

TRIBUTAÇÃO, CIDADANIA E JUSTIÇA SOCIAL NO BRASIL

*Lenice Silveira Moreira de Moura*¹

RESUMO

Busca-se refletir sobre a relação entre Tributação, Cidadania e Justiça Social no Brasil. Analisa-se em que medida a Tributação se apresenta como um instrumento para a concretização dos atributos próprios ao exercício da cidadania ou, pode representar um instrumento de sua limitação ou negação por parte do Estado. Por outro lado, procura-se verificar, a luz do princípio constitucional da capacidade contributiva e da proporcionalidade em matéria tributária, se a Tributação no Brasil, tem sido um instrumento para a efetivação da Justiça Social, como consequência da aplicação do preceito fundamental concernente à solidariedade. Nesse sentido, analisamos se o Sistema Tributário Brasileiro, em sua aplicação concreta, promove Justiça Social, ou torna-se instrumento de maior concentração de riqueza e renda. Parte-se do pressuposto de que pagar tributos é um ato de cidadania. Um país com cidadania ampliada é aquele que, no dimensionamento e no planejamento de sua carga tributária, leva em consideração, efetivamente, a capacidade contributiva, o princípio da solidariedade social e da igualdade. Nesse contexto, o presente estudo propõe investigar aplicação dos referidos princípios que revelam a dimensão social da dignidade humana na realidade concreta da tributação no Brasil. Para isso, realizou-se uma pesquisa documental e analítica, utilizando-se o método de abordagem comparado, já que o estudo teve como foco principal a análise comparativa da carga tributária brasileira, seu sistema regressivo de incidência e sua relação com o Índice de Retorno ao Bem Estar da Sociedade em relação a outros países da América Latina, Caribe e países membros da OCDE. Como método de procedimento, optou-se pela análise estatística dos dados sobre a tributação brasileira, conforme índices divulgados pela Receita Federal e por centros de pesquisa em matéria tributária, sobretudo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Palavras-chave: Tributação e cidadania. Solidariedade Social. Sistema Regressivo de Tributação. Capacidade Contributiva.

1 Doutora em Ciências Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Mestrado em Integração Latino-Americana pela Universidade Federal de Santa Maria - Professora do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN) e da Faculdade Estácio de Natal-RN. Tem experiência na área de Direito Tributário, Direito Processual Civil. Ciências Sociais, Metodologia Científica e Direito Empresarial. Email: leniceray@gmail.com. Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/5731826761804965>.

ABSTRACT

This paper aims at reflecting on the relationship between taxation, citizenship and social justice in Brazil. It analyzes to what extent taxation is an instrument for realizing the attributes proper to exercising citizenship, or whether it represents an instrument of its limitation or denial by the State. It also seeks to verify, in the light of the constitutional principle of tax capacity and proportionality in tax matters, whether taxation in Brazil has been an instrument for the enforcement of social justice, as a consequence of applying the fundamental precept of solidarity. In this sense, we analyze whether the Brazilian tax system, in its actual application, promotes social justice or becomes an instrument of greater concentration of wealth and income. It is assumed that paying taxes is an act of citizenship. A country with an extended citizenry is one that, in sizing and planning its tax burden, effectively takes into account contributory capacity, and the principles of social solidarity and equality. In this context, this study proposes to investigate the application of the aforementioned principles that reveal the social dimension of human dignity within the concrete reality of taxation in Brazil. Documentary and analytical research was carried out to achieve this, using the comparative approach method, since the main focus of the study was the comparative analysis of the Brazilian tax burden, its regressive nature, and its relation with the Return to Wellbeing of Society Index in relation to other countries of Latin America, the Caribbean, and member countries of the OECD. As a method of procedure, we opted for the statistical analysis of data on Brazilian taxation, according to the indices published by the Federal Revenue Service and by tax research centers, especially the Brazilian Institute of Planning and Taxation (IBPT in its Portuguese acronym) and the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

Keywords: Taxation and citizenship. Social Solidarity. Regressive Taxation System. Tax capacity.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente artigo científico apresenta resultados de uma pesquisa exploratória de cunho documental e analítico, na qual se utiliza o método comparado de abordagem, já que o estudo tem, como objeto principal, a análise comparativa da carga tributária brasileira, seu sistema regressivo e progressivo de incidência, bem como a reflexão sobre o Índice de Retorno ao Bem-estar à Sociedade em relação a outros países da América Latina, Caribe e países membros da OCDE. Como método de procedimento, optou-se pela análise estatística dos dados sobre a tributação brasileira, conforme índices divulgados pela Receita Federal e por centros de pesquisa em matéria tributária, sobretudo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Assim, busca-se refletir sobre os diversos aspectos da Relação entre Tributação, Cidadania e Justiça Social no Brasil, partindo-se das seguintes questões investigativas: A tributação no Brasil apresenta-se como um instrumento de afirmação da cidadania ou de sua negação? A luz dos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da igualdade, a Tributação tem sido um instrumento para a efetivação da Justiça fiscal? O Sistema Tributário Brasileiro, em sua aplicação concreta, promove Justiça Social, ou é instrumento de promoção de maior concentração de riqueza e renda?

A pesquisa ora apresentada parte do pressuposto de que pagar tributos é um ato de cidadania. Um país com cidadania ampliada é aquele que, no dimensionamento e no planejamento de sua carga tributária, leva em consideração, de forma efetiva, a Dimensão Social do Princípio da Dignidade Humana, que é concretizado em matéria tributária pela observância da capacidade contributiva, do princípio da solidariedade, da proporcionalidade e da igualdade.

Inicialmente, propõe-se uma reflexão a respeito da carga tributária brasileira no contexto mundial e local logo, com o escopo de verificar a relação da tributação no Brasil com o exercício da cidadania e da justiça social. Nesse contexto, faz-se uma análise qualitativa e quantitativa do sistema tributário nacional, apresentando-se uma síntese das espécies tributárias, buscando-se enumerar, de forma aproximada e analítica, os impostos, as

taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios em vigor no Brasil. Ademais, trazemos a lume o percentual referente ao pagamento de tributos no custo final de algumas mercadorias, produtos e serviços, com o intuito de se verificar o quantitativo da tributação sobre o custo das mercadorias que consumimos na vida diária. Nessa sessão também se busca perfazer um breve estudo sobre as obrigações tributárias instrumentais e seus impactos no orçamento do cidadão contribuinte brasileiro.

Em seguida, propõe-se a análise do índice de retorno de bem-estar à Sociedade – IRBES, em relação a outros países através do cruzamento entre a carga tributária e Índice de Desenvolvimento Humano no Brasil (IDH). Nessa abordagem inclui-se um breve estudo a respeito dos dados sobre a corrupção e a sonegação fiscal no Brasil, bem como sua relação causal com o baixíssimo índice de retorno ao bem-estar da sociedade brasileira no que se refere à adequada aplicação da receita tributária na prestação de serviços públicos.

Dando continuidade ao estudo, faz-se uma abordagem acerca do fundamento ético constitucional da atividade tributária do Estado e sua relação com a implementação de políticas públicas voltadas para a realização da Justiça Social. Com o objetivo de analisar concretamente se a carga tributária brasileira atende aos desígnios constitucionais pertinentes à justiça social, com base no artigo 3º da Constituição Federal, incluiu-se, nessa sessão do artigo, uma análise crítica a respeito da distribuição do “peso” da carga tributária brasileira e sua observância ao princípio da igualdade. Nesse contexto, dedica-se um tópico ao estudo da regressividade da tributação no Brasil e a aplicação do princípio da capacidade contributiva às avessas, onde constata-se que a imposição tributária sobre o consumo no Brasil faz recair o maior peso da tributação sobre o cidadão mais pobre e sobre a classe média. Ademais, acrescenta-se, à tal abordagem, a análise a respeito da desigualdade na distribuição dos recursos tributários entre os entes federativos.

Para finalizar o debate, faz-se uma incursão teórica sobre as relações entre cidadania e os princípios da solidariedade social, da capacidade contributiva e igualdade em matéria tributária, buscando-se analisar os dados estatísticos sobre a tributação no Brasil a luz dos objetivos da República Federativa do Brasil, de modo a perquirir se o sistema tributário brasileiro está de acordo com os fundamentos éticos e constitucionais do Estado Democrático de Direito.

2 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Segundo dados divulgados pela da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil ostenta a maior carga tributária registrada na América Latina, encontrando-se num patamar compatível com a tributação de países desenvolvidos. Para se ter uma ideia, estudos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), informam que Carga Tributária nos **Países da América Latina e Caribe**, em **média**, é de **21,6%**; sendo que no **Brasil é 33%,4**; na Venezuela, 14%; na Argentina 30%. Na região, a menor carga é da Guatemala que arrecada 12,6% do PIB dos contribuintes.

Carga Tributária nos Países da América Latina
1º) Brasil - 33,4%
2º) Argentina - 30%
3º) Bolívia - 27,6%
4º) Uruguai - 27%
5º) Chile - 20,2%
6º) Colômbia - 20,1%
7º) Equador - 19,03%
8º) Peru - 18,3%
9º) Paraguai - 16,4%
10º) Venezuela - 14,2%
Média na América Latina - 21,6%

Fonte: VASCONCELLOS; JULIÃO, 2017.

Proporcionalmente, comparando a carga tributária do Brasil com os demais países da América Latina, o montante é mais de 50% superior à média da região. Apesar de liderar a incidência de impostos, a cobrança é desigual. Enquanto o Brasil está no grupo dos que têm menos impostos sobre a renda e lucro, é um dos que mais cobra sobre a seguridade social (2).

2 Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina--diz-ocde,10000021608>.

Essa “cosmovisão” apresentada a respeito do sistema tributário brasileiro, não apenas demonstra que a carga tributária brasileira é alta comparada aos demais países da América Latina e Caribe, mas também demonstra a sua complexidade, a qual se estende por toda a cadeia econômica. Assim, os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios alcançam a produção, o investimento, o trabalho, a importação, a exportação, a renda, a propriedade, bem como os serviços em geral.

Conforme analisado acima, o Brasil tem a maior carga tributária entre países da América Latina e Caribe. No ranking mundial, entretanto, segundo dados da OCDE, o Brasil ocupa a 20ª posição entre os países que mais tributam no Mundo, estando a frente do Canadá (32%), da Austrália (30,8%) da Suíça (29%), do Japão (28%), dos Estados Unidos (26,5%) e da China (20%), quando o assunto é carga tributária.

Carga Tributária no Mundo
1º) Dinamarca - 50,9%
2º) Suécia - 47,9%
3º) Bélgica - 46,8%
3º) Cuba - 44,8%
4º) França - 44,6%
5º) Finlândia - 43,6%
6º) Áustria - 43,4%
7º) Itália - 42,0%
8º) Bósnia - 41,0%
7º) Alemanha - 40,06%
8º) Islândia - 40,03%
9º) Países Baixos - 39,08%
9º) Suazilândia - 39,8%
10º) Chipre - 39,02%
11º) Hungria - 39,01%
12º) Portugal - 37,00%
13º) Rússia - 36,01%
14º) Israel - 36,8%
15º) Luxemburgo - 36,5%
16º) República Tcheca - 36,3%
17º) Bulgária - 35,4%
18º) Nova Zelândia - 33,37%
19º) Reino Unido - 33,57%
20º) Brasil - 33,4%

Fonte: Lista de países por carga tributária. Disponível em https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_pa%C3%ADses_por_carga_tribut%C3%A1ria. Acesso em: 25 nov. 2017.

O referido estudo demonstra que o Brasil tem uma carga tributária comparável a dos países ricos da OCDE - grupo das 34 economias mais desenvolvidas do mundo - onde a média de impostos equivale a 34,4% do PIB. Nesse grupo, o México tem a menor carga com o equivalente a 19,5% do PIB. Por outro lado, a Dinamarca arrecada o equivalente a 50,9%. No comparativo com países da OCDE, o Brasil aparece ao lado do Reino Unido (33,57%) e Nova Zelândia (33,37%) [3].

Conforme constatado, o Brasil ostenta a carga tributária de, aproximadamente, 33% do Produto Interno Bruto (PIB), elevando, significativamente, o custo dos produtos e serviços nele produzidos. Na recente história do Brasil, os governos têm adotado medidas que elevaram a carga tributária (4). De acordo com pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o trabalhador brasileiro, dos 365 dias do ano, trabalhou, efetivamente, 149 dias em 2015, exclusivamente, para pagar tributos, ou seja, dos 12 meses do ano, 5 meses foram trabalhados para sustentar o “peso” do Estado brasileiro. O “impostômetro” tem registrado, constantemente, crescimento na arrecadação tributária anual. Em 2015, os brasileiros pagaram R\$ 1 trilhão e 700 bilhões de reais em tributos. Em 2016, a cifra chegou à R\$ 2,04 trilhões de reais. Em 2017, até meados do mês de novembro, o “Impostômetro” registrou a arrecadação de R\$ 1 trilhão e 900 bilhões em tributos pagos pelo brasileiro (OLENIKE, 2016).

Evolução da Carga Tributária no Brasil: 1964 a 2015	
Regime Militar (1964 a 1985)	17,0 % a 24,0 % do PIB
Nova República (1986 a 1994)	26,2 % a 29,8% do PIB
Governo FHC (1995 a 2002)	29,4 % a 35,6% do PIB
Governo Lula (2003 a 2010)	34,9 % a 33,5% do PIB
Governo Dilma (2011 a 2015)	35,3 % a 32,7 % do PIB

Fonte: Essa tabela foi construída a partir de dados sobre a Carga Tributária brasileira extraídos das seguintes fontes (5)

3 Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde,10000021608>. Acesso em 14/11/2017.

