

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOBRE O ENFOQUE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ana Paula Zago GONÇALVES¹
Alex Junior Silva SOUZA

RESUMO: O presente trabalho procura desenvolver o raciocínio jurídico no tocante à importância de se conhecer o princípio constitucional da capacidade contributiva, a fim de que o contribuinte esteja ciente que sobre ele há uma tutela fundamental que o livra de possíveis ilegalidades tributárias praticadas pelo próprio Estado na condição de fisco. Foram abordadas também posições jurisprudências alicerçadas neste princípio, possibilitando uma perspectiva com a realidade jurídica, social, política e cultural da coletividade, objetivando, com isso, o bem estar social e a aplicação de justiça.

Palavras-chave: Tributo. Capacidade Contributiva. Princípio da Igualdade. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência.

1 INTRODUÇÃO

A atividade de recolher tributos existe desde as primeiras civilizações, sendo que, apenas atualmente, há uma organização efetiva sobre esse instituto.

Assim, o estudo do instituto tributário se desenvolveu juntamente com a evolução da sociedade, passando por diversas fases, até que obteve em nosso ordenamento jurídico um status constitucional, servindo, inclusive, como instrumento ampliador do Estado Democrático de Direito.

Ademais, importante consignar que a Constituição Federal de 1988, apresenta de forma detalhada os princípios e regras relativas ao Direito Tributário, discorrendo de forma minuciosa as normas aplicáveis.

Ainda assim, mesmo com o advento desse status constitucional, e a criação de um amplo rol de direitos e garantias fundamentais para o contribuinte,

¹ Discentes do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

que limitam o poder de tributar do Estado, persiste, em nossa realidade, uma carga tributária excessiva, que afronta os princípios e cláusulas pétreas, gerando diariamente inconstitucionalidades. Isso decorre do fato que o montante arrecadado além de possuir valores exorbitantes, e nos tornar um dos países com a maior carga tributária, não distribui adequadamente esses valores, criando, assim, um instituto que causa desigualdades e injustiças, um ideal totalmente diverso do que preceitua a Constituição Federal.

Em razão desse conflito, há uma discussão muito grande no cenário jurídico para que ocorra uma reforma tributária, a fim de erradicar as injustiças que acometem a todos os contribuintes, contudo, enquanto tais mudanças não ocorrem, devem-se aplicar, imediatamente, as disposições constitucionais já existentes, pois elas já tutelam o indivíduo e limitam o poder estatal. Normas protecionistas ao contribuinte já existem, devem, no entanto, ter uma maior aplicabilidade.

Nesse ínterim, a fim de promover uma maior justiça fiscal, surgiu o princípio da capacidade contributiva, com a finalidade de alcançar patamares de tributação mais justos e efetivos, por subseqüente, limitando, ainda mais, a atividade tributária.

Por consequência, aplicando-se este princípio, haverá tratamento mais justo ao contribuinte, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, na medida de suas desigualdades, e ao impor o recolhimento de tributos, considerar a capacidade contributiva de cada contribuinte, sendo que, apenas haverá legalidade no tributo, se ele for adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

2 DO TRIBUTO

O Estado, a fim de conseguir atingir o interesse público, satisfazer as necessidades coletivas, e exercer sua atividade intrínseca ao seu poder de comando e administração social, necessita de recursos. Assim, a principal forma de obter pecúnia para subsidiar sua atuação, é através de receitas públicas. Por conseguinte, os tributos, tornam-se a principal fonte dessas receitas.

De acordo com Ricardo Lobo Torres (A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2), os tributos surgiram com a:

[...] paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito.

Neste diapasão, o Estado, exercendo sua função de fisco, se caracteriza como aquele revestido de poder constitucional para arrecadar receitas tributárias, que servirão como subsídio estatal na busca do interesse coletivo.

Assim, a atividade de tributação é um verdadeiro alicerce para a manutenção do próprio Estado, bem como da vida em sociedade.

Imperioso mencionar que o poder fiscal constituído ao Estado, não é ilimitado e muito menos absoluto, devendo ser exercido apenas nos limites insculpidos na Lei Maior.

O nosso Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define a noção de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesse dispositivo verifica-se que o legislador taxativamente demonstrou que o tributo é uma prestação “instituída por lei”, assumindo, assim, o princípio da legalidade, grande importância ao trazer garantias ao contribuinte, que

apenas através de leis, subordinadas à Constituição Federal e aos princípios constitucionais, poderá o Estado tocar em seu patrimônio.

