

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O CONTRIBUTO DA TEORIA DOS PRECEDENTES PARA O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

THE CONTRIBUTION OF THEORY OF PRECEDENTS TO THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTIVE CAPACITY

Pablo Enrique Carneiro Baldivieso ¹

Resumo

O presente artigo tem por finalidade analisar as principais contribuições da teoria dos precedentes ao princípio da capacidade contributiva nos ordenamentos jurídicos ocidentais. O princípio da capacidade contributiva, embora expressamente previsto no sistema constitucional brasileiro, necessita de efetivação no campo procedimental. Ademais, a ausência de um desenvolvimento adequado sobre esse princípio acabará impactando na cobrança fiscal, haja vista que a cobrança sem eficiência tem como consequência a existência de uma série de demandas improdutivas. Neste artigo, o método lógico-dedutivo foi utilizado na pesquisa, com a respectiva revisão de literatura, e ainda a análise de textos jurídicos e da jurisprudência.

Palavras-chave: Princípio da capacidade contributiva, Teoria dos precedentes, Dever fundamental de pagar tributos, Jurisprudência do supremo tribunal federal, Redução da taxa de congestionamento, Sistemas jurídicos. execução fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is to analyze the main contributions of the theory of precedents to the principle of contributory capacity in Western legal systems. The principle of contributory capacity, foreseen in the Brazilian constitutional system, needs to be effective in the procedural field. Moreover, the absence of an adequate development on this principle will have an impact on the tax collection, since the collection without efficiency results in a series of unproductive demands. In this article, the deductive-logic method was used in the research, with the respective literature review, as well as the analysis of legal texts jurisprudence.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Principle of contributory capacity, Theory of precedents, Fundamental duty to pay taxes, Jurisprudence of the federal supreme court, Reduced congestion rate, Legal systems

¹ Doutorando em Direito pela UFBA. Mestre em Direito pela UCB. Especialista em Direito Público e Direito Tributário. Professor Assistente Efetivo da Autarquia Educacional do Vale do São Francisco-AEVSF. Juiz Federal.

1 INTRODUÇÃO

O estudo da tributação é deveras importante, posto que além de ser uma das principais fontes de recursos obtidos pelo Estado, através do patrimônio do indivíduo, também é uma das principais formas de intervenção do Estado na economia. Daí o adágio de que todo ser humano tem duas certezas na vida: a de que pagará tributos e a de que morrerá. (GASSEN, 2012, pág.38)

De mais a mais, o Estado tal como hoje concebido, foi desde Roma, minando o aspecto predominantemente patriarcal, haja vista que o poder concentrado nas mãos de uma só pessoa, foi substituído pelo desenvolvimento de Estados pautados na busca do cumprimento dos textos constitucionais. (AGUIAR, 2005, pág.4).

Registra-se assim que a expressão sistema tributário, por vezes é substituída pela expressão matriz tributária, posto que é possível entender a expressão ‘matriz tributária’ como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário”. (GASSEN, Op.cit, pág.32).

Destarte, a tributação deve ser compreendida sob um prisma mais amplo, notadamente, em função de sua capacidade de influenciar a realidade socioeconômica de determinado Estado, destacando-se a tributação da renda, do patrimônio e do consumo.

Todavia, a necessidade de tributar, por parte do Estado, não desobriga o mesmo de respeitar as normas que limitam essa atividade, como a capacidade contributiva das pessoas e as garantias mínimas dos contribuintes, tudo com o escopo na efetivação da justiça fiscal.

O princípio da capacidade contributiva possui previsão expressa no art.145, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil-CRFB, embora o texto refira-se de maneira expressa somente aos impostos, já sabemos que sua extensão é perfeitamente aplicável a outras espécies tributárias, conforme entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1977).

Com efeito, por meio do princípio da capacidade contributiva poderemos efetivamente lançar uma estreita relação com o postulado da igualdade, haja vista que de certa forma, podemos afirmar que a isonomia embora com âmbito de aplicação mais abrangente fornecerá balizas seguras ao princípio da capacidade contributiva. (ÁVILA, 2012, pág.317).

A capacidade contributiva é essencial para medir a grande de riqueza do contribuinte no momento da tributação, mormente nos casos em que os tributos são essencialmente fiscais. Ademais, a tributação fornece ao Estado uma maneira de intervenção na economia, como a indução de determinadas práticas comerciais, sendo neste caso, atividade essencialmente extrafiscal. (NABAIS, 2009, pág.629).

A pessoalidade da tributação é característica presente nos tributos do tipo impostos, não só em função da sua natureza jurídica, mas em razão do comando Constitucional da expressão “*sempre que possível*”, prevista no art.145 da CRFB, embora como dito acima, a interpretação conferida pelo STF é extensiva às demais espécies tributárias.

Sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva, verificasse que a mesma deve refletir uma realidade concreta, sob pena de esvaziamento de sua função mais precípua que é justamente elidir o efeito confiscatório da tributação, bem como proteger o patrimônio mínimo do indivíduo.

Ademais, existem situações em que o mesmo servirá em grande medida para impor uma tributação mais severa em situações consideradas como de grande expressão de grandeza econômica, a exemplo dos produtos supérfluos. (ÁVILA, Op.cit., pág.322)

É necessário compreender que a tributação não pode ser vista tão somente sobre uma visão vertical entre Estado e indivíduo, mas, sobretudo, num dever social existente e necessário à concretização de direitos fundamentais. (MOSCHETTI, 2009, Pág.283)

O dever de solidariedade então tem especial incidência no campo da tributação, notadamente porque devemos compreender essa obrigação como uma forma de contribuir da sociedade contribuir com os gastos públicos.

