

A JUSTIÇA FISCAL SOB O ENFOQUE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Guilherme Aparecido da Rocha¹

Resumo: O anseio social pela igualitária distribuição das riquezas passa pela pesquisa do que se entende por justiça. Sem a pretensão de esgotar o assunto, este trabalho visa contribuir com a indicação da sua origem, no que tange a justiça vislumbrada como qualidade do ser humano individualmente considerado. Visa, também, abordar a justiça distributiva e a tributação, oportunidade na qual se analisa a conveniência do epíteto fiscal. Não obstante a existência de amplo conjunto de instrumentos aptos à efetivação da justiça fiscal, este trabalho centrará esforços em relação ao princípio da capacidade contributiva, com o objetivo de analisá-lo de modo aprofundado, notadamente para verificar se a sua força normativa é compatível apenas com os impostos pessoais ou se extrapola esta fronteira e alcança, além dos impostos reais, também outras espécies tributárias. A presente pesquisa utiliza o método dialético à confrontação das ideais propostas e as suas investigações são qualitativas.

Palavras-Chave: Justiça fiscal. Princípio da capacidade contributiva. Impostos. Tributos.

Abstract: Social expectations for equal distribution of wealth through the concept of what is meant by justice. Without pre-

¹ Professor Universitário. Procurador da Câmara Municipal de Jaú/SP. Autor de várias obras jurídicas. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG; e em Direito Civil e Processual Civil pela Instituição Toledo de Ensino – ITE. Mestrando em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR.

tending to exhaust the subject, this work aims to contribute with the indication of its origin, in what refers to the justice seen as the quality of the individual human being considered. It also aims to address distributive justice and taxation, an opportunity in which the convenience of fiscal epithets is analyzed. Notwithstanding the existence of a broad set of instruments capable of making tax justice effective, this work will focus efforts on the principle of contributory capacity, with the objective of analyzing it in depth, notably to verify that its normative force is compatible only with personal taxes or extrapolates this frontier and reaches, in addition to real taxes, also other tributary species. The present research uses the dialectical method to confront the ideals proposed and its investigations were carried out in a qualitative way.

Keywords: Fiscal justice. Principle of contributive capacity. Taxes. Tributes.

1. INTRODUÇÃO



abordagem do tema justiça é realizada desde os primórdios, sempre apinhada de polêmica, notadamente quando se aborda a questão da distribuição das riquezas produzidas no seio social. Sem a pretensão de esgotar a discussão, nesta pesquisa busca-se proceder a uma sucinta análise evolutiva do tema, desde o período na qual a justiça era vista como mera qualidade da pessoa humana, até o momento no qual ela assume um caráter social e passa a gerar um dever estatal.

Dentre as inúmeras maneiras de distribuir igualmente as riquezas, a tributação se coloca como um dos principais mecanismos, a serviço da qual laboram várias técnicas e mecanismos jurídicos, sendo de se destacar o princípio da capacidade contributiva. Nesse contexto se propõe a análise acer-

ca da necessidade do acréscimo da alcinha fiscal ao termo justiça.

A capacidade contributiva, enquanto critério apto à identificação do dever de contribuir com menor ou maior parcela de riquezas no custeio do sistema estatal, gera inúmeras divergências perante os estudiosos do tema. Embora seu embrião seja remoto, as discussões acerca dela estão completamente abertas, desde sua natureza até seu alcance.

A identificação das divergências que recaem sobre o princípio da capacidade contributiva é fundamental ao seu estudo em relação à justiça fiscal, uma vez que esta finalidade depende daquela ferramenta para ser satisfatoriamente alcançada.

Nesse contexto, é fundamental identificar a partir de qual ótica é feita a análise do princípio da capacidade contributiva, pois ela é determinante à aferição do seu alcance e influencia diretamente na medida de justiça que o Estado se propõe a efetivar em benefício dos seus contribuintes.

A presente pesquisa é desenvolvida com base no método dialético, de modo a contrapor os defensores e os opositores da tese de aplicação do princípio da capacidade contributiva a tributos diversos dos impostos pessoais. Ela se desenvolve amparada por ampla pesquisa bibliográfica, analisada qualitativamente.

2. A NECESSIDADE DO EPÍTETO FISCAL AO TERMO JUSTIÇA

O termo justiça, por certo, carrega um conceito relativamente indeterminado. Embora compreendida como ideal nobre, não se pode determinar com exatidão um conceito hialino do que seja (in)justo. Contudo, ainda que inexista uma conceituação precisa e unanimemente adotada, este valor tem sido alocado como objetivo fundamental desde os primórdios.

A experiência humana tem demonstrado que o significado da expressão justiça é variável. O exato conceito do que era justo à época do Código de Hamurábi, sabidamente não é o mesmo dos tempos modernos, sendo que desde aludido Código até a atualidade, muito se debateu acerca do tema.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho bem recorda que o sentido da palavra justiça não é unívoco, já que ela é dotada de conteúdo aberto (1977). Dentre os inúmeros autores que a conceituaram, merecem destaque: Hans Kelsen, para quem a justiça deveria ser entendida como uma exigência das normas morais, independente das normas jurídicas (2003); Giorgio del Vecchio, para quem a essência da justiça está na posição objetiva da subjetividade e na coordenação intersubjetiva daí resultante (1960), ou seja, ele identifica a necessidade de reconhecimento mútuo da dignidade entre as pessoas; e Miguel Reale, que conceitua justiça como “a constante coordenação racional das relações intersubjetivas, para que cada homem possa realizar, livremente seus valores potenciais visando a atingir a plenitude de seu ser pessoal, em sintonia com o da coletividade”, conteúdo que, segundo o próprio autor, carrega implícita a conclusão de que “cada tempo histórico tem o seu conceito de justiça” (2004).

