



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE DIREITO

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA:
OS EFEITOS ANESTESIANTE DOS TRIBUTOS INVISÍVEIS

JORGE BERNARDO OLIVEIRA DA SILVA

BRASÍLIA

2016

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE DIREITO

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA:
OS EFEITOS ANESTESIANTE DOS TRIBUTOS INVISÍVEIS

JORGE BERNARDO OLIVEIRA DA SILVA

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

BRASÍLIA
2016

TERMO DE APROVAÇÃO

JORGE BERNARDO OLIVEIRA DA SILVA

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA:
OS EFEITOS ANESTESIANTE DOS TRIBUTOS INVISÍVEIS

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

Valcir Gassen

Professor Doutor e Orientador

Antônio de Moura Borges

Professor Doutor e Examinador

Márcio Augusto Campos

Professor Especialista e Examinador

Brasília, 27 de junho de 2016

“Um sistema jurídico que pretende possibilitar à sociedade corrigir a si mesma precisa necessariamente permitir a essa sociedade conhecer a si própria”.

Calixto Salomão Filho

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha esposa Verônica e às minhas filhas Sofia e Cecília, pelo incentivo, conforto e compreensão.

Aos meus pais, Jorge e Norma, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando incondicionalmente.

Aos meus irmãos, Jonathan e Ana Carolina, pelo exemplo de determinação e carinho.

A todos os meus familiares, que sempre apoiaram o meu desenvolvimento e torceram pelo meu sucesso.

Aos meus queridos amigos, por estarem ao meu lado compartilhando tantos momentos da vida.

Ao professor e orientador Valcir Gassen, pelas lições esclarecedoras e pelo incitamento à crítica e à reflexão.

Aos professores e colegas da Universidade de Brasília, com os quais desenvolvemos diálogos e estudos tão enriquecedores.

À sociedade brasileira, por financiar meus estudos na Universidade de Brasília, especialmente à população de baixa renda.

RESUMO

O presente trabalho pesquisa a relação entre tributos indiretos e cidadania, com o objetivo de verificar se é possível o exercício da cidadania tributária no Brasil. A partir do estudo da estrutura tributária brasileira, considerando que sua principal fonte de arrecadação provém dos impostos sobre o consumo, verificamos que as pessoas de baixa renda contribuem com proporcionalmente mais tributos. Nesse contexto, analisamos a tributação no Brasil sob uma perspectiva matricial, relevando aspectos históricos, sociológicos, econômicos, filosóficos, políticos e jurídicos, tendo como principais referências teóricas Valcir Gassen, Paulo Bonavides e Marcelo Neves – os quais contribuíram para a análise da matriz tributária e do caráter simbólico em sua relação com a cidadania tributária. Discutiu-se a efetividade da Lei de Transparência Fiscal e a constitucionalidade da previsão legal de se divulgar dados imprecisos (aproximados) acerca dos impostos indiretos. Verificou-se, como conclusão, que a cidadania tributária não é efetiva no Brasil e que a opção política pela forma atual de tributação, focada no consumo, prejudica o desenvolvimento econômico e democrático do país.

PALAVRAS-CHAVE: cidadania tributária – lei de transparência fiscal – tributação indireta – impostos sobre consumo – regressividade

ABSTRACT

This study researches the relationship between indirect taxes and citizenship, in order to verify if it is possible the exercise of tax citizenship in Brazil. Regarding Brazilian tax structure and its main source of revenue, consumption taxes, it appears that low-income people contribute proportionately more taxes. In this context, the tax phenomenon was analyzed from a matrix perspective, highlighting historical, sociological, economical, philosophical, political and legal aspects. The main theoretical references are Valcir Gassen, Paulo Bonavides and Marcelo Neves – which contributed to analyze the taxation phenomenon and the symbolic aspect in the relation between indirect taxes and citizenship. It was discussed the effectiveness of the Fiscal Transparency Law and the constitutionality of the legal provision that allows the dissemination of inaccurate data on indirect taxes. In conclusion, we verified that tax citizenship is not effective in Brazil, also we noticed that the political choice on the current form of taxation, focused on consumption, harms the economic and democratic development in the country.

KEY-WORDS: tax citizenship – fiscal transparency law – indirect taxes – consumption taxes – regressive tax

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I – MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	10
1.1 PERSPECTIVA HISTÓRICA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	13
1.2 CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS E OS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO: BASES ECONÔMICAS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA	19
1.3 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E MATRIZ TRIBUTÁRIA	23
CAPÍTULO II – A DEMOCRACIA E O FENÔMENO TRIBUTÁRIO	27
2.1 DEBATES SOBRE O CONCEITO DE POVO	29
2.2 CONCEITO E EXTENSÃO DE CIDADANIA TRIBUTÁRIA	31
2.3 TRANSPARÊNCIA NA MATRIZ TRIBUTÁRIA: GARANTIAS DE ACESSO À INFORMAÇÃO SOBRE O PAGAMENTO DE TRIBUTOS E SOBRE OS GASTOS PÚBLICOS	33
CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA: OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO INVISÍVEL	39
3.1 REGRESSIVIDADE COGNITIVA	40
3.2 O DÉFICIT DEMOCRÁTICO E A ICONIZAÇÃO DO POVO	42
3.3 O CARÁTER SIMBÓLICO DA CIDADANIA TRIBUTÁRIA	45
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49
ANEXOS	55
ANEXO A: CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: COMPARAÇÃO INTERNACIONAL	55
ANEXO B: RELAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA X RETORNO DE QUALIDADE DE VIDA À POPULAÇÃO. 57	
ANEXO C: PAÍSES MAIS DESIGUAIS DO MUNDO (ÍNDICE GINI).....	58
ANEXO D: RECEITA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA POR BASE DE INCIDÊNCIA (2010-2014)	59
ANEXO E: IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS E TOTAL DE IMPOSTOS NO BRASIL	60
ANEXO F: RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTOS E COMPETÊNCIA (EM % DA ARRECADAÇÃO)	61
ANEXO G: ESTIMATIVA DE SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA	62

INTRODUÇÃO

A crise política e econômica que aflige o Brasil, com a retração da economia (baixa produtividade, inflação e desemprego) e a desconfiança nas instituições e nos representantes eleitos, cria um cenário complexo¹ para a premente reforma tributária.

Se, por um lado, há a necessidade de aumento dos tributos e a redução dos gastos públicos², por outro o ambiente político não permite a realização de grandes mudanças pelo governo. Foi este o caso, por exemplo, da proposta do Poder Executivo de recriação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que esbarrou com a resistência do Congresso Nacional³.

Associado a isso, pode-se notar que a carga tributária no Brasil, comparada⁴ com outros países da América Latina ou com países associados à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), onera de forma significativa o contribuinte, especialmente os de que têm menor poder aquisitivo.

Essa característica de tributar proporcionalmente mais as pessoas que possuem menor renda denomina-se regressividade tributária⁵. Entretanto, à primeira vista, pode parecer que a matriz tributária⁶ brasileira seria progressiva, considerando as diferenças de alíquotas sobre o imposto de renda, conforme define o art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal.

¹ As recentes acusações contra o ex-presidente Lula e a presidente Dilma Rousseff, agrava ainda mais o que a revista *Valor Econômico* denominou como “crise moral”. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4485628/crise-moral-esta-instalada-diz-passos>>. Acessado em 23/3/2016.

² A revista *The Economist*, em análise da situação política e econômica do Brasil, chegou à conclusão que: “*Brazil faces political and economic disaster. (...) Brazil therefore has little choice but to raise taxes and cut spending*”. Disponível em: <<http://www.economist.com/news/leaders/21684779-disaster-looms-latin-americas-biggest-economy-brazils-fall>>. Acessado em 23/3/2016.

³ O ministro da Fazenda, Nelson Barbosa, em entrevista ao G1, reiterou a importância da CPMF para recuperar a queda na arrecadação e admitiu que a CPMF está com a “apreciação atrasada”. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/03/nao-abandonamos-cpmf-diz-ministro-da-fazenda.html>>. Acessado em 23/3/2016.

⁴ Vide gráficos no Anexo A.

⁵ Eugênio Lagemann distingue três comportamentos da alíquota: proporcional, “quando a alíquota média permanece constante em caso de variação da base de cálculo”; progressiva, “quando a alíquota média aumenta (diminui) com o aumento (a diminuição) da base de cálculo; e regressiva “quando a alíquota média aumenta (diminui) com a diminuição (o aumento) da base de cálculo” (LANGEMANN, 2012, p. 66).

⁶ Por matriz tributária nos referimos ao que Valcir Gassen define como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário” (GASSEN, 2012, p. 32). Esse tópico será abordado em profundidade no Capítulo 1.

Das três bases de incidência tributária (renda, patrimônio e consumo) a de maior expressividade é o consumo⁷, que representou 51,02%⁸ da arrecadação em 2014 e 51,20% em 2013, conferindo ao Brasil o destaque de maior tributação sobre consumo dentre os países da OCDE (BRASIL, 2015. p. 9).

Concomitantemente, apesar de o Brasil possuir extrema concentração de renda⁹, a tributação sobre a renda no Brasil é uma das menores entre os países da OCDE. Além de tributar menos a renda, é um dos únicos a isentar a tributação sobre os lucros e dividendos, criando assim um ambiente de “paraíso tributário para os super-ricos” (GOBETTI, 2015).

Como veremos no decorrer desta pesquisa, a tributação sobre o consumo no Brasil tem natureza regressiva. Na atual matriz tributária, os alimentos, entre outros produtos básicos, não são isentos de tributação. Nesse sentido, as pessoas de baixa renda, portanto isentas de pagamento do imposto de renda, acabam consumindo todos os seus rendimentos e suportam, indiretamente, maior¹⁰ carga tributária do que as de renda mais elevada.

Insta salientar que, diversamente dos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio, que são diretos, ou seja, percebidos de forma objetiva e clara pelo contribuinte, os impostos sobre o consumo são indiretos: estão embutidos nos preços dos produtos e serviços. Assim, a tributação sobre o consumo tem uma natureza invisível para o consumidor, produzindo um efeito “anestésico” sobre o contribuinte (GASSEN, 2013, p. 104).

Essa característica própria da tributação sobre o consumo dificulta o conhecimento do valor pago em tributos pelo contribuinte. Como forma de minimizar essa deficiência, o constituinte dispôs no art. 150, § 5º, da Constituição Federal, que “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. A referida lei foi publicada em 10/12/2012 e popularmente ficou conhecida como Lei de Transparência Fiscal.

⁷ Terminologia que consideramos mais adequada, em substituição ao termo “bens e serviços” comumente utilizado na legislação brasileira e também pela Receita Federal na pesquisa em referência. Esse assunto será discutido mais amplamente no Capítulo 1.

⁸ Vide Anexo D.

⁹ A concentração de renda no Brasil é a 14ª maior do mundo. Considerando o estudo do Banco Mundial em aferição do índice Gini (medida que reflete a desigualdade de renda: quanto mais próximo de 100 mais desigual), o país obteve o índice 52,9, conforme tabela no Anexo C.

¹⁰ Vide gráficos no Anexo E.

Entretanto, como veremos, a Lei 12.741/2012, que se tornou mandatória¹¹ em janeiro de 2015, determina que devem constar valores aproximados dos tributos incidentes sobre o consumo. Mas por que não disponibilizar valores exatos? Ou ainda, por que se admite que o cidadão não saiba exatamente quanto paga em tributos?

Essa discussão precisa se ramificar, ampliando o debate democrático para além das instituições públicas, pois todo o povo brasileiro, quem efetivamente suporta o ônus tributário e detém a legitimidade originária do poder político, capaz de criar, modificar ou revogar as normas instituídas, deve ser considerado nesse debate.

(...) a legitimidade ocorre pelo modo mediante o qual todos, o “povo inteiro”, a população, a totalidade dos atingidos são tratados por tais decisões (enquanto co-participação “do povo”), e a implementação (enquanto efeitos produzidos “sobre o povo”), devem ser questionadas democraticamente (MÜLLER, 2003, p. 77).

Sob tal ótica, a participação popular nas discussões públicas remete aos requisitos essenciais da transparência e do acesso à informação, previstos na Constituição Federal, os quais reforçam a normatividade do princípio fundamental da cidadania (art. 1º, II, da Constituição Federal) e se fundamentam na disposição constitucional “todo poder emana do povo” (art. 1º, parágrafo único).

É nesse contexto que se insere a presente pesquisa. Objetivando analisar a matriz tributária brasileira e os efeitos dos referidos tributos sobre a transparência fiscal e a democracia, visamos responder à indagação: é possível o exercício da cidadania tributária no Brasil?

Partimos da hipótese de que há um déficit democrático no país em relação às opções políticas que caracterizam a atual matriz tributária como regressiva e obscura, impossibilitando o efetivo exercício democrático sobre a tributação.

Com o intuito de esclarecer essa questão, a pesquisa é dividida em três capítulos: Capítulo 1: Matriz tributária brasileira; Capítulo 2: A Democracia e o fenômeno tributário; e Capítulo 3: Cidadania e tributação indireta: os efeitos da tributação invisível.

No primeiro capítulo estudaremos a matriz tributária brasileira, abordando seu conceito, história e relacionamento com o desenvolvimento econômico, essencialmente a partir dos

¹¹ Foi previsto no art. 6º da Lei 12.741/2012 o prazo de 6 meses após sua publicação para vigência e no art. 5º foi fixado o prazo de 12 meses a contar da vigência para sujeitar o infrator às sanções dispostas na lei. Ressalte-se que esse último prazo foi dilatado pela Medida Provisória 649/2014.

trabalhos de Valcir Gassen, Cristiano Kincheski, Ives Gandra da Silva Martins e Ubaldo Cesar Balthazar.

No segundo capítulo examinaremos as teorias da democracia e da cidadania aplicadas ao Direito Tributário, abordando o conceito de povo, aspectos sobre a legitimação do poder, a transparência fiscal e a participação popular, apoiados principalmente nos estudos de Friedrich Müller e Paulo Bonavides.

No terceiro capítulo partiremos dos pressupostos teóricos desenvolvidos nos dois primeiros capítulos e discutiremos o caráter simbólico da tributação indireta e seu efeito anestesiante sobre a cidadania tributária, com o auxílio de pesquisas de outros autores, tais como Pedro Júlio Sales d’Araújo, Leonel Severo Rocha e Marcelo Neves.

CAPÍTULO I – MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A análise dos impostos sobre o consumo, ou mesmo de tributos de naturezas diversas, requer a definição de alguns termos preliminares, como tributo, sistema tributário e matriz tributária. Após o estabelecimento do acordo semântico sobre a matriz tributária, faz-se necessário abordar pressupostos históricos e epistêmicos para compreender o fenômeno tributário e discutir as bases teóricas dos impostos indiretos.

No cerne do Direito Tributário está o conceito de tributo. Esse instituto, como outros conceitos jurídico-positivos, recebeu diversos conteúdos ao longo da história. No passado, por exemplo, já abrangia as corveias¹² e outros bens que não o dinheiro (ATALIBA, 1984, p.38). No Brasil, atualmente, a definição de tributo no Código Tributário Nacional (CTN) se refere a dinheiro¹³.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Sobre esse conceito definido em lei, Luciano Amaro tece algumas considerações e inclui o caráter da parafiscalidade, relacionando entidades não estatais com finalidade de interesse público, com a seguinte definição: “(...) tributo é toda prestação pecuniária não sancionatória

¹² Pagamento mediante prestação de serviço, típico do feudalismo.

¹³ Visamos estabelecer uma relação entre cidadania e tributação, detalhada no Capítulo 2, e partimos da hipótese de que os efeitos dos tributos não se restringem à esfera pecuniária.

de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (AMARO, 2014, p. 34).

A prestação pecuniária do tributo, sua instituição em lei, a atividade administrativa vinculada à cobrança do tributo, bem como a limitação ao poder de tributar e a distribuição das receitas tributárias, compõem¹⁴ o sistema tributário nacional. Essa expressão é preferência na doutrina e na legislação. Está presente no CTN, intitulado o Livro Primeiro, e na Constituição Federal de 1988, designando o Capítulo I, do Título VI.

Entretanto, a concepção de tributação aqui proposta abarca de forma mais ampla o que comumente a doutrina denomina de sistema tributário¹⁵. Pois para compreender o fenômeno tributário não é suficiente ficar restrito ao campo normativo do Direito Tributário. A expressão sistema tributário não abrange, por exemplo, aspectos relacionados à justiça distributiva, à cidadania ou à eficiência alocativa do orçamento público.

Assim, propõe-se a expressão matriz tributária como uma forma de alcançar uma compreensão mais aprofundada dos efeitos da tributação sobre o consumo, considerando aspectos relevantes da realidade política, econômica e social do Estado brasileiro. Concebe-se matriz tributária como “as escolhas feitas em determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário” (GASSEN, 2012, p. 32).

A partir dessa definição de Valcir Gassen é possível notar quatro pontos essenciais à expressão, que transcendem os conhecimentos dogmáticos, acrescentando questionamentos de ordem zetética, capazes de aproximar direito e realidade e de proporcionar uma reflexão sobre o senso comum teórico dos juristas¹⁶.

Primeiramente, destaca-se que a matriz tributária é o resultado de escolhas políticas, que se inserem no Estado Democrático de Direito por meio de processo vinculado aos princípios basilares da publicidade e da participação no poder¹⁷, exigindo-se a pluralidade de discursos e a participação popular na gestão fiscal como requisito democrático, pois “não existe democracia com verdade (sintático-semântica), a democracia é o lugar da determinação e da invenção,

¹⁴ Itens elencados a partir da definição de tributo no CTN e dos títulos que estruturam o Livro Primeiro do código: Sistema Tributário Nacional.

¹⁵ O conceito de sistema tributário no senso comum teórico dos juristas pode ser definido como o “conjunto de normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante” (GASSEN, 2012, p. 29).

¹⁶ Luis Alberto Warat definiu o senso comum teórico dos juristas como “hábitos semiológicos de referência” empregados de forma estratégica nas enunciações jurídicas.

¹⁷ Serão analisados no Capítulo 2 os desdobramentos do princípio da democracia semidireta, previsto no parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal, em relação ao fenômeno tributário.

somente o totalitarismo fornece a tranquilidade de lugares pré-estabelecidos” (ROCHA, 2001, p. 156).

