UM CAMINHO PARA A PERDA DE COMPETITIVIDADE: A INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL

A PATH TOWARDS COMPETITIVE FAILURE: THE DISREGARD OF THE TAXPAYING CAPACITY IN BRAZIL

André Felipe Canuto Coelho*

Ana Carolina Nunes Furtado**

RESUMO: O princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da capacidade econômica insculpido no art. 145, § 1º da Constituição Federal e consiste em uma concepção econômica e de justiça social: o pagamento de tributos de acordo com as possibilidades econômicas dos indivíduos. Trata-se de um dos temas mais estudados pela doutrina, mas sem um consenso em torno de todas as suas repercussões. Nesse sentido, o trabalho objetiva a conceituação mais atual do princípio da capacidade contributiva e a delimitação da sua aplicabilidade e eficácia dentro do direito brasileiro. Nesse escopo, dados coletados apontaram para uma não observância deste princípio. Embora haja uma carga tributária alta no Brasil, seus tributos são majoritariamente indiretos, fazendo com que o ônus da carga seja mais sentida pelos economicamente vulneráveis e gere ainda mais desigualdades econômicas e sociais no país.

ABSTRACT: The principle of tax capacity comes from the principle of economic capacity that is carved out in the art. 145, §1º of the Brazilian Constitution and it consists of an economic and social conception that links the tax contribution to the economic potential of individuals. This theme has been widely studied by the doctrine to provide a tax system increasingly based on equality. Within this context, this work aims at the most current conception of the tax capacity principle and at the limits of its applicability and effectiveness in the Brazilian law. The data collected indicate a non-observance of this principle. Although there is a high tax burden in Brazil, its taxes are mostly indirect, so the tax burden on the poorest is great, generating more economic and social inequalities in the country.

257

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Tributos Indiretos. Capacidade Contributiva. Desigualdade.

KEYWORDS: Taxation. Indirect Taxes. Tax Capacity. Inequality.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Capacidade Contributiva: À Procura de uma Conceituação. 2 Capacidade Contributiva: Impondo Limites ao Estado. 3 Aplicação E Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. Considerações Finais. Referências.

INTRODUÇÃO

As normas e princípios reguladores do Sistema Tributário Nacional estão expostos na Constituição da República Federativa do Brasil. Existem com a finalidade de proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado, garantindo segurança e estabilidade nas relações jurídicas tributárias. Entre esses preceitos, está o princípio da capacidade contributiva que, de acordo com Nogueira (1999, p. 12), é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária.

* Doutor em Ciência Política pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Damas da Instrução Cristã, Pernambuco.

** Mestranda em Direito pela Faculdade Damas da Instrução Cristã, Pernambuco.

A origem da capacidade contributiva remonta à Idade Antiga, entre os anos 4.000 a.C. e 476 a.C., quando floresce a civilização egípcia. Neste contexto, a tributação se aplicava indiretamente sobre a venda de bens ou diretamente sobre a atividade produtiva. Era comum em períodos de baixa das águas do rio Nilo a diminuição dos percentuais de impostos sobre a agricultura, caracterizando, portanto, a aplicação rudimentar desse princípio (ADAMS, 2001, p.7).

No Brasil, a capacidade contributiva teve sua primeira aparição já na Constituição do Império de 1824 (COELHO, 1999, p. 275), sob a influência da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789). Os textos constitucionais que se seguiram, no entanto, não mais o previam expressamente, limitando-se, apenas, a dispor acerca do direito à igualdade. Este princípio só voltou a ser positivado na Carta dos Estados Unidos do Brasil de 1946.

Na reforma tributária realizada mediante a Emenda Constitucional nº 18/1965, foi ele novamente excluído do ordenamento jurídico brasileiro, principalmente devido ao contexto político vivido no país. Ocorreu o mesmo nas Constituições de 1967 e 1969 que se seguiram. Por fim, reaparece expressamente no diploma vigente, em reedição do art. 202 da Constituição de 1946, cujo embrião já constava na Carta de 1824, em seu art. 179, §15.

A importância deste estudo reside na busca, seguindo uma tendência internacional, de respostas aos anseios por um sistema tributário mais igualitário, uma vez que a população tende a não ser tributada de forma equitativa, sobretudo pela propensão nacional à tributação indireta. Questiona-se, por outro lado, o grau de influência da tributação sobre o desenvolvimento nacional, uma vez que ao absorver recursos da sociedade, o Estado pode promover não apenas melhores condições econômicas, como também sociais. Verifica-se aqui se o nosso direito tributário, tais quais os modernos ordenamentos tributários de democracias já consolidadas (NABAIS, 1997), vem cumprindo um papel não restrito à função de obtenção de recursos para a sobrevivência do Estado, mas igualmente de instrumento de distribuição de riqueza.

Não obstante o interesse contínuo da doutrina sobre essa temática, seus contornos ainda não se apresentam bem definidos, provocando dúvidas quanto ao campo de irradiação dos seus efeitos práticos.

Do exposto, faz-se necessário um estudo mais aprofundado sobre o conceito atual da capacidade contributiva e seus limites, a fim de determinar a aplicação e a eficácia deste princípio no direito brasileiro.