Seria leviano tentar conceituar justiça ou trabalhar os inúmeros conceitos desenvolvidos ao passar dos séculos no presente trabalho, dado o objetivo almejado. Por meio do presente pretende-se, apenas, apresentar uma sucinta linha evolutiva da expressão, de modo que se possa compreender a razão de completá-la com o epíteto fiscal.

Não raro, o início do estudo sobre a expressão justiça tem início em Aristóteles e seu precursor, Platão, para os quais esta era entendida como a mais alta das virtudes humanas (BARÃO, 2010). Platão aborda a justiça colocando-a como base de todas as virtudes e diferenciando o justo do injusto. Para ele, só se forma um Estado justo quando os cidadãos que

o integram são, também, justos. É característico da abordagem platônica, portanto, uma ênfase individualista, ou seja, define-se justiça a partir de um modelo de conduta ideal, direcionado à pessoa humana individualmente considerada.

No entanto, antes de Platão já é possível encontrar a abordagem do tema justiça com a mesma amplitude, no livro bíblico do Gênesis. Embora a Bíblia se refira à justiça em inúmeros momentos, é apenas a primeira referência sistemática que será utilizada no presente trabalho. O livro bíblico do Gênesis apresenta, dentre outras, a história de Abraão. Este homem, segundo lição cristã, reflete um exemplo de conduta humana, um modelo de justiça. Partindo do pressuposto que a Bíblia não contém palavras inúteis, nela encontramos (ainda) em Gênesis, capítulo 25, versículo 7, a seguinte informação: “Abraão viveu cento e setenta e cinco anos”. Combinando o significado do nome do mencionado personagem bíblico, sua conduta, e o citado versículo 7, Santo António de Lisboa assim concluiu (2000, p. 66):

Abraão significa o justo, cuja vida deve constar de cento e setenta e cinco anos. O número centenário, número perfeito, designa toda a perfeição do justo; o septuagenário, que consta de sete e de dez, a infusão da graça septiforme e o cumprimento do decálogo, no quinário, a vida limpa dos cinco sentidos.

Em Santo António de Lisboa encontra-se o ápice do sentido que se pode atribuir à justiça, como qualidade humana. De maneira clara, a justiça segundo lição antoniana é tão ampla, ou até maior que a platônica, também idealizando a perfeição da conduta humana. Ela alberga a retidão da conduta humana pela observância das leis humana, moral e divina. Em António de Lisboa, desta feita, também se constata a aplicação da justiça à pessoa humana individualmente considerada, aplicação esta que ele extrai de livro anterior (Gênesis) à obra platônica e que, portanto, pode ser apontada como origem do efetivo desenvolvimento do conceito de justiça.

Além da Bíblia e da teoria de Platão, diversas outras obras centraram seus estudos na análise da justiça considerada em relação à conduta de cada pessoa humana, ou em relação à conduta combinada de pessoas justas, para que se formasse um Estado ideal.

Mas a aplicação individualizada do termo justiça não é suficiente à concretização dos ideais democráticos, republicanos e federativos, que reclama atuações prestacionais do Estado, direcionadas ao fornecimento de serviços e à viabilização da subsistência humana com dignidade e igualdade. Há necessidade, além da preocupação com a conduta de cada pessoa humana, de se direcionar atenção à ação estatal interventiva, que pode (e deve) contribuir à concretização daqueles ideais.

Acrescida do epíteto social, a expressão justiça foi definitivamente consagrada, como bem recorda André Ramos Tavares (2003), por meio da doutrina social da Igreja Católica, mais especificamente na Carta Encíclica *Quadragesimo Anno*, de Pio XI, cujo título faz referência ao quadragésimo aniversário da Encíclica papal *Rerum Renovarum*, de Leão XIII, escrita em 1891.

Aliás, é na Carta Encíclica *Rerum Renovarum* que se encontra a consignação do principal dever a ser assumido pelos governantes, o qual, segundo as palavras de Leão XIII, deve “dominar” todos os outros: “consiste em cuidar igualmente de todas as classes de cidadãos, observando rigorosamente as leis da justiça, chamada *distributiva*”. Nesse contexto, Pio XI consignou na encíclica papal *Quadragesimo Anno* (1931):

É necessário que as riquezas, em contínuo incremento com o progresso da economia social, sejam repartidas pelos indivíduos ou pelas classes particulares de tal maneira, que se salve sempre a utilidade comum, de que falava Leão XIII, ou, por outras palavras, que em nada se prejudique o bem geral de toda a sociedade.

Como se constata, acrescida do epíteto social, o termo justiça deixa de ter como foco apenas a conduta das pessoas

humanas individualmente consideradas, para se atentar às práticas gerais relacionadas aos conjuntos sociais e, especificamente, às diferentes classes sociais, assim separadas em razão da menor ou maior participação nas riquezas geradas no seio social.

