

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionabilidade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: A IMPERFEITA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

TAX INEQUALITY IN BRAZIL: THE CONSTITUTION'S FLAWED IMPLEMENTATION OF TAX CONTRIBUTION CAPACITY

Marcelo Guerra Martins ¹

Resumo

O presente artigo trata da desigualdade tributária no Brasil, que se constitui no fato das pessoas mais pobres serem proporcionalmente mais onerados pelos tributos do que aquelas mais ricas, o que contraria o previsto no § 1º do art. 145 da Constituição de 1988 que estatui o princípio da capacidade contributiva. Essa situação decorre do fato da maior parte do dinheiro arrecadado ser proveniente dos tributos indiretos. O texto é baseado em exposições teóricas e de dados estatísticos. As conclusões são essencialmente tiradas pelo método indutivo (de situações particulares, chega-se a resultados gerais).

Palavras-chave: Ônus tributário, Desigualdade tributária, Justiça fiscal, Capacidade contributiva, Tributos indiretos

Abstract/Resumen/Résumé

This article is on tax inequality in Brazil, a country where the poor carry a heavier tax burden than the rich, a direct contradiction to the 1988 Constitution (under § 1st of art. 145) which states the principle of tax contribution capacity). This situation due to the fact that largest portion of the money is raised through indirect taxation. This text presents theories and statistical data to support its research. The conclusions have been reached mainly using the inductive approach (from specific situations to come to a general result).

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax burden, Tax inequality, Fair taxation, Contribution capacity, Indirect taxes

¹ Mestre e Doutor pela USP. Professor do Mestrado em Sociedade da Informação da FMU-USP. Juiz Federal.

Introdução

No contexto hoje vivido pela humanidade, em que conhecimento, ideias e informações se propagam de modo cada vez mais veloz e em maior profusão (daí a chamada Sociedade da Informação), os tributos são essenciais ao funcionamento de qualquer Estado que deseje criar um ambiente institucional adaptado ao atual momento, dentro do normalmente longo e intrincado processo de desenvolvimento de uma nação.

É bem sabido que a maioria dos países, por meio de legislação competente, limita o exercício do poder de tributar, de modo a minorar os possíveis conflitos entre fisco e contribuintes. Isso é otimizado, via de regra, por meio de normas que estipulem uma tributação razoável (não escorchante), que reverencie a segurança jurídica (questões de previsibilidade) e que atenda a questões de justiça ou equidade.

A referida justiça ou equidade fiscal é conseguida, sobretudo, pela observância da capacidade contributiva do sujeito passivo, de maneira a que o esforço tributário seja o mais equivalente possível em relação a todos os cidadãos, em reverência, inclusive, ao princípio maior da igualdade ou isonomia, valor muito caro à maioria das sociedades ocidentais.

Não obstante o § 1º do art. 145 da Constituição de 1988 estipular que a tributação deva ocorrer, sempre que possível, segundo a capacidade econômica do contribuinte, na prática as pessoas mais pobres são proporcionalmente mais oneradas que aquelas mais abastadas. Em suma, em realidade a oneração tributária no Brasil é bastante desigual, para que não se diga injusta.

Ao terem a maior parte de seus ganhos absorvida pelo reflexo das exações incidentes produtos e serviços consumidos, os menos favorecidos economicamente têm maior dificuldade em desfrutar de várias facetas próprias da Sociedade da Informação, onde instrução e conhecimento, cuja aquisição é usualmente onerosa, são protagonistas no atual cenário econômico.

Com efeito, não se pode negar que o nível de instrução e conhecimento é um fator deveras importante na definição do papel social a ser desempenhado por seu detentor. E, sendo notórias as deficiências do ensino público no Brasil, principalmente nas bases, o acesso aos serviços particulares é quase que obrigatório, embora seja um mero sonho para muitos.

Essa desigualdade tributária tem como causa principal o fato de a arrecadação tributária brasileira estar concentrada nos chamados tributos indiretos, cuja estrutura permite que o ônus tributário seja transferido ao consumidor final de bens e serviços.

A implantação de um sistema tributário mais isonômico depende, portanto, de modificar a matriz tributária brasileira. Desse modo, o atual protagonismo das exações indiretas deve ceder lugar às diretas, onde a transferência do respectivo ônus financeiro é bem mais difícil. Ocorre que isso não é algo simples ou mesmo rápido, conforme será visto.

São essas as principais questões tratadas no presente texto, cuja base repousa em exposições teóricas, notícias jornalísticas e dados estatísticos. As conclusões são tiradas principalmente pela adoção do método indutivo (a partir da exposição de situações particulares, por meio de argumentação chega-se a resultados de cunho geral).

Advertimos não ser nossa intenção colocar palavras finais, muito menos verdades absolutas. Ao contrário, pretendemos antes de tudo fomentar discussão a respeito do assunto em foco, cuja importância acreditamos ser verdadeira.

1 – Evolução da igualdade tributária e o respeito à capacidade contributiva

Os tributos acompanham os seres humanos há milênios. Segundo Queiróz (2005, p. 241), as “primeiras referências de tributos remontam mais ou menos há seis mil anos, no território de Sumer (ilha situada entre os rios Tigre e Eufrates, onde hoje se situa o Iraque)”.