1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: À PROCURA DE UMA CONCEITUAÇÃO

O princípio da capacidade contributiva advém do princípio da capacidade econômica presente no art. 145, § 1º da Constituição Federal, cujo enunciado expõe que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos indivíduos.

Embora tais princípios guardem uma forte relação entre si, não são idênticos. De acordo com Martins (1990, p. 285) a capacidade contributiva é “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”. Enquanto a capacidade econômica seria “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder” (MARTINS, 1990, p. 285). Por conseguinte, é correto afirmar que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas não se confunde com ela.

Esta conclusão não é verdadeira universalmente. Na Espanha, os termos são tratados como sinônimos na Constituição, pois, segundo Zilveti (2004, p. 251), o constituinte ao se referir à capacidade econômica queria se reportar à condição do contribuinte de pagar tributos.

Uma característica de destaque no dispositivo constitucional brasileiro é a sua vinculação aos impostos. Objetivava o legislador a solidariedade social, pois estes tributos, ao incidirem em alguma forma de manifestação de riqueza operada pelo contribuinte, demonstrariam a capacidade individual de colaborar financeiramente para o bem de todos (ROCHA, 2015, p. 48).

Malgrado a intenção do legislador originário, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que nada impede sua aplicação a outras espécies tributárias. Destarte, possui ampla aplicação, de forma pacífica, para os tributos de caráter não contraprestacionais, ou seja, aqueles que não necessitam de uma contraprestação estatal para a sua cobrança, como é o caso das contribuições especiais (art. 149 da CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF).

Para entender mais profundamente o significado do princípio, ainda é preciso depreender a acepção dada aos termos “sempre que possível” e “caráter pessoal” presentes no art. 145, § 1º da Constituição Federal. Estes também são alvo de muitas divergências doutrinárias.

Quanto ao termo “sempre que possível”, parte da doutrina considera-o desnecessário. Nos passos de Costa (2003, p. 87-88): “o legislador e o intérprete do direito deverão sempre atuar dentro do possível, pois o Direito não incide sobre o impossível, tornando assim desnecessária a expressão”.

Carrazza (1999, p. 74-75), por sua vez, pontua que o “sempre que possível” deve ser interpretado de forma que se a regra matriz do imposto, traçada na Constituição, permitir, será obrigatória a obediência ao princípio da capacidade contributiva. Na verdade, o autor explica que, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá imprimir caráter pessoal ao tributo, escalonando-o segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Para Martins (1990, p. 76-78), a melhor forma de compreender é a que considera a expressão “sempre que possível” dizendo respeito apenas ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando à capacidade econômica. Consoante o autor, a outra interpretação implicaria a anulação completa do princípio.

Em relação ao trecho “caráter pessoal”, salienta Costa (2003, p. 88) que a “personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”.

É fundamental salientar que a capacidade contributiva ganha destaque no direito tributário, porquanto é um dos princípios meios pelos quais o legislador e o operador do direito colocam em prática um dos pilares da democracia, que é o princípio da igualdade, constante no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal.

A igualdade manifesta-se sob dois aspectos, formal e material, representando, respectivamente, a igualdade perante a lei e a igualdade na lei. Explica Sicca (2004, p. 217) que existe uma tradicional distinção entre igualdade perante a lei e igualdade na lei, a primeira assumindo o aspecto formal da racionalização da atividade de subsunção das leis a todas as pessoas sem consideração de suas qualidades e a segunda acepção dirigida preponderantemente ao legislador, para que este não possa criar distinções entre cidadãos situados na mesma condição.

O princípio da capacidade contributiva é, pois, uma expressão da igualdade em sentido material, ou seja, aquela que passa a considerar as desigualdades concretas existentes na sociedade, de maneira a tratar de modo dessemelhante situações desiguais. Esta se expressa em sentido tributário no art. 150, II, da Constituição Federal, uma vez que fixa tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, proibida qualquer

distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Portanto, segundo Coêlho (1999, p. 269), se todos são iguais perante a lei, segundo o princípio da igualdade, e os iguais devem ser tratados de maneira igual e os desiguais de maneira desigual como reza o princípio da isonomia; no âmbito do direito tributário os membros da sociedade devem colaborar para a manutenção do Estado de acordo com sua capacidade. Por outro ângulo, estas premissas visam também à proteção do direito à propriedade, pois também garantem que o Estado não confisque, ou seja, não se aproprie além das possibilidades do contribuinte.

Destarte, através de uma interpretação sistemática da constituição, pode-se deduzir que o princípio da capacidade contributiva é uma garantia fundamental de aplicação imediata, uma vez que deriva diretamente dos princípios da igualdade e da isonomia, possuindo caráter protetivo e subjetivo, visando a resguardar o contribuinte contra as cobranças arbitrárias do Estado, garantindo-lhe uma vida digna (COÊLHO, 1999, p. 266).

261

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: IMPONDO LIMITES AO ESTADO

Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, admite-se a existência de dois limites à tributação, quais sejam, a preservação do mínimo vital, que se impõe como limite mínimo do tributo, e a vedação ao confisco, seu limite máximo.

