



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

GABRIELA REGINA DE SOUZA TANNO RODRIGUES

**A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O IMPACTO
NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

Brasília

2015

GABRIELA REGINA DE SOUZA TANNO RODRIGUES

**A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O IMPACTO
NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

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

Orientador: Prof. Doutor Valcir Gassen

Brasília

2015

TERMO DE APROVAÇÃO

GABRIELA REGINA DE SOUZA TANNO RODRIGUES

A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O IMPACTO NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA

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

Valcir Gassen
Professor Doutor e Orientador

Antonio de Moura Borges
Professor Doutor

Marcio Augusto Pereira da Silva Campos
Mestrando

Pedro Júlio Sales D'Araújo
Mestre

Brasília, 04 de dezembro de 2015.

RESUMO

Grande parte da receita brasileira está ligada à arrecadação dos tributos. A maior percentagem da arrecadação total é dos tributos indiretos, ou seja, não incide diretamente sobre a renda e o patrimônio do contribuinte, e sim sobre o seu consumo. Esse modelo de matriz tributária não propicia a efetiva distribuição de renda, uma vez que nos tributos sobre o consumo todos os contribuintes pagam o mesmo valor, independente de sua capacidade contributiva. O objetivo do trabalho é analisar a matriz tributária brasileira, em conjunto com os fatores políticos e econômicos, visando discorrer sobre o caráter regressivo da matriz tributária e o impacto causado na distribuição de renda.

PALAVRAS-CHAVE: Matriz tributária – tributação indireta – tributação sobre o consumo – regressividade – concentração de renda – capacidade contributiva – distribuição de renda.

SUMÁRIO

1	Introdução.....	5
2	Análise da tributação no Brasil.....	6
2.1	Atividade financeira do Estado.....	6
2.2	Conceito de tributo.....	8
2.3	Espécies tributárias.....	11
2.3.1	Imposto.....	12
2.3.2	Taxa.....	13
2.3.3	Contribuição de melhoria.....	14
2.3.4	Empréstimo compulsório.....	15
2.3.5	Contribuição Especial.....	16
2.4	Classificação dos tributos.....	17
3	Análise da matriz tributária.....	20
3.1	Conceito de matriz tributária.....	20
3.2	Tributação sobre o consumo.....	22
3.3	Tributação sobre a renda.....	23
3.4	Tributação sobre o patrimônio.....	25
3.5	Panorama da tributação nacional no cenário internacional.....	27
4	Regressividade da matriz tributária.....	33
4.1	Conceito de tributação regressiva, progressiva, direta e indireta.....	33
4.2	Qualificação da tributação brasileira.....	37
4.3	Geradores da regressividade da matriz tributária brasileira.....	38
5	Conclusão.....	41
6	Referências Bibliográficas.....	43

1 Introdução

O Brasil nos últimos anos apresentou significativo crescimento apesar da crise político-econômica que vem enfrentando no ano de 2015. Superou a extrema pobreza, porém não consegue promover a desconcentração e a distribuição da renda.

O estudo do direito tributário pode explicar como a tributação ou a matriz tributária de um país é capaz de influenciar e ditar a concentração de renda. Portanto a tributação não deve ser vista apenas como a fonte de receitas do Estado, mas também deve ser analisada de acordo com o impacto social que ela causa.

Apesar de vivermos em um país com uma arrecadação tão alta, por vezes não vemos as desigualdades serem dizimadas e nem os índices sociais melhorarem, para entendermos o porquê é relevante que se faça uma análise crítica da matriz tributária brasileira, analisando o seus aspectos internos e externos.

Em uma breve análise da matriz tributária brasileira, percebemos que os pilares de sustentação que o legislador insiste em manter são os grandes causadores da má distribuição de renda. Nossa matriz tributária tem a arrecadação principal proveniente dos tributos sobre o consumo, o que acaba por onerar de forma significativa a população de baixa renda.

Uma matriz que é principalmente mantida por tributos sobre o consumo, que são tributos indiretos, tem caráter regressivo, o que gera uma maior onerosidade para quem auferem menos renda e uma menor onerosidade para quem auferem mais renda.

O desenvolvimento do presente trabalho foi dividido em três partes que foram estruturadas para que seja claro e de fácil entendimento.

Na primeira parte, inicialmente, se fala da atividade financeira do estado, demonstrando-se a necessidade de tributar e a dinâmica entre receitas e despesas. Posteriormente são feitas conceituações importantes para que o trabalho se torne acessível e de fácil entendimento a qualquer pessoa. Traz o conceito de tributo, o conceito e a explanação sobre as espécies de tributos, quais sejam impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais. Por fim trata das classificações dos tributos.

Na segunda parte, inicialmente, está o conceito de matriz tributária. Após este ponto, será feita uma análise sobre a matriz tributária brasileira e suas bases de incidência, quais sejam tributos sobre o consumo, tributos sobre a renda e tributos sobre o patrimônio. A parte final já se torna mais crítica apresentando o contraste da tributação brasileira frente aos países membros da OCDE e da América Latina.

A terceira e última parte deste trabalho, visa analisar de forma crítica, a regressividade da matriz tributária brasileira. Inicia-se por fazer a conceituação e análise da tributação regressiva, progressiva, indireta e direta. Elenca de forma sucinta e objetiva os principais causadores da regressividade da matriz tributária brasileira, e por fim faz uma análise destes fatores.

O intuito do presente trabalho é demonstrar que uma matriz tributária de caráter regressivo contribui para que haja a concentração de renda, pois, a mesma se sustenta pela tributação indireta, que não observa o princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal, uma vez que os tributos indiretos são pagos da mesma forma pelo indivíduo de baixa renda e de maior poder aquisitivo. Entretanto estes tributos percentualmente apresentam maior impacto nas pessoas que ganham menos.

Portanto, a finalidade maior é abordar conceitos relevantes para que todos entendam a matriz tributária brasileira, discutir os pontos críticos desse modelo de tributação e que o seu caráter regressivo impacta de forma significativa na distribuição de renda. Demonstrando a necessidade de se utilizar dos tributos sobre renda e patrimônio para que se possa desconcentrar a renda.

2 Análise da tributação no Brasil

Serão abordados conceitos, com finalidade de chegarmos às conclusões acerca do nosso tema e, como em qualquer outro ramo do conhecimento científico, há necessidade do estabelecimento de certos conceitos básicos e definições para superarmos as divergências doutrinárias, para tanto, realizaremos uma breve análise da atividade financeira do Estado, seguidos do conceito legal de tributo, análise das cinco espécies tributárias, uma vez que este trabalho optou pela divisão pentapartite, finalizando com a classificação de tributos.

2.1 Atividade financeira do Estado

A criação do Estado foi o meio encontrado para que fossem solucionados os conflitos oriundos de uma sociedade baseada na solidariedade, que por vezes falhava na presença da imposição dos interesses individuais.

Ao caracterizar a forma ideal de Estado hoje, Marcus Abraham¹ diz,

¹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro** / Marcus Abraham. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 4.

...Hoje podemos dizer que sua estrutura ideal é a de Estado de Direito, instituído pela vontade de todos os seus integrantes, através de um pacto social, submetido a um ordenamento jurídico, com a finalidade de promover o bem de todos.

Para que o Estado possa gerir a sociedade, atendendo as demandas da coletividade se faz necessário à *atividade financeira*, que determinará as receitas disponíveis e as despesas a se realizar, de modo que impere o bem da sociedade.

O Estado de Direito contemporâneo é uma organização que tem por objetivo oferecer à coletividade, através do respeito à aplicação de um ordenamento jurídico, as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem².

Para que o Estado possa realizar a tarefa de atender as necessidades coletivas, precisa de recursos financeiros, recursos estes que se dividirão em receitas originárias – oriundas do próprio patrimônio do Estado – e receitas derivadas – oriundas da arrecadação ou tributação.

Uma vez que o Estado não dispõe de recursos financeiros inesgotáveis, o mesmo deve gerir suas receitas com exímio. Ao exercer a função de gestor, o Estado deve atender às políticas e diretrizes impostas na realização das despesas públicas³.

Para que o Estado consiga atingir sua finalidade que é a manutenção da ordem social e o desenvolvimento da sociedade, utiliza-se do Direito. As atividades desenvolvidas pelo Estado, objetivando o bem comum serão pautadas no ordenamento jurídico de cada país. Explana Aliomar Baleeiro⁴,

determinadas necessidades coletivas são consideradas públicas em determinada época, ou em certo país, e não se revestem desse aspecto em outra época ou noutro país. É que a medida das intervenções do Estado, na vida humana, varia de país para país, e até mesmo no mesmo país, conforme a época, as tradições, as instituições políticas, é menor nos países de inclinações individualistas ou de fortes iniciativas individuais.

Portanto diante deste paradigma resta claro, que as regras de Direito serão estabelecidas pelos detentores do poder, para que sejam atendidos de maneira mais conveniente.

² ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro** / Marcus Abraham. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 4.

³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro** / Marcus Abraham. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 5.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 7.

Resta claro que a atividade financeira do Estado, se configurará a partir da sua arrecadação, gestão e aplicação dos recursos. Rubens Gomes de Souza⁵ caracteriza então a atividade financeira elucidando que,

simultaneamente com as atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais, policiais etc. que constituem a sua finalidade própria, o Estado exerce também uma atividade financeira, visando a obtenção, a administração e o emprego de meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho daquelas outras atividades que se referem à realização dos seus fins. A atividade financeira do Estado desenvolve-se fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; e finalmente a despesa, ou seja, o emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins visados pelo Estado.

Resta claro que a atividade financeira está relacionada diretamente com o cumprimento dos objetivos do Estado, é através dela que se torna possível atender os anseios sociais, e exercer as atividades de Estado. Frisando ser de suma importância que se respeite as três etapas da atividade financeira - as receitas, a gestão e as despesas – para que o Estado exerça com eficiência sua função.

2.2 Conceito de Tributo

A conceituação dos institutos do direito é geralmente extraída da doutrina. Entretanto, excepcionalmente quando há divergências doutrinárias o conceito pode ser definido em lei. Este é o caso do conceito de tributo, que está determinado legalmente. O dispositivo legal que traz tal conceituação é 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.

Diante da definição legal do conceito de tributo, este resta claro, porém é relevante observar as elucidaciones que a doutrina faz acerca de seus elementos.

Toda *prestação pecuniária*, o tributo tem a natureza pecuniária, pois o seu fim é assegurar que o Estado possua os meios financeiros necessários ao alcance dos seus

⁵ SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. Ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 4-5.

propósitos. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro⁶.

Compulsória. A conceituação inicial do elemento compulsório do tributo está muito bem explicada pelo professor Hugo de Brito Machado⁷,

Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. 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. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

Portanto não se pode relacionar a compulsoriedade da prestação tributária com a obrigatoriedade do pagamento do tributo. O ponto crucial é analisar a obrigação no seu nascimento e não no seu adimplemento. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele assume a obrigação⁸.

Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Devido ao caráter pecuniário da prestação tributária está deve ser realizada em moeda. O Direito Brasileiro não admite os tributos *in natura* e *in labore*.