Em segundo lugar, pode-se notar na definição de Gassen que a realidade tributária é dinâmica no tempo, sendo definida em um momento histórico. Nesse sentido, ressalta-se a transitoriedade dos conceitos e a necessidade de reflexão crítica sobre o direito vigente. Dessa forma, hoje pode ser considerado normal no Brasil, por exemplo, tributar mais o consumo do que outras bases de incidência ou, ainda, ser normal tributar proporcionalmente mais quem tem menor renda – mas em algum momento histórico isso pode mudar.

Em terceiro lugar, observa-se que a tributação se realiza no campo sociológico da ação social¹⁸ (weberiana), de forma determinante para a construção jurídica dos institutos e relações jurídicas.

(...) a determinação daquilo que, numa ação social ou numa ação consensual, se realiza de maneira típica, é juridicamente relevante e é a determinação da forma, logicamente consistente, em que estes componentes relevantes devem aparecer coordenados de acordo com o direito, isto é, como relação jurídica (WEBER, 2012b, p. 12).

Em quarto lugar, cumpre destacar que a matriz tributária é concebida no campo filosófico da fenomenologia¹⁹, em seu aspecto representacional, reconhecendo que a reflexão subjetiva da tributação implica na “correlação lógica essencial entre sujeito e objeto” e na “tensão dialética que une sujeito a objeto e vice-versa, como termos distintos mas complementares” (REALE, 1999, p. 364).

A concepção fenomenológica da tributação, compreendendo o processo da “intencionalidade da consciência”, remete à análise de Warat sobre o “senso comum teórico dos juristas”, na medida em que o conjunto de opiniões comuns dos juristas, por meio da linguagem e do imaginário, estruturam a base epistemológica do Direito. Assim, por meio da fenomenologia é possível discutir, sobre uma perspectiva emancipadora, o processo de valoração que permeia as escolhas definidoras da matriz tributária.

(...) toda atividade humana se destina a satisfazer um valor ou a impedir que um desvalor sobrevenha. As valorações são, pois, um dos ingredientes ônticos do processo cultural, inseparável da “vida cotidiana” (LEBENSWELT apud REALE, 1999, p. 543).

¹⁸ Ação social “significa uma ação que, quando o seu sentido visado pelo agente ou os agentes, se refere ao comportamento de outros, orientando-se por este em seu curso” (WEBER, 2012a, p. 3).

¹⁹ Husserl, considerado o precursor da fenomenologia, a definiu como “a teoria das vivências em geral, e, encerrados nelas, de todos os dados, não só reais, mas também intencionais, que possam nelas se mostrar com evidência” (HUSSERL, 1929, p. 241 apud REALE, p. 363).

Por conseguinte, perscrutar quais efeitos da tributação sobre o consumo incidem sobre a democracia e classificá-los como promotores ou limitadores do exercício da cidadania demanda uma pesquisa abrangente, além do direito puramente normativo. É necessário analisar a matriz tributária, em seus aspectos histórico, econômico, político, filosófico e sociológico, para compreender a relação entre cidadania e tributação indireta no Brasil.

1.1 Perspectiva histórica da matriz tributária brasileira

O fenômeno tributário, na forma como ocorre nos Estados contemporâneos, diverge em diversos aspectos da cobrança de tributos em períodos históricos precedentes. Uma característica fundamental da modernidade, que diferencia a tributação atual das anteriores, é a cisão entre o Estado e a propriedade.

As revoluções francesa e inglesa conduziram o mundo ocidental a grandes mudanças políticas, sociais e econômicas que impulsionaram a Idade Moderna. O rompimento com o feudalismo e suas relações de vassalagem permitiu a concepção da terra como mercadoria e a construção jurídica da relação de propriedade como a entendemos hoje.

Mas não se tratava apenas de liberdade, igualdade, fraternidade e propriedade. Também havia uma restrição para os Estados essencial ao pacto tributário²⁰: a “dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade” (GASSEN, 2012, p. 38).

Nesse sentido, nota-se a relação imanente entre direitos e tributos, consistindo no que Holmes e Sunstein denominaram de “custo dos direitos”. Na medida em que o Estado de Direito necessita de recursos, mediante a instituição de tributos, para financiar sua atividade precípua de garantir os meios para o desenvolvimento da sociedade e da economia.

*The financing of basic rights through tax revenues help us to see clearly that rights are public goods: taxpayer-funded and government-managed social services designed to improve collective and individual well-being*²¹
(HOLMES, SUNSTEIN, 1999, p.48).

²⁰ Entendemos pacto tributário como o “acordo entre governo e sociedade, que, antes de tudo, define a aceitação, por parte dessa sociedade, de que é necessário existir governo (e, portanto, deve-se financiá-lo). Esse pacto tributário estabelece o volume e, principalmente, a fonte desse financiamento” (BRASIL, 1998, p. 1).

²¹ Tradução livre: O financiamento dos direitos básicos através de receitas fiscais nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: financiados pelo contribuinte e administrados pelo governo os serviços sociais destinam-se a melhorar o bem-estar individual e coletivo.

No Brasil, o momento de surgimento do Direito Tributário é envolto de alguma divergência na doutrina. Para alguns o marco da história tributária seria a descoberta do Brasil, para outros seria a independência brasileira. Mas é a partir da Constituição de 1824 que temos um marco documental que formaliza o pacto tributário no Estado brasileiro (KINCHECKI, 2012, p. 131).

Inicialmente, durante o período imperial brasileiro, não havia muitas normas constitucionais sobre Direito Tributário e, mesmo com a separação entre Brasil e Portugal, o Estado brasileiro manteve²² a estrutura patrimonialista²³ e os mesmos vícios, como o clientelismo²⁴ e o nepotismo²⁵. Nesse período a tributação era essencialmente fiscal, focada em arrecadar recursos para a manutenção do Estado (BALTHAZAR, 2005, p. 79).

A partir do federalismo, instituído na primeira Constituição republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, a competência tributária foi atribuída à União e aos estados, aproveitando muitos dos impostos do Império. Entretanto, essa sistematização provocou duas repercussões negativas: a superposição de tributos e o “alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias” (BALTHAZAR, 2005, p. 106).

Apenas na Constituição de 1934 foi conferida competência tributária aos municípios, dotados de autonomia política, administrativa e financeira, com previsão de impostos privativos, como o Imposto sobre Diversões Públicas e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) (KINCHECKI, 2012, p. 134).

A Constituição de 1946, além de ampliar a competência tributária dos Municípios, alterou sensivelmente a discriminação de rendas, prevendo o princípio de participação comum de estados e municípios em vários impostos. Entretanto, os princípios tributários

²² Além dos vícios de funcionamento da máquina estatal, “a herança colonial pesou mais na área dos direitos civis. O novo país herdou a escravidão que negava a condição humana do escravo, herdou a grande propriedade rural, fechada à ação da lei, e herdou um Estado comprometido com o poder privado. Esses três empecilhos ao exercício da cidadania civil revelaram-se persistentes. A escravidão só foi abolida em 1888, a grande propriedade ainda exerce seu poder em algumas áreas do país e a desprivatização do poder público é tema da agenda atual de reformas” (CARVALHO, 2013, p.45).

²³ Patrimonialismo: “usar a máquina administrativa com fins privados, escusos” (CHIAVENATO, 2008, p. 97).

²⁴ Clientelismo: “de modo geral, indica um tipo de relação entre atores políticos que envolve concessão de benefícios públicos, na forma de empregos, benefícios fiscais, isenções, em troca de apoio político, sobretudo na forma de voto” (CARVALHO, 1997, p.7).

²⁵ Nepotismo: “favorecimento dos vínculos de parentesco nas relações de trabalho ou emprego. As práticas de nepotismo substituem a avaliação de mérito para o exercício da função pública pela valorização de laços de parentesco”. Definição do Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/campanhas/356-geral/13253-o-que-e-nepotismo>>. Acessado em 27/5/2016.

constitucionais foram veiculados de forma esparsa e inconsistente, sem a consolidação em um sistema.

Cabe ressaltar que o constituinte de 1946 atentou para a extrafiscalidade do tributo, desonerando o consumo das classes menos favorecidas. “Eram imunes ao imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica” (BALTHAZAR, 2005, p. 126).

Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

(...)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (BRASIL, Constituição Federal, 1946).

Após o golpe de Estado de 1964, procedeu-se à reforma tributária no país a partir da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, que alterou sensivelmente a matriz tributária. Suprimiu-se o dispositivo que desonerava o consumo de bens básicos e foi criado o ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias), precursor do atual ICMS²⁶ (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços) e substituto do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações).

Além da mudança na nomenclatura, de “vendas e consignações” para “circulação de mercadorias”, que afastou a denominação do imposto de sua real finalidade (a tributação do consumo), “o ICM passou a ser, de forma mais significativa do que era o IVC, a principal base de financiamento dos estados, chegando a representar cerca de 90% das receitas tributárias estaduais” (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 66).

²⁶ Atualmente, o ICMS é o imposto de maior arrecadação no país. Incluindo todos os tributos, federais, estaduais e municipais, representou 20,80% da arrecadação em 2014. Vide tabela no Anexo F.

A EC 18/65 também trouxe mudanças na repartição de competências entre os entes federativos e serviu de base²⁷ para o Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

Essa reforma, promovida pela EC 18 e CTN, constitui do ponto de vista de sistematização didática um marco para a autonomia do Direito Tributário (BALTHAZAR, 2005, p. 158). “É, portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de ‘colchão legislativo aparador’ entre a Constituição e a legislação ordinária” (MARTINS, 2008, p. 19).

O Código permitiu que os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, fossem consagrados pela doutrina e jurisprudência, transformando-se muito mais em um estatuto do contribuinte que em manual de exigência impositiva. Pelo Código ficou absolutamente esculpido o princípio pelo qual ao contribuinte tudo é permitido, exceção feita ao que a lei expressamente proibir ou colocar como imposição. Ao Poder Tributante nada é permitido senão o que estiver na lei (MARTINS, 2008, p. 21).

As constituições de 1967 e 1969, do período militar, praticamente confirmaram a EC 18 e o CTN, realizando algumas modificações e definindo novos princípios. Por exemplo, abandonou-se a forma sistêmica que havia ordenado os impostos conforme seus perfis econômicos. O princípio da anterioridade²⁸ foi esvaziado, diante da desnecessidade de previsão na lei orçamentária (BALTHAZAR, 2005, p. 159-177).

No período militar, o país viveu o chamado “milagre econômico”, que consistiu no investimento maciço em infraestrutura e na isenção de setores produtivos, como a Zona Franca de Manaus, favorecendo a industrialização nacional e fortalecendo as empresas estatais. Ao mesmo tempo, houve a concentração de renda, aumentando as desigualdades sociais.

²⁷ A EC 18/65 fez referência à lei complementar. Porém, originalmente, o CTN foi aprovado como lei ordinária, adquirindo, posteriormente, *status* de lei complementar.

²⁸ Apenas com a EC 42/03, por meio do princípio da anualidade tributária, foi afastada a possibilidade de criação e majoração de tributos no último dia do exercício financeiro, para já cobrá-lo no primeiro dia do exercício seguinte.

O financiamento desse “milagre” se deu às custas de empréstimos no exterior, principalmente com o Fundo Monetário Internacional (FMI). O que aumentou o déficit na balança comercial, acumulado com os governos anteriores²⁹. Associado a isso, os “choques do petróleo”, de 1973 e 1979, a suspensão de financiamento externo em 1982 e a redução no investimento interno colocaram o Brasil em uma séria crise financeira, provocando a hiperinflação que marcou o fim da década de 80 (PEREIRA, NAKANO, 1991, p. 90).

Esse cenário econômico e a mudança política decorrente da queda da ditadura militar contextualizam a constituinte, que passou a se reunir em fevereiro de 1987. A reforma tributária e fiscal era vista como essencial para superar a situação de déficits e inflação descontrolada. “Entendia-se que o Código Tributário Nacional de 1965 precisaria ser adaptado à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática” (BALTHAZAR, 2005, p. 180).

O novo sistema tributário, estabelecido na Constituição de 1988, promoveu mudanças na discriminação de rendas tributárias e na distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, ampliou a seção correspondente às limitações ao poder de tributar e acrescentou princípios que constavam implícitos nas constituições anteriores. Por exemplo, os princípios da igualdade tributária, da irretroatividade da lei tributária e o da proibição do uso do tributo com efeito de confisco (BALTHAZAR, 2005, p. 176-181).

As principais críticas ao novo sistema tributário apontaram para o caráter injusto, decorrente do grande número de impostos indiretos e do efeito cumulativo de impostos e contribuições sociais; complexo, de difícil compreensão pela maioria das pessoas; e conflitante, pois embora seja descentralizador, contribuiu para a guerra fiscal entre os estados membros (BALTHAZAR, 2005, p. 182-184).

O sistema acarretou elevação considerável do nível da carga tributária para o cidadão, pela criação de novas formas de imposição, transferência acentuada de receitas – e não de atribuições – da União, estando, a meu ver, veiculado de forma consideravelmente pior que aquele que apresentei à Assembléia Constituinte, em nome do IASP e ABDF (MARTINS, 2008, p. 22).

Nota-se que ao longo de 164 anos e 7 constituições a matriz tributária brasileira, apesar das modificações promovidas, apresenta uma unidade histórica de inequidade e regressividade. Nesse sentido, Lagemann ressalta que a substituição de um sistema tributário é difícil de se realizar, tendo em vista que “as estruturas existentes podem estar bem assimiladas pelo fisco e

²⁹ Por exemplo, o governo do presidente Juscelino Kubitschek, que também tomou empréstimos vultosos para a construção de Brasília.

pelos contribuintes. Daí se origina a assertiva de que ‘imposto bom é imposto velho’, a qual se fundamenta na certeza da tributação e na estabilidade das regras” (LAGEMANN, 2012, p. 56).

Nesse esteio, propostas como a do Projeto de Emenda Constitucional 19/91, que tentaram simplificar os tributos no Brasil, reduzindo-os a somente dois impostos (um de natureza fiscal, sobre as transações financeiras, e outro de natureza extrafiscal, sobre o comércio exterior), não prosperaram. No caso, ao invés de substituir os tributos existentes, a proposta influenciou a criação de um novo imposto, o IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), posteriormente foi substituído pela CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras).

A opção por tributar essencialmente o consumo, como veremos adiante, apresenta algumas vantagens para o fisco, em meio às desvantagens para a maior parcela da população. Assim, a discussão sobre a matriz tributária brasileira não se encerra neste capítulo, mas permeia toda a pesquisa.

Verificamos neste tópico que na base do Estado Moderno reside a tributação como mecanismo de financiamento do Estado para viabilizar o exercício de direitos, como o de propriedade³⁰. Ainda observamos que diversas mudanças foram feitas nas constituições brasileiras na tentativa de conceber um sistema federativo de tributação, que ainda hoje apresenta problemas em relação ao pacto federativo.

Vimos que o país manteve alguns vícios estruturais herdados do período colonial, os quais solapam o patrimônio público e dificultam uma gestão pública eficiente e efetiva. Também apontamos que a matriz tributária brasileira aumentou a carga tributária sobre o consumo, preferindo a tributação indireta à tributação direta (sobre a renda ou o patrimônio). Dessa forma, nota-se a opção política pela incidência preponderante sobre o consumo e pela regressividade tributária.

Para entender o que significa e quais os efeitos dessa opção pela tributação majoritariamente sobre o consumo, estudaremos a seguir as classificações dos tributos. Assim, verificaremos quais são os impostos indiretos e quais as vantagens e desvantagens dessa forma de tributação.

³⁰ Nesse sentido, entende-se a propriedade não como direito natural, mas como direito pós-tributação (GASSEN, 2012, p. 38-42).

1.2 Classificações dos tributos e os impostos sobre consumo: bases econômicas da matriz tributária

Antes de abordar a classificação dos tributos, importa observar que a obrigação tributária surge, em termos lógicos, primeiramente da previsão legal do tributo e, em seguida, da realização de um fato ou circunstância que configura a “hipótese de incidência” prescrita em lei. Geraldo Ataliba distingue estes dois aspectos na relação jurídica tributária: hipótese de incidência e fato imponible. Enquanto o primeiro é uma descrição hipotética, o segundo é a concreta verificação da existência de obrigação tributária (ATALIBA, 1984, p. 49-56).

Contudo, a maior parte da doutrina e a legislação brasileira adota o termo “fato gerador” – expressão criticada pelos professores Valcir Gassen, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros, que ressaltam a ambiguidade³¹ trazida por essa terminologia. Paulo de Barros Carvalho propõe, ainda, a expressão “fato jurídico tributário” em substituição ao “fato imponible”, considerando que o fato da tributação ocorre apenas após a incidência (CARVALHO, 2012, p. 456-461).

O CTN, ao dispor que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” (BRASIL, 1966, art. 4º), confirma que “a natureza do tributo é dada pela conjugação da hipótese da incidência e da base de cálculo, assumindo, nesta operação, perfil numérico” (CARVALHO, 2010, p. 221).

Essa discussão em torno do fato gerador como elemento da obrigação tributária é essencial para compreender o fenômeno tributário, bem como para entender a classificação tripartida adotada no CTN (repetindo a fórmula da EC18/65), que utiliza o fato gerador para classificar os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Para Geraldo Ataliba, que descreve a teoria bipartida, a classificação dos tributos pode ser realizada em termos de tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) ou não a uma atividade estatal (impostos).

Ao relevar o “rol assistemático das espécies tributárias” criadas pelo Estado, Luciano Amaro observa que a “nossa Constituição não permite identificar com nitidez categorias distintas e específicas”. Mas propõe uma classificação em quatro grupos de espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (AMARO, 2014, p. 61-68).

³¹ O fato gerador abarca três significados: hipótese de incidência tributária (sentido em abstrato da norma tributária); fato gerador ocorrido (campo fenomênico, concreto); e fato gerador temporal (GASSEN, 2015, aula de Direito Tributário, graduação em Direito da UnB).

Grande parte da doutrina e o Supremo Tribunal Federal (STF)³² adotaram a teoria pentapartite, prestigiando os tributos finalísticos. Dessa forma, são espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

De acordo com a Constituição Federal, imposto é o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16, Constituição Federal). Dessa forma, verifica-se que o imposto é caracterizado pela desvinculação de sua receita a uma prestação do Estado. Por exemplo, a receita advinda do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) pode ser utilizada com gastos alheios ao contexto dos automóveis, como a construção de uma escola.