De acordo com Hack (2014, p. 86), “a preservação do mínimo vital refere-se à proteção da faixa de renda ou riqueza do contribuinte em que não existe capacidade contributiva”. Aqui só poderá ser cobrado tributo de quem pode contribuir. Quem não dispõe de condições mínimas de vida não devem ser obrigados ao seu pagamento.

Explica-se tal limite porque o Estado tem obrigação de prover todo cidadão de suas necessidades mínimas, abaixo das quais o homem deixa de ter uma vida digna, como determinado pela Constituição Federal. Porém o Estado não possui meios ilimitados, como são os desejos humanos, para prover todas as necessidades e, sendo assim, deve proteger o mínimo necessário para que os cidadãos tenham esta vida digna.

Convém destacar que a Constituição Federal não apresenta disposição expressa sobre a proteção ao mínimo existencial, como na Carta da República de 1946. Pode-se, porém, inferir de seus artigos, que é vedado ao Estado fazer uso de medidas que mitiguem ou atentem

contra a dignidade humana (art. 1º, inc. III), bem como aumentem a pobreza e evitem a promoção do bem de todos (art. 3º, incs. III e IV), tal como a tributação do mínimo existencial.

Nesse escopo, explicita Conti (1997, p. 53) que “é inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência”.

Entretanto, a proteção do mínimo existencial vai além dos limites constitucionais, sendo considerada pré-constitucional, por estar ancorada na ética e se fundamentar na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana (TORRES, 2009, p. 13).

A ideia de mínimo existencial também foi associada à vantagem econômica. Esta relação é bastante antiga como se pode comprovar por sua menção no Livro Décimo Terceiro da obra o Espírito das Leis do Barão de Montesquieu (2000, p. 222-225). Propugna o autor pela proteção do mínimo vital ao afirmar que, em províncias dominadas com dificuldades de subsistência e com prevalência de escravidão de glebas, dever-se-ia isentar provisoriamente a localidade de pagar os tributos, uma vez que entre a subsistência e os impostos, os contribuintes escolheriam aquela. Seria melhor esperar a recuperação da condição de pagar do povo para que se pudesse garantir a tributação do monarca em ocasião futura.

Cabe observar ainda que nos tributos incidentes sobre o consumo, o limite do mínimo existencial deveria ser acolhido a fim de propiciar a isenção dos bens essenciais à subsistência humana.

No outro extremo dos limites à tributação, tem-se o princípio da vedação ao confisco, expressamente determinado pela Constituição em seu art. 150, inciso IV. Nesse diapasão, explica o Supremo Tribunal Federal, conforme se extrai do voto do Ministro Celso de Melo:

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) (BRASIL, 2006). *[sic]*

Em outro modo, se a carga tributária for tão elevada que sua incidência sujeite o contribuinte à transferência de renda e de bens para o Estado, prejudicando sua própria capacidade de subsistir ou, até mesmo, de investir, é caracterizado o confisco (MARTINS, 1990, p. 53-54).

Cumprе destacar ainda que, mesmo que a carga tributária não prejudique a capacidade de subsistir do contribuinte, sendo ela desmedida e/ou injustificada, estar-se-á diante de uma hipótese de confisco.

Este princípio tutela não só a capacidade econômica dos contribuintes, mas também o direito à propriedade privada e os demais direitos e garantias fundamentais, impedindo que o Estado tome posse indiscriminadamente dos bens dos cidadãos.

Porém, embora presente no texto constitucional, a delimitação da conduta confiscatória em caráter prático ainda é um problema a ser enfrentado. A subjetividade da significação do que viria a ser “confisco” afronta, de plano, qualquer racionalidade científica. A matéria afigura-se insusceptível de determinação objetiva, daí porque os referidos limites jamais poderão ser estatuídos de modo cartesiano (CARVALHO, 2014, p. 159).

O que se pode fazer, como leciona Coêlho (1999, p. 282), é fixar padrões de tributação que sejam suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, tendo o cuidado de se levar em conta as conjunturas adversas que estejam se passando, se for o caso.

3 APLICAÇÃO E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL

Inicialmente, é importante repisar que a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, embora tenha sido atribuída apenas aos impostos no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, teve ele seu emprego estendido, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e pela maioria dos doutrinadores, aos demais tributos por decorrer diretamente do princípio da igualdade e por constituir limitação ao confisco (CARVALHO, 2014, p. 170).

Conti (1997, p. 65) procura explicar melhor o campo de atuação da capacidade contributiva a respeito dos tributos, afirmando que, em relação aos impostos é perfeitamente

aplicável, já em relação aos demais tributos, seria utilizado de forma restrita, respeitando-se, apenas, os limites da vedação da tributação do mínimo existencial e o não confisco.

Por conseguinte, quanto aos impostos, são submetidos diretamente ao princípio da capacidade contributiva os ditos pessoais, levando em conta mais diretamente, condições individuais do contribuinte como idade, estado civil, grau de parentesco, domicílio, filhos, vulto da renda ou patrimônio, existência de dívidas passivas etc. (MORAES, 1996, p.438).

Existe grande debate doutrinário respeitante à aplicação desse princípio aos impostos reais. Alguns autores, como Baleeiro (2010, p. 746), acreditam que “no dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização em impostos outros havidos como de natureza real”.