Que não constitua sanção de ato ilícito. O tributo deve sempre ter como hipótese de incidência um ato lícito, diferentemente da sanção que tem como incidência ato ilícito. Nos dizeres de Luciano Amaro⁹,

Registra-se o *caráter não sancionatório do tributo*, dele distinguindo-se, portanto, as prestações pecuniárias que configurem punições de infrações. Não se paga tributo *porque* se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada.

É necessário que se compreenda que hipótese de incidência trata-se da descrição de uma situação em lei, e o fato gerador, trata-se da realização do ato que configure a hipótese de *incidência*. Portanto, os rendimentos obtidos de uma atividade ilícita, podem ser tributados, uma vez que a ilicitude está presente no ato como se obteve a renda e não no fato de obter a renda. Os dizeres do professor Hugo de Brito Machado¹⁰ elucidam bem a diferença entre hipótese de incidência e fato gerador,

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.57.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.57.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 58.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 47.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 59.

Quando se diz que tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na *hipótese de incidência* tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. 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.

Pode-se tomar como exemplo, o traficante que obtém sua renda através do tráfico de drogas, atividade tipificada como ilícita, entretanto o fato de obter renda não é ilícito, e sim a forma como se obtém. Portanto, o fato de obter renda, seja ela qual for sua origem gera a obrigação de pagar o imposto de renda, pois, há previsão legal desta hipótese de incidência.

Conclui-se, que a prática de atividades lícitas ou ilícitas podem ser passíveis de tributação, pois, a hipótese de incidência do tributo é lícita, não importando a natureza (lícita ou ilícita) do fato gerador.

Instituído em lei. Respeitando-se o princípio da legalidade, e pelo disposto no art. 150, I, da CF/88¹¹, o tributo somente poderá ser instituído por lei.

Em regra o tributo é instituído por lei ordinária, porém a Constituição Federal em alguns casos exige a criação de Lei Complementar para tal ato. A existência de Lei Complementar que estabeleça normas gerais – que explique sobre um tributo – não significa a instituição deste imposto.

O art. 146, III, “a” da CF/88, dispõe sobre as atribuições da Lei Complementar quando está tem caráter elucidativo sobre um tributo,

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Trata-se do poder que a autoridade administrativa possui. Tanto que os administrativistas utilizam o termo poder vinculado ao invés de atividade vinculada, termo presente no Código Tributário Nacional.

Existem três classificações para as atividades administrativas, que estão ligadas a autonomia que a autoridade possui no desempenho de suas atribuições, quais sejam,

¹¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

arbitrárias, discricionárias e vinculadas. Sendo a última estreitamente relacionada com os tributos.

A atividade arbitrária foge ao que se espera do Estado de Direito, uma vez que, a autoridade administrativa não possui limites no desempenho de suas atividades, não se submete ao ordenamento jurídico, portanto violando o mesmo.

A atividade discricionária já impõe limitações no desempenho das atribuições da autoridade, uma vez que estão estabelecidos em lei os fins almejados, a forma a ser percebida, e a competência que a autoridade possui. Portanto, dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir¹².

Diferentemente da atividade discricionária na atividade vinculada à autoridade administrativa não goza da mesma liberdade. Pois, a lei não permite julgamento da autoridade, pois a mesma está vinculada ao disposto em lei.

A autoridade está totalmente vinculada ao comando legal, portanto se a lei possuir qualquer hesitação a mesma deve ser solucionada de forma normativa. Portanto, a atividade de determinação e de cobrança de um tributo será sempre vinculada a uma norma¹³.

2.3 Espécies tributárias

O Código Tributário Nacional em seu artigo 5º reconhece três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria¹⁴. Já na Constituição Federal encontramos a previsão de outras duas espécies tributárias, quais sejam as contribuições sociais – nomenclatura já superada pela doutrina, tratando-se hoje por contribuições especiais – no artigo 149 da CF/88, e do empréstimo compulsório no artigo 148 da CF/88.

Existem algumas divergências em meio aos doutrinadores em relação às espécies tributárias. Hugo Machado de Brito reconhece haver quatro espécies tributárias, deixando de fora do seu rol o empréstimo compulsório¹⁵,

...O empréstimo compulsório é uma categoria jurídica autônoma. Tem sua própria identidade. Sua natureza jurídica específica. Não é uma espécie de tributo, como pode parecer. A norma do art. 4º CTN, a dizer que é irrelevante a destinação legal do produto arrecadado, refere-se a receita. [...] O que importa para a determinação da natureza jurídica do tributo e de cada uma de suas espécies é o que está na relação ente o Tesouro e o contribuinte. Já a norma da Constituição Federal de 1967, com redação dada pela Emenda 1/1969, ao dizer que ao empréstimo compulsório são

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 62.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 63.

¹⁴ CTN, Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 65.

aplicáveis as disposições constitucionais relativas aos tributos, confirma que o empréstimo compulsório não é tributo. Se fosse, não seria necessária tal norma na Constituição.

Para Aliomar Baleeiro os fiscos ao redor do mundo sempre buscaram a redução dos direitos dos contribuintes, e o aumento do poder do Estado, portanto o Direito Tributário como ramo do Direito Público, foi firmado para que houvesse o equilíbrio entre os dois lados, ente tributante e o contribuinte. No Brasil somente após a Constituição de 1988 que se reconheceu na jurisprudência dos tribunais Superiores que as contribuições sociais (contribuições especiais) e o empréstimo compulsório possuem a mesma natureza de tributo, e estariam ambas sujeitas ao poder de tributar disposto no art. 150 da CF/88¹⁶. Portanto, podemos dizer que Baleeiro defendia a divisão pentapartite.

Ricardo Lobo Torres, conclui que a Constituição Federal adotou a divisão quadripartida, sendo, impostos, taxas, contribuições e o empréstimo compulsório. Elencando as contribuições de melhoria e as contribuições especiais no rol de contribuições¹⁷.

Para fins deste trabalho usaremos a visão pentapartite, por considerar ser a mais abrangente em relação às espécies tributárias. Portanto a seguir será feita uma breve conceituação dos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

2.3.1 Imposto

Segundo o disposto no art. 145, I, da CF/88, os impostos poderão ser instituídos pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O conceito do referido tributo é extraído do Código Tributário Nacional em seu artigo 16:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte¹⁸.

Pela definição dada no art. 16 do CTN, se entende que o imposto não é um tributo com receita vinculada. O fato gerador da obrigação tributária não está relacionado a nenhuma

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. - 12. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 46.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro público e tributário** – 19ª edição, revista e atualizada / Ricardo Lobo Torres. – Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 375.

¹⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm, acessado em 30/10/2015.

atividade específica do Estado dirigida ao contribuinte. Não se faz necessário a contraprestação estatal pelo imposto pago.

Por se tratar o imposto de um tributo não vinculado a contraprestação estatal o seu fato gerador será determinado pela lei quando da ocorrência de determinadas situações, tais como, a aferição de renda (IR), aquisição de imóvel (ITBI), possuir bens (IPTU, ITR OU IPVA), transmissão ou doação de patrimônio (ITCMD).

2.3.2 Taxa

As taxas são instituídas pelos mesmos entes que fazem a instituição do imposto, sua instituição e definição estão asseguradas pelo art. 145, II, da CF/88.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

A definição de taxa encontrada no Código Tributário Nacional no art. 77 é a mesma dada pelo art. 145, II, da CF/88,

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.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

A taxa diferentemente do imposto possui receita vinculada, sua arrecadação está diretamente ligada a uma contraprestação estatal. Aliomar Baleeiro traz uma relevante conceituação de taxa¹⁹,

Taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza do serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos.

Portanto, para que se tenha a cobrança de taxas se faz necessário à contraprestação estatal, onde o contribuinte esteja utilizando-se do serviço ou o tenha a sua disposição.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. - 12. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 842.

Restando claro que o fato gerador da taxa é uma prestação de serviço público, realizada pelo Estado.

2.3.3 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria segundo o disposto no art. 145, III, da CF/88 será instituída pelos mesmos entes que os impostos e as taxas.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O Código Tributário Nacional, não trouxe uma definição para o referido tributo, entretanto dispõe sobre a contribuição de melhoria nos art. 81 e art.82:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Ela distingue-se tanto do imposto, e da taxa. Pois, ela não pode ser exigida pelo Estado sem preencher todos os requisitos encontrados nos dispositivos legais, e tão menos se trata de uma contraprestação estatal. A contribuição de melhoria é um tributo instituído para evitar o enriquecimento ilícito dos proprietários de imóveis valorizados em decorrência de obra pública.

O referido tributo incidirá quando da ocorrência de obra pública, que pelos valores empregados na obra, e pelas melhorias ocasionadas por esta, gere valorização do imóvel e

consequentemente a elevação do seu preço. Por se tratar de uma obra que vise o bem da coletividade e ter sido utilizados recursos públicos, para a sua execução, se faz justo que quem tenha seu imóvel valorizado restitua parte disto aos cofres públicos, para não ser beneficiado pelo dinheiro de terceiros.

Luciano Amaro traz uma relevante elucidação sobre as contribuições de melhoria²⁰,

A valorização das propriedades adjacentes é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. A valorização é a *medida* da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe, a nosso ver, a contribuição. O tributo não se legitima pela *simples realização da obra*.

Pelo entendimento de Amaro fica claro que não basta a realização da obra para que se institua a contribuição de melhoria, e sim que ela tenha contribuído diretamente com a valorização do imóvel. Pois, se houver a cobrança do referido tributo em relação a imóvel que não sofreu valorização o enriquecimento ilícito estaria ocorrendo por parte do Estado.

2.3.4 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório tem sua instituição prevista no art. 148 da CF/88,

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Em regra os tributos são instituídos por lei ordinária, entende-se que neste caso a instituição se dará por lei complementar, pois, esta apresenta maior rigor formal.

A instituição deste tributo não deve ser a primeira opção o Estado para os casos que lhe autorizem, pois, trata-se de um recurso de ingresso temporário, nos cofres públicos, e gera ainda a obrigação de o Estado restituir os valores que foram tomados a título de empréstimo.

Não há indicação na Constituição Federal dos fatos geradores do empréstimo compulsório²¹,

Em suma, a União tem competência para instituir o empréstimo compulsório, atrelado ou não a uma atividade estatal *dirigida ao contribuinte*, mas só pode

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 69

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 74

exercitar essa competência se presente um dos motivos previstos. À lei (complementar) que instituir o empréstimo compulsório caberá definir-lhe o fato gerador.

2.3.5 Contribuições Especiais

O respaldo para a instituição das contribuições especiais está no art. 149 da CF/88, no referido dispositivo está à nomenclatura contribuições sociais, mas como já antes explicado, a referida nomenclatura fora superada pela doutrina e neste trabalho utilizaremos a expressão Contribuições Especiais,

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

O referido tributo tem sua finalidade definida na Constituição, quais sejam interesses de categorias profissionais ou econômicas e a seguridade social.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas visam o subsídio financeiro de atividades relacionadas ao interesse de determinada classe seja ela profissional ou econômica. São contribuições parafiscais, já que não são instituídas em favor diretamente do Estado, mas sim de entidades privadas, quais sejam o Sistema S, sindicatos e conselhos profissionais.