Já as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 77, Constituição Federal). Assim, os entes federativos ao instituir taxas para a fiscalização de vigilância sanitária, por exemplo, têm sua receita vinculada à prestação do serviço público, diversamente dos impostos.

A contribuição de melhoria, prevista no art. 81 do CTN, “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (BRASIL, CTN, 1966).

Os empréstimos compulsórios, conforme art. 148 da Constituição Federal, poderão ser instituídos pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

De competência exclusiva da União, as contribuições especiais podem ser de três tipos, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

³² Vide RE 146.733-9/SP. Ementa: “(...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

Do ponto de vista das fases do gravame, os tributos podem ser classificados como monofásicos ou plurifásicos. Essa classificação observa as fases de incidência dos tributos na cadeia produtiva. Caso incidam apenas uma vez na cadeia produtiva, os tributos serão monofásicos. Paralelamente, se houver a incidência do tributo em diversas fases da cadeia produtiva, como no caso dos impostos sobre o consumo – ICMS e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) –, estaremos diante de impostos plurifásicos.

Os tributos também podem ser classificados em cumulativos e não cumulativos. Dessa forma se distinguem os tributos que incidem sobre eles mesmos quando aplicados em outra fase do processo produtivo, produzindo o efeito em cascata. Nos tributos cumulativos não há abatimento do montante pago na fase anterior. A Constituição Federal vedou expressamente a cumulatividade do IPI (art. 153, § 3º, II) e do ICMS (art. 155, § 2º, I).

Cabe destacar o que alguns autores chamam de “semicumulatividade”, “não cumulatividade circunstancial” ou “inacumulatividade relativa”. Situação em que tributos não cumulativos de alguma forma incidem sobre outros tributos ou não permitem o desconto do crédito decorrente do tributo pago na fase anterior do processo produtivo. É o caso da contribuição para o PIS (Programa de Integração Social) e da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) (MARTINS, 2013, p. 14-15).

De forma a ampliar a discussão acerca do princípio constitucional da não cumulatividade, Ives Gandra Martins, em análise da contribuição para o PIS e da Cofins, defende que não existe “semi-princípio” da não cumulatividade. Para o autor, caberia ao legislador infraconstitucional aplicar ou não esse princípio a determinado tributo, mas não dosar o princípio, excepcionando o crédito do tributo de certas operações anteriores (MARTINS, 2013, p. 1-24).

Quanto à repercussão econômica da tributação, os tributos podem ser diretos ou indiretos. “Os impostos indiretos repercutem economicamente sobre terceira pessoa (contribuinte de fato), são instantâneos e seu lançamento opera por homologação, incumbindo ao próprio contribuinte de direito adiantar seu pagamento” (TORRES, 2011, p. 377).

Enquanto nos tributos diretos é o sujeito passivo da obrigação tributária que arca com o ônus do pagamento, nos tributos indiretos “o sujeito passivo, que deve de ‘direito’, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de ‘fato’ o encargo do pagamento do tributo” (GASSEN, 2013, p. 60).

Outra classificação dos tributos os distingue em reais e pessoais. Os tributos reais são aqueles cobrados em razão do patrimônio ou de condições objetivas alheias à situação do

devedor. Já os tributos pessoais são instituídos em razão da pessoa. A pessoalidade dos tributos é essencial para a compreensão do princípio da seletividade, aplicado, por exemplo, ao IPI e ao ICMS, cujo aproveitamento se dá em razão da essencialidade do produto ou do serviço.

A base de incidência (objeto do gravame tributário) constitui outro critério para a classificação dos tributos. Os tributos podem incidir sobre a renda, o patrimônio ou o consumo. Como já mencionado, a opção política brasileira foi pela base de incidência no consumo, que representa mais da metade da arrecadação nacional³³.

Não por acaso o país adotou a tributação indireta como principal fonte arrecadatória. Essa forma de tributação é mais facilmente administrada pelo fisco, uma vez que o recolhimento do tributo pode ser concentrado em determinada fase da cadeia produtiva, reduzindo-se o universo de contribuintes de direito. Outro ponto a favor da tributação sobre o consumo é a quantidade de contribuintes atingidos, tendo em vista que existem menos pessoas com renda ou patrimônio para configurar a hipótese de incidência do imposto das outras bases tributárias (D'ARAÚJO, 2015, p. 46).

Em paralelo, nessa forma de tributação há a tendência³⁴ a não considerar a capacidade econômica do indivíduo, tendo em vista que na compra de determinado produto o imposto embutido é o mesmo, quer para o indivíduo de alta renda, quer para o de baixa renda. Desse modo, os tributos sobre o consumo são inferiores em equidade quando comparados aos tributos sobre a renda e sobre o patrimônio.

(...) o aspecto mais importante é que os impostos sobre vendas diferem do imposto de renda na medida em que eles são impostos *in rem* ao invés de impostos sobre pessoas. Como tais, eles não levam em conta as características pessoais dos consumidores em contraste com o que ocorre no caso do imposto sobre renda das pessoas físicas com suas isenções, deduções e alíquotas progressivas. Consequentemente, os impostos sobre as vendas são inferiores em termos tanto de equidade horizontal quanto da equidade vertical (MUSGRAVE, 1980, p. 276).

Outro aspecto relacionado aos tributos indiretos é a obliteração da transparência fiscal, haja vista que a repercussão econômica do tributo, que transfere ao consumidor final o ônus do pagamento dos tributos que incidiram em toda a cadeia produtiva, não apresenta visibilidade no sistema de preços suportado pelo contribuinte. Esse efeito “anestésico” da tributação

³³ Vide gráficos e tabelas nos anexos.

³⁴ Uma forma de mitigar a regressividade dos tributos sobre o consumo é por meio da seletividade. Assim, produtos essenciais seriam desonerados e produtos supérfluos adquiririam maiores taxas de tributação.

indireta se contrapõe ao efeito “irritante” da tributação direta, uma vez que naquele o indivíduo não sente o pagamento do tributo e neste há uma clareza do montante pago (GASSEN, 2013, p. 104).

A tributação sobre o consumo abrange uma diversidade de impostos. Nessa categoria estão incluídos tributos monofásicos e plurifásicos, tributos não cumulativos e cumulativos, tributos seletivos, tributos sobre o comércio exterior, taxas de prestação de serviços e poder de polícia e contribuições sociais e econômicas. Compõem a longa lista³⁵ de tributos sobre o consumo³⁶: II (Imposto de Importação), IE (Imposto de Exportação), ICMS, IPI, PIS, Cofins, ISS (Imposto sobre Serviços), Simples Nacional, CSLL-LP (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do regime de tributação do Lucro Presumido), Cide combustíveis, contribuições para o INSS que não incidem sobre a folha de salário, taxas federais, estaduais e municipais, entre outros (BRASIL, 2015, p. 46-48).

Ressalta-se que a nomenclatura adotada no Brasil para os impostos sobre o consumo não transparece a real base de incidência. Os dois principais impostos sobre o consumo não carregam essa expressão em seu *nomen iuris*: Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Aparentemente, esses dois tributos incidiriam sobre a circulação e sobre a produção. Mas, de fato, “nos tributos indiretos é o consumidor quem paga os tributos incidentes pela aplicação do princípio da repercussão econômica” (GASSEN, 2013, p. 94).

Após essas considerações sobre as classificações dos tributos indiretos, analisaremos a seguir a relação entre matriz tributária e economia, com o intuito de compreender como o Direito Tributário e a opção política pela base de incidência do consumo influenciam o desenvolvimento econômico do país.

1.3 Desenvolvimento econômico e matriz tributária

A partir da concepção matricial do fenômeno tributário, verificamos que o binômio ingressos-gastos públicos é vinculado ao financiamento do Estado para a finalidade de

³⁵ O Anexo F permite visualizar quanto cada um desses impostos representa na arrecadação total, detalhado por esfera de competência (União, estados e municípios).

³⁶ Substituímos a expressão “bens e serviços”, adotada na publicação original da Receita Federal, pelo termo “consumo”, por entendermos que se trata de nomenclatura mais clara, considerando que o custo com esses tributos é repassado ao consumidor final.

satisfação e garantia dos direitos fundamentais. O que confere ao tributo um caráter meramente instrumental na consecução do interesse público (BICALHO, 2014, p. 43).

Assim, o fenômeno tributário relaciona-se com o direito econômico, o direito financeiro e os direitos fundamentais, na medida em que a tributação afeta a dinâmica da produção, circulação, distribuição e consumo na sociedade, ao mesmo tempo que constitui a fonte de receitas do Estado para a realização do orçamento e o cumprimento das funções estatais, promovendo os direitos fundamentais.

A busca pela realização do bem-estar do povo e da efetivação dos direitos em governos de economias em desenvolvimento, conforme John F. Due, perpassa quatro objetivos predominantes: aceleração do progresso; modelo de distribuição de renda; alocação de recursos; e estabilidade de preços. Dessa forma, a maioria dos países em desenvolvimento, sem considerar a situação política³⁷, visa: o aumento real da renda *per capita*, ao nível dos países desenvolvidos; a distribuição dos ganhos obtidos pelo desenvolvimento; a eficiência alocativa, evitando-se o desperdício e melhor satisfazendo as necessidades da população; e a constância do nível dos preços, por meio de políticas fiscal e tributária (DUE, 1974, p. 16-18).

Portanto, o incremento da capacidade produtiva, a criação de empregos, o pagamento de salários e o consumo de bens e serviços dependem do desenvolvimento econômico e de uma ação estatal equilibrada, focada no planejamento, incentivo, fiscalização, normatização e regulação. Nesse sentido, considerando que o Estado deve buscar o desenvolvimento³⁸, destacamos as considerações do professor Calixto Salomão Filho:

O desenvolvimento, antes que um valor de crescimento ou mesmo um grupo de instituições que possibilitem determinado resultado, é um processo de autoconhecimento da sociedade. Nesse processo a sociedade passa a descobrir seus próprios valores aplicados ao campo econômico. As sociedades desenvolvidas sob essa visão são aquelas que bem conhecem suas próprias preferências. Portanto, dar privilégio aos valores não significa substituir o determinismo de resultados da teoria econômica por um determinismo de valores preestabelecidos. Significa, isso sim, dar prevalência à discussão sobre as formas específicas para cada sociedade de autoconhecimento e autodefinição das instituições e valores mais apropriados ao seu desenvolvimento econômico-social (SALOMÃO FILHO, 2002, p. 32).

³⁷ O autor ressalva que alguns países em desenvolvimento, dominados por oligarquias, têm o principal objetivo de preservação dos modelos desproporcionais existentes.

³⁸ Além de ser objetivo fundamental do país, conforme o art. 3º, II, da Constituição Federal, do ponto de vista do Direito Tributário, o art. 151, I, da Constituição Federal, estabelece a criação de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Assim, para compreender o desenvolvimento que queremos é antes necessário antes conhecer os valores e as instituições nacionais, a partir de uma perspectiva matricial. Somente a partir do autoconhecimento é possível a constituição de instituições a um só tempo seguras e flexíveis, de forma a permitir soluções justas e adequadas, não predefinidas, preservando a estabilidade e o aperfeiçoamento dos sistemas jurídico e econômico.

Observa-se que, historicamente, em relação ao sistema brasileiro e sua realidade fática, a concentração econômica foi sinônimo de desenvolvimento no país, pois havia a crença de que o crescimento da nação dependia das grandes concentrações econômicas. A partir do poder econômico a estrutura econômica foi construída, sobrepondo-se inclusive ao poder estatal interno (SALOMÃO FILHO, 2001, p. 128).

Essa lógica das concentrações foi o cerne da política brasileira para proporcionar poderio econômico e escala suficiente para competir com as empresas estrangeiras. Nos anos 90, o Brasil se abriu ao capital estrangeiro, principalmente pelas privatizações, e passou a ser influenciado pela oligopolização dos mercados. As autoridades governamentais, como o BNDES, passaram a subsidiar a concentração dos mercados e as empresas nacionais. Seu subproduto foi o aumento da concentração de riquezas³⁹ e da desigualdade social (SALOMÃO FILHO, 2001, p. 130).

O modelo de atuação do Estado na economia também traz consequências sociais que importam ao Direito Tributário e ao Direito Financeiro. Tendo em vista que a maior intervenção direta do Estado na economia, promovendo o bem-estar social, demanda mais recursos, exigindo a majoração da carga tributária.

Da concepção econômica liberal de Adam Smith ao modelo keynesiano de Estado Provedor, não só os gastos e o custo do Estado aumentam, mas principalmente a finalidade do Estado é alterada. Enquanto no Estado Liberal as funções do governo se limitavam à defesa externa, administração da Justiça e segurança pública, no Estado do bem-estar social concebe-se o processo de produção e circulação de riquezas como instrumento de realização de objetivos públicos.

Já o modelo de Estado Regulador da economia, adotado na Constituição de 1988, pressupõe a “intervenção estatal como garantia de preservação das prestações materiais essenciais à fruição dos direitos fundamentais” (ARANHA, 2014, p. 31). Segundo esse modelo,

³⁹ Nos últimos anos, o Brasil reduziu a concentração de renda, a partir de políticas públicas de transferência de renda, como o Bolsa Família. Entretanto, continua com alto índice de desigualdade social (Anexo C).

a intervenção direta do Estado é limitada⁴⁰, mas isso não significa menor intervenção (ARANHA, 2014, p. 120).

A regulação, em síntese, é a presença de regras e atuação administrativa (*law and government*) de caráter conjuntural pautadas no pressuposto de diuturna reconfiguração das normas de conduta e dos atos administrativos pertinentes para a finalidade de redirecionamento constante do comportamento das atividades submetidas a escrutínio, tendo-se por norte orientador parâmetros regulatórios definidos a partir dos enunciados de atos normativos e administrativos de garantia dos direitos fundamentais (ARANHA, 2014, p. 150).

A tributação como instrumento de intervenção estatal compreende as funções alocativa, distributiva e estabilizadora. A função alocativa relaciona-se à capacidade do Estado de realocar divisas influenciando na quantidade disponível de determinado serviço. Tal atuação estatal é essencial para a disponibilização de bens públicos⁴¹, tendo em vista que o mercado é ineficiente no fornecimento desses bens. É o caso, por exemplo, da iluminação pública ou da proteção do meio ambiente.

A função distributiva compreende o papel que a tributação exerce ao estabelecer medidas seletivas para a promoção da redistribuição, obedecendo o ideal de justiça adotado na sociedade. A progressividade, por exemplo, é uma medida distributiva, na proporção que redistribui a riqueza e promove a equidade, tributando proporcionalmente mais os indivíduos de maior capacidade econômica.

A função estabilizadora da tributação se materializa na regulação do mercado, por meio de políticas de desoneração ou sobretaxação para estabilizar resultados, intervir na oferta e demanda e suprimir externalidades⁴². Sob tal ótica, uma forma de atuação estatal nesse sentido é a adoção de alíquotas diferenciadas para estímulo ou desestímulo de determinado setor da economia, como ocorreu em anos anteriores na redução do IPI sobre automóveis movidos a

⁴⁰ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (BRASIL, 1988).

⁴¹ Os bens públicos apresentam duas características básicas: são bens não rivais e não exclusivos. A não rivalidade se relaciona à disponibilidade universal do bem, significa que a utilização do bem por uma pessoa não impede o uso por outra pessoa. A não exclusividade refere-se à impossibilidade de individualizar o bem, portanto não é possível mensurar o quanto do bem é utilizado por determinada pessoa.

⁴² Externalidades são resultados externos ao fim pretendido, que atingem a sociedade. Podem ser externalidades positivas, caso o benefício social seja maior que o benefício individual, ou negativas, caso o custo social seja maior que o custo pessoal. O economista Arthur Pigou propôs uma forma de amenizar as externalidades por meio da tributação. Aplica-se o “imposto pigouviano” para desestimular determinada conduta e aplica-se o “subsídio pigouviano” para estimular boas práticas.

álcool, incentivando esse setor produtivo. Ou, ainda, a tributação sobre consumo como forma de amenizar externalidades negativas, sobretaxando o tabaco e as bebidas.

Portanto, a tributação é instrumento do poder público que pode ser orientado a diversas finalidades, influenciando o bem-estar econômico e social. Por meio das funções alocativa, distributiva e estabilizadora, o Estado pode contribuir para a eficiência do mercado (alocativa e produtiva), para a equidade e para a estabilização econômica. Assim, fica claro que a extrafiscalidade é intrínseca à tributação, visto que a arrecadação por si só não constitui finalidade, mas apenas o meio para atingir determinados fins.

Considerando que o fenômeno tributário persegue finalidades pré-definidas politicamente e que essas escolhas, realizadas em um sistema democrático, afetam a economia e a sociedade, compete-nos analisar como ocorre a relação entre democracia e capitalismo de mercado na concepção de políticas públicas e na elaboração das leis. Busca-se, assim, a compreensão da maneira como se forma o interesse público que define os tributos e como esse processo se relaciona com o cidadão em um Estado Democrático de Direito.

CAPÍTULO II – A DEMOCRACIA E O FENÔMENO TRIBUTÁRIO

Vimos no capítulo anterior que o Estado, por meio da tributação, intervém na economia, para a consecução de fins politicamente definidos. Entretanto, seria o inverso igualmente verdadeiro? Ou seja, o poder econômico também intervém no Estado, produzindo efeitos na tributação? Dessa forma, haveria igualdade política entre os cidadãos para decidir “quem paga a conta”?

Para analisar essa questão, inicialmente, observamos que “a democracia e o capitalismo de mercado estão encerrados num conflito permanente em que cada um modifica e limita o outro” (DAHL, 2001, p.191). Pois, se de um lado o capitalismo de mercado é favorável à democracia e a seus efeitos sociais e políticos, que garantem a propriedade, a liberdade e a participação no governo, por outro, a regulamentação do mercado e a intervenção estatal são essenciais para a equidade e a concorrência, limitando a própria existência do capitalismo de mercado (DAHL, 2001, p. 185-193).

“(…) se a existência em um país de instituições políticas democráticas afeta de maneira significativa o funcionamento do capitalismo de mercado, a existência desse tipo de capitalismo afeta o funcionamento das instituições políticas democráticas. A flecha da causa, por assim dizer, voa nas duas

direções: da política para a economia e da economia para a política” (DAHL, 2001, p. 195).

