

# **VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

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** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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

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

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

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

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

#### **Secretarias**

##### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

##### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Abner da Silva Jaques; Jonathan Barros Vita; Maria Rafaela Junqueira. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-165-3

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Senhores(as) Leitores(as), Pesquisadores(as) e Acadêmicos(as),

Apresenta-se, com deferência, a compilação dos Anais do Grupo de Trabalho (GT) 'Direito Tributário e Financeiro II', fruto dos debates que ocorreram no âmbito do VIII Encontro Virtual do Egrégio Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). Este evento, sob a égide do tema central 'Direito, Governança e Políticas de Inclusão', reafirmou a vocação do CONPEDI em erigir-se como um farol para o pensamento jurídico nacional, fomentando discussões que transcendem as fronteiras do convencional e abraçam os desafios iminentes à tessitura social contemporânea.

Verifica-se, atualmente, que as matérias de Direito Tributário e Financeiro assumem uma relevância sem precedentes. Em um cenário global permeado por transformações econômicas, sociais e ambientais, a tributação e as finanças públicas transcendem o mero escopo arrecadatório, erigindo-se como pilares para a consecução de uma sociedade mais justa, equitativa e inclusiva. A gestão e a redistribuição dos recursos pecuniários, a aferição da efetividade das políticas fiscais e a própria dialética entre o Fisco e o contribuinte configuram-se em elementos inafastáveis para a governança democrática e a efetivação dos direitos fundamentais. É nesse diapasão que a temática central do VIII Encontro Virtual do CONPEDI encontra eco direto nas discussões atinentes ao âmbito tributário, provando, de forma inarredável, que o Direito Tributário não pode ser concebido de forma isolada, mas sim como uma ferramenta vital para o avanço da justiça social e a promoção da sustentabilidade ambiental.

relação entre o ente fiscal e o contribuinte. Em um primeiro momento, alguns trabalhos, a título exemplificativo, destacaram a premente busca por mecanismos de caráter preventivo e consensual, os quais visam a aprimorar a eficiência da administração tributária e mitigar a litigiosidade, alinhando-se, sobremaneira, à governança moderna. Por sua vez, outros estudos abordaram temas como o custo inerente à regularização e a resistência manifestada ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no bojo das iniciativas de Regularização Fundiária Urbana (REURB), bem como a análise da Lei nº 14.592, de 2023, sob a perspectiva do devido processo legislativo tributário, evidenciando os desafios contemporâneos que permeiam o sistema.

O segundo bloco, por sua vez, dedicou-se a temas como ‘Justiça Fiscal, Princípios Tributários e Reforma’, conduzindo-nos ao cerne das discussões atinentes à equidade e aos fundamentos epistêmicos do Sistema Tributário Nacional. É de suma importância notar como os autores ressaltaram a indispensabilidade da busca por um sistema para além da atividade arrecadatória; ou seja, que também assegure a dignidade humana, a tal ponto que, por exemplo, propuseram políticas de inclusão social por intermédio de mecanismos fiscais. Este bloco igualmente abordou reflexões sobre as renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva, bem como a tributação como instrumento de intervenção estatal em políticas de índole extrafiscal. Além disso, foram objeto de análise os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira, e as implicações da instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços no federalismo fiscal.

Em sequência, o terceiro bloco, com enfoque temático em ‘Tributação Ambiental, Sustentabilidade e Justiça Social’, explorou a fronteira entre o Direito Tributário e os imperativos do desenvolvimento sustentável. Neste contexto, os autores pormenorizaram o papel do Direito Tributário na resposta às mudanças climáticas e, ainda, aprofundaram-se na vulnerabilidade alimentar e na aplicação do princípio da seletividade, na tributação ambiental como vetor para a promoção de justiça ambiental e nos incentivos fiscais à reciclagem, bem

como a criminalização do inadimplemento de ICMS declarado e a ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos também foram objeto de aprofundado debate, refletindo a amplitude e a complexidade das temáticas que o Direito Tributário e Financeiro se impõe a enfrentar. Cumpre aduzir, por oportuno, que, malgrado constasse da programação oficial, o trabalho intitulado “Sistema Tributário Nacional: uma jornada através da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann” não foi apresentado no transcurso do GT.

Exalta-se, aqui, o elevado nível de conteúdo, o rigor metodológico e o comprometimento com a episteme jurídica, manifestados em cada uma das contribuições apresentadas. Essas características, diga-se de passagem, constituem o padrão de excelência inarredável nas atividades promovidas pelo CONPEDI.

Ademais, cumpre sobrelevar a relevância da modalidade virtual do congresso para a democratização da investigação jurídica. Em um território de proporções continentais como o brasileiro, o formato remoto transcende as limitações geográficas, viabilizando a participação de pesquisadores oriundos das mais diversas regiões, e expande o acesso a debates de elevada qualificação, propiciando o enriquecimento do cenário acadêmico e a edificação de uma comunidade científica mais inclusiva e interconectada.