As contribuições sociais são instituídas para garantir que a seguridade social seja mantida, e possa expandir sua atuação. A seguridade social abrange a saúde, assistência social e a previdência social.

2.4 Classificação dos tributos

Muitas são as classificações dadas aos tributos, entretanto neste trabalho por uma questão de pertinência ao tema nos ateremos às classificações trazidas por Luciano Amaro²².

- *Quanto a competência tributária*, o conceito desta classificação é muito bem empregado por Roque Carrazza²³,

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I da CF/88), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

Os tributos serão elencados em federais, estaduais ou municipais, de acordo com a sua conexão com cada ente tributante. O Distrito Federal, no entanto de acordo com o disposto no art. 155 da CF/88 terá a competência dos impostos estaduais; e mesmo no art. 156 da CF/88 que trata sobre os impostos municipais não haver menção da competência do Distrito Federal sobre estes impostos, há previsão constitucional para tal. Segundo o art. 147 da CF/88 o Distrito Federal terá competência sobre os impostos Municipais.

- *Quanto a sua finalidade*, diz-se que os tributos são fiscais quando a sua finalidade é a arrecadação, geração de receita para o Estado, como no imposto de renda. São extrafiscais quando a sua finalidade é a regulação econômica, onde se busca o estímulo ou desestímulo de certas práticas, como ocorre com o Imposto de Importação, que visa o equilíbrio da “balança econômica”.

- *Quanto à sua repercussão econômica*, são divididos em diretos e indiretos.

O tributo direto é aquele devido “de direito” por quem realmente “de fato” suporta o ônus do tributo, ou seja, o próprio contribuinte arcará com o ônus, como no caso do Imposto de Renda.

No tributo indireto a situação jurídica é dispare da elencada anteriormente, aqui o tributo é devido por um indivíduo o qual denominamos de “contribuinte de direito”, que fará o pagamento do tributo, no entanto repassará a carga para um terceiro, ou seja, o “contribuinte de fato”, que na realidade é quem está arcando com o ônus do tributo.

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 110 a 114.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 593.

É relevante trazer a explicação de Valcir Gassen sobre a referida classificação²⁴,

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.

A análise crítica e a elucidação do impacto que os tributos indiretos geram na distribuição de renda serão feitas com mais afinco na parte 4 - **Regressividade da matriz tributária** do presente trabalho.

- *Quanto à sua essencialidade*, os tributos são classificados em seletivos e não seletivos.

A seletividade do tributo está ligada a sua essencialidade, portanto os bens ou produtos considerados como supérfluos, luxuosos ou de ostentação, terão suas alíquotas graduadas com o fim de onerar de forma mais grave os consumidores desse tipo de bem, uma vez que ele não é essencial e sim para “mero” subsidiário do ego. Já os bens essenciais terão suas alíquotas graduadas de forma a reduzir a incidência do tributo, por vezes o bem estará no âmbito da não incidência. Usa-se como o exemplo o IPI.

Em relação aos tributos não seletivos, eles não se preocuparam em verificar a essencialidade do bem. Cita-se como exemplo o ICMS, mesmo que excepcionalmente ele possa operar de forma seletiva²⁵.

- *Quanto à objetividade e subjetividade do fato gerador*, podem ser classificados em reais ou pessoais.

O tributo pessoal é o que considerará aspectos individuais do contribuinte, sendo, pois subjetivo. A Constituição Federal no art. 145, § 1º, elenca a pessoalidade²⁶,

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º 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.

²⁴ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 59-60.

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 113.

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm, acessado em 02 de Novembro de 2015.

Os tributos reais não consideram os aspectos pessoais do contribuinte, se além ao bem. Analisando suas características objetivas. Exemplificando temos o, ITBI, ITCMD, IOF, dentre outros.

- *Quanto à natureza do fato gerador*, são classificados em vinculados ou não vinculados.

Os tributos vinculados são os que têm sua receita ligada a uma contraprestação do Estado. Como no caso da taxa, por exemplo, a taxa de coleta de lixo só será cobrada nos locais onde o serviço é prestado, importante é ressaltar que mesmo o consumidor que não se utilizar desse serviço, mas o tiver a sua disponibilidade e em potencial de uso deverá pagar o tributo, porém aquele consumidor que não tiver o serviço a sua disposição fica isento do mesmo. Além das taxas temos também as contribuições como exemplo

Os tributos não vinculados são os que não precisam de contraprestação estatal para fazer jus a sua receita. Tal é o caso dos impostos. O art. 16 do CTN dispõe sobre a não vinculação dos impostos²⁷.

- *Quanto às características do fato gerador*, são classificados em tributos sobre a renda, consumo e patrimônio.

Os tributos sobre a renda incidiram quando da geração de capital pelo contribuinte, ou seja, quando ele auferir riqueza (IR). Os tributos sobre o consumo incidiram no momento em que se gasta a riqueza acumulada, dessa forma oneram o consumo da riqueza (ICMS, IPI, ISS). Já os tributos sobre o patrimônio, incidem sobre os bens do contribuinte, ou seja, sobre os produtos da riqueza que ele acumulou (IPVA, IPTU, ITR, ITBI).

- *Quanto à fase do processo produtivo ou comercial*²⁸, são classificados em monofásicos ou plurifásicos.

Monofásicos são os tributos que gravam apenas uma fase do processo produtivo.

Plurifásicos são os tributos que gravam mais de uma ou todas as fases do processo produtivo.

- *Quanto à técnica de aplicação dos tributos multifásicos*, são classificados em cumulativos e não cumulativos.

Os tributos cumulativos são os que incidem em várias fases do bem, e nessa modalidade não se faz o abatimento do que incidiu nas fases anteriores. Já nos tributos não

²⁷ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

²⁸ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 61.

cumulativos o tributo incidirá sobre o que se agregou ao bem na nova fase, permitindo-se que se deduza o valor gravado nas fases anteriores.

Concluído o estudo da tributação no Brasil, pode-se perceber como se dá a atividade financeira, quais são os meios presentes na legislação que regulamentam a tributação. O objetivo desse capítulo era deixar claro conceitos e classificações que serão de suma importância para os tópicos que serão tratados neste trabalho. O próximo capítulo fará uma análise da Matriz Tributária brasileira elencando os pontos passíveis de críticas do referido sistema.

3 Análise da matriz tributária

O intuito deste capítulo é proporcionar a compreensão do que é uma matriz tributária, bem como conceituar tributo sobre o consumo, sobre a renda e sobre o patrimônio para que possamos entender como essas bases de incidências são capazes de impactar a renda dos contribuintes e, por fim, analisaremos a tributação nacional comparada a alguns países da OCDE e da América Latina.

3.1 Conceito de matriz tributária

Está consagrada no Brasil a expressão “sistema tributário”, que inclusive nomeia o primeiro livro do Código Tributário Nacional. Entretanto a referida expressão trata-se muito mais de uma análise semântica do ordenamento jurídico, deixando de lado uma ampla análise, que seja capaz de abarcar os aspectos internos e externos.

Quando se trata de discussões em relação ao Direito Tributário geralmente se fala em tributos, visando a relação contribuinte e ente tributante, falam-se ainda em competência tributária, limitações do poder de tributar e a relação entre os entes federativos.

Visando analisar o fenômeno tributário de forma ampla, elencando seus pontos críticos e correlacionando com o ordenamento jurídico em vigor adotar-se-á o conceito de “Matriz Tributária”.

Valcir Gassen²⁹ contribui de forma importante para a consolidação do conceito de Matriz Tributária. Ele não visa à substituição da expressão “sistema tributário” por “matriz

²⁹ GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 32-33.

tributária”, e sim busca trazer um conceito que seja capaz de tratar o fenômeno tributário de forma mais ampla e mais precisa.

Assim, entende-se por matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.

O professor deixa claro que o objetivo da conceituação que ele traz é colaborar para que os estudos acerca do fenômeno tributário possam ser realizados analisando a complexidade que abarca tal fenômeno. “... compreender de forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existente em determinado Estado³⁰”.

Diz ainda ser necessário compreender e conhecer três pontos para que se tenha a percepção semântica acerca da expressão matriz tributária, quais sejam, o processo histórico de cisão entre poder constituído e propriedade; a propriedade como direito em um contexto de pós-tributação e por fim a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação.

Nos dizeres de Cristiano Kinchescki³¹,

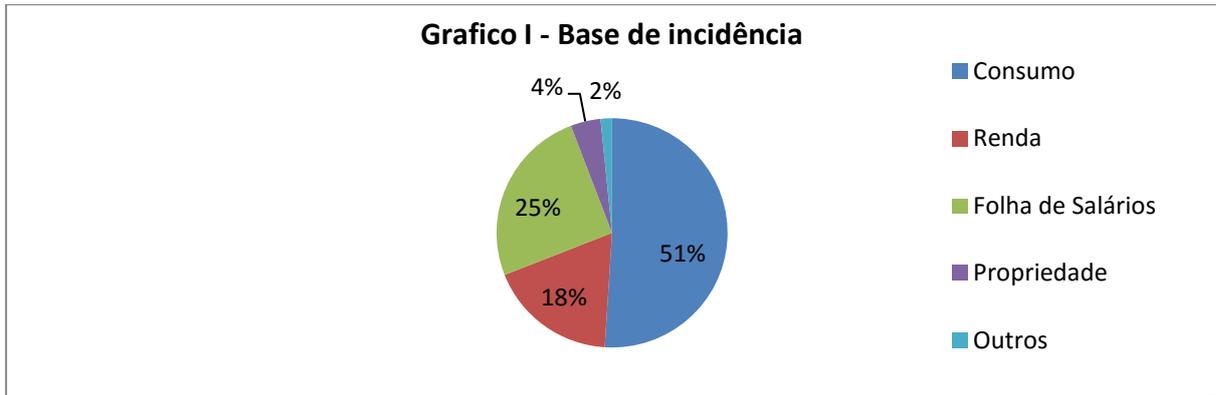
A compreensão do conceito de matriz tributária é pressuposto fundamental para a concepção e desenvolvimento de um sistema tributário eficiente e deve ser avaliado por ocasião da elaboração de qualquer proposta de reforma tributária, que de fato objetive o desenvolvimento econômico e social do Estado.

Compreendemos que o objetivo do conceito de matriz tributária é abarcar os fatores internos e externos ao fenômeno jurídico da tributação, percebe-se que o maior problema do “sistema tributário” brasileiro hoje é má distribuição de carga tributária. Fato que nos leva a base do problema que é termos uma matriz regressiva, que em muito contribui para a desigualdade social. A problemática da matriz tributária brasileira será abordada neste capítulo e no seguinte.

³⁰ GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 33

³¹ KINCHESCKI, Cristiano. (In) A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 115

O gráfico³² a seguir retrata a carga tributária por base de incidência no ano de 2014



Com base nos dados do gráfico podemos partir para a análise da tributação sobre o consumo; tributação sobre a renda e tributação sobre o patrimônio.