Em contraponto à economia planificada (centralizada), o capitalismo de mercado é favorável à descentralização, o que se alinha à ideia de democracia, uma vez que a descentralização das decisões econômicas para indivíduos e empresas evita a necessidade de um governo centralizador e autoritário.

Apesar de o capitalismo de mercado contribuir para a desmobilização de regimes autoritários, transformando a sociedade de senhores e camponeses em uma sociedade de empregadores e empregados, a desigualdade econômica do capitalismo de mercado conduz à desigualdade política entre os cidadãos (DAHL, 2001, 194).

Devido às desigualdades nos recursos políticos⁴³, alguns cidadãos, significativamente, adquirem mais influência do que outros nas políticas, nas decisões e nas ações do governo. Essas violações não são nada incomuns! Consequentemente, os cidadãos não são iguais políticos – longe disso –, e assim a igualdade política entre os cidadãos, fundamento moral da democracia, é seriamente violada (DAHL, 2001, p. 196).

A democracia, modernamente, tem por bases principais a soberania popular, como fonte do poder legítimo; o sufrágio universal, com pluralidade de candidatos e partidos; a separação dos poderes; a igualdade de todos perante a lei; a adesão ao princípio da fraternidade social; a representatividade por meio das instituições políticas; a limitação do poder dos representantes; e o Estado de Direito (BONAVIDES, 2012, p. 295).

Os estados democráticos, tidos como “governos do povo”, justificam-se afirmando que “em última instância o povo estaria governando” (MÜLLER, 2003, p. 47). Contudo, considerando a inviabilidade da democracia direta, as democracias modernas utilizam de técnicas de representação, de instituições e procedimentos. Assim, “o poder é do povo, mas o governo é dos representantes, em nome do povo: eis aí toda a verdade e essência da democracia representativa” (BONAVIDES, 2012, p. 296).

Destaca-se que a soberania popular, como fonte do poder legítimo, não apenas constitui a origem etimológica de democracia, mas também o ponto de partida de todas as críticas à democracia (MÜLLER, 2003, p. 47). Nesse sentido, analisaremos no próximo tópico quem é o povo e as principais discussões em torno desse conceito, para compreendermos, a seguir, a relação entre democracia e fenômeno tributário e o significado de cidadania tributária.

⁴³ “Embora não seja a causa única, o capitalismo de mercado é importante para causar uma distribuição desigual de muitos recursos essenciais: riqueza, rendimentos, *status*, prestígio, informação, organização, educação, conhecimento...” (DAHL, 2001, p. 195).

2.1 Debates sobre o conceito de povo

Discutir o conceito de povo é essencial ao estudo da cidadania e da democracia. Esse termo configura-se como elemento central das constituições dos estados modernos. Em sua ampla acepção, orienta, por exemplo, o debate sobre a atribuição de legitimidade, a inclusão/exclusão da participação política e a destinação da prestação dos serviços públicos e políticas públicas.

No Brasil, a Constituição Federal atribuiu todo o poder ao povo em seu primeiro artigo, revelando o caráter basilar desse conceito para o Estado brasileiro. Nesse mesmo artigo fica clara a opção brasileira pelo que Paulo Bonavides define como democracia semidireta⁴⁴, em que se preveem instrumentos de participação direta (plebiscito, referendo e iniciativa popular⁴⁵) em um sistema indireto (representativo) de governo (BONAVIDES, 2012, p. 296-298).

Cabe destacar que a representação parece ser a forma mais eficaz de governo em territórios de grande extensão e de elevado número de cidadãos. Considerando a pluralidade de pessoas que constitui o povo, com diversos interesses, necessidades e pleitos, a tarefa de definir em que consiste o interesse público⁴⁶ não é simples. Por isso, a necessidade de intermediação dos representantes para “ampliar e refinar as visões públicas em questão” (MENDES, 2007, p. 144).

A escolha dos representantes por meio do voto remete à ideia de “povo ativo”⁴⁷ descrita por Müller (2003, p. 55-57) como forma de autodeterminação institucionalizada, em que o povo atua como sujeito de dominação. Assim, “povo ativo” se relaciona à totalidade de eleitores, restringindo-se pela faixa etária, estado “mental” e nacionalidade. Por conseguinte, um estrangeiro com residência permanente, que trabalha e paga impostos, pertence à população, mas não constitui “povo ativo”.

Nota-se, sob essa perspectiva, que povo diverge de população, sendo o primeiro mais restrito. Para visualizar o que isso representa no Brasil, buscamos os últimos dados sobre povo

⁴⁴ “O povo na democracia semidireta (...) não é apenas colaborador político, consoante se dá na democracia indireta, mas também colaborador jurídico. O povo não só elege, como legisla” (BONAVIDES, 2012, p. 296).

⁴⁵ Art. 17, incisos, I, II e III da Constituição Federal.

⁴⁶ “O interesse público não é o somatório dos interesses individuais dos componentes do grupo social, mas traduz interesse próprio, coletivo, gerador de satisfação geral, e não individual; enfim, busca o bem comum” (CARVALHO FILHO, 2010, p. 73).

⁴⁷ A expressão “povo ativo” utilizado por Müller, a nosso ver, corresponde ao conceito de cidadão, ou seja, refere-se a quem detém direitos políticos, nos termos do art. 14 da Constituição Federal.

e população. De acordo com estatísticas produzidas pelo Tribunal Superior Eleitoral (TSE) e pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), respectivamente, em 2014 o Brasil contava com 142.822.046⁴⁸ eleitores de uma população de 202.768.562⁴⁹. Dessa forma, o “povo ativo” brasileiro corresponde a aproximadamente 70% da população nacional.

Dentre a diversidade de agentes públicos, apenas os parlamentares e os chefes do Poder Executivo são eleitos diretamente pelo voto. A grande maioria dos agentes públicos, juízes, servidores públicos, ministros e secretários, não chega ao cargo público por meio de eleição. Assim, surge a ideia de povo como instância global de atribuição de legitimidade, constituindo, nesses casos, uma relação etérea com a ação originária do “povo ativo”: a eleição dos parlamentares que elaboram as normas e vinculam todos os agentes públicos. Consequentemente, toda ação estatal, por meio de seus agentes, é realizada “em nome do povo”, afirmando a “estrutura de legitimação” (MÜLLER, 2003, p. 59-61).

Contudo, a ação em nome do povo será icônica se o parlamento não for “representativo”⁵⁰ ou se as decisões dos juízes e demais agentes públicos excederem os limites legais, tornando precária a função legitimadora. A iconização do povo constitui retórica de dominação, por meio da criação de uma entidade una e abstrata que não reflete a diversidade da população. Portanto, o povo como ícone consiste no abandono das diferenças, por meio da mitificação do “povo” em massa popular (MÜLLER, 2003, p. 65-73).

A população heterogênea é ‘uni’ficada em benefício dos privilegiados e dos ocupantes do *establishment*, é ungida como “povo” e fingida – por meio do monopólio da linguagem e da definição nas mãos do(s) grupo(s) dominante(s) – como constituinte e mantenedora da constituição. Isso impede, conforme se deseja, de dar nome às cisões sociais reais, de vivê-las [*austragen*] e consequentemente trabalhá-las. A simples fórmula do “poder constituinte do povo” já espelha ilusoriamente o *uno* (MÜLLER, 2003, p. 72).

⁴⁸ Disponível em <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2014-07/aumenta-em-7-milhoes-numeto-de-eleitores-brasileiros>>. Acessado em 22/4/2016.

⁴⁹ Disponível em <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2015-08/populacao-brasileira-supera-os-204-milhoes>>. Acessado em 22/4/2016.

⁵⁰ O autor refere-se a algumas formas de não cumprimento da representatividade, como, por exemplo, uma Assembleia Constituinte que não foi democraticamente eleita ou a existência de fraudes nas eleições. Mas acrescentamos que a ausência de representatividade também pode decorrer de déficit democrático, em que as opiniões, os interesses e a vontade dos cidadãos não correspondem à aplicação da representação política (MENDES, 2003, p. 149). Nesse sentido, cabe destacar que, nos termos da teoria da escolha racional, as decisões dos parlamentares, invariavelmente, são guiadas pelo desejo de reeleição e de conexão distrital/eleitoral. Além da defesa do interesse do partido político cartelizado (NASCIMENTO, 2010, p.389).

A representação política de uma sociedade complexa e plural confere ao representante certo grau de liberdade para deliberar, mas não o permite estar em oposição à vontade dos representados (MENDES, 2007, p. 148). Dessa forma, a vinculação ao povo é mitigada em face da heterogeneidade, que se organiza politicamente em partidos. Entretanto, estes são dirigidos por pequenos grupos que, em suas escolhas, muitas das vezes, se apartam da vontade do povo.

A ditadura invisível dos partidos, já desvinculada do povo, estende-se por outro lado às casas legislativas, cuja representação, exercendo de fato um mandato imperativo, baqueia de todo dominada ou esmagada pela direção partidária (BONAVIDES, 2012, p. 299).

A exclusão de parcela da população da participação política leva à “pobreza política”, à falha na comunicação dos sistemas funcionais e à não integração ou à marginalidade. Assim, o conceito de povo não pode apenas abranger o “povo ativo” e o povo enquanto instância de atribuição, mas deve incluir essencialmente o povo como destinatário das prestações públicas (MÜLLER, 2003, p. 93-95).

Essa reflexão sobre a democracia possibilita “inverter o eixo da percepção” e a redefinição da própria essência, dos valores, do governo (MÜLLER, 2003, p. 120). Ampliar os espaços de discussão e o âmbito participativo para a deliberação pública e para o controle e fiscalização das contas públicas é fundamental para a realização da democracia em profundidade (MENDES, 2007, p. 150).

Nesse contexto, para chegarmos ao conceito de cidadania tributária, analisaremos a seguir o conceito de cidadania e sua relação com a matriz tributária, intentando compreender melhor como o povo se relaciona ativamente com o Estado.

2.2 Conceito e extensão de cidadania tributária

Para definirmos cidadania tributária, inicialmente recorreremos à definição de cidadania. Segundo o cientista político Paulo Bonavides, cidadania é a relação de identidade entre o indivíduo e o Estado, que o faz constituir parte do povo. Cidadania é o instituto jurídico do qual derivam direitos e deveres, perfazendo a esfera de capacidade conferida pelo Estado aos cidadãos. “O *status civitatis* ou estado de cidadania define basicamente a capacidade pública do indivíduo, a soma dos direitos políticos e deveres que ele tem perante o Estado” (BONAVIDES, 2011, p. 82).

Do ponto de vista do Direito Tributário, o conceito de cidadania é erigido a partir do fundamento da tributação, em seu aspecto de legitimação na soberania popular e de finalidade

de efetivação dos direitos fundamentais. Nesse âmbito, de exercício da cidadania tributária, destacam-se a fiscalização e o controle social da criação de tributos, de sua arrecadação e de sua aplicação na consecução do bem comum (MACHADO SEGUNDO, MAIA, 2016, p. 3).

Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos, é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária (BRASIL, 2011, p. 34).

A cidadania tributária sugere um círculo virtuoso entre o cidadão-contribuinte e o Estado. Apoiado em ações de cooperação, de transparência e de eficiência, o Estado promove a *accountability*⁵¹ necessária ao exercício da cidadania. Assim, é estabelecido o ambiente para a colaboração do cidadão, que cumpre com seus compromissos tributários e exerce o controle social (CISNE, 2002, p. 148).

Para o exercício da cidadania tributária, antes de tudo, é essencial o conhecimento da carga tributária suportada pelo contribuinte. Somente com a informação de quanto custa manter o Estado e quais os serviços⁵² que este oferece em troca do pagamento de tributos, poderá o cidadão participar da vida política na discussão acerca da tributação (MACHADO SEGUNDO, MAIA, 2016, p. 3).

(...) o cidadão-contribuinte bem informado torna-se um ator na formação de uma consciência tributária voltada para efetivar sua participação na vida pública e nos destinos da própria sociedade (CAVALCANTE, 2012, p. 36).

Segundo a Escola de Administração Fazendária (Esaf), três requisitos são indispensáveis à efetividade da cidadania fiscal: educação de qualidade acessível; tributação segundo a capacidade econômica de cada cidadão; e participação popular no processo orçamentário, democratizando as informações sobre as finanças públicas e assegurando que os gastos públicos sejam realizados conforme as prioridades da população (BRASIL, 2014, p. 38).

Dessa forma, cidadania tributária apresenta-se como um conceito multidisciplinar. Abarca o âmbito jurídico-político de participação popular na elaboração dos orçamentos públicos e no controle social dos gastos públicos, bem como no debate sobre a criação de

⁵¹ *Accountability*, conceito originário do sistema anglo-saxão, refere-se à responsabilidade e prestação de contas dos gestores perante a sociedade, de modo a possibilitar o controle social (EVANGELISTA, 2010, p. 12).

⁵² Nesse sentido, cabe destacar que o Brasil apresenta um baixo índice de retorno de bem-estar à sociedade (Irbes), mantendo-se na última posição entre os 30 países de maior tributação nos últimos 5 anos. Vide tabela no Anexo B.

impostos. A cidadania tributária abrange a esfera social, pois a atuação cidadã ou sua inércia são determinantes para a mudança na realidade individual e coletiva, na medida em que é exigido ou não o maior retorno de bem-estar em troca dos tributos pagos ao Estado. Nessa ótica, a cidadania tributária também é decisiva para a situação econômica, pois o controle social e a participação do destinatário dos serviços públicos na gestão pública influencia a eficiência alocativa e distributiva na administração dos recursos públicos.

Entretanto, há um conflito na relação entre o cidadão-contribuinte e o Estado, permeado por uma desconfiança mútua. Se, por um lado, os governantes são receosos quanto à atitude sonegadora da população, por outro, o povo suspeita da desonestidade dos políticos e pressente que estes não administram os recursos públicos visando o bem comum (CISNE, 2002, p. 147).

Essa relação conflituosa agrava-se com a falta de transparência dos tributos indiretos, haja vista que a desinformação e o desconhecimento acerca dos tributos que o cidadão-contribuinte paga em seu dia a dia mitiga a democracia, anestesiando o potencial participativo da maior parte da população.

O estado de anestesia fiscal provoca inércia nos cidadãos-contribuintes, principalmente naqueles que não pagam impostos diretos, por não terem condições financeiras de possuírem um veículo automotor ou ainda um imóvel. Essa parcela da população acredita não pagar impostos e, dessa forma, também não cobra lisura na aplicação da arrecadação tributária. Nesse contexto, faz-se de extrema importância a transparência para que haja o efetivo controle social das finanças públicas (MACHADO SEGUNDO, MAIA, 2016, p. 14).

Nesse sentido, abordaremos no próximo tópico um princípio basilar da democracia: a transparência. Para discutirmos os efeitos da transparência na cidadania tributária, verificaremos a forma como são publicadas as informações sobre os tributos indiretos e a qualidade dessas informações, bem como, analisaremos a transparência dos gastos públicos.

2.3 Transparência na matriz tributária: garantias de acesso à informação sobre o pagamento de tributos e sobre os gastos públicos

A transparência é premissa essencial à democracia. Constitui garantia para o povo, viabilizando o controle social, e instrumento de *accountability* para os agentes públicos, permitindo demonstrar a qualidade e a conformidade da gestão pública. Assim, transparência refere-se essencialmente à disponibilidade da informação.

(...) a transparência se relaciona ao ato de esclarecer. (...) abarca ações que facilitam a visualização e compreensão dos dados financeiros em informações que sejam ao mesmo tempo completas e acessíveis. Portanto, cabe ao gestor público fazer-se compreender, justificando seus atos aos cidadãos (SILVA, 2016, p. 132).

A transparência é elemento central do Estado de Direito para o exercício da cidadania, pois “um sistema jurídico que pretende possibilitar à sociedade corrigir a si mesma precisa necessariamente permitir a essa sociedade conhecer a si própria” (SALOMÃO FILHO, 2001, p. 125).

O constituinte de 1988, atento à importância desse princípio, incluiu no art. 5º, XIV e XXXIII, o direito fundamental à informação, e no art. 37 a publicidade como princípio da administração pública, vinculando todos os entes estatais à obrigatoriedade de divulgar seus atos, com exceção daqueles classificados como sigilosos, por motivo de segurança do Estado ou para a preservação do direito à intimidade.

A transparência na matriz tributária trata não só dos impostos pagos pelo contribuinte, mas também da destinação do montante arrecadado. Como vimos, os tributos são instrumentos para alcançar o bem comum, promovendo a arrecadação suficiente e necessária para a realização dos gastos públicos. A divisão dogmática entre Direito Tributário e Direito Financeiro foi considerada apenas para organização e sistematização do conhecimento jurídico (BICALHO, 2014, p. 42). Mas, para compreender a transparência no fenômeno tributário, faz-se necessário analisar tanto o pagamento quanto a destinação dos tributos.

Ao analisar a arrecadação, notamos que, conforme dados⁵³ fornecidos pela Receita Federal, mais da metade do montante arrecadado em tributos no Brasil corresponde a tributos indiretos. Observamos no capítulo anterior que, na tributação indireta, o recolhimento do tributo é realizado pelo empresário, mas quem paga o tributo é o consumidor. Dessa forma, o valor pago em tributos pelo contribuinte de fato está incluído no preço dos produtos ou serviços, o que provoca um efeito anestésico sobre a cidadania (GASSEN, 2013, p. 104).

Com o ímpeto de acordar o cidadão dessa anestesia, a Constituição Federal de 1988 determinou, no § 5º do art. 150, a edição de lei para esclarecer o contribuinte sobre os valores pagos em impostos sobre o consumo. O projeto dessa lei foi iniciado no Senado Federal pelo senador Renan Calheiros, em 2006, e incluiu na justificativa do projeto de lei que o propósito

⁵³ Vide Anexo D.

do projeto era o de “converter o contribuinte que paga em cidadão capaz de exigir a correta aplicação de seus recursos”⁵⁴.

Contudo, no parágrafo subsequente da justificativa, o autor do projeto julga “prudente deixar expresso que os valores a serem demonstrados serão ‘aproximados’, (...) o que importa, na verdade, é que o consumidor contribuinte tenha uma visão aproximada”. A nosso ver, há um aparente paradoxo nessa justificativa, considerando que o termo “correta aplicação” remete a uma ideia de precisão que não se coaduna com “visão aproximada”.

A informação aproximada dos impostos sobre o consumo teve como justificativa expressa no projeto de lei a “complexidade” do sistema tributário federativo adotado no país, no qual existem tributos indiretos de competência da União, dos estados e dos municípios. Assim, o imposto incidente sobre um mesmo produto é diferente em cada Estado e em cada município.

