



Universidade de Brasília- UnB

Faculdade de Direito

**A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DE ACORDO COM A MATRIZ TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: Tributação sustentável como forma de justiça fiscal**

VÍTOR MARQUES VIEIRA DA SILVA

Brasília

2011

Universidade de Brasília – UnB

Faculdade de Direito

Curso de Graduação em Direito

VÍTOR MARQUES VIEIRA DA SILVA

**A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DE ACORDO COM A MATRIZ TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: Tributação sustentável como forma de justiça fiscal**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília

2011

Vítor Marques Vieira da Silva

**A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DE ACORDO COM A MATRIZ TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: Tributação sustentável como forma de justiça fiscal**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, pela banca examinadora composta por:

Professor Doutor Valcir Gassen
Orientador

Professor Vallisney de Souza Oliveira
Juiz Federal da 1ª Região

Dalton César Cordeiro de Miranda
Advogado especialista em Direito Tributário

Brasília, 06 de dezembro de 2011

Agradecimentos

Agradeço a Deus, por me iluminar e me guiar.

Aos meus pais, Lourenço e Wanda, pelo amor incondicional que me oferecem. A eles devo tudo.

Aos meus irmãos, Deusdedit e Luciana, que sempre serviram de exemplo para mim, pelo apoio e vibração nas minhas conquistas e por me presentear com belos sobrinhos.

A Nathália, companheira de todas as horas.

Aos meus familiares, por todo carinho e afeto.

Aos meus amigos, pelos momentos de ajuda e de descontração.

Aos meus mestres, do jardim de infância até a graduação, que sempre me ajudaram a desenvolver minhas potencialidades.

Aos membros da Advocacia Torreão Braz, Gabinete da Ministra Nancy Andriahi e Advocacia Dias de Souza, por terem confiado no meu trabalho e, conseqüentemente, propiciarem meu crescimento profissional.

Com a sensação de dever cumprido concluo mais essa etapa em minha vida, seguindo em frente, com a certeza de que nunca estarei sozinho, para alçar vôos cada vez mais altos.

Meu sincero, muito obrigado!

O imposto pessoal e progressivo poderá ser um instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem sangue, suor ou lágrimas [...]

Misabel Derzi

Resumo

Muito se fala a respeito da péssima distribuição de renda no Brasil. Pouco, porém, se comenta sobre os verdadeiros motivos que geram tão triste realidade. Dessa maneira, a presente monografia busca, primeiramente, chamar atenção para a necessidade de se debater sobre esse assunto. Em segundo lugar, pretende-se aqui mostrar, por meio do estudo da carga tributária brasileira, como os altos índices de concentração de renda existentes estão intimamente ligados à tributação que é realizada. Portanto, sem desconsiderar outros fatores que contribuem na realidade distributiva brasileira, pretende-se demonstrar que o problema da desigualdade de riquezas vivido pelo Brasil é, fundamentalmente, um problema de Direito Tributário. Em outras palavras, enquanto a matriz tributária brasileira estiver fundada em bases de incidência indireta, que oneram o consumo, a realidade distributiva só tende a piorar no futuro, pois o que se vive hoje é um ciclo vicioso. Sendo assim, ao dissecar a carga tributária e chegar-se a um diagnóstico preocupante, o presente trabalho, por fim, traz a noção de tributação sustentável, cujo objetivo é direcionar a formulação de uma matriz tributária mais justa, de sorte a criar-se um ciclo virtuoso onde sem comprometer a arrecadação tem-se uma distribuição de renda mais igualitária e justa.

PALAVRAS-CHAVE: distribuição de renda; tributo; princípio da capacidade contributiva; finalidade dos tributos; extrafiscalidade; carga tributária; bases de incidência; matriz tributária; justiça fiscal; tributação sustentável.

Abstract

A lot has been said about the bad distribution of income in Brazil. However, just a little has been remarked upon the veritable reasons that generate this regretful reality. Thus, this monograph seeks, primarily, to emphasize the need to discuss this matter. Then, its purpose is to demonstrate, by means of the study of the Brazilian tax burden, that the high levels of income concentration are closely linked to the existing taxation that is held. Therefore, not ignoring other factors that contribute to the Brazilian distributive reality, this work intends to demonstrate that the problem of dissemblance of wealth experienced by Brazil is fundamentally an issue of Tax Law. In other words, while the Brazilian tax matrix is founded on bases of indirect influence, which ones overtax the expenditure, the “distributive reality” tends to worsen, because it is part of a vicious cycle. Wherefore, analyzing the tax burden and reaching a worrying diagnosis, ultimately, the present text shows up the notion of sustainable taxation, which purpose is to guide the formulation of a fairer tax matrix, so that it creates a virtuous cycle, with a revenue distribution more equal and fair without compromising the collection.

KEY WORDS: income distribution; tax; ability to pay principle; purpose of taxes; extra-taxation purpose; tax burden; incidence bases; tax matrix; fiscal justice, sustainable taxation.

Sumário

Introdução	10
Capítulo 1 – Necessidade de se tributar	13
1.1 História dos tributos	13
1.2 Atividade financeira do Estado	15
1.3 Poder jurídico de tributar e suas limitações	17
1.3.1 Princípio da solidariedade	18
1.3.2 Princípio da Função Social da Propriedade	20
1.3.3 Princípio da prevalência do Interesse Público.....	20
1.3.4 Princípio da isonomia	22
1.3.5 Princípio da uniformidade.....	24
1.3.6 Princípio da capacidade contributiva.....	25
Capítulo 2 – Estudo dos tributos	30
2.1 Finalidade Fiscal.....	30
2.2 Finalidade Extrafiscal.....	30
2.2.1 Redistribuição de riqueza.....	30
2.2.2 Estabilização macro-econômica.....	33
2.2.3 Influência na afetação de recursos.....	35
2.3 Conceito de Tributo	36
2.4 Espécies tributárias.....	39
2.4.1 Impostos.....	39
2.4.2 Taxas	40
2.4.3 Contribuições	40
2.4.4 Empréstimo compulsório.....	42
2.5 Classificação dos tributos	43
2.5.1 Quanto à competência tributária	43
2.5.2 Quanto à natureza do fato gerador	43
2.5.3 Quanto à base econômica de incidência.....	44
2.5.4 Quanto à objetividade e subjetividade do fato gerador	44
2.5.5 Quanto à repercussão econômica do tributo.....	44
2.5.6 Quanto à essencialidade da matéria tributável	45
Capítulo 3 – Análise crítica da realidade tributária brasileira	47
3.1 Matriz tributária e a distribuição de renda no Brasil	49
3.2 Tributação sobre o consumo	50
3.3 Tributação sobre a renda.....	52

3.4 Tributação sobre o patrimônio	57
3.5 Carga Tributária Nacional x Carga Tributária Internacional	59
3.6 Diagnóstico da Carga Tributária brasileira.....	62
3.7 Tributação Sustentável como meio de justiça fiscal	63
Conclusão	69
Referências bibliográficas.....	71

Introdução

Ao me deparar com o estudo do Direito Tributário, bem como realizar sua inserção no dia a dia da sociedade, percebi o quanto a tributação pode atuar como indutora de certas situações. Dessa forma, a atividade tributária do Estado desempenha um papel não apenas jurídico, mas, sobretudo, um papel social.

Assim sendo, me pus a tentar entender, sob a ótica do Direito, a razão de vivermos em um país com indicadores sociais tão baixos. Foi na busca dessa resposta que entendi o quanto a análise da matriz tributária de um país é capaz de explicar tantas realidades.

No caso brasileiro, infelizmente, a explicação não é agradável. Nossa matriz tributária pode ser considerada como um dos maiores fatores que contribuem para apresentarmos tão baixos índices sociais. Nesse sentido, o presente trabalho busca apresentar a razão de sermos uma das dez maiores economias do mundo e, contraditoriamente, sermos uma das piores distribuições de renda.

Portanto, o objetivo desse trabalho é fazer uma análise de nossa matriz tributária a fim de demonstrar como ela está sedimentada em bases erradas, que acabam por ocasionar nos altos índices de concentração de renda aqui existentes. Dessa forma, fica nítido como contribuímos para uma tributação voltada apenas para arrecadação, sem se importar com as inúmeras distorções sociais que gera.

É nesse sentido, de arrecadação e efeitos fiscais, que se insere a idéia de sustentabilidade tributária. Tal idéia propõe um sistema tributário mais justo onde sem o comprometimento da arrecadação podemos ter uma matriz tributária indutora de justiça social.

Assim sendo, o presente trabalho divide-se em três capítulos que se desencadeiam de forma lógica e estruturada.

No primeiro capítulo far-se-á uma exposição da necessidade de se tributar, ou seja, a razão de se instituírem tributos. Dessa forma, será realizada uma

digressão histórica da atividade tributária, desde a sua origem, passando por sua evolução nos tempos, até os dias atuais. Em seguida, será dada uma noção da atividade financeira do Estado, ou seja, como os tributos se inserem no contexto das finanças de um Estado e como essa arrecadação é utilizada. No final, serão estudados os princípios materiais de direito tributário. Em primeiro lugar, serão expostos os princípios justificadores da tributação, em outras palavras, quais os fundamentos que legitimam o Estado tomar parte da riqueza do cidadão sem que isso se configure confisco. Após, serão expostos os princípios delimitadores da obrigação tributária, ou seja, quais as garantias que os contribuintes têm de não serem tributados de forma imoderada e irrazoável pelo ente público.

No segundo capítulo, será tratado o estudo dos tributos. Primeiramente serão analisadas as finalidades do tributo, ou seja, quais as funções do tributo dentro do Estado. Nesse momento, já se terá uma noção de como o uso da tributação pode gerar impactos na sociedade. Em seguida, será analisado o conceito legal de tributo, ou seja, o que vem a ser entendido pela nossa legislação como sendo tributo e quais as conseqüências que essa definição gera. Em conseqüência dessa análise legal, serão estudadas as diferentes espécies tributárias existentes. No fim, será dada ênfase no estudo das diferentes classificações dos tributos, que será de suma importância para o entendimento distribuição da carga tributária brasileira.

Por fim, e mais importante, o terceiro e último capítulo do trabalho fará uma exposição da nossa realidade tributária, de como a concentração de renda no Brasil pode, em muito, ser explicada pela carga tributária aqui existente. Demonstrar-se-á que a injustiça fiscal brasileira passa pela má incidência tributária sobre as diferentes bases econômicas, onde temos uma matriz que privilegia a tributação sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda e o patrimônio. Desse modo, serão analisadas as conseqüências que essa tributação pautada no consumo gera na distribuição de riquezas. Além disso, será exposto como a tributação sobre a renda e o patrimônio, apesar de serem sub-utilizadas, também contribuem para agravar o quadro social que nos encontramos. Para corroborar tal análise, será realizada uma comparação do quadro tributário brasileiro com de outros países, com o propósito de ressaltar a má orientação tributária brasileira. Chegar-se-á a infeliz conclusão que as injustiças fiscais são tantas, uma

vez que a maior parte da arrecadação tributária é bancada pelas classes que menos possuem condições financeiras. Ante tal diagnóstico, será apresentado um conceito tendente a mudar esse cenário, que propõe uma tributação sustentável, onde cada um contribua de acordo com sua real capacidade econômica, de modo que possa contribuir para o Fisco, mas ao mesmo tempo tenha condições de consumir, poupar e constituir patrimônio. Em assim sendo, será possível a realização de uma verdadeira revolução social, com a devida distribuição de renda, sem sangue, suor ou lágrimas.

Portanto, pretende-se demonstrar como é possível haver uma tributação sustentável, capaz de produzir, sem se comprometer a arrecadação tributária, uma revolução social a fim de combater as mazelas que nos assolam ao longo da história, como, no caso em estudo, dos péssimos índices de distribuição de renda.

Capítulo 1 – Necessidade de se tributar

1.1 História dos tributos

Para que se compreenda o poder impositivo do Estado hoje, é imprescindível que saibamos a evolução histórica do nascimento das necessidades coletivas e públicas e, em especial, os meios que o Estado dispõe para satisfazer tais necessidades.

É notório o fato dos Estados terem que obter recursos para cumprir com suas finalidades. Esses recursos podem ser obtidos pela exploração do patrimônio estatal ou pela retirada dos recursos dos particulares por meio de imposições criadas na lei as quais se dá o nome de tributo. Historicamente, até os dias atuais, sem sombra de dúvidas, os tributos são os maiores responsáveis pelo sustento dos poderes centrais.

Para a exata compreensão do sistema tributário moderno, faz-se necessário analisar a evolução histórica da atividade tributária.

Na Grécia antiga, nas denominadas Cidades-estado, encontram-se os primeiros lampejos de um Fisco organizado, inspirado no princípio do interesse público. Nasce a noção de coerção que não atinge a liberdade individual do grego. Como ele tinha a necessidade de defender ou atacar nos casos de guerra, a contribuição surge como um dever para com a comuna. O que ocorria na verdade era uma relação de auxílio ao poder central na perseguição do bem público, que era a defesa. No dizer de Sainz de Bujanda “os ideais democráticos de Atenas levaram ao primeiro plano da realidade política ao cidadão, ao homem livre e honorável que entrega tudo quanto tem – sua vida, seus bens, seus ideais – ao serviço da comunidade”.¹

No direito romano, o sentimento era o mesmo. Como assina Theodor Mommsen, “a contribuição romana (*tributus*) não era propriamente um imposto, pelo menos na cobrança dos cidadãos em geral, mas um desembolso forçado que, em caso de necessidade se exigia à cidadania da comunidade”²

¹ (OLIVEIRA, 2010, pg 73)

² (OLIVEIRA, 2010 pg 74)

Existia em Roma a classificação dos cidadãos segundo sua fortuna para medir seus deveres fiscais. Pode-se verificar aí um sopro do atual princípio da capacidade contributiva. É dessa época também a origem do nome *fiscum*, que era o cesto de junco ou vime que o coletor de impostos romano ia colocando o dinheiro que recolhia.

Os romanos tiveram ainda que superar a dicotomia da coação do tributo com a liberdade individual. Para contornar tal dificuldade jurídica optaram por um empréstimo e assim era rotulado, porque havia, para o Estado, o dever de devolver. Portanto, o tributo em Roma tinha a natureza de empréstimo.

Com a tomada da Europa Central pelos visigodos, estes fixaram a autonomia do patrimônio fiscal e o fundamento do dever de contribuir como obrigação geral do súdito.

