



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
ARTIGO CIENTÍFICO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA  
JUSTIÇA TRIBUTARIA**

ORIENTANDO: FELIPE RIBEIRO DE AQUINO MOURA  
ORIENTADOR :PROF. LARISSA MACHADO ELIAS

GOIÂNIA-GO  
2021

FELIPE RIBEIRO DE AQUINO MOURA

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

JUSTIÇA TRIBUTARIA

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof. (a) Orientadora Larissa Machado Elias

GOIÂNIA-GO

ANO

2021

FELIPE RIBEIRO DE AQUINO MOURA

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**JUSTIÇA TRIBUTARIA**

Data da Defesa: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo Nota

---

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo Nota

Dedicatória

Agradecimentos

## SUMÁRIO

### **RESUMO**

### **INTRODUÇÃO-8**

### **1 SURGIMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA -10**

#### 1.1 BREVE HISTORICO-10

#### 1.2 CONCEITO-12

### **2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL-15**

#### 2.1 RELAÇÃO COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS-15

##### 2.1.1 A relação da Capacidade Contributiva com princípio de Isonomia-16

#### 2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS TRIBUTOS-19

#### 2.3 JURISPRUDENCIA DO STF ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA- 22

### **3 JUSTIÇA TRIBUTARIA NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA-25**

#### 3.1 ESTADO JUSTO-25

#### 3.2 TRIBUTAÇÃO NA FORMA DISTRIBUTIVA E REDISTRIBUTIVA-27

#### 3.3 CARGA TRIBUTARIA BRASILEIRA-29

#### 3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RELACIONADO COM JUSTIÇA TRIBUTARIA-32

### **CONCLUSÃO-34**

### **RESUMO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA-34**

### **PALAVRAS-CHAVE EM LÍNGUA ESTRANGEIRA-35**

### **REFERÊNCIAS-36**

## **RESUMO**

Este trabalho analisa os principais aspectos da Capacidade Contributiva, dada a profundidade e relevância da matéria. A exposição do tema inicia-se sob o seu conceito, e sua previsão na Constituição Federal, bem como a sua característica e possibilita o leitor, após brevíssimos apontamentos, ter uma noção acerca do assunto.

Após demonstrar seu conceito, busca-se mostrar os traços de sua origem e sua evolução ao decorrer da história, e em seguida busca-se o esforço da doutrina em construir sua noção, para em seguida ser apresentado a relação da Capacidade Contributiva aos demais tributos na Constituição Federal, principalmente com a igualdade, definindo se a Capacidade Contributiva é um princípio próprio ou um subprincípio da igualdade.

Posteriormente, demonstra a capacidade contributiva nos tributos, e assim ao final do trabalho, analisa a regressividade da carga tributária brasileira, e a capacidade contributiva na prática, e por fim há análise sobre o estado justo, e como a capacidade contributiva está relacionada com a justiça do estado e a justiça da carga tributária.

Palavras-Chave: DIREITO – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – HISTÓRICO – CONCEITUAÇÃO- PRINCÍPIOS – IGUALDADE- ESTADO – JUSTO – JUSTIÇA - TRIBUTAÇÃO

## INTRODUÇÃO

E um assunto que causa muita polemica nos dias de hoje, principalmente no Brasil por ser considerados um dos países mais injustos no sistema tributário. A discussão principal sobre esse tema será sobre o princípio constitucional tributário capacidade contributiva e com isso sua relação no direito tributário brasileiro, principalmente com princípio de isonomia que está interligado com princípio de capacidade contributiva, pois para haver a capacidade contributiva tem a igualdade, e sobre sua relação com tributos, e a concepção de estado justo e como alcançar a justiça tributária com a capacidade contributiva.

Entretanto neste trabalho abordara sobre esse assunto sobre a capacidade contributiva presente na CF/88.

Os princípios são importantes de serem estudados para poder entender o sistema tributário como um todo, de como funciona a legislação tributária, de como funciona a anterioridade no direito tributário e as suas exceções da anterioridade anual e nonagésimal, sobre como funciona a isonomia tributária e capacidade contributiva.

A escolha de do tema do trabalho e sobre a capacidade contributiva em que consiste em os tributos deveriam ser graduados conforme a capacidade contributiva dos contribuintes, e foi introduzido no Brasil na Constituição Federal de 1946, após debate de vários especialistas. Entretanto a Emenda Constitucional de 1.12.1965 em flagrante retrocesso, veio a expulsar esse princípio, voltando apenas da constituição de 1988.

Sendo assim, também será demonstrado o conceito ideal de Estado, para que haja a justiça tributária, e demonstrando como encaixa essa justiça tributária na capacidade contributiva, e além de demonstrar a carga tributária no brasil e a mostrar com dados o porquê de ser regressiva.

O objetivo desse trabalho é demonstrar a justiça tributária, com citações de doutrinas, jurisprudência, demonstrado desde de seu conceito, a evolução histórica, o princípio na Constituição Federal, além de demonstrar com dados

da Receita Federal a carga tributária regressiva brasileira, além de apresentar soluções para um estado justo.

A metodologia a ser utilizada na elaboração da pesquisa envolverá o método dedutivo e a pesquisa teórica.

Tendo em vista o tema a ser tratado, o trabalho será realizado em cerca do estudo sobre o tema em base na jurisprudência, doutrinas e artigos sobre a Capacidade Contributiva. Será realizado pesquisa bibliográfica em que se baseara em conteúdo de doutrinas, artigos escritos por juristas e leis. Em base a natureza da metodologia, será feita pesquisa básica e aplicada. E quanto a abordagem será realizado pesquisa qualitativa e quantitativa.