No julgamento do RE 153.771, de relatoria do Ministro Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal tinha firmado posição no sentido de não ser aplicável o princípio da capacidade contributiva aos impostos reais como o IPTU, discutido na ocasião, não sendo

264

viável, por conseguinte, a adoção da técnica da progressividade fiscal a estes tributos. À época, entendia-se que a expressão “sempre que possível”, presente no §1º do art. 145 da Constituição Federal, relacionar-se-ia diretamente à expressão “caráter pessoal”, também contida no dispositivo, de forma a vincular o uso da capacidade contributiva apenas aos impostos cuja natureza e estrutura pudessem ser compatibilizadas com o caráter pessoal. Desta forma, como a progressividade fiscal, aquela cuja alíquota cresce em função do crescimento da base de cálculo, é intimamente atrelada à capacidade contributiva, não poderia ela ser aplicada aos tributos reais (DUTRA, 2010, p. 111-112).

Porém, este pensamento parece tender a mudanças, uma vez que no julgamento da RE 562.045 de 2013, o mesmo tribunal decidiu que a progressividade em impostos reais não é incompatível com a Constituição Federal, nem fere o princípio da capacidade contributiva.

Importa ressaltar que, segundo alguns autores, como Becker (1998, p. 500) e Tipke e Yamashita (2002, p. 62), o princípio em comento está relacionado também à norma de finalidade fiscal, ou seja, pode interferir diretamente na atividade arrecadatória do Estado, ainda que o legislador acredite que este princípio siga apenas finalidades extrafiscais de interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

Quanto aos impostos diretos e indiretos, a divergência doutrinária surge na análise dos impostos indiretos, uma vez que sofrem o fenômeno da repercussão econômica que consiste no ônus da cadeia tributária recair apenas sobre a figura do contribuinte de fato. Dentro dessa cadeia, é difícil determinar objetivamente quem será este contribuinte, fazendo com que não se possa definir ao certo a sua capacidade contributiva.

Consequentemente, na leitura de parte da doutrina, não há possibilidade de aplicação da capacidade contributiva aos impostos indiretos, de forma que, neles, o princípio da igualdade efetiva-se apenas mediante o princípio da seletividade (BOHN, MARQUES E MARQUES, 2014). Outros, como Lacombe (1991, p. 158), acreditam que:

Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico, e além disso tais impostos hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto. A constituição, no par. 3º, I, do art. 153, determina que o imposto sobre produtos industrializados seja seletivo (vale dizer, tenha a alíquota variável) em função da essencialidade do produto. Da mesma forma, o inc. III, do par. 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo. *[sic]*

265

No que pertine à aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre as taxas, existe grande divergência doutrinária. Alguns autores acreditam que não é cabível, posto que são tributos contraprestacionais, ou seja, necessitam de uma contraprestação estatal para a sua cobrança sem levar em consideração características pessoais do contribuinte. Em que pese os posicionamentos contrários, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o princípio da capacidade contributiva amolda-se a esta espécie de tributo, como são exemplos as decisões do AgR no RE nº 216259/CE, do AgR no RE nº 191417/PE e do RE nº 232393/SP.

Sobre as contribuições, que por muitas vezes possuem fatos geradores de taxas, o STF pronunciou-se a respeito, trazendo no excerto do voto condutor do Min. Ricardo Lewandowski, quando do julgamento do RE 573675 de março de 2009:

[...] a despeito do art. 45, §1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. [...] Todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como no caso das contribuições sociais previstas no artigo 195, I, alíneas “b” e “c”, devidas pelo empregador (BRASIL, 2009).

Quanto às contribuições de melhoria, parte da doutrina defende a aplicação do princípio a estas, pois o incremento do valor do imóvel representa um aumento de riqueza patrimonial, que seria o índice de capacidade contributiva (ZILVETI, 2004, p. 284-285). Costa (2003, p. 57), contrariamente, alega que apesar da valorização do imóvel representar riqueza, esta teria sido proporcionada pelo poder público e que, por isso, seria alheia à capacidade contributiva do sujeito passivo.

Tendo sido explanado o campo de atuação do princípio da capacidade contributiva e suas inúmeras divergências, é importante definir, neste momento, se este princípio possui aplicabilidade imediata em nosso ordenamento jurídico nacional.

Assim, procurando dar-lhe maior eficácia, a doutrina atribui ao princípio uma característica de norma constitucional programática ou ainda de norma de eficácia plena. Quando considerada programática, não é vista como mero postulado de caráter limitado e sem qualquer efeito vinculante, outrossim como um dispositivo dotado de real eficácia jurídica (DUTRA, 2010, p. 89).

Dessarte, entendendo-se que tal norma é possuidora de eficácia, o que varia, de fato, é a forma de sua aplicação: para quem defende que a norma é programática, constitui-se em um programa de governo; para os adeptos da concepção da eficácia plena, a capacidade contributiva é percebida como de aplicabilidade imediata.

Outros autores, minoritariamente, defendem que este princípio seria norma de eficácia contida, posto que requisitaria a atuação do legislador e teria eficácia plena até que este expedisse norma delineando os direitos subjetivos dos cidadãos, como é o caso de Pacheco (1989, p.305-307).