Sobrevindo a conquista árabe, instituíram-se os contratos de feudos, o benefício e a vassalagem, tendo tais noções prevalecido em praticamente toda Idade Média. Feudo era a atribuição de terra para cultivo de alguém. Como resultado da divisão de terra, ocorria a fragmentação do poder político, decorrendo a falta de unidade das exigências fiscais. A supremacia financeira que decorria da supremacia política fragiliza-se diante da rarefação da unidade arrecadatória e do poder de mando.

A fragilidade dessa supremacia política fica nítida quando em 1215 os barões do norte da Inglaterra impõem ao rei João Sem Terra a assinatura da denominada *Magna Charta*. Fabio Konder Comparato esclarece que “as cláusulas 12 e 14 contêm, em sua essência, o princípio básico de que o exercício do poder tributário deve ser consentido pelos súditos, anunciando, portanto, *ante litteram*, o brocardo *no taxation without representation* (não haverá tributação sem que os contribuintes dêem o seu consentimento, por meio de representação), que está na origem do moderno sistema parlamentar de governo”³. Pode-se dizer que a Magna Carta inspirou o atual princípio da legalidade tributária, onde o tributo tem que ser criado por lei, ou seja, por deliberação dos representantes do povo.

Nesse sentido de inspiração do atual princípio da legalidade, pode-se citar também o *Bill of Rights* de 1689, documento solene de afirmação do direito à

³ (OLIVEIRA, 2010, pg 77)

participação do povo por meio de seus representantes, para que tivesse legitimidade a tributação.

O confronto constante entre os Reinos e os súditos, no tocante à matéria tributária, deixou clara a necessidade de serem criadas novas soluções. Na Inglaterra, adveio a solução com o Parlamento. Na França, com a Revolução Francesa de 1789, nasce o princípio da legalidade, bem como a estrita legalidade na criação e cobrança de tributos.

Como diz Manuel de Juano, há três fases que se pode identificar: a) o período em que a exigência de impostos se efetua sob o signo da violência e da arbitrariedade; b) o em que há algum sentimento de regularidade, identificando-se os contribuintes e c) o período que descansa em princípios, tais como o da uniformidade e da generalidade⁴.

Pode-se dizer que as modernas democracias, na qual o Brasil está inserido, estão contidas no período que descansa em princípios, armando-se toda uma proteção ao contribuinte, à diferença do que ocorreu ao longo da história.

Feita tal análise histórica com objetivo de explicar a razão, analisar-se-á para que serve a tributação.

1.2 Atividade financeira do Estado

O Estado, por perseguir fins públicos, visa satisfazer as necessidades coletivas de sua população. Pode-se dizer que visa a garantia do bem comum. A noção de bem comum, antes de tudo, passa por uma decisão política onde o Estado é quem vai dizer no texto constitucional e nas leis posteriores quais serão as necessidades comuns encampadas. Tal noção pode ser definida como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais.⁵

Para alcançar esse objetivo, o Estado precisa de recursos financeiros, daí falar-se em atividade financeira do Estado que pode ser entendida,

⁴ (OLIVEIRA, 2010, pg 78)

⁵ (HARADA, 2005, pg.33)

segundo Hugo de Brito Machado, como o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir seus fins.⁶ No dizer de Alberto Deodato, a atividade financeira do Estado “é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas”.⁷ Aliomar Baleeiro, por sua vez, ensina que a “atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”⁸. Por fim, Kiyoshi Harada conceitua a atividade financeira do Estado como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.⁹

É nesse cenário que a tributação aparece como o meio que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, pois se apresenta, inegavelmente, como uma grande arma contra a estatização da economia, além de ser a forma mais isonômica encontrada até hoje de se arrecadar. É importante, todavia, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada, pois como se demonstrará ao longo deste trabalho, a sobrecarga tributária acaba por gerar um aumento de receita à curto prazo, porém à médio e longo prazo a arrecadação fica prejudicada.

Salvo as receitas originárias – quando o Estado explora seu próprio patrimônio – que representam pequena parcela da receita pública, a grande parte da receita estatal é decorrente das receitas derivadas, em especial dos tributos. Em suma, a arrecadação do Estado é pautada na relação de direito público, aquela onde o Estado não gera riquezas, por isso deve prezar pela manutenção da produtividade da iniciativa privada, sob pena de atachá-la e conseqüentemente ter sua arrecadação comprometida.

⁶ (MACHADO, 2011, pg 24)

⁷ (DEODATO, 1968, pg. 1)

⁸ (BALEEIRO, 1969, pg. 18)

⁹ (HARADA, 2005, pg.34)

É sob esse cenário de relação de direito público e manutenção da produtividade da iniciativa privada que se insere o poder de tributar e suas limitações, a seguir aduzidas.

1.3 Poder jurídico de tributar e suas limitações

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos necessários instituindo o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.¹⁰

Importante salientar que a relação de tributação não é simples relação de poder como pode-se pensar. É uma relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado. Entende-se por relação de poder aquela que nasce, desenvolve e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve e se extingue segundo regras preestabelecidas.¹¹

Assim, o poder de tributar não é um poder arbitrário, autoritário ao qual o indivíduo se encontra submetido. Tal poder é jurídico, conferido por normas preestabelecidas, que protegem o indivíduo da força arbitrária do Estado. Essa proteção, conferida por regras prefixadas, é denominada de limitação ao poder de tributar.

Tal limitação ao poder de tributar pode ser dividida em formal e material. Limitação formal pode ser entendida, de forma rasa, como aquela que segue as normas preestabelecidas ou, como o próprio nome já diz, uma determinada forma. Maior exemplo de limitação formal é o princípio da legalidade, onde a autoridade estatal tem que seguir a forma da lei para dispor sobre criação e alteração dos tributos. Regras de competência, princípios da anterioridade e irretroatividade também são exemplos de limitações formais.

Por sua vez, limitação material pode ser entendida como aquela ligada à própria justiça da tributação. Ou seja, não se perquire se o tributo seguiu as normas prefixadas, mas sim se esse tributo é justo dentro do cenário que se insere.

¹⁰ (MACHADO, 2011, pg 27)

¹¹ (MACHADO, 2011, pg 27)

Assim, por mais que haja uma lei dentro dos limites estabelecidos que determine a tributação apenas da população de baixa renda, do ponto de vista material, tal tributação não pode ser realizada ante a injustiça de se tributar os que têm menos e se isentar os que têm mais. Exemplo dessa limitação material seriam os princípios da capacidade contributiva, isonomia e da vedação ao confisco.

Portanto, a limitação ao poder de tributar, seja sob seu aspecto formal ou material, nada mais é que uma proteção do indivíduo contra a força estatal.

A distinção entre limitação formal e material, de acordo com os ensinamentos de Fernando Weiss, é relevante para a compreensão do presente trabalho, pois como o objetivo é analisar a justiça fiscal brasileira, o estudo aqui desenvolvido será focado no aspecto material, pois é este o aspecto que se apresenta capaz de gerar distorções na distribuição de renda brasileira por meio da tributação.

Dessa forma, tem-se a idéia dos princípios justificadores da tributação, a seguir aduzidos :

1.3.1 Princípio da solidariedade

Os direitos fundamentais dispostos na Constituição, em especial os direitos sociais (que impõem um dever de agir) somente são exercíveis se o Estado puder provê-los e garanti-los. A inclusão compulsória de todas as pessoas na estrutura de um Estado faz com que todos sejam credores e devedores solidários dos direitos fundamentais, de forma irrenunciável.¹² Essa dívida do cidadão para com o Estado é paga com tributos.

O princípio da solidariedade é a denominação deste elo social participativo em prol dos direitos, encontrando expressa previsão constitucional no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal que estabelece:

Art 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – constituir uma sociedade livre, justa e solidária.

¹² (WEISS, 2006, pg 119)

Infelizmente, como já identificava Hobbes, a necessidade de colaborar não costuma ser encarada satisfatoriamente:

os homens são dotados por natureza de grandes lentes de aumento (ou seja, as paixões e o amor-próprio) através das quais todo pequeno pagamento aparece como um imenso agravo; mas são destituídos daquelas lentes prospectivas (a saber, a ciência moral e civil) que permitem ver de longe as misérias que os ameaçam, e que sem tais pagamentos não podem ser evitadas.¹³

O princípio da solidariedade é comumente relacionado apenas aos tributos previdenciários, preferindo a doutrina justificar a necessidade de se tributar na capacidade contributiva, embora esta seja apenas medida de incidência justa.

Segundo Weiss, a mera existência de riqueza disponível, por si só não é justificativa para a cobrança de tributos. Eles seriam confiscatórios se não fossem justificados pelo elo solidário que une todos os membros de uma sociedade, pois a aferição da suportabilidade só faz sentido se pudermos previamente justificar a incidência tributária. É a despesa a ser custeada que justifica, inicialmente, a criação do tributo, o que não quer dizer que os fins justifiquem sempre os meios (pois a carga pode ser insuportável), mas sim que os meios não serão justos se os fins não o forem, mesmo que haja capacidade contributiva.¹⁴

A relação tributária, antes de ser uma mera relação de crédito e débito, é a quantificação pecuniária da solidariedade, sempre sintonizada pela capacidade contributiva. O tributo tem uma função estrutural, já que viabiliza as instituições, a formação do ser humano, sua proteção e seu desenvolvimento. Sem ele a sociedade se desintegra. Razão porque a sonegação fiscal é criminalizada pelos Estados. Quanto mais a sociedade valoriza os direitos fundamentais, mais pune vigorosamente aqueles que desrespeitam o dever de contribuir, já que acabam por inviabilizar a implementação desses direitos e, conseqüentemente, o fortalecimento da sociedade.

¹³ (HOBBS, 2003, pg 158)

¹⁴ (WEISS, 2006, pg 120)

1.3.2 Princípio da Função Social da Propriedade

A propriedade só surge de forma efetiva a partir de uma organização social mínima, capaz de impor o respeito compulsório aos bens de cada um pelos demais integrantes. Antes de uma sociedade organizada existe apenas a apreensão exclusiva sobre as coisas, que deve ser definida diariamente pelos que pretendem conservá-la. Exatamente por isso toda a propriedade deve ter uma função social, pois não faria sentido que ela fosse egoisticamente usufruída em detrimento dos que viabilizam sua existência e viabilização.¹⁵

A Constituição Federal traz a função social da propriedade em diversos dispositivos implícitos e explícitos (arts. 5º, III; 153, §4º, I; 170, III; 182, §§ 2º e 4º, 186 entre outros). Importante ressaltar que a propriedade abrange não só os bens imóveis, mas também renda, créditos e diversos direitos. Logo, os tributos constituem a parcela da renda das pessoas devida à sociedade como retribuição pela viabilização da obtenção, manutenção e proteção da propriedade.

1.3.3 Princípio da prevalência do Interesse Público

A garantia constitucional dos direitos fundamentais, sejam eles de primeira, segunda ou terceira geração, traz três conseqüências: o dever do Estado de respeitar os direitos; idêntico dever de respeito por parte de todas as demais pessoas; e o dever do Estado de impor a todos os membros da sociedade o respeito aos direitos dos demais, bem como provê-los quando necessário. Este último só é implementável se o interesse coletivo de preservar os direitos de todos, exercido pelo Estado, prevalecer sobre os interesses individuais.

São os deveres de respeito que constroem os direitos a eles correspondentes. Não existem direitos completos antes da instituição dos deveres, havendo apenas desejos e pretensões. Tanto é assim que a criminalização de condutas decorre do grau de tolerância de uma sociedade ao descumprimento de um dever por parte de seus componentes que acabe por ocasionar na violação de direitos do indivíduo ou da coletividade.

¹⁵ (WEISS, 2006, pgs 121 e 122)

O interesse individual instintivo, no sentido de querer o máximo e colaborar o mínimo, é limitado na medida do necessário para evitar que os abusos de alguns turvem ou inviabilizem o exercício de direito pelos outros membros da sociedade. Assim sendo, interesse público é o interesse dos demais, conceito que inclui tanto as pessoas diretamente afetadas por condutas indevidas reprimidas pelo Poder Público, quanto a totalidade da sociedade e as gerações futuras que dependem de prévia efetividade da atuação estatal para exercerem alguns direitos de longa maturação ou que careçam de preservação constante.¹⁶

Esse interesse público exercido pelo Estado enquanto representante da sociedade não se confunde com o interesse do Estado propriamente dito. É que, além de representar os interesses da coletividade, o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, o Estado pode ter tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa.¹⁷

Uma vez reconhecido que os interesses públicos correspondem à dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, que consistem no plexo dos interesses dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto incluído o depósito intertemporal destes mesmos interesses, põe-se a nu a circunstância de que não existe coincidência necessária entre interesse público e interesse do Estado e das demais pessoas de Direito Público.¹⁸

Portanto, não há de se confundir os interesses públicos propriamente ditos, isto é, interesse primário do Estado, e interesse secundário, que é aquele interesse individual da pessoa jurídica de direito público. Isto, pois, apenas o interesse público primário se caracteriza como elemento justificador da tributação, já que representa os interesse e anseios da sociedade.

¹⁶ (WEISS, 2006, pgs 124)

¹⁷ (BANDEIRA DE MELLO, 2009, pg 65)

¹⁸ (BANDEIRA DE MELLO, 2009, pg 65)

Feita a análise dos princípios justificadores da tributação, em contrapartida, faz-se necessário o estudo dos princípios materiais delimitadores da obrigação tributária. Foram considerados princípios materiais aqueles ligados ao conteúdo da norma, voltados a produzir uma justa elaboração e interpretação do ordenamento jurídico tributário. Por se relacionarem com a matéria da norma e não com formalidades ou requisitos legais, são de aplicação muito mais difícil que os princípios formais. Não à toa, a realidade brasileira mostra que tais princípios delimitadores estão mais no campo do *dever ser* do que no do *ser*.

1.3.4 Princípio da isonomia

O princípio da isonomia, também chamado de princípio da igualdade, reflete uma busca permanente de busca de equiparação entre os cidadãos, não apenas no que concerne aos direitos e deveres como também em relação aos resultados por eles alcançados. Uma sociedade só é democrática de fato se buscar implementar a isonomia, sob pena de aprofundar ainda mais as desigualdades sociais.

É nesse cenário que a tributação exerce papel fundamental, pois é a melhor forma de produzir a aproximação isonômica entre as pessoas, pois constitui meio de redistribuição de renda e o pressuposto prático para a distribuição de benefícios sociais.

O princípio da isonomia está previsto em diversos pontos da Constituição Federal de 1988, em especial no art 5º, *caput*, que assim dispõe:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade de direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

No campo tributário, o princípio da isonomia é particularizado pelo art. 150, II, da Constituição que estabelece:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida,

independentemente de denominação jurídica dos rendimentos ou direitos;

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que diante de dada lei, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Em resumo, todos são iguais perante a lei.

