



FERNANDO DA COSTA CARVALHO FILHO
ANA MARIA PEDREIRA

**REDUÇÃO DA CARGA
TRIBUTÁRIA E MENOR
PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS
INDIRETOS COMO
INSTRUMENTOS PARA A
PROTEÇÃO DA DIGNIDADE
HUMANA**



SÃO PAULO | 2025





FERNANDO DA COSTA CARVALHO FILHO
ANA MARIA PEDREIRA

**REDUÇÃO DA CARGA
TRIBUTÁRIA E MENOR
PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS
INDIRETOS COMO
INSTRUMENTOS PARA A
PROTEÇÃO DA DIGNIDADE
HUMANA**



SÃO PAULO | 2025



1.^a edição

Fernando da Costa Carvalho Filho
Ana Maria Pedreira

**REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA E MENOR PARTICIPAÇÃO
DOS TRIBUTOS INDIRETOS COMO INSTRUMENTOS PARA A
PROTEÇÃO DA DIGNIDADE HUMANA**

ISBN 978-65-6054-251-8



Fernando da Costa Carvalho Filho
Ana Maria Pedreira

REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA E MENOR PARTICIPAÇÃO DOS
TRIBUTOS INDIRETOS COMO INSTRUMENTOS PARA A PROTEÇÃO
DA DIGNIDADE HUMANA

1.^a edição

SÃO PAULO
EDITORA ARCHÉ
2025

Copyright © dos autores e das autoras.

Todos os direitos garantidos. Este é um livro publicado em acesso aberto, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que sem fins comerciais e que o trabalho original seja corretamente citado. Este trabalho está licenciado com uma Licença *Creative Commons Internacional* (CC BY- NC 4.0).



**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)**

C331r Carvalho Filho, Fernando da Costa.
Redução da carga tributária e menor participação dos tributos indiretos como instrumentos para a proteção da dignidade humana [livro eletrônico] / Fernando da Costa Carvalho Filho, Ana Maria Pedreira. – 1. ed. – São Paulo, SP : Editora Arché, 2025.
249 p. : il. color.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia.

ISBN 978-65-6054-251-8

1. Direito tributário – Brasil. 2. Tributos diretos e indiretos. 3. Justiça fiscal. 4. Capacidade contributiva. 5. Dignidade da pessoa humana. I. Pedreira, Ana Maria. II. Título.

CDD 336.2

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

Revista REASE cancelada pela Editora Arché.

São Paulo- SP

Telefone: +55 55(11) 5107-0941

<https://periodicorease.pro.br>

contato@periodicorease.pro.br

1ª Edição- *Copyright* © 2025 dos autores.

Direito de edição reservado à Revista REASE.

O conteúdo de cada capítulo é de inteira e exclusiva responsabilidade do (s) seu(s) respectivo (s) autor (es).

As normas ortográficas, questões gramaticais, sistema de citações e referenciais bibliográficos são prerrogativas de cada autor (es).

Endereço: Av. Brigadeiro Faria de Lima n.º 1.384 — Jardim Paulistano.

CEP: 01452 002 — São Paulo — SP.

Tel.: 55(11) 5107-0941

<https://periodicorease.pro.br/rease>

contato@periodicorease.pro.br

Editora: Dra. Patrícia Ribeiro

Produção gráfica e direção de arte: Ana Cláudia Néri Bastos

Assistente de produção editorial e gráfica: Talita Tainá Pereira Batista, Cintia Milena Gonçalves Rolim

Projeto gráfico: Ana Cláudia Néri Bastos

Ilustrações: Ana Cláudia Néri Bastos, Talita Tainá Pereira Batista, Cintia Milena Gonçalves Rolim

Revisão: Ana Cláudia Néri Bastos e Talita Tainá Pereira Batista, Cintia Milena Gonçalves Rolim

Tratamento de imagens: Ana Cláudia Néri Bastos

EQUIPE DE EDITORES

EDITORA- CHEFE

Dra. Patrícia Ribeiro, Universidade de Coimbra- Portugal

CONSELHO EDITORIAL

Doutoranda Silvana Maria Aparecida Viana Santos- Facultad Interamericana de Ciencias Sociales - FICS

Doutorando Alberto da Silva Franqueira-Facultad Interamericana de Ciencias Sociales (FICS)

Me. Ubiranilze Cunha Santos- Corporación Universitaria de Humanidades Y Ciencias Sociales de Chile

Doutorando Allysson Barbosa Fernandes- Facultad Interamericana de Ciencias Sociales (FICS)

Doutor. Avaetê de Lunetta e Rodrigues Guerra- Universidad del Sol do Paraguai- PY

Me. Victorino Correia Kinhama- Instituto Superior Politécnico do Cuanza Sul-Angola

