43
De 33.477,73 até 44.476,74	15,0	4198,26
De 44.476,75 até 55.373,55	22,5	7534,02
Acima de 55.373,55	27,5	10302,70

Figura 1: Progressividade das alíquotas

Fonte: Sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, 2016.

Muitos desconhecendo a sistemática da progressividade do imposto renda reclamam, pensando que ao terem a renda passada de um patamar para outro da base de cálculo [por exemplo, da primeira linha para a segunda da tabela – de isento para uma alíquota de 7,5% (sete inteiros e cinco centésimos por cento)], sofreriam a incidência da respectiva alíquota maior sobre a totalidade dos rendimentos evidenciados.

Entretanto se enganam, uma vez que apenas os rendimentos que ultrapassarem a base de cálculo imediatamente anterior, é que sofrerão a incidência da alíquota sucessivamente maior, o que funciona para todas as faixas da base de cálculo da tabela apresentada.

Dito de outra forma, desconsiderando-se aqui as deduções possíveis, quem possua ao ano, um rendimento de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), apenas sobre o valor que ultrapassar a faixa de isenção [até R\$22.499,13 (vinte e dois mil quatrocentos e noventa e nove reais e treze centavos)] é que terá a incidência da alíquota de 7,5% (sete inteiros e cinco centésimos por cento), ou seja, apenas sobre o valor de R\$7.500,87 (sete mil e quinhentos reais e oitenta e sete centavos) é que recairá a incidência, permanecendo-se o valor restante isento [em que para o exemplo, seria devido no ano, o tributo no montante de R\$581,10 (quinhentos e oitenta e um reais e dez centavos)].

A simulação pode ser facilmente realizada no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil¹¹, como se vislumbra na figura logo a seguir:

¹¹ A simulação pode ser realizada no sítio eletrônica da Receita Federal do Brasil, pelo endereço:< <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=M> >. Acesso em 11 jun. 2016.

TABELA 2

Simulação das faixas progressivas tributáveis
em apuração de imposto

Base de cálculo mês /ano - R\$ 2.500,00 / R\$ 30.000,00

Demonstrativo da Apuração do Imposto

Faixa da Base de Cálculo	Alíquota	Valor do Imposto	
1ª Faixa	R\$ 1.903,98	Isento	R\$ 0,00
2ª Faixa	R\$ 596,02	7,5%	R\$ 44,70
3ª Faixa	R\$ 0,00	15,0%	R\$ 0,00
4ª Faixa	R\$ 0,00	22,5%	R\$ 0,00
5ª Faixa	R\$ 0,00	27,5%	R\$ 0,00
Total mensal	R\$ 2.500,00	---	R\$ 44,70
Total Anual	R\$ 30.000,00		R\$ 581,10

Embora o rendimento esteja na faixa de 7,5%, a alíquota efetiva é de 1,79 % do imposto sobre os rendimentos tributáveis.

Figura 2: simulação de imposto a pagar com as variáveis faixas de enquadramento
Fonte: adaptado de Sítio da Receita Federal do Brasil, 2016.

Por consequência, apenas será tributado em cada alíquota descrita na tabela, somente o valor da que ultrapassar a base de cálculo imediatamente anterior, mitigando-se os efeitos da tributação, com vistas a uma exação mais equânime da renda.

Com essas ponderações, a progressividade além de atender os fins da justiça social, contemplaria a justiça tributária, já que altera o efeito da tributação do imposto - aqui isoladamente analisado - na renda disponível do contribuinte.

A isonomia tributária, por meio da capacidade contributiva, incluindo-se a progressividade, mostra-se mecanismo de justiça fiscal ou tributária em sentido amplo, já que busca, para cada contribuinte, distribuir o ônus proporcionalmente à sua capacidade econômica, possibilitando a quem maior renda possuir, maiores condições de pagar, equanimemente, os encargos tributários, com os fins de realização do Estado Social.

3.3 A seletividade incidente sobre o consumo e o alcance da capacidade contributiva

No dizeres de COELHO (2011), o Estado sempre tributa a renda - a ganha, a gasta, a imobilizada e a transferida - das pessoas físicas e jurídicas, variando-se apenas o momento em que ocorre tal percepção. A renda ganha seria representada por salários, aluguéis, dividendos etc.; a renda gasta se referiria ao consumo de bens e serviços de qualquer natureza; a renda

imobilizada em ativos diversos comporia o patrimônio; e a renda transferida seria aquela cuja tributação incidiria sobre a transferência de riqueza e patrimônio.