Apresenta-se, na sequência, o rol exaustivo dos artigos apresentados, sistematicamente organizados de acordo com os eixos temáticos predefinidos, os quais constituem o cerne destes Anais:

1. Compliance como prevenção e gestão de riscos e conflitos na relação Fisco-Contribuinte;
2. Reflexões acerca do consensualismo como método de resolução de demandas e litígios tributários;

6. Cashback tributário à luz da análise econômica do direito: instrumento de justiça social ou estratégia de arrecadação?;
7. Reflexões acerca da concessão de renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva;
8. Políticas tributárias extrafiscais no Código Tributário do Município de Chapecó: a relevância da tributação como instrumento de intervenção estatal;
9. Tributação e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira;
10. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e as implicações no federalismo fiscal;
11. Análise crítica da Lei nº 15.042/2024: mercado de carbono, sustentabilidade e os desafios da regulação no contexto das mudanças climáticas;
12. O imposto seletivo como ferramenta para o desenvolvimento econômico sustentável;
13. Vulnerabilidade alimentar e o princípio da seletividade: as escolhas necessárias à realização efetiva do direito fundamental à alimentação adequada;
14. A tributação ambiental para a promoção de justiça ambiental à luz dos incentivos fiscais à reciclagem;
15. Tributação verde e incentivos fiscais ambientais no Brasil;

19. A ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos: o perigo do uso do vape para o Estado e para sociedade brasileira.

Por fim, gostaríamos de expressar nossa mais profunda gratidão ao CONPEDI por mais uma vez proporcionar um espaço tão fundamental para o intercâmbio de ideias e o avanço da pesquisa jurídica no Brasil. Aos pesquisadores, nosso agradecimento especial por cada trabalho submetido, pela dedicação e pelo comprometimento com a ciência, que enriqueceram sobremaneira os debates. A todos os demais envolvidos, principalmente a equipe técnica, nosso reconhecimento pelos bons trabalhos realizados que garantiram o sucesso do GT.

Almeja-se a todos os leitores uma excelente experiência de leitura e que o presente material possa servir de fonte inspiradora para futuras investigações, contribuindo para o contínuo aprimoramento do Direito Tributário e Financeiro em nosso país.

Prof. Dr. Abner da Silva Jaques (UFMS),

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita (UNIMAR),

Profa. Dra. Maria Rafaela Junqueira Bruno Rodrigues (FDF),

Coordenadores do GT Direito Tributário e Financeiro II.

**TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL: OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA E PROPORCIONALIDADE À LUZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA  
BRASILEIRA**

**TAXATION AND FISCAL JUSTICE: THE PRINCIPLES OF CONTRIBUTIVE  
CAPACITY AND PROPORTIONALITY IN LIGHT OF THE BRAZILIAN TAX  
REFORM**

**Maria Clara Leite De Oliveira E Souza  
Maria Augusta Leite de Oliveira e Souza  
Andreza de Souza Pereira**

**Resumo**

O poder de tributar é essencial para o Estado financiar suas atividades e garantir a efetivação de políticas públicas. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, destacam-se os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade como garantias de uma tributação justa e equilibrada. O Princípio da Capacidade Contributiva impõe que os tributos sejam exigidos conforme a real possibilidade econômica do contribuinte, promovendo uma distribuição equitativa do ônus fiscal. A distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica mostra-se relevante, sendo a primeira relacionada à aptidão de suportar a carga tributária sem comprometer a subsistência, enquanto a segunda refere-se ao potencial financeiro em termos mais amplos. Já o Princípio da Proporcionalidade exige que a cobrança tributária observe limites de razoabilidade, evitando excessos e assegurando justiça fiscal. À luz da atual proposta de reforma tributária brasileira, analisa-se como esses princípios estão sendo considerados na reestruturação do sistema tributário nacional. O estudo foi realizado com base em pesquisa bibliográfica, utilizando o método dedutivo.

**Palavras-chave:** Tributação, Capacidade contributiva, Proporcionalidade, Justiça fiscal, Reforma tributária

**Abstract/Resumen/Résumé**

The power to tax is essential for the State to finance its activities and ensure the

justice. In light of the current proposal for Brazilian tax reform, we analyze how these principles are being considered in the restructuring of the national tax system. The study was conducted based on bibliographic research, using the deductive method.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, Taxable capacity, Proportionality, Tax justice, Tax reform

## INTRODUÇÃO

A análise do sistema tributário brasileiro é essencial para a compreensão da complexa estrutura fiscal que sustenta a arrecadação de recursos e exerce influência direta sobre o desenvolvimento econômico, a distribuição de riquezas e a promoção da justiça social. Em um país marcado por profundas desigualdades econômicas e sociais, o estudo da dinâmica da tributação nacional se torna imprescindível não apenas para identificar ineficiências e distorções, mas também para refletir sobre os caminhos possíveis de reforma que podem tornar o sistema mais equitativo, eficiente e adaptado às necessidades contemporâneas da população. A forma como os tributos são cobrados, distribuídos e utilizados tem um impacto direto na redução ou perpetuação das desigualdades, sendo uma peça fundamental na construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