Desde então quase todas as sociedades instituíram esse tipo de contribuição, ainda que, em tempos remotos, a prestação geralmente fosse paga *in natura* ou *in labore*, quer dizer, por meio da entrega de bens ou pela prestação algum trabalho (SIDOU, 1978, p. 27-28).

A ideia de uma tributação igualitária, que respeitasse a capacidade econômica do contribuinte e os ditames da justiça fiscal, é relativamente nova na história. Fato é que até o século XVIII tributar nada mais era do que achacar o contribuinte que pouco podia fazer contra a sanha fiscal de chefes tribais, senhores feudais, reis, imperadores ou generais.

Nesse sentido, no que tange à tributação da Roma antiga, Furlan (2007, p. 63) noticia que “sua política financeira era essencialmente parasitária, baseando-se não apenas nas pilhagens e extorsões, mas principalmente na exploração fiscal dos povos vencidos e territórios conquistados”. A confirmar está a bastante conhecida, notória mesmo, resistência dos judeus ao fisco romano nos tempos de Jesus Cristo.

Na Idade Média (período entre 476 e 1453), segundo Francisco Neto (2008, p. 49): “o tributo deixa de ser uma instituição de direito público para converter-se em símbolo de servidão”. À semelhança do que já ocorria no período romano, não havendo regras claras de proteção ao contribuinte, a tributação permanece “extremamente onerosa, arbitrária e exigida dos vassalos no exclusivo interesse do suserano” SIDOU (1978, p. 29).

Pouco ou nada muda com a consolidação das monarquias nacionais e o surgimento do Estado Moderno. A opressão fiscal continuou sendo a marca dos sistemas tributários, encontrando-se os pobres e desvalidos ordinariamente sujeitos a uma carga proporcionalmente muito mais elevada do que a nobreza ou o clero. Na lição de Torres (1991, p. 45):

Os pobres não eram imunes aos tributos. Daí resultava uma estrutura impositiva essencialmente injusta, prejudicial à liberdade e à dignidade do homem e permanentemente deficitária, pelo pequeno aporte de recursos dos impostos indiretos pagos pela população carente.

Nesse tema, explica Nogueira (1997, p. 72) que a “nobreza não estava sujeita a impostos porque – tal a fundamentação política e filosófica então imperante – já contribuía com o derramamento do seu sangue na defesa do Reino”.

Com efeito, segundo Huberman (s.d., p. 135), na França “pré revolução”, nada menos do que 80% (oitenta por cento) da renda dos camponeses se destinava a pagar tributos. Como é sabido, a situação acaba por ficar insustentável. De fato, conforme Barros (2007, p. 08):

A sociedade não mais suportava os desmandos, principalmente a manutenção cada vez mais dispendiosa dos privilégios em prol da nobreza e do clero que, além de não produzirem riqueza nova, se encontravam ordinariamente isentos aos tributos.

Foi somente ao final século XVIII, por força do impacto das ideias iluministas então em voga, que questões como a capacidade contributiva e justiça fiscal entraram na pauta de debates. Assim, fruto da Assembleia Nacional Francesa, de 26 de agosto de 1789, o art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão determinou o seguinte: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

A ideia central era (e ainda é) que a perda de bem-estar gerada pelo pagamento dos tributos, isso é, o esforço ou sacrifício tributário de cada um, fosse o mais equivalente possível entre todos, o que, em outras palavras, se traduz numa oportuna reverência ao postulado da igualdade, um dos pilares da Revolução Francesa de 1789.

Desse modo, conforme bem resume Fraga (2007, p. 60), “o princípio da capacidade contributiva é o critério de diferenciação em matéria tributária, de forma a ser expressão do princípio da igualdade”. A questão do respeito à capacidade contributiva não se revelou um fenômeno adstrito às fronteiras francesas, muito ao contrário, aliás. Pela narração de Costa (1996, p. 16):

Neste momento histórico, tão arraigada já se encontrava a idéia de capacidade contributiva na consciência dos povos civilizados, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, a sua inobservância. Assim, a “Boston Tea Party”, evento no qual os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelos colonos, entre elas a de chá, e que se constituiu em importante precedente da independência (1773); a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luis XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos (1789); e a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da “derrama” (1789).

Aos poucos, diversas legislações ao redor do mundo foram assimilando preceitos relativos à necessidade de a tributação se operar em harmonia com capacidade econômica dos obrigados. No Brasil, por exemplo, a Constituição de 1824, em seu art. 179, §15, estabeleceu que ninguém estava isento de contribuir para as despesas do Estado segundo a proporção de seus haveres.

Também foi ao longo do século XIX que diversos países começaram a instituir, ainda que sob grande resistência, o imposto de renda, tributo esse que, na opinião de Sidou (1978, p. 38) corresponde ao “ponto mais avançado da história administrativa dos povos”.

De fato, esse imposto permite que o respeito à capacidade contributiva se opere com grande precisão, visto que sua incidência ocorre exclusivamente sobre uma circunstância individual de cada sujeito passivo (o acréscimo patrimonial).