Neste aspecto, o art.53 da Constituição Italiana, contém o princípio da capacidade contributiva expressamente, como o brasileiro, mas em alguns casos, como na Alemanha, o princípio da capacidade contributiva não é previsto expressamente, mas é aplicado em decorrência da interpretação conferida ao princípio da igualdade, cabendo ao Poder Judiciário sua efetivação, o que denota a importância deste Poder, na concretização do princípio. (ITALIA, 2017)

Assim, embora nos sistemas jurídicos europeus tenha prevalecido o sistema jurídico do *Civil Law*,

de origem essencialmente romanística, o *Common Law*, tem fornecido contribuições essenciais ao desenvolvimento dos institutos jurídicos, notadamente pelo estudo da teoria dos precedentes, que compõe aquele sistema. (DAVID, 1998, pág.279)

De mais a mais, o Poder Judiciário possui relevante papel na conformação do princípio da capacidade contributiva, seja ele expresso ou não no texto constitucional. Com efeito, sua compreensão acertada acarretará, por conseqüência, numa cobrança judicial mais efetiva de quem realmente possui a capacidade econômica necessária ao pagamento dos tributos.

Portanto, desenvolveremos os seguintes problemas no decorrer deste arrazoado. A cobrança judicial fiscal tem respeitado atualmente o princípio da capacidade contributiva? Os precedentes judiciais brasileiros têm contribuído para que esse princípio seja observado? O STF tem dado a devida interpretação ao princípio da capacidade contributiva no plano da execução fiscal?

Esses questionamentos são fundamentais para que se compreenda como Estado tem o dever não só de respeitar as regras constitucionais, mas, sobretudo os princípios expressos e implícitos no nosso sistema constitucional.

Logo, passaremos a desenvolver no próximo tópico qual o significado do princípio da capacidade contributiva para o estudo da tributação, notadamente na fase posterior à constituição do crédito tributário, qual seja na cobrança judicial.

2 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO PLANO PROCEDIMENTAL

O princípio da capacidade contributiva pode fornecer dois comandos distintos dirigidos ao Estado. O primeiro, no sentido de ser vetor normativo a ser seguido, ou seja, na produção de normas tributárias que tenha como medida a capacidade contributiva da pessoa e em segundo lugar, sobre o plano substancial, qual seja na direção e limitação do conteúdo das normas tributárias. (MOSCHETTI, Op.cit., pág.286)

Portanto, nos concentraremos sobre o plano da cobrança judicial, notadamente, porque no Brasil temos uma cobrança judicial que não tem gerado efetiva resposta ao resultado que se espera, conforme dados que serão demonstrados a seguir.

Atualmente o maior litigante do Poder Judiciário brasileiro é o Poder Público e uma significativa

parcela destes processos, são processos de execuções fiscais. A execução fiscal no Brasil é regulada pela Lei 6.830-80.

Um dos maiores usuários do serviço judiciário é o Estado, segundo Relatório Justiça em Números, do ano de 2016 (ano-base 2015), apresentado pelo Conselho Nacional de Justiça. Destaca-se ainda um dado relevante, pois 39% (trinta e nove por cento) dos processos pendentes de julgamento no Poder Judiciário são referentes à execução fiscal, (BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2016).

Registra-se que uma das conclusões do relatório é que a quantidade de entrada de processos no Brasil continua aumentando, sendo que a taxa de congestionamento da execução fiscal é de mais de 91,9 % (noventa e um por cento), ou seja, de cada 100 (cem) processos em tramitação, 8 (oito) são baixados no decorrer do ano.

Embora se reconheça que os dados do CNJ não sejam conclusivos em relação ao fenômeno da morosidade no poder judiciário brasileiro, o fato é que os processos de execução fiscal estão entre os principais responsáveis pelo crescimento na taxa de congestionamento.

Segundo o CNJ, a taxa de congestionamento mede a efetividade do tribunal em um período, levando-se em conta o total de casos novos que ingressaram, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período anterior ao período base. (BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2016)

Portanto, surge o interesse de se estudar o sistema tributário brasileiro atual, à luz do princípio da capacidade contributiva, essencialmente em decorrência da função conformadora que este princípio deve exercer ao processo de cobrança tributária.

O ordenamento jurídico, nestas plagas, tem se pautado não só na observância das regras, mas ainda e com maior densidade na compreensão sobre o que se entende como princípio, visto como norma essencialmente distinta da regra. (DWORKIN, 2007, pág.42)

Destaca-se que o princípio da capacidade contributiva é vetor de condução não só na criação de normas tributárias, mas ainda em sua vertente interpretativa na qual o Estado e próprio contribuinte estão sujeitos. (MOSCHETTI, Op.cit., pág.291)

Com efeito, ponderamos ainda que o ente tributante não possui discricionariedade legislativa ilimitada para estabelecer a carga tributária de determinado Estado, mas toda tributação estará restringida ao respeito que se deve ter com os direitos fundamentais, principalmente quando estão em jogo normas principiológicas. (ALEXY, 2001, pág.112)

Segundo dados da OCDE, o Brasil tem sido o país da América Latina com maior proporção de tributos em relação ao PIB, sendo a tributação sobre o consumo, um dos vilões desta estatística. (OCDE, 2010)

Segundo números do IPEA a carga tributária total suportada por quem auferir renda de até dois salários mínimos é de 53,9 %, que corresponde a 197 dias do ano destinados ao pagamento de tributos; já a carga total imposta aos que possuem renda superior a 30 salários mínimos é de 29%, correspondentes a 106 dias do ano. (IPEA, 2009)

Entretanto, uma maior carga tributária sobre os tributos tidos como indiretos é significativo de um sistema que onera, demasiadamente, aqueles que possuem pouca capacidade contributiva. Assim, a cobrança eficiente, é, sobretudo, aquela que é feita sobre aqueles que possuem maior capacidade econômica.