Contudo, para BERNARDES e ELÓI (2013), a concepção de que a tributação sobre consumo seria a mesma denominação de exação sobre a renda, apenas ocorrida em momento diverso (renda gasta), é desprovido de fundamento jurídico, estando mais voltada à natureza econômica da análise - indício e disponibilidade econômica na aquisição de bens e serviços - e não a uma avaliação jurídica, como deveria ser. Ademais, os tributos sobre consumo - classificados por alguns doutrinadores como indiretos -, seriam aqueles que foram idealizados para atingir a capacidade contributiva do contribuinte de fato (consumidor final), sendo que as etapas dos processos de produção e circulação são condições indissociáveis para a ocorrência do consumo, afeto ao consumidor final.

Sob um viés econômico, BERNARDES e ELÓI ainda, indicam os tributos incidentes sobre o consumo, a saber: o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicações (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) - que poderá ou não incidir sobre o consumo-, a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - contribuições com maior controvérsia se seriam ou não tributos sobre o consumo.

É oportuno observar que independentemente da técnica de tributação utilizada, para todos os impostos - diretos e indiretos - caberia aplicação do princípio da capacidade contributiva, que visa à unidade do ordenamento jurídico tributário (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 32). E, justamente para se alcançar a capacidade contributiva, idealizou-se a seletividade, que promove a variação de alíquotas dos produtos incidentes sobre o consumo - mormente o ICMS (seletividade facultada - Artigo 155, Inciso III CF/88) e o IPI (obrigatoriamente seletivo - Artigo 153, §2º CF/88) -, tendendo a serem mais altas as alíquotas de acordo com a não essencialidade do bem ou serviço a ser consumido, ou seja, as alíquotas são inversamente proporcionais à essencialidade - quanto mais supérfluo, mais alta a alíquota.

Várias são as vezes em que a seletividade é também utilizada como meio de incentivar ou desmotivar o consumo de determinados produtos ou induzir comportamentos, ficando a arrecadação para segundo plano. No entanto, conforme BERNARDES e ELÓI (2013), tanto na perspectiva fiscal – arrecadatória - quanto na extrafiscal - indutora de comportamentos, a seletividade se justifica, tendo em vista que a “primeira trata de arrecadação de acordo com

uma capacidade presumida” e a outra versa sobre “estimular ou desincentivar o consumo de certos bens a partir de maior ou menor impacto sobre a capacidade econômica.”

GODOI (1999, p. 203) descreve que a seletividade em função da essencialidade ou não dos produtos e a repercussão econômica para o consumidor final, seriam traços dos impostos visando alcançar a capacidade contributiva subjetiva, asseverando, portanto, que o tributo sobre o consumo seria graduado conforme a capacidade contributiva individual, medida pelo consumo do contribuinte.

Nessa mesma esteira, PAULSEN (2011, p. 88) menciona que de forma geral toda população acaba consumindo os produtos essenciais, enquanto que os produtos supérfluos seriam consumidos por aqueles que já atenderam suas mais elementares necessidades, e, por conseguinte, disporiam de mais recursos. Por tais razões, a diferenciação de alíquotas em função da essencialidade dos produtos guardaria relação com busca pela capacidade contributiva.

Desse modo, a seletividade seria efetivo meio de tributar com maior vigor os bens tidos como supérfluos. Porém, da forma como é a vigente atribuição do que seria mais ou menos essencial, acaba desfavorecendo grande parte dos cidadãos mais pobres, que consomem os bens essenciais à uma vida com um mínimo de dignidade, como alimentos, envolvendo a higiene e a saúde etc., e bens que propiciam o exercício profissional como meio de auferir renda, que deveriam ter tratamento diverso.

Em virtude de ser normalmente o consumidor final quem acaba arcando com ônus tributário - incorporação do custo adicional do tributo no preço final dos produtos e serviços -, aos menos abastados é exigido um ônus proporcionalmente maior, já que a exação sobre o consumo sopesa a todos como se estivessem em uma mesma condição, concretizando-se a “regressividade” tributária¹², Já que o peso da exação, em relação à renda disponível dos mais pobres, torna-se mais elevado.

¹² Becker descreve que ao ingressar no mundo jurídico (juridicização) o conceito pré-jurídico sofrera conformações (pressão constritora) em que a primeira constrição jurídica seria a avaliação da capacidade econômica proporcionalmente a um único tributo e não à totalidade do sistema tributário. A segunda constrição jurídica trataria da consideração isolada de um fato como signo-presuntivo de riqueza ou capacidade econômica (renda ou capital) ignorando a totalidade da riqueza do contribuinte. Já a terceira constrição jurídica envolve a ponderação da renda ou capital acima do mínimo vital (indispensável à sobrevivência), envolvendo o consumo de bens básicos imprescindíveis a manutenção da vida (como água, carne, pão, verduras etc.) bem como a utilização de bens igualmente necessários como casa de moradia, vestuário etc.) (2007. p. 526-527).