4 Disponível em: <http://www.politize.com.br/carga-tributaria-brasileira-e-alta/>; acesso em 15/11/2017)

5 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil. Brasília, dezembro de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/>. Acesso em: 23 nov. 2017; VASCONCELLOS, Fábio. JULIÃO, Luiz Guilherme. A carga tributária no Brasil e em outros países da OCDE e América Latina. Jornal o Globo. 08/08/2017, disponível em: oglobo.globo.com/na-base-dos-dados/post/graficos-carga-tributaria-no-brasil-e-em-outros-paises-da-ocde-e-america-latina.html; LIMA, Emanuel Marcos, REZENDE Amaury José. Um Estudo sobre a Evolução da Carga Tributária no Brasil, Encontro de Administração Pública e Governança, 2006, disponível em www.anpad.org.br/admin/pdf/ENAPG330. Carga Tributária Brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente - 2002-2012. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA 2013, disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf. Acesso em 15 nov. 2017.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA BREVE ANÁLISE QUALITATIVA E QUANTITATIVA

Em estudos realizados pelo IBPT sobre o quantitativo de normas tributárias em vigor no Brasil; bem como o número de obrigações acessórias estabelecidas pela legislação tributária (preenchimento de guias e formulários) e número total de tributos presentes no sistema tributário conforme levantamento realizado em 2015, chegou-se a números espantosos: Existem 300 mil normas tributárias em vigor no Brasil, incluindo normas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, resoluções, decretos, regulamentos, portarias, instruções normativas etc. Por seu turno, a referida legislação tributária estabelece 140 obrigações acessórias, que o contribuinte brasileiro tem que cumprir, sob pena de pagamento de multa por inadimplemento. Existem, aproximadamente, 82 tributos que hoje são cobrados no Brasil. O aludido número é aproximado, na medida em que as taxas e contribuições de melhoria podem ser criadas por cada ente federativo, conforme sua autonomia político-financeira, nos limites de sua competência tributária constitucional. Considerando todo esse quantitativo descrito e a complexidade decorrente da aplicação desse emaranhado de normas tributárias, estima-se que cerca de R\$ 40 bilhões de reais foram despendidos em 2015 a título de gerenciamento de tal burocracia, exatamente para garantir o cumprimento do contingente gigantesco de obrigações tributárias principais e acessórias (OLENIKE, 2016).

Nesse contexto, torna-se mister perfazer uma macro síntese a respeito do Sistema Tributário Nacional delineado pela Constituição Federal de 1988 (arts. 145 a 162 da CF/88) e pelo Código Tributário Nacional, bem como estabelecido pela legislação tributária em vigor. Podemos afirmar, conforme corrente majoritária, que a Constituição Federal de 1988 adotou a classificação que abrange cinco espécies tributárias: **1) Impostos; 2) Taxas; 3) Contribuições de Melhoria; 4) Contribuições Especiais; 5) Empréstimos Compulsórios.**

São tributos dos mais diversos, desde os conhecidos pela maior parte da população, como o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

(IPVA), Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II), entre outros, até alguns bem menos conhecidos, como Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito (ITCMD), Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de direitos reais a eles relativos (ITBI), etc. No total, a Constituição autoriza a cobrança de 13 impostos, referente à competência privativa de cada um dos entes federativos.

Ademais, em matéria de **impostos**, a União ainda pode exercer a competência tributária residual que lhe permite criar novos impostos, desde que por lei complementar, sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo idênticos aos previstos no âmbito da competência privativa já fixada pela constituição, conforme previsto no art. 154 I, da CF/88. Além da competência residual, a CF/88, confere à União o Poder de estabelecer, em caso de guerra ou sua iminência, o Imposto Extraordinário de Guerra, que pode ser instituído por lei ou medida provisória, com o mesmo fato gerador ou base de cálculo de outros impostos já contemplados pela competência privativa. Trata-se da competência extraordinária da União, prevista no art. 154, II da CF/88.

No campo das **taxas**, caracterizadas como tributos vinculados ou contra prestacionais, podemos identificar as Taxas de Serviço, cobradas em razão da prestação de serviço público essencial, específico e divisível, tais como Taxa de Coleta de Lixo, Taxa de Esgoto; além das Taxas de Polícia, que podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia estatal, tal como Taxa de Emissão de Documentos, Taxa de Licenciamento Anual de Veículo, Taxa de Licenciamento Ambiental, Taxa de localização e funcionamento de estabelecimento etc. Para a cobrança de taxas e contribuição de melhoria, a CF e o CTN estabelecem a competência concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, podendo cada um dos entes federativos, no contexto de sua autonomia político-administrativa, instituir e cobrar taxas e contribuição de melhoria, observando as limitações ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

Quanto às **contribuições de melhoria**, está previsto no 81 do CTN, que os entes federativos, poderão instituí-las e cobrá-las na hipótese de va-

lorização imobiliária decorrente de construção de obra pública. Nesse caso, o referido tributo será cobrado, não sobre o valor total do imóvel, mas sobre o acréscimo de valor decorrente da referida valorização imobiliária gerada como consequência da obra pública.

Ademais, Constituição, em seu art. 149, autoriza a cobrança de **Contribuições Especiais**, que são classificadas como **Contribuições Sociais**, cobradas com o intuito de custear a manutenção da atividade social do Estado, como o financiamento da Seguridade Social, custeado, por exemplo, pela Contribuição para o INSS, PIS, COFINS, CSSL. Ainda no campo das contribuições especiais, a Constituição estabelece às **Contribuições das Categorias Profissionais e Econômicas**, a exemplo da Contribuição para o CRM, CREA, CRC etc...; e as **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**, com acentuado caráter extrafiscal, a exemplo da CIDE-Combustíveis.

A Constituição também preconiza a criação de **empréstimos compulsórios**, instituídos por ocasião de guerra externa ou de sua iminência; (Constituição Federal, art. 148) ou em razão de calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis. Por outro lado, a CF, art. 148, II, prevê a possibilidade de criação de Empréstimo compulsório instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Assim, se fizermos um levantamento aproximado da quantidade de **tributos** existentes em nosso país atualmente, podendo ser cobrados licitamente pelo governo, chegamos a um número em torno **82 tributos**, conforme listagem a seguir, elencada em 9 nov. 2017:

Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil	
1.	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/2004
2.	Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) - Lei 5.461/1968
3.	Contribuição à Comissão Coordenadora da Criação do Cavalão Nacional - CCCCN - art. 11 da Lei 7.291/1984
4.	Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - Lei 10.168/2000
5.	Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado “Salário Educação” - Decreto 6.003/2006
6.	Contribuição ao Funrural - Lei 8.540/1992
7.	Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955

8.	Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), atualmente com a denominação de Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GUIL-RAT)
9.	Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
10.	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - Decreto-Lei 8.621/1946
11.	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
12.	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
13.	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
14.	Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
15.	Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
16.	Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da MP 1.715-2/1998
17.	Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
18.	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - Lei 10.336/2001
19.	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - Lei 10.168/2000
20.	Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - Decreto 6.297/2007
21.	Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Emenda Constitucional 39/2002
22.	Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002
23.	Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008
24.	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - art. 8º da Lei 12.546/2011
25.	Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - Lei Complementar 110/2001
26.	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
27.	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
28.	Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
29.	Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
30.	Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
31.	Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
32.	Imposto sobre a Exportação (IE)
33.	Imposto sobre a Importação (II)
34.	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
35.	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
36.	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
37.	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
38.	Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
39.	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
40.	Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)
41.	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
42.	INSS Autônomos e Empresários
43.	INSS Empregados

44. INSS Patronal (sobre a Folha de Pagamento e sobre a Receita Bruta - Substitutiva)
45. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
46. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
47. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
48. Taxa de Avaliação “in loco” das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - Lei 10.870/2004
49. Taxa de Avaliação da Conformidade - Lei 12.545/2011 - art. 13
50. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - Decreto-Lei 1.899/1981
51. Taxa de Coleta de Lixo
52. Taxa de Combate a Incêndios
53. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
54. Taxa de Controle Administrativo de Incentivos Fiscais - TCIF - Lei 13.451/2017
55. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - Lei 10.165/2000
56. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - Lei 10.357/2001 , art. 16
57. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
58. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - Lei 11.292/2006
59. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas - ANA - art. 13 e 14 da MP 437/2008
60. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989
61. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001
62. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999 , art. 23
63. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - Lei 10.834/2003
64. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da Lei 12.249/2010
65. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - Entidades Fechadas de Previdência Complementar - art. 12 da Lei 12.154/2009
66. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo - art. 130 da Lei 9.503/1997
67. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - Lei 9.765/1998
68. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
69. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
70. Taxa de Serviços - TS - Zona Franca de Manaus - Lei 13.451/2017
71. Taxa de Serviços Meteorológicos - art. 11 da Lei 9.933/1999
72. Taxa de Utilização de Selo de Controle - art. 13 da Lei 12.995/2014
73. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
74. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996
75. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998
76. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001
77. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000 , art. 18

78. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006
79. Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004
80. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
81. Taxas Judiciárias
82. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - art. 23 da Lei 12.529/2011

Fonte: Lista de Tributos no Brasil. Disponível em: www.portaltributario.com.br.

Acesso em: 25 nov. 2017

Após atentarmos para uma visão panorâmica do Sistema Tributário Nacional, seu quantitativo e sua complexidade, trazemos a lume o percentual referente ao pagamento de tributos no custo final, de algumas mercadorias, produtos e serviços, com o intuito de se verificar o impacto da tributação sobre o custo das mercadorias e insumos que consumimos na vida diária. Assim, a tabela apresentada abaixo visa exemplificar o sobrepeso tributário ao consumo direto, que afeta a todos os brasileiros, independentemente de sua renda.

Produtos de consumo diversos - Carga Tributária
Árvore de Natal 39,23%
Bicicleta 45,93%
Casa popular 48,30%
Cigarro 80,42%
Diesel 40,50%
Enfeites árvore Natal 48,02%
Fogos de artifício 61,56%
Gasolina 53,03%
Jogos de videogame 72,18%
Livros 15,52%
Patins 52,78%
Terço de plástico 41,25%
Roupas/Acessórios/Perfumes/Calçados
Batom 51%
Calça jeans 38,53%
Casaco de pele Vison 81,86%
Jóias 50,44%
Óculos de sol 44,18%
Perfume importado 78,43%
Perfume nacional 69,13%
Roupas 34,67%
Sapatos 36,17%
Tênis importado 58,59%

Produtos alimentícios - Carga Tributária
Adoçante 37,19%
Açúcar 32,33%
Arroz 15,34%
Bacalhau 43,78%
Biscoito 37,30%
Chocolate 38,60%
Carne Bovina 17,47%
Farinha de trigo 17,34%
Feijão 15,34%
Frango 16,80%
Frutas 21,78%
Iogurte 33,06%
Leite 12,55%
Leite em pó 28,17%
Paçoca 36,54%
Panetone 34,63%
Pão francês 16,86%
Peixes 34,48%
Peru / Chester / Pernil 29,32%
Produtos de limpeza e higiene pessoal - Carga tributária
Absorvente higiênico 34,48%
Água sanitária 26,05%
Amaciante 34,30%
Condicionadores (banho) 37,37%
Fralda descartável 54,75%
Sabão em pó 40,80%
Sabonete 37,09%
Shampoo 44,20%
Material escolar - Carga tributária
Borracha 43,19%
Caderno universitário 34,99%
Caneta 47,78%
Mochilas 39,62%
Bebidas - Carga tributária
Água 37,88%
Água mineral 43,91%
Cachaça 81,87%
Café 19,98%
Caipirinha 76,66%
Cerveja 54,80%

Champagne 59,49%
Refrigerante 45,80%
Whisky 61,22%
Vinho 54,73%
Eletrônicos – Carga Tributária
Ipod 49,45%
Computador acima 32,81%
Micro-ondas (forno) 59,37
Notebook 31,61%
Telefone celular 39,80%
Telefonia 46,17%
Televisor 44,94%
Veículos – Carga Tributária
Veículo Toyota Corolla 40,74%
Barco 28,31%
Trator 31,78%
Moto (acima de 250 CC) 64,65%
Serviços essenciais – Carga Tributária
Conta de telefone 46,12%
Conta de celular 47,87%
Energia elétrica 48,28%
Escola particular e curso de inglês 26,32%
Passagem aérea 22,32%
Medicamentos/Farmácia – Carga Tributária
Medicamentos de uso humano 33,87%
Seringa 29,92%
Xarope para tosse 34,80%

Fonte: IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2011 (6).

Segundo previsto na Constituição Federal, os impostos incidentes sobre o consumo devem ter suas alíquotas dimensionadas em conformidade a seletividade em função da essencialidade das mercadorias. Assim, quanto mais essencial for mercadoria ou o produto, menor deve ser a tributação. A Constituição Federal estabelece a observância do princípio da seletividade em dois impostos sobre o consumo de forma expressa: o IPI (art. 153, §3º, I) e o ICMS (art. 155, §2º, III).

6 IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (), com base na carga tributária do Estado de São Paulo em 2011. Podem apresentar alterações devido a eventuais mudanças da política tributária federal, bem como distintas tributações praticadas por Estados, Municípios e Distrito Federal. Disponível em <http://www.quantocustaobrasil.com.br>; Acesso em: 15 nov. 2017.