A tributação, além da finalidade arrecadatória, mantém intimação relação com o princípio da solidariedade, necessariamente em função de ser um dos objetivos da República Federativa do Brasil, conforme art.3º, inciso da CRFB.

A solidariedade se traduz não só no *jus imperi* do Estado, mas no dever de toda pessoa contribuir efetivamente com os gastos públicos, e por via de consequência com a efetivação dos direitos fundamentais.

Ou seja, os direitos fundamentais estão amplamente ligados aos deveres fundamentais já que seriam a outra face da moeda e a efetivação de um depende do cumprimento do outro. (CANOTILHO, 2003, pág.532)

Logo, o princípio da capacidade contributiva é vetor normativo a ser seguido nos planos material e processual da tributação e seu uso adequado redundará em uma cobrança eficiente e de quem mais possui capacidade de solver os tributos.

Contudo, pelos dados do CNJ mencionados acima, devemos fazer uma ponderação no sentido de que o Estado brasileiro não tem fornecido uma resposta adequada ao processo judicial de cobrança e tudo isso, em sua maior parte, em função do ajuizamento de demandas contra pessoas que não possuem mais qualquer dimensão patrimonial.

Por conseguinte, a compreensão necessária do princípio da capacidade contributiva deve abarcar não só a análise do aspecto da constituição do crédito tributário, mas ainda atividade procedimental da cobrança seja ela judicial ou administrativa.

Portanto, cumpre no próximo tópico responder se a teoria dos precedentes tem contribuído para a concretização do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro.

3 TEORIA DOS PRECEDENTES NO SISTEMA DO *COMMON LAW*.

O sistema jurídico da *Common Law* não se restringe ao costume, principalmente quando se estuda o seu surgimento na Inglaterra, país essencial na compreensão do desenvolvimento da teoria dos precedentes.

Salienta-se que o precedente jurisprudencial é componente marcante da linha evolutiva do direito na Inglaterra, notadamente em função da característica marcante da concretização do Direito por meio de decisões judiciais. (LOSANO, 2007. P. 532)

Com efeito, a família da *Common Law* compreende não só o direito Inglês, mas todos os demais Estados que tiveram alguma influência da Inglaterra, com especial atenção ainda aos Estados Unidos, que também está inserido no sistema da *Common Law*.

Porém, desde a soberania americana em 1776 o desenvolvimento do direito nos Estados Unidos foi completamente independente da Inglaterra, o que redundou em profundas diferenças entre o sistema do *Common Law* nos EUA e no direito Inglês. (DAVID, Op.cit., pág.363)

A própria formação do Estado americano e da Inglaterra foram essencialmente distintas, posto que o EUA é uma República e de sistema de governo Presidencialista, ao contrário da Inglaterra, que é uma monarquia com regime parlamentar.

Outrossim, outro aspecto digno de nota é a estrutura federada dos EUA. Isto faz com que seu direito

seja essencialmente distinto nos Estados e no âmbito nacional.

Entretanto, o traço comum de ambos os países é a forma jurisprudencial de ver o direito, o que faz destes Estados exemplos de aplicação do *Common Law*, tudo em oposição ao direito positivo legislado, como por exemplo, na França em que se prevalece o *Civil Law*.

Por conseguinte, se verifica que diferentemente da tradição romano-germânica do *Civil Law*, o *Common Law*, é um sistema jurídico calcado no estudo dos precedentes. Todavia, embora, no caso brasileiro, o sistema jurídico predominante seja o *Civil Law*, o *Common Law*, por meio da teoria dos precedentes, tem influenciado o estudo da tributação bem como o estudo do direito em si.

O fundamento dos precedentes está justamente no enfrentamento da questão de um caso determinado, com a produção de uma norma jurídica que pode ser aplicada a uma infinidade de questões, especialmente com a utilização da *ratio decidendi*. (TUCCI, 2004, pág. 14)

Já o *stare decisis* é precedente de caráter obrigatório e distinto do *Common Law*, uma vez que o mesmo é um precedente obrigatório, mas em função da hierarquia advinda do órgão que produziu a decisão.

No *Common Law* Inglês, entretanto, o respeito ao passado é maior do que a tão só aplicação do *stare decisis*, que influenciou a teoria dos precedentes no direito norte-americano. Nos EUA, a estrutura federal do Estado faz com que os próprios Estados-membros detenham seus próprios precedentes. (DAVID, Op.cit., pág.391)

No Brasil embora tenhamos uma herança pautada no *Civil Law*, o *Common Law* tem modificado a tradição romanista de aplicação excessiva da legislação. Mesmo entre os positivistas mais tradicionais, já se defendia que os precedentes possuem importância marcante na análise do direito, com destaque aos chamados casos difíceis. (HART, 1988, pág.33)

A evolução da teoria dos precedentes no Brasil compõe um estudo mais aprofundado, mas neste trabalho faremos um breve resumo dos principais acontecimentos legislativos no Brasil, que remontam a influência norte-americana sobre a promulgação da Constituição de 1891, e a introdução do controle difuso de constitucionalidade no direito brasileiro. (MENDES, COELHO, GONET BRANCO, 2010, pág.180)

Mais adiante na Constituição brasileira de 1934 se inaugurou no Brasil o sistema de controle concentrado de constitucionalidade, por meio da ação direta de inconstitucionalidade interventiva, sob a influência européia pregada por Hans Kelsen na Constituição da Áustria de 1920. (HORTA, 2003, pág.155)

Temos ainda a Lei 8.038/1990, que regula o julgamento de processos no STF e STJ, que em seu art.38, menciona o não cabimento de recursos que contrariem os enunciados de súmula destes Tribunais Superiores.