## **1 SURGIMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **1.1 BREVE HISTORICO**

Para compreender a origem da Capacidade Contributiva no Brasil, precisamos entender o contexto em que ela surgiu e a sua evolução até a primeira aparição na Constituição Federal de 1946

Fincada a ideia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remota sua origem ao próprio surgimento do tributo. O primeiro relato sobre tributos e no antigo Egito, e que de alguma forma guardavam a relação com a riqueza daqueles que deveriam pagar. Em base nisso, começou discussão sobre tema em que os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante os seus méritos. Vale ressaltar que na Grécia o sistema tributário era progressivo, e a subsistência básica, especialmente entre os pobres, não estava sujeita a tributação. Outrossim essa ideia sobre justiça fiscal foi ganhando mais força, presentes em obras de renomados filósofos como Alex Smith, São Tòmas de Aquino.

Nesse momento histórico, já era de conhecimento as populações civilizadas a ideia sobre a Capacidade Contributiva, em que vários episódios políticos podem ser retratados como “Boston TeaParty”, em que consistiu em uma revolta dos nortes americanos que se rebelaram contra a excessiva tributação cobrada pelos ingleses, principalmente pelo chá, evento em que se encadeou em um precedente para a independência dos Estados Unidos da América, outro exemplo a Revolução Francesa em que o governo de Luís XVI, obrigava o povo sangrar com impostos, quando o clero e nobreza tinham privilégios de não pagar impostos, como se possuíssem imunidade tributária. Não podemos de citar o maior movimento contra essa tributação excessiva no brasil, que foi realizada em 1789, a Inconfidência Mineira provocada pelo abuso de cobrança fiscal da coroa portuguesa, por ocasião da derrama, que consistia em ser uma coleta fiscal no estado de Minas Gerais a fim de assegurar o piso de 100 arrobas anuais na arrecadação do quinto.

Entretanto, supõe-se que a maior evolução da capacidade contributiva como teoria precisa e consistente deu-se ao trabalho de Benvenuto Griziotti, em que ele entendia que a Capacidade Contributiva era a própria causa da obrigação tributária.

Com isso outras obras aprimoraram o conceito de Benvenuto Grizzoti, o jurista Misabel Derzi em sua brilhante monografia, intitulada ‘ Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva’, o qual buscou a dar efetividade e concreção, fazendo assim a noção de capacidade contributiva se aproximar ao princípio de igualdade, outrossim o evoluindo até a Capacidade Contributiva absorver por completo o princípio de igualdade, dando ideia a justiça tributária.

Sabendo de todo esse contexto, a capacidade contributiva demorou a ser introduzidas no Brasil, não sendo presentes após a Constituição Imperial nas cartas de 1891, 1934 e 1937. Sendo assim introduzida na democrática Constituição de 1946, em que retratava em ser Art. 202: “. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. ” Na época esse texto fundamental sofreu bastante críticas, para Alcino Pinto Falcão, renomado jurista da época o retrata o dispositivo como um verdadeiro “idiotismo”. Com isso na ditadura militar, na Constituição de 1967, em pleno retrocesso veio a expulsar esse disposto no texto constitucional com a volta na Constituição de 1988. Primeiramente a capacidade contributiva foi retratado no Art. 145, § I, preceito que coincide com aquele encravado em 1946, e sendo relacionada aos demais impostos expostos no texto fundamental como veremos adiante.

## 1.2 CONCEITO

O verdadeiro significado do conceito de Capacidade Contributiva tem sido motivo de discussão ao redor do mundo desde de surgimento de sua teoria pelo conceituoso trabalho de Benvenuto Griziotti.

Sendo assim, em decorrer do tempo houve diversas teorias de capacidade contributiva. Para Griziotti, o princípio indica a “potencialidade que possuem os submetidos a soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos. Para Rubens Gomes de Sousa definiu Capacidade Contributiva como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas necessidades elementares de existência, riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”. Emilio Giardina entende-se a como a “possibilidade econômica de pagar o tributo”, enquanto Moschetti a vê como a “força econômica do contribuinte”.

E outros tantos identificam a capacidade contributiva, porém essa dificuldade em conceituar se deve, pois, o entendimento sobre a capacidade contributiva apresenta alto grau de generalidade e vacuidade, características próprias do direito positivo.

Em base nisso podemos citar outros doutrinadores com conceituação negativa acerca do assunto, com críticas referentes a sua validade científica, como faz o mestre Alfredo Augusto Becker: “Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar peso do tributo é incorrer as respectivas possibilidades de suportar peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma ou outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem ofereceram um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-las às prestações dos demais, nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos, trata-se de locução ambígua que se presta nas mais variadas interpretações”.

Outrossim outro doutrinador manifesta seu conceito baseado em críticas, como o Giardina escreve em sua obra recusando a ausência de significado: ". Mas, se admitem a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem a censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressivos pela Constituição modernas, não seriam, em definitivo, palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual e oportuno elevar um pouco de incenso, mas para qual é suficiente uma verba oferenda".

Entretanto, não pode definir um significado exato sobre a capacidade contributiva, e sim mostrar no plano jurídico – positivo a Capacidade Contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela sua capacidade contributiva em seu âmbito.