O fato é que, em tese, os empresários e comerciantes têm os valores calculados e detalhados de todos os tributos indiretos, haja vista que são eles quem efetuam o recolhimento desses tributos. Entretanto, há uma resistência para a divulgação dos valores dos tributos indiretos. Nesse sentido, a Federação do Comércio (Fecomércio) de São Paulo pleiteou e conseguiu⁵⁵ a edição da Medida Provisória 649/2014, que adiou para janeiro de 2015 a aplicabilidade de sanções pelo descumprimento da lei.

Esse é um exemplo do que verificamos no tópico anterior: política e economia se relacionando em uma via de duas mãos, em que o poder econômico desigual a distribuição dos recursos políticos. Nesse contexto, cabe-nos questionar se a “complexidade do sistema tributário” impede a mensuração precisa dos impostos incidentes sobre cada produto ou se a indeterminação do valor dos tributos sobre o consumo não seria uma opção política.

Cabe ressaltar que a Lei 12.741/12 permitiu, além da expressão aproximada dos valores, a disponibilização da informação de três formas distintas, à escolha do empresário: painel afixado em local visível do estabelecimento, meio eletrônico ou impresso. Adicionalmente, a lei definiu que informação poderá ser expressa em formato percentual, em valor, ou ambos. A

⁵⁴ Projeto de lei e justificativa disponível em <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/8308.pdf>>. Acessado em 24/4/2016.

⁵⁵ Segundo a própria Fecomércio, a edição da Medida Provisória 649/2014 foi resultado da pressão política das associações do comércio. Disponível em <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/fecomerciosp-alerta-para-punicoes-a-quem-nao-informar-impostos-na-nota-fiscal>>. Acessado em 25/4/2016.

seguir, destacamos os incisos do art. 1º, §5º, da Lei 12.741/12, que estipulam quais tributos devem ser computados:

- I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
- V - (VETADO);
- VI - (VETADO);
- VII - Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) - (PIS/Pasep);
- VIII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide).

Os dois incisos objetos de veto presidencial se referiam ao imposto de renda incidente sobre o lucro presumido e à contribuição social sobre o lucro líquido. A justificativa do veto apontou para a dificuldade de implementação e a inadequação da informação, pois induziria a “apresentação de valores muito discrepantes daqueles efetivamente recolhidos”⁵⁶.

Verifica-se que a mencionada inadequação da informação sugere a desvinculação dos tributos sobre o lucro do montante pago pelo consumidor, como não fossem repassados de forma embutida no preço. Adicionalmente, observa-se que, nessa justificativa, novamente a “complexidade” do sistema tributário apareceu como fator limitante à transparência.

A Lei de Transparência Fiscal foi regulamentada pelo Decreto 8.264/14. Dentre os dispositivos regulamentadores dois se destacam: um que definiu a segregação dos impostos aproximados em três valores, correspondentes às esferas de competência federal, estadual e municipal; e outro que facultou ao empresário informar a carga tributária apenas da última etapa da cadeia produtiva, no caso de venda ao consumidor final.

Dessa forma, nota-se que, apesar da boa intenção do legislador em “converter o contribuinte que paga em cidadão”, o termo “aproximado” adquiriu larga amplitude. Ao

⁵⁶ Mensagem 554, de 8 de dezembro de 2012. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2012/lei-12741-8-dezembro-2012-774745-veto-138318-pl.html>>. Acessado em 25/4/2016.

adquirir um produto e observar os valores constantes na nota fiscal, o consumidor final não saberá se aqueles valores se referem à última etapa da cadeia produtiva ou a toda a cadeia produtiva⁵⁷; se os tributos ali discriminados são uma média estimativa ou os valores apurados em cada operação⁵⁸; ou se os impostos informados se referem ao Simples Nacional somado ao IPI ou à média estimativa de grupo de mercadorias⁵⁹.

A verificação dessas formas de aproximação dos valores dos tributos conduz ao questionamento sobre a constitucionalidade da Lei de Transparência Fiscal. Seria a referida lei realmente esclarecedora ao consumidor, de forma a atender à Constituição Federal?

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte (...)
§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

De fato, a partir da Lei de Transparência Fiscal algum avanço na divulgação dos impostos indiretos foi promovido. Agora, os consumidores mais atentos às linhas finais das notas fiscais podem ter pelo menos uma ideia de quanto pagam em tributos. Entretanto, a nosso ver, a lei não atende à exigência constitucional de esclarecer o consumidor, apenas criou a ilusão de fazê-la.

A transparência fiscal aproximada que adotamos no Brasil não informa o consumidor com precisão, mas garante aos empresários relativa flexibilidade no ônus de informar o consumidor sobre os tributos indiretos. Atualmente, boa parte dos estabelecimentos utilizam as planilhas do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)⁶⁰ – as quais apresentam uma média de todos os regimes tributários incidentes sobre os grupos de produtos.

Assim, verificamos que a transparência fiscal, do ponto de vista do pagamento dos tributos indiretos, apresenta desafios de ordem político-jurídica, perpassando por questões de legitimidade, representatividade e equidade, como veremos no capítulo seguinte. Mas o que dizer sobre a perspectiva da utilização dos tributos pelo Estado? Há transparência nos gastos públicos?

⁵⁷ O empresário poderá optar por informar um ou outro (art. 3º, §7º, do Decreto 8.264/14).

⁵⁸ Fica a critério da empresa realizar o cálculo ou utilizar tabelas de instituições nacionais (art. 5º, do Decreto 8.264/14).

⁵⁹ Microempresas e empresas de pequeno porte podem optar por informar a alíquota que pagam em tributos pelo Simples Nacional ou disponibilizar os valores de tabela utilizados pelos estabelecimentos que não se submetem à tributação do Simples Nacional (art. 2º da Portaria Interministerial 85, de 3 de outubro de 2014).

⁶⁰ Para saber mais sobre a metodologia de cálculo do IBPT, indicamos o site <<https://deolhonoimposto.ibpt.org.br/Site/Faq>>. Acessado em 25/4/2016.

Sob a ótica da finalidade dos tributos, nota-se que, de forma a permitir o controle das contas públicas e fixar limites para a gestão fiscal, foi publicada, em 5 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que “lança alicerces para a prestação de contas efetiva, contribuindo para a implementação da *accountability* no Brasil” (SILVA, 2016, p. 131).

A LRF, ao dispor, em seu art. 1º, que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente”, evidencia a transparência como princípio orientador da gestão fiscal. Seu significado e abrangência são esclarecidos no art. 48 da lei, que define os próprios orçamentos (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual) como instrumentos de transparência.

Mas além dos orçamentos e informações sobre os gastos públicos, incluindo o sistema integrado de administração financeira, a LRF definiu a participação popular e as audiências públicas como forma de garantir a transparência na gestão fiscal. Desse modo, o conteúdo do princípio da transparência é mais abrangente que o princípio da publicidade, pois a transparência traz implícita a ideia de cidadania. Não apenas do ponto de vista de controle social, mas, principalmente, como expressão do poder originário do povo: a participação popular no processo decisório.

A participação popular na elaboração dos orçamentos públicos, ponderando sobre as políticas públicas e sobre as prioridades da comunidade, promove a “reinvenção da democracia local” (ABERS apud AVRITZER, 2003, p. 21). Nesse sentido, a inclusão dos destinatários dos serviços públicos na discussão sobre os gastos públicos é um avanço para a democracia e para a eficácia da gestão pública, contribuindo para a eficiência alocativa e distributiva da execução fiscal, vez que a população diretamente interessada fornece melhores subsídios para a tomada de decisão. Por exemplo, na escolha entre destinar recursos para a reforma de uma escola ou para a promoção de shows de artistas consagrados.

Entretanto, a realidade da participação popular no país ainda está descolada do direito. Tanto no orçamento participativo quanto em audiências públicas a dimensão participativa é restrita à mera consulta, não avançando sobre a dimensão deliberativa (SILVA, 2016, p. 136-138).

Estudos sobre acórdãos do Tribunal de Contas da União apontam que a organização dos conselhos municipais tem visado apenas a receita de verbas federais, não chegando sequer a se reunirem após sua formalização (EVANGELISTA, 2010, p. 18). Outra pesquisa, sobre a experiência brasileira com orçamento participativo, conclui que:

(...) os municípios analisados não conseguiram atingir sequer a fase de efetividade. Em outras palavras, as práticas participativas são, ainda, marginais na cultura política nacional. Mesmo naquelas historicamente conhecidas e exemplos mundiais, como Porto Alegre e Belo Horizonte, ainda têm muito que percorrer até serem totalmente institucionalizadas (COSTA, 2010, p. 27).

Assim, observa-se longo caminho para a efetivação do princípio da transparência em profundidade – o que requer o amadurecimento das instituições e do povo brasileiro, pois a atual fase da transparência fiscal no país é de informação sem conteúdo esclarecedor e de participação sem contribuição decisiva.

CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA: OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO INVISÍVEL

No capítulo anterior, observamos que a transparência dos tributos indiretos está aquém da clareza, da especificidade e da participação popular almejavéis pela aplicação do princípio da transparência. Também analisamos o conceito de cidadania tributária e de povo, bem como relacionamos transparência à democracia, destacando que o povo, enquanto destinatário dos serviços públicos, para participar do processo decisório sobre a criação e destinação dos impostos, deve conhecer o quanto paga em tributos e o quanto é gasto pelo Estado.

A partir dessas considerações e da análise da matriz tributária, em seus aspectos histórico, jurídico e econômico, realizada no primeiro capítulo, visamos responder nas próximas páginas a pergunta que guia esta pesquisa: é possível o exercício da cidadania tributária no Brasil?

Já antecipamos que a cidadania tributária não se realiza integralmente, haja vista que o país apresenta deficiências na transparência fiscal e restrições na participação social, mantendo a população de baixa renda com reduzido poder político e econômico.

(...) as escolhas empreendidas no campo da tributação produziram um duplo efeito deletério em nosso país, uma vez que além de proporcionarem um financiamento regressivo do Estado brasileiro, indo de encontro às importantes conquistas sociais obtidas nos últimos anos, observa-se ainda um baixo grau de transparência fiscal, que se traduz na falta de compreensão do cidadão comum, principalmente o de baixa renda, acerca de seu papel enquanto financiador deste aparato estatal ou das políticas públicas das quais se beneficia. (D'ARAÚJO, 2015, p. 128)

A situação verificada a partir da análise da matriz tributária brasileira, que favorece a concentração de renda, tributando proporcionalmente mais a população com menor poder

econômico, caracteriza a regressividade tributária. Entretanto, a regressividade da matriz tributária não se restringe a esse aspecto, de efeito econômico, mas também se espalha para um efeito alienante, denominado por Pedro Júlio Sales D'Araújo (2015, p. 47) como regressividade cognitiva, detalhada a seguir.

3.1 Regressividade cognitiva

A ausência de informação, ou mesmo a informação de baixa qualidade, sobre os impostos indiretos retira o poder de ação do contribuinte, anestesiando o pleno exercício da cidadania. Principalmente o contribuinte de baixa renda, que, em geral, não paga impostos diretos e suporta proporcionalmente maior carga tributária, é prejudicado nesse cenário. Pois a falta de transparência induz esse contribuinte a pensar que os impostos sobre o consumo são pagos pelos empresários e comerciantes, que de fato recolhem os tributos, mas repassam os valores ao consumidor no preço final do produto.

O principal efeito da regressividade cognitiva é o de locupletar-se da cidadania. Ao criar essa ilusão sobre o pagamento dos impostos indiretos, também é ocultado quem realmente financia as políticas públicas: a população de baixa renda⁶¹. Dessa forma, a regressividade da matriz tributária brasileira dificilmente é compreendida. Os contribuintes “não possuem as condições mínimas de compreender as formas de financiamento das políticas estatais e reivindicar uma reordenação dos elementos que formam nossa matriz tributária” (D'ARAÚJO, 2015, p. 145).

Dentre as injustiças do sistema tributário nacional, talvez o aspecto menos debatido seja a falta de cidadania tributária que, de um lado, afasta os brasileiros do pleno exercício do controle social e, de outro, do entusiasmo no compartilhamento do financiamento do Estado. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação (BRASIL, 2011, p. 34).

⁶¹ Vide Anexo E.

Esse duplo efeito da regressividade da matriz tributária brasileira, de mitigar a equidade econômica e a cidadania, provoca um ciclo vicioso que contribui para a manutenção dessa situação. Exemplo disso está no fato de que “no Brasil nenhuma reforma de fôlego com o objetivo de ampliar a progressividade do sistema tributário foi realizada nos últimos 30 anos de democracia” (GOBETTI, 2015).

A alienação sobre a realidade fiscal brasileira nesse contexto de regressividade faz com que grande parte da população, a principal responsável pelo financiamento estatal, não compreenda a si mesmo como contribuinte. Essa estrutura ilusória nega a consciência tributária ao povo e dessa forma prejudica a cidadania da parcela mais carente da população.

A escolha política de financiar o Estado principalmente⁶² por meio de tributos indiretos degenera a cidadania, provocando a regressividade cognitiva. A arrecadação sub-reptícia dos tributos indiretos “deturpa a percepção que o cidadão comum possui da realidade, criando verdadeiras estruturas ilusórias que retiram qualquer capacidade de que os verdadeiros responsáveis por custear o Estado possam cobrar a correta destinação de tais recursos” (D’ARAÚJO, 2015, p. 151).

Nesse contexto, o papel dos juristas é fundamental para a discussão e aperfeiçoamento dos instrumentos normativos. Pois a interpretação equivocada da matriz tributária, incluindo as “ilusões fiscais”, como o pagamento dos impostos indiretos, a regressividade tributária e o “cálculo por dentro”⁶³ do ICMS, realiza-se na experiência tributária dos juristas. Em geral, o jurista dispensa a visão matricial do fenômeno tributário, desconsiderando os aspectos políticos, econômicos e sociais da tributação, atendo-se apenas ao aspecto legal dos tributos. (D’ARAÚJO, 2015, p. 146).

Ao analisarmos a tributação brasileira apenas sob o viés arrecadatório, adotando discursos generalizantes quanto à incidência da carga tributária em nossa sociedade, ignoramos a forma como se divide tal encargo, dando a falsa impressão de que todos nós suportamos o mesmo ônus, quando na verdade a estrutura se faz extremamente “seletiva” (D’ARAÚJO, 2015, p. 150).

A reprodução do senso comum teórico dos juristas sem uma reflexão crítica sobre os efeitos da lei e sua finalidade conduz à propagação da injustiça e da inequidade. Pois a interpretação do Direito descolada dos conflitos sociais produz uma realidade simbólica que

⁶² Vide Anexo D.

⁶³ O cálculo do ICMS inclui a alíquota do imposto na sua própria base de cálculo. Sua fórmula é: $ICMS(real) = ICMS / (1 - ICMS)$. Assim, o pagamento de ICMS de 25%, por exemplo, equivale de fato ao pagamento de 33,33% do valor do produto. Cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal se pronunciou pela constitucionalidade dessa anomalia no RE 582.461 (Informativo 627).

não condiz com a realidade histórica. “O ‘simulacro’ contemporâneo é, em suma, a localização derradeira do crer no ver, é o visto identificado com aquilo que se deve crer” (CERTEAU, 2014, p. 262). Nesse sentido, a linguagem jurídica “mascara uma relação de poder que necessariamente existe enquanto seu próprio pressuposto” (D’ARAÚJO, 2015, p. 148).

Os juristas contam com um emaranhado de costumes intelectuais que são aceitos como verdades de princípios para ocultar o componente político da investigação de verdades. Por conseguinte se canonizam certas imagens e crenças para preservar o segredo que escondem as verdades. O senso comum teórico dos juristas é o lugar do secreto. As representações que o integram pulverizam nossa compreensão do fato de que a história das verdades jurídicas é inseparável (até o momento) da história do poder (WARAT, 1994, p. 15).

O Direito, ao regular a relação entre o Estado e os cidadãos, estrutura-se em normas de coerção e repressão social ideologizadas, em que a produção das normas, objeto de estudo dos juristas, desenvolve-se em ambiente político, abrangendo a relação de poder e os acordos de interesse. Nesse contexto, “o problema é saber em que pode consistir o discurso do poderio e se este pode constituir uma legitimação” (LYOTARD, 1989, p. 95).

Assim, discutiremos a seguir a representatividade do sistema tributário e sua correspondência com a vontade dos eleitores. Verificaremos como se legitima normativamente a dominação das elites e analisaremos se o ambiente democrático construído no país permite que a matriz tributária efetivamente represente a vontade do povo brasileiro.

3.2 O déficit democrático e a iconização do povo

Nosso país, como vimos, além de promover a concentração de renda⁶⁴ (14º país mais desigual do mundo), tributa mais quem ganha menos. A regressividade tributária no Brasil é tão alarmante quanto sua desigualdade econômica. Em 2014, mais da metade (53,79%)⁶⁵ da arrecadação no país foi ‘vilipendiada’ da população que recebe até três salários mínimos, destacando-se que a maior parte dessa arrecadação provém de tributos indiretos. Considerando que em um Estado democrático o poder emana do povo, pode-se questionar se esse modelo de tributação representa a escolha popular.

⁶⁴ Vide Anexo C.

⁶⁵ Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>>. Acessado em 27/5/2016.

Para Ives Gandra da Silva Martins o sistema tributário não representa a escolha popular, mas se resume à “norma de rejeição social, pois em todos os espaços geográficos e períodos históricos os governos cobram mais que o necessário dos cidadãos para tornar o Estado, em parte, prestador de serviços públicos e, em parte, propiciador de toda a espécie de benesses para os detentores do poder (políticos, burocratas e amigos), luta o contribuinte, permanentemente, contra o excesso da exação, que sabe desmedida”. (MARTINS, 2014, p. 89)

Os principais motivos de reclamação e insatisfação do contribuinte são a complexidade da norma tributária, a elevada carga tributária, o baixo retorno⁶⁶ social e a falta de equidade na tributação (CISNE, 2002, p. 146).

Apesar de uma parcela da população adotar um posicionamento crítico à ordem vigente, não são realizadas mudanças profundas na estrutura tributária. Como vimos, os “governos representativos não atribuíram papel institucional às assembleias populares” (MENDES, 2007, p. 147). Dessa forma, a vontade do povo não tem voz direta capaz de decidir sobre políticas públicas, restringindo-se tão somente ao voto.