Dito de outro modo, a seletividade em matéria tributária trata-se de uma técnica empregada pelo legislador constituinte, levando-se em consideração a proporcionalidade e a observância à capacidade contributiva. Concretamente, como consequência da aplicação desse princípio, determinadas categorias de bens de maior utilidade social (tais como medicamentos e alimentos) deverão ser tributados com uma alíquota reduzida em relação a outros bens que não possuem essa característica (como bebidas alcoólicas, cigarros e artigos de luxo). Portanto, a seletividade em matéria tributária destaca-se como um instrumento de extra fiscalidade, de modo a selecionar quais bens cujo consumo é mais ou menos essencial.

Analisando a tabela em epígrafe, observa-se o alto impacto da tributação sobre o consumo no Brasil. O que mais chama a atenção é que, inúmeras vezes, mercadorias ou serviços essenciais, que deveriam ter uma tributação reduzida, apresentam-se com um alto custo tributário. Ressalte-se, por exemplo, a conta de luz, que acumula a incidência de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), COFINS (Contribuição sobre o Financiamento da Seguridade Social), PIS (Programa de Integração Social) e COSIP (Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública). Somando-se essas quatro incidências chega-se a uma tributação de quase 50% (48,28%), ou seja, se não fosse o custo do Estado brasileiro, a conta de energia seria reduzida pela metade.

Observe-se que sobre o preço da gasolina o impacto da tributação é ainda maior: 53%. Assim, mais da metade do custo da gasolina não se refere à produção, beneficiamento, ou transporte do combustível, mas ao custo do Estado brasileiro. Imagina o quanto o custo da produção e da comercialização em geral dos produtos e mercadorias é impactado pela alta tributação da energia elétrica e dos combustíveis? Considerando que energia elétrica e combustíveis são mercadorias essenciais para toda a atividade produtiva, a luz do critério da seletividade, não deveriam ter uma incidência tributária menor? Claro que sim! Tal incidência excessiva certamente prejudica a economia nacional, além de ser socialmente injusta, na medida em que o rico e o pobre pagam o mesmo percentual do tributo sobre o combustível e sobre outros bens de consumo, em total dissonância com o primado da justiça fiscal e social.

Ademais, constata-se uma pesada tributação sobre diversos produtos fundamentais para o acesso ao mínimo de dignidade pelo cidadão brasileiro, tais como medicamentos (33,87%), material escolar (40%, em média), vestuário (35%, em média), produtos da cesta básica (20%, em média). Compare, por exemplo, a diferença da tributação sobre a motocicleta e o barco. Será que a motocicleta é taxada em um patamar de tributação altíssimo porque é o principal veículo de transporte dos pobres no Brasil? Por outro lado, porque a incidência tributária sobre o barco é menos da metade do que aquela que incide sobre a motocicleta? Será que é porque apenas os mais abastados é que compram barcos no Brasil? Isso demonstra que, muitas vezes, o princípio da capacidade contributiva é aplicado às avessas, o que acentua a desigualdade social e a concentração de renda, revelando critérios de injustiça social que permeiam diversos aspectos da tributação no Brasil.

3 O CRUZAMENTO ENTRE A CARGA TRIBUTÁRIA E O IDH NO BRASIL: O PIOR ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE – IRBES, EM COMPARAÇÃO COM OUTROS PAÍSES

Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, o Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade. Esse índice é ostentado pelo sexto ano consecutivo, e revela que o Brasil é o país com pior retorno à população nas esferas federal, estadual e municipal, quando comparado aos 30 países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, em relação às áreas de saúde, educação e segurança (OLENIKE, 2016).

O referido índice é calculado pelo IBPT, anualmente, e leva em consideração o cruzamento dos seguintes dados: *Carga Tributária/PIB x IDH*, o que resulta no *Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES*, medido a partir da análise da carga tributária em relação ao PIB, ou seja, toda a riqueza produzida no País, e o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, que mede a qualidade de vida da população. Para chegar a esse ranking mundial, o IBPT considerou as 30 maiores cargas tributárias mundiais.

Raking do IRBES - Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade
1. Austrália
2. Coreia do Sul
3. Estados Unidos
4. Suíça
5. Irlanda
6. Japão
7. Canadá
8. Nova Zelândia
9. Israel
10. Reino Unido
11. Uruguai
12. Eslováquia
13. Espanha
14. Islândia
15. Alemanha
16. Grécia
17. República Tcheca
18. Noroega
19. Argentina
20. Eslovênia
21. Luxemburgo
22. Suécia
23. Austria
24. França
25. Bélgica
26. Itália
27. Hungria
28. Dinamarca
29. Finlândia
30. Brasil

Fonte: IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (7).

7 IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (7). Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>. Ranking 2016. Acesso em 15 nov. 2017.

Ao analisarmos os referidos dados, podemos constatar que o Brasil, apesar de ostentar uma carga tributária elevada, compatível com os países de economia desenvolvida, mesmo superando, sucessivamente, as metas de arrecadação estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 165 da CF/88), continua oferecendo um péssimo retorno aos contribuintes. De fato, os indicativos sociais que compõem o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), referentes às condições adequadas para o desenvolvimento da sociedade como, qualidade do ensino, atendimento de saúde pública, segurança, saneamento básico, entre outros serviços, demonstram a estagnação do Brasil por seis anos consecutivos na última posição, ou seja, 30ª posição, considerando as nações com maiores cargas tributárias do mundo.

Ressalte-se, por outro lado, que a Austrália, a qual apresentou o melhor IRBES dentre os países pesquisados, tem uma carga tributária menor do que a brasileira. Enquanto a carga tributária alcançou 33,4% do PIB no Brasil, a carga tributária da Austrália chegou à 30,08%. O Brasil, com uma carga tributária maior, retornou à sociedade brasileira proporcionalmente ao arrecadado, tão pouco, que ficou na última posição do IRBES. Já a Austrália, com uma carga tributária menor, retornou à sociedade australiana o suficiente para ter o melhor índice mundial do IRBES. Isso demonstra que arrecadar muito não significa arrecadar de forma justa, muito menos representa a adequada aplicação dos recursos públicos. Fica evidente, que, no Brasil, a aplicação do montante arrecadado em tributos em benefício da sociedade que financia o Estado, encontra-se em um patamar absolutamente vergonhoso, mantendo o Brasil, por seis anos consecutivos, com o pior índice de retorno ao bem-estar social⁽⁸⁾.

Se comparado com os países da América Latina, cuja tributação, em média, é de 21% do PIB, o Brasil, mesmo com arrecadação altíssima (35% do PIB, em 2014 e 33,4%, em 2016), apresenta o IRBES pior do que o Uruguai, com carga tributária em 27% do PIB, e a Argentina, com carga tributária de 30%. Aliás, o Uruguai ostenta a 11ª posição, entre os melhores IRBES, ao passo que a Argentina apresenta a 19ª posição. Nesse contexto, é vexatório que o Brasil, considerando o seu potencial econômico, como 9ª economia mundial, se comparado ao Uruguai (81ª economia mundial) e a Argentina (22ª economia mundial), ocupe a posição 30ª no IRBES.

8 (Lista de países por carga tributária. Disponível em https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_pa%C3%ADses_por_carga_tribut%C3%A1ria. Acesso em: 3 nov. 2017)

As dez maiores economia mundiais

Posição	País	PIB (em dólares)
1º	Estados Unidos da América	18,03 trilhões
2º	China	11 trilhões
3º	Japão	4,38 trilhões
4º	Alemanha	3.36 trilhões
5º	Reino Unido	2.86 trilhões
6º	França	2,42 trilhões
7º	Índia	2,09 trilhões
8º	Itália	1,82 trilhão
9º	Brasil	1,77 trilhão
10º	Canadá	1,55 trilhão

Fonte: Banco Mundial (9).

3.1 DADOS SOBRE A CORRUPÇÃO NO BRASIL SUA RELAÇÃO COM O IRBES: BREVÍSSIMA SÍNTESE

Nos últimos anos, as operações desenvolvidas pela Polícia Federal no Brasil, têm demonstrado a presença de práticas de corrupção institucionalizada e sistêmica por parte das autoridades representativas, tanto do legislativo, quanto do executivo, como também envolvendo autoridades do judiciário. As funções próprias dos Poderes da República têm sido desviadas, estando desalinhadas com o interesse público, e o propósito da promoção do bem-comum, mas, ao contrário, apresentam-se voltadas para o atendimento de interesses de grupos privados, os quais têm se apropriado ilicitamente, dos recursos públicos.

De acordo com dados levantados pela ONU (Organização das Nações Unidas), o Brasil perde cerca de 200 bilhões de reais anuais com a corrupção, o que corresponde a aproximadamente 3% do PIB nominal. Este montante equivale a 7 vezes o que é gasto anualmente com o Programa Bolsa Família. Outra comparação: são gastos, anualmente pela União, R\$ 110,2 bilhões com saúde e R\$ 62,5 bilhões com educação. Ou seja, a corrupção toma "de nossos bolsos" um valor mais alto do que a soma dos investimentos em nossas escolas, universidades e hospitais juntos! (FALCÃO, 2017)

9 Banco Mundial (Base de Dados dos Indicadores do Desenvolvimento Mundial - publicado em 1 de fevereiro de 2017). Disponível em https://www.suapesquisa.com/economia/maiores_economias_mundo.htm. Acesso em 21 nov. 2017.

Portanto, considerando que, segundo dados do “impostômetro” analisados anteriormente, a arrecadação tributária brasileira em 2016 foi um pouco mais de 2 trilhões de reais, pode-se afirmar que a corrupção registrada no mesmo período atingiu 10% de toda a tributação. Isso é assustador! R\$ 200 bilhões de tributos que foram pagos pelos contribuintes brasileiros, foram desviados com esquemas de corrupção. Esse montante estrondoso é maior do que todo o investimento feito em educação e saúde no orçamento de 2016. É maior do que sete vezes o valor aplicado no Programa Bolsa Família. A corrupção, certamente, apresenta-se como uma das principais razões pelas quais o Brasil ostenta o pior IRBES do mundo, dentre as nações com maior carga tributária no ranking mundial.

Somente no caso da Petrobras, os desvios de recursos de forma ilegal envolvem entre R\$ 30 bilhões e R\$ 40 bilhões [...]. Somente no caso Geddel, a Polícia Federal apreendeu mais R\$ 51 milhões em dinheiro em um apartamento na Bahia que, segundo as investigações, era usado pelo ex-ministro Geddel Viera Lima. Considerando o valor atual do salário mínimo, que está em R\$ 937, seria possível pagar 54.429 salários com o montante encontrado nas malas e nas caixas. Aplicado na poupança, o valor ainda renderia cerca de R\$ 290 mil por mês para o cliente. O valor bancaria 600 mil brasileiros que dependem do Bolsa Família por um mês ou pagava pouco mais de 22 mil professores de ensino médio que recebem o piso estipulado pelo governo, que está na casa dos R\$ 2,3 mil. O valor também compraria 994 viaturas policiais ou construiria 1.020 casas populares no país ⁽¹⁰⁾.

Casos de corrupção, ainda sob investigação, apontam para:

- a) **R\$ 14,2 bilhões** foram desviados da saúde em Minas Gerais, por **Aécio Neves** e **Antonio Anastasia** entre 2003 e 2012 nos governos dos tucanos (<http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,acao-diz-que-aecio-e-anastasia-nao-repassaram-r-14-bi-a-saude>)
- b) **R\$ 385.356.743,66 milhões** desviados pelo ex-governador Sérgio Cabral (PMDB) em seus dois mandatos como governador de 2007 a 2014. (<https://www.metrojornal.com.br/foco/2017/09/25/sergio-cabral-desvios-levantamento-metro-rio.html>)

10 (<https://ocaminho.org.br/brasil-perde-por-ano-cerca-de-200-bilhoes-de-reais-em-corrupcao.html>)

c)	R\$ 300 milhões de propina ao PT, avalizada por LULA, segundo depoimento de Pallocci (http://www1.folha.uol.com.br/poder/2017/09/1916384-lula-ordenou-propina-de-r-300-milhoes-da-odebrecht-ao-pt-diz-palocci.shtml) e R\$ 30 milhões , desviados por LULA, entre 2011 e 2014, de empreiteiras investigadas no esquema de corrupção na Petrobras. (https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2016/03/04/lula-e-seu-instituto-receberam-valores-expressivos-de-empresiteiras.htm)
d)	R\$ 270 milhões de desvios no caso da ALERJ, envolvendo os Deputados Estaduais Picciani, Paulo Melo, e Albertassi (https://oglobo.globo.com/brasil/justica-determina-bloqueio-de-270-milhoes-de-picciani-melo-albertassi-22082027#ixzz4z5i5TDxL)
e)	R\$ 250 milhões em esquema de corrupção com Caixa Econômica Federal, envolvendo Temer, Cunha e Henrique Alves (http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/temer-cunha-e-henrique-alves-receberam-r-250-milhoes-em-propina-na-caixa-diz-funaro)
f)	R\$ 70 milhões desviados em contratos da estatal para o presidente do Senado, Renan Calheiros (PMDB-AL), o senador Romero Jucá (PMDB-RR), e o ex-senador José Sarney (PMDB-AP), entre outros líderes do PMDB. Leia mais: https://oglobo.globo.com/brasil/machado-diz-que-pagou-mais-de-70-milhoes-renan-juca-sarney-19440263#ixzz4z5nyVqRk
g)	R\$ 61 milhões , desviados por Robson Faria e Fábio Faria, em esquema com JBS (https://g1.globo.com/rn/rio-grande-do-norte/noticia/delator-afirma-que-robinson-e-fabio-faria-receberam-r-61-milhoes-da-jbs.ghtml)

Em todos os escândalos de corrupção acima descritos, os quais ainda estão sob investigação, as inúmeras autoridades políticas investigadas negam, com veemência, o envolvimento nos ilícitos [...]. Todos alegam serem vítimas de “perseguição”. Será?