3.2 Tributação sobre o consumo

O gráfico acima exposto mostra que a maior percentagem da carga tributária é sobre o consumo. Os tributos sobre consumo representaram 51% da arrecadação total no ano de 2014, estes dados já demonstram um caráter regressivo da matriz tributária brasileira. Os tributos sobre o consumo que apresentaram a maior incidência na arrecadação total³³ foram ICMS (20,80% da arrecadação total), Contribuição para a Previdência Social (17,29% da arrecadação total) e COFINS (10,54% da arrecadação total).

Por estes dados podemos perceber que proporcionalmente as populações de baixa renda pagam mais tributos, do que os contribuintes de maior poder aquisitivo, uma vez que suportam a mesma carga tributária indireta. Então percentualmente o impacto na renda dos contribuintes de menor poder aquisitivo com a tributação indireta é maior.

Valcir Gassen conceitua tributos sobre o consumo com muita clareza, “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos³⁴”.

³² Dados extraídos do quadro 12 do Capítulo 6 (Análise por base de incidência – enfoque econômico) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 04/11/2015.

³³ Dados extraídos da Tabela TRIB 00 Receita Tributária por Tributo e Competência - 2013 e 2014, do Anexo A, do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 06/11/2015.

³⁴ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 94-95.

Quando se tributa mais sobre o consumo do que sobre a renda, não se consegue promover a adequada distribuição de renda, pois todos são tributados no mesmo valor sobre determinado produto, então percentualmente o impacto na renda dos contribuintes de menor poder aquisitivo com a tributação indireta é maior.

Conclui-se que o contribuinte paga mais tributos indiretos do que diretos, fato que ocorre pelo princípio da repercussão tributária³⁵. Com a elevada carga tributária presente nos bens e serviços torna-se difícil promover a justiça fiscal, nos tributos sobre o consumo não há que se falar em alíquotas progressivas para os consumidores finais, pois, estes estão apenas suportando a carga tributária. Por isso se faz necessária a reversão desse quadro, passando-se a ter uma maior tributação sobre renda e patrimônio, pois, aqui há de se falar em alíquotas progressivas associadas à capacidade contributiva do contribuinte.

3.3 Tributação sobre a renda

A finalidade do imposto de renda é promover a redistribuição de renda, fato este que justifica a sua competência pelo ente federal. No ano de 2014 os tributos sobre a renda representaram cerca de 18% da arrecadação total. O art. 43 do CTN dispõe sobre o referido imposto,

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

³⁵ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 94.

O grande problema do IR consiste em o mesmo apresentar poucas alíquotas, o que torna sua progressividade pouco eficiente. As tabelas³⁶ I e II abaixo corroboram com a afirmação anterior, demonstram a existência de uma faixa de isenção e mais quatro alíquotas,

Tabela I

Base de Cálculo em R\$	Alíquota %	Parcela a Deduzir do Imposto em R\$
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

Tabela vigente entre os meses de janeiro e março de 2015

Tabela II

Base de Cálculo em R\$	Alíquota %	Parcela a Deduzir do Imposto em R\$
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Tabela vigente a partir do mês de abril de 2015

Em uma breve análise das tabelas fica claro que a existência de poucas alíquotas tornam as faixas de tributação muito extensas, e o fato de a alíquota máxima já ser empregada ao contribuinte que teve rendimento mensal superior a R\$ 4.463,81 na tabela 1 e rendimento mensal superior a R\$ 4.664,68 na tabela 2. Isso demonstra mais uma vez o caráter regressivo da matriz tributaria, pois ela não consegue tributar em maiores proporções quem tem a maior capacidade contributiva.

Pelas tabelas fica claro extrair o exemplo que o contribuinte que auferir renda mensal de R\$ 5.000,00 será tributado pela mesma alíquota que o contribuinte que auferir renda mensal de R\$ 50.000,00 o impacto no orçamento de ambos será de maneira extremamente opostas, para o primeiro contribuinte se torna mais difícil poupar dinheiro, e fazer suas reservas econômicas, enquanto que para o segundo poupar é mais fácil, pois, ele está proporcionalmente sendo menos tributado, o que contribui mais uma vez para a concentração de riquezas.

Conclui-se que para o imposto de renda exercer o seu papel previsto de redistribuição de riquezas se faz necessário à criação de mais alíquotas, que possibilitem um estreitamento

³⁶ Jota Contábil. **Tabela IRPF 2015.** Disponível em, <http://jotacontabil.com.br/capa.asp?idpagina=321&gclid=COOTj8Cho8kCFU2BkQodQwYAMw>, acessado em 18 de novembro de 2015.

das faixas de renda mensal, uma maior tributação sobre os ganhos de capital, e menor tributação sobre os ganhos provenientes do trabalho. Uma maior progressividade de alíquotas proporciona uma maior arrecadação, uma vez que, quem ganha mais estará contribuindo com mais, e propicia que se desonere o contribuinte com menor poder aquisitivo, promovendo assim a redistribuição da renda.

3.4 Tributação sobre o patrimônio

Para o ano de 2014, a tributação sobre o patrimônio representou 4% da arrecadação total. Torna-se claro que esta base de incidência é pouco utilizada na matriz tributária brasileira.

Uma vez que os tributos sobre o patrimônio representam uma parcela tão pequena da arrecadação total, podemos perceber que esta base não está sendo utilizada como meio de combate a concentração de renda no país.

Entretanto, pelo fato dos tributos sobre o patrimônio serem tributos diretos, essa base de incidência deveria ser mais utilizada para que se revertesse o cenário atual da má distribuição de renda. Os tributos diretos quando se busca uma matriz tributária progressiva, que onera mais quem tem maior poder aquisitivo e onera menos quem tem o menor poder aquisitivo devem ser os mais privilegiados.

Resta claro que a má utilização dos tributos sobre o patrimônio, demonstra um descaso do legislador brasileiro - por talvez serem eles os detentores de patrimônio - em criar uma matriz eficiente, que seja capaz de promover a distribuição de renda, e onerar mais quem tem capacidade contributiva para tal³⁷.

Analisando conceitualmente a tributação sobre o patrimônio pode ser em relação ao patrimônio acumulado ou a transferência de patrimônio. Encontramos na citação de Henry Tilbery³⁸ relevante elucidação,

A tributação sobre o patrimônio pode atingir a situação estática, isto é, o estoque de bens patrimoniais em um determinado momento, geralmente no primeiro dia do exercício fiscal, ou o movimento dinâmico, isto é, o acréscimo patrimonial por transferência de bens patrimoniais. A matéria visada por esta imposição tributária não é a mais-valia dos bens já pré-existentes no patrimônio do contribuinte, mas sim

³⁷ GASSEN, V. e SILVA, J. (In)A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 263

³⁸ TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 295. *apud* GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 264

o acréscimo decorrente do ingresso de novos bens, principalmente de herança e doação.

Superada a questão da tributação sobre o patrimônio acumulado ou transferido. Faz-se necessário observar a diferença existente entre os bens acumulados frutos do trabalho ou recebidos de forma gratuita. No que tange a transferência gratuitas de bens, pode-se dizer que é o ponto para se encontrar um equilíbrio da matriz tributária, focando-se em construir uma herança social superanda a herança familiar³⁹.

Alguns exemplos podem ser dados para elucidar a má utilização da base de incidência sobre o patrimônio. Começaremos por citar o exemplo do ITR no ano de 2014 que arrecadou 0,05% do total da arrecadação tributária, montante que soma 900 milhões. Se levamos em conta grande concentração de terras que ocorre no país, e que as grandes propriedades estão nas mãos de poucos, fica claro como esse tributo é mal empregado. O grande proprietário de terras possui capacidade contributiva. Com esse percentual de arrecadação pode-se afirmar que o referido tributo não causa impacto ao grande proprietário, o que contribui para que não haja o combate à concentração de terras.

No que concerne ao IPVA, o caráter regressivo da matriz tributária se mostra mais evidente. O referido tributo sucedeu Taxa Rodoviária Única (TRU), que se restringia a veículos automotores⁴⁰. O grande problema existente em relação ao IPVA é que as embarcações (lanchas, iates, etc..) e aeronaves como pequenos jatos e helicópteros não estão sendo tributados, enquanto os veículos terrestres estão.

Quando da existência da TRU, que era uma taxa sua receita era vinculada a manutenção de rodovias, pois era cobrada dos veículos terrestres, entretanto na conversão para imposto, onde se buscava uma maior flexibilidade o tributo deveria ter se estendido para os veículos marítimos e aéreos, uma vez que o possuidor de um helicóptero ou de uma lancha tem capacidade contributiva maior do que um proprietário de veículo terrestre popular.

O IPVA se fosse bem empregado, e estendido aos veículos marítimos e aéreos, poderia em muito estar contribuindo para a uma efetiva distribuição de renda, pois, se estaria onerando mais quem tem maior capacidade contributiva e menos quem tem menor capacidade contributiva. E consequentemente a arrecadação representaria um percentual maior na

³⁹ GASSEN, V. e SILVA, J. (In)A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 264

⁴⁰ FERNANDES, Sarah. **Reforma tributária: enquanto carros pagam IPVA, helicópteros e barcos são isentos**. Disponível em <http://www.redebrasilatual.com.br/economia/2013/04/familias-mais-pobres-pagam-mais-impostos-modelo-mantem-concentracao-de-renda>, acessado em 13 de novembro de 2015.

arrecadação total o que propiciaria uma redução nos tributos sobre o consumo, um dos meios de se promover a “justiça fiscal”.

Concluída a análise da carga tributária brasileira, e a constatação de que seu caráter é regressivo, passa-se a um breve panorama da carga tributária brasileira em relação aos países da OCDE, e em relação aos países da América Latina, para se demonstrar que os pilares de sustentação da matriz tributária brasileira são incapazes de promover a distribuição de renda.

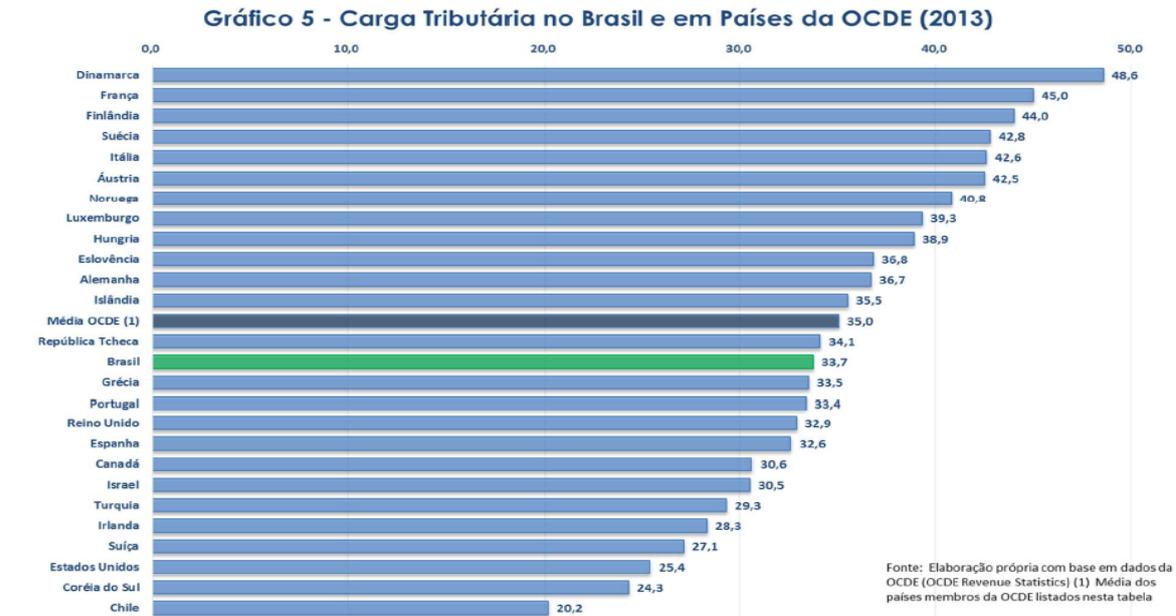
3.5 Panorama da tributação nacional no cenário internacional

É importante dizer que as análises da carga tributária nacional no cenário internacional devem ser feitas de maneira cuidadosa e não devemos considerar os dados como absolutos, uma vez que os países não possuem a mesma matriz tributária, em consequência há tributos em um país que não existem em outros, e sempre devemos lembrar-nos de considerar os aspectos externos do ordenamento jurídico.