Nesse contexto, é ainda prudente citar outro trecho de Pio XI na *Quadragesimo Anno*:

Cada um deve pois ter a sua parte nos bens materiais; e deve procurar-se que a sua repartição seja pautada pelas normas do bem comum e da justiça social. Hoje porém, à vista do contraste estridente, que há entre o pequeno número dos ultraricos e a multidão inumerável dos pobres, não há homem prudente, que não reconheça os gravíssimos inconvenientes da actual repartição da riqueza (1931).

Quando se fala em justiça social, portanto, abordar-se a necessidade de aproximar as pessoas, de se trabalhar pela redução das desigualdades. Trabalho que alberga todas as esferas sociais, e que deve ser compreendido em sentido amplo, de modo a albergar desde as normas de tutela laboral àquelas relacionadas à oferta de educação, seguridade, cultura, informação *etc.*

Nesse sentido, a teoria desenvolvida pelo estadunidense John Rawls vê nas instituições básicas da sociedade o enfoque principal da justiça (1983). Para ele, os sistemas sociais devem ser estruturados de maneira que a distribuição resultante seja justa, o que requer situar os processos econômico e social dentro de um contexto de instituições jurídicas e políticas adequadas (ALCÁNTARA, 2010).

Diante do sentido amplo que a expressão justiça social alberga, não é sem sentido entender que a tributação está nela incluída. Isto porque a tributação é uma das grandes responsáveis pela (in)correta distribuição da renda. No entanto, seu específico objeto, para que possa ser melhor estudado e trabalhado, se não exige, permite que se possa falar em justiça fiscal. Esta, portanto, é uma espécie de justiça social, mas que devido à especificidade do seu objeto, permite seja tratada apartada-

mente.

Desta feita, se a justiça fiscal é fim a ser perseguido pelo Estado, ela deve estar servida de mecanismos que lhe viabilizem a efetivação. Entre os possíveis instrumentos, destaca-se a consagração normativa e a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva, que não deve ser analisado como um mero princípio tributário, mas sob a real ótica dos direitos humanos, os quais assumem condições de gozo substancial como decorrência da sua efetivação.

3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, ANALISADO SOB A ÓTICA DOS DIREITOS HUMANOS

É comum o estudo dos direitos humanos de maneira dissociada da tributação. Essa constatação é feita a partir da análise de estudos realizados em relação às gerações dos direitos humanos. Quando se faz este estudo, constata-se, grosso modo, a afirmação dos direitos de liberdade (civil e política) na primeira geração, dos direitos sociais, econômicos e culturais na segunda, e dos direitos enraizados nos valores solidariedade e fraternidade, direitos difusos como o meio ambiente ecologicamente equilibrado, na terceira.

No entanto, é crucial determinar o fator tributação em todas as denominadas gerações de direitos². E não apenas, já que a tributação está diretamente relacionada à efetivação dos direitos humanos. Por meio da tributação, o Estado pode entregar prestações que consagrem os direitos conquistados no limiar dos séculos, como pode deixar de fazê-lo, relativizando-os.

Consabido, os tributos sempre foram cobrados da sociedade. O eram quando emergiram os direitos de primeira gera-

² Neste trabalho optou-se por utilizar o termo geração ao invés de dimensão. Não obstante a crítica dos defensores do último termo, em substituição ao primeiro, não se vislumbra óbice ao emprego indistinto (de um ou outro termo) quando se tem clara a totalidade de direitos provenientes da somatória histórica, tal como propugnada por Norberto Bobbio.

ção e o são atualmente, quando se já se fala em quarta, quinta, e até sexta geração de direitos. Resta saber, portanto, qual a relação existente entre eles.

Na primeira geração dos direitos, buscou-se afastar um Estado extremamente intervencionista. O anseio social era voltado à obtenção de direitos que limitassem o poder do Estado e reservassem para o indivíduo ou para grupos particulares, uma esfera de liberdade em relação ao Estado (BOBBIO, 2004).

Portanto, na primeira geração de direitos constata-se um Estado ausente, não obstante arrecadador de tributos. Essa disparidade, agregada à dominação exercida pelas classes detentoras de maior poderio econômico em relação às classes hipossuficientes fez nascer novo anseio social, que culminou na exigência dos direitos de segunda geração.

A ampla liberdade, almejada no início, mostrou-se prejudicial aos menos favorecidos. Os contratos usurários e práticas desleais realizadas, juntamente com a ausência de assistência estatal motivaram os reclames populares por direitos que lhes conferissem seguridade social, tutela laboral, educação e outros.

Dessa forma, a segunda geração de direitos representa a transição de um Estado ausente, apenas arrecadador de tributos, para um Estado prestador. Essa alteração, naturalmente, fez aumentar a carga tributária sobre os contribuintes.

Os direitos característicos da segunda geração, isto é, direitos sociais, econômicos e culturais estão relacionados à igualdade. Este é o valor, aliás, com o qual a capacidade contributiva está intimamente relacionada. Não por acaso este princípio esteve previsto na Constituição brasileira de 1946³.

À medida que cresceram as necessidades sociais, diminuiu a dominação de classes e nasceram as preocupações ambientais; novos direitos emergiram naquele grupo denominado

³ Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

terceira geração de direitos. Nesta, fala-se em direitos transindividuais, isto é, direitos que ultrapassam a esfera individual da pessoa e que se consubstanciam nos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos (ALARCON, 2004).

É na terceira geração de direitos que podem ser encontrados todos os elementos propiciadores à estruturação do arcabouço necessário à efetivação da capacidade contributiva, especialmente a solidariedade e a fraternidade.