Posteriormente tivemos a introdução da Súmula Vinculante pela EC nº 45-2004, bem como sua regulamentação pela Lei Federal nº 11.147/2006, e ainda a vigência da Lei 11.672/2008 que regulou o julgamento dos recursos repetitivos no seio do Superior Tribunal de Justiça.

No Brasil tivemos ainda recentemente a introdução do art. 927¹ no novo Código de Processo Civil, que materializou aquilo que já vinha sendo adotado pelo constituinte de 1988, posto que tornou obrigatória a observância, pelos juízes, de uma série de decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e dos próprios Tribunais de 2º Grau.

Destarte, a inserção do sistema de precedentes no Brasil já é algo que foi sendo assimilado pelo direito brasileiro por meio de uma série de medidas legislativas no decorrer da formação constitucional brasileira.

A utilização da teoria dos precedentes nos países de tradição romanística tem se tornado uma realidade cada vez mais constante. Ademais, a própria utilização das normas escritas nos países do *Common Law* demonstra que ambos os sistemas jurídicos ocidentais se retroalimentam.

Ou seja, não existe uma separação rígida entre os sistemas jurídicos do *Common Law* e do *Civil Law*, pois ambos são de origem ocidental e possuem ampla inserção nos ordenamentos jurídicos mundiais. (REALE, 2011, pág.102)

¹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm.

Nesta senda, a utilização do precedente confere segurança ao sistema, porque seu desenvolvimento pode garantir coerência, previsibilidade e igualdade a uma infinidade de casos que serão julgados.

Adverte-se que as circunstâncias de fato que deram origem à controvérsia e que fazem parte do julgado não tem o condão de vincular o próximo caso concreto, bem como os argumentos acessórios, chamados de *obiter dictum*. (MARINONI, 2011, pág.3)

Inúmeras são as decisões do STF, por exemplo, no campo da tributação, seja por meio do controle concentrado, seja por meio do controle difuso de constitucionalidade, mas parcela da doutrina aponta que o desenvolvimento principiológico ainda é tímido no cenário nacional, principalmente quando comparado com o Tribunal Constitucional Alemão. (ÁVILA, Op.cit., pág.393)

Fazendo uma análise da jurisprudência da Corte Constitucional Alemã, percebe-se claramente como o precedente pode influenciar positivamente a aplicação dos princípios no campo tributário, e no fortalecimento do princípio da capacidade contributiva.

Sobre a intervenção tributária no campo da propriedade, o Tribunal Constitucional Alemão já teve oportunidade de decidir inúmeras vezes que a propriedade não pode ser violada se onerar excessivamente o contribuinte. (ALEMANHA, BverFGE, 1999, a)

Em outros momentos o Tribunal Constitucional Alemão, utilizando-se do postulado da proporcionalidade, limitou a tributação e impôs uma diretriz no sentido de que o imposto sobre propriedade não pode onerar em excesso o contribuinte mesmo no caso de lucro advindo da utilização da propriedade. (ALEMANHA, BverFGE, 1999, b)

No Brasil, embora o princípio da capacidade contributiva tenha ingressado no ordenamento jurídico na Constituição de 1946, art.202, os juristas divergiam sobre a aplicação deste princípio, sendo grande a parcela de doutrinadores que defendiam que o princípio tinha natureza de regra meramente programática. (BECKER, 1963, pág.441)

Tal apontamento acima influenciou de certa maneira a forma como a jurisprudência brasileira tratou do tema, principalmente no seio do STF. Passa-se no próximo tópico, ao terceiro questionamento, que é como foi desenvolvido o princípio da capacidade contributiva na jurisprudência da Suprema Corte brasileira.

4 DESENVOLVIMENTO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA

JURISPRUDÊNCIA DO STF

Passaremos neste último tópico a responder o questionamento realizado no início deste artigo sobre como se comportou a Suprema Corte brasileira na aplicação do princípio da capacidade contributiva, principalmente após a Constituição de 1988.

Para isso não nos limitaremos somente ao conteúdo material do princípio, mas a sua aplicação no campo procedimental, principalmente no campo da cobrança fiscal.

Em pesquisa realizada no site do Supremo Tribunal Federal ao inserir o termo “capacidade contributiva”, encontramos 149 (cento e quarenta e nove) acórdãos, 5 (cinco) processos em repercussão geral e 102 (cento e dois) informativos de jurisprudência, até o ano de 2018. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018)

Pela extensão dos resultados encontrados não poderemos, pela própria estrutura deste trabalho, analisar todos os julgados em sua inteireza, mas tomando por base algumas das decisões mais relevantes, poderemos propor algumas ponderações sobre como a jurisprudência do STF tem tratado o tema.