A cerca sobre o estudo da Capacidade Contributiva, podem ser entendidos em dois sentidos diferentes: a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, e capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Retrata-se sobre capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se retrata sobre um fato de manifestação de riqueza, refere-se ao termo, nessa acepção, a atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que se demonstrem aptidão para concorrer despesas públicas.

Já se referindo a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, como o próprio nome já diz – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa.

Assim para poder diferenciar esses dois significados, os renomados juristas Còrtez Domingues e Martin Delgado dispõe que a capacidade contributiva absoluta é a aptidão abstrata para concorrer gastos públicos, enquanto a capacidade contributiva relativa se dirige a delimitar o grau de capacidade.

Outrossim, exemplificando melhor o significado de cada capacidade contributiva, podemos definir que a capacidade contributiva relativa ou

subjetiva, opera inicialmente como critério de graduação de impostos. Retratando sobre a graduação de impostos, a capacidade contributiva atuara como limite da tributação, permitindo que a progressividade tributaria atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.

Já conceituando sobre a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, podemos observar que funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ao condicionar a diretriz para eleição das hipóteses de incidência de impostos.

## **2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

### **2.1 RELAÇÃO COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

A capacidade possui relação direta com o princípio da igualdade e isonomia tributária, sendo assim também há relação aos demais princípios constitucionais, em destaque ao princípio da legalidade, tipicidade, republicano e da função social da propriedade.

Começando pelo princípio da igualdade, há uma nítida relação com a capacidade contributiva, pois é a lei que irá propor a incidência dos tributos, sempre de acordo com a Constituição Federal, sempre respeitando que a tributação esteja relacionada com a capacidade dos contribuintes. Em base nisso Alberto Xavier em sua obra “ Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação” (1978), exemplifica sobre aspecto formal do Estado de Direito, em que o Estado, na realização de seus fins, deve exclusivamente utilizar formas jurídicas, ou seja, impor a lei e apenas a lei, a escolha, dentre as manifestações de capacidade econômicas possíveis, daquelas que reputam adequadas a tributação.

Acerca sobre o princípio de tipicidade, e nítido a conexão com a capacidade contributiva, assim a visão de Alberto Xavier em sua obra “ Os Princípios da Legalidade e Tipicidade Tributária” (1978) relata que é um imperativo constitucional dirigido ao legislador, um limite material ao processo de tipificação, uma vez que se encontra limitado na sua faculdade de escolha e de situações de vida suscetíveis de desencadear efeitos tributários àquelas situações reveladoras de capacidade contributiva. Assim nas palavras de Helena Regina Costa na sua obra Capacidade Contributiva (1993) diz: ” O conceito de fato tributário, portanto, caracteriza-se, por um requisito formal, a tipicidade, e por um requisito material, a capacidade contributiva”.

Em relação ao princípio republicano, está em direta relação com o princípio de segurança jurídica. O princípio republicano tem ligação com a capacidade contributiva pelo fato de estar relacionado com princípio da igualdade. Outrossim o jurista Geraldo Atibaia em sua obra Os princípios (pág.

74 a 77) explica seu conceito: " A res pública é de todos para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos cidadãos. " Em base nisso para demonstrar o princípio republicano na capacidade contributiva, Roque Carrazza, em sua obra Curso de Direito em matérias de imposto, calibrada em função de riqueza do contribuinte, a observância da capacidade contributiva do sujeito passivo realiza o ideal republicano, afastando, na tributação, privilégios indevidos, de pessoas ou categorias de pessoas. "

O princípio da função social da propriedade, que é citado inúmeras vezes na Constituição Federal, consiste em uma limitação ao direito de propriedade. O proprietário deve usar e desfrutar do bem, exercendo esse direito em prol da coletividade. Acerca da noção da função social no âmbito tributário, o doutrinador Helenilson Cunha Pontes em sua obra " O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário (2000) explica : "Conceber a capacidade contributiva ( e a exigência de justiça e solidariedade que ela consubstancia) como fundamento do dever tributário permite visualizar a imposição tributaria não somente como um dever imposto pelo estado, mas como uma consequência necessária do direito de propriedade e da riqueza por meio dele manifestada. Deslocar o eixo da análise de fundamento do dever tributário para a capacidade contributiva pressupõe reconhecer neste dever uma consequência da proteção ao direito de propriedade e da função social que este direito deve desempenhar em um Estado Democrático de Direito.

### 2.1.1 A RELAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM PRINCIPIO DA IGUALDADE E ISONOMIA TRIBUTARIA

A concepção de igualdade sofreu diversas interpretações pela doutrina com decorrer do tempo. Sendo assim, muitos doutrinadores diferenciam a igualdade em dois sentidos diferentes: a igualdade formal e a igualdade material.

A igualdade no sentido material, significa dizer o tratamento equânime a todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Em base nessa afirmação, nota-se que a igualdade em seu sentido material jamais foi alcançada. A igualdade no sentido formal, expressa as legítimas discriminações autorizada aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações

ou desequiparações consagrada na lei. Sendo assim como orienta o doutrinador José Afonso da Silva, desnecessária a distinção entre a igualdade perante a lei e a igualdade na lei, pois o que importa ressaltar é que o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.

Outrossim, impende verificar se a discriminação tributaria postulada pelo princípio da capacidade contributiva atende ao princípio da igualdade. É nítido a relação entre o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, ambos disciplinam parâmetros para a repartição de encargos entre os destinatários da norma jurídica. Contudo não são destacadas maiores divergências acerca dessa comparação, com isso a questão sobre capacidade contributiva ser um subprincípio da isonomia tributária, se remete à suposta autonomia da capacidade contributiva frente ao princípio de igualdade, o que leva a necessidade de explicitar se é uma norma autônoma, dotada de sentido próprio, ou se caracteriza um desdobramento do princípio de igualdade.