Em segundo lugar, o princípio se dirige ao próprio legislador, vedando que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Ou seja, todos devem ser tratados igualmente pelo legislador.

Tem-se, portanto, que o princípio da isonomia visa à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos. Importante ressaltar que a igualdade perseguida é a igualdade material e não a formal, ou seja, deve-se ter em mente o conceito clássico aristotélico de igualdade que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Por esta razão, pode-se dizer que o princípio da isonomia é o de mais difícil aplicação, pois é frequentemente concretizado através da própria negação da igualdade formal, como, por exemplo, na proteção de minorias, pequenos contribuintes, entre outros. É mais fácil impor genericamente a desigualdade fria do que regulá-la para que as pessoas não sejam oprimidas ou prejudicadas pela uniformidade exagerada nem pela distinção mal fundamentada.¹⁹

O problema na aplicação do princípio da isonomia se dá na identificação do nível de equivalência que justifica tratar da mesma forma duas situações distintas (embora com traços comuns) e o nível de distinção a partir do qual é justo tratar diferentemente as pessoas e atividades econômicas.

Nesse sentido, Victor Uckmar esclarece que a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias jurídicas de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias:²⁰

- a) Todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento;

¹⁹ (WEISS, 2006, pgs 171)

²⁰ (UCKMAR, 1999, pg. 69)

- b) A classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais;
- c) A classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categoria de pessoas;
- d) A diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto equitativo;
- e) A diferença deve respeitar a uniformidade e generalidade do tributo.

Para Luciano Amaro, deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.²¹

Cabe, por fim, anotar que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado, portanto, delimitadora da atividade tributária. Desse modo, diante de duas situações que mereçam igual tratamento, se a lei exigir tributo apenas na primeira, não cabe à administração fiscal, com base na igualdade, tributar ambas as situações. Compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado em desacordo ao princípio constitucional. Tal proteção, inclusive, está expressa no art. 108, § 1º do Código Tributário Nacional que prevê que o emprego da analogia pela autoridade competente não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

1.3.5 Princípio da uniformidade

O princípio da isonomia, aplicado juntamente com o federalismo, gera a regra de uniformidade de tratamento entre os entes federativos, prevista nos arts. 150, I, e 152, da Constituição Federal. Como própria decorrência lógica da isonomia, o tratamento uniforme ressalva os casos de incentivos regionais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País.

Portanto, a atividade tributária tem que ser uniforme em todo território nacional, sendo vedado aos Estados, Distrito Federal e Municípios

²¹ (AMARO, 2008, pg. 137)

instituírem diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Logo, tal princípio tem como finalidade o desenvolvimento igualitário das diversas regiões do Brasil.

Problema prático da violação do princípio da uniformidade é a denominada “Guerra Fiscal”. Guerra fiscal é como se tem chamado a disputa, entre municípios e estados, para ver quem oferece melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios. O problema dessa disputa pode ser resumido à expressão “cobra comendo cobra”. Isto, pois, cada ente da federação oferece mundos e fundos aos investidores em detrimento da arrecadação. Ou seja, tal prática acaba por “deflacionar” o mercado arrecadatório nacional, pois se a uniformidade fosse realmente respeitada, os investidores se instalariam no país sem haver necessidade de se abrir mão da arrecadação pública.

1.3.6 Princípio da capacidade contributiva

Tal princípio pode ser considerado o mais importante para a aferição da justa incidência tributária. Somente após a análise de tal preceito e que se pode indagar da observância aos demais princípios delimitadores. Aliomar Baleeiro ensina que a capacidade contributiva significa a idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indisponível à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços.²² Trata-se do princípio que permite a verificação da legitimidade tributária, pois só deve sofrê-la quem possui disponibilidade para tanto.

Luciano Amaro²³ assevera que o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre

²² (BALEIRO, 1985, pg. 259)

²³ (AMARO, 2008, pg. 138)

exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”.²⁴

O princípio da capacidade contributiva está expressamente previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal:

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

O constituinte utilizou a expressão capacidade econômica, embora quase toda a doutrina prefira capacidade contributiva. Não há oposição entre elas, sendo razoável afirmar que a capacidade contributiva é a capacidade econômica que interessa à tributação.

Esse dispositivo tem suscitado algumas indagações, duas das quais parecem ser realmente importantes. A primeira consiste em saber se o princípio da capacidade contributiva refere-se apenas aos impostos, como está a indicar o seu elemento literal, ou se diz respeito aos tributos. A outra consiste em saber qual é o alcance da expressão “sempre que possível”, pois essa expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera possível a observância do princípio.

Em primeiro lugar, como bem defendido pela doutrina majoritária, o princípio da capacidade contributiva diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Tal conclusão decorre de uma interpretação sistemática da Constituição, valendo-se do princípio geral da isonomia e da própria *ratio essendi* da capacidade contributiva. Ademais, é importante frisar que a capacidade econômica é uma garantia do contribuinte. Desse modo, garantir proteção apenas quanto aos

²⁴ (BOTALLO, 1989, pg. 234)

impostos, em um país onde os impostos representam apenas uma parcela da carga tributária, é retirar toda eficácia garantidora do princípio.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas quanto aos impostos seria uma forma de legitimar uma tributação desequilibrada, onde os limites econômicos do contribuinte não seriam respeitados, gerando grandes distorções na distribuição de renda da população brasileira, já que na tributação uniforme o impacto do tributo é muito maior no bolso dos que têm menos do que no bolso dos que têm mais.

Infelizmente, apesar dos argumentos anteriormente aduzidos, Leonel Pessôa²⁵, em estudo desse princípio à luz da jurisprudência do STF, chegou à lastimável conclusão: o princípio da capacidade contributiva é, na maioria absoluta das vezes, usado em favor do Fisco, no sentido de legitimar os tributos instituídos ao afirmar a existência de capacidade contributiva do cidadão em situação das mais esdrúxulas.

No mais, quanto à indagação da interpretação da expressão “sempre que possível”, há de se entender que o princípio da capacidade contributiva tem de ser aplicado sempre, salvo nos casos onde tal postulado deva ser conjugado com outras técnicas tributárias como, por exemplo, a extrafiscalidade. Nessas situações, a depender do caso concreto, a capacidade econômica do cidadão poderá ser posta em segundo plano quando da instituição do tributo.

Por fim, diz-se que a capacidade contributiva aproxima-se de outros postulados que, sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.

A personalização do tributo traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. Já a proporcionalidade se dá quando a tributação é diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. Não se trata, porém, de mera relação matemática. Exige-se que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a justiça entre uma e outra das duas situações. Assim, enquanto a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem tributos proporcionalmente

²⁵ (PESSÔA, 2009, pgs. 95 a 106)

maiores, a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riquezas também sejam maiores. Por sua vez, a seletividade impõe que a tributação seja realizada em função da essencialidade dos bens. Desse modo, as alíquotas devem ser fixadas em razão inversa à essencialidade dos bens.

Tais postulados podem ser interpretados como técnicas tributárias voltadas ao legislador a fim de promover uma tributação justa. Ou seja, visam concretizar os preceitos abstratos do princípio da capacidade contributiva. Tais postulados serão tratados mais detalhadamente no capítulo seguinte.

Ainda, como decorrência da capacidade contributiva, tem-se a noção do princípio da vedação de tributo confiscatório.

O art. 150, IV, da Constituição Federal veda a utilização do tributo com o efeito de confisco, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo.

A elevação exagerada de alíquotas desestimula a atividade econômica e, em consequência, torna-se contraproducente, pois acarreta redução da arrecadação. Esta diminuição é um dos sintomas de que a tributação ultrapassou o nível ótimo e começa a sobrecarregar o contribuinte. Não existe um parâmetro preciso de verificação que se permita estabelecer um limite a partir do qual a tributação torna-se confiscatória, mas o legislador não pode perder de vista que o motivo do trabalho empreendedor, sem o qual não há progresso, é o crescimento individual.

Portanto, o que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Pode ser considerado, assim, um princípio de segundo grau, uma vez que decorre da aplicação conjunta do princípio da capacidade contributiva juntamente com o direito de propriedade.

Ricardo Lobo Torres considera a vedação de confisco como uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada, o que importaria dizer que o confisco equivaleria à extinção da propriedade; reconhece, porém, esse autor que, inexistindo possibilidade prévia de fixar os limites

quantitativos para a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco há de pautar-se pela razoabilidade.²⁶

Dessa forma, o problema está em saber até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo, sem configurar confisco, ou, considerada isoladamente certa situação tributável, qual o limite máximo de ônus tributário que legitimamente sobre ela poderia impor-se.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, tem entendimento consolidado de que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária e não em razão de um tributo em específico. Deve se ter como parâmetro a capacidade do contribuinte de suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar. Assim, restará configurado o efeito confiscatório sempre que a totalidade da carga tributária onerar irrazoavelmente o patrimônio ou rendimentos do contribuinte²⁷.

Feita a digressão histórica da tributação, bem como de sua importância à atividade financeira do Estado, o presente capítulo teve por finalidade fazer a análise axiológica da tributação brasileira a fim de sedimentar as noções introdutórias necessárias ao melhor entendimento deste trabalho.

Dessa forma, o capítulo seguinte terá o objetivo de examinar a tributação no Brasil, desde sua finalidade até sua concepção jurídica.

²⁶ (TORRES, 1993, pg. 56)

²⁷ “(...)

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

(...)” (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

Capítulo 2 – Estudo dos tributos

Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (em oposição às receitas originárias produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública.²⁸ Além dessa visão tradicional do tributo como forma de financiamento estatal, a tributação funciona também como indutora de certos comportamentos à sociedade. Assim sendo, duas²⁹ finalidades são classicamente identificadas para a tributação: a finalidade fiscal e a extrafiscal.

2.1 Finalidade Fiscal

A fiscalidade é o comportamento do Poder público com único intuito de abastecimento dos cofres públicos. É o poder de instituição de tributos, desprovido de qualquer finalidade que não a arrecadatória.

2.2 Finalidade Extrafiscal

O objetivo dos tributos sempre foi o de arrecadar recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando o consumo de certos bens e produzindo os efeitos mais diversos na economia. Portanto, além da grande importância no financiamento das despesas públicas, os tributos são também muito importantes na prossecução de outras finalidades, a que a doutrina chama de finalidades extrafiscais.

Dentre essas finalidades extrafiscais, podem ser referidas as três principais: redistribuição da riqueza, estabilização macroeconômica e influência na afetação dos recursos. Será analisada cada uma dessas finalidades detalhadamente.

2.2.1 Redistribuição de riqueza

Uma das principais características dos tributos, que não a arrecadação pública, é a redistribuição de riquezas. Portanto, a tributação funciona como um instrumento de repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

²⁸ (AMARO, 2008, pgs. 17 e 18)

²⁹ Admite-se atualmente uma terceira finalidade aos tributos, que é a finalidade para-fiscal.

Tendo em vista tal função, a tributação opera uma distribuição de segundo grau, pois visa corrigir a distribuição de rendimentos e de riqueza que ocorreu no momento de sua obtenção. Desse modo, os particulares (indivíduos ou pessoa jurídica) com maior capacidade econômica devem contribuir mais do que os de menor capacidade para o financiamento dos bens públicos ao dispor de todos e para a concessão de subsídios aos de baixo ou nenhum rendimento.

A redistribuição de renda por meio da tributação é concretizada pela adoção de técnica tributária de diferenciação de alíquotas. Nesse sentido, as alíquotas podem ser por montante fixo, proporcionais, regressivas e progressivas. A redistribuição de renda dependerá do tipo de alíquota adotada.

No tributo de alíquota por montante fixo, onde o contribuinte paga um valor determinado constante independente de qualquer circunstância econômica, há o estímulo a uma maior concentração de renda, conforme depreende-se do quadro exemplificativo:

<i>Contribuinte</i>	<i>Riqueza</i>	<i>Tributo</i>	<i>Riqueza disponível</i>
A	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 900,00
B	R\$ 10.000,00	R\$ 100,00	R\$ 9.900,00

Percebe-se que o contribuinte B detinha uma riqueza 10 (dez) vezes maior que o contribuinte A antes da tributação. Após a incidência do tributo de montante fixo, nota-se que a riqueza disponível do contribuinte B passou a ser 11 (onze) vezes maior que a do contribuinte A. Portanto, para fins de distribuição de riquezas a tributação por montante fixo não é a ideal, pois acaba por gerar o grave mal da concentração de renda.

O tributo de alíquota regressiva, por sua vez, é aquele onde a tributação é inversamente proporcional à riqueza do contribuinte. Desse modo, a alíquota menor incide sobre a maior riqueza e a alíquota maior incide sobre a menor riqueza. Tal tributação é nitidamente inconstitucional, pois afronta o princípio da capacidade contributiva. Confira:

<i>Contribuinte</i>	<i>Riqueza</i>	<i>Alíquota</i>	<i>Tributo</i>	<i>Riqueza Disponível</i>
A	R\$ 1.000,00	20%	R\$ 200,00	R\$ 800,00
B	R\$ 10.000,00	10%	R\$ 1.000,00	R\$ 9.000,00

Constata-se que a consequência prática desse tipo de tributação é a concentração absurda de renda pelos mais ricos. Isto, pois, a diferença de riqueza entre os contribuintes que antes da tributação era de 10 (dez) vezes passou a ser 11,25 (onze e um quarto) vezes depois do tributo.

Já os tributos proporcionais, aqueles onde o montante a ser pago é estabelecido pela alíquota em percentual constante sobre a base de cálculo, visam manter o mesmo patamar entre os contribuintes, ou seja, não geram nenhuma distorção de riqueza, mantendo o *status quo ante*. Confira:

<i>Contribuinte</i>	<i>Riqueza</i>	<i>Alíquota</i>	<i>Tributo</i>	<i>Riqueza disponível</i>
A	R\$ 1.000,00	20%	R\$ 200,00	R\$ 800,00
B	R\$ 10.000,00	20%	R\$ 2.000,00	R\$ 8.000,00

Percebe-se que a diferença de riqueza entre os contribuinte manteve-se a mesma, ou seja, 10 (dez) vezes. Logo, para fins de distribuição de riquezas, o tributo proporcional é neutro.