O gráfico abaixo⁴¹ demonstra um comparativo da carga tributária do Brasil e dos Países da OCDE em 2013. Em 2013 a carga tributária brasileira representou 33,7 % do PIB⁴². Pelo gráfico podemos perceber que o Brasil quando se analisa a carga tributária total, em relação aos países da OCDE está abaixo da média dos 35 %, entretanto quando partimos para a análise isolada das bases de incidência, podemos perceber as causas da regressividade da matriz tributária brasileira.

⁴¹ Gráfico 5 do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.

⁴² Dado extraído da Tabela TRIB 00 do Anexo A ⁴² Dado extraído da Tabela TRIB 00 do Anexo A do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.



Quando se fala em renda o Brasil em relação aos países da OCDE é o segundo que menos tributa esta base de incidência, como podemos perceber no gráfico exposto abaixo⁴³. Como já dito no tópico da tributação sobre a renda neste capítulo, essa base de incidência é mal empregada pelo país, por se tratar de um tributo direto, deveria ser responsável por uma maior parcela da arrecadação brasileira. Como já fora mencionado, os tributos que são capazes de contribuir para uma distribuição de renda mais eficaz são os tributos diretos, que aqui podemos elencar em tributos sobre a renda e tributo sobre o patrimônio.

A média da OCDE para a tributação sobre a renda é de 11,7, e o Brasil no ano de 2013 tributos esta base em 6,1, o que representa aproximadamente a metade da média dos outros países. Percebe-se aqui uma grande diferença. Hugo de Brito Machado⁴⁴ ao falar do Imposto de Renda diz,

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste/SUDENE, pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia/SUDAM e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca/SUDEPE, entre outros organismos.

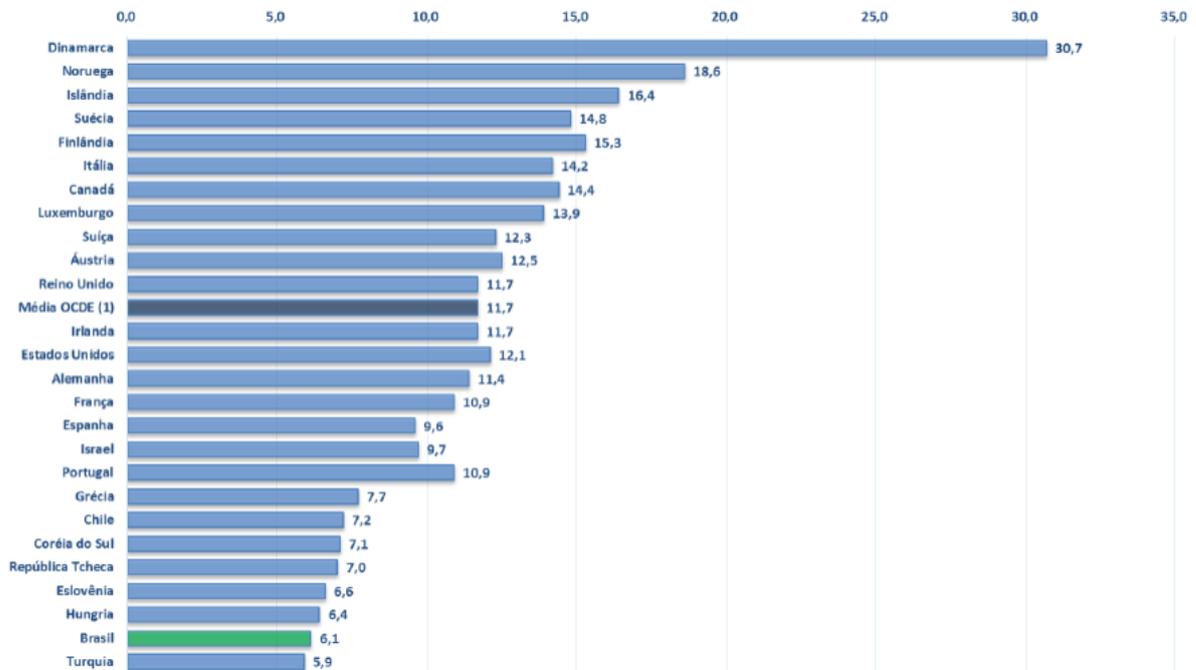
Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente fiscal, tem também função extrafiscal altamente relevante.

⁴³ Gráfico 6 do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 319-320.

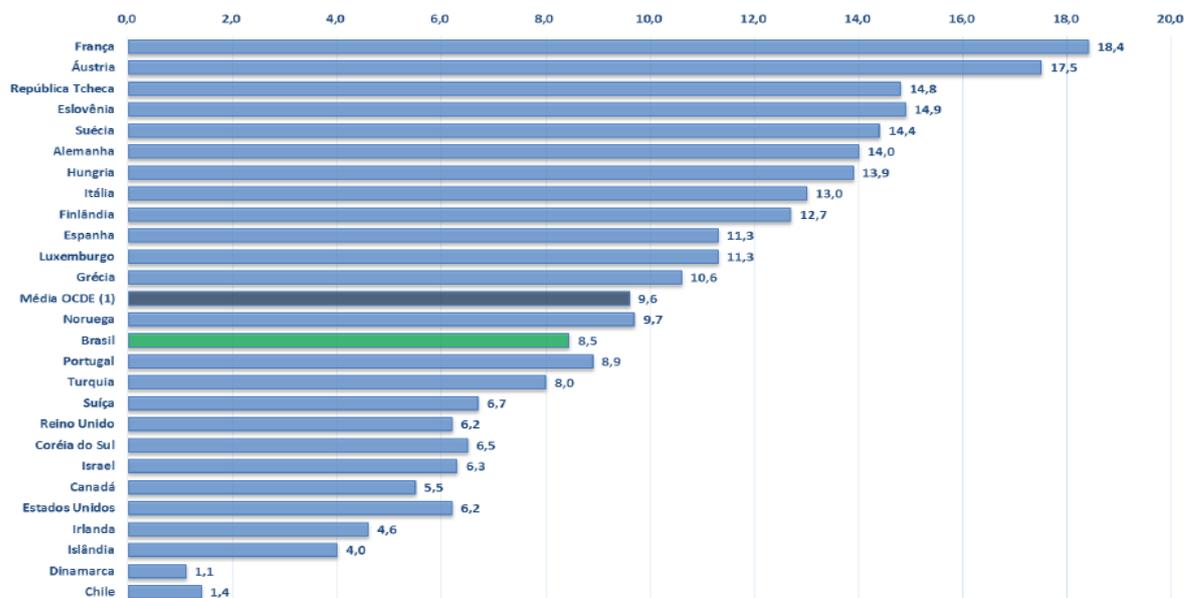
Com uma tributação tão baixa sobre a renda, torna-se difícil o cumprimento da função extrafiscal do IR, que seria a distribuição de riquezas.

Gráfico 6 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2013)



No que concerne à folha de salários podemos observar no gráfico⁴⁵ abaixo que o Brasil não apresenta grandes alterações em relação à média da OCDE.

Gráfico 7 - Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) - Brasil e Países da OCDE (2013)



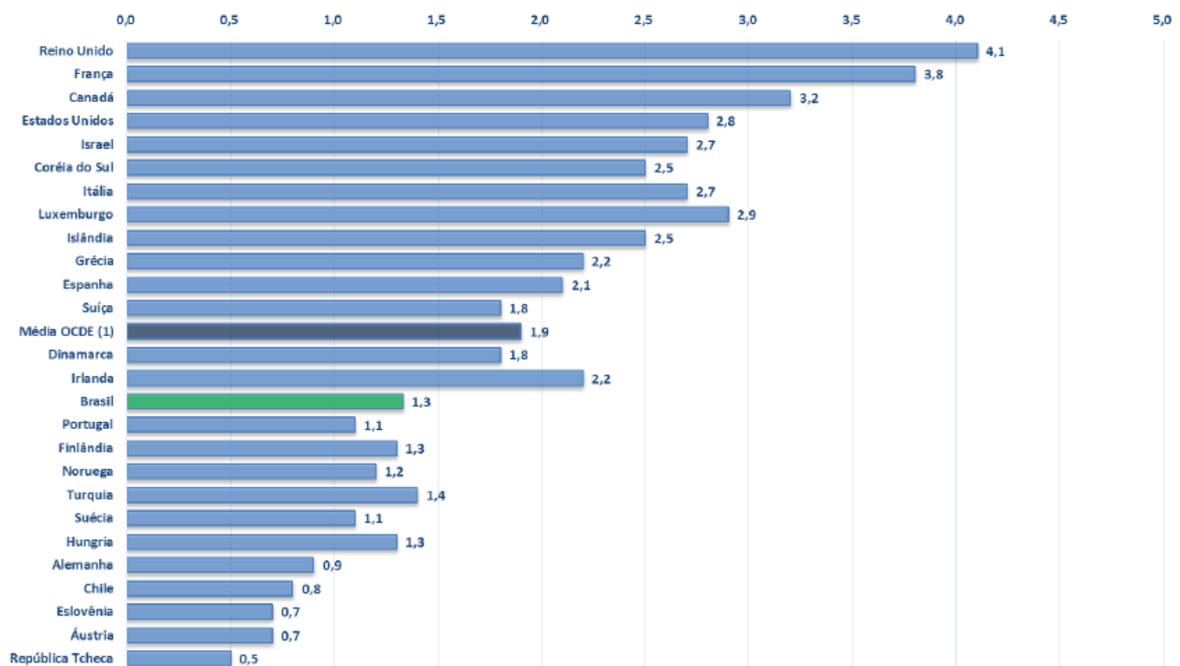
⁴⁵ Gráfico 7 do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.