Porém, em linha com a maioria dos autores, partir-se-á, neste trabalho, da pressuposição de ser a capacidade contributiva princípio autoexecutável, ou seja, dotado de eficácia plena e aplicabilidade imediata, uma vez que deriva diretamente do princípio da isonomia. Diante disso, cabe ponderar que, embora tenha havido a sua inclusão em sede constitucional e o Poder Judiciário tenha trabalhado a fim de ampliar o seu espectro para os demais tributos, são incipientes as medidas que garantem a sua efetiva aplicabilidade imediata, vez que não há, seja na jurisprudência ou de forma positivada, a imposição de sanções pelo seu descumprimento, tão pouco mecanismos de controle social visando ao seu uso.

Este fato faz com que a sua aplicação seja tida como opcional pelos governantes, caracterizando o descumprimento do dever de legalidade por parte destes, a falta de planejamento tributário e o aumento da carga tributária de forma uniforme entre as diversas camadas sociais, prejudicando os economicamente vulneráveis.

Essa reflexão é importante na medida em que se constata que a capacidade contributiva é critério fundamental de concretização da isonomia e da justiça em matéria tributária, fatores elementares para o desenvolvimento nacional, porquanto mediante os tributos o Estado atua na economia e na sociedade, seja quando da sua arrecadação, na medida em que promove um recolhimento consciente onde os indivíduos de melhores condições financeiras contribuam mais, seja na utilização dos recursos arrecadados de forma racional e promovendo o bem-estar social.

Tal pensamento é corroborado pelos estudos de Corbacho et al. (2012, p. 73-80), Varsano (2002, p. 231-250), Costa e Souza (2008, p. 1-15), Sarak (2011, p. 253-267), entre outros, que ressaltam que é nos tributos que o Estado obtém uma fonte geradora de recursos para promover direitos e serviços públicos focados na possibilidade de atendimento máximo das necessidades da população.

Uma investigação detalhada da carga tributária nacional aponta para seu aumento considerável no período de 1947 a 2013, como se pode constatar na Figura 1 que apresenta a porcentagem da arrecadação de tributos em relação ao Produto Interno Bruto. Percebe-se ali uma tendência ao crescimento da carga tributária brasileira, passando de menos de 15% no final da década de quarenta para algo próximo de 35% nos últimos anos.

Figura 1

A carga tributária brasileira num contexto histórico

Fonte: AFONSO, J. R. R.; ARAÚJO, E. C. Institutions for macro stability in Brazil: inflation targets and fiscal responsibility. Iriba Working Paper 7. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2501394>. Acesso em: 21/06/2016. Elaboração própria.

Em comparação aos países da América Latina e Caribe, é nítida a representatividade dos tributos na renda nacional brasileira como se depreende da Figura 2. Destaca-se ali que, no ano de 2014, o Brasil situava-se no mesmo patamar da carga tributária dos países membros da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), cuja maioria de seus membros é composta por economias com um elevado PIB per capita e Índice de Desenvolvimento Humano e são considerados países desenvolvidos.

Figura 2

Total das receitas fiscais em porcentagem do PIB em 2014

FONTE: OCDE. OECD.Stat, (database). Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RSLACT>. Acessado em 20/06/2016. Elaboração própria.

Na figura 3 averigua-se com mais detalhes a relação entre carga tributária e PIB per capita mensurada pela paridade do poder de compra (PPC)¹. De sua análise, sobressai que a carga tributária no Brasil está acima daquela auferida em países com PIB *per capita* próximo ao seu, como Turquia, Uruguai, Costa Rica e Argentina. Aproxima-se o Brasil, em verdade, da arrecadação de países como Canadá, Alemanha e Espanha, com rendas *per capita* bem mais elevadas.

¹ A paridade do poder de compra (PPC) - em inglês, *purchasing power parity* (PPP) - é um método alternativo à taxa de câmbio. Muito útil para comparações internacionais, mede quanto uma determinada moeda poderia comprar se não fosse influenciada pelas razões de mercado ou de política econômica que determinam a taxa de câmbio. Leva em conta, por exemplo, diferenças de rendimentos e de custo de vida.

Figura 3
Carga tributária x PIB *per capita* PPP em 2014

FONTE: OCDE. OECD.Stat, (database). Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RSLACT>. Acessado em 20/06/2016. Elaboração própria.

270

No entanto, embora apresente uma elevada carga tributária, o Brasil ainda conserva uma estrutura tributária baseada em tributos indiretos, que não levam em conta a capacidade de renda de seus habitantes, como demonstra a Figura 4. Situa-se nosso país em divergência aos países desenvolvidos, os quais dispõem de montantes semelhantes de recursos tributários em termos do PIB, mas que planejam de forma racional a obtenção de recursos pela via mais direta.

Figura 4
Estrutura tributária do Brasil - 1990/2014
Entradas com porcentagem de ingressos tributários totais

Fonte: OCDE. OECD.Stat, (database). Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RSLACT>. Acessado em 20/06/2016. Elaboração própria.