Nessa linha, Sidou (1978, p. 46) noticia que, por obra do Primeiro Ministro Pitt, em 1799 o imposto de renda foi instituído da Inglaterra. Ainda segundo o autor, ao longo dos anos esse imposto foi sendo adotado em vários países: Áustria (1848), Itália (1864), Holanda (1893), regiões alemãs de Saxe, Baden e Prússia (1874 a 1891), França (1909), Hungria (1909), Estados Unidos (1913), Suíça (1915). Nos anos 1920, o imposto é incorporado em vários países latino-americanos, tais como Brasil, Bolívia, Colômbia, El Salvador e México.

Com efeito, o imposto de renda é visto por Piscitelli (2003, p. 89) como símbolo da justiça tributária, eis que promove a: “distribuição da carga segundo a capacidade contributiva de cada um, consideradas suas características pessoais e familiares”. Assim ocorre porque, segundo Vianna *et al.* (2000, p. 11): “a renda de um indivíduo é um indicador mais visível de sua capacidade de pagamento”. Na mesma linha, os entendimentos de Villela (1987, p. 27); Giambiagi e Além (2002, p. 45) e Piancastelli e Nascimento (2005, p. 231).

No Brasil, já no século XX, o art. 202 da Constituição de 1946 estatuiu que os tributos deveriam possuir caráter pessoal além de, sempre que possível, serem graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. A Constituição de 1988 certamente foi a que mais avançou nesse tópico. Primeiramente, o §1º do art. 145 determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O §2º do art. 153 estipula que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Em linha assemelhada, o §4º do mesmo preceito prevê que o ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural) terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Por fim, o art. 156, §1º, I e II, possibilita que o IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana) seja progressivo e, ainda, tenha alíquotas fixadas em função da utilização do bem e da sua localização.

No entanto, em termos práticos o sistema tributário brasileiro revela-se fortemente regressivo, isso é, os menos favorecidos economicamente é que acabam sendo proporcionalmente mais onerados, em franca desigualdade com as pessoas mais abastadas. Há uma inegável desarmonia entre o texto normativo constitucional (*law in books*) e sua respectiva aplicação (*law in action*). É o que passamos a abordar.

2 – Desigualdade tributária no Brasil

A desigualdade tributária brasileira tem sua causa mais expressiva no fato de a arrecadação basear-se principalmente em tributos indiretos, quer dizer, aqueles que, por sua estrutura, permitem que o respectivo ônus financeiro seja repassado a um terceiro, sem qualquer atenção à capacidade econômica.

Assim, em se tratando de tributos indiretos, o sujeito passivo legalmente indicado (o contribuinte de direito) não coincide com a pessoa que efetivamente arca com o valor da exação (o contribuinte de fato). São os casos, principalmente, de exações que incidem dentro de num contexto empresarial, onde os valores dos tributos que se acumulam durante a cadeia produtiva acabam incluídos no preço final pago pelo consumidor.

Noutra ponta, encontram-se os chamados tributos diretos ou pessoais, cuja formatação torna muito mais difícil ao sujeito passivo transferir o ônus financeiro a outrem, como são as hipóteses, por exemplo, de tributos pagos pessoas físicas, principalmente impostos sobre a renda, propriedades, transmissões *inter vivos*, doações e heranças¹.

Voltando a atenção aos tributos indiretos, é preciso atentar que as empresas, incluídas nesse contexto as firmas individuais, sempre repassam a terceiros os ônus dos tributos por elas devidos. É que, segundo explica JOST (2003, p. 25):

o imposto recai sobre pessoas. A empresa tributada pode repassar o imposto a seus clientes (empresas ou pessoas) ou a seus fornecedores de bens e serviços. A parte absorvida pela empresa, não repassada a

¹ Segundo Conti (1996, p. 48-49): “Os impostos podem ser diretos ou indiretos, conforme atinjam um contribuinte determinado ou não. Os impostos diretos são aqueles que recaem sobre uma única pessoa, indicada na lei como contribuinte. São indiretos quando, embora formalmente recolhidos por uma pessoa – contribuinte de direito –, são efetivamente suportados por outra – contribuinte de fato”. Conforme Varsano *et al.* (1998, p. 32), “os impostos pessoais podem ser graduados de acordo com a renda do contribuinte e a possibilidade de transferência da carga para outros contribuintes é menor do que no caso de impostos sobre produtos ou empresas”.

fornecedores ou consumidores, recairá sobre seus acionistas e trabalhadores².

Logo, os ônus da tributação das empresas em geral, mesmo que estejam em cena, por exemplo, impostos sobre a renda ou a propriedade dessas entidades, na prática, são repassados a terceiros (VILLELA, 1987, p. 16).

Fato é que em se tratando de tributos indiretos não há como respeitar a capacidade econômica da pessoa efetivamente onerada. Assim, por exemplo, se um quilo de açúcar é vendido por R\$ 4,00, a tributação embutida (no caso, R\$ 1,28 ou 32%)³ é igualmente suportada por consumidores finais independente de sua situação econômica: seja rico ou pobre, todos arcam com R\$ 1,28.

Isso se repete toda vez que a tributação incidir num contexto empresarial. E é natural que assim seja, uma vez que os tributos compõem parte dos custos das empresas, da mesma maneira que outros fatores como os salários dos funcionários, as matérias primas, a energia elétrica, etc.