Por fim, há os tributos progressivos, aqueles cuja alíquota cresce à medida que aumenta a respectiva base de cálculo, ou seja, a tributação sobre os que têm mais é maior em relação aos que têm menos. Confira:

<i>Contribuinte</i>	<i>Riqueza</i>	<i>Alíquota</i>	<i>Tributo</i>	<i>Riqueza disponível</i>
A	R\$ 1.000,00	10%	R\$ 100,00	R\$ 900,00
B	R\$ 10.000,00	20%	R\$ 2.000,00	R\$ 8.000,00

Analisando a tabela acima, nota-se que a tributação progressiva é a única realmente eficaz para fins de redistribuição de riquezas. Isto, pois, a diferença patrimonial entre os contribuintes antes do tributo era de 10 (dez) vezes. Todavia, após a tributação a diferença caiu para 8,8 (oito vírgula oito) vezes.

Importante frisar que quando se fala de função extrafiscal de redistribuição de riquezas do tributo não se pretende igualar as riquezas dos indivíduos. Querer isso seria verdadeira apologia à teoria do desestímulo, pois

todos, independente de seus esforços e competências, estariam igualados no mesmo patamar. O que aqui se pretende é apenas mostrar como a tributação pode distorcer a distribuição de renda de um país, de modo a acentuar as desigualdades sociais. Busca-se aqui traçar linhas gerais para uma justiça fiscal. Desse modo, é inaceitável que o cidadão que tem menos passe a ficar com menos ainda em relação ao cidadão que tem mais.

É importante que uma sociedade mantenha um equilíbrio na distribuição de renda, evitando que a diferença entre o mais pobre e o mais rico seja grande. Sendo assim, todos têm condições de se manter satisfatoriamente, gerando uma sociedade mais coesa e, por conseqüência, mais apta a buscar o desenvolvimento.

Portanto, os tributos progressivos desempenham um papel fundamental na redistribuição de riquezas. Há ainda as demais finalidades extrafiscais.

2.2.2 Estabilização macro-econômica

Além da finalidade redistributiva, os tributos têm sido utilizados como instrumento de estabilização macroeconômica, orientado para o combate ao desemprego ou à estagnação econômica, bem como para o controle da inflação e equilíbrio da balança de pagamentos, através da variação dos impostos para estimular ou frear o consumo. Tradicionalmente, tal utilização assenta na hipótese *keynesiana* de comportamento dos consumidores, segundo o qual o seu nível de consumo é uma função do seu rendimento disponível corrente.³⁰

Contudo, há que se ter em mente que, agindo nos tributos, as variações da atividade econômica, do emprego e do nível de preços, dependerão da reação dos consumidores. Desse modo, a adoção de política de estabilização macro-econômica por meio de tributos exige uma certa previsibilidade do comportamento dos consumidores.

³⁰ (CARLOS, 2010, pg.33)

Dessa forma, serão analisadas duas hipóteses de estabilização por meio da tributação, sendo uma num contexto de depressão econômica ou de desemprego e outra num contexto de inflação.

Contexto de depressão econômica ou elevado desemprego:

De modo simples e ignorando outras variáveis além dos instrumentos tributários, quando um governo diminui os impostos para obter uma descida do desemprego ou para combater uma crise econômica, acredita na seguinte sequência:

↓ imposto, ↑ rendimento disponível, ↑ procura agregada,
↑ crescimento econômico, ↓ desemprego

Exemplo recente dessa medida governamental foi a redução do IPI para os produtos da linha branca durante a crise mundial iniciada em 2008. Tal medida ocasionou o aquecimento do mercado interno, evitando a fuga de capital estrangeiro bem como evitando que a população canalizasse seus recursos para poupança. Desse modo, a economia brasileira conseguiu contornar os efeitos da crise mundial.

Contexto de inflação:

Num contexto de inflação, a utilização do imposto se baseia na seguinte sequência:

↑ imposto, ↓ rendimento disponível, ↓ procura agregada, ↓ preços

A subida do preço provocada pelo aumento de tributação provocará uma diminuição do consumo dos bens fiscalmente agravados, o que, teoricamente, tende a frear a inflação.

Como já dito, a capacidade estabilizadora dos tributos depende do comportamento dos consumidores, que não são muitas vezes os pretendidos, pelo menos, no curto prazo e em medida significativa. Além dos problemas decorrentes da velocidade de reação dos consumidores à alteração dos impostos e dos preços, a dimensão dos efeitos resultantes de uma alteração dos preços não é clara. Sabe-se, apenas, que a subida de preços tende a determinar um efeito de travagem no consumo, a qual induz uma posterior descida no respectivo preço e uma nova acomodação da curva de procura agregada. O inverso também é verdadeiro.

Como se percebe, o problema não é tanto saber se há oscilações na procura relevante, mas sim em determinar se está será eficaz ao ponto de justificar agir sobre o componente fiscal.

Resta, por fim, a terceira importante finalidade extrafiscal.

2.2.3 Influência na afetação de recursos

Os tributos são importantes meio de indução relativamente ao modo como os cidadãos e empresas afetam seus recursos. Com esta atuação, o Estado visa, além dos objetivos de arrecadação de receita, redistribuição e estabilização econômica, realizar outros objetivos compreendidos na sua escolha política, nomeadamente, de emprego, poupança, desenvolvimento social e regional, competitividade empresarial, saúde, proteção do meio ambiente, promoção da cultura e muito mais.

Tais objetivos podem ser alcançados beneficiando ou onerando determinados comportamentos dos particulares.

Quando pretende incentivar um comportamento, com o fundamento de que há um interesse público superior ao da tributação, o Estado estabelece benefícios fiscais, participando, pela via da perda de receita fiscal, nos custos da obtenção do objetivo pretendido. O benefício ou incentivo fiscal pode-se dar de diversas formas, dentre as mais comuns estão as isenções e as deduções da base de cálculo.

De outro modo, quando se pretende desincentivar determinados comportamentos, o Estado onera fiscalmente certos atos. Dentro desses atos estão

os comportamentos que resultarão maiores custos públicos futuros, como, por exemplo, o consumo de tabaco e a emissão de poluentes na atmosfera.

Instrumento fiscal de desincentivo de comportamentos que vem sendo utilizado durante séculos pelos Estados modernos é a proteção alfandegária. Tal medida tem como finalidade proteger a indústria nacional contra a entrada de produtos estrangeiros, preservando, assim, o emprego e a circulação de capital dentro do país. Exemplo atual dessa medida é o aumento do IPI para veículos importados instituído pelo governo federal. Dessa forma, pretende-se, em tese, proteger a indústria automobilística nacional contra a entrada de veículos importados mais baratos e mais modernos que os nacionais.

Pode-se dizer, todavia, que medidas como estas são cada vez mais excepcionais, pois a criação de uniões aduaneiras e o estabelecimento de acordos de livre comércio fizeram com que a possibilidade de estabelecimento de barreiras alfandegárias, por via do montante dos direitos aduaneiros, se tenha reduzido bastante.

Por fim, como bem analisa Alfredo Becker³¹, a tributação simplesmente fiscal, como ocorreu no passado, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal perdeu espaço. Observa que a construção jurídica de todos e cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido.

Realizada a análise do porquê e para quê servem a atividade fiscal, vejamos o que vem a ser entendido como tributo no Direito Tributário Brasileiro.

2.3 Conceito de Tributo

Definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina. A lei deve apenas conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o

³¹ (BECKER, 2010. pg 640)

conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. Prevê o art. 3º do Código Tributário Nacional:

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.

Posto o conceito legal, cessam-se as divergências doutrinárias. Resta apenas analisá-lo, examinando seus diversos elementos.

Toda *prestação pecuniária*. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para o atingimento de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Dessa forma, em contrário ao defendido por Alfredo Becker³², não há no Brasil o tributo *in natura* ou *in labore*, pago em serviços ou bens diversos do dinheiro.

Compulsória. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação.³³ O dever de pagar tributo existe independente da vontade do contribuinte.

Não se diga que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A diferença essencial está no nascimento da obrigação, e não no momento de seu adimplemento. Por isto é que se explica e que se faz a clássica distinção das obrigações jurídicas em legais e contratuais.

As prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade nasce diretamente do contrato, e só indiretamente da lei. Já na prestação tributária, a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem a manifestação de vontade do contribuinte.

³² (BECKER, 2010)

³³ (MACHADO, 2011, pg 56)

Em moeda cujo valor nela se possa exprimir. A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. Portanto, mais uma evidência de que o Direito brasileiro renega a idéia de tributo *in natura* ou *in labore*.

Que não constitua sanção de ato ilícito. O tributo distingue-se da pena exatamente porque esta tem por causa um ato ilícito, enquanto a hipótese de do tributo é sempre algo lícito.

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento de ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Caso isso ocorra, estará instituindo uma penalidade, e não um tributo. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Exemplo típico dessa situação é o da pessoa que percebe rendimento decorrente da exploração do tráfico de drogas. Nesse caso, o imposto de renda é devido. Não que ele vá incidir sobre a atividade criminosa, mas porque a hipótese de incidência do tributo, no caso, aquisição de riqueza, ocorreu.

Instituída em lei. Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, presente no Estado de Direito. Assegura o art. 150, I da Constituição Federal que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça.

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. De acordo com a doutrina de direito administrativo, não é a atividade que é vinculada, mas sim o poder disposto pela autoridade. Todavia, em virtude da terminologia usada pelo Código Tributário Nacional, usar-se-á a expressão “atividade”.

A atividade administrativa no Estado de Direito pode ser classificada em discricionária e vinculada, conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no seu desempenho.

Atividade discricionária é aquela cuja autoridade dispõe de liberdade para decidir, conjugando o binômio conveniência/oportunidade de agir. Já a

atividade vinculada é aquela cuja autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. Portanto, não há margens à apreciação da autoridade, ficando inteiramente vinculada ao comando legal.

No caso do art. 3º do CTN, atividade vinculada significa que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Nada fica a critério da autoridade pública, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança será sempre vinculada a uma norma.³⁴ Em síntese, a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que caiba à autoridade decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar de beltrano, por este ou aquele motivo.

Feitas as devidas considerações a respeito do conceito de tributo (gênero), estas servem de base para o estudo de cada uma das espécies tributárias separadamente.

2.4 Espécies tributárias

Em termos de direito positivo brasileiro, tem-se as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições (*lato sensu*) e empréstimos compulsórios. Será, a seguir, analisada cada uma dessas espécies:

2.4.1 Impostos: são instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposição do art. 145, I, da Constituição Federal. Tem definição no art. 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Em outras palavras, o fato gerador do imposto é uma situação que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente

³⁴ (MACHADO, 2011, pg 62)

dirigida ao contribuinte. Ou seja, não é necessário que o Estado preste algo para poder exigir imposto de certo indivíduo.

Já que o fato gerador do imposto não é determinado ato do Estado, o legislador deve escolher certas situações materiais (auferimento de renda, por exemplo) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. Dessa forma, uma vez se vinculando ao fato gerador do imposto, nasce ao contribuinte o dever jurídico de pagar a exação independente da atuação estatal.

2.4.2 Taxas: insituíveis pelas mesmas pessoas políticas do imposto, está prevista e definida no art. 145, II da Constituição. A definição constitucional de taxa é cópia do art. 77 do CTN, que assim dispõe:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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.

A taxa é uma espécie vinculada de tributo, pois toda a arrecadação deve ser destinada ao custeio da estrutura pública voltada à prestação do serviço ou fiscalização.

Assim, diferentemente dos impostos, a taxa é um tributo cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação a disposição deste, de serviço público específico e divisível. Decorrem da conexão do interesse individual a uma determinada atuação estatal.

O contribuinte da taxa será, portanto, a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível. Dessa forma, temos as taxas de polícia e as taxas de serviço.

2.4.3 Contribuições: estão genericamente descritas nos arts. 145, III, e 149, da CF, sendo que várias delas ainda foram detalhadas e ratificadas nos arts.

8º, IV, 177, § 4º, 195, 212, 239 e 240. Com base nesses artigos, as contribuições podem ser classificadas em cinco espécies:

I – Sociais;

II – de intervenção no domínio econômico;

III – de interesse das categorias profissionais ou econômicas;

IV – de melhoria;

V – de iluminação pública.

A listagem acima é organizada com base nos dispositivos constitucionais e legais que tratam da destinação da arrecadação, bem como em entendimentos jurisprudenciais. Embora denominadas “contribuições”, há significativas diferenças entre elas.

I – contribuições sociais são aquelas destinadas ao custeio dos direitos sociais previstos na Constituição Federal, em especial no art. 6º, como educação, saúde, moradia, lazer, trabalho e previdência social. A arrecadação delas está teoricamente voltada ao atendimento das necessidades de toda a sociedade, sem restrição a grupos de contribuintes ou beneficiários, por isso denominadas sociais.

II – contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) caracterizam-se pela finalidade interventiva. Exatamente por isso, sua principal função não deve ser arrecadatória, mas apenas direcionadora. Têm função tipicamente extrafiscal e os recursos arrecadados devem ser destinados especificamente ao financiamento da atividade estatal interventiva.

III – contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas têm como objetivo custear atividades relacionadas ao interesse da sociedade relacionado à determinada classe profissional ou econômica. São chamadas de contribuições parafiscais, já que são legalmente instituídas em favor de entidades privadas e externas à Administração Pública, tais como conselhos profissionais, sindicatos e entidades privadas integrantes do chamado sistema S.

IV – contribuição de melhoria, prevista no art. 145, III, da CF, tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrentes de obra pública. Distingui-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa, pois, enquanto esta está ligada ao exercício do poder de polícia, ou a serviço público, a

contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. É paga em razão de um fato único, que é a valorização do imóvel do contribuinte decorrente de obras realizadas pelo ente público. Portanto, tem natureza de ressarcimento pela valorização, pois é uma verdadeira retribuição de melhoria.

V- *contribuição de iluminação pública*, prevista no art. 149-A da CF, pode ser instituída pelo Distrito Federal e pelos municípios. Tem como objetivo o custeio do serviço de iluminação pública. Tem feição típica de taxa, todavia se diferencia desta em razão da indivisibilidade do serviço prestado.

2.4.4 Empréstimo compulsório: é um ingresso de recurso temporário nos cofres públicos, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que lhe foi emprestada. Está previsto no art. 148, da Constituição Federal:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, "b".

O fato gerador do empréstimo compulsório não é a guerra, nem a calamidade, nem o investimento público. Tais circunstâncias apenas condicionam o exercício da competência tributária (isto é, só se pode instituir o empréstimo se presente uma das situações referidas) e direcionam a aplicação do produto da arrecadação³⁵. Portanto, a União tem competência para instituir o empréstimo compulsório, mas só pode exercitar essa competência se presente um dos motivos previstos. A definição do fato gerador do empréstimo compulsório ficará a cargo da lei instituidora.