No entanto, não seria preciso afirmar que o princípio da capacidade contributiva nasce apenas com a terceira geração de direitos. Aliás, há notícia do embrião deste princípio desde a antiguidade, mais especificamente em Atenas, onde se tem notícia da cobrança de um imposto, cujo valor era definido com base na riqueza do contribuinte, e de uma contribuição que somente era devida por cidadãos que possuíam riquezas acima de determinado valor (CONTI, 1997). E assim também em Roma, onde se tem notícia de determinada tributação incidente com base na riqueza de cada contribuinte (CONTI, 1997).

Outro marco no estudo da capacidade contributiva em relação aos direitos humanos pode ser obtido em Santo Tomás de Aquino, para quem os impostos eram distinguíveis em justos ou injustos. Para realizar esta distinção, ele se valia do critério *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, o que era determinante à identificação da justiça, ou injustiça, do imposto (CONTI, 1997).

Em Santo Tomás de Aquino, portanto, é possível identificar a presença da capacidade contributiva, utilizada como um instrumento de efetivação de direitos e, conseqüentemente, de efetivação do princípio da justiça. Este momento, como afirma Carlos Palao Taboada, é o primeiro na linha evolutiva do princípio da capacidade contributiva, ao qual seguiram duas outras etapas: a) a primeira, quando a aplicação da capacidade contributiva passou a mostrar-se necessária à efetivação do princípio

da igualdade, em aspecto formal; e b) a segunda, quando ela deixou de ser vista apenas como princípio abstrato e formal (1978).

Aliás, é preciso salientar que a capacidade contributiva não se esgota no princípio da igualdade, mas revela contornos mais profundos, representativos de um critério material de justiça no âmbito tributário (ANDRADE, 2001). Um destes critérios é o da dignidade da pessoa humana.

Em âmbito internacional, a consagração da capacidade contributiva no art. 13 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, não pode deixar de ser citada:

Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

No Brasil, embora se reconheça a primeira notícia do princípio da capacidade contributiva na Constituição Imperial de 1824 (art. 179, XV), é somente em momento posterior que ele se apresenta em moldes efetivos, de modo a permitir sua incidência cotidiana e a contribuir à efetivação de direitos humanos.

Nas Constituições de 1891, 1934 e 1937, nenhuma menção ao princípio da capacidade contributiva fora realizada. Ele esteve previsto apenas na Constituição de 1946 (art. 202), e da maneira como se conhece hoje.

Durante as Constituições de 1964, 1967 e 1969, novamente foi suprimido o princípio da capacidade contributiva, que retornou apenas com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Em Portugal, o princípio é vislumbrado no art. 104 da Constituição, ao menos no que tange ao imposto sobre o rendimento pessoal, que deve ser calculado com base nos rendimentos do agregado familiar e com a finalidade de contribuir à repartição justa dos rendimentos e da riqueza – conforme preconiza o art. 103 da Constituição da República Portuguesa.

Ultrapassadas as considerações históricas acerca da origem do princípio da capacidade contributiva, resta relacioná-lo aos direitos humanos. Não obstante seja rara a abordagem dos direitos humanos sob a ótica da tributação, ela é essencial. A arrecadação tributária é fundamental à manutenção do Estado e dos serviços que este presta à sociedade.

Assim, não há dúvida quanto à essencialidade da tributação, que consubstancia dever fundamental dos cidadãos. Contudo, ela não pode ser ampla ao ponto de gerar privações ensejadoras de prejuízos aos contribuintes. Nem pode atingir um mínimo vital, essencial à subsistência digna. Esse mínimo intributável é fundamental à efetivação da igualdade. Aliás, a capacidade contributiva é, não sem razão, indicada como decorrência do princípio da igualdade (OLIVEIRA, 1998).

Em relação às prestações estatais mínimas, Barroso (2009) aponta que elas constituem um conjunto de condições fundamentais, que configuram pressuposto da dignidade humana. Tais prestações mínimas não podem, nesse contexto, ser objeto de emenda constitucional que vise suprimi-las, tanto com base na Constituição brasileira (art. 60, § 4º, IV) como na Constituição portuguesa (art. 288, d). Assim se dá em relação à educação fundamental gratuita e ao direito de acesso à água potável (BARROSO, 2009).

No âmbito tributário, por sua vez, o leque do “mínimo existencial” é maior. Isto porque não basta o fornecimento de prestações estatais mínimas, como educação e saúde, as quais são custeadas principalmente através de receitas tributárias. Além disso, o Estado tem o dever de não tributar elementos mínimos, também essenciais ao desenvolvimento da dignidade humana. Ao não tributar pessoas que auferem baixa renda, o Estado concede a estas pessoas a possibilidade delas próprias viabilizarem o desfrute de direitos que lhes permitam o gozo de uma vida digna.

Portanto, a análise da tributação sob a ótica dos direitos

humanos deve ser feita com a lente da capacidade contributiva, princípio que se mostra indissociável de outros, como a igualdade, a vedação ao confisco, a dignidade da pessoa humana e a solidariedade, todos previstos em nível constitucional e regentes de todo o sistema normativo brasileiro e português.

4. ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Uma vez demonstrado que o princípio da capacidade contributiva não incide isoladamente, mas em conjunto com outros, resta identificar se ele seria aplicável somente aos impostos de caráter de pessoal ou se alcançaria os de caráter real, bem como os demais tributos previstos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

No Brasil, a divergência surge a partir da redação atribuída ao parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição da República:

Art. 145. [...]

