

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXII CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

MARCO ANTONIO DE FIGUEIREDO JUNIOR

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE

**CURITIBA
2014**

MARCO ANTONIO DE FIGUEIREDO JUNIOR

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná.

Orientador: Prof. Msc. Smith Robert Barreni

**CURITIBA
2014**

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCO ANTONIO DE FIGUEIREDO JUNIOR

TÍTULO

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: _____

Avaliador: _____

Avaliador: _____

Curitiba, de de 2014.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Marco e Célia.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Marco e Célia, pelo apoio que sempre me deram.

À minha irmã, Gabrielle, pela atenção e ajuda.

Ao meu orientador, Msc. Smith Robert Barreni, pela paciência, pela atenção e pelas valiosas considerações.

*Experience is a hard teacher
because she gives the test first,
the lesson afterwards.*
(Vernon Law)

RESUMO

O Estado inevitavelmente precisa arrecadar recursos junto ao patrimônio de particulares para realizar as suas finalidades e, em razão disso, surge à necessidade de tributar os contribuintes de forma que cada um colabore na proporção da sua capacidade. Neste aspecto, se mostra o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, configurando a aplicação do princípio da igualdade no âmbito do direito tributário. Outrossim, o princípio da capacidade contributiva se baliza no princípio do não-confisco e na proibição de tributar o mínimo existencial, o qual consiste em garantir o essencial à existência com dignidade, sendo, portanto, intributável. Dito isso, além do escopo arrecadatório, os tributos podem assumir a finalidade extrafiscal, a qual objetiva coibir determinada conduta ou estimular comportamentos, ambos, por meio do regime de tributação. Com efeito, o presente trabalho analisa a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos extrafiscais sob a ótica da doutrina, bem como examinando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual, inicialmente, posicionava-se pela inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos e reais, contudo, posteriormente, modificou o seu entendimento, estendendo a aplicação do princípio a todos os impostos.

Palavras-chave: Direito Tributário. Capacidade Contributiva. Não-Confisco. Mínimo Existencial. Extrafiscalidade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	11
2.1 HISTÓRICO E CONCEITO.....	11
2.2 DISTINÇÃO ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, ECONÔMICA E FINANCEIRA ...	18
3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	21
3.1 DA IGUALDADE	21
3.2 DO NÃO-CONFISCO	23
3.3 DO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	27
4 A EXTRAFISCALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	32
5 CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS	41

1 INTRODUÇÃO

A noção de capacidade contributiva surge juntamente com a concepção de tributo, ante a necessidade do Estado em arrecadar recursos, o qual se utiliza da tributação para suprir tal situação. Sendo que, no exercício de tal prerrogativa, o Estado deve observar a medida desta imposição, em outras palavras, graduar os tributos com base na capacidade do sujeito passivo.

No ordenamento jurídico pátrio, o art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 prevê, expressamente, a necessidade de o fisco observar a capacidade econômica do contribuinte.

Com base na previsão constitucional, abordar-se-á a distinção entre capacidade contributiva e econômica, sendo aquela espécie da qual essa é gênero, isso, porque, a capacidade contributiva considera o mínimo necessário para existência digna do contribuinte, ao passo que a capacidade econômica, leva em conta apenas o patrimônio do contribuinte.

Ademais, o presente trabalho pretende tratar a relação entre o princípio da capacidade contributiva com os princípios constitucionais da igualdade, o qual é núcleo essencial do princípio da capacidade contributiva, bem como os princípios do não-confisco e da proibição de tributar o mínimo existencial.

Com efeito, o princípio do não-confisco veda a utilização de tributo com efeito confiscatório, em outras palavras, impondo um limite a tributação desarrazoada que inviabilize o direito à propriedade do contribuinte.

Já, o princípio da proibição de tributar o mínimo existencial considera não apenas o caráter econômico do contribuinte, mas a extensão da sua riqueza frente à garantia de realização dos direitos mínimos para a sua sobrevivência com dignidade.

Dito isso, o presente trabalho busca analisar a extensão da aplicação do princípio da capacidade contributiva, abordando, em especial, a sua incidência nos impostos de finalidade extrafiscal, os quais têm como escopo estimular determinada atividade ou coibir comportamentos que entende prejudicial.

Neste aspecto, o imposto extrafiscal reveste-se de contornos diversos dos meramente arrecadatórios, o que traz à tona a discussão acerca da necessidade de observar a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Em suma, busca o presente trabalho examinar se os impostos extrafiscais, em razão da sua finalidade, permitem o fisco desconsiderar a capacidade contributiva do sujeito passivo, o que representaria, em certa medida, no afastamento da vedação do confisco e da tributação do mínimo existencial.

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 HISTÓRICO E CONCEITO

O Estado para necessita de recursos para viabilizar os seus objetivos, o que leva inevitavelmente a necessidade de interferência estatal no patrimônio particular, por meio dos tributos, visando o seu financiamento.

A noção de capacidade contributiva surgiu juntamente com o próprio tributo, ambos, sedimentados numa ideia de justiça fiscal, pois no antigo Egito já se concebia, mesmo que de forma rudimentar, uma relação entre os impostos a serem pagos com a extensão da riqueza de quem deveria pagar.¹

Por sua vez, o conceito atual de capacidade contributiva como teoria somente veio a ser formulada nas Ciências das Finanças Clássica no século XIX. No âmbito do ordenamento jurídico pátrio, os textos constitucionais de 1891, 1934 e 1937 foram tímidos ao tratar da capacidade contributiva, mesmo que indiretamente.

Todavia, com a promulgação da Constituição de 1946, o princípio ganhou destaque em razão do art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”²

Entretanto, a emenda constitucional nº 18 de 1965, extirpou tal dispositivo do texto constitucional, contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio foi prestigiado novamente, com a redação do art. 145, § 1º:

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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³

¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 17.

² BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

Superado o enfoque histórico, para Leandro Paulsen, em que pese o texto constitucional mencionar a aplicação da capacidade contributiva aos impostos, trata-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, observando, contudo, as características de cada tributo.⁴

Outrossim, a utilização da expressão “sempre que possível” refere-se ao caráter pessoal do tributo e não versando sobre a aplicação da capacidade contributiva, conforme afirma Hugo de Brito Machado:

É certo que a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do §1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.⁵

Igualmente, defende Regina Helena Costa:

A nosso ver, quanto ao caráter pessoal que os impostos deverão assumir, o ‘sempre que possível’ que significar ‘sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária comporte’. Em outras palavras, a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária.⁶

Dito isso, o “contrato social” imperiosamente deve tratar do custeio do Estado, o qual tem nos particulares os principais contribuintes, os quais destinam parte das suas riquezas para o financiamento das despesas públicas.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. Porto Alegre: livraria do advogado editora, 2010, p. 78.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 40.

⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 97.

Sobre o assunto, esclarece Celso de Bastos: “A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*)”⁷. Neste viés, as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Ora, o tributo é um dever. Um dever de que natureza? Um dever obrigacional, cuja característica é ser econômico, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos.⁸

Ademais, a obrigação de pagar tributo, que tem como fundamento a participação dos cidadãos nos custos sociais do Estado, ideia essa que se reveste de suma importância no sistema brasileiro, considerando que a República Federativa baseia-se nos valores de justiça e solidariedade, nos termos do art. 3º da Carta Magna.⁹

Destarte, a solidariedade se concretiza com a participação de todos nos custos sociais, na medida da capacidade contributiva de cada um. E, neste sentido, a Lei deve tratar de modo igualitário fatores econômicos que exprimem a mesma capacidade e de modo diferenciado os que exprimem capacidade diversa.

Neste momento, oportunas às considerações feitas por James Marins sobre o sistema tributário pátrio:

No Brasil, como vimos, para agravamento desse quadro resultante do Direito Arrecadatório, os contribuintes pobres são mais susceptíveis que os ricos. Mas ambos são vulneráveis no único País de tributação europeia no mundo subdesenvolvido, na medida em que a arrecadação não guarda qualquer compromisso com a causa *impositionis*, a transparência e a justiça da aplicação do produto arrecadado. O fato concreto – de todos conhecido – é que o sistema tributário brasileiro não responde aos questionamentos ético-políticos e político-econômicos obre sua legitimidade.¹⁰

O princípio da capacidade contributiva representa a observância do princípio da igualdade na tributação, exigindo que a lei, tanto na elaboração como na aplicação, não

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed., São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 191.

⁸ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 233.

⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 151.

¹⁰ MARINS, James. **Defesa da vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo; dialética, 2009. p.36.

discrimine contribuintes em situações equivalentes, bem como discrimine na extensão das desigualdades os contribuintes que não se encontram em situação equivalente.

Neste contexto, Aliomar Baleeiro aponta: “Os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”¹¹. Por sua vez, afirma Celso de Bastos: “conferir o dever ao Estado modular a sua carga tributária segundo a maior aptidão dos contribuintes para suportá-las”¹²

Sendo assim, conclui-se que os cidadãos devem contribuir não em razão do que recebem do Estado, mas sim da sua potencialidade econômica. Nesse contexto, esclarece Roque Antonio Carrazza:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.¹³

Por seu turno, define Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.¹⁴

Outrossim, afirma Leandro Paulsen:

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.¹⁵

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 751.

¹² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed., São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p.123.

¹³ CARRAZZA Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 87.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013. p.163.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed., Porto Alegre: livraria do advogado editora, 2010. p.77.

Portanto, a capacidade contributiva do sujeito passivo é o padrão de referência para auferir o impacto da carga tributária e o critério comum valorativo sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.¹⁶

No mesmo sentido, sustenta Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O contribuinte tem o direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva, e o Legislativo, o dever de investigar a realidade para atendê-lo nestas ingratas circunstâncias, cabendo ao Judiciário. À sombra larga do princípio contributivo, de indicar as leis e os fatos para fazer prevalecer a justiça e a igualdade.¹⁷

Feitas tais considerações, a capacidade contributiva pode ser dividida em relativa/subjetiva e absoluta/objetiva, sendo que aquela se reporta ao sujeito individualmente considerado, ou seja, para que o potencial sujeito passivo torne-se efetivo contribuinte, imperiosa a verificação da capacidade contributiva no caso concreto. Ao passo que a capacidade contributiva absoluta/objetiva exige apenas ocorrência de um fato eleito pelo legislador de manifestação de riqueza, caracterizado assim o sujeito passivo.¹⁸

Neste ponto, contextualiza Paulo de Barros Carvalho:

Realizar o conceito pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é a capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.¹⁹

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011. p. 215.

¹⁷ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 240.

¹⁸ Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 29.

¹⁹ CARVALHO, op. cit., p. 216.

Ademais, no tocante à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, Hugo de Brito Machado afirma:

O princípio da capacidade contributiva diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, sedo inclusive o princípio que justifica a concessão, em certos casos, de isenção das taxas, e até mesmo da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva.²⁰

Com efeito, tem-se que a capacidade contributiva está intimamente ligada ao princípio da igualdade, sendo um mecanismo eficaz para realização da justiça fiscal. Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva tem como instrumentos de sua exteriorização; a imunidade, a isenção, a progressividade e a seletividade.

Por meio da imunidade, a Lei Maior delimita, no sentido negativo, a competência tributária das pessoas políticas, como por exemplo, a gratuidade na obtenção de certidão de nascimento e óbito de pessoas reconhecidamente pobres, nos termos do art. 5º, inc. LXXVI, da Carta Magna.