Para exemplificar essa diferença, consiste em saber como norma autônoma, ou seja, desvinculado do princípio da igualdade, sua previsão constitucional expressa seria ou não necessária. Acerca disso o renomado jurista Carlos PalaoTaboada, relata que sendo o princípio da igualdade um princípio que tem conteúdo próprio, não necessita de concreções positivas fora dele, podendo a noção de “capacidade contributiva” perfeitamente desaparecer do texto constitucional sem que se diminuam as garantias dos particulares. Assim a capacidade contributiva não seria mais do que um elemento imediatamente dedutível da ideia de justiça.

Todavia, há vários doutrinadores que relatam que a Capacidade Contributiva é apenas uma derivação do princípio da Igualdade, sendo assim Ernesto LejeuneValcarcel em sua obra “Direito Financeiro” (2017) diz que a “justiça tributária” que de modo algum pode ter conteúdo exclusivo o respeito a capacidade contributiva. Em sua obra relata também que a capacidade contributiva assim como a noção de generalidade da tributação, não são dois princípios do da igualdade, mas meras especificações e exigências dos mesmos. Em sua conclusão, observa que o princípio da capacidade contributiva é incapaz, por si só, de dar respostas as exigências do fenômeno tributário do nosso dia a dia, ao passo de que o princípio de igualdade permite

superar com maior perfeição técnica as contradições que aquele aplicaria se fosse convertido no único princípio diretor de todo ordenamento jurídico.

Em base nisso, percebe-se que a capacidade contributiva não é um princípio autônomo e sim um subprincípio da igualdade e igualdade tributária, prevista no art.5º e 150º,I da Constituição Federal. Entretanto afirmar que a capacidade contributiva consiste em um subprincípio da igualdade, não é diminuir a sua relevância, mas apenas em mostrar a sua conexão com a isonomia tributária.

## 2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS TRIBUTOS

Aspecto que se reveste de importância para a análise completa da capacidade contributiva é a sua relação as espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Para exemplificar a capacidade contributiva nos tributos diretos e indiretos, há necessidade de explicar seu conceito. Os tributos diretos são aqueles nos quais os pagamentos do valor do tributo se esgotam em uma única etapa, resultante da imposição do tributo resultante, como por exemplo o IR. Em relação a capacidade contributiva, (DUTRA, 2010, p.128) diz : “ Dada a própria característica dos tributos diretos e de fato estarem presentes no mesmo indivíduos, sem transferência de encargos econômicos a terceiros, não sobejam dúvidas acerca da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Segundo doutrinador Ricardo Alexandre em sua doutrina Direito Tributário (2019) explica que os tributos indiretos, são, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico – financeiro para uma pessoa diferente definida a aquela em lei, como sujeito passivo, por exemplo o ICMS. De acordo com DUTRA (2010, p.129), a aplicação da capacidade contributiva aos tributos indiretos é voltada ao consumidor final do produto do serviço em razão deste ser este, em última análise, quem suporta os ônus fiscais.

Acerca dos impostos pessoais tem o significado que já se diz em seu próprio nome. São tributos que incidem de forma subjetiva, considerando apenas os aspectos pessoais do contribuinte como o imposto de renda. Sendo assim, Paulo Balbè diz em sua obra Justiça Tributária e Capacidade Contributiva (2018, pag.103) : “ Nos tributos pessoais há um amplitude de aspectos considerados para aferir a força econômica do contribuinte, sobretudo a possibilidade de arcar com a carga tributária. Consideram-se situações particulares do sujeito passivo, relacionadas a aspectos diversos de sua vida ( por exemplo, idade, renda, saúde, estado civil, dependentes, educação) para a individualização de sua obrigação tributária. Essas situações serão relevantes para a apuração do tributo mediante seu enquadramento em alguns elementos de hipótese de incidência (por exemplo, base de cálculo e alíquotas), ou seja, promovem a modificação daqueles aspectos ou até mesmo a sua isenção. A consideração das condições pessoais do sujeito passivo

possibilita dimensionar a carga tributária individual em níveis bastante aproximados a realidade econômica. Não é por outra razão que os impostos pessoais são tomados como parâmetro tomado para identificação da capacidade contributiva, ilação que decorre da própria previsão do §1º do artigo 145 da Constituição Federal, que ordena ao legislador a observância do caráter pessoal dos impostos, ao lado da capacidade contributiva.

Todavia, os tributos reais não levam em consideração os aspectos pessoais e subjetivos. Eles incidem sobre as coisas, como por exemplo o IPVA, em que incide sobre o veículo automotor e não a pessoa. Assim Buffon (2009, p.196) observa que os tributos reais seja admitida a aplicação da capacidade contributiva, vinculando o legislador para que, no exercício do poder que lhe foi delegado pela Constituição, os crie leis tributárias nas quais elementos da hipótese de incidência contemplem critérios de discriminação e classificação voltados para apuração individualizada da capacidade contributiva, o que não pode se admitir exageros.