§ 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.

A redação do citado dispositivo constitucional motiva divergências de ordens diversas. A primeira delas atine à expressão inaugural do parágrafo: “sempre que possível”. Divergem os especialistas sobre seu alcance. Parte compreende dirigir-se ao legislador, para os quais seria faculdade legislativa graduar os impostos segundo a capacidade contributiva dos contribuintes. Para outros, a expressão “sempre que possível” diz respeito apenas ao caráter pessoal dos impostos, deixando clara a existência de impostos em relação aos quais não é possível identificar este caráter, como os que incidem sobre a produção e a circulação de bens (MACHADO, 2012).

A *priori*, poder-se-ia afirmar que o princípio da capacidade contributiva seria aplicável, tão somente, aos impostos de caráter pessoal, ou seja, àqueles mensuráveis a partir de riquezas individualizáveis em relação a cada contribuinte, como ocorre em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, embora não alcance a amplitude vislumbrada em relação aos impostos pessoais, também em relação aos reais é possível identificar a incidência da capacidade contributiva (SANTIN, 2009).

Os impostos reais, ao contrário dos pessoais, não consideram elementos individualizadores do contribuinte, de modo a permitir a aferição de sua capacidade contributiva, mas têm como traço característico a objetividade, isto é, apenas o objeto ou matéria tributável. Nestes, segundo Aliomar Baleeiro, “o legislador concentra sua atenção exclusivamente no fato gerador, desprezadas as circunstâncias peculiares ao contribuinte e que poderiam ser tomadas como dados de fato sobre sua capacidade contributiva” (1987, p. 265). Emerge daí a divergência doutrinária sobre o tema.

Para Roque Antonio Carrazza, desde que possível, todos os impostos devem atender ao princípio da capacidade contributiva, em alinhamento ao princípio republicano (2009). É neste contexto que nasce a chamada “personalização” dos impostos reais, fenômeno que se manifesta por meio da criação de normas voltadas à identificação de condições pessoais dos contribuintes. Sobre o tema, é oportuno citar alguns exemplos mencionados por José Marcos Domingues de Oliveira:

Falar-se-ia, então de *personalização do imposto real*, do que o direito brasileiro tem bons exemplos: as alíquotas do imposto de transmissão (típico imposto real) são graduadas em função de os respectivos fatos geradores configurarem transferência gratuita (8%) ou onerosa (2%) dos bens ou direitos, e, dentro desta classe, o valor objeto de financiamento pelo Sistema Financeiro de Habitação (restrito à aquisição de uma moradia própria) recebe tradicionalmente tributação de apenas 0,5% (1998, p. 90).

A estes é possível acrescentar os casos do parágrafo quarto, artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil. É inegável que os impostos reais, em razão da materialidade do seu fato gerador, impedem que o princípio da capacidade contributiva alcance a amplitude constatável em face dos impostos pessoais. No entanto, por si só este elemento não basta a impedir sua aplicação, mesmo porque os impostos reais, de uma forma ou outro, atingem a renda acumulada ou o patrimônio do contribuinte (CONTI, 1997).

Ademais, a própria natureza, o local ou as circunstâncias em que ocorre o consumo de determinada mercadoria ou serviço podem ser indicativos da capacidade contributiva. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado sustenta ser conveniente a utilização, na hipótese de incidência do imposto, do caráter suntuário do consumo, ou uso, do bem ou serviço (MACHADO, 2004). Oportuno citar um exemplo criado pelo autor (MACHADO, 2004, p. 76):

Quem se hospeda, ou almoça, ou simplesmente consome uma cerveja, ou mesmo um refrigerante, em um hotel cinco estrelas, seguramente está demonstrando que tem uma capacidade econômica bastante acima da capacidade econômica média dos brasileiros. É justo que as pessoas tenham a liberdade de desfrutar os bens materiais de que podem dispor, porque são ricas. Essa liberdade o Estado deve assegurar. É justo, entretanto, que paguem por isto, contribuindo para a manutenção dos serviços públicos que o Estado deve prestar, especialmente em favor dos mais carentes.

As divergências acerca da incidência do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos que incidem sobre o patrimônio também estão presentes em Portugal (VASQUES, 2005):

Curioso é verificar que esta se tornou nos últimos tempos uma das áreas do sistema relativamente à qual se revela mais controversa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, encontrando-se agora a doutrina profundamente dividida quanto à questão de saber se o princípio é compatível sequer com a existência de impostos sobre o patrimônio.

No Brasil, além das divergências que circundam a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, também não é pacífica sua incidência em relação aos impostos indiretos. Estes, consabido, não permitem a mensuração da capacidade contributiva do destinatário final. Nestes casos, embora a capacidade contributiva não possa incidir através da mesma metodologia utilizada no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incide por meio da fórmula da seletividade, conforme lição de José Maurício Conti e Ricardo Lobo Torres (*apud* PAULSEN, 2009). Segundo CARRAZZA, a seletividade é obrigatória tanto para o IPI – imposto sobre produtos industrializados – como para o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – (2009).

Outro ponto fundamental à eficaz incidência da capacidade contributiva é a progressividade, que não se confunde com proporcionalidade. Esta, aliás, impede a efetividade do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, CARRAZZA explica (2009, p. 95-96):

Lembramos, de passagem, que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual.