O poder de tributar, expressão clara da soberania estatal, é uma das prerrogativas mais importantes do Estado, sendo essencial para a manutenção das funções públicas e para a implementação de políticas públicas necessárias ao bem-estar da população. Contudo, essa prerrogativa encontra limites constitucionais que buscam assegurar a justiça fiscal e garantir que a tributação não seja uma ferramenta de sobrecarga para as camadas mais vulneráveis da sociedade. Entre esses limites, destacam-se os princípios constitucionais da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade, que orientam a imposição de tributos de modo a respeitar as condições financeiras dos contribuintes e a evitar excessos que comprometam a dignidade e a subsistência dos cidadãos. Esses princípios são fundamentais para garantir que a tributação, além de ser um meio de arrecadação, seja também um instrumento de redistribuição de riquezas, promovendo uma justiça fiscal eficaz.

A correta interpretação do princípio da capacidade contributiva requer uma distinção clara entre a capacidade contributiva e a capacidade econômica. A capacidade contributiva diz respeito à verdadeira aptidão do indivíduo para suportar a carga tributária sem comprometer seu mínimo existencial, ou seja, sua condição de vida digna. Já a capacidade econômica envolve o potencial financeiro total do contribuinte, abrangendo seus rendimentos e ativos, independentemente de suas necessidades básicas. Essa diferenciação é fundamental para a construção de um sistema tributário que seja tanto justo quanto funcional, pois ela assegura que os tributos sejam aplicados de acordo com a real capacidade de cada contribuinte. No contexto brasileiro, onde a tributação sobre o consumo é predominante, essa diferenciação se torna ainda mais relevante, pois o imposto sobre o consumo tem um impacto

desproporcional sobre os mais pobres, que destinam uma maior parcela de sua renda à aquisição de bens essenciais.

O Princípio da Proporcionalidade, por sua vez, reforça a necessidade de que os tributos sejam exigidos de forma adequada às condições financeiras de cada contribuinte, respeitando as diferenças econômicas e sociais existentes. Esse princípio exige que a carga tributária seja proporcional ao rendimento e à capacidade de cada indivíduo de suportar os tributos, de modo a evitar que as classes mais baixas sejam sobrecarregadas, ao mesmo tempo em que os mais ricos contribuam de forma mais substancial. A aplicação da proporcionalidade visa evitar distorções no sistema tributário, garantindo que todos os cidadãos contribuam de maneira justa, sem que haja oneração excessiva de qualquer grupo social.

Esses princípios, que formam a espinha dorsal da justiça tributária no Brasil, tornam-se ainda mais relevantes diante da atual Reforma Tributária brasileira. A reforma propõe mudanças significativas na estrutura do sistema tributário, com o objetivo de torná-lo mais simples, eficiente e progressivo, buscando corrigir as distorções existentes e promover uma distribuição mais equitativa da carga tributária. No entanto, as propostas de reforma devem ser cuidadosamente analisadas à luz dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade, para garantir que as mudanças não resultem em um sistema ainda mais desigual ou regressivo. Este estudo visa avaliar em que medida a reforma tributária pode, de fato, contribuir para a construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado aos valores constitucionais da justiça fiscal.

Para atingir esse objetivo, a pesquisa adota um raciocínio dedutivo como base para a construção da argumentação, partindo de princípios gerais relacionados à tributação, justiça fiscal e aos direitos fundamentais, para, a partir deles, alcançar conclusões específicas sobre a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade na reforma tributária. O método adotado para a realização deste estudo é a pesquisa bibliográfica, que envolve uma análise crítica de literatura especializada, doutrina jurídica, textos normativos e documentos institucionais relacionados ao tema da reforma tributária e sua relação com os princípios constitucionais abordados.

## **1. UTILIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO CENTRAL DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

O Princípio da Capacidade Contributiva é um alicerce fundamental no campo do Direito Tributário e encontra respaldo nas disposições constitucionais, conforme expressa previsão do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Ives Granda Martins (1998) ensina que a essência do direito tributário está, sem dúvida, no indivíduo-contribuinte. Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva e a consequente redistribuição de riquezas são elementos fundamentais que estruturam o direito tributário.

A abordagem da capacidade contributiva como um meio de promover maior equidade na tributação é um tópico frequente e continuamente relevante no campo do direito, principalmente quando consideramos que a tributação não deve alcançar os rendimentos do contribuinte de forma a prejudicar a sua própria existência (Guimarães, 1983). Com o aprofundamento do conceito de justiça fiscal, especialmente à luz do atual cenário de globalização e progresso da sociedade, emerge a exigência de examinar a capacidade contributiva sob perspectivas inovadoras e cruciais.