Tendo em vista o exposto, a tributação que ignore o mínimo existencial, colocando todos os contribuintes (consumidores) em um mesmo patamar, afronta a capacidade contributiva (e por sua vez os preceitos constitucionais), pois, uma pessoa que está com sua riqueza (capacidade econômica) limitada ao mínimo vital que consumir os mesmos bens que um riquíssimo empresário arcará indevidamente de forma totalmente desproporcional com um ônus muitas vezes superior, invertendo-se a lógica programada no texto maior.

Em comparativo com outros países, o Brasil é um dos em que se mais tributa o consumo, como se vê no gráfico mais abaixo, o que distorce a concretização do princípio em que cada contribuinte deve ser tributado segundo as suas disponibilidades econômicas - juridicamente consideradas.

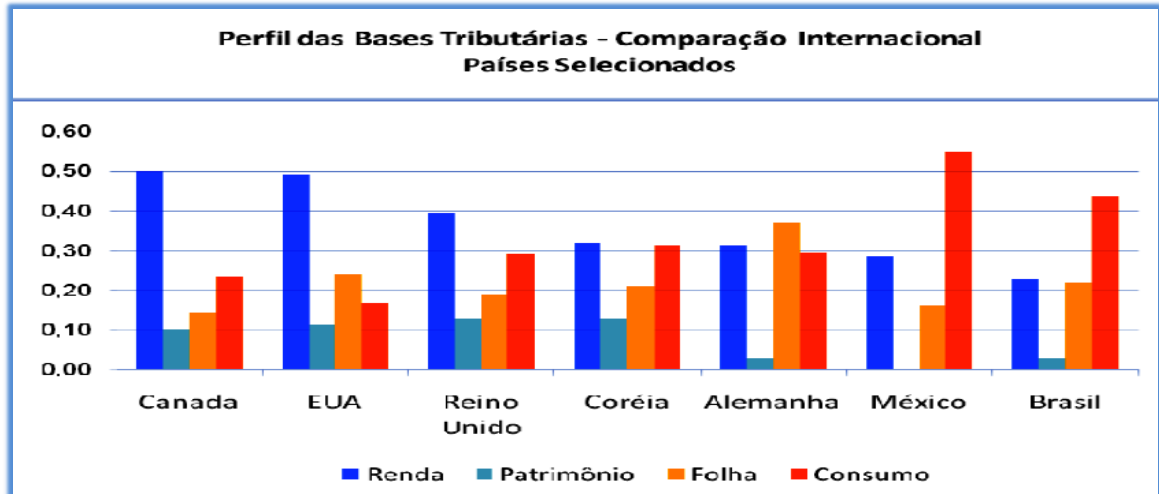


Gráfico 1: “Perfis das Bases Tributárias – Comparação Internacional – Países Selecionados”
Fontes: OCDE, 2007 e Brasil, 2008. Elaborado por INSTITUTO ALVORADA, 2009.

Em um estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2011), verifica-se logo a seguir, o comparativo entre a progressividade dos tributos diretos - onerando-se mais as rendas mais altas -, em face da regressividade dos tributos sobre o consumo - aqui tidos como indiretos -, gerando-se maior encargo para as faixas menores de renda.

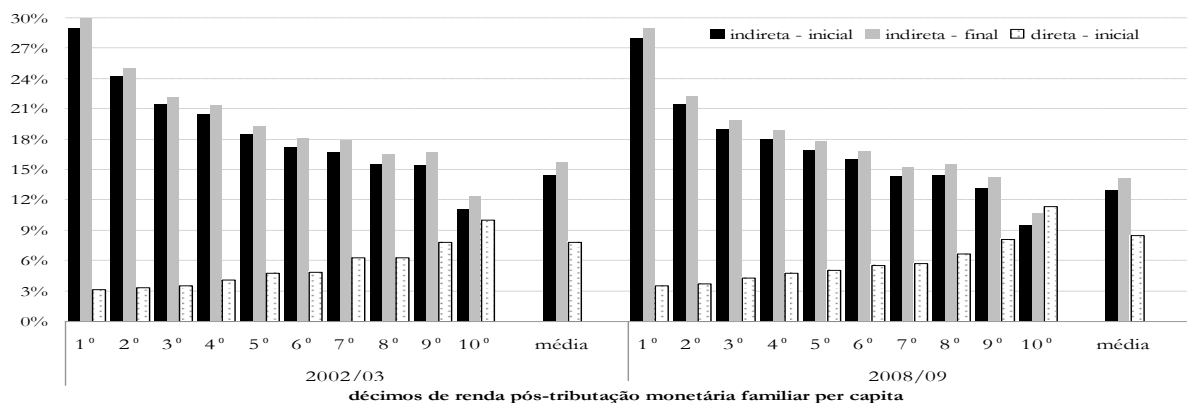


Gráfico 2: Carga tributária por décimo de renda
Fonte: dados POF/IBGE (microdados) 2002/2003 e 2008/2009. Elaboração: IPEA.