Para garantia do contribuinte, a CF estabeleceu que os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos por lei complementar, e que a aplicação dos recursos deles provenientes seja vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

³⁵ (AMARO, 2008, pg. 51)

Feita a análise das diferentes espécies tributárias, é de fundamental importância para a continuidade do presente trabalho que sejam analisadas as diferentes classificações dos tributos.

2.5 Classificação dos tributos

Do ponto de vista da ciência das finanças podem ser feitas diversas classificações para os tributos. Todavia, serão tratados aqui apenas aquelas de relevo no sistema tributário nacional.

2.5.1 Quanto à competência tributária: primeiramente, é importante definir o conceito de competência tributária. Roque Carrazza nos ensina:

[...] possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.³⁶

Os tributos dizem-se federais, estaduais ou municipais conforme se conectem com a competência tributária da União, dos Estados ou dos Municípios. O Distrito Federal, por sua vez, possui competência para instituir tributos estaduais e municipais.

Há tributos que são instituídos por todos os entes federativos (competência comum). Outros se instituem exclusivamente por este ou àquele ente político (competência privativa) e alguns somente a união tem competência para instituir (competência residual).

2.5.2 Quanto à natureza do fato gerador: esta classificação separa os tributos em vinculados e não vinculados.

Tributo vinculado significa que o fato gerador do tributo é uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. É o exemplo da contribuição de melhoria, que decorre da atividade do Estado de realizar uma obra pública da qual deve resultar valorização imobiliária para o contribuinte.

³⁶ (CARRAZA, 2005, pg. 467)

Já o tributo não vinculado significa que o fato gerador do tributo é um fato praticado pelo contribuinte independente de qualquer atividade estatal específica realizada para o próprio contribuinte. Exemplo de tributo não vinculado são todos os impostos.

2.5.3 Quanto à base econômica de incidência: tradicionalmente são classificados em três grupos: sobre a renda, patrimônio e circulação econômica. Em outra leitura da mesma divisão, pode-se afirmar que incidem sobre a riqueza adquirida (IR, CSLL, COFINS, PIS), riqueza acumulada (IPTU, ITBI, IPVA) e consumo (ISS, IPI, ICMS).

Tal classificação se torna de extrema importância quando analisada a base de cálculo de cada tributo. Na tributação sobre o consumo a base de cálculo é o preço cobrado pela mercadoria ou serviço. Já quando se tributa a renda leva-se em conta a quantia obtida pelo contribuinte e não o conteúdo do negócio em si. Já na tributação sobre a renda, a base de cálculo se dá sobre o valor venal do respectivo bem.

2.5.4 Quanto à objetividade e subjetividade do fato gerador: classificam-se em tributos reais ou pessoais.

Tributos reais incidem sobre a coisa (*res*), o bem ou a operação realizada, desconsiderando as características pessoais do contribuinte. São exemplos o ITR, IPTU, ITCMD, IOF, entre outros.

Os tributos pessoais, por sua vez, consideram e valorizam as características pessoais do contribuinte, de acordo com o postulado da personalidade estabelecido no art. 145, § 1º, da CF. Exemplo típico é o Imposto de Renda.

2.5.5 Quanto à repercussão econômica do tributo: são classificáveis em diretos e indiretos.

O tributo direto é aquele em que o próprio contribuinte arca com o ônus financeiro do tributo. Ou seja, são devidos, “de direito”, pelas mesmas pessoas que, “de fato”, suportam o ônus do tributo. São exemplos o IR, ITR, IPTU, IPVA, dentre outros.

Já o tributo indireto é aquele em que o contribuinte de direito repassa o ônus financeiro do tributo para terceiro, chamado de contribuinte de fato.

Essa transferência do encargo financeiro do contribuinte de direito para o de fato é chamada de repercussão econômica do tributo. Como exemplo, podem ser citados os tributos que incidem sobre o consumo, ICMS, IPI.

Sobre o tema, convém ressaltar o que ensina Valcir Gassen:

Admitindo-se por critério a possibilidade de repercussão econômica dos tributos, poder-se-á classificá-los em diretos e indiretos. Tributo direto ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária, não pode ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito, quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de 'direito', pode repassar a um terceiro, que passa a dever de 'fato', o encargo do pagamento do tributo. O primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.³⁷

2.5.6 Quanto à essencialidade da matéria tributável: dividem-se em tributos seletivos e não seletivos.

Os tributos seletivos têm suas alíquotas graduadas para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais (supérfluos, de luxo, voluptuários) e mais brandamente os bens essenciais (que a depender da essencialidade podem figurar até no campo da não incidência); atentam, pois, para a maior ou menor essencialidade do bem. É o caso do IPI.

Já os tributos não seletivos abstraem, em regra, essa preocupação. É o caso do ICMS, por exemplo, embora via exceção possa atuar seletivamente.

É importante assinalar o que ensina Valcir Gassen:

Classificando os tributos quanto à essencialidade da matéria tributável são eles seletivos ou não-seletivos. Nos tributos seletivos as alíquotas são fixadas em razão da maior ou menor essencialidade da matéria, dos bens e serviços, ou seja, tributa-se de forma mais onerosa as mercadorias consideradas menos essenciais e de forma menos onerosa as mais essenciais. É considerado um tributo seletivo aquele que tiver uma alíquota mais alta para os produtos de luxo, suntuosos, supérfluos, e uma alíquota mais baixa para os considerados de consumo básico, necessário, essencial. Já os tributos não seletivos são os instituídos sem que leve em consideração a essencialidade dos bens e serviços, tributa-se da mesma forma, com a mesma alíquota, um universo de bens e serviços sem os diferenciar no que tange à essencialidade.³⁸

³⁷ (GASSEN, 2004, pgs. 77 e 78)

³⁸ (GASSEN, 2004, pg. 77)

A seletividade é um preceito voltado ao legislador quando na fixação da alíquota. Agindo dessa maneira, torna mais acessível à população em geral os produtos mais essenciais.

Concluído o estudo dos tributos, tem-se agora a real noção dos instrumentos de arrecadação tributária dispostos na legislação brasileira. Dessa maneira, com bases nesses instrumentos, será realizada no próximo capítulo a análise crítica da tributação no Brasil, de como é e de como deveria ser.

Capítulo 3 – Análise crítica da realidade tributária brasileira

Seja por meio de estudos técnicos de instituições tradicionais, seja por meio do senso comum da população sem conhecimentos técnicos, há sempre uma conclusão quando o assunto é a carga tributária. Tal conclusão é a de que a carga tributária brasileira é elevada.

O fato da carga tributária ser elevada, por si só, não é necessariamente um fato negativo. Porém, o que aqui se pretende é analisar se a elevada carga tributária brasileira é satisfatória, ou seja, se o alto ônus tributário é convertido em prol da sociedade, desempenhando todas suas funções, tais como provimento adequado de serviços públicos, distribuição de renda, desenvolvimento nacional igualitário, dentre outros.

Como se demonstrará a seguir, não bastasse seu peso considerável, a carga tributária brasileira reflete uma realidade socialmente injusta e territorialmente centralizada. A tributação brasileira onera os cidadãos mais pobres em relação maior do que os de maior poder aquisitivo. Ademais, a arrecadação tributária está concentrada nas mãos da União, embora seja nos estados-membros e municípios a maior produção de riquezas. Tal concentração na esfera federal acaba, também, por gerar distorções no desenvolvimento regional brasileiro.

A Carga Tributária Bruta (CTB)³⁹ é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais. Operacionalmente, a Carga Tributária é assim indicada:

$$CTB = \text{Tributos} / \text{PIB}$$

A Carga Tributária brasileira no ano de 2009⁴⁰ atingiu 33,58% do PIB. É uma carga tributária considerada alta, ainda mais quando se leva em consideração que essa tributação não consegue ser proporcionalmente convertida em prol da população. Em outras palavras, apesar da tributação brasileira gerar uma

³⁹ Definição retirada do estudo intitulado “Carga Tributária no Brasil 2009”, da Receita Federal.

⁴⁰ Foi usado o ano de 2009 como ano-base, pois o último relatório detalhado da carga tributária brasileira publicado pela Receita Federal até o momento desse trabalho foi referente ao ano de 2009.

grande arrecadação para o Estado, esta é na maioria das vezes mal empregada, o que acaba por deixar a carga tributária brasileira, na prática, muito maior dos que os números encontrados pela estatística.

Não bastasse isso, a análise dos tributos que compõe a carga tributária brasileira, ou seja, nossa matriz tributária, nos revela um problema muito mais grave, qual seja, vivemos uma injustiça fiscal. Tal injustiça fiscal, dentre outras conseqüências, acaba por gerar uma grande distorção na distribuição de renda. A enorme concentração de renda no Brasil não é à toa, e pode muito bem ser entendida tendo como base nossa carga tributária.

Portanto, pretende-se aqui mostrar como nossa carga tributária é uma das maiores responsáveis pela enorme concentração de renda em nosso país.

O Brasil encontra-se entre as dez maiores economias do mundo e, contraditoriamente, encontra-se entre as dez piores distribuições de renda do mundo. Segundo as Nações Unidas⁴¹ o Brasil tem o décimo pior Índice de Gini⁴², como indica a tabela abaixo:

Maiores economias do mundo (ano 2009)			Piores distribuições de renda (ano 2009)		
	Países	PIB (US\$ bilhões)		Países	Índice de Gini
1°	Estados Unidos	14.256.300	1°	Namíbia	0.743
2°	China	8.887.863	2°	Comores	0.643
3°	Japão	4.138.481	3°	Botsuana	0.610
4°	Índia	3.752.032	4°	Haiti	0.595
5°	Alemanha	2.984.440	5°	Bolívia	0.590
6°	Rússia	2.687.298	6°	Colômbia	0.586
7°	Reino Unido	2.256.830	7°	Angola	0,585
8°	França	2.172.079	8°	África do Sul	0,578
9°	Brasil ⁴³	2.020.079	9°	Honduras	0,553
10°	Itália	1.921.576	10°	Brasil	0,550

Fonte: Banco Mundial 2010; PNUD, 2009.

⁴¹ PNUD, Relatório de Desenvolvimento Humano 2009, Coimbra: Ed. Almelinda, 2009

⁴² O índice de Gini varia de 0 a 1. Quando mais próximo de zero maior será a igualdade distributiva. Quanto mais se aproximar de 1, maior a desigualdade.

⁴³ No ano de 2010 o Brasil já se encontrava com a 7ª maior economia do mundo. Estima-se que o Brasil termine o ano de 2011, juntamente com o Reino Unido, como a 6ª maior economia do mundo, segundo dados do Banco Mundial.

Segundo dados do IBGE⁴⁴, em 2009, 12,6 % da renda estava nas mãos dos 1% mais ricos da população enquanto que os 50% mais pobres detinham apenas 17,5%. Consta-se que as disparidades distributivas são enormes, de origem histórica e que perduram até hoje, sendo um dos maiores problemas a ser resolvido pelos governos presente e futuros.

3.1 Matriz tributária e a distribuição de renda no Brasil

Para fins distribuição de renda, a análise da carga tributária brasileira tem que como principal parâmetro a base econômica de incidência do tributo. Ou seja, é de fundamental importância a análise dos tributos incidentes sobre o consumo, a renda e a propriedade. Em complemento a estas três categorias, há uma quarta categoria aqui chamada de “outros” tributos que se caracteriza por não incidirem sobre nenhuma das outras três bases econômicas.

Para se determinar os tributos incidentes sobre o consumo, é necessário considerar não apenas os tributos que, por sua natureza econômica e jurídica, são transferidos aos preços (impostos sobre valor agregado) como também aqueles que, independentemente da incidência legal, acabam por onerar o produto final, recaindo de fato sobre o consumidor. A mensuração da tributação sobre o consumo no Brasil apresenta elevado grau de complexidade, por considerar, além dos impostos sobre o valor agregado, as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das empresas, a contribuição previdenciária paga pelo empregador e os tributos sobre operações financeiras que se inserem na cadeia produtiva. Portanto, dentre as três tradicionais bases de incidência tributária (consumo, renda e patrimônio), a tributação sobre o consumo é a única indireta, sendo as demais diretas.

Dessa forma, destacam-se como principais exemplos de tributos sobre o consumo o ICMS, o IPI, o ISS, a COFINS, o PIS/PASEP, INSS Empregador e o IOF.

Por sua vez, a carga tributária sobre a renda será composta de duas parcelas, uma incidente sobre a renda e outra relativa à contribuição do empregado para a seguridade social.

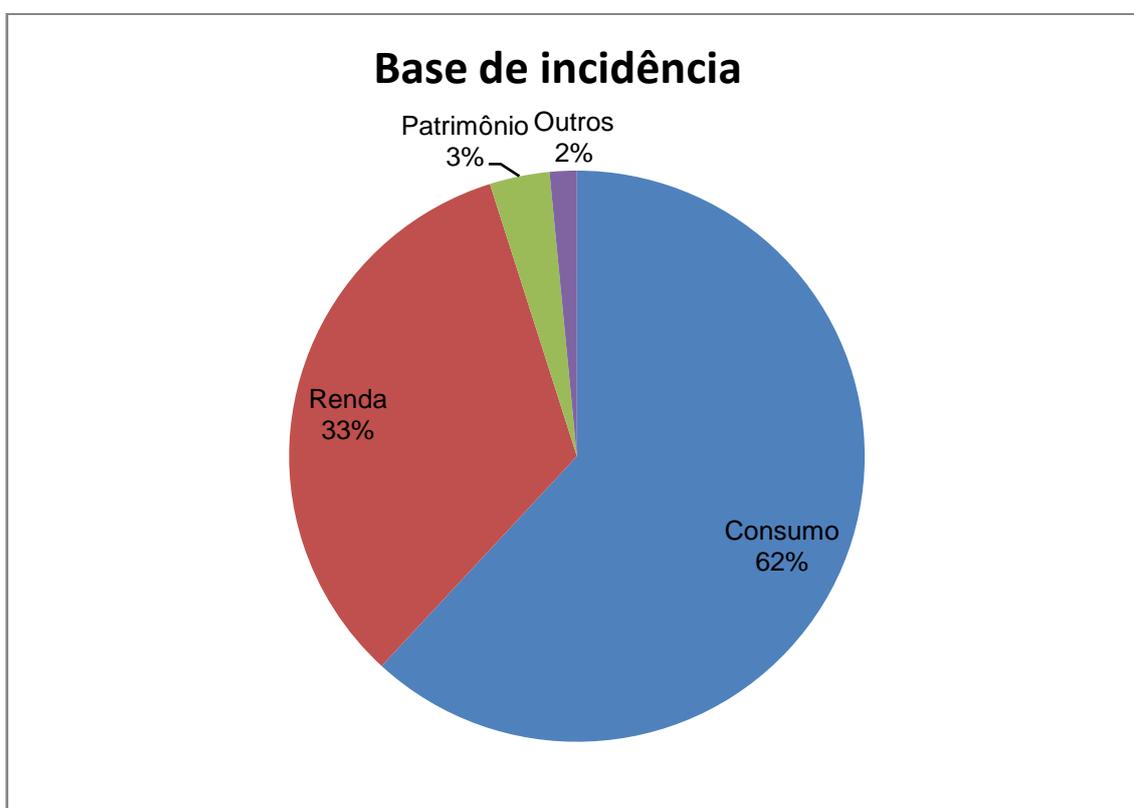
⁴⁴ Fonte: IBGE, 2010

Como exemplo, cita-se o IR, a CSSL e o INSS Empregado.