Sempre considerando a necessidade de equivalência entre as possibilidades do contribuinte e a necessidade estatal, o tributo passou a ser considerado sob a ótica da extrafiscalidade, visando uma dimensão nitidamente social.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva vem elencado na Carta Magna desde a Constituição Imperial de 1824, se repetindo, mesmo que implicitamente, em todos os textos posteriores, até culminar com a importante previsão da Constituição Federal de 1988, na seção I do capítulo do Sistema Tributário Nacional.

A reforma tributária brasileira, em discussão nos últimos anos, propõe mudanças significativas na estrutura de arrecadação do país, com o intuito de tornar o sistema tributário mais eficiente e justo. Um dos pontos centrais dessa reforma é a busca por uma tributação mais equitativa, que respeite a capacidade de contribuição de cada indivíduo, promovendo maior justiça fiscal. O Princípio da Capacidade Contributiva é, portanto, uma peça-chave para garantir que a reforma cumpra seus objetivos de redistribuição da carga tributária, corrigindo distorções históricas, onde grupos de maior poder aquisitivo frequentemente pagam uma proporção menor de seus rendimentos em tributos, enquanto os mais pobres enfrentam uma carga desproporcional, muitas vezes inviabilizando sua participação plena na economia.

Além disso, a reforma tributária propõe a simplificação e a progressividade na tributação, aspectos que reforçam a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva. Ao unificar e racionalizar a arrecadação, a reforma visa criar um sistema mais transparente e menos oneroso para os contribuintes de menor renda. No entanto, a implementação desse

princípio na reforma não está isenta de desafios. A efetividade das mudanças depende da precisão na definição das bases de cálculo, na análise das faixas de contribuição e na implementação de mecanismos de fiscalização que assegurem que a carga tributária seja distribuída de forma justa, sem prejudicar a capacidade de subsistência dos cidadãos.

### **1.1. Conceito de Capacidade Contributiva**

Conceituar o que seria capacidade contributiva, apesar de não ser tarefa fácil, serve de parâmetro básico para se perceber o impacto da carga tributária sobre o contribuinte e, por esses motivos, tem sido alvo de árduas discussões.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 195):

Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.

Regina H. Costa (2018) indica que a capacidade contributiva pode ser entendida como uma real derivação do princípio da igualdade, de forma que a obrigação tributária não pode causar o perecimento da riqueza do contribuinte.

A princípio é possível perceber que, independente do conceito a ser utilizado, a ideia de capacidade contributiva caminha junto da noção de justiça em matéria de tributação, atrelada ao princípio constitucional da igualdade.

De acordo com esse entendimento, o cidadão, que tem o dever de contribuir com as despesas públicas, deverá arcar com a tributação na exata medida de sua capacidade de suportar o encargo tributário.

É perceptível, portanto, que existem duas considerações básicas com relação a conceituação desse preceito: a capacidade econômica e a ideia de justiça fiscal.

Parte da literatura defendia, principalmente antes da Constituição de 1988, que a capacidade contributiva nada mais seria do que um simples desdobramento do princípio da isonomia. Apesar de ser perceptível a estreita relação entre os princípios, tal posicionamento não deve prosperar e, inclusive como ensina Hugo de Brito Machado (1993), entende-se que a

capacidade contributiva busca garantir uma justa tributação, entendida como sendo a repartição da carga tributária de modo proporcional as forças econômicas de cada indivíduo, não necessariamente igualitária para todas as pessoas.

Observemos o ensinamento de Roque Antônio Carrazza (2017, p. 97):

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (físicas ou jurídicas). A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa.

Considerando, portanto, ser a capacidade contributiva um verdadeiro corolário da isonomia, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 195) registra:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.

Atentos ao ensinamento dos autores mencionados e, também, de acordo com a indicação de José Eduardo Soares de Melo (2003), é possível entender que a observância a capacidade contributiva tem interferência direta no patrimônio das pessoas, já que evidentemente acaba subtraindo parcela de seus bens, e torna absolutamente ilegítimo e inconstitucional qualquer imposição superior as forças do patrimônio particular, principalmente se considerarmos que os direitos fundamentais ensejam o total respeito à garantia da sobrevivência digna de toda espécie de contribuinte.

Inclusive, como bem indica Jardim (2019), a letra indiscutível da Constituição, ao preceituar que “sempre que possível” a tributação será pessoal e observará a capacidade econômica do contribuinte, se refere a uma verdadeira imposição quanto a tributação prioritariamente pessoal.

Temos, por outro lado, no entendimento de Leandro Paulsen (2012), que o texto constitucional ao trazer essa ideia de facultatividade o faria apenas quanto ao caráter pessoal do imposto, devendo a capacidade contributiva ser sempre observada.

Seguindo essa indicação, importa mencionar que, ainda que nem todos os tributos permitam uma aferição direta da pessoalidade e capacidade contributiva, todas as exações ficam sujeitas ao primado da capacidade contributiva.