Em relação à base de incidência propriedade no Brasil também não observamos grandes alterações em relação aos países da OCDE, como podemos constatar no gráfico⁴⁶ abaixo. Entretanto como elencado neste mesmo capítulo a tributação sobre o patrimônio também se trata de um importante instrumento de distribuição de riquezas. Os tributos sobre o patrimônio incidem diretamente sobre os bens que o contribuinte acumulou, ou recebeu gratuitamente. Neste sentido podemos utilizar as considerações de Valcir Gassen⁴⁷,

A tributação do patrimônio mostra-se como um campo fértil à atuação do Estado na concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º da CF). A tributação do aspecto dinâmico da propriedade, em especial da transmissão gratuita *causa mortis*, recebe um inaceitável tratamento legislativo, interpretativo e jurisprudencial no Brasil, marcado pela falácia da progressividade dos impostos reais.

Percebe-se que a ausência de alíquotas progressivas sobre a tributação do patrimônio, prejudica muito a distribuição de renda, para uma matriz eficiente se faz necessário à tributação progressiva dos tributos reais.

Gráfico 8 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2013)



⁴⁶ Gráfico 8 do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.

⁴⁷ GASSEN, V. e SILVA, J. (In)A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário.** Brasília: Consulex, 2012. p. 278.

Como já relatado anteriormente e demonstrado no Gráfico I do início do capítulo, o gráfico⁴⁸ abaixo demonstra que o Brasil tem utilizado a tributação sobre o consumo como seu principal pilar de sustentação da matriz tributária. No gráfico elaborado pela Receita Federal com base nos dados da OCDE, nota-se que o Brasil é o país que mais tributou em relação aos países membros desta organização.

O fato de o Brasil utilizar como fonte principal da sua arrecadação os tributos sobre o consumo fere o princípio da capacidade contributiva e contribuem para que a matriz tributária brasileira seja uma das mais regressivas do mundo⁴⁹. Para efeitos de elucidação⁵⁰,

Percebe-se de pronto que na matriz tributária brasileira temos uma forte tributação sobre o consumo e que se levarmos em consideração a tributação incidente sobre a seguridade social que repercute no consumo de bens e serviços é possível perceber o quanto ela é exacerbada.

O principal problema da tributação sobre o consumo é que não há em se falar de progressividade de alíquotas. Então o contribuinte de menor poder aquisitivo proporcionalmente suporta uma carga maior nos tributos indiretos.

Gráfico 9 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2013)

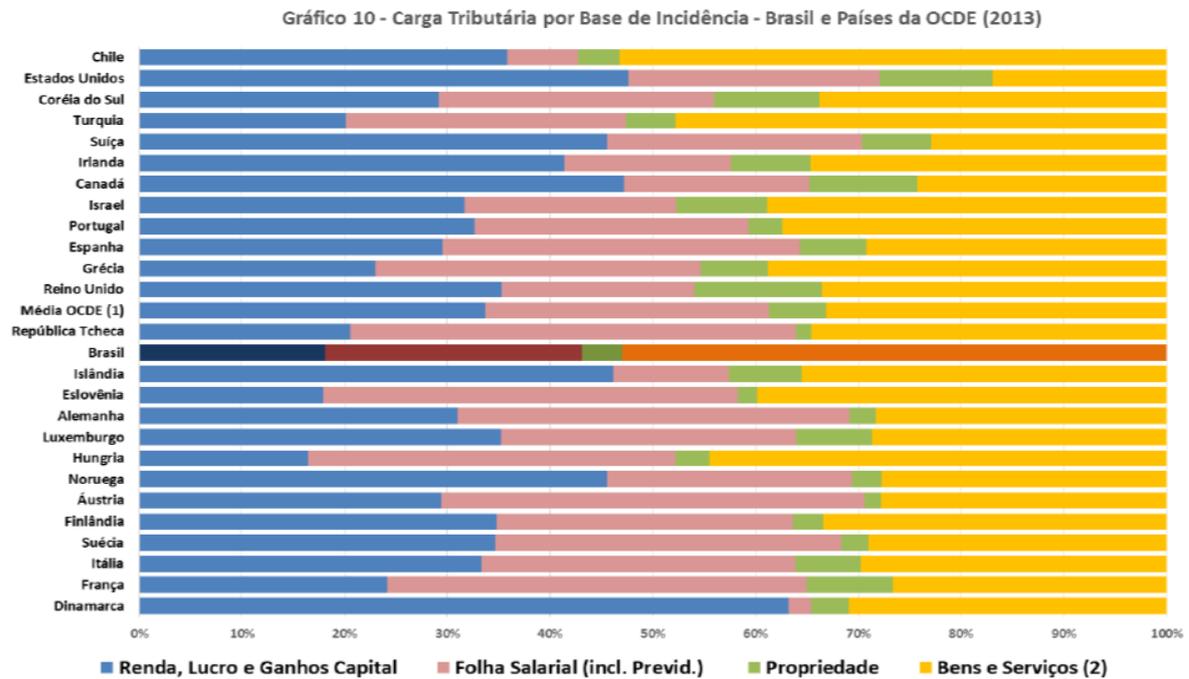


⁴⁸ Gráfico 9 do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.

⁴⁹ D’ARAÚJO, P.; GASSEN, V. e PAULINO, S. (In)Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário.** Brasília: Consulex, 2012. p. 283.

⁵⁰ D’ARAÚJO, P.; GASSEN, V. e PAULINO, S. (In)Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário.** Brasília: Consulex, 2012. p. 285.

O gráfico⁵¹ abaixo demonstra o comparativo da carga tributária por base de incidência do Brasil em relação aos países da OCDE.



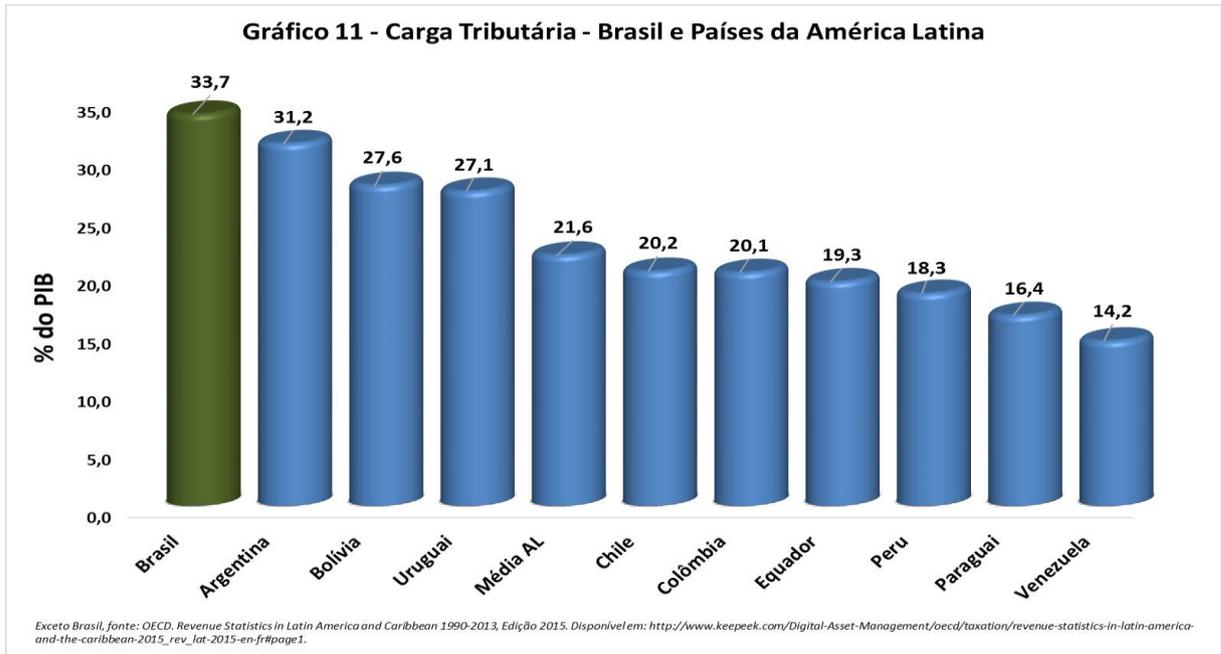
Com base nos dados fornecidos nos gráficos do relatório da Receita Federal pode-se analisar que o Brasil no que se refere à renda tributa menos do que a média dos países da OCDE, entretanto em relação a bens e serviços (tributação sobre o consumo) o Brasil é o país que mais tributa em relação aos países da OCDE, já em relação à Folha de Salários e Propriedade, não se observa variações significativas.

Esse comparativo das percentagens em relação à base de incidência mais uma vez demonstra o caráter regressivo da matriz tributária brasileira, deixando claro que o Brasil tributa sobre o consumo em maior proporção do que países desenvolvidos. Reforço o meu posicionamento de que com uma tributação tão elevada sobre consumo, torna-se extremamente difícil promover uma adequada e efetiva distribuição de renda.

Quando comparado a América Latina o Brasil é o país que apresenta a maior carga tributária, como fica demonstrado no gráfico abaixo⁵².

⁵¹ Gráfico 10 do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.

⁵² Dados extraídos do Capítulo 7 (COMPARAÇÃO INTERNACIONAL) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 08/11/2015.



Conclui-se que o Brasil apresenta carga tributária com valor semelhante à de países desenvolvidos, com um PIB elevado. Mas ressalta-se que em relação aos países da OCDE o Brasil apresenta a maior carga tributária sobre o consumo e a segunda menor carga tributária sobre a renda. Esse é um dos pontos que devem ser alterados para que o Brasil consiga apresentar uma matriz tributária progressiva, ao invés da regressiva, onde os contribuintes de menor poder aquisitivo não tenha que proporcionalmente pagar mais tributos do que os contribuintes de maior poder aquisitivo. No próximo capítulo será feita uma análise mais minuciosa do caráter regressivo da matriz tributária brasileira.

4 Regressividade da matriz tributária

Visando demonstrar que a matriz tributária brasileira é regressiva, iniciaremos o presente capítulo com a apresentação dos conceitos de tributação regressiva, progressiva, direta e indireta. Sintetizaremos as características da matriz tributária brasileira, elencando, por fim, os fatores, que a caracterizam, como regressiva.

4.1 Conceito de tributação regressiva, progressiva, indireta e direta.

Os tributos são chamados de regressivos quando sua onerosidade relativa cresce em razão inversa do crescimento da renda do contribuinte⁵³. Neste mesmo sentido temos o

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 112.

conceito de Valcir Gassen⁵⁴, “Será regressivo quando cresce a onerosidade relativa em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte”.

Luciano Amaro elucida a regressividade dos tributos com um exemplo⁵⁵,

Suponha-se que o indivíduo “A” pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo.

Em via de regra os impostos sobre o consumo, que são tributos indiretos são regressivos, como o ICMS e o IPI.

Os tributos são chamados de progressivos quando sua onerosidade relativa cresce em razão direta a capacidade contributiva do sujeito passivo⁵⁶. Luciano Amaro⁵⁷ conceitua a progressividade dos tributos como, “nos impostos progressivos, a onerosidade relativa aumenta na medida do crescimento da renda”.