Me. Andrea Almeida Zamorano- SPSIG

Esp. Ana Cláudia N. Bastos- PUCRS

Dr. Alfredo Oliveira Neto, UERJ, RJ

PhD. Diogo Vianna, IEPA

Dr. José Faijardo- Fundação Getúlio Vargas

PhD. Jussara C. dos Santos, Universidade do Minho

Dra. María V. Albardonedo, Universidad Nacional del Comahue, Argentina

Dra. Uaiana Prates, Universidade de Lisboa, Portugal

Dr. José Benedito R. da Silva, UFSCar, SP

PhD. Pablo Guadarrama González, Universidad Central de Las Villas, Cuba

Dra. Maritza Montero, Universidad Central de Venezuela, Venezuela

Dra. Sandra Moitinho, Universidade de Aveiro-Portugal

Me. Eduardo José Santos, Universidade Federal do Ceará,

Dra. Maria do Socorro Bispo, Instituto Federal do Paraná, IFPR

Cristian Melo, MEC

Dra. Bartira B. Barros, Universidade de Aveiro-Portugal

Me. Roberto S. Maciel- UFBA

Dra. Francisne de Souza, Universidade de Aveiro-Portugal

Dr. Paulo de Andrada Bittencourt – MEC

PhD. Aparecida Ribeiro, UFG

Dra. Maria de Sandes Braga, UFTM

DECLARAÇÃO DOS AUTORES

Os autores se responsabilizam publicamente pelo conteúdo desta obra, garantindo que o mesmo é de autoria própria, assumindo integral responsabilidade diante de terceiros, quer de natureza moral ou patrimonial, em razão de seu conteúdo, declarando que o trabalho é original, livre de plágio acadêmico e que não infringe quaisquer direitos de propriedade intelectual de terceiros. Os autores declaram não haver qualquer interesse comercial ou irregularidade que comprometa a integridade desta obra.

DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Editora Arché declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art.º 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, desta forma não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *ecommerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação a todos aqueles que trabalham duro ao longo da vida para conquistarem seus sonhos e almejam um Estado que não os atrapalhe durante esta jornada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Santa Igreja Católica por ter preservado os ensinamentos e valores do Nosso Senhor Jesus Cristo, de sua mãe a Santíssima Virgem Maria que tanto deram sentido a minha existência, além de meus pais pelo apoio em meus estudos, em particular minha finada mãe pela visão de mundo herdada de meu saudoso avô e de todo o incentivo recebido de minha esposa.

RESUMO

Esta dissertação nasceu da constatação de que os produtos produzidos e comercializados no Brasil costumam ser mais caros que em alguns países desenvolvidos, além da baixa taxa de crescimento da economia há décadas. Estes escritos foram baseados em pesquisas bibliográfica, qualitativa e documental fundamentalmente. Dessa forma, a causa disso reside, principalmente, na alta carga tributária vivenciada no país fruto do alto custo do Estado brasileiro. Neste contexto, buscou-se a origem histórica dos tributos no mundo e no Brasil e suas causas originais. Após, trouxe o conceito legal de tributo e a visão da doutrina a respeito, passando pelas classificações relevantes e apropriadas. Na sequência, retratou-se a evolução da trajetória da carga tributária bruta no Brasil e a constatação de sua elevação ao longo dos anos, em evidência após a CF/88. Uma alta carga tributária e uma concentração em tributos indiretos e regressivos trazem consequências nefastas para a economia, sobre os rendimentos das pessoas, em particular sobre os mais pobres e até sobre o funcionamento do judiciário. O princípio da capacidade contributiva consegue ser plenamente efetivado quando o sistema tributário se centraliza nos tributos diretos, singularmente nos tributos sobre a renda naturalmente progressivos, do qual decorre a ideia de justiça tributária e congruência ao princípio da dignidade da pessoa humana na seara tributária. Por conseguinte, reduzir a carga tributária e desviar o foco da tributação indireta sobre o consumo para tributação direta sobre a renda trará alívio econômico para a economia e preservará a dignidade das pessoas em serem tributadas de forma justa e proporcional, progressiva, de acordo com suas capacidades financeiras, além de libertarem os contribuintes, os empreendedores e as futuras gerações do peso hercúleo do Estado, gerando renda, empreendedorismo e empregos formais de qualidade.

Palavras chaves: Alta Carga Tributária. Tributos diretos e indiretos. Regressividade e progressividade. Capacidade contributiva. Dignidade da pessoa humana.

ABSTRACT

This dissertation was born from the observation that products produced and sold in Brazil tend to be more expensive than in some developed countries, in addition to the low economic growth rate for decades. These writings were based on bibliographic, qualitative and documentary research, fundamentally. Thus, the cause of this lies mainly in the high tax burden experienced in the country as a result of the high cost of the Brazilian State. In this context, the historical origin of taxes in the world and in Brazil and their original causes were sought. Then, the legal concept of tax and the view of the doctrine on the subject were presented, going through the relevant and appropriate classifications. Next, the evolution of the trajectory of the gross tax burden in Brazil was portrayed and the observation of its increase over the years, in evidence after the CF/88. A high tax burden and a concentration in indirect and regressive taxes have harmful consequences for the economy, on people's income, particularly on the poorest, and even on the functioning of the judiciary. The principle of taxable capacity can be fully implemented when the tax system focuses on direct taxes, particularly on naturally progressive income taxes, from which arise the idea of tax justice and congruence with the principle of human dignity in the tax area. Therefore, reducing the tax burden and shifting the focus from indirect taxation on consumption to direct taxation on income will bring economic relief to the economy and preserve the dignity of people in being taxed in a fair, proportional, progressive manner, according to their financial capabilities, in addition to freeing taxpayers, entrepreneurs and future generations from the Herculean weight of the State, generating income, entrepreneurship and quality formal jobs.

Keywords: High Tax Burden. Direct and Indirect Taxes. Regressivity and Progressivity. Taxable Capacity. Human Dignity.