Ainda, sobre a imunidade, relata Ricardo Lobo Torres:

Pois o que caracteriza verdadeiramente a imunidade, ao contrário do que pensam os positivistas, não é a fonte formal e imediata de que promana, mas a circunstância de ser um predicado dos direitos da liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional.²¹

Já, a isenção visa dispensar do pagamento de tributo pessoas que não tenham capacidade contributiva para tanto, como, por exemplo, a isenção de taxa de inscrição em concursos públicos concedida para desempregados, conforme examinou o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 1672/DF.²²

De outro vértice, a imunidade e a isenção fundamentam-se na premissa lógica de que se a Constituição Federal garante direitos, aos quais cabe ao Estado protegê-

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 105.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.186-7.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2672, do Tribunal Pleno. Relatora: Ellen Gracie. Brasília, 22 de junho de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390694>>. Acesso em: 22 Out. 2014.

los e implementá-los, mostrando-se contraditória a tributação desvirtuada de tais direitos, neste sentido, defende Regina Helena Costa:

Em outras palavras, se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a observância ao seu exercício mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado não pode conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização do exercício de direitos fundamentais.²³

Por seu turno, a seletividade levando em conta a qualidade do objeto da tributação, atribuindo alíquotas diversa para produtos diferentes, por exemplo, o critério diferenciador do tipo e utilização do veículo automotor para o IPVA, conforme prevê o art. 155, §6º, da Carta Magna.

Igualmente, ressalta Regina Helena Costa:

Na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço mais nítida ainda é a ideia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota – e, conseqüentemente, o imposto -, e vice-versa. Tal norma volta-se, portanto, para a concepção da preservação do ‘mínimo vital’, anteriormente por nós apreciada.²⁴

Por fim, a progressividade ampara-se no fundamento de tributar de forma mais pesada aquele que possui maior capacidade, para tanto, a medida que a base de cálculo for maior, aplica-se alíquotas maiores, atendendo assim a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Sobre este assunto, defende Roque Antonio Carrazza:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem imposto progressivo não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.²⁵

²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p 110.

²⁴ Ibidem, p. 106.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo, Malheiros, 2007. p.89.

Igualmente, Pontes de Miranda defende que a progressividade pauta-se no próprio princípio da igualdade:

A progressividade, em matéria de tributação, não ofende o princípio de igualdade perante a lei, porque ela se opera na razão direta da fortuna, ou renda, do tributado, ou de sua herança. Ora, esse critério serve à maior igualdade, de que o princípio de igualdade perante a lei foi justamente um dos pontos avançados na luta contra as distinções entre os seres humanos.²⁶

Em tempo, a progressividade pode se apresentar de forma simples ou gradual; a primeira caracteriza-se pela elevação da alíquota em face do aumento da base de cálculo e a segunda pela aplicação de alíquotas maiores à medida que a base de cálculo ultrapassa o limite estabelecido para alíquota inferior, ou seja, para o montante que se enquadra em determinada faixa aplica-se a respectiva alíquota, o que superar aplicar-se-á a alíquota maior.

2.2 DISTINÇÃO ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, ECONÔMICA E FINANCEIRA

Inicialmente, imperiosa a distinção entre capacidade econômica e financeira, visto que a capacidade financeira cuida-se de termo afeito à Ciência Financeira, razão essa, que, no âmbito do direito, não se prestigia tal terminologia, a fim de se evitar subjetivismo interpretativo, o que dificulta o transporte do conceito para o âmbito jurídico.²⁷

Neste viés, expõe Geraldo Ataliba:

50.3.1 As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande

²⁶ MIRANDA, Pontes de. **Democracia, liberdade, igualdade: os três caminhos**. Campinas: Bookseller, 2002. p. 624.

²⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 35.

valia para o legislador, mas secundário para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto constitucional.²⁸

Desse modo, observa-se que a capacidade financeira está relacionada com a capacidade de saldar dívidas, nas palavras de Luciano Amaro: “Diante de tal caracterização, chega-se, facilmente, a conclusão que este conceito não tem nada que ver com os outros dois, já que a pessoa pode ter capacidade econômica, contributiva e não ter financeira, por faltar-lhe liquidez.”²⁹

Outrossim, a distinção entre capacidade contributiva e econômica pauta-se em que esse é o gênero do qual aquele é a espécie, em outras palavras, determinado sujeito pode ter capacidade econômica para contribuir, no contexto de possuir renda, contudo, pode não ter capacidade contributiva, sendo que tal riqueza somente lhe permita garantir um mínimo existencial, portanto, intributável.

Sobre o tema, posiciona-se Leandro Paulsen:

O princípio da capacidade contributiva tem papel extremamente importante, ainda, na adequada interpretação das bases econômicas dadas à tributação e da própria norma tributária impositiva, particularmente quanto ao seu fato gerador e à sua base de cálculo.³⁰

Ainda, importante às considerações de Roque Antonio Carrazza:

Decorre do princípio da capacidade contributiva que a hipótese de incidência e a base de cálculo dos impostos devem ter inequívoca extensão econômica (v.g., a obtenção de rendimentos, a propriedade de um imóvel, a prática de uma operação financeira etc.). Assim, seria inconstitucional, por exemplo, um imposto sobre o celibato.³¹

Por fim, considera Luís Eduardo Silveira Schoueri:

Dos conceitos acima, extrai-se um primeiro elemento da capacidade contributiva relativa, que parece relevante para o tema do presente estudo: a capacidade contributiva pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta,

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p.125-6.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013. p.23.

³⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. Porto Alegre: livraria do advogado, 2010. p.77.

³¹ CARRAZZA Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 104.

para aferir a existência da capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. O exemplo, hoje clássico, é daquela pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ler saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além de altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica; de capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar.³²

Ademais, no ordenamento jurídico pátrio, as expressões capacidade contributiva e capacidade econômica são equivalentes para fim de interpretação do art. 145, §1º, da Carta Magna.