A impossibilidade de a empresa transferir os custos a terceiros, seja por questões mercadológicas (v.g. concorrência acirrada que obriga à redução dos preços finais, etc.) ou mesmo outros motivos, implica na extinção do negócio, seja por falência, seja por decisão dos sócios/acionistas que se desinteressam por permanecer na exploração de uma atividade pouco ou nada lucrativa.

O problema é que no Brasil, segundo informa Faccioni (2005, p. 404), “dois terços dos tributos são cobrados sobre o que as pessoas consomem e apenas um terço sobre a renda e a propriedade”. Em outras palavras, 2/3 da arrecadação tributária brasileira é proveniente de empresas ou firmas individuais.

² Sobre esse tema, Lemgruber 005, p. 213) afirma que: “A interpretação mais aceita é a de que, a curto prazo, o imposto é suportado pelos donos do capital, pois não há margens para ajustes. Porém, a longo prazo, é provável que os consumidores ou os trabalhadores paguem a conta de um aumento do imposto sobre a empresa. Consumidores arcarão com o custo caso seja possível repassar o imposto para os preços dos bens e serviços produzidos pela empresa; trabalhadores suportarão a incidência caso seus salários sejam diminuídos de modo a manter os custos de produção. Quem realmente será afetado, e em que nível, dependerá das elasticidades da demanda e do tipo de mercado envolvido (competitivo ou monopolístico)”.

³ Informação obtida no site A sombra do imposto. Disponível em: <<http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/veja-o-quanto-voce-paga-de-imposto-1-14466-115735.shtml>>. Acesso em: 04 abr. 2016.

Estudo publicado pela Secretaria da Receita Federal (2014, p. 15) aponta de forma clara a prevalência dos tributos indiretos na arrecadação brasileira em 2014. Assim, por exemplo, enquanto as pessoas jurídicas pagaram o equivalente a 109 bilhões de reais (5,9% do total) a título de imposto de renda, as pessoas físicas recolheram 25,7 bilhões (1,4% do total), ou seja, 4,2 vezes menos. O ICMS (a cargo de empresas) foi imposto que mais arrecadou, com o montante de 384,2 bilhões de reais (20,8% do total).

Os impostos sobre as propriedades, transmissões *inter vivos* e *causa mortis* (ITBI e ITCD), também importantes ferramentas na concretização do princípio da capacidade contributiva, revelaram participação diminuta no bolo fiscal. Mesmo que se considere tenham sido todos pagos por pessoas físicas (o que não é verdade)⁴, os montantes recolhidos não são expressivos: IPTU (27,9 bilhões ou 1,5% do total), ITBI (11 bilhões ou 0,6% do total), IPVA (32,4 bilhões ou 1,76% do total), ITCD (4,6 bilhões ou 0,25% do total) e ITR (0,9 bilhão ou 0,05% do total).

Situação assemelhada é observada também em relação a anos anteriores. Considerando o total da arrecadação brasileira, as exações sobre as propriedades corresponderam a meros 3% do montante. (PISCITELLI, 2003, p. 91). Conforme Varsano *et al.* (1998, p. 06), esse tipo de exação correspondeu a meros 1,5% do total nos anos de 1991, 1995 e 1996.

Fato é que, ao contrário dos países mais desenvolvidos, os tributos sobre as propriedades “deixaram de ter participação significativa no total das receitas tributárias e na composição da carga tributária nacional há décadas” VILLELA (1987, p. 02).

Desse modo, a circunstância de a matriz tributária brasileira estar concentrada nos tributos indiretos implica no fato de os pobres serem proporcionalmente mais atingidos pelas exações do que os ricos, o que contraria o previsto no § 1º do art. 145 da Constituição de 1988. Isso fica bastante claro se for comparado os dias de trabalho necessários para o pagamento de tributos.

Conforme estudo levado a efeito pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2009), “dos cidadãos mais pobres terminou sendo exigido um esforço equivalente a 197 dias, enquanto que os cidadãos mais ricos aportariam 106 dias – três meses a menos” isso para o ano de 2008.

⁴ O mencionado estudo não permite identificar qual porcentagem desses tributos foi paga por pessoas físicas em relação às jurídicas.

Na mesma linha, conforme Almeida (2010, p. 168), estima-se que quem ganhe até dois salários mínimos por mês transfira aproximadamente 54% da renda ao Estado em decorrência dos tributos indiretos, algo em torno de 200 dias de trabalho. Os que ganham acima de 30 salários a tributação indireta engole “apenas” 30% da renda ou 100 dias de trabalho.

Isso se dá porque as pessoas mais pobres gastam a maior parte de sua renda com o consumo de bens e serviços, de maneira a satisfazer suas necessidades mais essenciais como alimentação, vestuário e transporte. Em suma, quase nada é poupado e, quando isso ocorre, o dinheiro guardado é logo transformado em consumo de bens mais caros, como televisores e telefones celulares. A própria Secretaria da Receita Federal (2002, p. 08) explica:

Da renda total recebida, parte é consumida e parte é poupada. A propensão a poupar aumenta conforme aumenta a renda, pois as necessidades básicas são cobertas por uma fração cada vez mais baixa da renda total, podendo o agente econômico optar por investir em ativos financeiros (poupança). Conseqüentemente, tributos indiretos têm natureza regressiva em relação à renda total. Ou seja, embora as famílias com mais alta renda consumam mais e, portanto, paguem mais impostos indiretos em valores absolutos, a relação entre esse montante pago e a renda total (valores relativos) tende a ser mais alta para famílias com baixa renda.