271

O Brasil segue a tendência dos demais países da América Latina e Caribe, apresentando um padrão tributário baseado em arrecadações sobre o consumo de bens e serviços, como pode ser notado esquematicamente na figura 5. Esta estrutura inviabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva dado que, pela própria natureza dos tributos, não se pode levar em conta a aptidão econômica do contribuinte. Por outro lado, os países desenvolvidos, que apresentam uma parcela muito maior da arrecadação advinda dos tributos sobre a renda, buscam com mais rigor a efetividade do princípio citado.

Figura 5
Entradas de tributos das principais categorias em
porcentagem de entradas das entradas tributárias totais –
2014

Fonte: OCDE. OECD.Stat, (database). Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RSLACT>. Acessado em 20/06/2016. Elaboração própria.

272

Em 2014, os tributos com base renda no Brasil representaram em torno de 6% do Produto Interno Bruto – PIB, muito inferior à média dos países da OCDE, cuja representatividade foi de 11,7%. Este padrão também ocorre com os tributos sobre propriedade que apresentam valores de 1,3% do PIB no Brasil, contra 1,9% nos países da OCDE. No entanto, a situação se inverte quando se trata da base bens e serviços: enquanto no Brasil esses tributos representam 17,7% do PIB, naqueles países em média, representam 11,5% do total auferido (BRASIL, 2015, p. 10-13).

Isso ocorre porque a base da tributação brasileira vigente ainda é, em essência, aquela construída em 1964 e 1967, que prestigiou a desconcentração dos recursos públicos em favor dos estados e municípios, tornando-os sujeitos ativos da relação tributária. Embora a Constituição de 1988 tenha alterado os tributos, seja eliminando alguns tipos, seja modificando as características de outros, manteve a antiga estrutura. Ao longo dos anos, esta também sofreu distorções devido a alterações legislativas que tornaram a tributação mais especializada e complexa além de aumentar a utilização de tributos cumulativos como fonte

de financiamento do setor público, principalmente para a seguridade social. Tais mudanças foram motivadas principalmente pela necessidade de adaptação às novas condições econômicas nacionais, como explica Varsano (2002, p. 231-233):

Datam também dos anos 90 duas importantes mudanças macroeconômicas. A primeira foi que a economia brasileira passou por um processo de abertura comercial, que incluiu, além de redução das tarifas e das barreiras não-tarifárias, a integração regional, com a formação do Mercosul. Na segunda, logrou-se, em 1994, por meio do Plano Real, a estabilização da economia. Esses dois fatos criaram um novo ambiente econômico em que a competitividade do setor produtivo nacional é a questão-chave para o desenvolvimento do país. Isto exige reformulação da tributação, de modo a ajustá-la às novas circunstâncias.

Apesar de possuir uma estrutura tributária envelhecida, não é impossível que um país com uma carga tributária relativamente elevada adapte o seu sistema tributário a fim de obter maior equidade e resultados econômicos satisfatórios. Na América Latina, países como o Chile vem revertendo essa realidade. Desde a década de setenta, este país vem mantendo uma política de redução de tarifas e de eliminação de barreiras comerciais internacionais que juntamente com o fortalecimento das instituições, um ambiente macroeconômico estável, um bom funcionamento dos mercados financeiros e a adoção de tecnologias aplicadas aos negócios proporcionaram um crescimento econômico considerável (WORLD ECONOMIC FORUM, 2015, p. 31). Na figura 6 é mostrada a estrutura tributária do Chile, que vem se desenhando com tendências próximas às visualizadas em países mais competitivos.

Figura 6
Estrutura tributária do Chile - 1990/2014
Entradas com porcentagem de ingressos tributários totais

Fonte: OCDE. OECD.Stat, (database). Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RSLACT>. Acesso em: 20/06/2016. Elaboração própria.

274

Os dados apresentados sobre o Brasil evidenciam um considerável aumento da arrecadação tributária, que entre 1990 e 2014 aumentou em cerca de 50%. Poder-se-ia esperar também uma significativa melhora em alguns índices de desenvolvimento econômico e social. Em um deles, o índice de Gini, que mede a concentração de renda, o resultado é decepcionante. Para o período de 1990 a 2014, há uma diminuição pouco significativa da desigualdade principalmente nas regiões Nordeste e Centro-Oeste. De acordo com dados do IBGE (2014, p. 153), em 2013, enquanto o índice de Gini para o Brasil era de 0,501, nessas duas regiões do país os coeficientes observados foram de, respectivamente, 0,509 e 0,519, muito diversos da média nacional, como mostra a Figura 7, embora tenha sofrido uma queda em comparação ao ano de 2012, quando apresentaram valores de 0,516 e 0,524 respectivamente, estes números ainda refletem o desnível entre as regiões brasileiras, principalmente em comparação com a Região Sul, cujo índice é de 0,466, o menor do país (IBGE, 2013, p. 174). Isso demonstra o uso ineficiente dos recursos gerados pela tributação

para promoção do desenvolvimento regional e redução da desigualdade, meta presente no próprio texto constitucional.

Figura 7
Índice de Gini da distribuição de rendimento mensal das
pessoas de 15 anos ou mais de idade, com rendimento,
segundo as Grandes Regiões – 1990/2014

Fonte: IPEA, IDEADATA. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/>.
Acesso em: 20/06/2016. Elaboração própria.