Podemos falar ainda em imposto proporcional⁵⁸, “É aquele em que a alíquota é constante (igual/uniforme/fixa) e cujo resultado só aumenta à proporção em que aumenta o valor sobre o qual incide. É um tributo de alíquota inalterável, qualquer que seja o montante tributável ou a base tributária”.

Analisando os tributos quanto a sua repercussão econômica eles dividem-se em diretos e indiretos. Valcir Gassen⁵⁹ conceitua tributação indireta,

Tributação indireta é aquela que o contribuinte de direito pode repercuti-la, ou seja, pela repercussão apura-se o contribuinte de fato pelas transações ou transpasses sucessivos operados pelo (s) contribuinte (s) de direito. Os tributos indiretos incidem definitivamente sobre aquele que adquirir e consumir o bem ou serviço tributado.

Pelos dados já trazidos no presente trabalho e pelo demonstrado último relatório da Receita Federal, sobre a Carga Tributária no Brasil 2014, a maior carga tributária foi sobre bens e serviços, ou sendo mais específico sobre o consumo, que por sua vez são tributos

⁵⁴ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 59.

⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 112.

⁵⁶ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 59.

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 112.

⁵⁸ Portal Tributário. **Glossário de termos tributários e fiscais**, disponível em <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>, acessado em 27/11/2015.

⁵⁹ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 60

indiretos, suportados pelo consumidor final, esta categoria no ano de 2014 representou 51,02% dos tributos arrecadados⁶⁰.

Quadro 12
Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2005 a 2014

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total										Repres. Gráfica
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
1000	Renda	18,61%	18,41%	19,25%	20,36%	19,57%	18,20%	19,05%	17,90%	18,11%	18,02%	
2000	Folha de Salários	23,68%	24,07%	23,81%	23,88%	25,70%	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%	
3000	Propriedade	3,33%	3,46%	3,51%	3,55%	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%	
4000	Bens e Serviços	49,44%	49,13%	48,37%	50,22%	49,10%	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%	
5000	Trans. Financeiras	4,79%	4,80%	4,81%	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%	
9000	Outros Tributos	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%	
0000	Receita Tribut. Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Com base neste dado fica claro que proporcionalmente quem ganha menos paga mais impostos, pois, a tributação sobre o consumo é suportada da mesma forma pelos contribuintes de baixa renda e pelos de alta renda.

O impacto que uma carga elevada de tributos indiretos gera na distribuição de renda é extremamente significativa, visto que cada indivíduo precisa suprir suas necessidades básicas, como moradia, saúde, alimentação, vestuário e lazer, e ainda suportar uma carga tributária de 51,02% sobre o consumo, resta claro que a população de baixa renda em geral não conseguirá poupar dinheiro, pois o montante percebido mensalmente não é suficiente para tal feito.

A matriz tributária baseada na tributação sobre o consumo tem caráter regressivo e não conseguirá minimizar as diferenças, pois, esta impõe aos mais ricos a mesma carga tributária que impõe aos mais pobres, e proporcionalmente o impacto gerado no orçamento deste é devastador.

Quando o Estado faz a opção por uma alta tributação sobre o consumo ele contribui diretamente para a concentração de renda existente no país. Pois, os mais ricos conseguirão poupar dinheiro, na medida em que a população de baixa renda não conseguirá sanar suas necessidades básicas, que são imutáveis e ainda fazer poupança.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)⁶¹ no ano de 2014 a parcela da população brasileira que recebe até três salários mínimos corresponde a 79% da população total, eles contribuíram com de 53% da arrecadação tributária total do país. Os

⁶⁰ Quadro 12 do Capítulo 6 (Análise por base de incidência – enfoque econômico) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 04/11/2015.

⁶¹ Dados extraídos do IBPT, <http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>, acessado em 27/11/2015.

dados apresentados pelo IBPT demonstram ainda que 10,14 % da população total que recebem entre 3 e 5 salários mínimos contribuem com 12,5% da arrecadação total.

A população que recebe entre 5 e 10 salários mínimos, que corresponde a 7,6% da população total, arcou com 16% do total arrecadado, e a grande corroboração com o que vem sendo afirmado neste trabalho sobre o caráter regressivo da matriz tributária brasileira está quando se analisa os 0,84% da população brasileira, que recebem mais de 20 salários mínimos e contribuíram somente com 7,3% da arrecadação total.

O presidente do Conselho Superior e coordenador de estudos do IBPT, Gilberto Luiz do Amaral⁶² diz que,

O levantamento evidencia que o sistema tributário brasileiro é extremamente concentrado no consumo, fazendo com que a população de menor poder aquisitivo tenha um custo tributário muito elevado.

A tabela⁶³ abaixo demonstra os dados acima elencados,

Arrecadação do R\$ 1 Trilhão por Faixa de Renda

ARRECADÇÃO R\$ 1 TRILHÃO	POPULAÇÃO		ARRECADÇÃO R\$ 1 TRILHÃO	
BRASIL 2014	202.000.000PO	%		%
ATÉ 3 SALÁRIOS MÍNIMOS	159.620.400,00	79,02%	537.937.743.190,66	53,79%
DE 3 A 5 SALÁRIOS MÍNIMOS	20.482.800,00	10,14%	126.459.143.968,87	12,65%
DE 5 A 10 SALÁRIOS MÍNIMOS	15.352.000,00	7,60%	166.342.412.451,36	16,63%
DE 10 A 20 SALÁRIOS MÍNIMOS	4.848.000,00	2,40%	96.303.501.945,53	9,63%
MAIS DE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS	1.696.800,00	0,84%	72.957.198.443,58	7,30%
	202.000.000,00	100,00%	1.000.000.000.000,00	100,00%

Percebe-se que a população que aufera a menor renda é a que proporcionalmente mais contribui com à arrecadação tributária do país - 53,79% do total - e a parcela da população que aufera a maior renda proporcionalmente é a que menos contribui – 7,3% do total. Todos

⁶² Consideração feita pelo presidente do Conselho Superior e coordenador de estudos do IBPT, Gilberto Luiz do Amaral, <http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>, acessado em 27/11/2015.

⁶³ Tabela extraída do site do IBPT, <http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>, acessado em 27/11/2015.

os dados elencados no trabalho demonstram a característica regressiva da matriz tributária brasileira, uma vez que a população de baixa renda é quem mais tem suportado a carga tributária.

Esse modelo de matriz tributária só vem contribuindo para a concentração de renda, e o acúmulo de patrimônio e receita nas mãos de uma pequena parcela da população, pois, como já mencionado anteriormente nos tributos sobre o consumo não há o que se falar em progressão de alíquotas.

Para que se pudesse promover a distribuição de renda no país, e promover a inversão do cenário atual, buscando que quem auferir rendas maiores pague proporcionalmente mais tributos e quem auferir rendas menores pague proporcionalmente menos tributos, devemos nos empenhar em ter uma tributação progressiva, que incida de forma direta no contribuinte.

Sobre os tributos diretos Valcir Gassen⁶⁴ diz,

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.

Neste caso falamos em percussão do tributo, visto que sua carga não é repassada e sim suportada por quem de maneira imediata ele incide. Cita-se por exemplo o Imposto sobre a Renda (IR), ITCMD, IPTU e o ITR.

Conclui-se portanto que enquanto a opção do legislador for por uma matriz tributária de caráter regressivo, com a maior arrecadação proveniente dos tributos sobre o consumo (cerca de 51%⁶⁵ para o ano de 2014), que por sua vez são tributos indiretos, torna-se extremamente difícil, promover a distribuição de renda e de maneira real melhorar a qualidade de vida da população de baixa renda.

4.2 Resumo das características da matriz tributária brasileira

Neste ponto é relevante elencar quais são as características que contribuem para a má distribuição de renda.

⁶⁴ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 60

⁶⁵ Dados extraídos do Quadro 12 do Capítulo 6 (Análise por base de incidência – enfoque econômico) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência**. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 04/11/2015.

- Matriz tributária com caráter regressivo, tendo como principal fonte de arrecadação os tributos sobre o consumo, que são tributos indiretos;
- Tributos indiretos oneram proporcionalmente mais quem auferem rendas menores, e proporcionalmente menos quem auferem rendas maiores;
- A tributação direta não é utilizada de maneira eficiente para a promoção da distribuição de renda;
- Os tributos sobre a renda assim como os sobre o patrimônio são tributos diretos. No entanto o Imposto de Renda Pessoa Física apesar de hoje no Brasil⁶⁶ apresentar uma faixa de isenção e 4 alíquotas, não é eficiente, pois, suas alíquotas não são suficientes para combater a concentração de renda.
- Os tributos sobre o patrimônio tem uma participação mínima na arrecadação total, portanto não há efetiva participação desta base na distribuição de renda. A tributação sobre o patrimônio precisa ser mais eficiente, apresentando alíquotas progressivas, para que se possa tributar de maneira mais eficiente.

Diante das pontuações das características mais relevantes para a configuração de uma matriz tributária regressiva no Brasil, e o impacto já demonstrado que esse fator causa na distribuição de renda, passamos a analisar a tributação em conjunto com o orçamento e os geradores da regressividade.

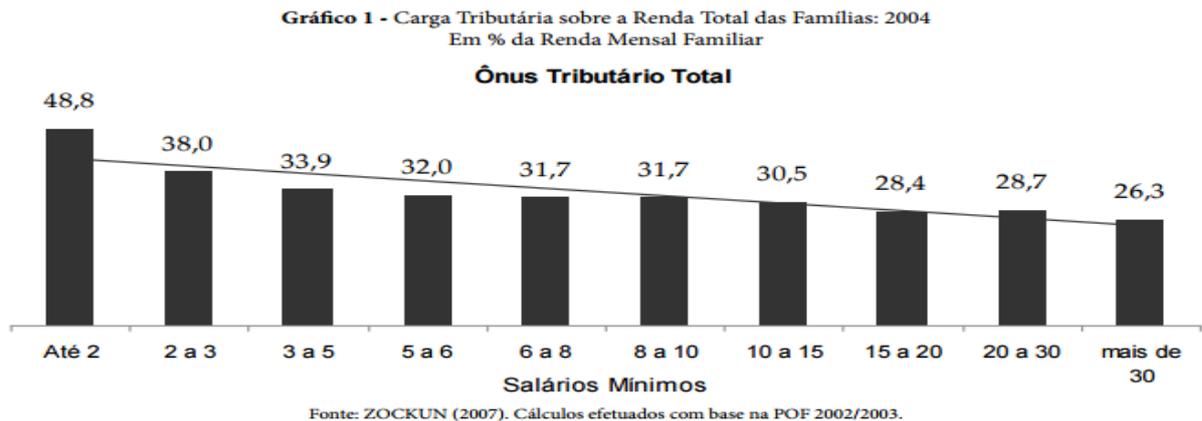
4.3 Geradores da regressividade da matriz tributária brasileira.

Relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social - CDES⁶⁷ apontam as seis causas da regressividade da matriz tributária brasileira, quais sejam, a inobservância do princípio da capacidade contributiva para a distribuição do ônus tributário entre as famílias; a carga tributária mal distribuída; o Imposto de renda é mal empregado como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal; os rendimentos frutos do trabalho são mais tributados pelo IR do que os rendimentos do capital; baixa carga tributária sobre a herança e patrimônio e por fim a expressiva participação do setor informal na economia.