Há bastante controvérsia entre os doutrinadores se há relação entre a capacidade contributiva e tributos vinculados. Como exemplifica Ricardo Alexandre em sua doutrina (2019) os tributos vinculados são os tributos cujo o fato gerador seja um “ fato do estado”, de forma que, para justificar a cobrança, o sujeito ativo precisa realizar uma atividade específica relativa ao sujeito passivo. Em base nisso NABAIS (2012, p.449) afirma que a capacidade contributiva advém do princípio de sacrifício, relacionado a capacidade pessoal de o contribuinte suportar os impostos em igualdade de condições. Outrossim isso resulta que a capacidade contributiva não tem relações com espécies tributárias para as quais o dever jurídico consistente no pagamento de valores ao Estado possa decorrer de um serviço efetivo ou potencial prestado pelo ente público. Acerca disso doutrinadores como Nabais (2012, P.474), Buffon (2009, P.209) e Costa (2012, P.62) entendem que a capacidade contributiva não tem aplicação as espécies tributárias de natureza remuneratória, retributiva ou reparadora, como por exemplo as taxas e contribuição de melhorias, que são os tributos vinculados. Todavia doutrinadores como Dutra (2010, p.131), Melo (2012, pp. 169-170) afirmam ser aplicáveis capacidade contributiva nos tributos vinculados, principalmente nas taxas em base na jurisprudência do STF (AgR no RE 216259/CE, AgR no RE191417 e RE 232393/SP) em que julgou a

capacidade contributiva em relações as taxas. Em base nisso Costa (2012, p.62) afirma: “ Em tais hipóteses, porém, a exoneração tributaria é concedida não em virtude da diminuta ou inexistente capacidade contributiva dos sujeitos, mas em razão de considerações de outra ordem, tais como a desigualdade social, a minimização do sofrimento das pessoas pobres etc. Justifica-se, portanto, tal medida como fundamento de outras diretrizes constitucionais, sem recorrer-se ao princípio da capacidade contributiva, estranho a compostura da hipótese de incidência de tributos vinculados”.

### 2.3 JURISPRUDÊNCIA DO STF ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Desde que a capacidade contributiva foi reintroduzida no texto fundamental de 1988, o princípio da capacidade contributiva ganhou maior visibilidade, com evidente reflexo na jurisprudência produzida recentemente.

O princípio no decorrer do tempo foi aplicado com bastante timidez, porém nos últimos anos tem se observado uma maior familiaridade do Poder Judiciário em questões relacionadas a capacidade contributiva.

Sendo assim, alguns acórdãos retirados em julgamentos recentes do STF:

- Ação direta de inconstitucionalidade- Constitucional- Tributário- Itens 21 e 21.1 da lista anexa complementar 116/2003 – Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notareis- Constitucionalidade. Ação direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa a Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços e registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISSQN. Alegada violação dos artigos 145, II, 156,III e 236 caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, “a” e §§ 2º e 3º da Constituição, entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes a tributação, porquanto a circunstancia de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150,§3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação de serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca e uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, como 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. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (ADI 3.089-DF,rel. Min. Carlos Britto, rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 13.2.2008)

- Ação Direta de Inconstitucionalidade- Art. 3º, da Lei nº 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes de taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários – Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecidos valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo essas fixadas segundo a capacidade contributiva de cada profissional- Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de valores Mobiliários, nos termos da lei n. 5.172 de 1966- Código Tributário Nacional- Ação direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente. ( ADI 453-DF, rel.Min. Gilmar Mendes, j. 30.8.2006)

- Constitucional. Tributário- RE interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual- Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública- COSIP- Art.149-A da Constituição Federal- Lei Complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina- Cobrança realizada na fatura de energia elétrica- Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários de serviço- Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia- Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município – Ofensa aos princípios de isonomia e da capacidade contributiva- Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade- Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública- A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre consumidores de energia elétrica, não afronta a capacidade contributiva- Tributo de caracter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem como uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço contribuinte.- Recurso extraordinário conhecido e improvido (RE 573.675-SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.3.2009, Repercussão Geral)

Sendo assim, esses entendimentos são acerca das maiores dúvidas da capacidade contributiva, em relação aos tributos indiretos, em que possui a maior polemica sobre capacidade contributiva e nas taxas – tributos vinculados.

### 3. JUSTIÇA TRIBUTARIA NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

#### 3.1 CONCEITO DE ESTADO JUSTO

Para demonstrar a justiça tributária, há necessidade de explicar a origem de um estado justo, como o estado social segundo a filosofia de Rawls. Segundo Cardoso (2014, pp- 128 a 129), a possível origem de um modelo de organização com atuação incisiva do Estado no Papel de protagonista na correção de desigualdades sociais pode ser atribuída aos Estados Constitucionais do pós- guerra europeu, dos quais se exigiu uma forte atuação social, especialmente no préstimo de serviço de seguridade e emprego. Assim amparada nesse arquétipo de estrutura estatal, foram admitidos incrementos de gasto público com direitos sociais, demandando uma atuação incisiva do sistema tributário para o financiamento dessas despesas e, também como próprio instrumento de redistribuição de riqueza, mediante a utilização de técnicas como alíquotas progressivas sob justificativa da aplicação do princípio da capacidade contributiva ou da extrafiscalidade.