Ainda sobre o texto constitucional, insta frisar, corroborando entendimentos já elencados, que ele consagrou a pessoalidade quando determinou que os impostos terão caráter pessoal. Para esclarecer de forma objetiva essa indicação, tomemos como norte a lição de Hugo de Brito Machado (2011): imposto pessoal é aquele cuja quantificação considera as condições pessoais de cada contribuinte.

Dessa forma, considerando a devida capacidade, a tributação não pode privar o contribuinte ao acesso aqueles direitos considerados, pela Constituição Federal, como fundamentais.

## **1.2 Capacidade Contributiva x Capacidade Econômica**

A capacidade contributiva não pode ser confundida com a capacidade econômica do contribuinte; consoante entendimento anteriormente mencionado, a primeira se define como aquela possibilidade que o indivíduo apresenta para contribuir com os gastos públicos guardando equivalência com sua capacidade econômica, que representa, portanto, a verdadeira riqueza do cidadão.

Ives Gandra da Silva Martins (1989, p. 33-34) informa a diferença entre a capacidade contributiva e a capacidade econômica:

(...)a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei.

(...)exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder.

Hugo de Brito Machado (2011) indica também que a capacidade contributiva não deve ser analisada unicamente sob a ótica da capacidade econômica do sujeito passivo.

Tratando sobre o tema, preceitua Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 336):

(...)Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.

Diante desses ensinamentos podemos compreender facilmente que a capacidade contributiva diz respeito a uma capacidade econômica específica, estando diretamente ligada ao contribuinte quando do pagamento de determinada obrigação tributária. Em apertada síntese, a capacidade contributiva representaria a capacidade tributária passiva e é, portanto, necessário que haja uma relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte.

Assim, é possível indicar que a ideia de capacidade econômica guardaria relação direta com a ciência financeira, enquanto a capacidade contributiva caminharia junto com a ciência jurídica, esse, inclusive, é o ensinamento de José Maurício Conti (1997).

Alguns autores relatam que a Constituição Federal, entretanto, não reconhece tal diferença e utiliza as expressões como sinônimas; não havendo possibilidade, grosso modo, de uma pessoa ter capacidade econômica, mas não ser capaz de arcar com suas obrigações para com o Fisco. Tal posicionamento, a nosso ver, não deveria prosperar, visto que foram apresentadas as diversas dessemelhanças entre as duas situações.

Conforme indica Sacha Calmon Navarro Coelho (2002), a capacidade econômica reflete, em sua essência, o conceito de mínimo existencial, uma ideia que é fundamental para a preservação dos direitos básicos do indivíduo. Independentemente da área em que esse conceito seja aplicado, ele está intrinsecamente vinculado à garantia de condições mínimas para a sobrevivência digna, ao respeito pela liberdade, à busca pela justiça e, principalmente, à valorização da dignidade da pessoa humana. A noção de mínimo existencial é essencial para assegurar que todos os cidadãos tenham acesso aos recursos necessários para uma vida plena e livre, sendo esse princípio não apenas um pilar do direito tributário, mas também uma base para a construção de um sistema jurídico que proteja os direitos fundamentais e promova a equidade social.

## **2. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Desde tempos muito antigos já se falava em buscar o justo, o proporcional. Manifestações iniciais quanto a aplicação da proporcionalidade no tocante a limitação da atividade estatal surgiram, em meados do século XIX, alusivos ao Direito Administrativo.

Paulo Bonavides (2004), inclusive, se refere ao princípio da proporcionalidade como sendo um dos mais antigos, mas que estaria sendo revisitado nos últimos anos, devido a

evolução da sociedade; sendo, importa mencionar, muito utilizado nas cortes constitucionais europeias.

Atualmente, a ideia de proporcionalidade tem sido utilizada sem ressalvas; mesmo não havendo previsão constitucional expressa, tal princípio tem encontrado terreno fértil nos tribunais brasileiros.

O princípio da proporcionalidade, não resta dúvida, é peça importante no sistema constitucional, servindo como garantia dos direitos fundamentais, na medida que favorece a adequação da lei tributária às finalidades previstas constitucionalmente. Essa, inclusive, é sua principal finalidade: solucionar eventuais colisões entre direitos fundamentais.

A ideia de proporcionalidade, portanto, dá robustez ao Estado Democrático de Direito quando da aplicação de todas as normas e princípios ao caso concreto, respeitando todas as nuances da situação em análise, e nos dá a ideia de equilíbrio e regularidade.

Segundo o ensinamento de Bonavides (2004, p. 433-436):

No Brasil, a proporcionalidade pode não existir enquanto norma geral de direito escrito, mas existe como norma esparsa do texto constitucional. A noção mesma se infere de outros princípios que lhe são afins, entre os quais avulta, em primeiro lugar, o princípio da igualdade, sobretudo em se atentando para a passagem da igualdade-identidade à igualdade-proporcionalidade, tão característica da derradeira fase do Estado de direito. O Direito Constitucional brasileiro acolhe de maneira copiosa expressões nítidas e especiais da proporcionalidade, isto é, regras de aplicação particularizada ou específica do princípio, a que se refere a Constituição, sem todavia explicitá-lo, como sói ocorrer, por exemplo, com alguns direitos sociais ou no campo do Direito Tributário (...).