Não se trata de um problema brasileiro apenas. Na verdade, arrecadação concentrada na tributação indireta é uma característica de países em desenvolvimento. Com efeito, os tributos indiretos “desempenham papel fundamental na estrutura das economias em desenvolvimento” (DUE, 1974, p. 13). É o que também afirma Bird (1987, p. 1.152). Já nos países mais desenvolvidos, as principais fontes do tesouro público estão centradas nos tributos diretos (LEMGRUBER, 2005, p. 214).

Conforme Pereira e Cândido Jr. (2006, p. 47): “observa-se correlação positiva entre o nível de renda dos países e sua estrutura tributária”. Desse modo, países com níveis de renda mais elevados geralmente concentram a arrecadação em tributos diretos. O mesmo estudo (idem, p. 48) apresenta a seguinte composição:

Receita Tributária por Grupo de Países 1995/1997 em proporção do PIB - %

	Imposto sobre a renda			Imposto sobre o consumo				
	Total	Empresas	Pessoal	Total	Geral	Excises	Com. Exterior	Seg. Social
Países da OCDE	14,2	3,1	10,8	11,4	6,6	3,6	0,3	9,5
América	15,4	3,0	12,3	7,0	3,7	2,0	0,3	6,1
Pacífico	16,3	4,3	11,4	8,4	4,3	2,6	0,6	3,5
Europa	13,7	2,9	10,6	12,4	7,3	4,0	0,3	10,8
Países em desenvol.	5,2	2,6	2,2	10,5	3,6	2,4	3,5	1,3
África	6,9	2,4	3,9	11,6	3,8	2,3	5,1	0,5
Ásia	6,2	3,0	3,0	9,7	3,1	2,2	2,7	0,3
Oriente Médio	5,0	3,2	1,3	10,3	1,5	3,0	4,3	1,1
Hemisf. Ocidental	3,7	2,3	1,0	10,6	4,8	2,3	2,6	2,5

Due (1974, p. 31) aponta duas causas a justificar a disparidade da matriz tributária entre países ricos e pobres. Segundo o autor, em diversos países em desenvolvimento “o poder político dos grupos mais abastados é bastante forte para restringir o aumento dos impostos diretos”.

Outra causa, ainda segundo Due (idem, p. 31), é o fato das economias desses países geralmente serem pequenas. Assim, mesmo que “o imposto progressivo individual possa aumentar ligeiramente a renda [do governo], nenhum imposto direto pode realmente render grandes somas”, do que faz dos tributos indiretos uma opção obrigatória.

A desigualdade tributária tem consequências bastantes nocivas em termos de desenvolvimento humano. Com efeito, em face de terem grande parte de seus ganhos absorvida pelo reflexo da tributação incidente sobre produtos e serviços consumidos, os menos favorecidos economicamente têm maior dificuldade em adquirir qualificação por meio do estudo.

Sendo notórias as deficiências do ensino público no Brasil, principalmente no que tange aos estágios iniciais, desfrutar de estudo adequado e diferenciador é privilégio de poucos. Certamente, se a renda dos mais pobres não fosse tão absorvida pela tributação indireta, sobrariam mais recursos para o investimento em qualificação pessoal e profissional.

Dentro do contexto da Sociedade da Informação, onde o conhecimento é protagonista⁵ nos diversos arranjos sócio econômico dos povos, as falhas na formação intelectual dos mais pobres tende a criar uma barreira à ascensão social de difícil rompimento, verdadeiro círculo vicioso.

3 – Correção de rota

A transformação da matriz tributária de exações de índole indireta para direta não é fácil. Não basta simplesmente majorar as alíquotas dos impostos sobre a renda e propriedades a cargo de pessoas físicas. Trata-se de algo somente atingível a longo prazo, por meio de decisões políticas cujos frutos serão sentidos pelas futuras gerações apenas.

Infelizmente, a participação dos impostos devidos pelas pessoas físicas (renda, propriedades, *causa mortis*, *inter vivos*, heranças e doações), é muito reduzido em termos de volume total arrecadado, conforme visto acima.

Portanto, a solução não passa simplesmente pelo aumento das alíquotas ou das bases de cálculo dos impostos sobre a renda ou propriedades (quando devidos por pessoas físicas) e isso ocorre por duas razões principais.

A primeira é que um aumento significativo na carga tributária poderia esbarrar na cláusula constitucional que veda a tributação com efeito confiscatório (art. 150, IV). Desse modo, não pode a tributação neutralizar ou inviabilizar o exercício de direitos individuais como a propriedade (*latu sensu* considerada) ou o exercício de atividade econômica.

⁵ Siqueira Jr. explica que (2007, p. 255) “na era agrícola, a terra se configurava como o fator primordial da geração de riquezas. Na era industrial a riqueza surge da máquina a vapor e da eletricidade. Na era do conhecimento, a informação e o conhecimento são os atores centrais da produção econômica”. Toffler (1980, p. 162) já aventava que “a informação tornou-se talvez o negócio mais importante e o que mais cresce no mundo”.