Poderemos ainda fazer uma análise comparativa com outras cortes constitucionais, como a da Itália e da Alemanha, por exemplo, que adotaram um sistema jurídico ocidental semelhante ao brasileiro. Em artigo escrito sobre o tema o autor Leonel Cesarino Pessoa, aponta que: *“Os termos ‘capacidade contributiva’ aparecem em situações diferentes: muitas vezes, no voto de algum dos ministros e, outras vezes, ainda, no relatório, mas, em muitas ocasiões, o princípio aparece apenas no indexador do próprio tribunal, que se segue à ementa, ou na bibliografia indicada, não aparecendo no corpo do acórdão”*. (PESSÔA, 2009, pág.95-106)

Assim, na pesquisa realizada, em muitas situações o STF utiliza o princípio da capacidade de maneira aparente, ou seja, sem efetiva adequação do princípio ao caso concreto e em várias situações o mesmo é citado no corpo do julgamento, mas sem conexão alguma com o tema.

A guisa de exemplo podemos mencionar a ADI/MC 1075/DF, sobre o caráter confiscatório da multa do artigo 3º da Lei 8.864/94, em 300% sobre o valor da operação ou do serviço prestado, sustentando-se violação ao princípio do não confisco. Na bibliografia do acórdão, no entanto, aparece o livro de Regina Helena Costa (Princípio da Capacidade Contributiva), ocorrendo o mesmo na ADI-MC-QO

2551/MG, mas em ambos os casos o princípio não foi utilizado no julgamento. (PESSÔA, ob. Cit., pág.97)

Ademais, em muitas situações embora o contribuinte tenha alegado ofensa ao princípio da capacidade contributiva, o STF sequer se pronunciou sobre o tema, muitas vezes por ausência de prequestionamento, é o caso do RE 284.619/PA, interposto contra acórdão que assegurou ao contribuinte o direito de não aplicar, na atualização monetária das demonstrações financeiras relativas ao ano-base de 1990, o BTN fiscal desvinculado do IPC, na forma prevista pela MP nº 189/90. (PESSÔA, ob. Cit., pág.98)

Normalmente o princípio da capacidade contributiva envolve dois interesses no plano da relação jurídico-tributária, que são o do fisco e do contribuinte. O que também ocorrerá na jurisprudência do STF, uma vez que o resultado do julgamento ou será favorável ao fisco ou ao contribuinte. (BORIA, 2002, pág.12)

Na própria Itália o princípio da capacidade contributiva ora envolverá o interesse do fisco em razão do princípio da solidariedade, (MOCHETTI, MARONGIU, 1985, pág.12), com contribuição que todos devem ter com os gastos públicos e em outro momento, no interesse do contribuinte em não ser tributado além de suas capacidades econômicas. (PESSÔA, 2004, pág.21)

Na pesquisa realizada na jurisprudência do STF encontramos alguns casos em que o princípio da capacidade contributiva foi utilizado em favor do contribuinte. Como exemplo, utilizamos duas situações de impossibilidade de cobrança do ITBI de forma progressiva, que são o RE 227.033/SP e RE 234.105/SP. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2012, 2000)

Em ambos os casos a lei do município, ao instituir a cobrança progressiva do ITBI, presumiu maior capacidade contributiva dos sujeitos passivos compradores de imóveis maiores, o que não seria permitido pelo texto constitucional de 1988.

A Suprema Corte brasileira comportou-se de maneira semelhante no que diz respeito à progressividade do IPTU pela localização do imóvel. O STF afastou a progressividade, em situações diversas, todas com a argumentação no sentido da não autorização constitucional de progressividade que não seja a relativa a fins extrafiscal. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2007)

Na decisão do IPTU o princípio da capacidade contributiva foi utilizado de maneira indevida pelo fisco para medir a riqueza com base na localização do imóvel, o que não era permitido antes da emenda 29-2000.

Em outras situações, mais numerosas, o STF adotou o princípio da capacidade contributiva em favor do fisco, principalmente para manter uma cobrança diferenciada de alíquotas.

Com exemplo, temos a ADI 453/DF contra a Lei 7.940-1989. O STF considerou constitucional a cobrança contra os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários, em valores diferentes e específicos para cada faixa de contribuintes. Sagrou-se vencedora a tese em favor do fisco que é aquela que permitiria a cobrança para atender ao princípio da capacidade contributiva. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006)

No mesmo sentido acima, o STF permitiu a cobrança por meio de diferentes alíquotas a possibilidade de outras taxas serem estabelecidas com base em valores diferentes, a ADI-MC 1948/RS. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001)

Em outros casos o STF manteve a tributação justificando a mesma com base no princípio da capacidade contributiva para a cobrança de contribuintes que pleiteavam tributação diferenciada em razão de sua capacidade econômica.

Citamos o AI-Ag-452.642/MG, em que o artigo 9º da Lei 9.317/96, ao impossibilitar as pessoas jurídicas prestadoras de serviço optarem pelo Simples, estaria instituindo tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, violando, supostamente, o artigo 150, II, da Constituição Federal. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2010)

O STF manteve a tributação, afirmando que não há ofensa a isonomia, pois somente microempresas e empresas de pequeno porte merecem tratamento por sua capacidade contributiva distinta.

Em matéria de repercussão geral, nos 5 (cinco) acórdãos pesquisados, o STF não discute o mérito da questão, mas apenas reconhece a repercussão geral sobre o tema. Assim, não aplicou o princípio da capacidade contributiva sob qualquer aspecto material ou processual. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Logo, pela pequena amostragem acima se percebe claramente que a jurisprudência da Suprema

Corte brasileira além de ter utilizado com pouca clareza o princípio da capacidade contributiva, quando o fez, pendeu mais em favor do fisco do que em relação ao contribuinte.