A corrupção sistêmica apresentada na atual realidade política brasileira, revela o grave comprometimento institucional do Estado de Direito e da República, desequilibrando profundamente as finanças públicas e deslegitimando o processo democrático. Nesse contexto, o exercício da cidadania no Brasil, torna-se mero instrumento de demagogia.

Como dimensionar as profundas lesões aos direitos fundamentais que garantem o exercício da cidadania, perpetradas contra o cidadão brasileiro diante desse quadro de calamidade institucional, deflagrado pela corrupção sistêmica? Como dimensionar o número de brasileiros que foram mortos por falta de segurança e saúde pública, exatamente pelo desvio de 200 bilhões de reais ao ano no Brasil? Como quantificar e qualificar toda a Dignidade negada ao povo brasileiro em razão do exercício, criminoso e genocida, da corrupção pelas autoridades constituídas?

3.2 DADOS SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL E SUA RELAÇÃO COM O IRBES E ACIDADANIA FISCAL

Pesquisas realizadas pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ revelam que a sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias), chega ao alarmante índice de 27,6% da arrecadação (o mesmo do indicador de sonegação em países da América Latina que foi de 27,6%). Na prática, segundo referido estudo, isso representa uma perda de arrecadação de R\$ 571,5 bilhões, considerando-se o PIB do ano de 2016. Por outro lado, o estudo revelou que, considerando o indicador de sonegação de 27,6% sobre ICMS, IR e Contribuições Sociais, “poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30%, mantendo o nível de arrecadação. Os R\$ 571,5 bilhões estimados de sonegação equivalem, aproximadamente, a 90% do que foi arrecadado pelos estados e municípios, estimados em R\$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016 (SINPROFAZ, 2017).

Observa-se que corrupção e sonegação são aspectos de uma mesma problemática, qual seja, a absoluta deficiência da educação para a cidadania no Brasil. Na realidade, se a evasão tributária fosse efetivamente combatida e eliminada, a arrecadação tributária brasileira poderia se expandir em torno 23,2%, cujo indicador médio apresentado na pesquisa gira em torno de 7,6% do PIB⁽¹¹⁾.

4 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA SOCIAL: REFLEXÕES ACERCA DO FUNDAMENTO ÉTICO CONSTITUCIONAL DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO

No presente estudo, partimos da premissa de que o fundamento ético constitucional da tributação é o Princípio da Solidariedade Social, na medida que a tributação é o principal meio de financiamento dos direitos fundamentais, a serem implementados pelo Poder Público por meio de políticas públicas que visam à sua concretização. Nesse contexto, a atividade tributante do Estado não pode ser compreendida como mera expressão do poder soberano estatal, mas sim como instrumento para a realização de direitos humanos fundamentais, norteado pelos princípios e valores constitucionais.

11 (<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%933uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>)

Nessa esteira de pensamento, observa-se que a instituição e cobrança de tributos tem, entre seus fundamentos, o ideário de justiça fiscal e distribuição de rendas. E tem, como escopo primordial, a realização dos princípios da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, intrínsecos à noção de justiça social.

Tendo-se como fundamento ético constitucional da tributação, a ideia de solidariedade social, essencial ao Estado Democrático de Direito, o pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva de cada indivíduo, pode ser compreendido como um dever fundamental, refletindo o pleno exercício da cidadania em uma sociedade democrática.

Com base em tais premissas ético constitucionais, Ricardo Lobo Torres apresenta um conceito constitucional de tributo, como:

O dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade social e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2005, p. 107).

Assim, a luz da concepção constitucional a tributação, não se pode restringir a atividade tributante como mera expressão do poder estatal. Para além disso, é preciso compreendê-la como meio para concretização dos valores constitucionalmente previstos. Nesse sentido, Paulo Caliendo pondera: “[...] a tributação significa o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários à realização dos valores da liberdade e da igualdade” (CALIENDO, 2009, p. 83).

4.1 DESIGUALDADE NO QUE SE REFERE À DISTRIBUIÇÃO DO “PESO” DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Não obstante o Brasil ter a maior carga tributária da América Latina e Caribe, isso não garante a aplicação efetiva do princípio da solidariedade social no sentido de proporcionar justiça social através da atividade tributante,

tanto no aspecto da arrecadação, quanto no aspecto da aplicação equitativa dos referidos recursos de modo a promover políticas públicas tendentes a concretizar direitos fundamentais.

Constata-se, na verdade, uma profunda desigualdade, tanto na arrecadação, quanto na aplicação dos recursos oriundos da tributação. O fato é que o Brasil é o segundo país que menos obtém arrecadação com a renda e o lucro. Em 2014, 20,7% da arrecadação brasileira veio por essa fonte à frente apenas da Argentina (18,9%). Na média da região, a renda e lucro geram 27,8% dos impostos e a proporção chega a 33,8% na OCDE (12). Na prática, a tributação sobre o lucro e a renda, é aquela que aplica, de forma efetiva, os princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da solidariedade social, na medida em que, nessa forma de tributação, leva-se em consideração, de maneira proporcional, a capacidade econômica do cidadão contribuinte. Em outras palavras, no sistema de tributação sobre o lucro e renda, quanto maior o ganho, a vantagem, a margem de lucro, maior a contribuição do sujeito no financiamento das atividades do Estado. Por outro lado, quanto maior a condição de hipossuficiência do cidadão contribuinte, quanto menor a sua renda, menor é sua parcela de tributação. Assim, nesse sistema, temos aplicado, de forma efetiva, os princípios da Justiça Fiscal e da Solidariedade Social, os quais são promotores de justiça social.

No caso da **tributação sobre renda, lucro e ganhos de capital**, o Brasil registra um dos menores percentuais entre os países listados pela OCDE e Receita Federal, o que reflete um sistema tributário que pouco considera, na prática, os princípios da Solidariedade Social e da Justiça Fiscal, como capazes de promover justiça social e isonomia tributária. Observando-se a tabela a seguir, verifica-se que o lucro e ganhos de capital é tributado no Brasil no módico percentual de **5,81%**, enquanto que os países que compõem a OCDE tributam, **em média, 15%**, ou seja, três vezes mais que no Brasil, aproximadamente.

12 (BRASIL tem maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina--diz-ocde,10000021608>. Acesso em 18 nov. 2017).

Tributação sobre lucro e ganhos de capital	
1.	Dinamarca 33,2%
2.	Islândia 18%
3.	Nova Zelândia 16,93%
4.	Noruega 16,93%
5.	Bélgica 16,05 %
6.	Finlândia 15,34%
7.	Suécia 14,81%
8.	Canadá 14,67%
9.	Itália 14,24%
10.	Luxemburgo 13,14%
11.	Áustria 12,66%
12.	EUA 12,54%
13.	Suíça 12,29%
14.	Irlanda 12,08%
15.	Reino Unido 11,41%
16.	Alemanha 11,03%
17.	Portugal 10,72%
18.	França 10,47%
19.	Israel 9,71%
20.	Espanha 9,64%
21.	Grécia 8,66%
22.	Estônia 7,57%
23.	Coreia do Sul 7,16%
24.	República Tcheca 6,54%
25.	Eslovênia 6,5%
26.	Hungria 6,48%
27.	Eslováquia 6,29%
28.	Turquia 6,07%
29.	Brasil 5,81%

Fonte: VASCONCELLOS; JULIÃO, 2017 (13).

13 A carga tributária no Brasil e em outros países da OCDE e América Latina. VASCONCELLOS, Fábio. JULIÃO, Luiz Guilherme. *Jornal o Globo*. 08/08/2017. Disponível em: o.globo.com/na-base-dos-dados/post/graficos-carga-tributaria-no-brasil-e-em-outros-paises-da-ocde-e-america-latina.html. Baseado nos dados publicados em receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2016.pdf. Disponível em 23 nov. 2017.

Enquanto obtém proporcionalmente menos com a renda e lucro, o Brasil é o país que mais arrecada com contribuições sobre a seguridade social. Por essa fonte, o governo brasileiro consegue **26,2%** da arrecadação, bem acima da média de **16, 9%** da região ou os 11% do Peru.

A OCDE explica que países como o Brasil, Paraguai e Uruguai têm elevada arrecadação com taxas sobre a seguridade social por terem grandes sistemas públicos de Previdência Social. “Em países como a Colômbia e Peru, onde os programas públicos e privados competem, as contribuições representam níveis entre 11% e 13% (menos da metade do Brasil)”, cita o documento (14).

4.2 REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO QUE APLICA A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ÀS AVESSAS, QUANTO MAIS POBRE O CIDADÃO, MAIOR É O PESO DOS TRIBUTOS SOBRE ELE

Contrariando todo o fundamento ético constitucional da tributação, segundo valores centrados na concretização da dignidade humana, e na realização de direitos fundamentais, em nosso modelo tributário atual, os pobres e a classe média contribuem com uma porcentagem muito maior de seu salário do que os ricos. Tal injustiça ocorre justamente porque no Brasil os tributos incidem majoritariamente sobre o consumo, e não sobre a renda, o lucro e o patrimônio. Dessa forma, o Estado estabelece tributos fixos sobre os produtos e serviços, tais como ICMS, IPI, ISS, COFINS/PIS e, consumindo-os, o cidadão brasileiro transfere automaticamente significativa parcela de sua renda para o Estado.

Um exemplo dessa realidade vivenciada no Brasil: Imagine que os magnatas, Eike Batista e Joesley Batista, consomem pão francês, tanto quanto o mendigo, que, com as esmolas que apanha, adquire o referido alimento. O ICMS pago, em torno de 20%, pelos magnatas e pelo mendigo, é o mesmo. Joesley Batista e o mendigo, nessa operação, contribuem com o mesmo valor para o financiamento das atividades do Estado. Nesse caso, é óbvio, que o “peso” do tributo nessa operação de consumo é muito maior sobre a “renda” do mendigo, do que sobre a fonte multimilionária de renda

14 O BRASIL tem maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina--diz-ocde,10000021608>. Acesso em 18 nov. 2017

de Joesley Batista! Esse simples exemplo revela de forma avassaladora o grau de injustiça do nosso sistema tributário. No texto constitucional, o sistema tributário brasileiro deve ser fundado sobre os pilares da capacidade contributiva, da solidariedade social e da dignidade humana. No entanto, na incidência tributária diária sobre a vida dos brasileiros, observa-se exatamente o contrário disso, revelando o quanto nosso sistema tributário é promotor de desigualdade e injustiça social, na medida em que proporciona a constante transferência de renda dos contribuintes mais pobre para o Estado, em uma dimensão muito maior do que os mais ricos.

Em países cujos sistema tributário é efetivamente planejado para proporcionar maior justiça fiscal, acontece exatamente o oposto disso. A maior parcela de tributação recai, com maior intensidade, sobre aqueles que detêm maior capital e renda, ao passo que os mais pobres suportam uma carga tributária mais suave, compatível com sua condição social de hipossuficiência.

Tributação regressiva é aquela que, quanto mais pobre você é, maior é a porcentagem de tributação, em relação à sua renda, com que você deve contribuir. Impostos fixos sobre bens e serviços são indubitavelmente regressivos, observe o exemplo: **João** recebe 1 mil reais por mês, e **Maria** recebe 10 mil; ambos têm a necessidade de comprar arroz, feijão e carne. Considerando-se que eles irão ao mesmo supermercado e comprarão a mesma quantidade destes produtos, no montante final o preço ficou em 60 reais, sendo destes 25 reais de **tributos** e 35 reais de **preço de custo + lucro**. Sendo assim, João acaba pagando em tributos 2,5% de seu salário, já Maria pagará apenas 0,25%. Desta forma, Maria, que ganha 10x mais que João, contribui com a mesma quantia em impostos absolutos que ele, porém, para ela, este valor é insignificante, enquanto para ele, faz uma grande diferença. Imagine agora este mesmo exemplo na realização de uma compra do mês, na compra de eletrodomésticos ou na compra de um automóvel. No fim do mês, esta proporção acaba ficando desequilibrada, pois João gasta muito mais do que 32% de seu salário com tributos, e Maria, muito menos ⁽¹⁵⁾.

15 A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL É ALTA COMPARADA À DE OUTROS PAÍSES? Publicado em 27 de junho de 2017. Disponível em: <http://www.pollitize.com.br/carga-tributaria-brasileira-e-alta/>. Acesso em: 20 nov. 2017.

Diferentemente, ocorre nos países desenvolvidos, com IDH alto, e com um sistema tributário voltado, efetivamente, para concretização da justiça fiscal e social. Em tais países, os tributos incidem de forma muito mais ampla e incisiva sobre a renda, lucro e patrimônio, do que sobre o consumo. Ademais, tal tributação sobre a renda e capital nesses países ocorre de forma progressiva, ou seja, quem é mais rico contribui com mais, e quem é mais pobre contribui com menos. Assim, dando continuidade a situação descrita no exemplo supramencionado, imagine que João e Maria se mudam para algum desses países, sejam cobrados, suponhamos, 25% de tributos diretamente do salário de João, por este necessitar de grande parte de sua renda para comprar insumos básicos, como comida, papel higiênico, água, aluguel, entre outros. Já sobre o salário de Maria, a tributação seria de 35%, pois considera-se que seu salário é suficiente não só para que ela adquira insumos básicos, como os de João, mas também lhe sobrem reservas para formar poupança e investir. Nesse caso, ela tem condições de contribuir com uma porcentagem maior que João. Além disso, imagine que nesse país também viva **Joana**, uma empresária bem-sucedida que lucra 100 mil reais ao mês. Assim, considerando a capacidade econômica de Joana, que é superior a de Maria e João, dela seriam tributados, então, 45% de sua renda, partindo-se dos mesmos pressupostos já explicados acima. Em tal situação descrita, verifica-se que a média de tributos deste país é de 35%, porém, Joana contribui com uma porcentagem muito maior que a de João, pois considera-se que ela tem plenas condições de fazê-lo e que, ainda assim, lhe sobrarão grande parte da renda para aplicar em locais onde João, com seu salário, nunca conseguirá ⁽¹⁶⁾.