(...) O princípio da proporcionalidade é, por conseguinte, direito positivo em nosso ordenamento constitucional. Embora não haja sido ainda formulado como “norma jurídica global”(...).

(...) Poder-se-á enfim dizer, a esta altura, que o princípio da proporcionalidade é hoje axioma do Direito Constitucional, corolário da constitucionalidade e cânone do Estado de Direito, bem como regra que tolhe toda a ação ilimitada do poder do Estado no quadro de juridicidade de cada sistema legítimo de autoridade.

No entendimento de Aliomar Baleeiro (2010, p. 783) temos que a proporcionalidade deve ser considerada como um princípio implícito, vejamos:

É no próprio texto expresso da Constituição que, por vezes, encontramos o prestígio atribuído ao que nela está implícito ou resulta da extensão e compreensão de suas disposições(...)

Ao lado dos princípios expressos de tributação, vigoram sobre o campo desta outros princípios constitucionais inerentes ao regime e considerados garantias individuais(...)

Convém lembrar que uma plêiade de princípios esparsos, muitas vezes expressos para reger matéria financeira, orçamentária ou administrativa, são inteiramente aplicáveis à questão tributária como legalidade, impessoalidade,

moralidade e publicidade dos atos administrativos (art. 37), previsibilidade e planejamento dos tributos (art. 165, § 2º) etc.

Não são, entretanto, princípios implícitos. São aplicáveis à matéria tributária, por força de interpretação sistemática, estrutural e teleológica.

Outros, embora não nomeados expressamente no Texto Constitucional, inspiram normas diversas. São, para alguns, verdadeiros e próprios princípios porque nortearam as decisões da Constituinte e presidiram as opções adotadas. São esses os princípios implícitos.

Jurisprudência e doutrina caminham juntas nesse sentido, senão vejamos o posicionamento do STF, através do voto do Min. Luiz Fux (RE 606010 RG/PR, voto da Repercussão Geral do RE 855.649 RS):

Com o surgimento do Estado Constitucional, os direitos fundamentais foram alçados como superiores às próprias decisões estatais, trazendo nova função às Constituições, mediante a assunção de normas superiores e de observância obrigatória, ao reconhecer a força vinculante dos princípios. (HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1988, p. 5) O discurso da proporcionalidade ocupa um espaço cada vez maior para justificar as decisões de juízes e tribunais, e a esta Corte não se faculta ver de forma diferente. Assim, o princípio da proporcionalidade, tem sido constantemente invocado (...). O princípio da proporcionalidade, então, apresenta-se de grande valia na aferição da constitucionalidade da norma impugnada, podendo ser submetida aos seus três subprincípios.

Mesmo não estando expressamente apontado na Constituição Federal, o princípio da proporcionalidade, entendido como verdadeira forma de controle dos atos estatais, tem, como mencionado, sido amplamente estudado e utilizado pela Academia e Tribunais, conjuntamente com aqueles que são considerados como sendo seus subprincípios.

### **3. A REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

A reforma tributária proposta no Brasil busca transformar um sistema complexo e muitas vezes desigual, com o objetivo de torná-lo mais eficiente e justo. Ao focar na simplificação dos impostos e na maior transparência na arrecadação, ela tem um impacto direto sobre os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade. A adequação do sistema tributário às realidades sociais e econômicas de cada cidadão é essencial para que o Brasil possa promover a justiça fiscal, assegurando que a carga tributária seja distribuída de maneira equânime e proporcional, respeitando as condições financeiras de cada contribuinte.

Segundo Cabral (2018), não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, por exemplo, embora tenha como alvo toda a população, impacta de maneira mais severa os mais pobres, que destinam a totalidade de seus rendimentos à compra de bens e serviços essenciais para sua subsistência. Para essa parcela da população, não há possibilidade de acumulação de patrimônio. Em contraste, a tributação sobre a renda, geralmente direcionada a indivíduos cujos ganhos superam o mínimo existencial, tende a incidir de maneira mais significativa, em um cenário ideal, sobre os rendimentos mais altos. Por esses motivos, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, funcionando como uma ferramenta menos eficaz para promover a justiça distributiva, apresentando quase sempre um caráter regressivo, uma vez que a carga tributária recai sobre bens e serviços essenciais cuja aquisição, para os mais pobres, consome inteiramente seus recursos. Essas camadas sociais, excluídas do processo de acumulação de riqueza, também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio que venha a ser tributado. Assim, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, alinhada a uma perspectiva liberal de neutralidade e eficiência econômica, do que ao objetivo de justiça fiscal, combate à desigualdade ou fortalecimento do Estado Social.