Neste aspecto, Roque Antonio Carrazza ressalta:

Estamos percebendo que no Brasil, capacidade contributiva é o mesmo que capacidade econômica. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades.³³

Dessa forma, apesar da Constituição Federal em seu art. 145, §1º, referir-se expressamente a capacidade econômica, certo é que se reporta a capacidade contributiva, isto, porque, somente se reputa existente a capacidade para contribuir quando se auferir alguma riqueza acima do mínimo existencial.³⁴

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 283.

³³ CARRAZZA Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 103.

³⁴ Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 71.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

3.1 DA IGUALDADE

O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado com o princípio da igualdade, todavia, não se esgota nesse, pois o critério de isonomia conclama um caráter relacional, ao passo que a capacidade contributiva busca a construção da justiça fiscal.

Sobre o assunto, pondera Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada; a) não discrimine os contribuintes que se encontram em situações jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.³⁵

Na realidade, a capacidade contributiva é o critério de aplicação da igualdade, pois não se fala em igualdade apenas proporcionalmente, mas sim na extensão da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Na concepção de Humberto Ávila:

Em primeiro lugar, o princípio da igualdade é mais amplo do que o princípio da capacidade contributiva. Este, como será demonstrado, constitui a concretização setorial específica do princípio da capacidade contributiva, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso que do princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos (afetação dos direitos de liberdade). A eficácia modificativa de comportamentos (*Gestaltungswirkung*) deve ter sua constitucionalidade medida pela compatibilidade com os direitos fundamentais a serem devidamente aplicados mediante o emprego dos postulados da razoabilidade, da concordância prática e da proporcionalidade.³⁶

O postulado em exame, a capacidade contributiva, busca adequar o tributo à capacidade dos contribuintes buscando um modelo de incidência que não ignore as

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011. p.90.

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 356-7.

diferenças de riqueza evidenciada nas diversas situações eleitas, correspondendo assim a um dos aspectos do princípio da igualdade.³⁷

Neste contexto, argumenta Leandro Paulsen:

O princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação.³⁸

Em suma, no âmbito do direito tributário, o princípio da igualdade encontra-se amparado na capacidade contributiva, a qual representa o meio de impedir que pessoas economicamente fracas e economicamente fortes paguem a mesma alíquota, o que significara, no aspecto proporcional, o pagamento do mesmo imposto por ambos.

Quanto ao tema, as considerações de Pontes de Miranda:

Se não há democracia, o princípio da igualdade perante a lei já sofre, inicialmente grande mutilação: nem todos são iguais quanto à participação na ordem estatal. Só um ou alguns fazem as leis, e só um ou alguns mandam.³⁹

Com efeito, a isonomia imposta pelo art. 150, inc. II, da Lei Maior impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situações equivalentes, vedando a discriminação arbitrária. Neste ponto, argumenta Celso Antônio Bandeira de Mello:

Cabe, por isso mesmo, quanto a este aspecto, concluir: o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer: o fator de discriminação – pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que, se o fator diferencial não guardar conexão lógica

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed., São Paulo; Saraiva, 2013. p.164.

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. Porto Alegre; livraria do advogado, 2010. p. 78-9.

³⁹ MIRANDA, Pontes de. **Democracia, liberdade, igualdade: os três caminhos**. Campinas, SP: Bookseller, 2002. p. 622.

com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.⁴⁰

Assim, tem-se que o princípio da igualdade não se aplica somente a casos concretos, mas sim representa um norte aos legisladores, os quais na edição de lei devem observar o princípio da igualdade.

Na visão de Regina Helena Costa: “o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade ou a de que é a manifestação ou a aplicação deste no campo tributário.”⁴¹

Ainda, as considerações de Celso Antônio Bandeira de Melo para que um *discrímen* legal seja convivente com o tratamento igualitário:

a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.⁴²

Por fim, o princípio da igualdade tem como referencial a ideia de justiça, sendo que, no âmbito do direito tributário, o princípio da capacidade contributiva assume o objetivo da justiça fiscal.

3.2 DO NÃO-CONFISCO

O conceito de confisco parte da natureza de penalidade, pois é retirar determinado patrimônio sem que haja qualquer contraprestação compensatória, sendo na concepção de Regina Helena da Costa: “O confisco, em definição singela, é a

⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011. p. 38-9.

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012. p.41.

⁴² MELLO, op. cit., p. 41.

absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”⁴³.

Desse modo, é vedada a instituição de tributo com efeito confiscatório, conforme o art. 150, inc. IV, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Posto isso, o princípio do não-confisco decorre da concepção de capacidade contributiva, em especial, representando um limite para a tributação a fim de proteger o direito de propriedade, o qual se enquadra como direito fundamental de liberdade do cidadão.

Ademais, o confisco representa a forma clássica de desrespeito a capacidade contributiva e, neste ponto, ressalta Roque Antonio Carrazza:

Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a 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 tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.⁴⁴

Sendo assim, um tributo possui efeito confiscatório quando provoca restrição de tamanha intensidade que ocasiona a eliminação dos bens a que nela se encontre, ou seja, o confisco tem como condão absorver o patrimônio do contribuinte aos bens do Estado.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 83.

⁴⁴ CARRAZZA Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007. p.100.

Neste aspecto, esclarece Menke: “o efeito de confisco equivale à situação em que o Estado impede, desencoraja ou dificulta o exercício do direito de modo que ele não sirva mais ao seu titular.”⁴⁵

Sobre o assunto, Jorge de Oliveira Vargas afirma: “O confisco direto ou indireto, dada sua conotação punitiva, é incompatível com a tributação, pois o tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, é uma prestação compulsória que não tem por objetivo a punição de ato ilícito.”⁴⁶

O texto constitucional ao tratar da vedação ao tributo confiscatório, utilizou-se do termo “tributo com efeito de confisco”, o que por certo se mostra mais abrangente, pois o confisco importa na absorção integral da propriedade, ao passo que os efeitos confiscatórios caracterizam-se quando há um exagero, uma imoderação ou um excesso, o que implica numa tributação arbitrária.