*Quando as pessoas temem o governo, isso é tirania;
quando o governo teme as pessoas, isso é liberdade.
(Thomas Jefferson, ex-presidente americano 1743-1826)*

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Carga Tributária Bruta (% do PIB).....	108
Gráfico 2 – Evolução da Carga Tributária: 1947/2001.....	111
Gráfico 3 – Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2022 (% PIB).....	113
Gráfico 4 – Carga Tributária Bruta por Esfera de Governo – 2010 a 2023	116
Gráfico 5 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2021)..	118
Gráfico 6 – Evolução da Carga Tributária Bruta – Brasil e Média da OCDE – 2010 a 2023	120
Gráfico 7 – Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe (2021)	121
Gráfico 8 – Carga Tributária por Base de Incidência – Brasil e Países da OCDE (2021).....	124
Gráfico 9 – Carga Tributária sobre a Folha de Salários – Brasil e OCDE (2021).....	125
Gráfico 10 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e OCDE (2021).....	126
Gráfico 11 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e OCDE (2021).....	126
Gráfico 12 – Estrutura da Carga Tributária – 2010 a 2023.....	128
Gráfico 13 – Base de Incidência de Tributos em Países Selecionados (2019).....	132
Gráfico 14 – Carga Tributária no Consumo de Bens e Serviços (% da renda e por faixa de renda).....	133
Gráfico 15 – Participação dos Tributos Sobre Automóveis (2020).....	136

Gráfico 16 – Baixa tributação da renda individual (PIB per capita).....	137
Gráfico 17 – Alíquotas corporativas de imposto de renda no mundo (%)	138
Gráfico 18 – Dependência excessiva da tributação das empresas	138
Gráfico 19 – Como se divide a tributação em países selecionados	153
Gráfico 20 – PIB a preços de mercado – Taxa acumulada em 4 trimestres (%).....	180
Gráfico 21 – 100 anos de crescimento do PIB no Brasil (%)	181
Gráfico 22 – PIB Brasileiro anual desde 1962.....	181
Gráfico 23 – Taxa de crescimento anual do PIB no Brasil.....	183
Gráfico 24 – PIB trimestral em 10 anos (2012 a 2021)	183
Gráfico 25 – Taxa de crescimento anual do PIB na Indonésia	185
Gráfico 26 – Processos judiciais por esfera	191
Gráfico 27 – Processos judiciais por espécie tributária	192
Gráfico 28 – Processos judiciais por espécie tributária no âmbito estadual	193
Gráfico 29 – Processos judiciais por espécie tributária	193
Gráfico 30 – Temas com mais recorrência nos Tribunais de Justiça.....	194
Gráfico 31 – População brasileira de acordo com divisões do mercado de trabalho	203
Gráfico 32 – Taxa de desocupação no brasil e nas grandes regiões (2024)	205
Gráfico 33 – Percentual de empregados com carteira entre os empregados do setor privado, por UF	206
Gráfico 34 – Taxa de informalidade da população ocupada, por UF	207

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Carga Tributária Bruta – 2021 e 2022	109
Tabela 2 – Evolução da Carga Tributária Global – 1947/2001	110
Tabela 3 – Evolução da Carga Tributária Global 1947/2014 (em % PIB)	112
Tabela 4 – Carga Tributária Bruta por Esfera de Governo no Brasil – 2022 e 2023	114
Tabela 5 – Carga Tributária por Ente Federativo	115
Tabela 6 – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – 2013 a 2022	115
Tabela 7 – Evolução da Carga Tributária – Brasil e Média OCDE.....	117
Tabela 8 – Carga Tributária Total (% PIB) 2012 a 2021	120
Tabela 9 – Carga Tributária Total 2012 a 2021 – Brasil e Países da América Latina e Caribe	121
Tabela 10 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência.....	123
Tabela 11 – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2013 a 2022	124
Tabela 12 – Carga Tributária Bruta de Acordo com a Classificação Econômica.....	127
Tabela 13 – Carga Tributária Bruta por Esfera de Governo e Espécie Tributária.....	128
Tabela 14 – Carga Tributária Bruta Total.....	129
Tabela 15 – Carga Tributária Bruta Total – Governos Estaduais.....	129
Tabela 16 – Carga Tributária Total – Governos Municipais	130
Tabela 17 – Carga Tributária Bruta Total.....	130

Tabela 18 – Incidência Final da Tributação Indireta Sobre o Consumo das Famílias (2018)	134
Tabela 19 – Baixa renda (Dez/24)	147
Tabela 20 – IVA na União Europeia.....	168
Tabela 21 – Índice de retorno ao bem estar da sociedade - IRBES	198
Tabela 22 – Evolução IRBES Brasil.....	200
Tabela 23 – Taxa de desocupação por UF	204

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O peso dos tributos do consumo.....	152
Figura 2 – Como os preços são formados: Gás de Cozinha	155
Figura 3 – IVA no mundo.....	158
Figura 4 – Divisão de impostos	159
Figura 5 – Quando os novos impostos valerão?	164
Figura 6 – Como vai ser a transição do IBS?.....	165
Figura 7 – Alíquotas do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no mundo	167
Figura 8 – Números de processos	189
Figura 9 – Taxa de congestionamento de processos	190
Figura 10 – Números de execuções fiscais.....	190

LISTA DE ABREVIATURAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COSIP Pública	Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CTB	Carga tributária bruta
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBRE	Instituto Brasileiro de Economia
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano

IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IR	Imposto de Renda
IRBES	Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade.
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
Sesc	Serviço Social do Comércio
SM	Salário Mínimo
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

CAPÍTULO 01	22
INTRODUÇÃO	
CAPÍTULO 02	38
REFERENCIAL TEÓRICO	
CAPÍTULO 03	106
A TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL, SUAS CONSEQUÊNCIAS E A TENDÊNCIA DE ALTA A PARTIR DA CF/88	
CAPÍTULO 04	142
AS CONSEQUÊNCIAS SOBRE OS MAIS POBRES DA ALTA TRIBUTAÇÃO E DA DESPROPORÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL MESMO APÓS A EC Nº 132/2023	
CAPÍTULO 05	176
A ALTA E COMPLEXA CARGA TRIBUTÁRIA, SUA CONCENTRAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SEUS REFLEXOS NA ECONOMIA, NO JUDICIÁRIO, NA BAIXA TAXA DE RETORNO À POPULAÇÃO E NA ALTA TAXA DE DESOCUPAÇÃO E INFORMALIDADE EM GERAL	
CAPÍTULO 06	211
MARCO METODOLÓGICO	
CAPÍTULO 07	218
RESULTADOS E DISCUSSÕES	
CONSIDERAÇÕES FINAIS	227
REFERÊNCIAS	231
ÍNDICE REMISSIVO	244

CAPÍTULO 01

INTRODUÇÃO

1. INTRODUÇÃO

O mundo hodierno tem presenciado uma escalada da intervenção estatal em patamar global. As causas são diversas, mas a consequência é a mesma: aumento da carga tributária sobre os pagadores de tributos.

O aumento da carga tributária, como fruto do aumento do Estado, geralmente tem apelo humanitário meramente no discurso em prol dos mais necessitados, porém o reverso dessas políticas costuma aumentar constantemente a pobreza e o baixo crescimento econômico das nações. A indigência pode até aparentar redução através de auxílios temporários governamentais, mas suas causas permanecem lá irreparáveis.

Dentro desse campo de pobreza e aumento da intervenção estatal, Paulo Bonavides traz, com maestria, os desfechos da politização da função social do Estado, a qual agrava a dependência do indivíduo, além de desvirtuar a democracia ao consolidar o autoritarismo¹. *In verbis*:

O Estado social, por sua própria natureza, é um Estado intervencionista, que requer sempre a presença militante do poder político nas esferas sociais, onde cresceu a dependência do indivíduo, pela impossibilidade em que este se acha, perante fatores alheios à sua vontade, de prover certas necessidades existenciais mínimas.

A circunstância de achar-se o Homem contemporâneo o homem-massa -, desde o berço, colhido numa rede de interesses sociais complexos, com sua autonomia material bastante diminuída, na maior parte dos casos irremissivelmente extinta, há concorrido para que ele, em meio a essas atribuições, como um naufrago em desespero, invoque a proteção do Estado, esperança messiânica de sua salvação.

¹BONAVIDES, Paulo. DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO SOCIAL. São Paulo, Malheiros Editores, 2004, p. 200.

(...)

O Homem que antes dominava um largo espaço existencial autônomo, com sua casa, a sua granja, a sua horta, o seu estábulo, a sua economia doméstica, organizada e independente, aquele Homem, com o qual o século XIX ainda amanheceria, é, em nossos dias, um resignatário de toda essa esfera material subjetiva, que o capacitava, na ordem política, a adotar uma filosofia individualista e liberal, e, na ordem econômica, a crer em suas próprias energias pessoais e assumir perante o Estado uma atitude de firmeza, independência e altivez.

(...)

Quando esses laços de dependência se tornam, como em nossos dias, verdadeiro nó górdio da problemática social e política, corre o indivíduo sério perigo.

O Estado, que, em si, por sua natureza mesma, já é uma organização de domínio, pode, sob o leme de governantes ambiciosos e de vocação autocrática, destituídos de escrúpulos, converter-se em aparelho de abusos e atentados à liberdade humana, o qual exploraria, no interesse de sua força e de seu predomínio, aquela dependência básica do indivíduo, transformando, então, em mero instrumento dos fins estatais.

É o que se dá com o Estado social do totalitarismo.²

Dessa forma, é percebido o aumento substancial da dependência das pessoas em geral em relação ao Estado, o que retroalimenta o crescimento estatal e, com ele, o incremento da carga tributária bruta como um todo.

Com este foco, tentou-se aclarar nesta dissertação que o Brasil é um país de alta carga tributária bruta, sobremodo comparativamente a seus pares, alto nível de pessoas desocupadas e/ou na informalidade em relação às ocupadas formalmente; ao passo que possui uma baixa renda per capita

²BONAVIDES, Paulo. DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO SOCIAL. São Paulo, Malheiros Editores, 2004, p. 200/201.

e média em proporção. Tudo isso atrelado a uma tendência de alta constante da CTB e com reformas tributárias pontuais que não visam a redução do peso dos tributos, a desconcentração dos tributos indiretos e a melhora do baixo índice de desenvolvimento humano dos mais pobres em geral.