Resta evidenciado que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) deveria ser encarado como um dos mais importantes instrumentos de correção das distorções e desigualdades presentes no sistema tributário atual. Ele desempenha um papel crucial na busca por um sistema fiscal mais equitativo, pois sua estrutura progressiva permite que os contribuintes sejam tributados de acordo com sua real capacidade econômica.

Além disso, o IR também pode ser visto como um mecanismo fundamental para atenuar as disparidades sociais, uma vez que sua incidência sobre os rendimentos das camadas mais altas da população pode ser um fator importante na promoção da justiça fiscal. Ao garantir que a carga tributária se distribua de maneira mais proporcional às condições financeiras de cada indivíduo, o imposto sobre a renda se posiciona como um pilar essencial na busca pela equidade e na correção das desigualdades históricas, cumprindo um papel estratégico no fortalecimento do Estado Social e na promoção do bem-estar coletivo.

Aspecto importante a ser considerado, portanto, na reforma tributária é a progressividade dos impostos. O sistema tributário deve garantir que os impostos incidam de forma mais intensa sobre aqueles que têm maior capacidade econômica, respeitando, assim, a ideia de justiça fiscal. A progressividade, quando bem aplicada, pode contribuir para a redução das desigualdades sociais e econômicas, assegurando que os recursos arrecadados

sejam usados para promover políticas públicas que atendam às necessidades de toda a população, especialmente dos mais desfavorecidos.

O princípio da capacidade contributiva, estabelecido pela Constituição Federal, determina que os impostos devem ser pagos conforme a capacidade financeira do contribuinte, de forma que ninguém seja sobrecarregado além de suas possibilidades. A reforma tributária, ao propor mudanças na estrutura de arrecadação, busca criar mecanismos que assegurem essa proporcionalidade, garantindo que as pessoas que têm maior capacidade econômica contribuam de maneira mais significativa, enquanto aqueles com menos recursos não sejam onerados de forma excessiva.

Além disso, o princípio da proporcionalidade, que exige que a tributação seja ajustada às condições econômicas de cada indivíduo, complementa a aplicação da capacidade contributiva. A reforma tributária, ao revisar a forma como os impostos são cobrados, tem o desafio de respeitar a proporcionalidade, evitando que os tributos sejam desproporcionais à realidade financeira de diferentes grupos sociais. Em um país com profundas desigualdades econômicas como o Brasil, é fundamental que a reforma contribua para a redução das disparidades, tornando o sistema tributário mais justo e acessível a todos, sem prejudicar a capacidade de subsistência dos cidadãos mais vulneráveis.

A proposta de unificação de impostos na reforma tributária tem o potencial de simplificar o sistema e tornar a arrecadação mais eficiente. Contudo, esse processo precisa ser cuidadosamente planejado para não prejudicar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade. A mudança nas alíquotas, a eliminação de distorções e a criação de novos mecanismos de fiscalização são aspectos que precisam ser analisados à luz desses princípios, para que a reforma não gere um aumento da carga tributária sobre os mais pobres, mas sim uma redistribuição mais justa dos recursos.

Muito mencionado no tocante a Reforma Tributária, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) é conceituado como um tributo sobre o consumo, incidindo sobre uma ampla gama de bens e serviços, incluindo produtos, serviços, transações comerciais e importações (Balthazar, 2008). Trata-se de um imposto com várias incidências, caracterizado por uma alíquota definida e uma determinação precisa da cobrança, que ocorre ao longo da cadeia de produção e distribuição. Em sua essência, o IVA é um imposto que visa incidir sobre o valor agregado em cada etapa do processo de comercialização, de modo que o tributo é cobrado de forma incremental, com base no valor acrescentado ao produto ou serviço em cada transação.

Esse imposto, sem dúvida, é o modelo que se pretende instituir no Brasil por meio da Reforma Tributária, buscando uma estrutura mais eficiente e alinhada com as melhores

práticas internacionais. A principal característica do IVA é o princípio da dedução, que permite a compensação de débitos com créditos apurados em determinado período, garantindo que os contribuintes paguem apenas sobre o valor agregado nas transações. Em outras palavras, o imposto é cobrado de forma a assegurar que o valor total pago seja proporcional ao acréscimo de valor gerado em cada fase do processo comercial, evitando a cumulatividade, que é uma das maiores falhas dos sistemas tributários tradicionais.

Ao implementar o IVA, espera-se, no Brasil, uma simplificação do sistema tributário, com a eliminação de diversos impostos e a criação de um único tributo sobre o consumo. Esse modelo também favorece a transparência e a justiça fiscal, já que os créditos tributários podem ser recuperados pelos contribuintes em cada etapa da cadeia produtiva, o que reduz o impacto do imposto sobre o custo final ao consumidor e evita a chamada "tributação em cascata". Com isso, a Reforma Tributária visa proporcionar uma maior equidade no sistema fiscal, respeitando o princípio da capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que promove uma arrecadação mais eficiente e menos onerosa.