Além das considerações dos doutrinadores acerca do assunto, imperioso mencionar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o qual restou assentado no julgamento da ADI nº 2.010/DF:

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

(...)

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

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

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias

⁴⁵ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 77.

⁴⁶ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco – Como Garantia Constitucional da Tributação Justa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 72.

estabelecidas pela mesma entidade estatal-afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.⁴⁷

Portanto, o tributo é considerado confiscatório quando o seu *quantum* é excessivo e desarrazoado, restringindo e inviabilizando o direito à propriedade. Além disso, mesmo com a instituição de um tributo de forma razoável, quantitativamente, todavia, se ultrapassados os limites materiais constitucionalmente fixados, ainda assim, representa efeito confiscatório.

Nestes casos a inobservância das limitações assume o condão confiscatório, visto que implica na retirada de patrimônio particular, sem que haja justa indenização e que o contribuinte haja cometido algum ato ilícito ensejador de tais medidas. Todavia, para que seja reconhecida o efeito confiscatório, mostra-se fundamental reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriormente ao reconhecimento do próprio efeito confiscatório.

Outrossim, verifica-se, também, o efeito confiscatório quando há uma retirada do direito de propriedade fora das hipóteses admitidas no ordenamento jurídico, igualmente, Karina Pawlowsky aponta a noção decisiva do alcance do princípio da vedação ao confisco:

Não chegamos ao ponto de defender o afastamento da caracterização do “efeito de confisco” nas hipóteses em que o tributo, conquanto não excessivo do ponto de vista quantitativo, mostra-se ofensivo a alguma outra norma constitucional ou legal, uma vez que, segundo pensamos, nesses casos, a retirada indevida, embora de uma parcela reduzida do direito de propriedade, sem justa indenização e violadora a alguma norma, da Constituição ou da lei, pode entender-se abarcada pela expressão “efeito de confisco”.⁴⁸

Até mesmo nos casos em que a propriedade que não atenda a sua função social, sendo objeto de desapropriação pelo Estado, mesmo assim, a Carta Magna não recepciona o confisco puro e simples da propriedade, conforme ressalta Luiz Felipe Silveira Difini:

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2010 MC, do Tribunal Pleno. Relator: Celso de Mello. Brasília, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 22 Out. 2014.

⁴⁸ PAWLOWSKY, Karina. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. p. 56.

A Constituição não prevê o confisco puro e simples de propriedades que não atendam à função social, mas sim a sua desapropriação mediante indenização justa, embora não prévia e em dinheiro, mas em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão (art. 184, caput), no caso de imóveis rurais ou mediante títulos da dívida pública (municipal), de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate até dez anos, no caso de imóveis urbanos.⁴⁹

As normas tributárias têm como escopo o custeio das despesas estatais, entretanto, a obtenção de receitas não se sobrepõe a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo elementos correspondentes, de modo que o ingresso do montante arrecadatário (receita) deve, necessariamente, corresponder à capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

3.3 DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Num breve histórico, a primeira referência à ideia de “mínimo vital” vem do século XIX, precisamente, de 25 de maio de 1873, quando o Estado alemão fixou um limite de isenção para o contribuinte, equivalente ao patamar mínimo para a subsistência.

No Brasil, o mínimo existencial tratado, também, como mínimo necessário, mínimo imponível ou mínimo vital, apresenta-se como um dos fundamentos do Estado Brasileiro, integrando o núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1, inc. III, da Lei Maior.

Sobre o assunto, aponta Luiz Felipe Silveira Difini:

Por outro lado, a necessidade de preservar de tributação o mínimo existencial, individual e familiar, responde antes ao campo de atuação do princípio da capacidade contributiva que da não-confiscatoriedade. Tributar o mínimo vital significa adotar como fatos imponíveis, fatos que não são indiciários de capacidade contributiva. Com a idéia de efeito confiscatório relaciona-se à exacerbação quantitativa da exigência tributária, a tributação a alíquotas baixas de bens que integram o mínimo existencial, em princípio, não caracteriza

⁴⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 161.

tributação com efeito confiscatório, mas infringente do princípio da capacidade contributiva.⁵⁰

Ainda, esclarece Ricardo Lobo Torres:

Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não pode retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.⁵¹

Portanto, o mínimo existencial não pode ser ponderado e vale definitivamente porque constitui o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, que é irredutível por definição e insuscetível de sopesamento.⁵²

Desse modo, sendo o princípio da dignidade humana um direito fundamental, deve o Estado concretizar tal garantia através de ações positivas, podendo utilizar a não tributação como instrumento para tal objetivo.

Acerca do tema, as considerações de Regina Helena Costa:

Se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em desprezo a esses mesmos direitos.⁵³

Outrossim, a observância do mínimo existencial encontra amparo, no direito tributário, no seu *status* negativo, conforme explica Ricardo Lobo Torres:

O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência.⁵⁴

⁵⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 126.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36

⁵² *Ibidem*, p. 84.

⁵³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 109.

⁵⁴ TORRES, *op. cit.*, p.184.

A problemática está em estabelecer parâmetros para o mínimo existencial, os quais, inclusive, devem ser revisto ao longo do tempo, ante o processo inflacionário, sob pena de mitigar-se o mínimo existencial.

Neste viés, esclarece Regina Helena Costa:

Desse modo, a capacidade contributiva a ser considerada na hipótese de incidência não pode ser aparente, sob pena de se ter uma capacidade econômica vazia. Neste ponto impende abordarmos uma questão há muito atual, que é a inflação. É do conhecimento de todos que esta provoca um crescimento nominal do capital, acarretando uma riqueza numérica, falsa. A tributação desta significa ignorar a efetividade da capacidade contributiva.⁵⁵

Destarte, em que pese não haver definição específica sobre o mínimo existencial, tem-se utilizado o art. 6º da Lei Maior para suprir tal lacuna:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição⁵⁶.