De acordo com a OCDE, os impostos sobre o consumo no Chile equivalem a cerca de 52% da arrecadação; no Japão, 18%; no México, 54%, e nos Estados Unidos, cerca de 17%. Na Dinamarca, por exemplo, a taxa sobre a renda é a maior entre os países pesquisados e chega a aproximadamente 63%. (DUARTE, 2016)

De fato, tal incidência tributária excessiva sobre o **consumo** aponta para uma política fiscal que promove desigualdade social. Ocorre que os tributos embutidos no consumo de cada produto ensejam injustiça fiscal, já que são pagos igualmente por quem ganha R\$ 50 mil ou um salário mínimo. No caso brasileiro, a participação dos impostos sobre consumo na arrecadação

16 A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL É ALTA COMPARADA À DE OUTROS PAÍSES? Publicado em 27 de junho de 2017. Disponível em: <http://www.pollitize.com.br/carga-tributaria-brasileira-e-alta/>. Acesso em: 20 nov. 2017.

tributária, é de, aproximadamente, 70%. Nesse caso, a média mundial de tributação sobre o consumo é em torno de 35%, segundo a OCDE. Nos Estados Unidos e Japão, por exemplo, ela é abaixo de 20%, na hipótese de serem excluídas do cálculo as contribuições sociais.

Veja a seguir um comparativo da tributação sobre o consumo e renda entre alguns países, em relação ao Brasil:

Tributação s/ o Consumo	Tributação s/ Renda Propriedade e Capital
Brasil 72%	28%
Argentina 73%	27%
EUA 31%	69%
Canadá 30%	70%
França 60%	40%
Inglaterra 49%	51%

Fonte: Desigualdade Social e Tributo sobre o Consumo ⁽¹⁷⁾.

Os referidos dados a respeito da tributação sobre o consumo e a renda no Brasil e suas distorções quanto à capacidade contributiva, demonstram que carga tributária brasileira é uma das mais injustas do planeta, pesando demais a população mais pobre, enquanto alivia para quem tem maior riqueza. Esse modelo precisa ser reformulado para que haja efetivo enfrentamento das desigualdades sociais no país. Destaca-se, nesse contexto, que os países que têm um modelo de tributação mais justo, como os países europeus, com a cobrança de tributos voltada, mais intensamente, sobre a renda do capital, a proporção é de 67% sobre a renda do capital e 33% sobre o consumo e a renda do trabalho. Enquanto isso, no Brasil, o percentual é inverso - 72% da arrecadação de tributos se dá sobre o consumo e a renda do trabalho, e apenas 28% sobre a renda do capital e a riqueza.

Nesse aspecto, Carlos André, ex-presidente do Sindicato de Auditores da Receita Federal, e Ítalo Aragão, Auditor Fiscal da Receita Federal, são enfáticos ao denunciar a profunda injustiça do regressivo sistema de tributação brasileiro em artigo publicado no *Le Monde Diplomatique*:

17 Desigualdade Social e Tributo sobre o Consumo. Disponível em: <http://direito.folha.uol.com.br/blog/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda>. Publicado em 03/06/2013. Acesso em: 14 nov. 2017. Adaptado pela autora. Obs.: Na tributação incidente sobre o consumo incluiu-se as contribuições sociais, tais como COFINS/PIS. No Brasil, a tributação sobre o consumo refere-se ao IPI, ICMS, ISS, bem como PIS/COFINS.

A desigualdade na distribuição da carga tributária carece de legitimidade constitucional e deveria ser o ponto central de qualquer debate sério acerca de reforma tributária. Mas, lamentavelmente, o foco do debate tem sido desvirtuado. Como a bandeira política da reforma tributária foi assumida pela elite econômica, centrou-se a discussão na simples redução da carga, com vistas à redução do Estado e do alcance das políticas públicas. [...] A manutenção desse modelo de tributação regressiva transfere renda do andar de baixo para a cobertura, em desavergonhada afronta aos ditames sociais preconizados pela Constituição Cidadã. A submissão da classe trabalhadora mais pobre às desigualdades e a marginalização de parcelas significativas da população mostram que ainda não há uma consciência plena da relação que deveria ser estabelecida entre o povo e o Estado (ANDRÉ; ARAGÃO, 2010).

De fato, a distribuição desigual da carga tributária no seio da sociedade, impingindo uma sobrecarga maior aos contribuintes com menor capacidade contributiva, afronta, gravemente, a estrutura do Estado Republicano e Democrático, na medida em que, injustamente, obriga aos mais pobres e à classe média a suportar o maior custo gerado pelo financiamento do Estado, poupando, desproporcionalmente, aqueles que estão no topo da pirâmide social, os quais deveriam contribuir em patamares mais altos, na proporção da sua renda e acúmulo de capital.

Sobre a relação entre cidadania e a questão tributária no contexto do Estado Republicano e Democrático de Direito, os Auditores da Receita Federal, Carlos André e Ítalo Aragão observam que:

A relação do povo com o Estado republicano e democrático não pode ser de vassalagem ou de submissão, mas de cidadania, com dignidade, pautada por direitos e obrigações. A constatação de que a carga tributária brasileira é regressiva faz nascer a demanda pela sua urgente redistribuição. A verificação de que os gastos governamentais privilegiam a elite econômica faz surgir o legítimo anseio pelo redirecionamento destes para promover a redução das desigualdades. Os trabalhadores já deveriam estar nas ruas brandindo a Constituição e reivindicando uma reforma tributária. Uma reforma tributária que redirecione parte da carga indireta sobre o consumo para o patrimônio e a renda dos mais abastados. Uma reforma tributária que respeite a capacidade contributiva e cumpra o

papel constitucional de distribuir renda ao invés de concentrar. A classe trabalhadora deve se organizar para debater como os recursos fornecidos ao Estado estão sendo gastos, com vistas a exigir as mudanças necessárias capazes de potencializar a erradicação da pobreza, de reduzir a desigualdade e de promover o desenvolvimento com dignidade para todos (ANDRÉ & ARAGÃO, 2010).

A respeito da desigualdade no Brasil, ressalte-se que seis brasileiros concentram, juntos, a mesma riqueza dos 100 milhões mais pobres do país, ou seja, a metade da população brasileira (207,7 milhões). Somente em 2017, o Brasil despencou 19 posições no ranking da desigualdade social da ONU, e foi inserido na lista dos 10 países mais desiguais do mundo. No contexto da América Latina, somente Colômbia e Honduras apresentam maiores índices de desigualdade que o Brasil. A Argentina, o Uruguai e o Chile, por exemplo, mesmo com carga tributária e PIB significativamente menores que o Brasil, apresentam indicadores sociais melhores. Para alcançar o nível da Argentina, por exemplo, o Brasil, levaria 31 anos, 35 para alcançar o do Uruguai [...] (MAIA, 2017).

No mesmo sentido, grupo de pesquisa coordenado por Thomas Piketty, com base nas informações contidas nas declarações de imposto de renda e outras análises estatísticas, aponta que os 10% mais ricos da população ficam com mais da metade da renda no Brasil. Com base em tais análises, observa-se que, apesar de alguns avanços nos últimos anos, o Brasil continua sendo um dos países mais desiguais do mundo, com grau de desigualdade semelhante à África do Sul e aos países do Oriente Médio (PIKETTY, 2017).

A questão referente à necessidade de uma tributação sobre o patrimônio e a renda, realizável de forma proporcional à riqueza, tem sido alvo de intensos debates, sobretudo com a publicação da obra “O capital no

A partir da análise de dados tributários e sociais da realidade empírica em diversos países, o autor demonstra que houve um aumento vertiginoso na desigualdade da renda nas principais economias do mundo. No contexto de inúmeros debates que Piketty (2014), propõe, destaca-se a análise da tributação sobre o capital e renda como um dos fatores centrais para a própria sobrevivência do capitalismo.

Para que haja crescimento econômico sustentável e permanente, de modo a gerar emprego e renda de forma proporcional ao crescimento populacional, é preciso combater as desigualdades sociais extremas, já que para manter o crescimento do PIB é necessário manter e aumentar o mercado consumidor e, para manter o mercado aquecido, é fundamental que haja renda circulando nas diversas camadas sociais.

Assim, a excessiva concentração de riqueza nas mãos de alguns gera estagnação econômica e, com o tempo, depressão econômica, pois se o maior contingente populacional está com a capacidade de consumo reduzida, por causa da concentração da renda nas mãos de poucos, certamente, isso gerará retração econômica. Nesse sentido, a tributação assume um papel central de distribuição de riqueza. Com a riqueza distribuída, amplia-se o mercado consumidor e, como consequência, há crescimento econômico e ampliação de recursos para o Estado promover políticas públicas de interesse social, em um verdadeiro círculo virtuoso. Ao contrário, se a tributação promove mais concentração de renda, e empobrecimento de grande parte da população, como tem ocorrido no Brasil ao longo dos anos, a capacidade de consumo geral decresce juntamente com a produção, gerando depressão econômica, com queda de arrecadação tributária pelo Estado, em um círculo vicioso. Logo, o crescimento econômico sustentável e permanente requer combate às desigualdades sociais e à concentração de renda, apresentando-se o sistema de tributação, como um forte instrumento de promoção de desenvolvimento econômico e social, ou meio de obstrução e estagnação do crescimento, tanto social, quanto econômico.

Segundo Piketty (2017), o Brasil não voltará a crescer de forma sustentável enquanto não reduzir a desigualdade social e a extrema concentração da renda no topo da pirâmide social. Nesse sentido, como instrumento para combater a desigualdade social, a tributação se apresenta de forma eficaz, desde que os impostos cobrados sobre a renda e o patrimônio dos mais ricos sejam progressivos e a tributação sobre o consumo seja minimizada.

Perfazendo-se uma análise geral, percebe-se que o sistema tributário no Brasil é mais regressivo do que progressivo. Constata-se a presença de isenções de imposto para renda de capital, como os dividendos pagos pelas empresas e seus acionistas, enquanto pessoas que ganham R\$ 1.903,99 pagam 7,5% de imposto de renda... Impostos sobre as rendas mais altas e heranças têm alíquotas

muito baixas no Brasil, se comparadas com as que se vê em países mais avançados. No entanto, ao contrário do Brasil, muitos países desenvolvidos adotam a política de tributação progressiva a mais de um século, o que contribuiu para reduzir a concentração de riquezas e promover desenvolvimento econômico. Nos EUA, Alemanha, França e Japão, a alíquota máxima do imposto de renda está entre 35 e 50%. No Brasil, a alíquota máxima é de 27,5%. É preciso um sistema tributário mais justo e eficiente para garantir crescimento econômico e social, provendo os recursos necessários para melhorar as condições de vida dos brasileiros, especialmente no sentido de viabilizar investimentos em infraestrutura e educação (PIKETTY, 2017).

Nesse sentido, constata-se a total necessidade de elevar-se a questão da distribuição mundial de renda ao centro da solução da crise do capitalismo que vive a população mundial atualmente. Segundo Thomas Piketty (2017), a concentração progressiva de riquezas no século XXI poderá levar a humanidade a uma crise generalizada a ponto de comprometer todo o avanço nos últimos 300 anos. Nesse sentido, o referido autor aponta o caminho da tributação sobre a renda e o capital como meio para redistribuir a riqueza de tal forma que o retorno do investimento no capital especulatório não ultrapassasse a taxa de crescimento da produção de modo a, não apenas inibir a concentração de renda, mas promover a sua redistribuição, evitando que venhamos a passar por um período de guerras para que a riqueza possa ser redistribuída no contexto de uma concepção humanitária das relações econômicas, sociais e tributárias.

5 RELAÇÕES ENTRE CIDADANIA E OS PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL ESTÁ DE ACORDO COM OS FUNDAMENTOS ÉTICOS E CONSTITUCIONAIS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO?

A acepção linguística da palavra cidadania nos remete ao vocábulo latino “civitas”, o qual significa cidade. Historicamente, a palavra cidadania já era utilizada na Grécia antiga e em Roma. Para os romanos, a palavra cidadania indicava a situação política de uma pessoa, bem como os direitos que a mesma podia exercer. Para os gregos, na antiguidade clássica, cidadão

era aquele que havia nascido em terras gregas, relacionando-se cidadania à ideia de nacionalidade.

Embora a concepção de cidadania esteja presente desde à antiguidade clássica, foram os ideais iluministas, no alvorecer da modernidade, que fomentaram o desenvolvimento da concepção de cidadania que temos hoje. O pensamento de John Locke, Voltaire e Jean-Jacques Rousseau, filósofos iluministas, responsáveis pela construção contratualista da formação do Estado moderno, foi determinante para o entendimento do que seja cidadania no mundo contemporâneo. De fato, os referidos filósofos construíram as bases conceituais para a compreensão moderna e contemporânea da relação entre Estado e indivíduos, compreendendo o ser humano como um indivíduo dotado de razão e de direitos naturais intrínsecos à natureza humana, tais como o direito à vida, à liberdade e à propriedade. Assim, os ideais iluministas estabeleceram a base teórica para a construção do Estado de Direito e sua relação com a cidadania (REALI; ANTISERI, 2004).