Para além da questão do confisco, a tributação exagerada gera outros malefícios ao cidadão contribuinte. Segundo pondera Michels (2005, p. 226), a opressão tributária também “desvigor os laços de comprometimento deste mesmo cidadão com a sociedade de que faz parte. E segregação e degradação sociais são dois fenômenos altamente nocivos para a idéia de desenvolvimento”.

Em outras palavras, é certo que o “Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver” (TIPKE e YAMASHITA, 2002, p. 31).

O tema do exagero fiscal já bateu às portas do Supremo Tribunal Federal. A título ilustrativo, do julgamento da ADIN-MC n. 2.010-DF, ocorrido em 30/09/1999, extrai-se o seguinte trecho do voto do Ministro Celso de Mello, então relator:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a **interdição**, pela Carta Política, de **qualquer** pretensão governamental que possa conduzir, **no campo da fiscalidade** – trate-se de tributos não-vinculados **ou** cuide-se de tributos vinculados -, à **injusta** apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, **comprometendo-lhes**, pela **insuportabilidade** da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). [...]

Tenho para mim, portanto, **assentadas** essas premissas de ordem conceitual, e em face da escala de progressividade definida no art. 2º da Lei 9.783/99, que a **identificação** do efeito confiscatório deve ser feita em função da **totalidade** da carga tributária, mediante verificação da **capacidade** que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de **todos** os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à **mesma pessoa** política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de suportabilidade econômico-financeira, à **observância**, pelo legislador, de **padrões de razoabilidade** destinados a neutralizar **excessos** de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público (grifos no original).

A segunda razão é que, considerando a baixa participação no volume arrecadado dos tributos pagos por pessoas físicas, um aumento expressivo dessas exações não implicaria em receita suficientemente robusta a ponto de ser possível colocar em segundo plano a tributação indireta. Seria, portanto, ineficaz.

Basta atentar para o estudo publicado pela Secretaria da Receita Federal (2014, p. 15), onde se constata que, em 2014, a título de imposto de renda, as pessoas físicas

pagaram a quantia de 25,78 bilhões de reais ou meros 1,40% do total de tributos arrecadados nacionalmente. Mesmo que as alíquotas fossem dobradas (o que é pouco provável de acontecer), o incremento de receita seria pouco expressivo: de 1,40%, o IRPF passaria a representar 2,80% do volume global.

Aliás, numa situação dessas, é possível até que “o tiro saia pela culatra”, quer dizer, existe a chance de a arrecadação geral inclusive diminuir, na medida em que as pessoas mais ricas, justamente aqueles que poderiam contribuir mais, provavelmente transferirão parcela significativa de seus patrimônios e ganhos para outras jurisdições mais amigáveis.

Isso, por exemplo, ocorreu na França em 2013. O caso mais notório foi o do ator Gérard Depardieu que renunciou à cidadania francesa para fugir de uma alíquota de 75% do imposto de renda para ganhos superiores a um milhão de euros. Ganhou a Rússia que concedeu cidadania ao autor em foco (VEJA.COM, 2013a).

A mesma intenção manifestou a não menos conhecida atriz Brigitte Bardot (ESTADAO.COM, 2013). O magnata inglês Richard Branson (dono do grupo Virgin) fixou residência no Caribe para não pagar tantos impostos em seu país (VEJA.COM, 2013b).

Com efeito, uma carga tributária por demais excessiva desestimula a continuidade das atividades econômicas sob os olhos da legalidade. É provável que diversas pessoas optem pela sonegação fiscal, mesmo correndo os riscos de sofrerem alguma penalidade por isso no futuro. Esse fenômeno foi previsto no início dos anos 1970 pelo economista norte americano Arthur Laffer, autor da conhecida Curva de Laffer (MARTINS, 2011, p. 232).

A verdade é que, comparada com o número de habitantes, a economia brasileira ainda é pequena para gerar uma arrecadação tributária que consiga prover com êxito as necessidades essenciais do país. São muitas as competências designadas pela Constituição de 1988. O quadro a seguir⁶ mostra a arrecadação *per capita* de alguns países, incluindo o Brasil:

⁶ Informações obtidas no **The world factbook**, disponibilizado pela Central Intelligence Agency dos Estados Unidos. Disponível em: <<https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/>>. Acesso em 08 abr. 2016. Os valores encontram-se em dólares norte-americanos.

País	PIB - 2015	Arrecadação tributária	Número de habitantes	Arrecadação <i>per capita</i>
Brasil	\$ 1,8 trilhões	\$ 631 bilhões	204 milhões	\$ 3.09 mil
Dinamarca	\$ 291 bilhões	\$ 161,7 bilhões	5,5 milhões	\$ 29,4 mil
Estados Unidos	\$ 17,9 trilhões	\$ 3,2 trilhões	321,3 milhões	\$ 9,9 mil
França	\$ 2,6 trilhões	\$ 1,2 trilhões	66,5 milhões	\$ 18 mil
Portugal	\$ 288,6 bilhões	\$ 89,9 bilhões	10,8 milhões	\$ 8,3 mil

Nota-se que a Dinamarca possui uma arrecadação *per capita* 9,51 vezes superior à brasileira. Isso também ocorre em relação aos demais países: Estados Unidos (3,2 vezes maior), França (5,8 vezes maior) e Portugal (2,6 vezes maior). Dessa forma, os governos de tais países conseguem prover muito mais benefícios às respectivas populações do que é possível fazer no Brasil.