No tocante ao método de pesquisa, o bibliográfico, o documental e o qualitativo foram usados em embasamento, sendo o primeiro maiormente. Os métodos utilizados como fontes e para o objetivo da pesquisa. A pesquisa bibliográfica foi empregada como fonte secundária, tendo por objeto os livros publicados, artigos científicos e textos da internet, os quais já foram analisados e debatidos em suas respectivas searas. Quanto à pesquisa documental, esta se baseou em fontes primárias, como documentos oficiais, estatísticas, gráficos, tabelas e trabalhos de órgãos oficiais e/ou de instituições reconhecidas, que já foram analisados em seu campo específico. Já na aplicação de uma abordagem qualitativa o objetivo é explicar um fenômeno em profundidade. Desse modo, a pesquisa qualitativa é interpretada como opinativa e analítica, vez que a reunião de dados e diversas opiniões de especialistas gerou as conclusões aqui chegadas diante dos dados e dos fatos ao longo dos anos e demais tópicos correlatos.

Ademais, foi utilizado a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), bem como demais leis, projetos de lei do ordenamento jurídico pátrio entre outros, sobre os quais foi procedido uma análise científica com o aval da doutrina abalizada sobre a temática.

Foram destes pontos que nasceu a intenção de escrever esta

dissertação, ou seja, anunciar a ampliação da gradação estatal nas cobranças de tributos e suas consequências nas vidas das pessoas comumente.

Com intuito de aprofundar o entendimento e a visão histórica, iniciou-se pelo surgimento dos tributos na humanidade. Esta, quase sempre, ligada a questões bélicas, ou seja, a sociedade primitiva da época reunia-se para contribuir com sua defesa de momento, cedendo em espécie vários itens que proporcionasse ajuda necessária naquele conflito específico, após o qual essa contribuição cessava.

Contudo, sobretudo após o surgimento do dinheiro, os tributos em espécie (serviços, produtos da lavoura, manufaturados etc.) foram dando lugar aos em pecúnia. Mesmo aqui, uma vez passado a ameaça bélica ou cessada a necessidade das primeiras civilizações, o tributo deixava de ser cobrado.

Registros históricos apontam a região da Suméria, no atual Iraque, como a gênese da cobrança perene de tributos, isso há mais de seis mil anos. Aqui já se encabeça a tendência permanente da cobrança dos tributos, os quais começam, paulatinamente, a perder sua característica de temporários e meramente para questões bélicas de ocasião. Os cobradores de impostos descobriram o poder estatal em suas atividades e não quiseram mais largar o ofício.

Entretanto, foi no Egito antigo que a cobrança de tributos ganhou mais estrutura e organização, cuja exigência dos impostos foi atribuída aos escribas ou cobradores.

Tempos depois, a Grécia antiga elabora seu sistema tributário

incipiente, mas sob princípios democráticos, em cuja sequência os romanos aprimoraram as experiências egípcia e grega e criaram os tributos indiretos sobre as mercadorias com Augusto e os diferenciaram dos tributos diretos.

Com a queda do Império Romano, a Idade Média trouxe suas peculiaridades tributárias, inclusive retornando à cobrança dos tributos em espécies em alguns casos.

Seguindo o curso, começa a surgir a ideia de limitação ao poder de tributar, o qual deixa de ser decorrente de mera vontade do príncipe de plantão para a competência do parlamento no quesito, como ocorreu na Inglaterra de 1215 com a Magna Carta.

Contudo, o grande salto democrático surge em 1776, com a independência dos Estados Unidos, quando o poder de tributar é delegado consistentemente aos representantes do povo, através do parlamento democraticamente eleito. A partir daí, o mero arbítrio de governantes de atribuir a conta dos seus gastos pessoais e outros travestidos de públicos deixa de existir formalmente, sendo um marco histórico do desfecho da arbitrariedade tributária.

Neste contexto, encontra-se o Brasil, após a sua descoberta em 1500. Neste cenário, a cobrança de tributos por aqui, basicamente, era a repetição da legislação portuguesa até 1530, quando efetivamente começou a colonização das novas terras.

A partir de 1534, foram criadas as Capitanias Hereditárias para fomentar a colonização e estimular a atividade econômica própria em terras brasileiras, diferentes da mera extração do Pau Brasil. O instrumento

utilizado pela coroa portuguesa era a Carta de Doação e o Foral. O Foral era um documento complementar que servia até de delegação tributária para os donatários.

O Governo-Geral foi implementado em 1548, criando todo um aparato administrativo, com incentivos salariais para portugueses migrarem pra cá, o que gerou necessidade por mais tributos para suportar esses novos gastos.

Um novo ciclo econômico surgiu por volta do século XVII, cuja economia modificava-se da cana-de-açúcar para a mineração. Neste período, após o fim da união ibérica, Portugal aumentou ainda mais a pressão arrecadatória sobre a sua principal colônia, gerando inúmeras revoltas, todas elas contra a opressão tributária daí decorrente.

Em 1808, ocorreu a vinda da família real e da corte portuguesa ao Brasil, com a abertura dos portos para o livre comércio após este fato, o que decorreu em ampliação da tributação, vez que foram instituídos novos tributos como a tributação incidente sobre a importação. Dessa forma, o aumento da atividade comercial na colônia incentivou a coroa portuguesa a criar novos impostos e, conseqüentemente, aumentar ainda mais carga tributária suportada pela população local.

Com a independência do Brasil em 1822, surgiu a primeira constituição em 1824, a qual foi bastante centralizadora no quesito tributário, o que gerou disputas tributárias entre o ente central e as províncias. Em 1834, veio o Ato Adicional, o qual visava aliviar os conflitos tributários cedendo parte da competência tributária do ente central para as províncias.