Por fim, há os tributos sobre o patrimônio que são aqueles que incidem sobre o uso, propriedade ou transferência de patrimônio de bens móveis e imóveis, tanto de pessoas físicas como jurídicas. Nesta categoria incluem-se o IPTU, IPVA e ITR.

Assim sendo, o gráfico abaixo mostra a carga tributária por base de incidência no ano de 2009⁴⁵:

Gráfico I



Ante o gráfico exposto, será analisada nossa matriz tributária.

3.2 Tributação sobre o consumo

Pode-se perceber que a tributação sobre o consumo representou quase 2/3 da carga tributária brasileira em 2009, indicando a regressividade da tributação brasileira. As maiores incidências sobre o consumo estão relacionadas ao

⁴⁵ Gráfico elaborado de acordo a classificação dos tributos feita nesse trabalho e a arrecadação de cada tributo exposta no relatório da Receita Federal sobre a carga tributária brasileira por base de incidência no ano de 2009.

ICMS (21% da carga tributária total), COFINS (11% da carga tributária total) e Contribuições Previdenciárias pagas pelas Empresas (12% da carga tributária total).

As classes de menor poder aquisitivo financiam proporcionalmente mais o Estado Brasileiro, visto que a população de baixa renda suporta a mesma tributação indireta que os de alta renda.

Isto, pois, as classes menos abastadas têm menor capacidade de poupar, uma vez que a poupança somente existe a partir de um determinado volume de renda que satisfaça as necessidades básicas, tais como alimentação, vestuário, moradia, saúde, educação, etc. Dessa forma, na medida que a renda aumenta ocorre uma redução relativa do consumo. Assim sendo, uma matriz tributária baseada nos bens de consumo onera mais os contribuintes de menor poder aquisitivo, já que sua renda disponível (entendida como sendo a renda bruta menos os tributos) é relativamente menor do que a dos contribuintes com maior poder aquisitivo.

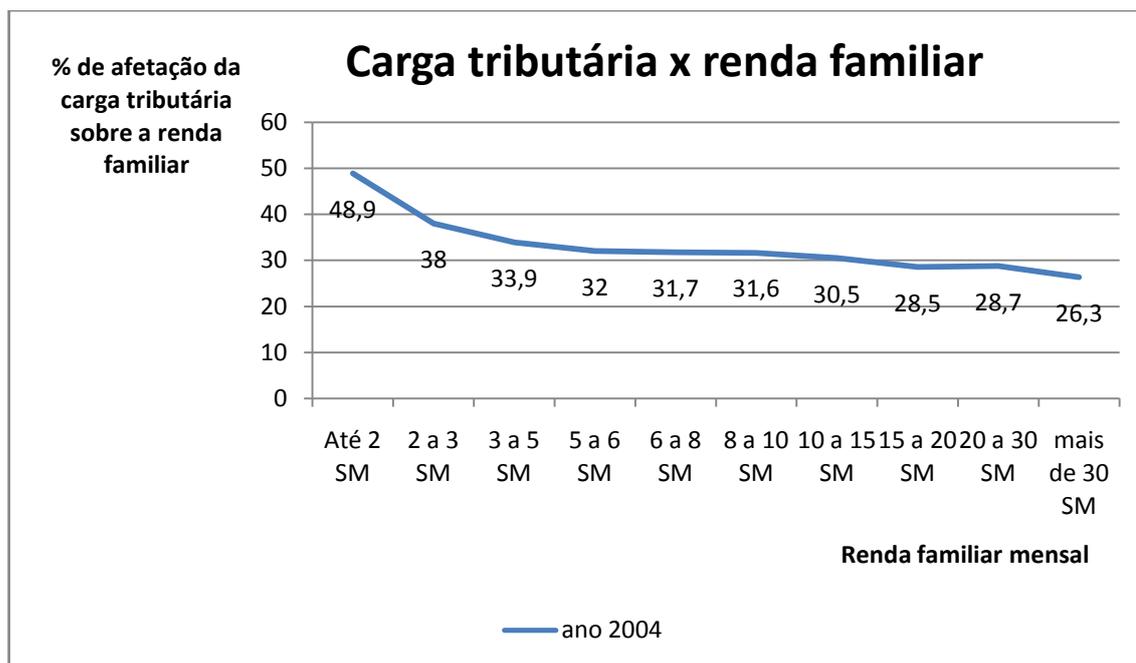
A forte incidência da tributação sobre o consumo é uma nefasta opção política econômica brasileira. Ela encarece os bens e serviços, comprimindo a demanda, repercutindo negativamente sobre a produção, a oferta de empregos e o crescimento econômico do País. Ao assim ser, pode-se concluir que a tributação sobre o consumo acaba por reduzir a capacidade de consumo e de poupança das famílias de baixa e média renda. Isto, pois, as necessidades básicas do ser humano são imutáveis. Logo, mesmo com o aumento dos preços, os bens básicos continuarão a ser consumidos. Dessa forma, o contribuinte de baixa renda afetará grande parte de seus proventos com o consumo de bens básicos, reduzindo suas condições de consumir bens secundários e mais ainda de poupar.

A consequência dessa carga tributária pautada na tributação indireta é a elevada concentração de renda existente no Brasil, uma vez que aqueles que recebem menos pagam proporcionalmente mais tributos do que aqueles que recebem mais.

Tal constatação fica clara na tabela abaixo, baseada em pesquisas de orçamento familiar, que compara a carga tributária conforme a renda familiar⁴⁶:

⁴⁶ Tabela elaborada segundo o trabalho da Professora Maria Helena Zockun, no "Projeto Simplificando Brasil", de outubro de 2005, baseado nas Pesquisas de Orçamento Familiar (POF).

Gráfico II



Percebe-se que o total de tributos incidentes sobre o orçamento das famílias que recebiam até 2 salários mínimos era de aproximadamente 49 %, enquanto que as famílias com rendimentos superiores a trinta salários mínimos eram tributadas em aproximadamente 26%. Constata-se, assim, como a tributação sobre o consumo é regressiva.

Esses dados demonstram a injusta realidade tributária brasileira e ajudam a entender em parte a razão da desproporcional distribuição de riquezas no Brasil. Em parte, pois, sob o viés da matriz tributária ainda há mais fatores que explicam a distribuição de renda deficiente.

Analisada a tributação sobre o consumo, resta analisar o papel dos tributos sobre a renda e sobre o patrimônio.

3.3 Tributação sobre a renda

A tributação sobre a renda representa em média 1/3 da arrecadação total. Tal base de incidência, que tributa os rendimentos do trabalho, bem como a remuneração do capital nas suas diferentes formas (juros, lucros, aluguéis etc), é considerada a mais importante para fins de distribuição de riquezas, pois é capaz de

garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Todavia, o que se percebe é que essa tributação tem sido mal utilizada como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal.

A incidência fiscal nesses casos se volta para a renda do trabalho em detrimento da renda de capital. Isto ocorre porque a legislação atual não submete a tabela progressiva dos rendimentos de capital e de outras rendas da economia, que são tributados com alíquotas inferiores ao imposto de renda incidente sobre a renda do trabalho.

Enquanto a tributação dos salários obedece às quatro alíquotas estabelecidas na legislação, os rendimentos de aplicações financeiras têm alíquotas que variam entre 0,01% e 22,5%, conforme o prazo e tipo de aplicação. O rendimento decorrente de renda fundiária varia de 0,03% a 20%, conforme o grau de utilização da terra e a área total do imóvel. Ainda, os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza têm uma alíquota de 15%. Tal situação evidencia uma maior incidência sobre a renda do proveniente do salário, ou seja, sobre o trabalhador, que na sociedade é aquele que ocupa a base na acumulação de riquezas. Há assim, distinção de rendas, o que caracteriza nítida afronta a um dos princípios informativos do imposto de renda, qual seja, o da universalidade. Sobre o assunto:

A base de calculada, além de ser informada pela generalidade, terá de ter natureza universal. Ser universal é ser total. Logo, de nada adianta apurar a base impositiva dividindo-a em espécies de renda, quando, no final, se deve apurar o valor informado pela universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a esse critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.⁴⁷

Tal situação é bastante relevante quando tentamos entender a concentração de riquezas existente em nosso país. A título de exemplo, das 23,5 milhões de declarações de ajuste de imposto de renda do ano-base de 2006 (exercício de 2007), apenas 5.292 apresentaram rendimentos tributáveis acima de R\$ 1 milhão⁴⁸. Em contra partida, o número de milionários no Brasil não para de

⁴⁷ (RENCK, 2001, pg. 161)

⁴⁸ Informações fornecidas pela Receita Federal ao Observatório de Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social.

crescer. Pesquisa realizada pela consultoria americana BCG (Boston Consulting Group) em diversos países do mundo aponta o Brasil como sendo o país cujo número de milionários cresce mais rapidamente no mundo. A pesquisa classifica como milionários os indivíduos que têm investidos no mercado financeiro pelo menos US\$ 1 milhão. Em 2008, o Brasil contava com 220 mil cidadãos nessa categoria. Esse grupo restrito de brasileiros, que representam aproximadamente 0,65% da população brasileira, detém um total de US\$ 1,2 trilhão em aplicações financeiras. Ainda, nessa mesma pesquisa, explica-se que grande parte desses novos milionários deve-se ao mercado de ações, mais precisamente a abertura de capital de empresas.

Esse grande número de milionários pode ser explicado porque a legislação atual não impõe à tabela progressiva do Imposto de Renda os rendimentos de capital e de outras rendas da economia, que são tributadas com alíquotas inferiores ao imposto de renda incidente sobre a renda do trabalho.

Outra exemplo gritante de injustiça fiscal diz respeito a distribuição de lucros e dividendos aos acionistas e sócios das pessoas jurídicas. Isto, pois, nessa situação, não se aplica a tabela de IR, ou seja, o acionista ou sócio não paga imposto de renda pessoa física sobre o valor desses rendimentos.

Isso faz com que se tenha a comum prática do sócio de uma empresa declarar que ganha, por exemplo, R\$ 1,5 mil por mês a título de *pro labore* (limite da faixa de isenção do IRPF) e R\$ 5 milhões por ano de lucro distribuído pela empresa (verba também isenta, já que se trata de distribuição de lucro). Dessa forma, tem-se a “incrível” situação de um empresário que ganha milhões por ano, mas que não paga um centavo de imposto de renda, enquanto seu empregado que ganha R\$ 4 mil mensais é tributado à alíquota de 27,5 % de seus rendimentos.

Percebe-se, assim, como a nossa tributação sobre a renda acaba por desempenhar papel extrafiscal de distribuição de rendas diverso do esperado. A tributação sobre a renda do salário em maior grau do que a renda sobre o capital acaba por propiciar uma maior concentração de rendas.

Infelizmente, porém, os problemas da matriz tributária brasileira não terminam por aqui.

Estabelece a Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

A progressividade foi o critério escolhido pela Constituição para que haja respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo. Pode-se dizer que a progressividade é um refinamento da capacidade contributiva. Portanto, tem como objetivo onerar os iguais igualmente e os desiguais progressivamente na medida de suas desigualdades.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição da riqueza. Com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais.⁴⁹

Observa-se, portanto, que a progressividade se diferencia da proporcionalidade, pois esta aplica alíquota constante enquanto aquela aplica alíquotas diferenciadas de acordo com o aumento do valor tributável. A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é proporcional. Já o imposto de renda das pessoas físicas tem alíquotas progressivas.

No Brasil, atualmente, existem quatro alíquotas aplicáveis ao IRPF, vejamos:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15,0	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física a partir do exercício de 2011, ano-calendário de 2010.

Nota-se que as alíquotas aumentam progressivamente na medida em que a base de cálculo aumenta. Porém, cada alíquota maior incide apenas sobre o valor compreendido entre os seus limites inferior e superior.

⁴⁹ (MACHADO, 2004, pg. 139.)

Todavia, o que se percebe é que a diferença entre as bases de cálculo é muito pequena. A partir de uma base de cálculo pequena de R\$ 3.743,19, todos os valores excedentes passam a ser tributados sobre a mesma alíquota. Dessa forma, temos a situação onde a progressividade atinge as classes de renda menores e a proporcionalidade as maiores.

Para ilustrar tal conclusão, foram realizadas várias simulações, com rendimentos que variam de R\$ 1.000,00 (mil reais) R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) mensais. O resultado pode ser evidenciado na tabela abaixo:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota efetiva em %
1.000,00	0
2.000,00	1,88
3.000,00	5,65
4.000,00	10,18
5.000,00	13,64
6.000,00	15,95
7.000,00	17,60
8.000,00	18,84
9.000,00	19,80
10.000,00	20,57
15.000,00	22,88
20.000,00	24,04
25.000,00	24,73
30.000,00	25,19
35.000,00	25,52
40.000,00	25,77
45.000,00	25,96
50.000,00	26,11
60.000,00	26,35
70.000,00	26,51
80.000,00	26,63
90.000,00	26,73
100.000,00	26,81
120.000,00	26,92
140.000,00	27,01
160.000,00	27,07
180.000,00	27,12
200.000,00	27,15

Alíquotas efetivas para o imposto de renda da pessoa física do ano de 2010

Fonte: RECEITA FEDERAL

Percebe-se que para as rendas mais baixas a variação efetiva da alíquota é bem significativa. Todavia, a partir de determinado ponto, quanto maior o aumento da base de cálculo menor é a efetiva variação da alíquota. Isso se deve ao

fato, com já dito, das diferenças de base de cálculo serem muito curtas. Dessa forma, não se consegue diferenciar satisfatoriamente o cidadão de baixa, média, alta e altíssima renda, ou seja, os desiguais são tratados igualmente. Depreende-se da tabela que a partir de determinada base de cálculo a variação de alíquota efetiva é insignificante, tornando-se praticamente uma constante. Assim sendo, nota-se que nesses casos a alíquota do IRPF é, na realidade, proporcional.