Por fim, embora a reforma tributária traga avanços significativos no que diz respeito à simplificação e à busca por maior justiça fiscal, o seu sucesso dependerá da implementação de medidas práticas que efetivamente considerem a capacidade contributiva e a proporcionalidade. A transparência nas mudanças, a clareza nas definições das alíquotas e a criação de mecanismos de controle e fiscalização eficazes são essenciais para garantir que a reforma realmente promova um sistema tributário mais justo, equilibrado e que respeite os direitos fundamentais dos cidadãos.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O poder de tributar, uma das funções essenciais do Estado, deve sempre ser exercido com base nos princípios constitucionais que garantem a justiça fiscal e a equidade. No contexto do sistema tributário brasileiro, os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade se destacam como fundamentais para garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira justa, respeitando as condições econômicas de cada contribuinte. Esses princípios não são apenas diretrizes teóricas, mas instrumentos concretos que buscam assegurar que a tributação ocorra de forma a refletir as verdadeiras capacidades financeiras dos cidadãos, evitando sobrecarregar as camadas sociais mais vulneráveis e promovendo uma redistribuição mais equitativa da riqueza.

A justiça fiscal, como conceito central, é fundamental para a construção de uma sociedade mais igualitária. Em um país com profundas desigualdades como o Brasil, a tributação não pode ser um mero mecanismo de arrecadação. Ela deve servir como um instrumento de transformação social, combatendo as disparidades econômicas e promovendo a inclusão. A tributação deve ser um meio eficaz para reduzir a concentração de riqueza e criar um sistema mais justo, no qual todos tenham acesso às mesmas oportunidades e condições dignas de vida. Quando o sistema tributário não leva em consideração a capacidade contributiva, ele pode reforçar e até agravar as desigualdades, perpetuando um ciclo de exclusão social e empobrecimento das camadas mais baixas da população.

Nesse contexto, é fundamental reconhecer a função social do tributo. O tributo não serve apenas para financiar as atividades do Estado, mas também para promover o bem-estar social, garantir direitos e proporcionar os recursos necessários para políticas públicas que atendam às necessidades da população. A arrecadação tributária, quando bem direcionada, tem um papel crucial na promoção do Estado Social, viabilizando serviços essenciais como saúde, educação, segurança e infraestrutura. A partir do momento em que a tributação é voltada para o bem comum e para a redução das desigualdades sociais, ela passa a cumprir sua função social de maneira efetiva, contribuindo para uma sociedade mais justa e equilibrada.

A Reforma Tributária, nesse cenário, surge como uma oportunidade única de reestruturar o sistema tributário brasileiro, alinhando-o aos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade. Ao buscar a simplificação dos tributos, a reforma tem o potencial de reduzir as distorções fiscais existentes, tornando o sistema mais transparente, eficiente e justo. Além disso, a proposta de unificação de impostos e a revisão das alíquotas têm o objetivo de garantir uma tributação mais progressiva, onde aqueles que têm maior capacidade de contribuir assumem uma parcela maior da carga tributária. Esse movimento é essencial para que o Brasil caminhe para um sistema fiscal que promova uma verdadeira redistribuição de recursos, favorecendo as camadas mais vulneráveis da sociedade.

A introdução de um sistema tributário mais justo e equilibrado, por meio da Reforma Tributária, deve ser vista como uma estratégia para garantir que o Estado tenha os recursos necessários para financiar suas funções sociais, como a implementação de políticas públicas eficazes na área da saúde, educação, segurança e assistência social. A reforma tributária não se limita à reforma do sistema de arrecadação, mas deve ser encarada como uma forma de reforçar o papel do Estado na promoção da justiça social, no combate à pobreza e na redução das desigualdades regionais e de classe.

Portanto, os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade, que orientam a justiça fiscal, são fundamentais para a construção de um sistema tributário mais equitativo e eficiente. No entanto, é crucial que o poder de tributar seja exercido de forma responsável, levando em consideração sua função social e o papel transformador que a tributação pode desempenhar na sociedade. A reforma tributária é, assim, uma oportunidade de alinhar o sistema tributário brasileiro com os princípios constitucionais da justiça fiscal, da equidade e da solidariedade social. Em última análise, um sistema tributário mais justo e eficiente contribuirá para um Brasil mais igualitário, com maior acesso às oportunidades e melhores condições de vida para toda a população, especialmente as camadas mais necessitadas.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Redefinição do Dever de Proporcionalidade**, in Revista de Direito Administrativo nº 215, Rio de Janeiro, Renovar, 1999

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A gênese do imposto sobre valor agregado**. Revista Sequência, no 56, p. 245-258, jun. 2008

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 janeiro de 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Sacha Camon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo**. São Paulo: Editora Max Liminad Ltda, 1983

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade econômica e capacidade contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol.14 São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

\_\_\_\_\_, Ives Granda. Teoria da imposição tributária. 2ª ed. Rev. E atual. São Paulo: LTr, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.