Outra conclusão é de que não encontramos nenhuma utilização do princípio da capacidade contributiva, por parte do STF, no plano procedimental em favor do contribuinte.

Mais uma vez encontramos julgamento favorável ao fisco no plano procedimental. Trata-se do julgamento do RE-601.314-SP, em que o STF declarou a constitucionalidade do art.6º, da Lei Complementar 10.174/01, que versa a possibilidade do fisco acessar o sigilo bancário do contribuinte para a satisfação do crédito tributário. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Neste julgado, a Suprema Corte entendeu que o princípio da capacidade contributiva não foi descumprido, mas justificava o acesso ao fisco ao sigilo bancário do contribuinte na identificação da riqueza efetivamente aferida pelo mesmo.

De mais a mais, no julgado mencionado acima, o STF pendeu em favor do fisco justificando que o dever fundamental imposto a todo cidadão de pagar tributos, é uma necessidade do Estado Fiscal. Segundo o professor da Faculdade de Direito de Coimbra, José Casalta Nabais, neste contexto deve estar presente o Estado fiscal – “estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos” – como umas das principais características do Estado moderno. (NABAIS, 1998, pág.192)

Embora existam deveres de solidariedade no pagamento de tributos, uma cobrança eficiente passa pelo respeito aos direitos fundamentais. Sobre o tema, citamos lição de Hugo Machado de Brito, em sua tese de doutorado, apresentada pela Universidade de Pernambuco, no ano de 2009, *in verbis*:

A maioria das agressões aos direitos fundamentais do contribuinte, por nós apontadas, conta com o beneplácito do Poder Judiciário, e isto nos diz que o melhor remédio contra essas agressões pode ser a melhoria da efetividade da prestação jurisdicional. Outro instrumento que consideramos muito importante no combate às referidas agressões é a responsabilidade pessoal do agente público pelos danos que em decorrência das mesmas resultam para o contribuinte. Nossas proposições, portanto, dizem respeito especialmente à efetividade da prestação jurisdicional e à responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. Vamos, todavia, fazer também algumas proposições que dizem respeito a pontos específicos da legislação tributária, e da legislação processual, nos quais algumas correções podem ser úteis para evitar equívocos que produzem litígios, com o que se poderá aliviar significativamente a carga de trabalho do Poder Judiciário. (MACHADO, 2009, pág.209)

Logo, embora seja um dever a cobrança com eficiência, neste conceito está embutida a ideia de

respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, principalmente por uma questão de imposição constitucional, quando a Constituição Federal de 1988, dedicou, capítulo específico, limitando o direito de tributar.

Destarte, em razão da República Federativa do Brasil ter adotado o Estado Democrático de Direito, impõe-se como obrigação a adoção de um Estado Fiscal. Essa percepção é vista por José Casalta Nabais, o qual, analisando o sistema tributário alemão e já notando a evolução fiscal europeia, fez a seguinte ponderação:

a actividade impositiva, quer vista em seu conjunto (sistema fiscal), quer vista nos seus elementos (os impostos), sofreu uma profunda alteração na sua função (instrumental). De uma lado, há uma alteração quantitativa que se prende com um facto de a assunção de mais tarefas pelo estado - tarefas de direção global da economia e de conformação social - implicar mais despesas e, conseqüentemente, mais impostos, alargando-se deste jeito o domínio da fiscalidade.

De outro lado, verifica-se uma alteração qualitativa traduzida no facto de, através dos impostos, poderem ser prosseguidos, directa e autonomamente, as tarefas constitucionalmente imputadas ao estado, sejam de ordenação econômica, sejam de conformação social. (NABAIS, Ob.cit. pág.192)

Contudo, analisando-se a estrutura de incentivos na cobrança do crédito tributário percebe-se uma demora muito grande da administração pública na cobrança da dívida ativa tributária. Segundo o artigo 2º da LEF, uma execução somente pode ser iniciada quando há a inscrição do crédito em dívida ativa.

E, neste último caso, temos que conviver com a ineficácia da decisão judicial, notadamente em função da inexistência de patrimônio do devedor. Entretanto, muitas vezes essa ineficácia é provocada pelo próprio Estado, como de maneira lúcida apontou Wilson Alves de Souza, no seu livro *Los Límites subjetivos internos de La jurisdicción*, em passagem que menciona: “*Por outro lado, el incumplimento arbitrario de resoluciones judiciales implica um grave prejuicio para la parte que venció la causa, para el Estado y para La sociedad, em la medida que perdieron tempo e dinero para que todo resulte em la nada*”. (SOUZA, 2016, pág.426)

Com efeito, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão responsável pela cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União, reconhece que do total do estoque da dívida ativa pública a União somente consegue recuperar 1,37 % do estoque, conforme matéria publicada na revista valor econômico e publicada no sitio da PGFN, *in verbis*:

Mesmo com a melhora na arrecadação obtida com os programas de parcelamentos e descontos, a dívida ativa da União registrou crescimento de 13,41% de 2010 para 2011 e se aproxima da casa do trilhão de reais. Balanço feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) mostra que, no ano passado, as dívidas de pessoas físicas e empresas inscritas na dívida ativa da União somaram R\$ 998, 762 bilhões. Em 2010, essas dívidas atingiram R\$ 880, 596 bilhões.