Com o golpe de estado de 1889, surgiu a república. Com ela, diversas constituições até a atual de 1988, porém nenhuma com o foco na redução da carga tributária nacional sobre a população.

A primeira constituição republicana teve um diferencial em relação à sua antecessora, vez que tendeu à descentralização tributária, permitindo mais autonomia aos estados a partir de então, o que pode ser considerado positivo e inédito desde o Brasil colônia.

Mas nem tudo são flores, visto que a República Velha, como era conhecida no período compreendido entre 1891 e 1930, foi marcada por privilégios tributários aos estados que possuíam produção de café, especialmente os estados de Minas Gerais e São Paulo, em detrimento dos demais estados.

Em uma autêntica reviravolta, o país viveu uma intensa centralização entre 1930 e 1945 com a Era Vargas. A partir daí, a política tributária passou a ser centralizada e adquiriu caráter nacional.

Com o final da Segunda Guerra Mundial em 1945, nasce outra constituição brasileira em 1946 e, com ela, um sistema tributário mais técnico, perdurando até 1964, quando se iniciou o regime militar no Brasil até 1985. Dito período militar teve como marca o crescimento econômico e o fortalecimento do sistema tributário, o qual sofre grande alteração com a nova Constituição de 1967. O Código Tributário Nacional – CTN, surge aí.

O regime militar foi pródigo em questões tributárias, muitas dessas mudanças perduram até os dias de hoje.

Em 1988, nova fase tributária surge no país com a promulgação da

atual Constituição de 1988. A partir da atual carta política, a expansão dos gastos públicos é incrementada velozmente e, como consequência direta, a carga tributária passa a aumentar numa intensidade ainda maior até os dias atuais.

No seguimento, também foi visto o conceito, natureza, classificações relevantes, espécies, princípios tributários e finalidades dos tributos.

Em síntese, o conceito de tributo encontra-se no Art. 3º do CTN expressando que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”³

A doutrina é quase unânime em seguir o conceito legal. No mais, o segundo capítulo abordou diversas classificações e espécies tributárias, tal como o entendimento doutrinário e do Supremo Tribunal Federal – STF – que o atual sistema tributário nacional contempla cinco espécies de tributos: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições especiais.

Dentre as classificações relevantes, foi aludido a diferenciação entre tributos diretos e indiretos. Os primeiros, são aqueles em que o contribuinte de direito é o mesmo do contribuinte de fato, ou seja, o pagador do tributo previsto na lei arca com o ônus de recolher os valores

³Brasil. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 30.09.2024.

sem, em tese, possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Teoricamente, pois todo o peso tributário sempre é incorporado na cadeia produtiva e repassado ao consumidor final de alguma maneira. Já os tributos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito repassa, naturalmente, a incumbência econômica ao contribuinte de fato, terceiro na cadeia tributária.

Como exemplos dos tributos diretos e indiretos, cita-se o Imposto de Renda (IR) e o ICMS, respectivamente. O primeiro, em princípio, é suportado por quem efetivamente o recolhe aos cofres públicos, sem reverter a terceiros; ao passo que o segundo há a transferência da incumbência econômica para os demais participantes do fato tributário que não o contribuinte de direito. Como dito no parágrafo anterior, no aspecto de uma cadeia produtiva, sempre, de alguma forma, haverá o repasse do ônus tributário para terceiros, sendo a diferença mais direta e explícita nos tributos indiretos e mais oculta e velada nos tributos diretos.

Quanto à finalidade dos tributos, há diversas, porém objetiva e resumidamente poder-se-ia apontar as despesas públicas em geral, o que inclui o custo administrativo da máquina pública.

Em continuidade, foi versado no capítulo três sobre a trajetória da carga tributária no Brasil, suas consequências e a tendência de alta a partir da CF/88.

Durante a análise dos dados oficiais, sobretudo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, foi observado que os números tendem a ser mais positivos para o governo do que a realidade sentida pelos contribuintes. Inclusive, há uma contemporânea crise entre servidores e o

atual presidente do referido instituto que questionam a credibilidade algumas posições do referido órgão, o qual apontou para uma leve queda da CTB entre 2022 e 2023 (de 33,07% para 32,44%) em que pese a divulgação ampla do aumento de gastos públicos e o arrocho tributário, em contrapartida no mesmo período.

De toda forma, o foco foi demonstrar através de estatísticas, gráficos e tabelas que a carga tributária bruta no Brasil sempre teve uma linha ascendente, a qual se vigorou após a implementação da atual constituição. Assim sendo, a década de noventa foi marcada pelo incremento substancial na CTB.

A carga tributária bruta vem aumentando paulatinamente a ponto de superar países ricos e desenvolvidos como Japão, Estados Unidos e Austrália e encostar na média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Praticamente, mais de um terço do valor de tudo o que é produzido aqui vai para pagamento de tributos o que configura uma alta CTB, sobretudo à luz do subdesenvolvimento nacional e da baixa taxa de retorno dos serviços públicos.

Além desse ponto, há uma concentração de tributos na mão do ente central, em desproporção aos demais entes federativos como os estados, municípios e o distrito federal.

Para mais, existe uma desconformidade em relação ao peso dos tributos indiretos no Brasil, que são sensivelmente mais elevados e concentrados aqui do que nos países desenvolvidos e até entre vizinhos latinos americanos. Simplesmente se foca na arrecadação sobre o consumo, por ser mais fácil e barato, do que sobre a renda, sufocando a

economia, os consumidores e os contribuintes na generalidade.