Não apenas a renda *per capita* desses países é superior à brasileira, o que indica possuírem economias bastante robustas frente ao número de habitantes, como grande parte das respectivas populações encontra-se sujeita ao imposto de renda (pessoa física)⁷, o que torna a receita gerada por esse imposto relevante no cômputo geral. Essa conjuntura, por conseguinte, permite a esses países observarem de modo bem mais fidedigno o princípio da capacidade contributiva.

Portanto, seria necessário que a economia brasileira mais que dobrasse para que a desigualdade tributária pudesse ser amainada. Numa situação dessas, é certo que haveria um aumento natural da renda de parte da população⁸ que hoje permanece isenta ao imposto de renda. Seria um passo importante para a troca da matriz tributária (de índole indireta para direta).

⁷ Nesse tópico, segundo Pereira e Cândido Jr. (2006, p. 47), que: “Nos países desenvolvidos o Imposto de Renda pessoal é cerca de 3,5 a 4 vezes mais alto do que o Imposto de Renda sobre as empresas”. Esse fato, conforme Piancastelli e Nascimento (2005, p. 231), coloca o imposto de renda da pessoa física como o mais importante instrumento de arrecadação dos países desenvolvidos.

⁸ Acreditamos que o crescimento econômico seja capaz de reduzir a pobreza ao longo de certo prazo, isso de modo relativamente apartado de políticas públicas distributivas. Nessa esteira, segundo aponta estudo realizado por Barros e Mendonça (1997, p. 06), considerando a situação brasileira de 1993, um crescimento da ordem de 3% ao ano durante uma década seria capaz de reduzir em oito pontos percentuais a pobreza, ou seja, de 35% para 27%. Um crescimento econômico mais modesto, de apenas 2% ao ano, reduziria a pobreza em cinco pontos percentuais ao final de uma década e, por fim, um crescimento contínuo de 5% ao ano, sempre considerando o período decenal, teria o condão de minorar a pobreza em treze pontos percentuais.

Todavia, como não há previsão de a economia nacional experimentar avanço significativo nos próximos anos (aliás, vem até regredindo), pouca ou nenhuma mudança deve ser esperada para breve. Em síntese, a situação da desigualdade tributária brasileira tende a perdurar ainda por várias décadas.

Uma saída, talvez seja o aprimoramento de políticas públicas de redistribuição de renda e benefícios, mas com as cautelas indispensáveis para que tais medidas não sejam meramente eleitoreiras ou populistas. Assim, defendemos que recursos sejam aplicados em programas educacionais respeitáveis, principalmente para os níveis mais elementares, de modo a permitir a todos uma formação intelectual mais sólida desde os primeiros anos.

Todavia, o tema das políticas públicas de redistribuição de renda e benefícios é bastante complexo, dadas inúmeras variáveis e imbricações que engloba. Não há espaço, nem era nossa intenção, abordá-lo nesse artigo.

4 – Conclusões

Segundo a pessoa onerada, os tributos são divididos em diretos e indiretos. Nos primeiros, o sujeito passivo designado em lei coincide com quem efetivamente arca com o respectivo ônus financeiro da exação. Em tais hipóteses, é muito difícil a transferência da oneração a terceiros. São os casos de tributos devidos, por pessoas físicas, sobre a renda, as propriedades, impostos *causa mortis*, *inter vivos* e sobre heranças e doações.

Os tributos indiretos, de modo diverso, possuem uma estrutura que permite ao contribuinte de direito (o sujeito passivo indicado em lei) transferir os ônus da tributação a terceiros. São os casos de tributos devidos por empresas ou firmas individuais, em que o aludido repasse se opera principalmente nos preços cobrados de consumidores ou mesmo de outras empresas.

Quando isso ocorre, não há como haver respeito à capacidade econômica do contribuinte, como deseja o §1º do art. 145 da Constituição de 1988, na medida em que ricos e pobres arcarão com a mesma quantia decorrente da tributação indireta incidente em cada caso.

É o que ocorre no Brasil, onde mais de 2/3 (dois terços) da arrecadação tributária é proveniente de tributos indiretos. Assim, quem ganha mensalmente até dois salários

mínimos necessita trabalhar 200 dias por ano apenas para fazer jus à tributação indireta. Já quem auferir acima de 30 salários, precisa trabalhar “apenas” 100 dias anualmente.

Ao terem grande parte de seus ganhos absorvida pela tributação indireta, os menos favorecidos economicamente enfrentam maior dificuldade em desfrutar de várias benesses próprias da Sociedade da Informação, onde instrução e conhecimento, cuja aquisição é usualmente onerosa, são protagonistas na fixação dos diversos papéis sociais.

A opção pela preponderância da tributação indireta é uma característica dos países em desenvolvimento, seja por questões políticas, seja porque essas economias não possuem tamanho suficiente para modificar a matriz tributária para as exações diretas, como ocorre nas nações mais desenvolvidas.

Neutralizar a desigualdade tributária é tarefa complexa e não se resume à decisão política de majorar as alíquotas ou bases de cálculo de exações devidas por pessoas físicas, isso por duas razões.