Conclui-se, portanto, que o IRPF é progressivo apenas quanto aos contribuintes de baixa renda mensal, sendo proporcional quanto aos demais contribuintes. Dessa maneira, pode-se afirmar que a progressividade do IRPF não está sendo utilizada adequadamente, pois ao invés de promover a distribuição de renda acaba por garantir mais ainda a concentração de renda.

Por fim, faz-se necessário o estudo da tributação sobre o patrimônio.

3.4 Tributação sobre o patrimônio

Os tributos que têm incidência sobre o patrimônio representaram cerca de 3% da arrecadação tributária total no ano de 2009. Fica evidente, assim, a sub-utilização dessa base de incidência na carga tributária brasileira.

Pelo fato de terem tão pouca significância na arrecadação tributária, os impostos sobre o patrimônio não podem ser considerados como distorcedores da distribuição de renda. Todavia, o que pode se dizer é que o fato desses impostos serem tão poucos aproveitados demonstra o desleixo ou desconhecimento, quem sabe, de nossas autoridades no uso da tributação como forma de distribuição de rendas. Isto, pois, a tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, por incidirem diretamente na pessoa ou sobre os bens do contribuinte, devem ser privilegiadas.

Dessa forma, a má utilização dos tributos patrimoniais não só demonstra o descaso das autoridades com a lastimável concentração de rendas, como também dá exemplos claros de como a carga tributária privilegia aqueles que têm mais em detrimento dos que têm menos.

Primeiro exemplo diz respeito ao IPVA. Por ser sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única, há entendimento jurisprudencial de que ele deva incidir

apenas sobre veículos terrestres. Dessa forma, acabou-se por excluir a incidência desse imposto sobre aeronaves e embarcações.

Tal interpretação é absurda, pois se dissocia totalmente da realidade, se apegando a pseudo-argumentos legitimadores que acabam por desonerar os contribuintes de alta renda. Tal interpretação foge da realidade brasileira, pois, em um país com notórias distorções de renda, é uma afronta que se tributem veículos de baixo custo que muitas vezes são usados como instrumento de trabalho, enquanto proprietários de jatos, helicópteros e iates, por exemplo, encontram-se desobrigados do pagamento do imposto. Assim, enquanto um motoboy paga IPVA sobre sua motocicleta o megamilionário não gasta nada em tributo com seu avião particular.

Outro exemplo que pode ser dado diz respeito à histórica interpretação jurisprudencial de que não é admitida a progressividade fiscal quanto aos tributos reais. Como já explicado, tributos reais são aqueles incidentes sobre a coisa, desconsiderando as características pessoais do contribuinte. Por conseqüência, a interpretação jurisprudencial não admite a progressividade fiscal para os tributos incidentes sobre o patrimônio.

Tal interpretação acaba, mais uma vez, por violar o princípio da capacidade contributiva que, ressalte-se, orienta tanto os tributos reais quanto os pessoais. Dessa maneira, tal interpretação incorre em tremendo equívoco, pois sujeita contribuintes de diferentes riquezas a pagarem alíquotas iguais de tributos. Tem-se, assim, por exemplo, a situação onde o contribuinte que herda R\$ 20 mil paga a mesma alíquota do contribuinte que herda R\$ 2 milhões.

Felizmente, apesar de tarde, tal interpretação vem perdendo espaço, já que o Supremo Tribunal Federal⁵⁰ parece estar inclinado a mudar tal entendimento, no sentido de que pode sim haver a progressividade nos tributos reais, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Por fim, tem-se o exemplo do ITR. Nesse país de grandes extensões territoriais, onde a concentração de renda passa muitas vezes pela concentração de terras, onde há verdadeiros “Senhores de Terras”, o ITR, no ano de 2009, arrecadou

⁵⁰ RE 562.045/RS, julgamento em andamento. O ministro Eros Grau salientou que todos os impostos, independente de sua classificação (real ou pessoal), podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Nesse sentido, foi acompanhado pelos ministros Menezes Direito, Carmem Lúcia e Joaquim Barbosa.

ínfimos R\$ 434 milhões, por volta de 0,04% da arrecadação tributária total. Nota-se que o ITR tem papel insignificante em nosso sistema tributário, em nada combatendo a concentração indiscriminada de terras, uma vez que sua incidência sobre o grande proprietário nem é sentida.

Conclui-se, portanto, que a tributação sobre o patrimônio no Brasil também desempenha papel extrafiscal de distribuição de rendas diverso do esperado, começando pela sua insignificância na carga tributária total, passando pela legitimação de injustiças fiscais, como no citado caso do IPVA, e terminando no histórico entendimento de vedação de progressividade dos tributos reais.

Concluindo essa análise da carga tributária brasileira, comparemo-la com as cargas tributárias de outros países, a fim de demonstrar como realmente a matriz tributária brasileira está alicerçada em bases regressivas que acabam por influenciar na enorme concentração de rendas.

3.5 Carga Tributária Nacional x Carga Tributária Internacional

A carga tributária brasileira se demonstra elevada quando comparada com a de alguns países de grau de desenvolvimento semelhante. O comparativo com estes países é mais apropriado por se tratarem de economias com o mesmo nível de inserção econômica internacional que o Brasil. São países que atualmente enfrentam os mesmos desafios econômicos, tais como a necessidade de elevar a produtividade do capital e do trabalho, alto endividamento interno, necessidade de investir em infra-estrutura, além de contarem com os mesmos problemas sociais, tais como grande corrupção das autoridades, mão-de-obra defasada tecnicamente, bolsões de pobreza, entre outros. Confira o comparativo⁵¹:

Ranking	Países	Carga tributária x PIB (ano-base 2009)
1	Brasil	33,58%
2	Grécia	29,40%
3	Córcia do Sul	25,60%
4	Turquia	24,60%

⁵¹ Tabela elaborada com base em divulgação da OCDE. Países em * (integrantes do BRIC) tiveram sua carga tributária exposta de acordo com estudo elaborado pelo escritório Machado Meyer, intitulado "Tax Burden in the World – A Comparative Brazil x BRIC", obtido em <http://www.indiabrazilchamber.org/en/?p=2094>, acesso em 21/10/2011.

5	Rússia*	23,00%
6	China*	20,00%
7	Chile	18,20%
8	México	17,50%
9	Índia*	12,10%

Já, quando se compara a carga tributária tupiniquim com a de países altamente desenvolvidos é que se percebe o quão alta é a carga. Isto, pois, constata-se que o contribuinte brasileiro encontra-se submetido a um nível de tributação equivalente ao de países altamente desenvolvidos sem, porém, ter a mesma qualidade dos serviços públicos, tais como saúde, segurança, educação, previdência social, boas estradas, reembolso de medicamentos, auxílio moradia, etc. Ou seja, apesar dos habitantes desses países terem que destinar grande quantia para pagamento de tributos, diferentemente dos brasileiros, não precisam recorrer ao setor privado.

Caso o Brasil integrasse o rol de membros da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), estaria ocupando o 16º lugar no ranking de países com maior carga tributária. Confira⁵²:

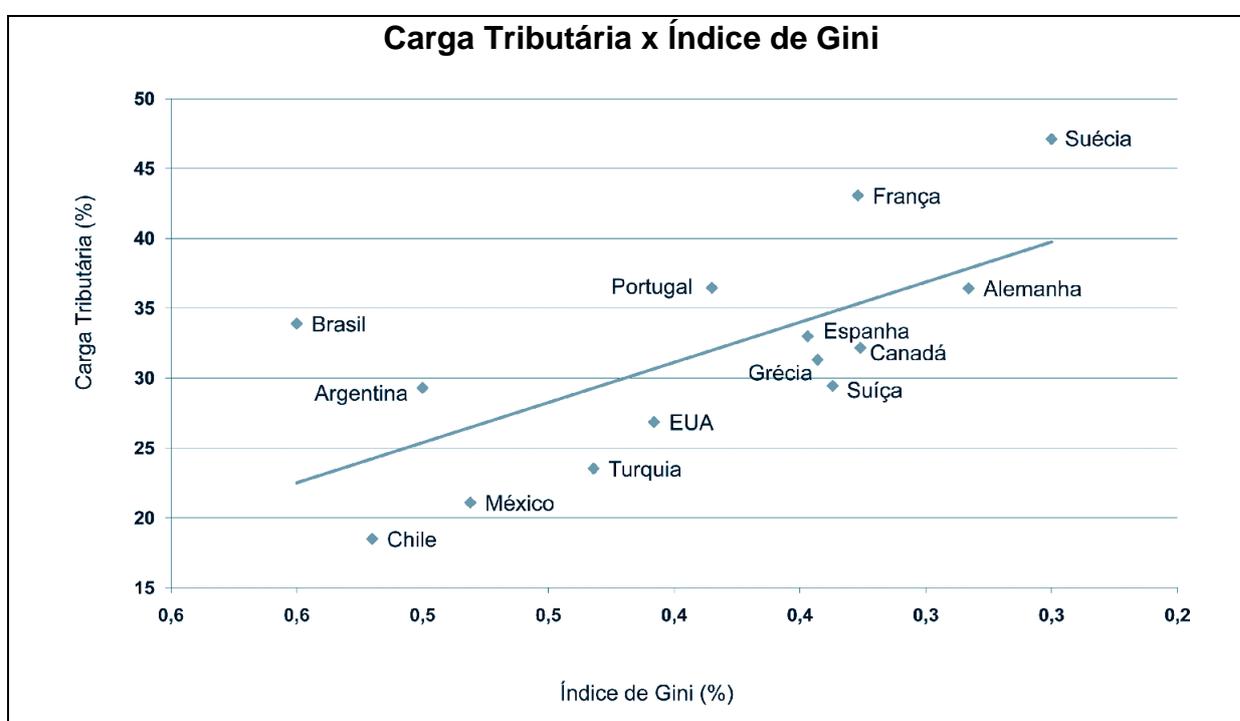
Ranking	Países	Carga tributária x PIB (ano-base 2009)
1	Dinamarca	48,2%
2	Suécia	46.4%
3	Itália	43.5%
4	Bélgica	43.2%
5	Finlândia	43.1%
6	Áustria	42.8%
7	França	41.9%
8	Noruega	41.0%
9	Hungria	39.1%
10	Eslovênia	37.9%
11	Luxemburgo	37.5%
12	Alemanha	37.0%

⁵² Tabela elaborada com base em divulgação da OCDE.

13	República Tcheca	34.8%
14	Reino Unido	34.3%
15	Islândia	34.1%
16	Brasil	33,58%

Relacionando a carga tributária com o grau de disparidade na distribuição de renda (Índice de Gini) os resultados também são bastante desfavoráveis ao Brasil, como mostra o gráfico abaixo:

Gráfico III



Fonte: PNUD, 2009; OCDE, 2008

Fica evidente que o Brasil tem elevada carga tributária e péssima distribuição de renda. A carga tributária dos países desenvolvidos, igualmente elevada, vem acompanhada de excelentes níveis de distribuição de renda, como, por exemplo, é o caso da Alemanha, França e Suécia. Há, ainda, países desenvolvidos que têm carga tributária inferior à brasileira e melhor distribuição de renda, como o Canadá, Espanha, Estados Unidos e Suíça. Mesmo os países em grau de desenvolvimento semelhante ao Brasil apresentam menor carga tributária e melhor distribuição de renda, como é o caso da Turquia, México, Argentina e Chile.

Tais indicadores são conseqüência dos problemas, aqui narrados, numa matriz tributária que está pautada na tributação sobre o consumo, que tributa a renda do salário em maior grau que a renda do capital e que mal utiliza a tributação sobre o patrimônio.

Em maior ou menor grau, os países que apresentam bons indicadores de distribuição de renda têm uma matriz tributária inversa da brasileira, privilegiando uma tributação direta, de caráter pessoal e progressivo. Não à toa apresentam indicadores bem melhores.

A melhoria nestes indicadores é condição necessária para que o Brasil consolide sua inserção competitiva no mercado internacional. A alta carga tributária repercute sobre os preços dos produtos finais e, por conseguinte, impacta sobre a competitividade dos bens e serviços comercializados interna e externamente. Além disso, baixos índices de distribuição de renda vêm acompanhados de baixa inserção produtiva de mão-de-obra (pouco qualificada) com reflexos negativos sobre a produtividade, o que acaba por gerar um ciclo vicioso onde a política de arrecadação seja voltada a curto prazo, tributando-se o consumo, ao invés de se ter uma política tributária voltada a longo prazo, tributando-se a renda e o patrimônio.

Realizada a análise da carga tributária brasileira, chega-se ao seguinte diagnóstico.

3.6 Diagnóstico da Carga Tributária brasileira

Aqui estão listados alguns dos principais motivos que explicam as distorções na distribuição de renda no Brasil, sob o viés da tributação:

- A matriz tributária é regressiva, priorizando a tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços;
- A tributação sobre a renda é mal orientada, fazendo distinção entre a renda sobre o salário e a renda sobre o capital;
- A tabela de alíquotas do IRPF é progressiva para os de menor renda e proporcional para os de maior renda;

- A tributação sobre o patrimônio é insignificante e instituidora de injustiças fiscais grotescas.

Ante tais constatações, indaga-se:

De que basta apontar os problemas e não apontar a solução?

É nesse contexto, portanto, que se insere a noção de Tributação Sustentável. Somente com uma tributação sustentável poder-se-á ter um sistema tributário justo.

3.7 Tributação Sustentável como meio de justiça fiscal

Primeiramente, o que vem a ser essa tal de Tributação Sustentável que se apresenta como solução para uma justiça fiscal?

Esse conceito é visto como a qualidade de um sistema tributário de arrecadar os valores para a manutenção do Estado, realizar políticas extrafiscais e, ao mesmo tempo, não esgotar a riqueza tributada do contribuinte, de forma que sejam evitadas tributações predatórias ou muito suaves, que acabam gerando distorções na economia e no Estado.⁵³ A falta de sustentabilidade da tributação acaba gerando rupturas no sistema, prejudicando o contribuinte e, por consequência, a arrecadação do Estado.

Ao se falar em sustentabilidade temos que ter em mente um sistema que visa a realização das atividades do presente de maneira racional, a fim de possibilitar que as mesmas atividades continuem sendo realizadas no futuro.

Nesse sentido, a idéia de desenvolvimento sustentável é bastante divulgada. De um lado tem-se a necessidade de desenvolvimento econômico e de outro tem-se a necessidade de preservação do meio ambiente. Tal conflito poderia ser resolvido pelo privilégio de um em relação ao outro, ou seja, o desenvolvimento econômico em prejuízo total do meio ambiente ou vice-versa.