2.1 Da Limitação ao Poder de Tributar

Os direitos fundamentais, criados para tutelarem direitos individuais e coletivos, também exercem seu papel ao vincularem e limitarem do poder de fisco do Estado. Tais direitos funcionam como uma balança que tenta harmonizar direitos e deveres do contribuinte frente ao Estado, para que a tributação não se torne ilegítima, e muito menos inconstitucional.

As leis tributárias possuem a característica de serem extremamente interventivas, haja vista que criam restrições à propriedade e liberdade do contribuinte, sem a sua concordância expressa, em razão disso, os limites à atuação do Estado tornam-se imprescindíveis.

Assim, para melhor tutelar o cidadão, a Constituição não possui apenas limitações expressas ao poder fiscal do Estado, mas também as possui na forma implícita.

Leciona Helenilson Cunha Pontes (Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p.23):

[...] como sistema de limites que permite reconhecer ao indivíduo (sujeito passivo tributário) uma posição jurídica constitucionalmente privilegiada diante do ente tributante, titular da potestade tributária”.

Nesse diapasão, é mister afirmar que as disposições constitucionais tributárias estão embasadas, principalmente, nos seguintes princípios: legalidade, dignidade da pessoa humana e igualdade.

O princípio da legalidade permite que o contribuinte tenha uma garantia constitucional que apenas adimplirá um tributo se a lei assim o dispuser, e não por

mero capricho do fisco. Apenas por força de lei, poderá ser criado um tributo, poderá ele ser cobrado e poderá haver uma sanção para os inadimplentes. Isso trás uma garantia constitucional ao cidadão de que nenhum ente invadirá seu patrimônio se a lei assim não dispuser.

A dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, surge como uma proteção à propriedade e a liberdade do indivíduo, e por ser um princípio genérico, irradia seus efeitos para toda a esfera jurídica, haja vista ser considerado o princípio garantidor da vida em sociedade em um Estado Democrático de Direito.

Afirma Ingo Wolfgang Sarlet (Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.62):

[...] temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.

Tal princípio visa tutelar a subsistência do indivíduo, para que a tributação não ultrapasse os limites de capacidade econômica do contribuinte, gerando assim, além de inconstitucionalidade da norma, um pesar insuportável para o cidadão.

O princípio da igualdade, também tutor dos direitos tributários, é encontrado no artigo 150, II, da Constituição Federal, e visa coibir que contribuintes que se encontrem em situações equivalentes tenham tratamentos diferenciados, ou seja, proibir que contribuintes nas mesmas condições, tenham tributos, cobranças e sanções de formas desiguais.

Leciona Humberto Ávila sobre o princípio da igualdade no direito tributário (Sistema Constitucional Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 349):

Quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se, na feição de princípio e de regra, como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação e, na função de postulado, como limitação de segundo grau, já que orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva de ação e também negativa, na medida em que exige uma atuação do Poder Público para igualar as pessoas (igualdade de chances, ações afirmativas), bem como proíbe a utilização de critérios irrazoáveis de diferenciação ou o tratamento desigual para situações iguais; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa, material e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º e art. 150, II), estabelece tanto o conteúdo quanto a forma da tributação.

Diante do exposto, é possível analisar que o legislador teve sensibilidade ao constituir direitos e garantias aos contribuintes para que eles, que via de regra, são vulneráveis frente ao Estado, tenham instrumentos de defesa para salvaguarda de seus direitos. Sendo assim, tais disposições devem ser obedecidas tanto pelo legislador infraconstitucional, bem como pelo intérprete da lei para que a atividade de tributação esteja em conformidade com a Constituição Federal de 1988.

3 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher receitas aos cofres públicos.

Nas palavras de Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, p. 162, 2010):

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

O doutrinador José Marcos Domingues de Oliveira defende que tal princípio possui dois sentidos, sendo um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. Pelo sentido, objetivo ou absoluto, o princípio da capacidade contributiva significa “a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)”; e no sentido subjetivo ou relativo, esse princípio se constitui na “parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)” (Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35).

Assim, verifica-se que princípio se constitui em regras que deverão ser cumpridas para a que a tributação seja justa e constitucional.