Neste sentido, esclarece Regina Helena Costa:

Realmente, o consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros – como produtos de alimentação básica, higiene, saúde e vestuário – compõe o chamado ‘mínimo vital’, que examinaremos a seguir. Assim, parece razoável que o mesmo imposto incida com o maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre artigos de primeira necessidade.⁵⁷

Sendo assim, tem-se que a capacidade contributiva somente está presente quando o sujeito passivo gera riqueza acima do mínimo existencial, um exemplo disso, é a isenção do imposto sobre a renda, o qual elegeu determinada faixa de renda, atualmente(exercício 2014), de R\$ 20.529,36 ao ano, conforme a Lei nº 11.482/2007⁵⁸, observando assim as riquezas auferidas acima do mínimo necessário para existência com dignidade.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p.92.

⁵⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

⁵⁷ COSTA, op. cit., p.60.

⁵⁸ BRASIL. Lei nº 11482, de 31 de maio de 2007. Dispõe sobre alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11482.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

Neste aspecto, Hugo de Brito esclarece:

Realmente, até os mendigos são contribuintes, no sentido de que também eles suportam o peso dos tributos. E neste sentido é que nos referimos ao contribuinte como titular de direitos fundamentais, direitos que a Constituição assegura como limitação ao poder de tributar. E como até os mendigos são contribuintes, é da maior importância criar em todos a consciência fiscal.⁵⁹

Outrossim, as lições de Roque Antonio Carrazza:

O imposto de renda não pode ser transformado num mero imposto sobre receitas brutas, o que ocorre quando a lei não permite abatimento de despesas necessárias do contribuinte. Ao contrário, a lei deve - em -atenção ao princípio da capacidade contributiva - garantir que a renda tributável seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, máxime os representados por seus encargos familiares.⁶⁰

Igualmente, aponta Luís Eduardo Schoueri:

Nesta acepção, parece que o princípio da capacidade contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém).⁶¹

Dessa forma, o mínimo existencial é um elemento balizador da capacidade contributiva, visto que, concretamente, representa uma falta de capacidade contributiva, eis que se assim não fosse estaria o Estado, fomentando uma situação de pobreza e miséria dos seus cidadãos mais necessitados.

Neste aspecto, afirma Luiz Felipe Silveira Difini:

Sua vedação constitucional vem, antes (ou mais apropriadamente, ao menos) da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que como vimos, exige a preservação do mínimo vital, pois até este limite ainda não há capacidade contributiva.⁶²

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 110.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque A.ntonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 121.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 284.

⁶² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 138.

Outrossim, as considerações de Luís Eduardo Schoueri:

Para a busca da compatibilidade deve-se, primeiramente, apontar a capacidade contributiva, no seu sentido subjetivo, como limite mínimo, não suscetível de imposição, estabelecido no nível necessário para a existência, segundo o esquema de direitos econômicos e sociais garantidos pela Constituição; o máximo imponible sintetizar-se-ia na proibição de que o gravame seja "confiscatório".⁶³

Por fim, abstrai-se que o mínimo existencial e a proibição de tributos com efeitos confiscatórios são limites opostos a competência tributária, os quais oferecem as balizas da capacidade contributiva, a qual começa além do mínimo necessário à existência humana com dignidade e termina no limite destruidor da propriedade.⁶⁴

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.289.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 163-4.

4 A EXTRAFISCALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A receita tributária tem como objetivo prover recursos ao Estado para que o mesmo consiga implementar suas atividades, se valendo dos tributos para tanto.

Sobre a relação do Estado com os tributos assevera James Marins:

O Estado fiscal é o único credor nos quadrantes do direito que é simultaneamente, per se, criador, executor e julgador da relação obrigacional e – logo – o contribuinte é o único devedor no ordenamento jurídico cujo credor exerce tríplice função na relação obrigacional.⁶⁵

Feitas tais observações, a tributação não se restringe a finalidade meramente arrecadatória, mas pode o tributo admitir contornos a fim de servir como instrumento para proteção de bens jurídicos, incentivando ou coibindo condutas por parte dos seus destinatários, possuindo assim finalidade extrafiscal. Sendo, os tributos considerados como extrafiscais, marcados pela finalidade não-arrecadatória ou arrecadatória mitigada pela extrafiscalidade, colaborando para a concretização dos fins pretendidos pelo Estado.

Oportuna a definição de tributo constante no art. 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”⁶⁶ Máxime que o tributo não contém caráter sancionatório/punitivo, diverso da multa fiscal.

Sobre o assunto, Luís Eduardo Schouerci distingue a extrafiscalidade entre gênero/“*lato senso*” e espécie/“*stricto senso*”, sendo, a primeira, aquela com outros fins do que a captação de recursos para o Erário, exemplifica, apontando a questão da redistribuição de renda e terra. Ao passo que, a última, desvincula-se da busca pelo

⁶⁵ MARINS, James. **Defesa da vulnerabilidade do contribuinte**, São Paulo: Dialética, 2009, p. 24.

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

impulsionamento econômico pelo Estado, revestindo-se das características de estimular ou coibir comportamentos.⁶⁷

As lições de Geraldo Ataliba acerca da função extrafiscal são as seguintes: “O que se intenta designar, sob tal nome – como dito – é o emprêgo deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”⁶⁸

Na concepção de Hugo de Brito Machado, os tributos são extrafiscais quando tem como objetivo principal a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.⁶⁹

O objeto de estudo do direito tributário, bem como do presente trabalho, é a extrafiscalidade espécie, a qual tem se mostrado um expediente a serviço do Estado, quer quando pretende inibir condutas ou almeja estimular comportamentos.

Luís Felipe Silveira Difini acrescenta:

Em suma, no direito norte-americano, quando houver referência a tributos fundados no *police power* (ou poder de polícia, se adotada a tradução), estar-se-á cuidando de tributação extrafiscal (atos legislativos que visam a estimular ou desestimular determinadas atividades, limitando – no último caso – seu exercício).⁷⁰

Diante do exposto, em razão da finalidade extrafiscal que assume alguns tributos, questiona-se a possibilidade de tais tributos observarem o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF).