A extensão do voto universal admitiu a competência de todos os cidadãos para votar na escolha dos representantes, mas não para deliberar diretamente sobre decisões político-administrativas ou para exercer cargos da Administração Pública (MENDES, 2007, p. 147).

O que se verifica em relação ao poder das decisões populares é que “os eleitores seriam livres para dar instruções, mas estas não teriam força legal” (MENDES, 2007, p. 148). Dessa forma, não há socialização da política, a qual, para que se promova uma política libertária, necessita da comunicação e da deliberação social (HABERMAS, 1997, p.25).

Ademais, a participação popular, por meio de mecanismos de democracia direta como os orçamentos participativos, é requisito constitucional para a efetivação da cidadania. Sua inobservância contraria não só a Constituição, como também a ordem internacional dos direitos humanos (COMPARATO, 2003, p.192).

Do ponto de vista da democracia indireta, verificamos que os “legisladores, aparentemente, precisam ser reeleitos, e este desejo induziria suas preferências sobre as escolhas legislativas” (NASCIMENTO, 2010, p. 382). Também observamos que o sistema representativo é conduzido por partidos políticos, os quais são dirigidos por pequenos grupos que, em suas escolhas, muitas das vezes, se apartam da vontade do povo (BONAVIDES, 2012, p. 299).

⁶⁶ Vide Anexo B.

Destacamos que a desigualdade econômica conduz à desigualdade política entre os cidadãos (DAHL, 2001, p.196). O que se agrava no processo eleitoral brasileiro com o financiamento⁶⁷ da campanha dos nossos representantes, essencialmente por grandes empresas⁶⁸. Assim, o desequilíbrio do poder político em face do poder econômico repercute nas leis e nas políticas públicas, vez que o desejo dos legisladores pela reeleição guia suas decisões políticas, vinculando-se à necessidade de financiamento.

Diante da estrutura política brasileira ideologizada, notamos que a maioria dos cidadãos, os que recebem até três salários mínimos e são responsáveis pela maior parte do financiamento do Estado, não é devidamente representada e não exerce influência relevante sobre as decisões políticas.

A função da ideologia consiste em impedir essa revolta fazendo com que o legal apareça para os homens como legítimo, isto é, como justo e bom. Assim, a ideologia substitui a realidade do Estado pela ideia do Estado – ou seja, a dominação de uma classe é substituída pela ideia de interesse geral do Estado (CHAUÍ, 1985, p. 91).

Nesse sentido, entendemos que a opção política pelo modelo de tributação indireta se efetiva no Direito brasileiro como retórica de dominação, contrariando os princípios fundamentais da cidadania e da democracia. A legitimação do sistema tributário não se funda no povo como destinatário das prestações públicas, nem mesmo no povo como instância legitimadora, pois seria necessária a coerência das decisões políticas com a vontade popular. O que se nota é a mitificação do povo, que se torna ícone de legitimação, em referência simbólica, distante da realidade.

A marginalização do povo por meio da regressividade cognitiva e da ausência de equidade do sistema tributário são indícios do déficit democrático no país, tendo-se em conta que a não correspondência entre as normas tributárias e a vontade popular denota a falta de representatividade que caracteriza o déficit democrático.

⁶⁷ É possível verificar a origem das doações de campanha no *site* do TSE. Os dados da prestação de contas da última eleição estão disponíveis no link <<http://inter01.tse.jus.br/spceweb.consulta.receitasdespesas2014/abrirTelaReceitasCandidato.action>>. Acessado em 29/5/2016.

⁶⁸ Em 17 de setembro de 2015, o STF julgou, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.650, pela inconstitucionalidade dos dispositivos legais que permitiam a contribuição de pessoas jurídicas às campanhas eleitorais. Entretanto, até o fechamento desta pesquisa, nenhuma eleição foi realizada sob as novas regras, portanto, não pudemos analisar a efetividade da mudança no processo eleitoral.

Considerando a situação da matriz tributária e para melhor compreender a cidadania tributária no Brasil, abordaremos a seguir o valor simbólico da Lei de Transparência Fiscal e seus efeitos sobre a cidadania tributária.

3.3 O caráter simbólico da cidadania tributária

Discutimos anteriormente os efeitos anestésicos dos impostos sobre o consumo e analisamos a Lei de Transparência Fiscal, desde o seu projeto até o decreto regulamentador. A principal crítica que destacamos sobre a lei refere-se à permissão de divulgação de valores imprecisos dos tributos pagos pelo contribuinte. Verificamos que a divulgação do valor aproximado dos tributos não atende efetivamente ao princípio da transparência nem ao dispositivo constitucional que a lei regula (art. 150, § 5º, Constituição Federal).

Dessa forma, nota-se que a Lei de Transparência Fiscal não apresenta um caráter iminente instrumental, haja vista que não atende a sua finalidade precípua, mas apresenta um caráter simbólico. Para Marcelo Neves (1994, p. 25), enquanto a ação instrumental é orientada por uma relação linear meio-fim, a ação simbólica se realiza no sentido mediato e latente.

Segundo Marcelo Neves (1994, p. 42), na legislação simbólica predominam efeitos sociais latentes a efeitos manifestos. Esse aspecto não se confunde com eficácia ou efetividade normativa. No caso da transparência dos tributos indiretos, por exemplo, verifica-se que a divulgação dos valores aproximados dos tributos atende de forma eficaz a norma, contudo o efeito social de esclarecer o contribuinte não é alcançado.

A legislação simbólica é caracterizada por ser normativamente ineficaz, significando isso que a relação hipotético-abstrata (...) da “norma primária” e da “norma secundária” (programação condicional) não se concretiza regularmente (NEVES, 1994, p. 49).

Dessa forma, a Lei de Transparência Fiscal (norma secundária), ao não efetivar o dispositivo constitucional (norma primária) que determina o esclarecimento do consumidor sobre os impostos indiretos, torna-se legislação simbólica.

O conteúdo da legislação simbólica pode exercer três funções: de confirmação de valores sociais, de demonstração da capacidade de ação do Estado (legislação-álibi) ou de dilação do compromisso de solução do conflito social (NEVES, 1994, p. 34).

A legislação simbólica como forma de confirmação de valores sociais é destinada a diferenciar grupos e seus respectivos valores e interesses, reconhecendo-lhes “superioridade”

ou predominância social, sendo-lhes secundária a eficácia normativa da lei (NEVES, 1994, p. 34-37).

No caso da legislação-álibi, o objetivo não é reconhecer determinados valores, mas gerar confiança no sistema jurídico-político. “A legislação-álibi constitui uma forma de manipulação ou de ilusão que imuniza o sistema político contra outras alternativas, desempenhando uma função ideológica” (NEVES, 1994, p. 39).

Outra função da legislação simbólica é a de adiar a solução dos conflitos sociais. Dessa forma, cria-se uma legislação ineficaz que aparentemente soluciona o conflito. Assim, há a transferência da solução do problema para um futuro indeterminado (NEVES, 1994, p. 41).

Em relação à Lei de Transparência Fiscal, nota-se que se trata de legislação simbólica sob dois aspectos. Como legislação-álibi, a lei, ao mesmo tempo que não resolveu a questão da transparência, dando a falsa impressão de que o fez, obstrui o caminho para que o problema seja solucionado, mantendo a regressividade cognitiva acerca dos tributos indiretos. Também apresenta a função simbólica de adiar indeterminadamente a solução efetiva do problema da transparência.

A legislação-álibi decorre da tentativa de dar aparência de uma solução dos respectivos problemas sociais ou, no mínimo, da pretensão de convencer o público das boas intenções do legislador (NEVES, 1994, p. 39).

Dessa forma, o caráter simbólico da Lei de Transparência Fiscal mitiga o exercício da cidadania tributária, pois persiste a desinformação sobre o valor efetivo de contribuição e sobre quem é o real contribuinte dos impostos indiretos. Adicionalmente, verifica-se que se criou uma miragem de regulamentação do dispositivo constitucional que determinava o esclarecimento do consumidor, uma vez que a edição da lei aparenta regulamentar a matéria de forma efetiva, mas, de fato, está se postergando o enfrentamento da questão para um futuro indeterminado.

Cabe destacar o papel do jurista na reprodução do senso comum teórico, que atua tanto na criação quanto na manutenção da legislação simbólica. Por meio da linguagem e das práticas de reprodução sem análise crítica do senso comum teórico dos juristas, o Direito pode ser utilizado como instrumento de dominação e alienação.

A força comunicacional da ciência jurídica passa vitalmente por um jogo de significados ilusórios; um território encantador onde todos fazem de conta que o Direito, em suas práticas concretas, funciona a imagem e semelhança do discurso que dele fala. Desta maneira, a montagem mítica que impregna o discurso jurídico ocidental gera uma relação imaginária entre o saber e as práticas do direito. Isto produz um capô simbólico (um eco de representações e ideias) que serve para dissimular conflitos e antagonismos que se desenvolvem fora da cena linguística. Eles existem na história e são negados

por um conhecimento convertido em uma potência independente, abstrata, que se levanta por sobre os homens. As chamadas 'ciências jurídicas' aparecem, assim, como um conjunto de técnicas de 'fazer crer' com as quais se consegue produzir a linguagem oficial do direito que se integra com significados tranquilizadores, representações que têm como efeito impedir uma ampla reflexão sobre nossa experiência sócio-política. Ideias dispersas e efeitos fabuladores que contêm omissões intencionais sobre o saber jurídico, a lei e o poder (WARAT, 2002, p. 58).

A hipertrofia político-ideológica do sistema jurídico desenvolve-se no campo simbólico da legislação e da Constituição. Em relação à transparência dos impostos indiretos, verificamos que a justificativa do projeto de lei da Lei de Transparência Fiscal se fundou na “complexidade” do sistema tributário para propor que os valores divulgados dos impostos não fossem exatos. Entretanto, essa questão da complexidade do sistema não foi debatida, apenas se reproduziu o senso comum, propagando a ideologia que estrutura o sistema tributário.

(...) ocorre antes uma interseção entre simbólico e ideológico do que um processo crítico de conscientização dos direitos, na medida mesmo em que se imuniza o sistema político contra outras possibilidades e transfere-se a solução dos problemas para um futuro remoto (NEVES, 1994, p. 92).

Dessa forma, nota-se que a ideologia da classe dominante se manifesta politicamente por meio da construção simbólica das normas. Assim, preserva-se o interesse econômico das classes mais ricas e dos empresários, que patrocinam a classe política, em detrimento do interesse social de dar conhecimento ao povo sobre o valor pago em impostos sobre o consumo. Conseqüentemente, são conferidos efeitos latentes ao exercício da cidadania tributária, sob a ótica do conhecimento do valor dos impostos, do controle social e da participação popular. A expressão cidadania tributária remete mais a um ícone do que a uma realidade.

CONCLUSÃO

Após examinamos a matriz tributária brasileira ao longo desta pesquisa, observamos que a carga tributária, em sua maioria, é suportada pelas pessoas de baixa renda, que proporcionalmente pagam mais tributos que as situadas nas faixas de maior renda – o que caracteriza a inequidade e a regressividade do sistema tributário. Percebemos que o financiamento do Estado se realiza por meio dos tributos. Dentre os que compõem as receitas nacionais, os aplicados sobre o consumo representam a principal fonte de arrecadação, constituindo mais da metade da renda estatal.

Ressaltamos que a forma de pagamento dos tributos sobre o consumo ocorre indiretamente, distinguindo contribuinte de fato e contribuinte de direito. Nessa circunstância, é o consumidor quem arca com o pagamento efetivo dos tributos, mas é o empresário ou o comerciante quem os recolhe para os cofres públicos. A adoção dessa sistemática faz com que o consumidor não note estar sendo tributado. No caso das pessoas com baixa renda, que, em geral, não possuem bens, - motivo pelo qual não pagam impostos diretos, a situação é agravada, pois têm a falsa impressão de não pagar impostos de forma alguma. Contudo, considerando a realidade da distribuição do ônus tributário, o consumidor situado na faixa de baixa renda é quem mais paga tributos no Brasil, contribuindo com quase metade de seus rendimentos.

Verificamos que a transparência, quer em relação ao acesso à informação quer em relação à participação na gestão pública, é requisito para a efetividade da cidadania. Entretanto, ao refletirmos sobre a falta de transparência dos impostos sobre o consumo, concluímos que o exercício da cidadania tributária não é pleno no Brasil.

Discutimos sobre os efeitos da falta de informação na democracia e sobre a regressividade cognitiva em relação aos impostos indiretos. Verificamos que a inequidade e a falta de transparência dos impostos indiretos na estrutura tributária apresentam um fundo ideológico, que fomenta a dominação e a exploração das classes com menor poder econômico.

O sistema político e a representação popular foram destacados na análise do conceito de povo e de cidadania, quando notamos que o poder econômico desequilibra o poder político desconstruindo a própria essência da democracia. Em outras palavras, marginalizar economicamente significa marginalizar politicamente. Dessa forma, a maioria da população brasileira tem sua cidadania mitigada ante a população constituinte da elite econômica do país. Assim, o termo povo é iconizado como retórica de dominação e alienação, distanciando população e povo, realidade e direito, poder e democracia.

Nesse contexto, observamos que a Lei de Transparência Fiscal apresenta um caráter simbólico, pois não efetiva o dispositivo constitucional que determina o esclarecimento do consumidor acerca dos tributos indiretos, tendo em vista que a lei estipula como suficiente a divulgação de valores aproximados. Dessa forma, o aspecto simbólico se revela com as funções de legislação-álibi e de postergar indefinidamente a solução para a falta de transparência e para a estrutura tributária regressiva.

Adicionalmente, referendamos a crítica acerca do senso comum teórico dos juristas e sobre o aspecto ideológico em torno dos impostos sobre o consumo, denotando a existência de uma barreira jurídico-política para a efetividade da cidadania tributária.

(...) o que faz da ideologia uma força quase impossível de ser destruída é o fato de que a dominação real é justamente aquilo que a ideologia tem por finalidade ocultar. Em outras palavras, a ideologia nasce para fazer com que os homens creiam que suas vidas são o que são em decorrência da ação de certas entidades (a Natureza, os deuses ou Deus, a Razão ou a Ciência, a Sociedade, o Estado) que existem em si e por si e às quais é legítimo e legal que se submetam (CHAUÍ, 1985, p. 87).

Entretanto, cabe destacar que a Constituição Federal, apelidada de constituição cidadã, fornece as bases necessárias, mas não suficientes, para o desenvolvimento da cidadania tributária.

Concluimos que a cidadania tributária somente se efetivará a partir de uma mudança cultural, na qual cada cidadão se sinta responsável pela “coisa pública” e os bens públicos deixem de ser tratados como se propriedade de ninguém. Para nós, cidadania tributária é a compreensão de que individualmente todos do povo, incluindo consumidores, empresários, políticos e juristas, são responsáveis pela prosperidade da sociedade e do Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL GL, AMARAL LMF, OLENIKE JE. Cálculo do índice de retorno de bem-estar à sociedade, estudo sobre a carga tributária/PIBxIDH, maio de 2015. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acessado em 29/4/2016.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20º ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ARANHA, Mário Iorio. Manual de direito regulatório: fundamentos de direito regulatório. 2º ed. Coleford, UK: Laccademia Publishing, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- AVRITZER, Leonardo. O orçamento participativo e a teoria democrática: um balanço crítico. A inovação democrática no Brasil. p. 13-60 São Paulo: Cortez, 2003.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do estado social brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.
- BONAVIDES, Paulo. Ciência política. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

- BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de economia e estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.
- BRASIL. BNDES. Reforma tributária – nova proposta do Ministério da Fazenda. Brasília-DF, 1998. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000758.pdf>. Acessado em 7/4/2016.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acessado em 24/4/2016.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5/10/1988. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, 2008.
- BRASIL. Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª. ed. 2011.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Educação fiscal no contexto social / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5ª. ed. Brasília: Esaf, 2014.
- BRASIL. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF, 2015.
- CARVALHO, José Murilo de. Cidadania no Brasil: o longo caminho. 16ª. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.
- CARVALHO, José Murilo de. Mandonismo, coronelismo, clientelismo: uma discussão conceitual. Dados [online]. 1997, vol.40, nº 2. ISSN 1678-4588. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0011-52581997000200003>>. Acessado em 27/4/2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO FILHO JS. Interesse público: verdades e sofismos. In: DI PIETRO MSZ, RIBEIRO CVA (Coord.). Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo. São Paulo: Atlas, 2010.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; CAMURÇA, Eulália. Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 20, nº 104, maio/jun. 2012.