Segundo o diretor de Gestão da Dívida Ativa da PGFN, Paulo Ricardo de Souza Cardoso, os débitos inscritos em dívida ativa não param de aumentar, porque são corrigidos com base na taxa básica de juros (Selic) - que está em 9,75% ao ano, atualmente. Além disso, dívidas antigas são de difícil cobrança, porque existem empresas inscritas que já faliram, ou ainda pessoas físicas, que apresentaram endereços e documentação inexistentes ou já morreram. "Damos prioridade as dívidas mais recentes, pois entendemos que são mais fáceis de recuperar", diz Cardoso. A PGFN, explica, está fazendo uma depuração da dívida para focar justamente nos créditos em que é possível realizar a cobrança.

Outra medida é reduzir o prazo para que órgãos como Receita Federal, Secretária do Patrimônio da União (SPU) e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) encaminhem as informações dos devedores que devem ser inscritos em dívida ativa. Segundo o diretor, existem órgãos do governo que demoram entre cinco e seis anos para fazer a inscrição do débito, o que acaba dificultando a cobrança do débito. A ideia é diminuir esse período para algo em torno de três meses.

Apesar do aumento do estoque da dívida ativa em 2011, a recuperação dos débitos melhorou, apesar de representar apenas 1,37% do estoque. Em 2010, as empresas e pessoas físicas que aderiram ao Refis da Crise, em 2008 - o quarto programa de refinanciamento de débitos tributários -, estavam pagando apenas uma parcela mínima, devido à necessidade de atualização dos sistemas de cobrança, o que atrapalhou o recebimento dos débitos.

No caso das empresas, que estavam entrando pela primeira vez no programa de parcelamento de dívidas, o recolhimento mínimo era de apenas R\$ 100. Já para as pessoas físicas, o valor era de R\$ 50. Para os contribuintes que participaram de refinanciamentos antigos ou migraram suas dívidas para o novo Refis, o pagamento correspondia a 85% do valor das parcelas mensais anteriores.

No ano passado, essa situação foi normalizada e a arrecadação da PGFN saltou de R\$ 5, 429 bilhões, em 2010, para R\$ 13, 636 bilhões, um aumento de 151%. "Já foram feitos os ajustes necessários no sistema e os contribuintes que aderiram ao Refis da Crise já estão pagando o valor real das parcelas", disse Cardoso. A expectativa do diretor é que a recuperação dos débitos continue crescendo. "Algumas empresas anteciparam pagamento de dívida para terem descontos, o mesmo pode acontecer neste ano."

Segundo dados da PGFN, a atuação do órgão, representando a Fazenda Nacional judicial e extrajudicial, evitou perda de R\$ 277, 562 bilhões para os cofres públicos. Considerando que a Procuradoria contava com 1.996 procuradores no fim de 2011, verifica-se que cada um desses funcionários arrecadou, em média, R\$ 12,7 milhões, o que representa acréscimo de 60,48% em relação a 2010. (BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011)

Nesta senda, mostra-se relevante a aplicação do princípio da capacidade contributiva no plano processual, especialmente sob o aspecto da cobrança fiscal.

Ademais, observamos que ao menos no âmbito da União, os processos de execução fiscal deveriam se limitar à cobrança dos chamados grandes devedores, nos termos do Art.5º, da Portaria PGFN nº 53 de 01/02/2005, em que são considerados grandes devedores aqueles que possuem débito igual ou superior a R\$ 10.000,000,00 (dez milhões de reais). (BRASIL, Procuradoria da Fazenda Nacional, Portaria PGFN 53-2005)

Os demais devedores poderiam se sujeitar à chamada execução fiscal administrativa², bem como

² O projeto que tem a tramitação em andamento atualmente é o 2412/2007, de autoria do Congressista Régis de Oliveira. Encontram-se apensados a ele os Projetos 5.080, 5.081 e 5.082/2009, que tratam do (1) do projeto de execução fiscal administrativa, (2) das novas modalidades de garantias em favor da fazenda e (3) da nova lei de transações de créditos tributários, respectivamente, todos os três de autoria do poder Executivo. Desde março de

aos meios de cobrança indiretos largamente utilizados, tais inscrição em sistema de restrição de crédito, suspensão de concessão de financiamentos, bem como possibilidade de concessão de parcelamentos visando aumentar a arrecadação tributária.

O princípio da eficiência vem previsto na Constituição Federal no Art.37, caput, e foi introduzido pela EC nº 19/1998, embora já tenha compreendido que mesmo antes de sua introdução no texto constitucional já era exigido do gestor público. Neste sentido, Edilson Pereira Nobre Júnior: “*A eficiência, sem dúvida, foi, antes da EC nº 19/98, erigida como padrão obrigatório na prestação dos serviços públicos*”. (JÚNIOR, 2006, pág.24)

Destarte, poderemos que o princípio da capacidade contributiva não tem sido aplicado, pelo STF, no plano procedimental tributário, especialmente nas execuções fiscais, em que pelos dados apresentados muitos devedores não possuem qualquer capacidade contributiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto, observamos que o princípio da capacidade contributiva é vetor normativo a ser observado pelo Estado tanto sobre o aspecto de produção das normas, como pelo âmbito procedimental.

O sistema jurídico do *Common Law* não restringe ao costume e tem sido largamente utilizado pelos países de tradição romanística na resolução de questões principiológicas, basta vislumbrar as contribuições do Tribunal Constitucional alemão sobre o princípio da capacidade contributiva, embora não expresso no texto constitucional daquele país.

O Brasil é país que embora tenha adotado essencialmente o *Civil Law*, na sua evolução legislativa, tem conferido significativa participação do sistema dos precedentes no direito brasileiro.

A doutrina italiana compreende um duplo aspecto do princípio da capacidade contributiva, substancial e processual. Ambos os sentidos podem conferir proteção ao indivíduo da tributação, bem como erigir ao fisco o direito fundamental do mesmo em tributar determinadas situações.