Em continuação, apresentou-se no capítulo quatro as consequências sobre os mais pobres da alta tributação brasileira e a continuidade da desproporção dos tributos indiretos mesmo após a Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132/2023).

Nesta conjuntura, os mais pobres, que são aqueles que percebem até meio salário mínimo por pessoa ou até três no total por família, são os que arcam, proporcionalmente, com a maior parte de sua renda com a carga tributária brasileira, numa ação regressiva incompatível com o princípio constitucional da dignidade humana.

A par disso, a divulgada reforma tributária advinda com a EC 132/2023 manteve a concentração tributária em cima dos tributos indiretos, relegando o princípio da capacidade contributiva e da dignidade humana tributária para uma outra reforma num futuro distante, vez que não houve a intenção de redução da atual carga tributária bruta e nem a mudança do foco para os tributos diretos e em evidência os pessoais sobre a renda e sua natural progressividade.

O intuito arrecadatório foi mantido a todo custo e até um viés de alta já está sendo ventilado, visto que fora previsto inicialmente uma alíquota máxima de 26,5% sobre o Imposto de Valor agregado Dual (IVA) criado, porém já se vislumbra a necessidade de aumentá-la para mais de 28%, constituindo no maior valor de impostos sobre valor agregado do mundo.

Mecanismos criados para aliviar essa regressividade mantida com a reforma, como o *cashback*, são ineficientes e sujeitos a fraudes, pois os

países desenvolvidos já indicaram o caminho dos tributos diretos e progressivos como o mais viável e eficiente para o quesito.

A reforma em tela tem pontos positivos, tais como a simplificação da legislação, mas configura mais uma perda de oportunidade de uma mudança autêntica do sistema tributário brasileiro e a tentativa perdida de reversão da sua elevada carga tributária e desproporcional concentração em tributos sobre o consumo.

Por fim, foi discutido no capítulo cinco que a alta e complexa carga tributária brasileira e sua concentração sobre os tributos sobre o consumo acarreta reflexos na economia, no judiciário, na baixa taxa de retorno à população e na alta taxa de desocupação e informalidade em geral.

Ou seja, segundo economistas renomados, a alta CTB e sua concentração desproporcional nos tributos indiretos sufoca a economia e o mercado de trabalho consequentemente, impedindo o crescimento vigoroso e consistente do Produto Interno Bruto (PIB) ao longo das décadas.

Em equivalência, também embaraça o funcionamento do Poder Judiciário, visto as demandas de natureza tributárias serem cerca de 40% do total do acervo, além de influenciarem negativamente na morosidade excessiva na tramitação das execuções fiscais.

No tocante à baixa taxa de retorno à população em geral, além da alta taxa de desocupação e de cerca de quarenta milhões informais no mercado de trabalho (38,8%); a elevada CTB e a desequilibrada concentração nos tributos indiretos possuem relação direta, como visto no referido capítulo.

Em conclusão, procurou-se apontar o entrave econômico e a

desatenção ao princípio da dignidade humana causados pela alta carga tributária nacional e sua desproporcional concentração nos tributos sobre o consumo, cuja saída humanista seria seguir os exemplos de países desenvolvidos de economia pujante e alto desenvolvimento humano que adotaram baixas cargas tributárias no patamar dos 20% ou inferior, além de centralizarem seus tributos nos impostos pessoais sobre a renda em atendimento máximo ao princípio da dignidade humana tributária da capacidade contributiva.

Neste aspecto, esta dissertação tem seu tema situado nas áreas do Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Civil, Direito Empresarial, Direito Financeiro, Direito Econômico, Direitos Humanos e Direitos Fundamentais.

1.1 OBJETIVOS

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar a alta da carga tributária atual e sua evolução ao longo dos anos, especialmente após a CF/88, além da desproporcional concentração nos tributos indiretos e suas consequências sobre a economia e a renda dos trabalhadores. Tais dados são embasados em estatísticas oficiais, doutrina especializada, além de informações de órgãos internacionais dentre outros, que comprovam a pesada CTB e seus efeitos nocivos sobre o baixo crescimento econômico brasileiro, a alta desocupação das pessoas em idade para o trabalho, a significativa taxa de informalidade e baixos rendimentos pagos aos trabalhadores brasileiros em média.

1.1.1 Objetivo geral

Esta dissertação tem por objetivo primordial revelar a elevada carga tributária suportada pela população brasileira, especialmente os trabalhadores deste país, em especial à luz do baixo retorno que o Estado brasileiro proporciona às pessoas comuns. Além disso, comprovar toda a desproporção que o sistema tributário nacional acarreta ao concentrar a arrecadação na competência da União e nos tributos indiretos sobre o consumo que embaraçam a ideia de federação e embaraçam o crescimento da economia, dos empregos formais, da renda média dos trabalhadores e possibilidade de ascensão social dos mais pobres em descumprimento ao princípio da dignidade humana.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Conceituar o que é tributo e sua finalidade, trazendo seu significado legal e o entendimento da doutrina abalizada em relação ao tema;
- Realizar uma análise à luz dos doutrinadores e demais especialistas sobre a origem histórica do tributo e seu real aumento na composição da carga tributária/arrecadatória brasileira;
- Analisar as consequências diretas e indiretas que a pesada carga tributária e a concentração nos tributos indiretos geram no baixo crescimento econômico vivenciado pelo Brasil nas últimas décadas, além da alta taxa de desocupação entre as pessoas em idade produtiva e da informalidade no mercado de trabalho, além da baixa renda média do trabalhador brasileiro;
- Comparar a realidade tributária nacional com a dos países desenvolvidos, especialmente os membros da OCDE e com os vizinhos subdesenvolvidos

da América Latina e inferir que o sistema tributário brasileiro é alto em sua carga resultante e desproporcional até mesmo comparativamente;