A primeira é que o aumento abrupto da carga tributária poderia esbarrar na cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório, a teor do art. 150, IV, da Constituição de 1988. É o que aconteceria se a tributação absorvesse parte significativa do patrimônio (propriedade *latu sensu* considerada) do contribuinte ou significasse obstáculo relevante ao exercício de atividade econômica.

A segunda razão é a ineficácia desse tipo de medida, uma vez que há o risco de os contribuintes deixarem de operar, ao menos parcialmente, dentro da legalidade ou transferirem patrimônio, renda e atividades para outros países mais amigáveis em termos de tributação. Há também o risco de a arrecadação geral chegar a diminuir.

Portanto, a desigualdade tributária brasileira é uma situação que tende a perdurar por décadas. Talvez, uma solução compensatória seja o aprimoramento de políticas públicas e programas educacionais que permitam aos mais pobres uma formação intelectual mais sólida, notadamente nos primeiros anos escolares, mas sob os cuidados necessários para que tais medidas não sejam eleitoreiras ou tenham um caráter meramente populista.

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida**. São Paulo: Record, 2010.

A SOMBRA DO IMPOSTO. Veja o quanto você paga de imposto. Disponível em: <<http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/veja-o-quanto-voce-paga-de-imposto-1-14466-115735.shtml>>. Acesso em: 06 abr. 2016.

BARROS, Ricardo Paes de; MENDONÇA, Rosane Silva Pinto de; DUARTE, Renata Pacheco Nogueira. **Bem-estar, pobreza e desigualdade de renda**: uma avaliação da evolução histórica e das disparidades regionais. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 454, jan. de 1997.

BIRD, Richard M. A new look at indirect taxation in developing countries. **World Development**, vol. 15, n. 9, 1987, p. 1.151-1.161.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **A progressividade no consumo**: tributação cumulativa e sobre o valor agregado. Estudo Tributário n. 04, março de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014**: análise por tributos e base de incidência. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014-4>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão dos autos da ADIN-MC n. 2.010. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.

ESTADAO.COM. Brigitte Bardot ameaça pedir cidadania russa. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/geral,brigitte-bardot-ameaca-pedir-cidadania-russa,980615>>. 2013. Acesso em: 08 abr. 2016.

EUA. Central Intelligence Agency. **The world factbook**. Disponível em: <<https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/>>. Acesso em 08 abr. 2016.

FRAGA, Henrique Rocha. **O imposto territorial urbano e o princípio da progressividade**. São Paulo: IOB, 2007.

FRANCISCO NETO, João. **Sistema tributário nacional na atualidade e a evolução histórica dos tributos**. São Paulo: Impactus, 2008.

FURLAN, Anderson. Obrigações tributárias romanas. **Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil – AJUFE**, n. 87, primeiro trimestre de 2007, p. 61-80.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed., Rio de Janeiro: 2002.

HUBERMAN, Leo. **História da riqueza do homem**. Trad. Waltensir Dutra. 21. ed., São Paulo: LTC, s.d.

IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado n. 22, jun. 2009, Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2016.

JOST, Leodegar. **Política tributária**. Porto Alegre: AGE, 2003.

LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: **Economia do setor público no Brasil**. (BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo Arvate – orgs.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 206-230.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito & economia**. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento** (BARRAL, Welber – org.). São Paulo: Singular, 2005, p. 225-258.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PEREIRA, Rodrigo Mendes; CÂNDIDO JR., José Oswaldo. Progressividade fiscal no Brasil. **Boletim de Desenvolvimento Fiscal do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, n. 2, set. de 2006, p. 43-48. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/Boletim_desenv_fiscal/bdf_02.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2016.

PIANCASTELLI, Marcelo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Imposto de renda da pessoa física. In: **Economia do setor público no Brasil** (BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo Arvate – orgs.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 231-251.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Reforma tributária: a unanimidade de cada um. In: **Reforma tributária em questão** (MORHY, Lauro – org.). Brasília: UNB Editora, 2003, p. 83-92.

QUEIROZ, Mary Elbe. O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência – injustiça fiscal? In: **O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. (MARTINS, Ives Gandra da Silva – coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 235-249.

SIDOU, J. M. **A natureza social do tributo**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. Habeas data: remédio jurídico da sociedade da informação. In: **O direito na sociedade da informação** (PAESANI, Liliana Minardi – coord.). São Paulo: Atlas, 2007.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOFFLER, Alvin. **A terceira onda**. 18. ed., São Paulo: Record. 1980.

TORES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim; RAMUNDO, Júlio César Maciel. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 583, agosto de 1998. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/221347/Varsano%20et%20alii.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2016.

VEJA.COM. Gérard Depardieu diz que se considera “quase russo”. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/entretenimento/gerard-depardieu-diz-que-se-considera-quase-russo>>. 2013a. Acesso em: 08 abr. 2016.

VEJA.COM. O bilionário Richard Branson deixa Grã-Bretanha para fugir de impostos. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/bilionario-richard-branson-deixa-gra-bretanha-para-fugir-de-impostos>>. 2013b. Acesso em: 08 abr. 2016.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luis Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil**: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 757, setembro de 2000. Disponível em: <file:///C:/Users/mgmartin/Downloads/td_0757.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2016.

VILLELA, Luiz A. **Tributação da renda e do patrimônio**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 105, março de 1987. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2992/1/TD_105.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2016.