Assim como Cardoso observa em sua obra: “ No Estado Social, todavia, o papel da organização estatal sofre drástica transformação. O Estado passou a assumir papel preponderante na vida social em todas as suas esferas, sendo-lhe impingida a tarefa de organizar, coordenar e, principalmente, impulsionar a atividade econômica. Tudo isso vinculado a uma ratio maior, de diminuição de desigualdades sociais que são provocadas e extremados pelo sistema capitalista. A tributação, por sua vez, assume papel de mecanismo de combate às desigualdades sociais, com sua vinculação mais efetiva à capacidade contributiva, com a priorização dos tributos progressivos (principalmente sobre renda e herança) e da utilização visando fins extrafiscais. ”

De acordo com Miranda (2012, p.99), prevê que o Estado contemporâneo prevê direitos fundamentais em benefício de seus cidadãos, direito esses que ultrapassam a dimensão de singelas garantias constitucionais e se convertem em pretensões individuais face ao estado, que fica obrigados prestar benefícios econômicos e culturais.

Acerca desse conceito, há conclusão que um Estado que no qual exista amplo sistema de benefícios diretos, prestado na forma de transferências sociais, se dá pelo o Estado Social.

### 3.2 TRIBUTAÇÃO NA FUNÇÃO DISTRIBUTIVA E REDISTRIBUTIVA

O sistema tributário brasileiro é moldado para uma economia de mercado com modo de produção capitalista, situada em um Estado de forma federativa que sofreu influência cultural liberal e está inserido em uma carta constitucional de características progressivas, ou seja, estado social (Paulo Balbé, 2018. P.124).

O regime tributarista justo, que promova a distribuições de riquezas de forma igualitária, deve considerar fenômeno social complexo, que abrange os subsistemas jurídico e econômico (MARTINS, 2008, p.04).

Acerca disso, com a análise do ambiente da tributação brasileira, resta saber o papel das normas tributarias nesse sistema tributário, tem como função distribuir os custos sociais entre os indivíduos ou se atuam de outro modo. Para compreender isso, há necessidade de mostrar como funciona a tributação em relação ao mercado.

De acordo com a obra “ Finanças Públicas” de Giambiagi e Alem, o mercado e seu sistemas de preços asseguram de forma bastante ampla a oferta de bens e serviços, proporcionando seu acesso aos interessados que se disponham a realizar pagamento do valor de troca (preço). Pressupõe-se que o mercado será completo quando puder abranger todos os bens e serviços almejados pela sociedade e quando o custo de produção desses bens e serviços for inferior ao preço pelo qual os interessados se dispõem a pagar. Todavia, não há um mercado que seja completo, como relata Riani (2002) , que alguns bens não podem ser prestados pelo setor privado, muito por conta das características dos bens públicos, como a inviolabilidade econômica, visto que a dificuldade de restringir os bens públicos a um único indivíduo

Nesse sentido, seria a função alocativa do Estado, em que consiste a utilização de mecanismos que viabilizam a oferta e o acesso de bens públicos e de alguns bens econômicos aos cidadãos. Realizada a escolha acerca da forma pelo qual os bens e serviços serão disponibilizados, se é setor público ou privado, o Estado poderá se valer de mecanismos como a tributação, subsídios e regulamentação para viabilizar o acesso à população carente. Essa tributação ocorre de modo indireto, propiciando recursos para que sejam fortalecidos bens e serviços públicos essenciais de forma igualitária. Também é

possível compreender como uma sistemática redistributiva de baixa intensidade.

Outrossim, há outras situações que a redistribuição de renda poderá ocorrer de forma direta pela tributação, quando a imposição tributaria esteja revestida de natureza extrafiscal ou quando, observa o princípio da capacidade contributiva, sejam utilizados os subprincípios da progressividade e seletividade. Nesse último caso, a imposição fiscal, graduada segundo a capacidade contributiva dos contribuintes detentores de melhores condições (que demonstram possuir parcelas mais expressivas das bases econômicas eleitas para tributação), arcarão de modo mais significativo para o custeio de bens e serviços públicos destinados a todos indivíduos. Outrossim, com essa redistribuição indireta, há bastante interferência do estado para melhorar economicamente as condições dos indivíduos. Assim de acordo com Silveira (2009, p.104) : “ Por outro viés, a intervenção estatal no mercado, conquanto salutar e necessária em situações específicas, não poderá adquirir tamanha relevância a ponto de alterar substancialmente o próprio equilíbrio de sistemas de preço, cuja eficiência e a base econômica. Com base na neutralidade econômica é que se deduz o princípio da neutralidade fiscal, determinando que a tributação não deve interferir com rigor nas decisões dos agentes e na formação de preços. Busca-se um sistema tributário ótimo, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas”.

Assim o processo de distribuição não seja pautado por interesses econômicos, e sim por interesse da democracia, e aplicar os princípios e valores eleitos pela sociedade, manifestados pela Constituição, equilibrando-os com os interesses dos mercados locais e internacionais.

### 3.3 CARGA TRIBUTARIA BRASILEIRA

E de conhecimento geral a precariedade do sistema tributário brasileiro, onde há regressividade tributária. No ordenamento jurídico brasileiro, a competência do encargo tributário e dos entes federativos, em que a repartição de criar tributos segue uma estrutura bastante rígida, no escopo de garantir a sustentabilidade da federação, sobretudo a autonomia política e administrativa das entidades federativas, resultante do próprio esquema federativo.

Um dos fatores que tem contribuído para processo de enfraquecimento do pacto federativo é a criação, pela União Federal, de contribuições com nítida da função fiscal, cuja receitas são afetadas a gastos públicos, específicos, como a saúde, educação e previdência social. Observa-se, nesse aspecto, que embora o préstimo de serviços públicos dessa natureza esteja no rol das competências comuns das entidades federativas, não forem previstos no texto constitucional, critérios objetivos para a transferência obrigatória aos estados, municípios, das receitas auferidas, com tais tributos, situação que, na prática, logra corresponder a uma centralização dos recursos dos entes federados (Paulo Balbè, 2018, p. 146).