⁶⁶ Dados extraídos da tabela de alíquotas para o IR/2015. Jota Contábil. **Tabela IRPF 2015**. Disponível em, <http://jotacontabil.com.br/capa.asp?idpagina=321&gclid=COOTj8Cho8kCFU2BkQodQwYAMw>, acessado em 18 de novembro de 2015.

⁶⁷ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação nº2. 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível na versão flash ou na versão PDF em <http://www.cdes.gov.br/observatoriодаequidade/default.php#>, versão resumida disponível em <http://www.cdes.gov.br/observatoriодаequidade/relatoriotributario.htm>, acesso em 28/11/2015.

O relatório demonstra através dos dados o impacto que as causas geradoras da regressividade geram na distribuição de renda, cita como dado a carga tributária por faixa de renda, indicando que em 2004 os indivíduos que ganhavam até 2 salários mínimos tiveram 48,8% do seu orçamento destinado aos tributos, e que os indivíduos que ganhavam acima de 30 salários mínimos tiveram 26,3% do seu orçamento consumido pelos tributos. Dados extraídos do Gráfico 1⁶⁸, do Relatório de observações nº2,



Esses dados demonstram que no Brasil, o princípio da justiça fiscal não está sendo respeitado quando da distribuição do ônus tributário entre as famílias, o referido princípio visa que as pessoas que auferem maior renda sejam proporcionalmente mais oneradas do que os que auferem menor renda.

Partindo para uma análise sobre os tributos diretos e indiretos, percebemos que os tributos diretos oneram mais quem auferem maior renda, como podemos observar na primeira parte do Gráfico 2⁶⁹, do Relatório de observações nº2,



⁶⁸ Gráfico 1. CDES. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação nº2.** 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível na versão flash ou na versão PDF em <http://www.cdes.gov.br/observatoriodaequidade/default.php#>, acesso em 28/11/2015.

⁶⁹ Gráfico 2. CDES. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação nº2.** 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível na versão flash ou na versão PDF em <http://www.cdes.gov.br/observatoriodaequidade/default.php#>, acesso em 28/11/2015.

No gráfico observamos que não há uma variação percentual extremamente significativa no que tange aos tributos diretos em relação às pessoas que recebem até 2 salários mínimos, comparando com quem recebe mais de 30 salários mínimos, temos uma diferença de 6,8 percentuais. Essa diferença não é capaz de balancear o impacto que os tributos indiretos causam no orçamento das pessoas de baixa renda, como podemos observar na segunda parte do Gráfico 2⁷⁰, do Relatório de observações nº2,



Fonte: Zockun (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

O Relatório traz um ponto relevante que corrobora com o intuito deste trabalho em demonstrar que a matriz tributária atual é regressiva, e incapaz de promover a distribuição de renda,

O perfil da distribuição do ônus fiscal por faixas de rendimento guarda íntima relação com a distribuição da carga tributária por modalidades de incidência. Dados das Contas Nacionais revelaram que, em 2008, a carga tributária do país foi da ordem de 34,9% do PIB. As incidências sobre a produção e as importações de bens e serviços, cobrados de forma indireta e que tendem a onerar mais intensamente as camadas da população de baixa renda, somaram 16,3% do PIB e responderam por 46,8% do que foi coletado no país a título de impostos, taxas e contribuições. Dentre as mesmas se destacam o ICMS, IPI, ISS e a COFINS. Em contrapartida, os impostos sobre a renda e a propriedade, estreitamente associados com o princípio da progressividade, responderam por apenas 25,6% da carga global ou 8,9% do PIB⁷¹.

Os dados do relatório são de 2008, entretanto se atualizarmos estes dados para 2014, de acordo com os dados divulgados pela Receita Federal⁷², veremos que o cenário não é

⁷⁰ Gráfico 2. CDES. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação nº2**. 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível na versão flash ou na versão PDF em <http://www.cdes.gov.br/observatoriодаequidade/default.php#>, acesso em 28/11/2015.

⁷¹ CDES. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação nº2**. 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível na versão flash ou na versão PDF em <http://www.cdes.gov.br/observatoriодаequidade/default.php#>, acesso em 28/11/2015.

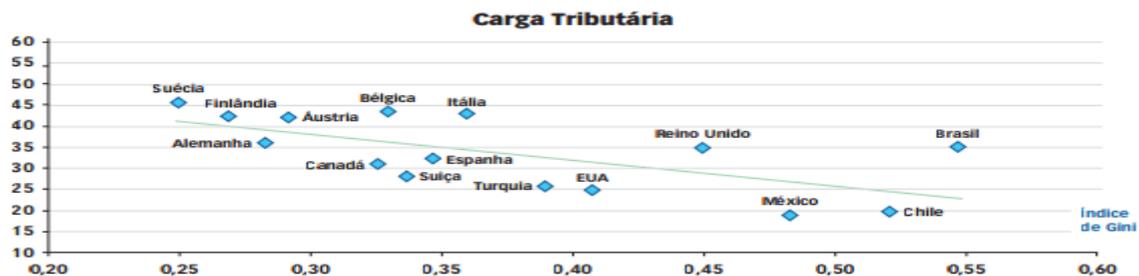
⁷² Dados extraídos dos quadros 11 e 12 do Capítulo 6 (Análise por base de incidência – enfoque econômico) do relatório (“Carga Tributária no Brasil 2014”) da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência**. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>, acessado em 28/11/2015.

diferente. Em 2014 os tributos sobre o consumo representaram 51,02% da carga tributária total, e 17,07% do PIB, e os tributos sobre a renda e patrimônio somaram 22,19% do total arrecadado, e somados somam 7,43% do PIB.

O gráfico⁷³ a seguir mostra a forte e negativa correlação entre a matriz tributária brasileira e o índice de Gini, este aspecto demonstra que a atual configuração da matriz tributária brasileira não propicia a distribuição de renda no país,

Gráfico 1

Relação entre carga tributária e concentração de renda (países selecionados 2010)



Fonte:

OCDE (<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm>) e PNUD (Human Development Report 2013).

Obs.: os dados do Brasil são de 2011.

Os dados do gráfico demonstram que quanto maior a carga tributária menor é a desigualdade de rendas, entretanto isso não se aplica ao Brasil, pelo fato de sua carga tributária ser elevada em relação aos bens de consumo e não sobre renda e patrimônio, resta claro aqui mais uma vez o caráter regressivo da matriz tributária brasileira.

Resta claro que as características da matriz tributária brasileira, e seu principal pilar de sustentação ser os tributos sobre o consumo, que atuam de forma indireta sobre o contribuinte, onerando mais os de baixa renda, não fazer eficiente utilização dos impostos diretos, criando alíquotas progressivas suficientes a dirimir ou amenizar as desigualdades, não observar a capacidade contributiva e por vezes esquecer-se do princípio da justiça fiscal é o que contribui para a regressividade da matriz tributária brasileira.

5 Conclusão

O legislador brasileiro fez a escolha de se tributar mais sobre o consumo e menos sobre renda e de forma mínima o patrimônio. Essa escolha contribui diretamente para a manutenção da concentração de renda no país, de forma a não propiciar a sua redistribuição.

⁷³ Gráfico extraído do estudo do Inesc. SALVADOR, Evilasio. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. 1ª ed. Brasília: INESC, 2014. Disponível em <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>, acessado em 29/11/2015.

A tributação sobre o consumo é um meio ineficaz de se promover a distribuição de renda, os tributos indiretos não apresentam alíquotas progressivas em razão do contribuinte de fato. Esse cenário impede a distribuição de renda, pois, o indivíduo que ganha até dois salários mínimos pagará o mesmo valor de imposto sobre do que o que ganha acima de vinte salários mínimos, entretanto proporcionalmente o impacto deste tributo na renda do primeiro é imensamente maior do que na renda do segundo.

Os tributos sobre renda apresentam hoje uma faixa de isenção e quatro alíquotas, entretanto essa “progressividade” do IR, se mostra ineficaz na desconcentração de renda, uma vez que as alíquotas são progressivas em razão dos que ganham menos, porém em razão dos que ganham mais ela é proporcional, são todos tributados na mesma alíquota. A tributação sobre renda para melhor ser aproveitada como elemento que contribua com a distribuição de renda precisa apresentar mais alíquotas, que sejam capazes de onerar mais quem auferir mais renda, e que também a tributação sobre ganhos do capital seja maior do que a tributação sobre a renda obtida através do trabalho.

Os tributos sobre o patrimônio hoje representam uma mínima parcela da arrecadação total, por se tratarem de tributos que incidem diretamente sobre o contribuinte, essa base de incidência deveria ser melhor aproveitada, tributando-se em maiores proporções as heranças e criando alíquotas progressivas em razão do valor do bem.

Conclui-se, portanto que enquanto a opção do Brasil for a de ter sua matriz tributária sustentada pelos tributos sobre o consumo, poderemos observar relativas melhoras nos índices sociais, mas não poderemos falar em efetiva distribuição de renda, já que o indivíduo que auferir menos renda continuará a ser proporcionalmente o mais onerado, o caminho a ser traçado é longo, porém o mais efetivo. Entretanto muito tem se adiado, pois, alterar a matriz tributária brasileira, significa “mexer no bolso” de uma pequena e poderosa parcela da população, que anseia em continuar não pagando a conta. Falar em distribuição de renda é falar em uma matriz tributária de caráter progressivo, que seja capaz de analisar os fatores externos, que onere os mais abastados de forma direta, pois, tendo-se uma arrecadação significativa sobre a renda e o patrimônio é possível reduzir a arrecadação sobre o consumo e propiciar que o contribuinte de baixa renda possa poupar e não apenas pagar a conta dos “poderosos”.

6 Referências Bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro** / Marcus Abraham. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CDES. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação nº2**. 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível na versão flash ou na versão PDF em <http://www.cdes.gov.br/observatoriodaequidade/default.php#>

FERNANDES, Sarah. **Reforma tributária: enquanto carros pagam IPVA, helicópteros e barcos são isentos**. Disponível em <http://www.redebrasilatual.com.br/economia/2013/04/familias-mais-pobres-pagam-mais-impostos-modelo-mantem-concentracao-de-renda>

GASSEN, Valcir (org e autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

IBPT. **População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação no país**. 2014; Disponível em, <http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>.

Jota Contábil. **Tabela IRPF 2015**. Disponível em, <http://jotacontabil.com.br/capa.asp?idpagina=321&gclid=COOTj8Cho8kCFU2BkQodQwYAMw>

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

Portal Tributário. **Glossário de termos tributários e fiscais**, disponível em <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>.

Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014. Análise por tributos e base de incidência.** Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>

SALVADOR, Evilasio. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileira nas Desigualdades de Renda.** 1ª ed. Brasília: INESC, 2014. Disponível em <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária.** 2. Ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro público e tributário** – 19ª edição, revista e atualizada / Ricardo Lobo Torres. – Rio de Janeiro: Renovar, 2013.