Não basta, portanto, que o economicamente mais forte pague mais que o economicamente mais fraco. Há necessidade de que o pagamento seja progressivamente menor para o economicamente mais fraco, o que se exemplifica, novamente,

com lição de CARRAZZA (2009, p. 96):

Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas o sacrifício econômico do primeiro é incontavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muitos maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade econômica só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.

Embora a Constituição da República brasileira determine expressamente sua aplicação apenas em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, §2º, I), imposto territorial rural (art. 153, §4º, I) e sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, §1º, I e 182, §4º, II), é de se compreender que ela pode ser utilizada, com poucas exceções, a todos os impostos. Nesse sentido, CARRAZZA (2009, p. 95):

A nosso sentir, com exceção daqueles poucos impostos (como o ICMS e o IPI) cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade, *todos* os demais devem ser progressivos, para que possam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

Portanto, é possível definir a efetivação do princípio da capacidade contributiva através da progressividade em relação a alguns impostos, e através da seletividade em relação a outros. Mas também aqui o tema não é pacífico. Isto porque parte da doutrina entende que a progressividade é incompatível com o princípio da capacidade contributiva, e que a proporcionalidade é que traduz igualdade (ZILVETTI *apud* PAULSEN, 2009), com o que ousamos discordar, especialmente em vista dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza.

Ultrapassada a análise da capacidade contributiva em relação aos impostos, resta identificar se ela é compatível com as demais espécies tributárias.

Às taxas, espécie de tributo vinculado, dividem-se os posicionamentos da doutrina brasileira acerca da sua compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva. Pela impossibilidade se posicionam Alessandro Passari (2010, p. 40) e Regina Helena Costa, sendo oportuno citar o entendimento da última (2003, p. 55-56):

Significando uma contraprestação pela atuação do Poder Público, diretamente referida ao contribuinte, não se pode erigir, nas taxas, como critério informados desses tributos, uma circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal. Vale dizer, se, com a taxa, pretende-se remunerar a atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custeio da mesma e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa.

Este entendimento decorre da ótica por meio da qual se analisa o princípio da capacidade contributiva. Visto como expressão do princípio da igualdade é possível compatibilizar referido princípio com as taxas: determinando a intributabilidade do mínimo existencial; e a graduação em função de condições indicadoras de riqueza, como a quantidade utilizada do serviço (OLIVEIRA, 1998). Não obstante continue figurando a atuação estatal como matéria tributável, às taxas o princípio da capacidade contributiva incide não do mesmo modo pertinente aos impostos, mas como instrumento de efetivação da justiça fiscal. Neste exato sentido se manifesta MACHADO (2004, p. 77):

É razoável, todavia, sustentar-se que, independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser admitido também em relação aos tributos vinculados, embora em relação a estes funcione simplesmente como um princípio de justiça.

E não se pode perder de vista que estão consignados no texto constitucional brasileiro exemplos de aplicação deste princípio, como ocorre no inciso LXXVII, do artigo 5º (MACHADO, 2012), e nos seus antecedentes LXXIV e LXXVI.

Em relação às contribuições de melhoria, a divergência existente na doutrina brasileira tem a mesma fundamentação.

Pela impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva, podem ser citados: Regina Helena Costa (2003) e Alessandro Passari (2010). Enquanto pela possibilidade, Hugo de Brito Machado (2004), José Maurício Conti (1997) e José Marcos Domingues de Oliveira, para quem a aplicação da capacidade contributiva em relação à contribuição de melhoria resulta da natureza do seu fato gerador: a valorização imobiliária decorrente da obra pública, sendo que o índice de capacidade contributiva é o aumento gerado pelo incremento no valor do imóvel (1998).

Em relação aos empréstimos compulsórios, assim como em relação às contribuições, o fato de existir destinação específica às respectivas receitas resultantes, não interfere no fato gerador de cada um, tão menos na sua compulsoriedade (OLIVEIRA, 1998). Consequentemente, como integrantes do Sistema Tributário Nacional Brasileiro, submetem-se aos princípios dele regentes, no rol dos quais se inclui o da capacidade contributiva.

Ainda que alguns casos a incidência do princípio da capacidade contributiva não permita alcançar a amplitude vislumbrada perante os impostos de caráter pessoal, ela atuará como critério de justiça fiscal, considerando sua interpretação histórica e sistemática, que não a coloca como um princípio pontual e restrito aos impostos pessoais.

André Murilo Parente Nogueira, ao tratar da compatibilidade do princípio da capacidade contributiva com as contribuições, bem recorda que algumas delas são facilmente mensuráveis com base na capacidade do contribuinte, como a contribuição social sobre o lucro líquido, que tem como aspecto material o lucro líquido; e as contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social, que possuem como fato gerador *in abstracto* o faturamento ou a receita bruta (2007). Ainda nesse contexto pode-se acrescentar a distinção prevista no parágrafo nono, do artigo 195 da

Constituição da República de 1988, bem como a progressividade nas alíquotas das contribuições sociais dos trabalhadores.