Inicialmente, vê-se a tributação como a necessidade de que o agente responsável pelo fato gerador a ser tributado demonstre riqueza, sendo que apenas dessa maneira, haverá a revelação da capacidade contributiva, não podendo o legislador incidir tributos para quem não demonstrar nenhum tipo de riqueza.

Ademais, deverá o fisco também levar em conta as características econômicas do contribuinte, não podendo o tributo incidir sobre parcelas destinadas a sua sobrevivência, e nem alcançar patamares elevados capaz de denegrir a sua manutenção digna.

Com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, e impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão.

O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo. O eminente doutrinador Sacha Calmon teceu as seguintes considerações (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.p.38):

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo.

Para adentrar tal princípio em nosso ordenamento jurídico, a Carta Magna Federal previu no texto do art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, assim discorrendo:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, se abstraem os princípios constitucionalmente tributários intrínsecos ao princípio da capacidade contributiva: pessoalidade do imposto,

proibição do confisco e igualdade, conforme também dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição Federal.

Diferentemente da Constituição pretérita que apenas previa esse princípio no tocante aos impostos, ele também deve ser aplicado em todo e qualquer tipo de tributo, conforme julgamento do Supremo Tribunal Federal, na ADI n. 948/GO.

Trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, já que é de aplicação imperativa a referida norma constitucional. Assim, sempre que for possível, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva em nome da justiça e da igualdade, sob pena de ser instituído imposto juridicamente inválido. Configura-se, enfim, como uma proteção ao contribuinte.

3.1 A Capacidade Contributiva sob o enfoque do Supremo Tribunal Federal

Analisando-se acórdãos do Supremo Tribunal Federal em que suas fundamentações são embasadas no Princípio da Capacidade Contributiva, verifica-se que este é utilizado pelas partes no processo de maneiras diferentes: de um lado o contribuinte querendo preservar seus direitos fundamentais, querendo uma garantia de que não será tributado além de sua capacidade; e do outro o Estado, na função de Fisco, querendo arrecadar impostos sob determinado fato gerador, empregando tal princípio para garantir que onde houver pelo menos uma mínima capacidade contributiva, deverá haver tributação.

O Supremo Tribunal Federal, na maioria de suas decisões, tem dado preferência ao Fisco, como no recente caso, julgado em fevereiro de 2013, pelo Egrégio Tribunal, através do RE 562.045, cujo acórdão ainda não foi publicado na íntegra, com relação ao imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, que teve questão de repercussão geral, onde era questionada a constitucionalidade de uma lei estadual do ano de 1989, que previa alíquotas progressivas de 1% a 8% para o ITCD, tendo índices de variação conforme o valor dos bens recebidos em doação ou herança, frente ao princípio da capacidade contributiva. Nesse caso o

STF julgou constitucional referida lei, baseando sua fundamentação afirmando que a natureza real do tributo não poderia coibir a alíquota progressista, mas caso ocorra alguma ilegalidade ou confisco, estes poderiam ser solucionados pela aplicação do princípio da capacidade contributiva e demais princípios constitucionais que vedam o confisco.

Desta maneira, o Supremo Tribunal Federal, utilizando do princípio da capacidade contributivas, firmou os seguintes julgamentos:

“Dou destaque a um princípio constitucional limitador da tributação, o princípio da igualdade tributária, que está inscrito no art. 150, II, da Constituição. Esse princípio se realiza, lembra Geraldo Ataliba, no tocante aos impostos, mediante a observância da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º); quanto às contribuições, por meio da ‘proporcionalidade entre o efeito da ação estatal (o seu reflexo no patrimônio dos particulares) e o seu custo’, ou, noutras palavras, por meio da proporcionalidade entre o custo da obra pública e a valorização que esta trouxe para o imóvel do particular; e, referentemente às taxas, ‘pelo específico princípio da retribuição ou remuneração. Cada um consome uma certa quantidade de serviço público e remunera o custo daquela quantidade.’ (Geraldo Ataliba, ‘Sistema Trib. na Constituição de 1988’, Rev. de Dir. Trib., 51/140).” (ADI 447, Rel. Min. **Octavio Gallotti**, voto do Min. **Carlos Velloso**, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993.)