Acerca do tema, conclui Luís Felipe Silveira Difini:

O limite é mais além do que na tributação com finalidade fiscal; mas um limite existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco.⁷¹

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32-3.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 150-1.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 67.

⁷⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 225.

⁷¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 226.

Por seu turno, Estevão Horvath entende que a noção de capacidade contributiva amparada no princípio do não confisco constitui um limite ao excesso de imposição, tanto no caso de tributação fiscal, quanto no de tributação extrafiscal.⁷²

A função extrafiscal dos tributos não é incompatível com o Princípio da Capacidade Contributiva, sob pena de admitir excessos por parte do Estado, em afronta direta a proibição constitucional ao efeito confiscatório do tributo.

Neste viés, defende Paulo de Barros Carvalho:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem Cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.⁷³

Por seu turno, afirma Luís Felipe Silveira Difini:

O art. 150, IV, da Constituição não excepciona de sua incidência os tributos com finalidade extrafiscal e não haverá de bastar a mera alegação de extrafiscalidade para se admitir qualquer tributação até o ponto de impedir o exercício da atividade por consumir quase inteiramente a margem de lucro (após a incidência do imposto e sua translação – parcial ou total – aos consumidores).⁷⁴

Além disso, mesmo não sendo possível considerar as condições pessoais, em razão da função extrafiscal do imposto, ainda sim é possível prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

Neste viés, sustenta Regina Helena Costa:

A seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS, como veremos adiante, são expedientes que demonstram que mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar

⁷² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 76.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed., São Paulo: Saraiva, 2013. p.234.

⁷⁴ DIFINI, op. cit., p. 225.

a noção de capacidade contributiva, que, nesse contexto, tem sua eficácia atenuada, em razão do princípio da praticabilidade tributária. Por derradeiro, vale o argumento seguinte: se a capacidade contributiva não puder ser levada em conta para a graduação desses tributos, ao menos prestar-se-á como indicadora das hipóteses em que se deve conceder isenção total ou parcial da obrigação tributária.⁷⁵

Ainda, o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri:

Assim, não deixa o princípio de ter conteúdo suficiente para que o aplicador da lei possa identificar, i) a necessidade de um conteúdo econômico na tributação; e ii) a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes.⁷⁶

Portanto, o princípio da capacidade contributiva se mostra como um limite intransponível para o exercício da competência tributária, sendo imperiosa a sua observância inclusive na tributação com finalidade extrafiscal.

De outro vértice, entende Aliomar Baleeiro que os tributos extrafiscais, com intuito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes, ainda que excessivos, não ofendem a Constituição, visto que o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação.⁷⁷ No mesmo sentido, defende Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro. Nesses casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demasia.⁷⁸

Em que pese tais posicionamentos, a doutrina majoritária admite que os tributos extrafiscais devem guardar observância aos limites impostos ao poder de tributar, pois, se contrário fosse, resultaria numa atuação extrafiscal sem limites.

Dessa forma, Humberto Ávila enfatiza:

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012. p. 59.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro; Forense, 2005. p. 287.

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro; Forense, 1997, p. 564.

⁷⁸ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 89.

O contribuinte tem o direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva, e o Legislativo, o dever de investigar a realidade para atendê-lo nestas ingratas circunstâncias, cabendo ao judiciário, à sombra larga do princípio contributivo, sindicat as leis e os fatos para fazer prevalecer a justiça e igualdade.⁷⁹

Sendo assim, inegável a importância da finalidade extrafiscal na tributação, contudo, isto não implica na possibilidade de inobservância do mínimo existencial e os efeitos confiscatórios, ambos, abrangidos pela capacidade contributiva, sob pena de afronta aos princípios constitucionais da justiça e solidariedade.

Neste sentido, defende Luís Eduardo Schoueri:

No entanto - e aqui se encontra o cerne da questão - ponderações decorrentes da Ordem Econômica não necessariamente contrariarão o princípio da capacidade contributiva. Conforme já se procurou esclarecer; esta apenas serve como um dos diversos critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. Em certa medida, capacidade contributiva com os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de Integração, já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade.⁸⁰

Outrossim, a doutrina tem admitido a aplicação da capacidade contributiva a todos os impostos, entendimento este que tem encontrado amparo na jurisprudência atual.

Inicialmente, a Suprema Corte aplicava o princípio da capacidade contributiva com reservas a algumas figuras tributárias, como, por exemplo, aos impostos reais, pois entendia que não se avalia subjetivamente a capacidade do contribuinte, mas sim elementos valorativos de riqueza, os quais demandam critérios objetivos, a serem fixados pelo legislador.

Todavia, a Corte Suprema, no julgado do RExt nº 502025/RS, alterou o seu entendimento sobre a matéria, tendo, num primeiro momento, o relator Min. Ricardo Lewandowski se mantido fiel a jurisprudência consolidada, entretanto, foi no voto de divergência do Min. Eros Grau que se sagrou a tese adotada pelo Colegiado.

⁷⁹ AVILA, Humberto. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 240.

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro; Forense, 2005. p. 291.

O Min. Eros Grau enfatizou na conclusão do seu voto: “Todos os impostos – repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.”

Neste ponto, a doutrina faz uma distinção entre imposto pessoal e real, nas palavras de Geraldo Ataliba, estes são impostos cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, independente do aspecto pessoal, desprezando as condições jurídicas de eventual sujeito passivo. Por seu turno, os impostos pessoais, são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades dos possíveis sujeitos passivos.⁸¹

Ainda, os impostos podem classificar-se em direto e indireto, sendo que quando aos impostos indiretos há quem sustente a impossibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva, visto que a figura do contribuinte de fato é a pessoa que arca com o ônus da tributação, não sendo possível determinar objetivamente o sujeito passivo.