Portanto, não obstante existam dificuldades à aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a determinados tributos, todos devem ser, em maior ou menor grau, a ela submetidos (NOGUEIRA, 2007). Adentrando ao tema, Zelmo Denari aponta que não só os tributos, mas também as sanções tributárias decorrentes da mera impontualidade no pagamento devem passar pelo crivo da capacidade contributiva, sendo oportuno citar suas considerações (2006, p. 88):

Assim sendo, sem temor de errar, pode-se afirmar que os princípios constitucionais da proporcionalidade, da capacidade contributiva e notadamente da razoabilidade não devem ser utilizados somente nos estreitos limites tributários. Pelo contrário, é no capítulo das infrações tributárias e respectivas sanção que, em virtude da violação dos aludidos princípios, os contribuintes costumam ser vitimados, pelos excessos cometidos pelo legislador ordinário federal, estadual ou municipal.

Referido autor chega a esta conclusão em decorrência de analisar a capacidade contributiva como um instrumento a serviço da justiça fiscal, que consiste em estruturar a tributação considerando as diferentes condições de cada contribuinte, inclusive em relação às sanções tributárias, cuja análise aprofundada escapa ao objetivo proposto neste artigo.

5. EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA (FISCAL) A PARTIR DA INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A justiça fiscal é um fim a ser perseguido incessantemente pelo Estado, sendo ele eficazmente obtido, dentre outras formas, através da incidência do princípio da capacidade contributiva. A obrigação compulsória que dá ensejo ao pagamento do tributo reveste-se das características de um dever fundamental. Deste dever decorrem inúmeros direitos, os quais, para

serem efetivados de modo substancial, carecem de atuação positiva estatal. É com base neste contrapeso que Antonio Carlos Del Nero afirma: “pagar tributos é gratificante quando há retorno em prol da civilidade” (2007, p. 39).

Nesta medida entre o dever fundamental de submeter à exação tributária e o gozar dos direitos que devem ser garantidos e disponibilizados pelo Estado, vários instrumentos se mostram à disposição. Eles precisam ser cuidadosamente ponderados, sob pena de serem gerados graves desequilíbrios que, em última análise, repercutem nas desigualdades sociais.

A tributação trabalha em prol da justiça, que antes de ser acrescida do epíteto fiscal, é a medida que passa pela igualdade, pela busca do equilíbrio no seio social. Embora inúmeros sejam os conceitos atribuídos à justiça (alguns citados no início desta pesquisa científica), é pertinente citar o elabora por Carla Bonomo (2010, p. 149):

A melhor definição de justiça é a de que esta é a intenção constante de dar a cada um o que é seu; e essa intenção apenas se concretizará com a aplicação de tratamento isonômico a todos, pois quanto menos desigualdades houver, mais justa será a vida social.

Centrando tais colocações à tributação e crescendo a alcunha fiscal ao termo justiça, alcança-se o ponto de conhecer quais instrumentos o Estado dispõe para buscar o equilíbrio social com base na imposição tributária.

Além do planejamento tributário, da simplificação da tributação e do aparelhamento dos órgãos incumbidos de fiscalizar, apurar e cobrar os débitos fiscais (CARVALHO, 2004, p. 60), um elemento assume contorno de destaque na busca pela justiça fiscal: o princípio da capacidade contributiva.

Tributação sem efetivação do princípio da capacidade contributiva não gera justiça fiscal e, conseqüentemente, prejudica a justiça social vista como um gênero que alberga ramos como o laboral, educacional, de seguridade social *etc.*

Nesse sentido CARRAZZA (2009, p. 94) lembra que o

princípio da capacidade contributiva, “intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”.

Este princípio, segundo Luciano Amaro, encontra inspiração na ordem natural das coisas, ou seja (2010, p. 162),

onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Como anotam Luiz Antonio Ramalho Zanoti e Maria de Fatima Ribeiro, a distribuição justa da carga tributária reveste-se da característica de princípio fundamental no Estado Democrático de Direito (2006). E eles arrematam (2006, p. 73):

Dentre os princípios que compõem uma estrutura tributária justa, o *princípio da capacidade tributária* é pedra angular de um sistema no qual deve prevalecer a igualdade, a justiça e a equidade, conforme já destacado anteriormente. Dele decorre o espírito de que somente é atingido pela obrigação tributária quem tem capacidade contributiva e, dentre estes, o ônus é maior à medida que aumenta a capacidade do contribuinte de suportá-lo. Ou seja, o impacto do *sacrifício* da tributação deve ser igualmente suportado por todos.

Assim, os que possuem maior capacidade contributiva devem contribuir com maior parcela no custeio das necessidades sociais, em sentido inverso àqueles que possuem menor capacidade ou, ainda, em relação àqueles que sequer possuem tal capacidade.

É por vislumbrar a capacidade contributiva como um meio à justiça fiscal que se defende, desta feita, sua compatibilidade com qualquer tributo, incidindo em menor ou maior medida, a depender da natureza e das características da exação. Se

não se puder alcançar o seu ápice normativo, como nos impostos pessoais, que ela ao menos funcione na tutela do mínimo existencial e da vedação ao confisco, limites intransponíveis em qualquer Estado Democrático e Social de Direito.

6. CONCLUSÃO

A expressão “justiça”, tanto do ponto de vista individualizado à pessoa humana, como do ponto de vista social, mostra-se como uma das grandes e nobres virtudes da humanidade.

Diante da ampla gama de deveres e direitos decorrente da expressão “justiça social”, mostra-se conveniente subdividi-la para melhor explorá-la, contexto no qual se insere a “justiça fiscal”, espécie que, enquanto fim a ser constantemente perseguido pelo Estado, debruça suas atenções sobre a tributação.