- CERTEAU, Michel de. A invenção do cotidiano: artes de fazer. 22^a. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2014.
- CHAUI, Marilena. O que é ideologia. 18^a. ed. São Paulo: Brasiliense, 1985.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração geral e pública. 2^a. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- CISNE, José Joaquim Neto. Administração tributária e democracia participativa: uma proposta de cidadania fiscal. Sobral: Ed. UVA, 2002.
- COBHAM, Alex. et al. Born equal: how reducing inequality could give our children a better future. London-UK: Save the Children, 2012. Disponível em: <http://www.savethechildren.org.uk/sites/default/files/images/Born_Equal.pdf>. Acessado em 7/4/2016.
- COMPARATO, Fábio Konder. A afirmação histórica dos direitos humanos. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.
- COSTA, Danielle Martins Duarte. Vinte anos de orçamento participativo: análise das experiências em municípios brasileiros. Cadernos Gestão Pública e Cidadania. v. 15, nº 56. p. 8-28. São Paulo: 2010.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de mestrado. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. Faculdade de Direito. Brasília: UnB, 2015.
- DAHL, Robert A. Sobre a democracia. Brasília: Universidade de Brasília, 2001.
- DUE, Jhon F. Tributação indireta nas economias em desenvolvimento. São Paulo: Perspectiva, 1974.
- EVANGELISTA, Lúcio. Controle social versus transparência pública: uma questão de cidadania. Brasília: TCU, 2010.
- GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: Valcir Gassen. (Org.) Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília-DF: Consulex, 2012, p. 27-50.
- GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. IPC-IG Working Paper. Brasília, International Policy Centre for Inclusive Growth. Disponível em:

- <http://www.ipc-undp.org/pub/port/OP312PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas_fisicas.pdf>. Acessado em 1/4/2016.
- HABERMAS, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade, vol. I; Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.
- HOLMES, Stefen, SUNSTEIN, Cass R. The cost of rights: why liberty depends on taxes. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.
- KINCHESECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: Valcir Gassen. (Org.) Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília-DF: Consulex, 2012, p. 113-148.
- LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: Valcir Gassen. (Org.) Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília-DF: Consulex, 2012, p. 51-70.
- LYOTARD, Jean-François. A condição pós-moderna. Lisboa: Gradiva, 1989.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, MAIA, Débora de Menezes Serpa. Cidadania fiscal e tributação indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>>. Acessado em 28/4/2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos polêmicos de PIS-Cofins. 19º. ed. São Paulo: Coedição IICS-CEU e Lex Magister, vol. 19, 2013. p. 1-24. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20150306010248.pdf>. Acessado em 9/4/2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estudo de direito tributário. vol. 1. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma. In: Ives Gandra da Silva Martins (Org.). Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. São Paulo: Fecomércio, 2008.
- MENDES, Denise Cristina Vitale Ramos. Representação política e participação: reflexões sobre o déficit democrático. Rev. Katál. Florianópolis vol. 10, nº 2, p. 143-153 jul./dez. 2007.
- MÜLLER, Friedrich. Quem é o povo? A questão fundamental da democracia. 3ª. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

- NASCIMENTO, Emerson Oliveira do. Os modelos da organização legislativa: distributivo, informacional e paritário. *Revista Política Hoje*. Vol. 19. nº 2. p. 365-397. Recife: UFPE, 2010.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994.
- NEVES, Marcelo. A força simbólica dos direitos humanos. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005.
- OECD et al. (2016), *Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2016*, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/rev_lat_car-2016-en-fr>. Acessado em 2/4/2016.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. In: *Estado, instituições e democracia, do projeto Perspectivas do desenvolvimento brasileiro*. Vol. 3. Brasília: Ipea, 2010.
- PEREIRA, Luis Carlos Bresser, NAKANO, Yoshiaki. Hiperinflação e estabilização no Brasil: o primeiro plano Collor. *Revista de Economia Política*, vol. 11, nº 4 (44) – outubro-dezembro de 1991. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/PDF/44-6.PDF>>. Acessado em 7/4/2016.
- REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ROCHA, Leonel Severo. *Epistemologia jurídica e democracia*. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 1998.
- SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*. vol. 10, nº 47, p. 20-47. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2005.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da atividade econômica (princípios e fundamentos jurídicos)*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- SILVA, Jorge Bernardo Oliveira da. Transparência e participação popular: dois lados da mesma moeda. *Revista dos Tribunais*. Vol. 964. Ano 105. p. 127-142. São Paulo: Ed. RT, fevereiro, 2016.
- SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2013*. Quanto custa o Brasil [online]. 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acessado em 27/5/2016.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

WARAT, Luis Alberto. Introdução geral ao direito I: interpretação da lei e temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 1994.

WEBER, Max. Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. 1, 4ª. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2012a.

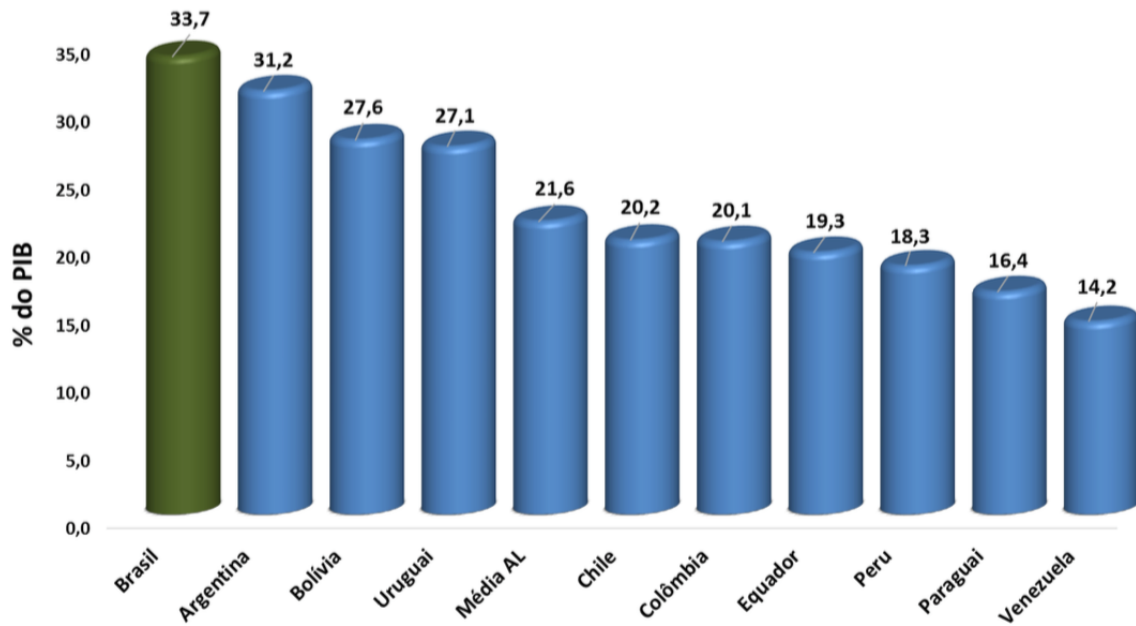
WEBER, Max. Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. 2, 4ª. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2012b.

WORLD BANK, Development Research Group. World Development Indicators: Distribution of income or consumption. Gini index (World Bank estimate). The World Bank, 2015. Disponível em: <<http://wdi.worldbank.org/table/2.9>>. Acessado em 09/4/2016.

ANEXOS

Anexo A: Carga tributária brasileira: comparação internacional

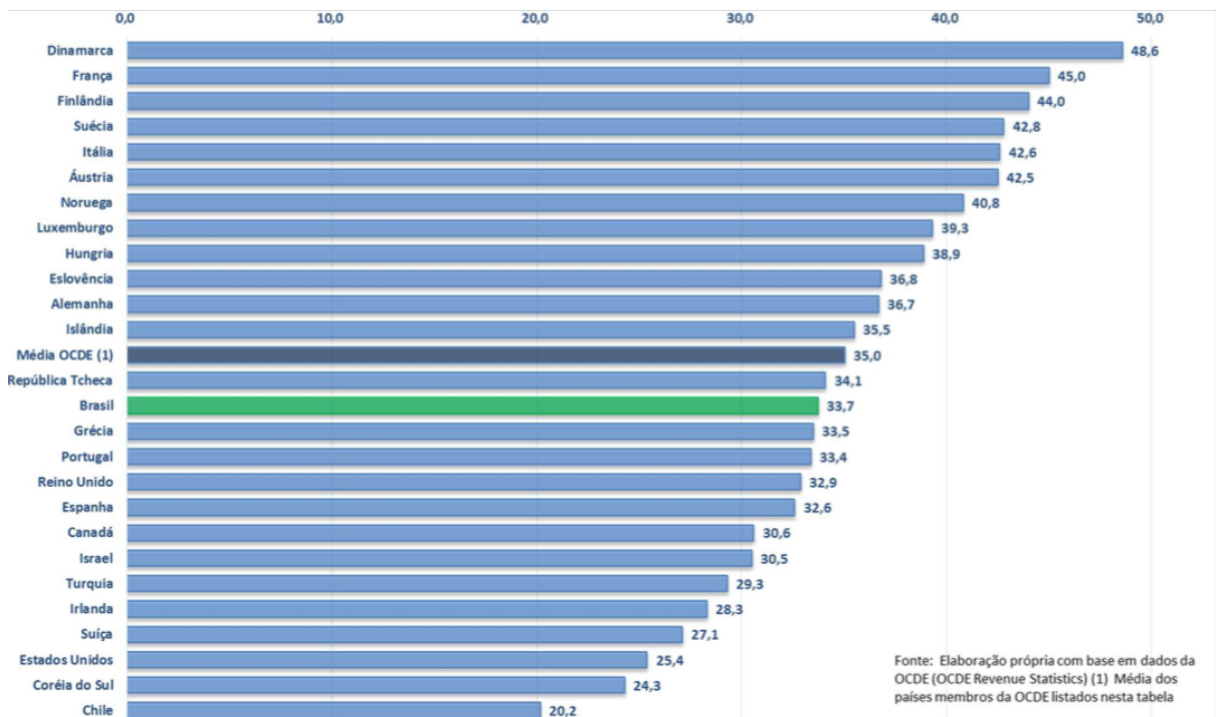
Gráfico 1: Carga tributária: Brasil e países da América Latina (2013)



Exceto Brasil, fonte: OECD. Revenue Statistics in Latin America and Caribbean 1990-2013, Edição 2015. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015_rev_lat-2015-en-fr#page1.

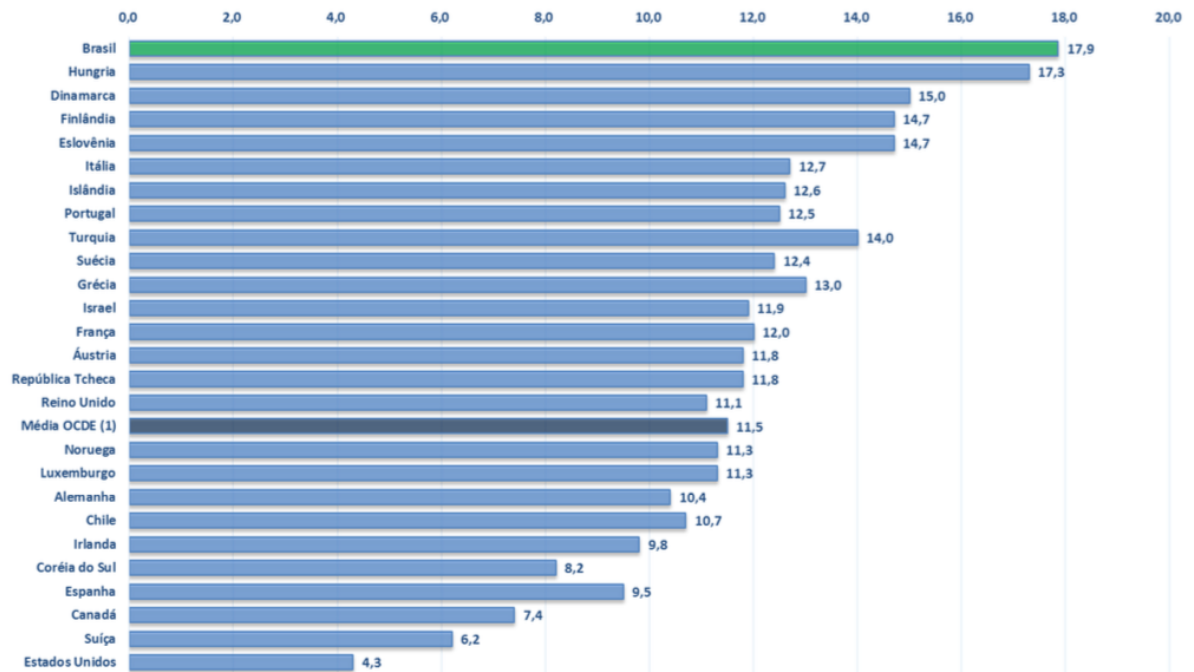
Fonte: Receita Federal, 2015

Gráfico 2: Carga tributária: Brasil e países da OCDE (2013)



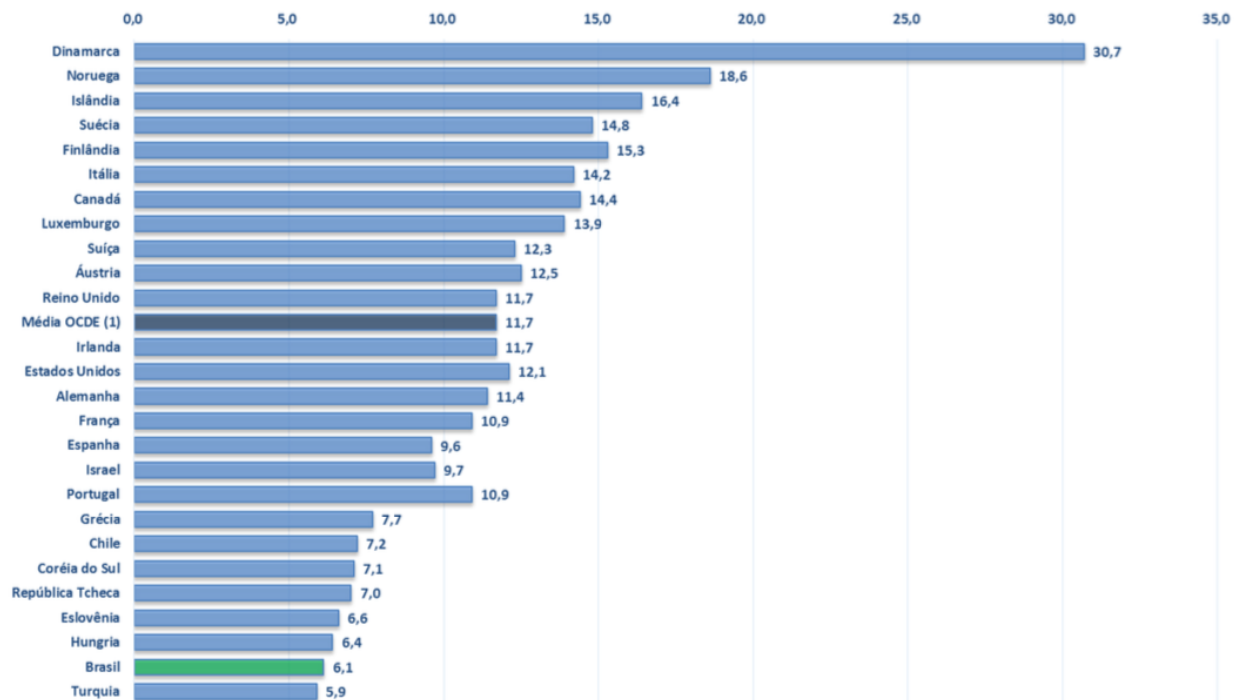
Fonte: Receita Federal, 2015

Gráfico 3: Carga tributária sobre consumo: Brasil e países da OCDE (2013)



Fonte: Receita Federal, 2015

Gráfico 4: Carga tributária sobre renda: Brasil e países da OCDE (2013)



Fonte: Receita Federal, 2015

Anexo B: Relação da carga tributária x retorno de qualidade de vida à população

Discriminação	Irbes - Índice de retorno ao bem-estar da sociedade				
	Ano 2013		Índice obtido	Resultado	
30 países de maior tributação	CT sobre o PIB	IDH	Irbes	Ranking	Ranking anterior
Austrália	27,30%	0,933	162,91	1°	2°
Coréia do Sul	24,30%	0,891	162,79	2°	3°
Estados Unidos	26,40%	0,914	162,33	3°	1°
Suíça	27,10%	0,917	161,78	4°	5°
Irlanda	28,30%	0,899	158,87	5°	4°
Japão	29,50%	0,890	156,73	6°	6°
Canadá	30,60%	0,902	156,48	7°	7°
Nova Zelândia	32,10%	0,910	155,44	8°	8°
Israel	30,50%	0,888	155,41	9°	10°
Reino Unido	32,90%	0,892	152,99	10°	17°
Uruguai	26,30%	0,790	151,91	11°	13°
Eslováquia	29,60%	0,830	151,51	12°	11°
Espanha	32,60%	0,869	151,38	13°	12°
Islândia	35,50%	0,895	150,25	14°	15°
Alemanha	36,70%	0,911	150,23	15°	14°
Grécia	33,50%	0,853	148,98	16°	16°
República Tcheca	34,10%	0,861	148,97	17°	18°
Noruega	40,80%	0,944	148,32	18°	20°
Argentina	31,20%	0,808	147,80	19°	24°
Eslovênia	36,80%	0,874	146,97	20°	19°
Luxemburgo	39,30%	0,881	144,69	21°	21°
Suécia	42,80%	0,898	141,15	22°	24°
Áustria	42,50%	0,881	141,01	23°	22°
França	43,00%	0,884	140,69	24°	29°
Bélgica	43,20%	0,881	140,21	25°	8°
Itália	42,60%	0,872	140,13	26°	27°
Hungria	38,90%	0,818	139,80	27°	25°
Dinamarca	45,20%	0,900	139,52	28°	28°
Finlândia	44,00%	0,879	139,12	29°	26°
Brasil	35,04%	0,744	137,94	30°	30°

Carga tributária 2013 - Fonte: OCDE
IDH 2013 - Fonte: PNUD - ONU

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2015

Anexo C: Países mais desiguais do mundo (índice Gini)