"A jurisprudência do STF entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. **Celso de Mello**. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade." (ADC 8-MC, Rel. Min. **Celso**

de Mello, julgamento em 13-10-1999, Plenário, DJ de 4-4-2003.) **No mesmo sentido**: ADI 2.551-MC-QO, Rel. Min. **Celso de Mello**, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.

"Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Constitucionalidade. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à LC 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo ISSQN. (...) As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas." (ADI 3.089, Rel. p/ o ac. Min. **Joaquim Barbosa**, julgamento em 13-2-2008, Plenário, DJE de 1º-8-2008.) **No mesmo sentido**: RE 690.583-AgR, rel. min. **Cármem Lúcia**, julgamento em 18-9-2012, Segunda Turma, DJE de 4-10-2012; RE 557.643-AgR, Rel. Min. **Eros Grau**, julgamento em 10-2-2009, Segunda Turma, DJE de 13-3-2009.

Em contrapartida ao posicionamento que vem sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal, acerca do princípio da capacidade, o presente trabalho entende que determinado instituto deve tutelar os direitos fundamentais de todo e qualquer contribuinte, em detrimento do Fisco, servindo como um limite ao poder tributador do Estado, a fim de resguardar o contribuinte não apenas de uma exação fiscal, mas de toda uma carga tributária que ele é obrigado a suportá-la.

Estudando-se a realidade tributária brasileira, vê-se a desigualdade tributária entre as classes sociais, onde as classes de alto poder aquisitivo não são tão impactadas com a imposição fiscal, do que as classes de renda mais baixa, haja vista que o maior setor de tributação está no consumo, atingindo o contribuinte indireto, em especial, as pessoas carentes economicamente, que tem grande parte de seu orçamento comprometido com tributos, e dessa forma o princípio da capacidade contributiva não atinge o seu ideal, e, inclusive, afronta outros princípios, como o da Isonomia e o da Dignidade da Pessoa Humana.

Nesse ínterim, além da carga tributária ser efetivamente desigual e elevada, a contraprestação do Estado não apresenta compatibilidade com o que se recolhe. Os serviços fornecidos pelo Estado além de insuficientes, são em sua

grande maioria prestados de formas deficientes, refletindo, principalmente nos contribuintes mais pobres que dependem diretamente de uma atuação do Estado para sobreviver, como moradia, educação e saúde.

Desta maneira, nosso instituto tributário, além de uma vergonha nacional, beira um colapso. Em virtude disso, há um grande movimento exigindo uma reforma tributária. Contudo, entende-se que esta não é, por enquanto, a melhor solução, mas sim, aplicar os textos constitucionais já existentes, haja vista que não adianta mudar texto de lei, se a norma continuar a não ser cumprida, e os Tribunais não aplicarem a melhor exegese sobre ela.

3 CONCLUSÃO

O Princípio da Capacidade Contributiva é orientação fundamental do Estado Democrático de Direito, e imprescindível para o exercício da igualdade no Direito Tributário pátrio.

É cediço que a carga tributária total dos brasileiros vem se tornando insuportável, acima dos limites admissíveis dos contribuintes, e como se não bastasse, a maior parte do dinheiro arrecadado não é revestido adequadamente em, melhorias e benefícios para a população, o que torna a arrecadação ainda mais injusta.

Em que pese ser o objeto do presente estudo uma orientação eminentemente teórica, tornou-se importante ressaltar a importância da aplicação deste princípio na prática jurídica, bem como a possibilidade, ainda que em tese, de promover a sua aplicação em todos os níveis de tributação.

É uma concretização do Princípio Geral da Igualdade, no âmbito da tributação nacional, impondo ao legislador a observância da referida orientação, e ao Poder Judiciário, através de métodos diretos e indiretos, o dever de rechaçar práticas abusivas dos entes federativos competentes para instituir a referida tributação, enquanto poder de controle de constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativo.

Vale frisar que se trata de orientação na busca de uma tributação mais igualitária, mais justa, impondo o ônus da tributação nos limites da capacidade contributiva do contribuinte, sem prejuízo deste comprometer seu sustento e de sua família.

Nada mais justo do que impor uma tributação maior àqueles que têm mais condições de contribuir, respeitando, também, os limites destes, sem inviabilizar a atividade econômica de ninguém.

Ao final, todos suportarão o mesmo sacrifício, resultado fundamental ao bom exercício de um sistema jurídico igualitário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 162, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 349.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.p.38.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35.

PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005, p.23.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.62.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2.