Na distribuição justa das riquezas sociais, a tributação funciona como um dos mais relevantes mecanismos de inclusão, desde que satisfatoriamente utilizada. Para isto, ela deve ser fruto de ações coordenadas que combinem a utilização de diversos instrumentos, dentre os quais está a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, não obstante a redação que o consagrou expressamente na Constituição da República brasileira se referir a impostos, rege todo o Sistema Tributário Nacional, o que implica concluir que sua aplicação alcança todos os tributos.

O ápice da incidência do princípio da capacidade contributiva se dá em relação aos impostos pessoais, mas ele também é compatível com os impostos reais, os indiretos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Quando não incide de maneira a mensurar as riquezas passíveis de serem individualizadas em relação a cada contribuinte, o princípio da capacidade contributiva se mostra a ser-

viço da justiça fiscal, vedando a tributação do mínimo existencial e o confisco.

A justiça fiscal, no Brasil, é uma necessidade e um anseio social. Ela somente se viabilizará mediante uma distribuição equânime da carga tributária, em observância aos princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana, da solidariedade e da capacidade contributiva, incidência que deve ocorrer, na medida do possível, em relação a todos os tributos.

Captada a receita tributária de maneira justa e transformada em benefícios sociais que possam ser desfrutados na mesma medida, o Brasil finalmente caminhará à substancial efetivação dos direitos humanos, que é o que se espera de um legítimo Estado Republicano, Democrático e Social de Direito.



REFERÊNCIAS

- ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *Patrimônio genético humano: e sua proteção na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Atlas, 2004.
- ALCÁNTARA, Leonardo Alejandro Gomide. Justiça distributiva e teoria moral: uma abordagem sobre as vertentes utilitaristas e deontológicas de Peter Singer e de John Rawls. In: POZZOLI, Lafayette; BREGA FILHO, Vladimir. *Matrizes dos conceitos de justiça*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2010. Cap. 3, p. 83-106.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista Tributária de Finanças*

- Públicas*, São Paulo, v. 9, n. 36, p. 163-183, jan/fev. 2001.
- ANTÓNIO, Santo. *Sermões de Santo António: antologia temática*. 2. V. Edição Henrique Pinto Rema. Porto: Lello Editores, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BARÃO, Kendra Corrêa. O conceito de justiça para os antigos: Sofistas, Sócrates, Platão e Aristóteles. In: POZZOLI, Lafayette; BREGA FILHO, Vladimir. *Matrizes dos conceitos de justiça*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2010. Cap. 6, p. 143-172.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BÍBLIA, Português. *A Bíblia Sagrada: edição pastoral*. São Paulo: Sociedade Bíblica Católica Internacional e Paulus, 1990.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. Tradução Carlos Nelson Coutinho.
- BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. *Direito e Paz*, Lorena, v. 12, n. 22, p. 137-158, jan./jun. 2010.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 18/01/2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Waldemar Claudio de. A advocacia pública e a justiça fiscal. *Revista Jurídica Consulex*, Brasília, v. 8, n. 189, p. 60-61, nov. 2004.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética,

1997.

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

DEL NERO, Antonio Carlos. Direito quântico tributário. *Revista Jurídica Consulex*, Brasília, v. 11, n. 262, p. 37-39, dez. 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

IGREJA CATÓLICA. Papa (1922-1939: Pio XI). *Carta encíclica quadragesimo anno*: sobre a restauração e aperfeiçoamento da ordem social em conformidade com a lei evangélica no XL aniversário da encíclica de Leão XIII *Rerum Renovarum*. Roma: Libreria Editrice Vaticana, 1931. Disponível em: <http://www.vatican.va/holy_father/pius_xi/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno_po.html>. Acesso em 05/06/2012.

IGREJA CATÓLICA. Papa (1878-1903: Leão XIII). *Carta encíclica rerum renovarum*: sobre a condição dos operários. Roma: Libreria Editrice Vaticana, 1891. Disponível em: <http://www.vatican.va/holy_father/leo_xiii/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum_po.html>. Acesso em 05/06/2012.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

NOGUEIRA, André Murilo Parente. *O princípio da capacidade contributiva como fundamento constitucional à adoção de ações afirmativas no sistema tributário nacional*. 2007. 350f. Dissertação (Mestrado em Direito) –

- Centro de Pós-Graduação – Instituição Toledo de Ensino, Bauru.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PASSARI, Alessandro Antonio. A natureza da capacidade contributiva. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 28, p. 17-46, ago. 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa: VII Revisão Constitucional (2005)*. Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 22/02/2016.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Camirel Chacon. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981.
- REALE, Miguel. *Variações sobre a justiça*. São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.miguelreale.com.br/artigos/varjust.htm>>. Acesso em 06 ago 2012.
- SANTIN, Janaina Rigo. Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: análise no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Ajuris*, Porto Alegre, v. 36, n. 113, p. 195-207, mar. 2009.
- TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. *Revista de direito tributário*, São Paulo, v. 4, n. 126, p. 126/134, 1978.
- TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2003.
- VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. In: *Fiscalidade*, n.º 23, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, p. 15-45, 2005.

- VECCHIO, Giorgio del. *A justiça*. Trad. Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 1960.
- ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O tributo como fator de geração da justiça fiscal e do bem-estar social. *Argumentum: Revista de Direito*, Marília, v. 6, p. 59-80, 2006.
- ZELMO, Denari. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 78-91, jan. 2006.