O Tribunal Constitucional alemão confere efetividade ao princípio da capacidade contributiva, com base na interpretação alargada do princípio da isonomia, haja vista que a Constituição alemã não

possui em seu texto menção expressa ao princípio.

No caso brasileiro verificamos que a STF não tem enfrentando o tema da capacidade contributiva com a frequência e concretude que se espera. Muitas vezes o princípio é citado lateralmente nas decisões, mas sem o adequado enfrentamento.

Na pesquisa realizada temos pouquíssima utilização do princípio no campo procedimental, e quando utilizado a Suprema Corte tem pendido mais para o fisco do que para o contribuinte, essencialmente pela justificação do dever de pagar tributos.

No campo da execução fiscal, o princípio da capacidade contributiva não tem tido normalmente qualquer aplicação, o que gera um ciclo vicioso no sistema judicial de demandas extremamente ineficazes conforme dados estatísticos apontados.

A utilização do princípio da capacidade contributiva de maneira correta no campo judicial pode ensejar uma maior racionalidade no sistema, conferindo eficiência ao sistema de cobrança com o escopo de cobrar quem efetivamente detém capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Mônica. Direito à Filiação e Bioética. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 04.

ALEMANHA, BVerfG, http://www.bundesverfassungsgericht.de/SiteGlobals/Forms/Suche/Entscheidungensuche_Formular.html?language_=de. Acesso em 02/01/2018.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5ª Edição, 2012, São Paulo, págs. 317.

BRASIL, Procuradoria da Fazenda Nacional: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/apesar-dos-programas-de-parcelamento-divida-ativa-da-uniao-sobe-13-4-em-2011-acesso> em 18/05/2014.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, Relatório justiça em números, ano 2016, acesso em <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbfff344931a933579915488.pdf> acesso 06/03/2017-09h49min.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 153771-0-MG, STF, Pleno, 1997,

Rel.Min.MoreiraAlves,<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>.acesso em 28/12/2017-09h11min.

_____. Supremo Tribunal Federal, AG.REG.RE 700-360-RG, STF, Pleno, 2012, Rel.Min.Celso de Mello, <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076317>.Acesso em 28/12/2017-09h11min.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 234105-3-SP, STF, Pleno, 2012, Rel.Min.Carlos Veloso, <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>.Acessoem28/12/2017-09h11min.

_____. Supremo Tribunal Federal, AG.REG.AI.RE 438-366-6-RJ, STF, Segunda Turma, 2007, Rel.Min.ErosGrau,<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=416230>.Acesso em 28/12/2017-09h11min.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI.453-1-RJ, STF, Pleno, 2007, Rel.Min.Gilmar Mendes, <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>.Acessoem28/12/2017-09h11min.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI.1948-1-RS, STF, Pleno, 1999, Rel.Min.Neri da Silveira, <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347342>.Acessoem28/12/2017-09h11min.

BORIA, Pietro. *L'Interesse Fiscale*. Torino: Giappichelli, 2002, p. 12.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 441

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003. P. 532.

DWORKIN, Ronald, *Levando os Direitos a Sério*, Martins Fontes, São Paulo, ano 2007, Martins Fontes, pág.42.

GASSEN, Valcir. *Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. In: *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre*

Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. Pág.38.

HART, H.L.A. *The Concept of Law*, Oxford:1988, pág.33.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*, 4. Ed. rev. e atual., Belo Horizonte, Del Rey, 2003, pág.155.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro – 9 ed.* Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*, Martins Fontes, São Paulo, 1998, pág.279.

DIDIER JR, Fredie; OLIVEIRA, Rafael; BRAGA, Paula. *Curso de Direito Processual Civil* Salvador: Juspodvm, 2013, p. 388.

ECONÔMICO, Organização para Cooperação e Desenvolvimento. https://www.oecd.org/ctp/tax-global/brazil_pt_country%20note_final.pdf. Acesso em 29 de dezembro de 2017, às 11h07min.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Receita Pública: quem paga e como se gasta no Brasil.Jun./2009.

http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf. 29 de dezembro de 2017, às 11h07min.

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. *A Administração Pública e o Princípio Constitucional da Eficiência*. In: BDA-Boletim de Direito Administrativo. Ano 2006.

LOSANO, Mario G. *Os Grandes sistemas jurídicos*. 1. Ed. São Paulo, Martins Fontes, 2007. P. 532.

PESSÔA, Leonel Cesarino. “Interesse fiscal, interesse do contribuinte e o princípio da capacidade contributiva”. In: *Direito Tributário Atual*, nº 18, IBDT/Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito, *Os Direitos fundamentais do contribuinte e efetividade da Jurisdição*, MACHADO, Hugo de Brito, ano 2009, pag.209, endereço: http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y-Acesso em 19/09/2015-10h07min.

MOCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973 e MARONGIU, Gianni. “Il Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale” In: *Diritto e Pratica Tributaria* 1985, I.

MOCHETTI, Francesco, *O princípio da capacidade contributiva*, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2009, Pág.283.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo, *Curso de Direito Constitucional*, 5.ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pág.3.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 192.

REPUBBLICA, Senatodella.http://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/file/repositor_y/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf. Acesso em 19/09/2015-10h07min.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed., São Paulo: Saraiva 2011, pág.102.

SOUZA, Wilson Alves de. Los limites subjetivos internos de La jurisdición. Ed. Dois de Julho, 2016, Salvador-Ba, Pág.426.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Precedente Judicial como Fonte do Direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 14.