Para mostrar a tributação brasileira na prática, há necessidade de demonstrar seus valores absolutos. Para calcular a carga tributária é utilizado a relação entre o Produto Interno Bruto – PIB e o montante de recursos auferidos com tributos pelas entidades federadas.

Em estudo divulgado pela Receita Federal do Brasil, mesmo contando com maior índice de carga tributária na América Latina, e superior a países como Reino Unido, Espanha e EUA, o Brasil está apenas na 79ª posição no Índice de Desenvolvimento Humano – IDH. O que comprova o baixo retorno dos tributos em relação ao serviço prestado à população.

Relata-se que o percentual da carga tributária tem relação direta com o consumo, o que explica seu aumento ou redução na medida que ocorre a oscilação da demanda agregada na economia.

Segundo Riani (2002, p.174) estudos apontam comprometimento de grande parte do orçamento público federal com o pagamento de juros e serviços da dívida (encargos moratórios). Esse sistema acarreta grande risco

para o estado brasileiro, que se põe em um círculo vicioso de constante endividamento, pois sua carga tributária líquida é bastante reduzida para fazer frente aos serviços públicos essenciais aos cidadãos.

Um fator que causa a regressividade na carga tributária, e sobre os tributos menos complexos, com baixo custo de arrecadação como, por exemplo, aqueles incidentes sobre o consumo, que recaem sobre os bens e serviços ofertados ao mercado. Desta forma o Estado reduz a complexidade do processo de investigação da situação individual do contribuinte, presumindo sua capacidade contributiva pela utilização dos critérios da seletividade e essencialidade de bens e produtos adquiridos.

Com isso, considerando que os tributos sobre base econômica consumo compreendem as três esferas de competência estatal, não há um modo uniforme para seleção de bens e serviços produzidos em relação a sua essencialidade para o destinatário final. Os critérios da seletividade e essencialidade atendem parcialmente ao princípio da capacidade contributiva à medida que deixam de considerar com maior amplitude a situação pessoal do destinatário.

Portanto, a incidência de uma alíquota sobre o preço de determinado bem ou serviço irá refletir de modo diverso na renda do consumidor, ainda que eventualmente a classificação de bens ou de serviços, pelos critérios da seletividade e essencialidade, estabeleçam alíquotas mais baixas. Em suma, um cidadão pertencente a uma classe econômica "A" irá pagar o mesmo valor de tributo do que um cidadão pertencente da classe econômica "C" na compra de determinado serviço.

Entretanto, essa e uma das causas que vem contribuindo para a desigualdade social e a transferência de maior ônus aos indivíduos menos favorecidos. Considerando esse contexto, não há dificuldade em concluir que uma tributação ideal do consumo, considerando o uso adequado dos critérios de seletividade e essencialidade, não é suficiente por si só, para uma adequada distinção de carga tributária entre indivíduos com situações econômicas diversas.

Sendo assim, não há dúvidas que sistema tributário brasileiro possui elevado índice de regressividade, bem como aponta os dados do próprio Estado, que mostra no ano de 2004 a carga tributária dos impostos indiretos

em famílias com renda de até 2 salários mínimos era de 45.8%, ao passo que nas famílias de renda superior a 30 salários mínimos, o percentual da carga tributária correspondia a 16,4%. Outrossim a solução dessa tributação, e o Estado aplicar justiça distributiva justa como apresentado, com a capacidade contributiva, e uma justa repartição de encargos com a tributação rendendo bens e serviços à população, assim tirando boa parte da miséria

### 3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RELACIONADO COM JUSTIÇA TRIBUTARIA

O sentido de justiça da carga tributária ou repartição, está relacionada ao conteúdo de uma proposta de justiça distributiva, considerando que os tributos promovem a redistribuição de rendas. Sendo assim para haver uma justiça distributiva adequada, se equivale a justiça igualitária de John Rawls, que não aposta em uma distribuição idêntica de benefícios entre os indivíduos, mas as desigualdades por ela admitidas são criteriosamente tratadas.

No sentido de justiça nos tributos, o critério utilizado pelas sociedades democráticas modernas tem sido a capacidade contributiva. Seu lastro teórico tem origem na Economia, especificamente no princípio do igual sacrifício, segundo o qual se exige, na repartição dos encargos tributários, que o cidadão arque com os tributos de acordo com o grau de proveito que logrou obter arranjo social. Sendo assim, o escopo de adequar equitativamente a capacidade contributiva ao potencial individual econômico não atende exclusivamente o imperativo ético de justiça distributiva aristotélico (dar a cada um o que lhe é devido), mas vai além, pois constitui um critério concreto para a realização de comparações entre indivíduos situados nas mesmas condições. O papel da capacidade contributiva, entretanto não se esgota no plano individual, pois também serve a propósitos mais elevados de justiça a sociedade. Assim conclui-se que para uma justa distribuição de encargos e tributação em uma sociedade democrática moderna, há necessidade da capacidade contributiva.

O princípio constitucional da capacidade contributiva amolda-se na justiça igualitária de John Rawls, pois atua no plano jurídico, constituindo critério para uma repartição igualitária dos encargos tributários, sem embargo de sua função negativa, como barreira as exações que pretensamente violem o mínimo essencial ou ultrapassem a capacidade econômica dos cidadãos. E atua nos planos éticos e políticos, funcionando como elemento de legitimação do dever de pagar tributos e do vínculo cooperativo entre os membros da sociedade, pois se enquadra às exigências dos princípios de justiça,

proporcionando á sociedade mecanismos hábeis para a correção de desigualdades.