Para Geraldo Ataliba tal classificação nada tem de jurídica, sendo seu critério puramente econômico, bem como, no Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante.⁸²

Com o intuito meramente argumentativo, ante a irrelevância para o ordenamento jurídico pátrio da classificação entre impostos diretos e indiretos, mesmo assim, Regina Helena Costa defende que apesar da dificuldade de se imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, todavia, o princípio incidirá neste caso de forma diversa, apontando a seletividade como um instrumento de contemplação da capacidade contributiva do sujeito passivo.⁸³

Ademais, assevera Regina Helena Costa, que, em última análise, ao se verificar a incidência do princípio da capacidade contributiva em relação aos limites que se impõem, em suma, que não é possível a derrogação do princípio em prol da ordem

⁸¹ Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., São Paulo; Malheiros, 2005, p.141-142.

⁸² Cf. *Ibidem*, p.143.

⁸³ Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012. p. 59.

social ou econômica, por sua vez, o legislador encontra-se obrigado a observar os limites do mínimo existencial e da vedação ao confisco.⁸⁴

Por fim imperioso consignar que a extrafiscalidade é medida excepcional, justificando-se somente em caso de efetiva existência de fato valorativo de riqueza, sem afastar a vedação de tributar o mínimo vital para existência digna do contribuinte.

Portanto, o princípio da vedação ao confisco e a proibição de tributar o mínimo existencial, mostram-se como um limite intransponível ao exercício da competência tributária, seja ela com finalidade fiscal ou extrafiscal.

⁸⁴ Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012. p. 76

5 CONCLUSÃO

A origem do tributo parte da necessidade do Estado em garantir recursos junto aos seus cidadãos, financiando assim a sua atuação, pautando-se na concepção da solidariedade, a qual é um dos fundamentos de existência do Estado.

A partir desta necessidade de tributar, origina-se a necessidade de graduar esta tributação, para que os contribuintes com maior de recursos contribua de forma compatível com sua condição, assim como aquele que não possua condições de contribuir, possa usufruir da proteção do Estado.

Em outras palavras, a capacidade contributiva representa a aplicação do princípio da igualdade no campo do direito tributário, atuando na concepção positiva e negativa, ou seja, impondo um dever maior de obrigação àquele que possa contribuir e limitar a tributação sobre aqueles que não possuem condições para tanto.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva teve sua normatização no texto constitucional de 1946, especificamente, no art. 202, o qual foi retirado da Carta Magna através da emenda nº 18 de 1965.

Por seu turno, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o legislador originário optou resgatar o princípio da capacidade contributiva, o qual se encontra no art. 145, §1º, da Constituição Cidadã, bem como importantes limitações ao Poder de Tributar, visando proteger o contribuinte.

A redação do art. 202 do texto constitucional menciona a expressão capacidade econômica, o que não é sinônimo de capacidade contributiva, isto, porque, o primeiro importa a condição financeira do contribuinte desconsiderando as suas necessidades, ao passo que o segundo contempla a observância ao mínimo necessário para a vida com dignidade do contribuinte, sendo esta, segundo a doutrina e os entendimentos jurisprudenciais, a interpretação mais adequada.

Ademais, o presente trabalho abordou as relações do princípio da capacidade contributiva com um conjunto de princípio, entre eles, o princípio da igualdade, do qual origina diretamente o conceito de capacidade contributiva, o princípio do não-confisco e da proibição de tributar o mínimo existencial. Estes últimos atuam como balizadores,

para que não se tribute a fim de prejudicar a sobrevivência do contribuinte, assim como não imponha uma obrigação extremamente excessiva que inviabilize o próprio direito a propriedade do contribuinte.

Com efeito, a finalidade, em regra, dos impostos é a arrecadação de recursos, entretanto, o direito tributário admite a sua utilização para o fim de estimular e/ou coibir condutas individuais as quais o Estado entende como relevante, a qual é nominada como extrafiscal.

Destarte, a finalidade extrafiscal do imposto é diversa da função meramente arrecadatória e, visto esta peculiaridade, questiona-se a aplicação dos princípios limitadores do Poder de Tributar, em especial, o princípio da capacidade contributiva.

Em que pese algumas divergências, a doutrina é robusta no sentido de reconhecer a aplicação da capacidade contributiva a todos os impostos, sob o fundamento que a Lei Maior não faz distinção em razão da finalidade ao instituir limites ao Poder de Tributar, sob pena de admitir o excesso por parte do Estado Fiscal.

Tais discussões no âmbito da doutrina tiveram reflexos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual, inicialmente, interpretava a aplicação da capacidade contributiva aos impostos fiscais, ressaltando os reais e os indiretos.

Contudo, com o amadurecimento do debate no Supremo Tribunal Federal, o entendimento da Corte foi no sentido de aplicação do princípio a todos os impostos, inclusive, os extrafiscais, aos quais atribuiu o princípio do não-confisco e da proibição de tributar o mínimo existencial, ambos, limites intransponíveis no exercício da competência tributária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

AVILA, Humberto. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., São Paulo; Malheiros, 2005.

_____. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed., São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

_____. Lei nº 11482, de 31 de maio de 2007. Dispõe sobre alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11482.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2010 MC, do Tribunal Pleno. Relator: Celso de Mello. Brasília, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 22 Out. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2672, do Tribunal Pleno. Relatora: Ellen Gracie. Brasília, 22 de junho de 2006. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390694>>. Acesso em: 22 Out. 2014.

CARRAZZA Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

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

PAWLOWSKY, Karina. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

MARINS, James. **Defesa da vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo; dialética, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRANDA, Pontes de. **Democracia, liberdade, igualdade: os três caminhos**. Campinas: Bookseller, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

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

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e Isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 163-4.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco – Como Garantia Constitucional da Tributação Justa.** Curitiba: Juruá, 2003.