É necessário ressaltar neste momento que ainda é duvidoso afirmar, em um mundo de intensa mobilidade do capital, que a tributação possa ter um impacto direto de redistribuição significativo. Porém, não se pode olvidar que não sendo regressiva, ela asseguraria, ao menos, maior equidade social, isto é, não oneraria relativamente mais os pobres que os ricos. Isto assegurado, é possível, “com os recursos arrecadados, financiar políticas governamentais bem concebidas, focalizadas e executadas, que beneficiem principalmente os mais pobres, assegurando o cumprimento do papel redistributivo do governo”, o que é especialmente importante em um contexto de globalização econômica (VARSANO, 2002, p. 234).

A desigualdade na distribuição de renda fica ainda mais evidente quando se analisam os décimos da distribuição de rendimentos familiar per capita. Numa sociedade perfeitamente igualitária, cada décimo (10% das pessoas com rendimentos) teria 10% da soma desses rendimentos nacionais. Em 2014, as pessoas com os 10% menores rendimentos concentravam

apenas 1,2% da renda total. Na comparação 1995 a 2014, do 1º ao 8º décimos houve ganhos em relação aos dois últimos décimos, com destaque para o 2º décimo cuja participação cresceu 31,6% no período. No décimo com maior rendimento familiar per capita, a participação na renda total decresceu 9,8%. Ainda assim, esses movimentos não foram suficientes para alterar substancialmente o quadro de desigualdades na distribuição de rendimentos, conforme mostra a figura 8. O décimo mais rico concentrou durante todo o período analisado mais de 40% da totalidade da renda per capita (IBGE, 2014, p. 153).

Figura 8
Distribuição percentual do rendimento familiar per capita, por
décimos de rendimento - Brasil – 2004/2014

Fonte: IPEA, IDEADATA. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/>.
Acessado em 20/06/2016. Elaboração própria.

A distribuição de renda e a tributação também estão diretamente relacionadas com o desenvolvimento econômico, uma vez que a má repartição da renda gera um grande quantitativo de pessoas com poucos recursos que não tem condições de contribuir com o crescimento de um país mediante o recolhimento de tributos.

Desta forma, não só pela necessidade econômica de estabilização e futuro crescimento que se deve repensar a utilização mais efetiva do princípio da capacidade contributiva dentro

do Brasil, mas principalmente pela possibilidade de tornar o país mais desenvolvido através do incentivo de liberdades. Nas palavras de Sen (2010, p. 18),

Às vezes a ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de obter uma nutrição satisfatória ou remédios para doenças tratáveis, a oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso a água tratada ou saneamento básico. Em outros casos, a privação de liberdade vincula-se estreitamente à carência dos serviços públicos e assistência social, como por exemplo, a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais.

Assim, não se deve esquecer o dever do Estado em promover direitos e serviços públicos focados na possibilidade de atendimento máximo das necessidades dentro de sua capacidade de atendimento de forma eficiente. Isso só poderá ser alcançado com uma arrecadação baseada na promoção da igualdade que foque nos recursos provenientes dos indivíduos que possuam maior capacidade de contribuição.

É pertinente notar também que a tributação foi apontada no estudo do Fórum Econômico Mundial de 2013-2014 (WORLD ECONOMIC FORUM, 2015, p. 31), como o segundo maior fator problema para fazer negócios no país, enquanto que na última pesquisa (2015-2016), passou a ser o maior complicador para negócios (WORLD ECONOMIC FORUM, 2016). Tal resultado reflete o aumento do número e da complexidade das regras tributárias pelos diversos entes da federação em um cenário de crise econômica.

Portanto, é perceptível que embora tenha havido a ampliação do espaço fiscal advindo da maior arrecadação, as soluções adotadas pelo Brasil, ademias de sobrecarregar a todos, de forma a não impor critérios de maior ônus aos mais abastados, também não proporcionaram o desenvolvimento econômico.

Isto posto, as evidências dos dados apresentados parecem apontar para a associação entre o baixo desenvolvimento nacional e o aumento da arrecadação, que é feito sem levar em conta a capacidade contributiva da população. A efetivação deste princípio parece ser um dos fatores de promoção de uma maior distribuição de recursos, de forma indireta, nos países mais desenvolvidos.

Configura-se necessário, então, planejar a arrecadação tributária no Brasil de forma consciente e fazendo uso do princípio da capacidade contributiva, posto que o país é dotado de uma população de nível de renda extremamente heterogêneo. A diminuição da tributação indireta sobre os gêneros básicos a fim de assegurar o mínimo existencial e o aumento da

arrecadação dos tributos de caráter pessoal parece ser a solução mais viável e que causaria menos danos às camadas mais pobres.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho permite depreender que o princípio da capacidade contributiva advém do princípio da capacidade econômica e se expressa como agente concretizador da igualdade material presente na Constituição brasileira, possuindo uma vasta aplicabilidade sobre os tributos em geral.