Pensar em justiça na distribuição de recursos públicos é, portanto, um procedimento complexo que abrange diversos aspectos das funções estatais. Não se pode, entretanto, olvidar de que, em uma sociedade democrática a exigência de equilíbrio entre a função de arrecadar recursos financeiros no patrimônio individual dos cidadãos serve a critério de justiça e convicção de um vínculo de cooperação social recíproca.

## CONCLUSÃO

É comum em toda sociedade, desde antigamente o conhecimento de tributos, em que os contribuintes pagavam taxas ao estado para se poder auto sustentar e prevalecer serviços a população. Neste contexto, houve-se uma evolução acerca de quanto a tributação e justa ate chegar no conceito de capacidade contributiva como foi apresentado.

Desta maneira o trabalho foi concebido e trabalhado, primeiramente, sobre o histórico e evolução da capacidade contributiva, demonstrando principalmente as revoltas causadas pela injustiça tributaria ao decorrer da historia, e sobre a sua implementação na Constituição Federal de 1988.

Posteriormente, foi exposto o conceito da capacidade contributiva, demonstrando evolução de seu conceito, como o primeiro conceito aceito de Benvenuto Grizzioti em que retratava como capacidade contributiva ser a própria obrigação tributaria. A seguir foi demonstrado os dois conceitos da capacidade contributiva: a absoluta e relativa.

A seguir demonstrou-se sobre a capacidade contributiva em relação aos princípios constitucionais, principalmente a igualdade, demonstrando que a capacidade contributiva é um sub principio da igualdade, não apequenando sua importância e sim demonstrando a sua relação com a igualdade e justiça tributaria. Também foi relatado sobre a relação com os tributos, principalmente os pessoais, em que fica nítido a relação com a capacidade contributiva pelo aspecto pessoas do contribuinte, é também com os tributos indiretos, em que causa polemica pelo fato de não poder usar a capacidade contributiva pois não se sabe quem ira realizar de fato a compra ou serviço, fazendo com que contribuintes de diferentes classes econômicas paguem o mesmo valor. É por fim os tributos vinculados acerca das taxas em que não era possível a capacidade contributiva, porem sendo possível com entendimento recentes do STF.

E por fim, foi demonstrada a carga regressiva da tributação brasileira, com números da receita federal, e posteriormente o estado justo, um estado criado após 2º guerra mundial, para prestar serviços sociais a população por meio da justiça distributiva, assim causando uma justiça tributaria.

Diante do que foi exposto, percebeu-se que o Brasil está muito longe de alcançar uma tributação justa e reduzir as desigualdades. E também como a capacidade contributiva está longe de ser aplicada como deveria, enquanto existir o excesso de tributos indiretos como os que recaem sobre serviços e produtos, estará longe de uma melhoria.

Portanto percebe-se, que o Estado perde muito em não aplicar uma reforma tributária para resolver acerca dessa regressividade, e sem nenhuma perspectiva para o Brasil conseguir a justiça tributária por meio do estado social com uma justiça distributiva.

## ABSTRACT

This essay analyzes the main aspect of Contributory Capacity, given the depth and relevance of the matter. The exposition of the theme begins under its concept and his prediction in the Federal Constitution, as well as its characteristic and allows the reader, after very brief notes, to have a notion about the subjection.

After demonstrating its concept, it seeks to show the traces of origin and its evolution throughout history, and then the effort of the doctrine to build its notion is sought, and then the relation of the Contributory Capacity to the other taxes presented in Federal Constitutional, mainly with equality, defining whether Contributory Capacity is a proper principle or a subprinciple of equality.

Subsequently, it demonstrates the ability to pay taxes, so at the end of the essay, it analyzes the regressiveness of the Brazilian tax burden, and the ability to pay in practice, and finally there is analyses of the fair state, and how this ability to pay is related to justice and tax burden justice.

**Keywords:**LAW- CONTRIBUTORY CAPACITY- HISTORIC – CONCEPT – PRINCIPLES – EQUATY – FAR STATE – TAX BURDEN JUSTICE

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 13. ed. Bahia: Editora jusPODIVM, 2019. 879 p.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2012. 166 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário – Capacidade Contributiva. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALBE , Paulo. Justiça tributária e capacidade contributiva: Capacidade contributiva. [S. l.]: São Paulo, 2018

BARON , Elton. Princípio da capacidade contributiva ante a premente Reforma Tributária a robustecer os Direitos Fundamentais. Capacidade contributiva na reforma tributária , [s. l.], 1 nov. 2019

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

ZAMBAM, N.J. A teoria da justiça de John Rawls: uma leitura. Passo Fundo: UPF, 2004

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil – 2013: análises por tributos e bases de incidência. Brasília, DF. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estaticas/cargatributaria-nobrasil/carga-tributaria-2013.pdf>

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUÁRIO – IBPT. População que recebe até 3 salários mínimos e a que mais gera arrecadação de tributos no país. São Paulo, 2014.

Disponível://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-geraarrecadacao-de-tributos-no-pais.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTARIO- IBPT. De 30 nações, Brasil oferece o menor retorno dos impostos do cidadão. São Paulo, 2015. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/noticia/2262/De-30-nacoes-Brasil-oferece-o-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao>.