No mundo contemporâneo, a compreensão da cidadania vai muito além do mero exercício dos direitos políticos e de nacionalidade, alcançando a ideia de efetivo exercício dos direitos e deveres civis, sociais e humanos. De que vale, por exemplo, votar e poder ser votado democraticamente se o cidadão brasileiro está sujeito a morrer indignamente em uma fila de hospital, porque os recursos públicos da saúde foram desviados pela corrupção, apesar daquele mesmo cidadão ter suportado o alto peso da carga tributária? Desta forma, a análise da historicidade da cidadania encontra-se inserida no âmago da história da luta pelos direitos humanos e pela eficácia social dos direitos fundamentais.

Na realidade, ser cidadão insere a concepção de tornar-se parte ativa da vida em sociedade, tendo uma participação no que diz respeito aos problemas da comunidade. Nesse sentido, Dalmo de Abreu Dallari nos ensina que: “A cidadania expressa um conjunto de direitos que conferem à pessoa a possibilidade de participar ativamente da vida e do governo de seu povo” (DALLARI, 2016). Nesse contexto, cidadania deve ser compreendida, como uma construção histórica coletiva voltada para a concretização de Direitos Humanos fundamentais, considerando-se os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil na construção de uma sociedade mais justa e solidária.

Na relação entre tributação e cidadania, tendo como base a análise dos princípios da solidariedade social, da capacidade contributiva e da igualdade em matéria tributária, é fundamental perfazer a abordagem a respeito do pacto constitucional estabelecido pelos artigos 1º e 3º da Constituição Cidadã, os quais tratam dos fundamentos do Estado Democrático de Direito e dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, respectivamente:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a **cidadania**;

III - a **dignidade da pessoa humana**;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

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

I - construir uma **sociedade livre, justa e solidária**;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - **erradicar a pobreza** e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais** e regionais;

IV - **promover o bem de todos**, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Se a **cidadania** (art. 1º, II da CF/88), e a **dignidade da pessoa humana** (art. 1º, III da CF/88), são fundamentos do Estado Brasileiro e, por outro lado, a construção de uma **sociedade livre, justa e solidária** (art. 3º, I da CF/88), voltada para a **redução das desigualdades sociais**, para **erradicação da pobreza** (art. 3º, III da CF/88), e para a **promoção do bem de todos** (art. 3º, I da CF/88), constituem objetivos fundamentais da República, logo, a atividade tributária do Estado, com atividade meio para exercer os fins do Estado, deve ser exercida tendo como norte os referidos fundamentos e objetivos da República.

Assim, pode-se afirmar, no contexto dos fundamentos do Estado de Direito e dos objetivos da República, que a tributação assume seu escopo constitucional quando financia a efetivação dos direitos fundamentais insculpidos na Constituição Federal de 1988, que abrangem, não apenas direitos individuais, mas, sobretudo, direitos coletivos e sociais. Logo, a tributação é o instrumento

pelo qual é possível proporcionar o acesso aos direitos fundamentais básicos, no sentido de concretizar dar efetividade à dignidade humana constitucionalmente prevista como fundamento de todo o Estado. Portanto, em última análise, o fundamento ético-constitucional da tributação no Brasil, é o Princípio da Dignidade Humana, em sua dimensão social.

Não obstante a Constituição Cidadã preconize que a busca por uma sociedade livre, justa e solidária seja objetivo fundamental da República, a realidade social brasileira demonstra que somos um país que, embora tenhamos o 9º maior PIB do planeta, maior do que o PIB do Canadá, por exemplo, ostentamos indicadores sociais que demonstram que somos, na verdade, campeões em desigualdade e a exclusão social. Estamos entre as 10 nações mais ricas do mundo. Tributamos de forma equiparada às nações mais desenvolvidas. No entanto, a desigualdade social e a concentração de renda no Brasil nos coloca em condições semelhantes à dos países africanos. Um novo relatório da ONG britânica Oxfam a respeito da desigualdade social no Brasil mostra que os seis brasileiros mais ricos concentram a mesma riqueza que os 100 milhões de brasileiros mais pobres. Vejamos a síntese dessa pesquisa publicada pela Revista Carta Capital, em 25 set. 2017:

Os dados estão no relatório *A Distância Que Nos Une*, lançado nesta segunda-feira 25 pela Oxfam Brasil. A conclusão tem origem em um cálculo feito pela própria ONG, que compara os dados do informe *Global Wealth Databook 2016*, elaborado pelo banco suíço Credit Suisse, e a lista das pessoas mais ricas do mundo produzida pela revista *Forbe*. Segundo a *Forbes*, Jorge Paulo Lemann (AB Inbev), Joseph Safra (Banco Safra), Marcel Hermmann Telles (AB Inbev), Carlos Alberto Sicupira (AB Inbev), Eduardo Saverin (Facebook) e Ermirio Pereira de Moraes (Grupo Votorantim) têm, juntos, uma fortuna acumulada de 88,8 bilhões de dólares, equivalente a 277 bilhões de reais atualmente. A Oxfam lembra em seu relatório que, ao longo das últimas décadas, o Brasil conseguiu elevar a base da pirâmide social, retirando milhões da pobreza, mas que os níveis de desigualdade ainda são alarmantes. Apesar de avanços, nosso país não conseguiu sair da lista dos países mais desiguais do mundo. O ritmo tem sido muito lento e mais de 16 milhões de brasileiros ainda vivem abaixo da linha da pobreza. Seis brasileiros têm a mesma riqueza que os 100 milhões mais pobres. Relatório da Oxfam também mostrou que

os 5% mais ricos detêm a mesma fatia de renda que os demais 95% da população. Segundo o estudo da ONG, entre 2000 e 2016, o número de bilionários brasileiros aumentou de aproximadamente 10 para 31. Em conjunto, eles possuem um patrimônio de mais de 135 bilhões de dólares. Mais da metade dos bilionários (52%) herdou patrimônio da família, o que revela a incapacidade do Estado brasileiro de desconcentrar a riqueza – algo que sistemas tributários mais progressivos, como visto em países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), podem ajudar a fazer. Na outra ponta, estimativas para os próximos anos são ruins para o Brasil a respeito da pobreza. Segundo o Banco Mundial, só em 2017 até 3,6 milhões de pessoas devem cair outra vez na pobreza. Para a diretora da Oxfam Brasil, essa situação é inadmissível e precisa ser enfrentada por todos para que realmente seja solucionada. Existe uma distância absurda entre a maior parte da população brasileira e o 1% mais rico, não apenas em relação à renda e riqueza, mas também em relação ao acesso a serviços básicos como saúde e educação. Atacar essa questão é responsabilidade de todos (MAIA, 2017).

Diante desse quadro de grave desigualdade social no Brasil, ganha relevância o estudo da tributação como meio de promoção de políticas sociais e fiscais e busquem enfrentar essa questão, até porque entende-se, segundo estudos divulgados pela equipe de pesquisadores de Thomas Piketty (2017), que o enfretamento da desigualdade social e da concentração de renda entre os brasileiros é uma precondição para o crescimento econômico sustentável no Brasil, conforme analisou-se no tópico.

Aprofundando-se o argumento pertinente à necessidade da observância do fundamento ético constitucional para a atividade tributante por parte do Estado, preleciona Ricardo Lobo Torres:

Com a reaproximação entre ética e direito, procura-se ancorar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais (TORRES, 2005, p. 145).

Considera-se a capacidade contributiva como um princípio fundamental do direito tributário que viabiliza a aferição da legitimidade da imposição tributária, na medida em que informa que somente deve sujeitar-se à tributação, o cidadão que possui disponibilidade patrimonial e de renda para tanto. Na literatura a respeito do tema, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva ou da proporcionalidade em matéria tributária é defendido como medida de justiça, inclusive, pelos autores de pensamento liberal. Adam Smith, na sua célebre obra *Riqueza das Nações*, em 1776 já tratava desse tema com acuidade:

Os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do Governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, na proporção do crédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado... Na observância ou não dessa máxima consiste o que se chama a igualdade ou desigualdade de tributação (SMITH, 2015, p. 376).

O Princípio da Solidariedade Social está inserido no texto constitucional, conforme analisado anteriormente, de forma expressa no art. 3º, I, da CF/88. Dentre os princípios constitucionais tributários, não encontramos expressamente, nenhum preceito constitucional que contemple a solidariedade social especificamente em matéria tributária. No entanto, doutrinariamente tal princípio é mencionado como um desdobramento do princípio da capacidade contributiva. De fato, o princípio tributário da capacidade contributiva traz em seu núcleo valorativo a solidariedade social. Nesse sentido, Helenilson Cunha Pontes perfaz uma reflexão que relaciona a solidariedade, a capacidade contributiva e a justiça social como um bloco que princípios interdependentes, senão vejamos:

[...] a solidariedade é o valor nuclear do princípio da capacidade contributiva e permite conceber a tributação não como um fim em si mesmo, ou como um mero ônus que recai sobre a propriedade, mas como um meio que se justifica como instrumento na busca de um fim maior, que é a justiça social (PONTES, 2000, p.109).

Por outro lado, para que a capacidade contributiva seja de fato observada, como um meio para a busca da justiça social através da implementação

de uma tributação proporcional, torna-se mister que seja aplicado um sistema progressivo de incidência tributária. Nesse sentido entende-se que a progressividade trata-se de critério que comporta variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. Assim, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas de forma crescente em razão do aumento da base de cálculo (PALSEN, 2008).

Constata-se que a progressividade tributária pode estar fundamentada na observância da capacidade contributiva, ou, em uma concepção mais ampla, pode sustentar-se no ideário de formação do Estado Social de Direito. Seja como for, é de se concluir que os tributos com alíquotas progressivas inserem na sua dinâmica de incidência um critério determinante de realização da solidariedade social. Mais precisamente, o que se torna “particularmente visível quando esses impostos, atendendo ao seu peso no conjunto das receitas fiscais, não contribuem apenas para atenuar ou eliminar a regressividade de outros impostos do sistema, antes, acabem por conduzir a uma certa progressividade do próprio sistema fiscal” (NABAIS, 2005).

Refletindo-se sobre a questão do direito à igualdade e sua negação no contexto brasileiro, é possível identificar-se dois grandes eixos promotores da desigualdade e da exclusão: O eixo sócio-econômico da desigualdade e o eixo cultural, civilizacional da exclusão/segregação. A desigualdade entre o capital e o trabalho; a propagação do trabalho escravo; o imperialismo - e a sua mais recente manifestação, a globalização neoliberal; bem como a desigualdade tributária, constituem-se expressões do eixo sócio-econômico de desigualdade. Por outro lado, a guerra das civilizações no oriente médio; o racismo; o sexismo; o genocídio dos povos e comunidades indígenas são expressões do eixo cultural de exclusão (MOURA, 2008).

Para Streck & Morais (2004), no Brasil, o intervencionismo estatal, que deveria estar voltado para a realização dos direitos sociais, na busca da construção do Estado de Bem-Estar Social, tem servido, especialmente, para acumulação de capital e renda para as elites brasileiras, tornando-se instrumento de preservação da sociedade capitalista, o que representa uma distorção em sua missão de promover a diminuição das desigualdades socio-econômicas. Nesse sentido, a tributação no Brasil, ao impor uma maior carga à população mais pobre, não somente viola o mais elementar senso de justiça e toda a principiologia constitucional, como também revela total

desvio de finalidade por parte do Estado brasileiro, ao transferir recursos da população mais pobre em benefício daqueles que realmente tem acesso aos “favores” do Estado.

Assim, pode-se considerar que na sociedade brasileira há duas espécies de pessoas: o “sobreintegrado” ou “sobrecidadão”, que dispõe do sistema, mas a ele não se subordina, e o “subintegrado” ou “subcidadão”, que depende do sistema, mas a ele não tem acesso (NEVES, 1996, p. 110). Na categoria de “sobrecidadão” poderíamos incluir a classe política, as autoridades constituídas dos poderes da República, com seus privilégios e mordomias imorais, que são sustentadas, em última análise, pela classe de brasileiros que ostenta maior pobreza. Nesse contexto, é revoltante constatar que o maior peso do custo de um parlamentar, aproximadamente, 2 milhões por ano, recai sobre a classe mais pobre da população brasileira, exatamente porque a tributação no Brasil é predominantemente regressiva.

Na qualidade de “sobrecidadão” podemos elencar os **deputados federais**, que, somados o salário e os inúmeros benefícios, recebem, aproximadamente, **R\$ 168,6 mil por mês**. Com salário de R\$ 33.763, auxílio-moradia de R\$ 4.253 ou apartamento de graça para morar, verba de R\$ 92 mil para contratar até 25 funcionários, de R\$ 30.416,80 a R\$ 45.240,67 por mês para gastar com alimentação, aluguel de veículo e escritório, divulgação do mandato, entre outras despesas. Dois salários no primeiro e no último mês da legislatura como ajuda de custo, ressarcimento de gastos com médicos. Os 513 deputados federais custam, em média, **R\$ 86 milhões** ao cidadão contribuinte brasileiro todo mês, chegando a **R\$ 1 bilhão por ano**. Os dados são de levantamento do **Congresso em Foco** com base nos valores atualizados dos benefícios dos parlamentares na Câmara (CONGRESSO EM FOCO, 2017).