Todavia, tal solução não parece ser a mais adequada, uma vez que tanto um como o outro são essenciais para o avanço da humanidade. A resolução de tal impasse encontra-se na idéia de sustentabilidade, no caso, desenvolvimento

⁵³ (HACK, Érico. *A sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo*, obtido em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf)

sustentável. Este permite o desenvolvimento econômico através de práticas de preservação do meio ambiente, permitindo que ambos os valores possam coexistir. O desenvolvimento sustentável, então, traduz-se em práticas que permitem que o desenvolvimento e a preservação do meio ambiente aconteçam no presente e continuem no futuro, não havendo um esgotamento nem de um, nem de outro.

Dessa forma, a tributação sustentável deve buscar o mesmo equilíbrio. O conflito existente na questão tributária se dá, de um lado, pela necessidade do Estado de obter recursos para suas atividades e, de outro lado, na capacidade contributiva do cidadão. Se privilegiarmos o contribuinte, reduzindo a tributação, corre-se o risco do Estado ficar sem os recursos necessários às suas atividades; todavia se privilegiarmos a tributação tem-se o risco de impedir o desenvolvimento econômico pela excessiva absorção de recursos do contribuinte.⁵⁴

Nota-se que ao buscar esse equilíbrio, a tributação sustentável traz consigo um elemento de controle de gastos do governo. Isto, pois, não há como se ter um equilíbrio entre a tributação e as necessidades do Estado se o produto dessa arrecadação estiver sendo mal utilizado⁵⁵, já que o Estado terá que tributar mais para suprir a quantia que foi mal empregada e não produziu conseqüências ao bem comum.

Assim, a tributação que não observe a sustentabilidade acaba por funcionar no presente, mas torna-se inviável no futuro. O excesso de absorção de recursos pelo Estado deriva na sua estagnação econômica e no seu empobrecimento. Sabendo que a tributação incide sobre o consumo, a renda e o patrimônio, fica claro que o excesso de tributação ocasiona prejuízo ao próprio Estado, uma vez que o contribuinte empobrecido contribuirá menos ao Fisco. No curto prazo, portanto, um aumento de incidência tributária pode causar um aumento de arrecadação; no médio e longo prazo, todavia, o aumento excessivo pode causar a diminuição do montante arrecadado, prejudicando o Estado.

Do mesmo modo, o inverso também é prejudicial. A diminuição excessiva da tributação no primeiro momento beneficia o contribuinte, permitindo-lhe

⁵⁴ (HACK, Érico. *A sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo*, obtido em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf)

⁵⁵ A idéia de má utilização das verbas públicas engloba desde a noção de sua má alocação, que no Brasil pode ser exemplificada pela destinação de grande parcela da arrecadação para pagamento de juros da dívida pública, até a noção de desvios, que no Brasil é fato notório.

o aumento de sua disponibilidade financeira. Todavia, se a situação persistir ao longo do tempo, corre-se o risco de privar o Estado dos recursos necessários a investimentos em infra-estrutura, imprescindíveis ao desenvolvimento econômico. O contribuinte, então, não poderá crescer pela falta de investimentos estatais, acabando por diminuir sua disponibilidade e seu crescimento.

A sustentabilidade na tributação está, portanto, em atingir o equilíbrio entre a obtenção dos recursos necessário ao Estado e a preservação e aumento de riqueza do contribuinte, aumentando sua capacidade contributiva. Este equilíbrio não só preserva a situação no curto prazo como permite a sua manutenção ao longo do tempo, de forma que o Estado possa arrecadar o suficiente e o contribuinte se desenvolver por longo período de tempo.⁵⁶

A realidade atual tem demonstrado que uma situação de desequilíbrio, em que o contribuinte tem sido sacrificado em demasia. Tal sacrifício se dá pela alta incidência do tributo sobre sua riqueza, ou seja, pela alta tributação por ele experimentada sobre sua renda, consumo e patrimônio, mas, sobretudo, pela ausência de serviços públicos correspondentes, levando o contribuinte a arcar com os custos dos mesmos. Ou seja, o contribuinte paga o tributo e mais serviços que deveriam ser pagos pelo Estado, de forma que acaba pagando duas vezes pela mesma coisa.

Quando se tem mente que essa tributação insustentável é suportada, proporcionalmente, pelos mais pobres e, conseqüentemente, pelos que mais sofrem com os serviços públicos ineficientes, fica mais evidente a injustiça fiscal existente em nosso país.

É nesse sentido que se fala, também, na tributação sustentável como forma de realização de políticas extrafiscais. Isto, pois, uma tributação que não respeite a sustentabilidade acaba por gerar distorções na distribuição de renda de determinada localidade, como é o caso do Brasil, pelos motivos aqui já explanados.

Dessa maneira, do ponto de vista extrafiscal, a sustentabilidade tributária impõe que a tributação seja fonte de repartição de riquezas, onde todos

⁵⁶ (HACK, Érico. *A sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo*, obtido em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf)

sejam capazes de contribuir, mas que também sejam capazes de consumir, possuir renda e constituir patrimônio.

Conceitos como capacidade contributiva, isonomia tributária e seletividade, apesar de estarem intimamente relacionados ao conceito de tributação sustentável, com esse não se confunde.

Pode-se dizer que a tributação sustentável é a reunião de todos esse conceitos e algo mais. Enquanto tais conceitos se voltam mais ao momento da incidência tributária, a sustentabilidade tributária se preocupa em criar um ciclo virtuoso entre arrecadação e oneração do contribuinte. Para que se consiga alcançar tal ciclo, é necessário que se tenha uma distribuição de renda satisfatória. Caso contrário, acontecerá o que acontece nos dias atuais, onde a tributação aperta o orçamento das classes mais baixas e alivia o orçamento das mais altas, criando um ciclo vicioso onde apenas alguns se favorecem.

Assim sendo, é possível entender que princípios como a capacidade contributiva, isonomia, generalidade, seletividade, são postulados que visam a uma tributação sustentável. A sustentabilidade tributária não se resume apenas em onerar mais os que têm mais e onerar menos os que têm menos. Ela se preocupa com o futuro, com a noção de geração, ou seja, que os que têm menos possam continuar contribuindo e poupando e os que têm mais também possam continuar contribuindo e poupando no futuro. Em outras palavras, ao mesmo tempo em que contribuem possam manter as condições necessárias para se desenvolverem.

Portanto, a tributação sustentável exigiria uma reforma bastante profunda na matriz tributária brasileira. Seria necessário reorientar a tributação de modo que ela seja, preferencialmente, direta, de caráter pessoal e progressiva. Assim sendo, ela alcançaria a tão almejada justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Nesse cenário, o imposto de renda apresenta fundamental importância, pois é o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a gradação de acordo com as possibilidades do contribuinte, já que é o imposto mais progressivo.

Com uma tributação baseada na renda e no patrimônio é possível se inverter a regressividade da estrutura tributária brasileira. Um sistema mais progressivo atenua as desigualdades distributivas e viabiliza maior renda pessoal

disponível aos cidadãos de mais baixa renda, os quais concorreriam para o maior consumo de bens, geração de rendas e constituição de patrimônio, com conseqüentes benefícios para a arrecadação tributária.

Assim sendo, uma tributação sustentável demandaria, em especial, as seguintes mudanças em nossa carga tributária:

- Tributação pautada na renda e no patrimônio, desonerando-se o consumo;
- Preferência, quando possível, pela tributação progressiva e de caráter pessoal;
- Submissão dos rendimentos recebidos por pessoas físicas, sem distinção de renda do trabalho e renda do capital, à tabela progressiva do IRPF;
- Revisão das alíquotas, faixa de isenção e aumento das possibilidades de dedução de despesas na incidência do IRPF;
- Tributação dos bens e produtos de forma seletiva, em função de sua essencialidade, taxando-se mais os bens supérfluos e menos os produtos essenciais.
- Progressividade dos tributos sobre o patrimônio, de forma a refletir a disparidade financeira entre os proprietários de bens de diferentes valores.

Tais mudanças, acabariam por implementar um sistema tributário mais justo, onde cada um contribui de acordo com suas capacidades de forma sustentável, ou seja, mantendo as condições de consumir, poupar e adquirir bens.

As medidas de aumento de progressividade na taxação sobre o patrimônio, juntamente com o aumento da progressividade do imposto de renda, possibilitariam a geração de recursos suficientes para desonerar a tributação sobre o consumo, tornando, por conseqüência, mais baratos para a população todos os gêneros de primeira necessidade, além de outras mercadorias, em especial as que possuem efeito indutor de crescimento sobre a economia, como insumos à construção civil, combustível e etc.

Importante frisar que a tributação sustentável aqui proposta em nenhum momento induz ao aumento da carga tributária brasileira, muito pelo contrário, ela preza pela manutenção dos índices de arrecadação, sendo esse

produto bem alocado, porém impõe uma reorientação das bases de incidência da carga tributária.

Ainda, em nenhum momento se induz a um sistema de tributação como forma de implementação de um socialismo soviético, onde todos seriam financeiramente iguais, independente de seus esforços. Tal pretensão seria adotar verdadeira Teoria do Desestímulo, ocasionando a estagnação econômica, uma vez que o cidadão não encontra razão em se empenhar, já que terá tratamento igual ao do cidadão desidioso. **O que se pretende aqui é a adoção de um sistema tributário mais justo, onde todos contribuam na real medida de suas capacidades econômicas para o sustento da Nação.**

A tributação sustentável visa, do ponto de vista extrafiscal, entre outras finalidades, implementar uma distribuição de renda mais igualitária, disponibilizando, assim, mais recursos para as classes média e baixa, os quais naturalmente serão direcionados ao consumo, que, em última análise, terá significativo impacto positivo nos lucros dos setores produtivos da sociedade, gerando, assim, um ciclo virtuoso de crescimento econômico sustentável da população, contribuindo, dessa forma, para que se tenha uma sociedade mais justa, igualitária e desenvolvida.

Conclusão

O fenômeno da tributação em muito pode explicar a realidade social de determinada sociedade. No Brasil não é diferente, ainda mais quando levamos em conta que o cidadão brasileiro está submetido a umas das maiores cargas tributárias do mundo. Assim sendo, a tributação acaba por afetar os comportamentos de toda a sociedade, já que está presente maciçamente no orçamento das famílias brasileiras.

É nesse sentido que o presente trabalho se propôs a analisar a atuação dos tributos em nossa sociedade, mais precisamente em demonstrar sua importância num dos maiores problemas enfrentados pelo nosso país, qual seja, a péssima distribuição de rendas aqui existente.

Desta feita, buscou-se demonstrar como a regressividade da matriz tributária brasileira, onde se privilegia a tributação sobre o consumo em detrimento da tributação sobre renda e patrimônio, acaba por gerar os altos índices de concentração de renda. Isto, pois, a oneração tributária sobre o consumo acaba por atingir todos, ricos e pobres, de forma indiscriminada, o que acaba por minar o poder de poupança dos que têm menos.

Quanto a nossa tributação incidente sobre a renda, mostrou-se como, do ponto de vista fiscal, o trabalhador assalariado é discriminado, uma vez que é tributado em maior grau que o empresário do capital. Analisou-se ainda, como a tabela progressiva do IRPF não desempenha seu papel constitucional, já que se apresenta progressiva para os de menor poder aquisitivo e proporcional para as classes mais altas.

Por fim, viu-se como a tributação sobre o patrimônio desempenha um papel insignificante em nossa matriz tributária. Ao invés de desempenhar um papel fundamental de justiça fiscal, já que incide de forma direta e tem a capacidade de onerar progressivamente o contribuinte em razão do valor de seu bem, a tributação sobre o patrimônio é largada em segundo plano, sendo, inclusive, muitas vezes, instituidora de verdadeiras injustiças fiscais, como foi exemplificado.

Tais fatos nos levam a indagar se nossas autoridades políticas têm a real noção de como uma carga tributária mal distribuída pode afetar a realidade social de um país.

Concluiu-se, assim, que nossa realidade tributária acaba por implementar injustiças fiscais que se refletem em injustiças sociais, sendo, portanto, uma das maiores responsáveis pelos baixos índices de distribuição de renda existentes no Brasil.

Nesse sentido que se apresenta a noção de sustentabilidade tributária como forma de reversão do quadro fiscal e social hoje existente. Dessa forma, ter-se-á, sem o comprometimento da arrecadação, uma tributação mais justa, onde todos contribuirão na verdadeira medida de suas capacidades.

Só com a redução das desigualdades sociais é que teremos verdadeiras condições de desenvolvimento, pois seremos uma sociedade una em prol de um bem comum, diferentemente de nossa realidade atual, onde, infelizmente, existem vários “Brasis” dentro de um só Brasil.

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. *Direito Tributário – Tomos I e II* – Salvador: Jus Podivm, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro* – 14ª Ed. São Paulo: Saraiva 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças* – 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

_____. *Direito Tributário brasileiro* – 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense 1985.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* – 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo* – São Paulo. Ed. Malheiros 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* – São Paulo: Ed. Noeses 2010.

BOTALLO, Eduardo D. *Capacidade Contributiva*. Revista de Direito Tributário, n. 47 – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

CARLOS, Américo Brás. *Impostos teoria geral* – Coimbra: Ed. Almedina 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* – 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças* – 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

ECRITÓRIO MACHADO MEYER. *Tax Burden in the World – A Comparative Brazil x BRIC*, obtido em <http://www.indiabrazilchamber.org/en/?p=2094>, acesso em 21/10/2011.

GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo* – 1 ed. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

HACK, Érico. *A sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo*, obtido em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf, acesso em 07/07/2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário* – 14 ed. São Paulo: Atlas 2005.

HOBBS, Thomas. *Leviatã* – Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo. Martins Fontes 2003.

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

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR, Álvaro (organizadores). *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal* – Brasília: 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. – 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito financeiro* – 3 ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. *Impostos federais, estaduais e municipais* – 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PESSÔA, Leonel Cesarino. *O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista Direito GV, jan. a jun. 2009 – São Paulo.

PNUD, Relatório de Desenvolvimento Humano 2009, Coimbra: Ed. Almelinda, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2009: análise por tributos e bases de incidência*, obtido em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>, acesso em 01/09/2011.

RENCK, Renato Romeu. *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo* – Porto Alegre: Liv. Do Advogado, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário* – Rio de Janeiro: Ed. Renovar 1993.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário* – 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

WEISS, Fernando Leme. *Princípios Tributários e Financeiros* – Rio de Janeiro. Ed. Lumen Juris, 2006.