	GINI index (World Bank estimate)		Percentage share of income or consumption					Highest 10%		
	Reference year		Lowest 10%	Lowest 20%	Second 20%	Third 20%	Fourth 20%		Highest 20%	
1	South Africa	2011	63.4	0.9	2.5	4.7	8.0	15.9	68.9	51.3
2	Micronesia, Fed. Sts.	2000	61.2	0.5	1.6	5.1	10.3	19.1	64.0	47.1
3	Namibia	2009	61.0	1.3	3.3	5.7	8.9	15.7	66.4	51.8
4	Haiti	2012	60.8	0.6	2.0	5.5	10.0	18.3	64.3	48.2
5	Botswana	2009	60.5	1.1	2.8	5.7	9.5	16.9	65.0	49.6
6	Suriname	1999	57.6
7	Central African Republic	2008	56.2	1.2	3.3	7.0	11.1	17.7	60.9	46.2
8	Comoros	2004	55.9	1.5	4.0	7.3	10.8	16.6	61.4	48.1
9	Zambia	2010	55.6	1.5	3.8	6.8	10.5	17.9	61.1	45.2
10	Lesotho	2010	54.2	0.9	2.8	6.8	11.9	20.3	58.2	40.9
11	Honduras	2013	53.7	1.0	3.1	7.2	12.1	19.9	57.7	41.5
12	Colombia	2013	53.5	1.1	3.4	7.3	11.9	19.6	58.0	41.9
13	Belize	1999	53.3	0.9	3.2	7.7	12.0	19.4	57.7	42.4
14	Brazil	2013	52.9	1.0	3.3	7.6	12.4	19.3	57.4	41.8
15	Guatemala	2011	52.4	1.3	3.9	7.8	12.0	19.2	57.2	41.8
16	Panama	2013	51.7	1.1	3.4	7.7	12.6	20.1	56.2	40.0
17	Swaziland	2009	51.5	1.5	4.0	7.5	11.8	19.9	56.7	40.0
18	Rwanda	2010	51.3	2.1	5.1	8.3	11.6	17.1	58.0	44.3
19	Guinea-Bissau	2010	50.7	1.6	4.5	8.3	12.2	18.3	56.7	42.0
20	Chile	2013	50.5	1.7	4.6	8.3	12.1	18.3	56.7	41.5
21	Costa Rica	2013	49.2	1.5	4.1	8.2	12.6	20.7	54.4	37.3
22	Kenya	2005	48.5	1.7	4.7	8.7	12.8	19.7	54.1	38.8
23	Paraguay	2013	48.3	1.5	4.3	8.5	13.2	20.8	53.2	37.6
24	Bolivia	2013	48.1	0.9	3.4	8.7	14.0	21.7	52.2	35.6
25	Mexico	2012	48.1	1.9	4.9	8.8	12.8	19.5	54.1	38.9
26	Ecuador	2013	47.3	1.6	4.6	8.8	13.3	20.6	52.7	36.5
27	Gambia, The	2003	47.3	1.8	4.8	8.7	13.0	20.7	52.8	36.9
28	Cabo Verde	2007	47.2	2.0	5.0	8.7	13.0	20.0	53.3	37.1
29	Dominican Republic	2013	47.1	1.9	4.9	8.8	13.2	20.0	53.1	37.4
30	Venezuela, RB	2006	46.9	0.5	3.2	9.2	14.5	22.3	50.7	34.1
31	Malaysia	2009	46.3	1.8	4.6	8.6	13.7	21.8	51.4	34.6
32	Malawi	2010	46.1	2.2	5.5	9.2	13.3	19.8	52.4	37.5
33	Solomon Islands	2005	46.1	1.9	5.0	9.1	13.3	20.6	52.0	35.8
34	Togo	2011	46.0	1.9	4.8	8.7	13.4	21.5	51.6	34.5

Fonte: World Bank, 2015

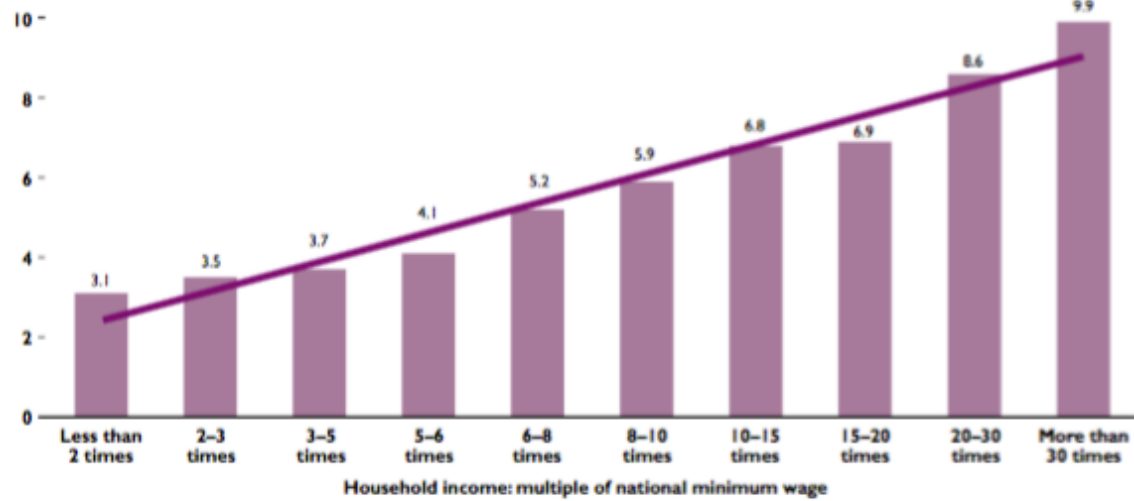
Anexo D: Receita tributária brasileira por base de incidência (2010-2014)

		% da Arrecadação Total				
Cód.	Tipo de Base	2010	2011	2012	2013	2014
0000	Total da Receita Tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
1000	Tributos sobre a Renda	18,20%	19,05%	17,90%	18,11%	18,02%
1100	Pessoa Física	7,20%	7,37%	7,63%	7,47%	7,86%
1200	Pessoa Jurídica	7,63%	7,83%	6,66%	6,99%	6,36%
1900	Retenções não Allocáveis	3,37%	3,85%	3,60%	3,65%	3,79%
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%
2100	Previdência Social	17,57%	17,39%	17,63%	16,77%	16,57%
2110	Empregador	11,15%	11,11%	11,17%	10,46%	10,31%
2120	Empregado	5,42%	5,31%	5,46%	5,29%	5,22%
2130	Autônomo	0,61%	0,59%	0,63%	0,64%	0,67%
2190	Outros	0,39%	0,38%	0,38%	0,37%	0,37%
2200	Seguro Desemprego	5,08%	5,13%	5,45%	5,63%	5,89%
2900	Outros	2,75%	2,48%	2,63%	2,63%	2,73%
3000	Tributos sobre a Propriedade	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%
3100	Propriedade Imobiliária	1,42%	1,39%	1,41%	1,45%	1,56%
3200	Propriedade de Veículos Automotores	1,69%	1,65%	1,72%	1,68%	1,76%
3300	Transferências Patrimoniais	0,67%	0,70%	0,76%	0,81%	0,85%
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%
4100	Generais	33,90%	33,99%	34,85%	35,84%	35,01%
4110	Não Cumulativos	22,49%	22,36%	22,70%	23,33%	22,13%
4120	Cumulativos	11,41%	11,63%	12,15%	12,52%	12,88%
4200	Seletivos	11,55%	10,83%	10,10%	9,19%	9,61%
4210	Automóveis	2,67%	2,69%	2,22%	2,05%	2,18%
4220	Bebidas	1,01%	0,98%	0,87%	0,86%	0,88%
4230	Combustíveis	2,75%	2,40%	2,57%	2,38%	2,45%
4240	Energia Elétrica	2,07%	1,93%	1,94%	1,59%	1,67%
4250	Tabaco	0,53%	0,47%	0,48%	0,51%	0,53%
4260	Telecomunicações	2,52%	2,36%	2,02%	1,81%	1,89%
4300	Comércio exterior	1,67%	1,83%	1,98%	2,12%	1,99%
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	2,40%	2,39%	2,43%	2,40%	2,39%
4500	Contribuições Previdenciárias	0,25%	0,24%	0,44%	0,87%	1,24%
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	0,68%	0,69%	0,78%	0,77%	0,78%
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	0,00%	0,01%	-0,02%	-0,01%	0,00%
5200	Outros	2,10%	2,19%	1,97%	1,69%	1,61%
9000	Outros Tributos	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%

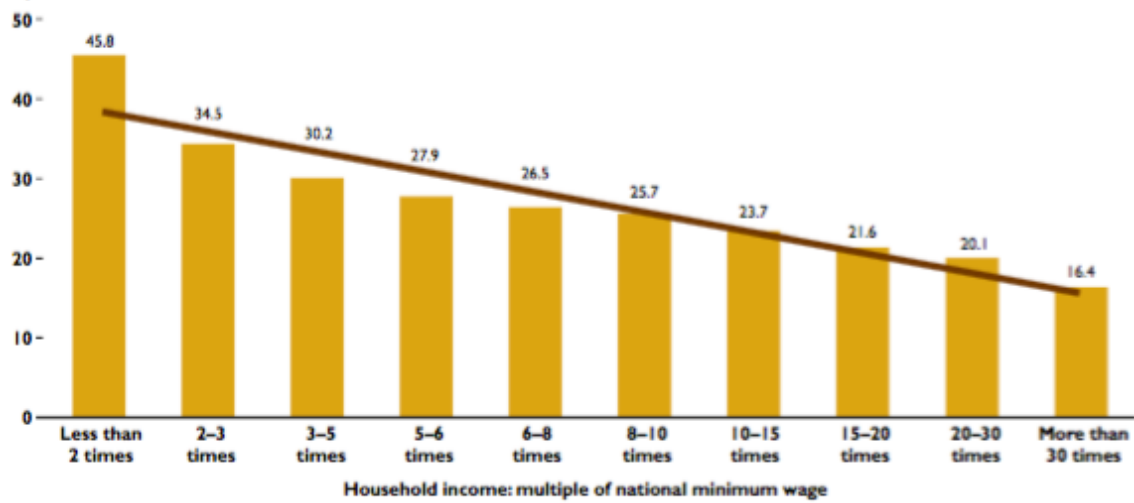
Fonte: Receita Federal, 2015

Anexo E: Impostos diretos e indiretos e total de impostos no Brasil

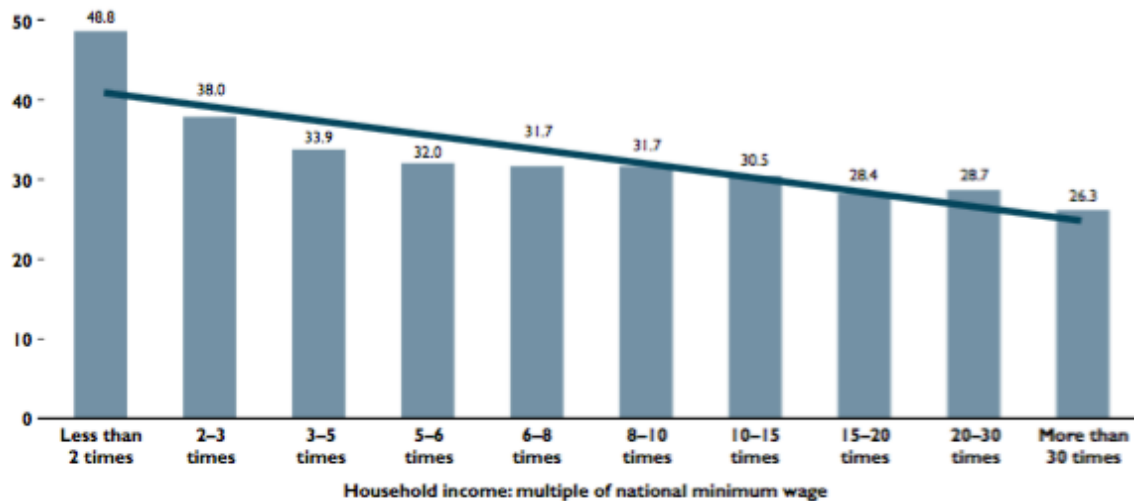
a) Direct taxes



b) Indirect taxes



c) Total taxes



Fonte: Save the Children, 2012

Anexo F: Receita tributária por tributo e competência (em % da arrecadação)

Tributo	2010	2011	2012	2013	2014
Total da Receita Tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Tributos do Governo Federal	69,03%	70,04%	69,11%	68,96%	68,47%
Orçamento Fiscal	24,32%	25,04%	24,21%	24,10%	24,17%
Imposto de Renda	16,85%	17,48%	16,88%	17,17%	17,29%
Pessoas Físicas	1,29%	1,40%	1,43%	1,39%	1,40%
Pessoas Jurídicas	6,52%	6,49%	5,88%	6,28%	5,90%
Retido na Fonte	9,04%	9,58%	9,57%	9,50%	10,00%
Imposto sobre Produtos Industrializados	2,95%	2,82%	2,71%	2,47%	2,66%
Imposto sobre Operações Financeiras	2,10%	2,19%	1,97%	1,69%	1,61%
Impostos sobre o Comércio Exterior	1,67%	1,83%	1,98%	2,12%	1,99%
Taxas Federais	0,38%	0,39%	0,33%	0,29%	0,26%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	0,19%	0,17%	0,18%	0,19%	0,17%
Contrib. Custeio Pensões Militares	0,15%	0,14%	0,13%	0,12%	0,13%
Imposto Territorial Rural	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%
Orçamento Seguridade Social	37,01%	37,18%	37,09%	36,93%	36,06%
Contribuição para a Previdência Social (1)	16,77%	16,82%	17,41%	17,13%	17,29%
Cofins (2)	11,15%	11,28%	11,12%	11,35%	10,54%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	3,62%	4,01%	3,55%	3,54%	3,37%
Contribuição para o PIS/Pasep	3,21%	2,93%	2,95%	2,90%	2,78%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	1,65%	1,54%	1,45%	1,40%	1,45%
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	0,25%	0,23%	0,24%	0,23%	0,26%
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	0,22%	0,22%	0,22%	0,23%	0,22%
Contribuições Rurais	0,07%	0,07%	0,08%	0,08%	0,08%
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	0,07%	0,06%	0,06%	0,06%	0,06%
Demais	7,69%	7,82%	7,81%	7,93%	8,24%
Contribuição para o FGTS (5)	5,08%	5,13%	5,45%	5,63%	5,89%
Salário Educação (3)	0,87%	0,90%	0,94%	0,95%	1,00%
Contribuições para o Sistema S	0,79%	0,81%	0,86%	0,88%	0,91%
Cide Combustíveis	0,61%	0,61%	0,18%	0,04%	0,00%
Cide Remessas	0,10%	0,10%	0,13%	0,13%	0,14%
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	0,05%	0,07%	0,10%	0,09%	0,14%
Outras Contribuições Federais (4)	0,09%	0,10%	0,10%	0,09%	0,09%
Receita da Dívida Ativa	0,01%	0,02%	-0,03%	0,03%	0,00%
Contrib. S/Rec.Concess.Permis.Energ.Elet.	0,05%	0,06%	0,06%	0,04%	0,04%
Cota-Parte Contrib. Sindical	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%
Tributos do Governo Estadual	25,45%	24,44%	25,11%	25,22%	25,35%
ICMS	21,21%	20,33%	20,73%	20,87%	20,80%
IPVA	1,69%	1,65%	1,72%	1,68%	1,76%
ITCD	0,20%	0,19%	0,22%	0,24%	0,25%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	1,00%	0,91%	0,99%	0,95%	1,06%
Outros Tributos Estaduais	1,36%	1,36%	1,46%	1,49%	1,48%
Tributos do Governo Municipal	5,52%	5,53%	5,78%	5,82%	6,19%
ISS	2,59%	2,62%	2,81%	2,78%	3,00%
IPTU	1,38%	1,35%	1,37%	1,40%	1,51%
ITBI	0,48%	0,51%	0,54%	0,57%	0,60%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	0,41%	0,40%	0,41%	0,45%	0,44%
Outros Tributos Municipais	0,66%	0,65%	0,65%	0,63%	0,64%

(1) - Receitas Correntes INSS + Recuperação de Créditos INSS. Exclui Transferências a terceiros (Sistema "S" e Salário-Educação) e inclui a Contribuição do INSS sobre faturamento.

(2) - Inclui remanescente de FINSOCIAL.

(3) - Soma das parcelas do INSS e do FNDE.

(4) Inclui: CPMF, FUNDAF, CONDECINE, Selo Esp. Controle, Contrib. Ensino Aerov., Contrib. Ensino Prof. Marít., Adic. Pass. Aéreas Domést., Contrib. s/ Lojas Francas, Dep. Aduan. e Rec. Alfand., Contrib. p/ o PIN, PROTERRA, Outras Contrib. Sociais e Econômicas e Contrib. s/ Faturam. Empresas Informatica, Contr. Montepio Civil, Contrib. Fundo de Saúde - PMDF/BMDF, Contrib. Fundo Invest. Reg., Reserva Global de Reversão.

(5) Inclui as contribuições devidas ao trabalhador e por demissão sem justa causa.

Anexo G: Estimativa de sonegação tributária

Tributo	Carga Tributária (R\$ milhões) 2013	% do Total 2013	% do PIB (do Tributo)	Indicador de Sonegação Estimado (%)	Sonegação Estimada (R\$ Milhões)	% PIB	Fonte dos Indicadores de Sonegação ⁽⁴⁾
IR	1.778.056	100,0%	36,8%	22,9%	406.906	8,4%	
- IRPF	292.810	16,5%	6,1%	30,0%	87.928	1,8%	SIQUEIRA, 2006
- IRPJ	105.272	5,9%	2,2%	34,1%	35.887	0,7%	IBPT, 2009
- Retenções Não Alocáveis ⁽¹⁾	126.149	7,1%	2,6%	26,6%	33.606	0,7%	Ponderação de IRPF e IRPJ
IPI	61.389	3,5%	1,3%	30,0%	18.434	0,4%	PAES, 2011
IOF	47.101	2,6%	1,0%	33,4%	15.712	0,3%	PAES, 2011
IOF	29.415	1,7%	0,6%	16,6%	4.868	0,1%	IBPT, 2009
II	37.197	2,1%	0,8%	24,8%	9.236	0,2%	IBPT, 2009
CONTR. PREVIDENCIÁRIAS	299.080	16,8%	6,2%	27,8%	82.995	1,7%	IBPT, 2009
COFINS	201.527	11,3%	4,2%	22,1%	44.598	0,9%	IBPT, 2009
CSLL	65.732	3,7%	1,4%	24,9%	16.361	0,3%	IBPT, 2009
PIS/PASEP	51.899	2,9%	1,1%	22,1%	11.485	0,2%	IBPT, 2009
FGTS ⁽²⁾	94.415	5,3%	2,0%	27,8%	26.200	0,5%	IBPT, 2009 (proxy do INSS)
ICMS ⁽³⁾	352.226	19,8%	7,3%	27,1%	95.594	2,0%	IBPT, 2009
ISS ⁽⁴⁾	47.681	2,7%	1,0%	25,0%	11.930	0,2%	IBPT, 2009
OUTROS ⁽⁵⁾	258.972	14,6%	5,4%		0	0,0%	

(a) Fonte: PAES (2011); SIQUEIRA (2006); IBPT (2009); Análise da Arrecadação das Receitas Federais - Dezembro/2013 (RFB), Confaz
(1) Retenções Não Alocáveis: inclui a arrecadação de todas as retenções a título de imposto de renda que não sejam passíveis de alocação entre pessoas físicas e jurídicas, subdividido-se em retenções na fonte de Não Residentes, Capitais e Outros
(2) Arrecadação de FGTS (Conta); (3) Arrecadações Estaduais (CONFAZ/Mm. da Fazenda); (4) Estimado: mesmo crescimento da arrecadação estadual;
(5) Relatório de Arrecadação das Receitas Federais (RFB); Arrecadação do Salário Educação (FNDE/Mm. da Educação); Tributos Municipais estimados