Em 2016, os gastos da Câmara dos Deputados somaram **R\$ 5,2 bilhões**. A assessoria da casa não soube informar quanto deste valor foi gasto especificamente com os deputados, mas no detalhamento do orçamento é possível ver o quanto algumas cifras específicas consumiram. A ajuda de custo para moradia de agentes públicos, por exemplo, custou R\$ 9.236.112,07. Com reforma de imóveis funcionais, a Câmara despendeu mais R\$44,3 mil, embora estivessem previstos inicialmente R\$ 500mi⁽¹⁸⁾.

18 Disponível em: (https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2017/01/23/interna_politica,841629/deputado-pode-custar-ate-r-2-milhoes-por-ano-aos-brasileiros.shtml)

Segundo pesquisa realizada pela Organização não Governamental (ONG) Contas Abertas, o Poder Legislativo custa R\$ 1,16 milhão por hora. Os 513 deputados federais custam, em média, R\$ 86 milhões ao mês e um custo anual de R\$ 1 bilhão. O custo inclui fins de semana, recessos parlamentares e as segundas e sextas-feiras, quando os parlamentares deixam a capital federal e retornam para suas bases eleitorais (BRANCO, 2017).

Para o fundador e secretário-geral da ONG, Gil Castello Branco:

O levantamento dá ao cidadão a dimensão exata de quanto custa nossa representação. A democracia não tem preço, mas o nosso Congresso tem custos extremamente elevados. Ele tem uma péssima imagem junto à população e pode, sim, reduzir seus custos. Cada parlamentar pode ter 25 assessores, um senador pode ter 50, 60, inclusive no seu próprio escritório de representação. Há privilégios e mordomias que podem ser contidos. Os abusos, verificáveis em todos os Poderes, têm o aval do presidente Michel Temer: O dado do orçamento deles está na Lei Orçamentária Anual [LOA], sancionada pelo presidente da república. Temos criticado os 60 dias de férias de membros do Judiciário, auxílios a magistrados, os benefícios fiscais, que precisam ser revistos. Quando se tem um **déficit de R\$ 139 bilhões** e o orçamento da **saúde é de R\$ 125 bilhões**, o natural é que se tente reduzir essas despesas em todos os Poderes. Deveria partir dos próprios titulares dos Poderes a tentativa de reduzir [esses gastos] (BRANCO, 2017).

Na base da pirâmide social no Brasil, sustentando os “sobre cidadãos” supramencionados, é fácil identificar o “subcidadão” ou “subintegrado”: Ele está, por exemplo, nas filas dos hospitais públicos “esperando a morte chegar”[...] Está excluído do sistema, embora seja quem mais contribua, proporcionalmente a sua diminuta renda, para o custeio do sistema tributário desigual, o qual contraria, em todos os aspectos o texto constitucional e a própria razão de existir do Estado de Direito, qual seja, realizar o bem comum, concretizar a dignidade humana nas dimensões individual, coletiva e social.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A construção do Estado de Direito no Brasil, na sua dimensão fiscal, tem demonstrado que a tributação é a principal fonte de financiamento dos

direitos fundamentais, os quais devem ser efetivados pelo Poder Público através da implementação de políticas públicas voltadas para realização do bem comum. Nessa perspectiva, a tributação deve ser considerada, não como mera expressão de poder estatal, mas como instrumento para a realização de direitos e princípios constitucionalmente previstos.

Tendo-se como fundamento ético constitucional da tributação, a ideia de solidariedade social, essencial ao Estado Democrático de Direito, o pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva de cada indivíduo, pode ser compreendido como um dever fundamental, refletindo o pleno exercício da cidadania em uma sociedade democrática.

Entretanto, para que na prática tal sistemática adequada e proporcional, torna-se imperioso que haja o controle da eficiência na obtenção dos recursos públicos, inclusive no que tange ao planejamento e fixação de uma carga tributária razoável ao contribuinte, bem como na sua aplicação em políticas públicas que resultem em benefícios concretos para a sociedade.

Segundo dados divulgados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil ostenta a maior carga tributária registrada na América Latina, encontrando-se num patamar compatível com a tributação de países desenvolvidos. Para se ter uma ideia, estudos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), informam que Carga Tributária nos Países da América Latina e Caribe, em média, é de 21,6%; sendo que no Brasil é 33,4%; na Venezuela, 14%; na Argentina 30%. Na região, a menor carga é da Guatemala que arrecada 12,6% do PIB dos contribuintes.

No ranking mundial, entretanto, segundo dados da OCDE, o Brasil ocupa a 20ª posição entre os países que mais tributam no Mundo, estando a frente do Canadá (32%), da Austrália (30,8%), da Suíça (29%), do Japão (28%), dos Estados Unidos (26,5%), e da China (20%), quando o assunto é carga tributária. O referido estudo demonstra que o Brasil tem uma carga tributária comparável a dos países ricos da OCDE - grupo das 34 economias mais desenvolvidas do mundo - onde a média de impostos equivale a 34,4% do PIB. Nesse grupo, o México tem a menor carga com o equivalente a 19,5% do PIB. Por outro lado, a Dinamarca arrecada o equivalente a 50,9%. No comparativo com países da OCDE, o Brasil aparece ao lado do Reino Unido (33,57%), e Nova Zelândia (33,37%).

No entanto, embora o Brasil se destaque entre as maiores cargas tributárias mundiais, o Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade. Esse índice é ostentado pelo sexto ano consecutivo, e revela que o Brasil é o país com pior retorno à população nas esferas federal, estadual e municipal, quando comparado aos 30 países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, em relação às áreas de saúde, educação e segurança. O IRBES - Índice de Retorno em Bem-estar a Sociedade - é calculado pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - anualmente, e leva em consideração o cruzamento dos seguintes dados: *Carga Tributária/PIB x IDH*, medido a partir da análise da carga tributária em relação ao PIB, ou seja, toda a riqueza produzida no País, e o Índice de Desenvolvimento Humano - IDH, que mede a qualidade de vida da população. Para chegar a esse ranking mundial, o IBPT considerou as 30 maiores cargas tributárias mundiais.

Ressalte-se, que a Austrália, a qual apresentou o melhor IRBES dentre os países pesquisados, tem uma carga tributária menor do que a brasileira. Enquanto a carga tributária alcançou 33,4% do PIB no Brasil, a carga tributária da Austrália chegou à 30,08%. O Brasil, com uma carga tributária maior, retornou à sociedade brasileira proporcionalmente ao arrecadado, tão pouco, que ficou na última posição do IRBES. Já a Austrália, com uma carga tributária menor, retornou à sociedade australiana o suficiente para ter o melhor índice mundial do IRBES. Isso demonstra que arrecadar muito não significa arrecadar de forma justa, muito menos representa a adequada aplicação dos recursos públicos. Fica evidente, que, no Brasil, a aplicação do montante arrecadado em tributos para o benefício da sociedade que financia o Estado, encontra-se em um patamar absolutamente vergonhoso, mantendo o Brasil, por seis anos consecutivos, com o pior índice de retorno ao bem-estar social.

Se comparado com os países da América Latina, cuja tributação, em média, é de 21% do PIB, o Brasil, mesmo com arrecadação altíssima (35% do PIB, em 2014 e 33,4%, em 2016), apresenta o IRBES pior do que o Uruguai, com carga tributária em 27% do PIB, e a Argentina, com carga tributária de 30%. Aliás, o Uruguai ostenta a 11ª posição, entre os melhores IRBES, ao passo que a Argentina apresenta a 19ª posição. Nesse contexto, é vexatório que o Brasil, considerando o seu potencial econômico, como 9ª

economia mundial, se comparado ao Uruguai (81ª economia mundial), e a Argentina (22ª economia mundial), ocupe a posição 30ª no IRBES.

Não obstante o Brasil ter a maior carga tributária da América Latina e Caribe, isso não garante a aplicação efetiva do princípio da solidariedade social no sentido de proporcionar justiça social através da atividade tributante, tanto no aspecto da arrecadação, quanto no aspecto da aplicação equitativa dos referidos recursos de modo a promover políticas públicas tendentes a concretizar direitos fundamentais.

Constata-se, na verdade, uma profunda desigualdade, tanto na arrecadação, quanto na aplicação dos recursos oriundos da tributação. O fato é que o Brasil é o segundo país que menos obtém arrecadação com a renda e o lucro. Em 2014, 20,7% da arrecadação brasileira veio por essa fonte à frente apenas da Argentina (18,9%). Na média da região, a renda e lucro geram 27,8% dos impostos e a proporção chega a 33,8% na OCDE. Na prática, a tributação sobre o lucro e a renda, é aquela que aplica, de forma efetiva, os princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da solidariedade social, na medida em que, nessa forma de tributação, leva-se em consideração, de maneira proporcional, a capacidade econômica do cidadão contribuinte. Em outras palavras, no sistema de tributação sobre o lucro e renda, quanto maior o ganho, a vantagem, a margem de lucro, maior a contribuição do sujeito no financiamento das atividades do Estado. Por outro lado, quanto maior a condição de hipossuficiência do cidadão contribuinte, quanto menor a sua renda, menor é sua parcela de tributação. Assim, nesse sistema, temos aplicado, de forma efetiva, os princípios da Justiça Fiscal e da Solidariedade Social, os quais são promotores de justiça social.

No caso da tributação sobre renda, lucro e ganhos de capital, o Brasil registra um dos menores percentuais entre os países listados pela OCDE e Receita Federal, o que reflete um sistema tributário que pouco considera, na prática, os princípios da Solidariedade Social e da Justiça Fiscal, como capazes de promover justiça social e isonomia tributária. Observando-se a tabela a seguir, verifica-se que o lucro e ganhos de capital é tributado no Brasil no módico percentual de 5,81%, enquanto que os países que compõem a OCDE tributam, em média, 15%, ou seja, três vezes mais que no Brasil, aproximadamente.

Em países cujos sistema tributário é efetivamente planejado para proporcionar maior justiça fiscal, acontece exatamente o oposto disso. A maior parcela de tributação recai, com maior intensidade, sobre aqueles que detém maior capital e renda, ao passo que os mais pobres suportam uma carga tributária mais suave, compatível com sua condição social de hipossuficiência.

Contrariando todo o fundamento ético constitucional da tributação, segundo valores centrados na concretização da dignidade humana, e na realização de direitos fundamentais, em nosso modelo tributário atual, os pobres e a classe média contribuem com uma porcentagem muito maior de seu salário do que os ricos. Tal injustiça ocorre justamente porque no Brasil os tributos incidem majoritariamente sobre o consumo, e não sobre a renda, o lucro e o patrimônio. Dessa forma, o Estado estabelece tributos fixos sobre os produtos e serviços, tais como ICMS, IPI, ISS, COFINS/PIS e, consumindo-os, o cidadão brasileiro transfere automaticamente significativa parcela de sua renda dinheiro para o Estado.

De fato, tal incidência tributária excessiva sobre o consumo aponta para uma política fiscal que promove desigualdade social. Ocorre que os tributos embutidos no consumo de cada produto ensejam injustiça fiscal, já que são pagos igualmente por quem ganha R\$ 50 mil ou um salário mínimo. No caso Brasileiro, a participação dos impostos sobre consumo na arrecadação tributária, é de, aproximadamente, 70%. Nesse caso, a média mundial de tributação sobre o consumo é em torno de 35%, segundo a OCDE. Nos Estados Unidos e Japão, por exemplo, ela é abaixo de 20%, na hipótese de serem excluídas do cálculo as contribuições sociais.

Conforme constatado na presente pesquisa, essa espécie de incidência indireta sobre o consumo resulta na aplicação da tributação regressiva, a qual se constitui a via mais fácil para o Estado de aumentar de forma maciça sua arrecadação, sem ter que elaborar planejamento estratégico voltado para justiça fiscal. Três são os principais efeitos indesejáveis da excessiva tributação sobre o consumo. Primeiro, inflaciona fortemente os custos de produção e comercialização de bens e serviços, onerando o preço das mercadorias, muitas vezes, de forma desproporcional a renda dos consumidores. Segundo, considerando sua incidência indireta, esse sistema é pouco transparente, já que o cidadão contribuinte não tem a percepção clara, do montante “invisível” de tributo que compõe o preço da mercadoria. Quem

imagina, por exemplo, que o preço final de uma Motocicleta no Brasil pode corresponder à 64% de tributo?

O terceiro efeito da tributação regressiva, presente nos tributos indiretos que correspondem 70% de toda a tributação no Brasil, é a desigualdade na distribuição do “peso” da carga tributária. Basta dizer que nesse sistema o “magnata” e o “mendigo”, por exemplo, pagam o mesmo valor do tributo sobre a compra de qualquer mercadoria. Ocorre que a incidência tributária sobre o consumo não mede a capacidade contributiva do consumidor contribuinte. Logo, a parcela mais pobre da população brasileira é quem sofre o maior peso do financiamento do Estado, o que contribui para o aumento da concentração de renda, pois retira mais de quem tem menos.

Observa-se que, concretamente, a aplicação do princípio da progressividade, o qual deveria predominar no Brasil, inter-relaciona-se com os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, de tal sorte que a carga tributária deva ser mais pesada sobre os contribuintes que revelam maior riqueza. A tributação é tanto mais justa, quanto maior é a possibilidade de incidência progressiva dos tributos. Na contramão disso, está a tributação regressiva, conforme praticado de forma predominante no Brasil. Assim, pode-se concluir, a luz do fundamento ético constitucional da tributação, que tributos regressivos são inconstitucionais, pois resultam na violação da solidariedade social, da capacidade contributiva e da própria concepção de cidadania fiscal.