Apesar de a seletividade objetivar alcançar a capacidade contributiva, a oneração da população mais pobre acaba por demonstrar a necessidade de reformulação da tributação

sobre o consumo. Diversamente disso, mantendo-se a atual sistemática, agrava-se a carga exacional para aqueles que menos condições possuem de com ela arcar.

Com alhures tratado, para que o sistema tributário pátrio seja coerente com os direitos fundamentais, somente os fatos, no mundo fenomênico, que efetivamente sejam signo-presuntivo de efetiva capacidade contributiva seriam aptos a concretizar a hipótese de incidência tributária.

No caso, para aqueles que percebem rendimentos igual ou aquém do mínimo existencial deveria ser possibilitada a isenção ou a imunidade, caso amparado constitucionalmente, justificado por estarem abaixo do mínimo existencial e não possuírem a capacidade contributiva, o que em entendimento contrário, avaliando-se a proporção entre o que se ganha e a carga tributária, mais se aproximaria de efeito confiscatório para a população mais pobre.

Mesmo que aqui se tenha posicionado que a tributação sobre o consumo acabaria promovendo um gravame maior para os mais pobres, de forma geral concorda-se que a seletividade de acordo com a essencialidade dos bens e serviços consumidos, em certa medida visa a alcançar capacidade contributiva do consumidor final, devendo-se, no entanto, apenas ser tomada a capacidade real que se mostre acima do mínimo existencial.

4. CONCLUSÃO

A tributação - meio necessário de financiamento do Estado e realização dos direitos fundamentais, exigíveis em face do próprio Estado -, deve alcançar somente a efetiva disponibilidade financeira dos contribuintes, iniciada apenas depois de atendido o mínimo existencial para uma vida com dignidade.

Assim, a capacidade contributiva, juridicamente conceituada, será meio de justiça tributária, na medida em que promova o menor e proporcional impacto na renda disponível de ricos e pobres.

Nesse sentido, a progressividade de alíquotas do tributo incidente sobre a renda, distribui mais equanimemente os efeitos da exação sobre as disponibilidades financeiras de cada contribuinte. Ao passo que a exação sobre o consumo, embora possa, pela seletividade tentar alcançar a capacidade contributiva, de acordo com a essencialidade dos bens, acaba por impor maior encargo aos mais pobres, que sofrem a imposição tributária sem qualquer

distinção - consumidores finais -, que embora muitas das vezes sequer conseguem suprir o mínimo existencial de uma vida digna.

Normalmente as exigências tributárias ocorrem isoladamente de acordo com determinados fatos, ignorando-se a necessidade de uma análise individualizada e sistêmica da real capacidade contributiva, que poderá demonstrar a inexistência de disponibilidade econômica apta a concretizar dados fatos imponíveis.

Diante desse quadro, a capacidade contributiva servirá como critério de igualdade na repartição dos encargos tributário, somente quando os efeitos gerados nas disponibilidades econômicas forem proporcionais entre ricos e pobres, favorecendo a realização de uma justiça tributária que sirva de meios à promoção de uma justiça social.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

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

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, v.102, p. 305-341, 2011. Disponível em: < <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/102305342.pdf> >. Acesso em: 06 abr. 2016.

BEKCER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Lejus, 1999.

BEKCER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, Noeses, 2007.

BERNARDES, Flávio Couto; ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. **Afinal, o que são tributos sobre o consumo**. In: Anais do XXVII Encontro Nacional do CONPEDI - Tema: "Sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade". 2013. p.2014 – 2043 – São Paulo-SP. 13-16/11 de 2013. ISBN: 978-85-7840-192-4. Disponível em: < www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4 >. Acesso em: 06 abr. 2016.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06 abr. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Neutralidade Fiscal e Desenvolvimento Econômico: O equívoco dos incentivos fiscais**. Bahia, 2011. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO DA BAHIA. Palestra. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/neutralidade-fiscal-incentivos-fiscais/>>. Acesso em 26 mar. 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

INSTITUTO ALVORADA. **Sistema Tributário e Distribuição de Renda**. Brasília: Instituto Alvorada, 2009. Disponível em: <http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em 26 mar. 2016.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Equidade Fiscal no Brasil: Impactos distributivos e do gasto social**. Comunicado da presidência n.92, 19 de maio de 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em 26 mar. 2014.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2009.

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

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade Justiça Fiscal e capacidade contributiva in RDD n° 76/2002. Apud PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 11^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.