Em uma interpretação sistêmica da Carta Maior, caracteriza-se como um verdadeiro direito fundamental e tem demonstrado ser um efetivo balizador da atividade legislativa, impondo limites máximos (vedação ao confisco) e mínimos (preservação do mínimo vital) para a tributação, contribuindo para a formação de um sistema tributário mais equitativo e justo.

Em relação aos dados expostos, pode-se concluir ainda que o Brasil tem apresentado um expressivo aumento da arrecadação tributária nas últimas décadas, porém sem que haja uma melhora significativa do desenvolvimento nacional e das condições de vida da população em termos de uma melhor redistribuição da renda nacional. Isso se deve em grande parte a uma política tributária direcionada aos tributos indiretos, como os impostos sobre bens e serviços e as contribuições sociais, que podem ser majorados sem que haja a sua percepção pela população em geral.

Trata-se de um caminho diferente daquele trilhado pelos países ricos, em que a base da tributação está nos tributos sobre a renda e outros que levam em consideração a capacidade de contribuição dos indivíduos.

Isso ocorre não apenas porque os mais ricos apresentam uma maior base econômica para tributação, mas, principalmente, porque o sistema tributário tem se mostrado um poderoso instrumento governamental para diminuir as desigualdades e promover o desenvolvimento mediante incentivos às liberdades.

Propugna-se aqui que o melhor para o Brasil é encarar com rigor e decisão a reforma do seu sistema tributário a fim de que este se converta em um autêntico instrumento de crescimento e desenvolvimento inclusivo. Isso só será possível com a promoção de reformas estruturantes principalmente quanto à efetividade do princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. For Good and Evil. **The impact of taxes on the course of civilization**. Lanham: Madison Books, 2001.

AFONSO, J. R. R.; ARAÚJO, E. C. **Institutions for macro stability in Brazil: inflation targets and fiscal responsibility**. Iriba Working Paper 7, 2014. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2501394>. Acesso em 21/06/2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense 2010.

CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo (eds.). **Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo**. Washington, DC: BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, 2012.

279

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOHN, Ana Cecília Elvas; MARQUES, Maria Leonildes Boavista Gomes Castelo Branco; MARQUES, Thiago Henrique Costa. O Princípio da Capacidade Contributiva e a efetivação dos Direitos Fundamentais. **Revista Páginas de Direito**, Porto Alegre, ano 14, nº 1178, 29 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.tex.pro.br/home/artigos/285-artigos-set-2014/6763-thiago-henrique-costa-marques>>. Acesso em: 29 out. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/Minas Gerais**. Rel. Min. Celso Melo; julgado em 02.04.03. Diário de Justiça, 20 abr. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/>>. Acesso em: 23 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 573675 na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 20030106715/Santa Catarina**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski; julgado em 25/03/2009. Diário da Justiça, 03 abr. 2009. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2582137&numeroProcesso=573675&classeProcesso=RE&numeroTema=44>>. Acesso em: 25 out. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2014**. Análise por tributos e bases de incidência. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, out. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 14/03/2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

280

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

COSTA, Patricia Ayub da; SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de. Tributação, Política Fiscal e Desenvolvimento Econômico. **III Encontro de Estudos Tributários**. Setembro 2008. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/294.pdf>>. Acesso em: 13/03/2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

HACK, Érico. **Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo**. Rev. SJRJ. Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr. 2014.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLIACA – IPEA. **IPEADATA**. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/>. Acesso em: 20/06/2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais**. Uma análise das condições de vida da população brasileira 2014. Rio de Janeiro: IBGE, 2014. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv91983.pdf>>. Acesso em 30/10/2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais**. Uma análise das condições de vida da população brasileira 2013. Rio de Janeiro: IBGE, 2013. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv66777.pdf>>. Acesso em 13/03/2016.

LACOMBE, Américo M. Igualdade e Capacidade Contributiva. In: **V Congresso Brasileiro de Direito Tributário**: Princípios Constitucionais Tributários. Separata de: Revista de Direito Tributário, 1991.

MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, co-edição CEU/Resenha Tributária, São Paulo, n. 4, p. 285-286, 1990.

281

MONTESQUIEU, Charles Secondat. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro Volume, 5ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. **OCDE.Stat**. Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RSLACT>. Acesso em: em 20/06/2016.

PACHECO, Ângela M. M. Capacidade Contributiva. **Capacidade Contributiva**: Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo, n. 14, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Editora GEN, 2015.

SARAK, Denis. Tributação e desenvolvimento. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, São Paulo, v. 14, n. 19, 2011, p. 253-267.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 41, n. 164, out./dez. 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VARSAÑO, Ricardo. Sistema tributário para o desenvolvimento. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). **Desenvolvimento em Debate: Painéis do Desenvolvimento Brasileiro-I**. Rio de Janeiro: Mauad: BNDES, 2002. p. 231-250.

WORLD ECONOMIC FORUM. **The Global Competitiveness Report 2015**. Genova: World Economic Forum, 2016. Disponível em: < http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf>. Acesso em: 30/10/2015.

WORLD ECONOMIC FORUM. **The Global Competitiveness Report 2014**. Genova: World Economic Forum, 2015. Disponível em: < http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf>. Acesso em: 30/10/2015.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004.

Submissão: 13/07/2016
Aceito para Publicação: 29/10/2016