Nesse aspecto, a desigualdade na distribuição da carga tributária carece de legitimidade constitucional, de modo que tal questão precisa tornar-se o epicentro de qualquer debate sério acerca de reforma tributária. No entanto, constata-se certo desvirtuamento quanto ao centro desse debate. Ocorre que a causa da reforma tributária tem sido divulgada nos veículos de disseminação da cultura nacional, muito mais sob o enfoque liberal, que se limita à simples redução da tributação, do que sobre a questão central pertinente a distribuição do peso da tributação de forma proporcional à riqueza produzida pelo cidadão contribuinte.

A manutenção desse modelo de tributação regressiva, o qual transfere renda do andar de baixo para a cobertura, em total afronta aos ditames sociais preconizados pela Constituição Cidadã demonstra as profundas distorções nas estruturas de Poder no interior do Estado de Direito Brasileiro. A resignada sujeição da classe trabalhadora mais pobre às desigualdades e

à marginalização resultante do sistema de tributação injusto e o arbítrio desavergonhado do sistema de exercício do poder de tributar demonstra que entre os brasileiros ainda não há uma consciência plena da cidadania e da relação equilibrada e justa que deveria ser estabelecida entre o povo e o Estado.

De fato, a distribuição desigual da carga tributária no seio da sociedade, impingindo uma sobrecarga maior aos contribuintes com menor capacidade contributiva, afronta, gravemente, a estrutura do Estado Republicano e Democrático, na medida em que, injustamente, obriga aos mais pobres e à classe média a suportar o maior custo gerado pelo financiamento do Estado, poupando, desproporcionalmente, aqueles que estão no topo da pirâmide social, os quais deveriam contribuir em patamares mais altos, na proporção da sua renda e acúmulo de capital.

Não se pode olvidar que a relação do povo com o Estado republicano não deve ser de arbítrio e submissão, mas de cidadania, de equilíbrio entre o exercício dos direitos e das obrigações do contribuinte, como forma de garantir a dignidade plena do povo brasileiro. A constatação de que a carga tributária brasileira é regressiva e concentradora de riqueza e renda precisa gerar iniciativas políticas reformadoras que resultem em sua urgente redistribuição. A comprovação de que as despesas públicas privilegiam os “sobrecidadãos” que compõem a elite econômica e política desse país, em detrimento daqueles que efetivamente suportam o custo do Estado mediante pagamento dos tributos, precisa gerar legítima indignação e iniciativas concretas a favor redirecionamento destes recursos para promover a redução das desigualdades. Os cidadãos pagadores de tributos deveriam ocupar as ruas desse país, exigindo uma reforma tributária que corrija tais desvios de finalidade da própria atividade estatal, a qual deveria estar a serviço da cidadania e não a serviço da acumulação de capital pelos “sobrecidadãos”, como de fato encontra-se nesse momento da história do povo brasileiro.

Nesse contexto, urge uma reforma tributária que redirecione parcela significativa da tributação indireta sobre o consumo para o patrimônio, a renda e a acumulação de capital dos mais afortunados. Uma reforma tributária que respeite a capacidade contributiva e cumpra o papel constitucional de distribuir renda ao invés de concentrar riqueza. Os cidadãos brasileiros que sustentam o Estado com o pagamento dos altos tributos precisam exigir mudanças tributárias efetivas, que sejam capazes de cumprir os objetivos

fundamentais da República, insculpidos no artigo 3º da CF/88, pertinentes à erradicação da pobreza, redução da desigualdade e promoção do desenvolvimento com dignidade para todos.

Tais medidas tributárias reformadoras se justificam, não apenas em função do imperativo constitucional da igualdade, solidariedade e justiça social, mas, sobretudo, porque reduzir a desigualdade é condição para a eficiência e crescimento da economia. Nesse aspecto, concordamos com os sólidos argumentos desenvolvidos pelo economista Thomas Piketty, na obra “O capital no século XXI”, no sentido de que o grau de desigualdade extrema que encontramos no Brasil é prejudicial para o crescimento econômico e o desenvolvimento sustentável. Indubitavelmente, para que haja crescimento econômico sustentável e permanente, de modo a gerar emprego e renda de forma proporcional ao crescimento populacional, é preciso combater as desigualdades sociais extremas, já que para manter o crescimento do PIB é necessário manter e aumentar o mercado consumidor e, para manter o mercado aquecido, é fundamental que haja renda circulando nas diversas camadas sociais.

Assim, a excessiva concentração de riqueza nas mãos de alguns gera estagnação econômica e, com o tempo, depressão econômica, pois se o maior contingente populacional está com a capacidade de consumo reduzida, por causa da concentração da renda nas mãos de poucos, certamente, isso gerará retração econômica. Nesse sentido, a tributação assume um papel central de distribuição de riqueza. Com a riqueza distribuída, amplia-se o mercado consumidor e, como consequência, há crescimento econômico e ampliação de recursos para o Estado promover políticas públicas de interesse social, em um verdadeiro círculo virtuoso. Ao contrário, se a tributação promove mais concentração de renda, e empobrecimento de grande parte da população, como tem ocorrido no Brasil ao longo dos anos, a capacidade de consumo geral decresce juntamente com a produção, gerando depressão econômica, com queda de arrecadação tributária pelo Estado, em um círculo vicioso. Logo, o crescimento econômico sustentável e permanente requer combate às desigualdades sociais e à concentração de renda, apresentando-se, o sistema de tributação, como um forte instrumento de promoção de desenvolvimento econômico e social, ou meio de obstrução e estagnação do crescimento, tanto social, quanto econômico.

Logo, se no sistema tributário brasileiro o pobre e a classe média sustentam amplamente o maior peso dos tributos, fazendo com que os que detêm maior riqueza e renda sejam tributados de forma extremamente suave, a tributação no Brasil não tem observado os fundamentos do Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF/88), e tem negado, flagrantemente, o cumprimento dos objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF/88).

Nesse sentido, se a tributação tem gerado mais concentração de riqueza e renda, aos transferir recursos da base da pirâmide social para aqueles que estão no topo da pirâmide, como protagonistas dessa desigualdade, é sinal evidente que a concepção contemporânea de cidadania, no sentido de realização da dignidade humana em todas as dimensões, especialmente em sua dimensão social, não tem sido observada, já que o art. 1º, incisos II e III, bem como o art.3º, do I ao IV, da CF/88 tem sido objeto de constante transgressão pelo Estado brasileiro no exercício de sua atividade tributária diária, conforme dados estatísticos concretos analisados ao longo desse estudo

De fato, na medida da proporção da tributação entre o consumo, de um lado, e o acúmulo de capital, renda e patrimônio, de outro, estamos diante de 72% do total da carga tributária brasileira como fruto da receita da tributação indireta sobre o consumo (ICMS, IPI, COFINS, PIS, ISS, etc), e 28% resultante da tributação sobre o lucro, o capital, a renda e o patrimônio (IR, IPTU, ITR, ITCMD, IPVA etc).

Na relação entre tributação, cidadania e justiça social, as questões pertinentes à solidariedade social, à capacidade contributiva e à igualdade, tornam-se relevantes na medida em que foi constatado, na presente pesquisa, que o sistema regressivo de tributação no Brasil, resultado de uma imposição tributária amplamente predominante sobre o consumo e, proporcionalmente, reduzida em relação ao lucro, ao capital, à renda e ao patrimônio, tem contribuído para o agravamento da desigualdade social e da concentração de renda, o que se torna um obstáculo para crescimento econômico sustentável e permanente do Brasil.

Portanto, diante do enfrentamento da questão investigativa proposta inicialmente na presente pesquisa, conclui-se que a tributação no Brasil atualmente tem comprometido o exercício da cidadania, já que inibe as potencialidades da cidadania plena, na medida em que desrespeita o primado da igualdade social, da solidariedade e da justiça fiscal. Com base nos dados

estatísticos analisados nesse estudo e nos argumentos tributários e constitucionais debatidos, observa-se, com pesar, que o Sistema Tributário Brasileiro, em sua aplicação concreta, tem contribuído, muito mais, para a concentração de riqueza e renda, do que para a promoção da Justiça Social no Brasil.

7 REFERÊNCIAS

AMARAL, G.L; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. (IBPT) **Carga Tributária Brasileira** 2014, 2015, 2016.

ANDRÉ, Carlos, ARAGÃO, Ítalo. Impostos e cidadania. **Le Monde Diplomatique**. Publicado em Outubro de 2010, Edição 39, Disponível em : <https://diplomatie.org.br/impostos-e-cidadania/>. Acesso em: 27 nov. 2017.

BRANCO, Castello. Publicado em 10 jul. 2017. Poder Legislativo custa R\$ 1,16 milhão por hora. Disponível em <http://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2017/07/poder-legislativo-custa-r-116-milhao-por-hora-diz-ong.html>. Acesso em: 30 nov.2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL **perde por ano cerca de 200 bilhões de reais em corrupção**. Disponível em: <https://ocaminho.org.br/brasil-perde-por-ano-cerca-de-200-bilhoes-de-reais-em-corrupcao.html>. Acesso em: 23 nov. 2017.

BRASIL **tem maior carga tributária da América Latina, diz OCDE**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina--diz-ocde,10000021608>. Acesso em: 18 nov. 2017.

CONGRESSO EM FOCO. **Deputados custam 1 bilhão por ano**. Publicado em: 01 mar. 2016. Disponível em: <http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/lista-todos-os-salarios-e-beneficios-de-um-deputado/>. Acesso em: 30 nov.2017

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CORRÊA, Samantha. **Fundamentos Éticos da Tributação**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9728&revista_caderno=26. Acesso em: 21 nov. 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. Saraiva: São Paulo, 2016.

DUARTE, Cláudia. **Estudo da OCDE revela que países mais ricos focam impostos na renda e no patrimônio**. Publicado em 27/06/16. Disponível em: <http://www.otempo.com.br/capa/economia/na-contram%C3%A3o-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>

FALCÃO, Paulo Roberto. **Carga Tributária no Brasil é alta comparada a outros países?** Publicado em: 27 jun. 2017. Disponível em: <http://www.politize.com.br/carga-tributaria-brasileira-e-alta/>. Acesso em: 15 nov. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Ed. Dialética, 2005.

LISTA de países por carga tributária. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_pa%C3%ADses_por_carga_tribut%C3%A1ria. Acesso em: 30 nov. 2017.

MAIA, Kátia. **Seis brasileiros concentram a mesma riqueza que a metade da população mais pobre**. Brasil. El País. Publicado em 22/09/2017. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2017/09/22/politica/1506096531_079176.html. Acesso em 27/11/2017, bem como Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/seis-brasileiros-tem-a-mesma-riqueza-que-os-100-milhoes-mais-pobres>. Acesso em: 28 nov. 2017.

MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro; **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2008.

MOURA. Lenice Silveira Moreira de. **Sobre a dignidade humana**: prelúdio para uma abertura das ciências jurídicas. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Orientadora, Profa. Dra. Maria da Conceição Xavier de Almeida. 2008.

___ A Dimensão Social do Princípio da Dignidade Humana: reflexões a luz da epistemologia da complexidade. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Fortaleza: ano 9, n. 11, p. 449-486, Nov. 2010. Diretor Paulo Bonavides.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLENIKE, J. E.; AMARAL, G.L; AMARAL, L. M. F; STEINBRUCH, F. (IBPT) **Estudos sobre a Carga Tributária/PIB x IDH**. Janeiro de 2017.

____. Carga Tributária pode chegar a 37% do PIB em 2016. **Tribuna do Norte**, 05 abr. 2016. Disponível em: <http://www.tribunadonorte.com.br/noticia/carga-tributa-ria-pode-chegar-a-37-do-pib-em-2016>. Acesso em: 21 nov. 2017.

_____. **Estudo sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras** (IBPT). março de 2016.

PAULSEN, Leandro. Impostos Federais. In: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2008.

PICKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

_____. O Brasil não cresce se não reduzir desigualdade social. **Folha Digital**, 28 set. 2017. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1922435-brasil-nao-cresce-se-nao-reduzir-sua-desigualdade-diz-thomas-piketty.shtml>. Acesso em: 27 nov. 2017.

PONTES, Henilsson Cunha. **O Princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. 2000.

REALI, Giovani; ANTISERI, Dario. **História da Filosofia**. São Paulo: Ed. Paulus, 2004. v.1, 2,3.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil**. Brasília, dez. 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/>. Acesso em: 23 nov. 2017.

SALVADOR, Evilasio. O regressivo sistema tributário brasileiro. **Carta Capital**, 04 abr. 2016. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>. Acesso em: 24 nov. 2017.

SINPROFAZ, Sindicato do Procuradores da Fazenda. **Sonegação no Brasil: Uma estimativa do desvio da arrecadação no exercício de 2016**. Disponível em: <http://www.quantocustao brasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>. Acesso em: 23/11/2017.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. **O princípio da solidariedade social**. Investidura Portal Jurídico. 2010. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/189610-principio-da-solidariedade>. Acesso em: 28 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In:

SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos Fundamentais**: orçamento e reserva do possível. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 69-86.

_____. TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TORRES, Heleno (Coor.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELLOS, Fábio. JULIÃO, Luis Guilherme. **Gráficos**: Carga Tributária no Brasil e em outros países da OCDE e América Latina. Publicado em 08.08.2017. Disponível em: <http://blogs.oglobo.globo.com/na-base-dos-dados/post/graficos-carga-tributaria-no-brasil-e-em-outros-paises-da-ocde-e-america-latina.html>. Acesso em: 25 nov. 2017.