- Constatar a legislação aplicável ao sistema tributário nacional e as propostas de reformas e suas modificações;
- Apontar as influências que a elevada e concentrada carga tributária acarreta sobre o Poder Judiciário, sobre a economia em geral e sobre as pessoas comuns e sobre os mais pobres em especial;
- Indicar a raiz do problema da alta e concentrada CTB e trazer luz para um caminho alternativo que reduza a pesada carga tributária bruta e alterne o foco da arrecadação dos tributos indiretos sobre o consumo para os tributos diretos, especialmente os pessoais sobre a renda, tendo como meta a plena eficácia do princípio da capacidade contributiva e da dignidade humana.

CAPÍTULO 02

REFERENCIAL TEÓRICO

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para a construção desta dissertação foi sintetizado no referencial teórico uma linha de pesquisa que buscasse demonstrar desde a origem histórica dos tributos em geral, como os primeiros tributos aplicados desde o Brasil colônia até os dias atuais. Na sequência, foi abordado o conceito de tributo pela doutrina abalizada, sua natureza, classificações relevantes para estes escritos, as espécies tributárias reconhecidas no ordenamento jurídico, pela doutrina e pelo STF. Em continuidade, falou-se sobre a trajetória elevada da carga tributária brasileira, trazendo uma ordem cronológica e demonstrando que a linha sempre foi ascendente, especialmente após a CF/88 consequentemente. Prosseguindo, analisaram-se as consequências dessas altas sucessivas na CTB sobre os mais pobres e da desproporção dos tributos indiretos no Brasil, mesmo após a recente reforma tributária advinda com a EC nº 132/2023. Seguindo o curso, examinaram-se os reflexos da alta e complexa carga tributária e sua concentração nos tributos indiretos na economia, com seu baixo crescimento econômico, no judiciário, com o excesso de demandas de natureza tributária e a morosidade das execuções fiscais, na baixa taxa de retorno à população, que arca com parte considerável de sua renda com o pagamento de impostos e pouco disto retorna em serviços públicos de qualidade e na alta taxa de desocupação entre as pessoas em idade para o trabalho, além da relevante proporção de informais no mercado de trabalho brasileiro. Por fim, em sede de alegações finais, foi traçado uma conclusão do retrato de carga tributária nacional, bem como tentou-se apontar

soluções; sobretudo observando os resultados de países desenvolvidos de tradição democrática e tecnológica mais aguçada como referencial.

No tópico abaixo, desenvolve-se o critério cronológico, histórico do surgimento dos tributos entre os povos e a primeiras aplicações tributárias em terras brasileiras.

2.1 – HISTÓRICO DOS TRIBUTOS E SUA ORIGEM NO BRASIL

2.1.1 – O surgimento dos tributos na humanidade

Desde que o homem passou à sedentarização e a reunir-se em grupos, embrião das sociedades modernas, que os tributos começaram a surgir na terra. Na pré-história, ante os poucos registros escritos que lhe são próprios, encontram-se vestígios de espécies primitivas de tributação, sobretudo para defesa dos agrupamentos da época.

Antes de da continuação cronológica da história da tributação, necessário descobrir a origem da palavra. Logo, qual seria a etimologia da palavra “tributo”? Segundo Rodrigo Caramori Petry, em seu artigo no site “Consultor Jurídico”, *A palavra "tributo" se origina do Latim "tributum", cujo verbo "tributare" significava dar ou conceder algo, designando as exigências que tribos ou povos vencedores faziam sobre povos vencidos*⁴.

Retomando o contexto histórico, encontram-se, nos primórdios e ante a ausência de circulação monetária, os tributos pagos em espécie, ou seja, pagos com o serviço, com o produto da terra/caça ou com parte da produção etc. Somente após o surgimento do dinheiro que começaram as

⁴PETRY, Rodrigo Caramori, Ética tributária dos contribuintes e do Fisco, Consultor Jurídico, 30/05/2021, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco/> . Acesso em 15 set 2024.

cobranças meramente em pecúnia.

Esta, inclusive, é o achado da historiadora Walda Maria Mota Weyne e do fazendário Márcio William França Amorim, também compartilhada pelo advogado Luiz Felipe Sholante Silva. Os primeiros alegam: Diversas formas de tributação são encontradas em sociedades distintas e em épocas variáveis. Nas comunidades rudimentares baseadas nas relações familiares, o tributo foi implantado tendo por motivos a sobrevivência e a defesa de todos. Em conflitos por novos territórios, os clãs exitosos cobravam benefícios tributários, tais como colaborações em ouro, mercadorias, escravos etc. ao final das disputas em forma de espólios de batalha.⁵

Já o segundo aponta que o início da tributação se combina com a história humana e sua participação em sociedade, cujo âmago do tributo pode ser localizado nas tribos primitivas. Na época das construções, as pessoas de uma determinada região reuniam-se em um esforço coletivo com este fim, consistindo tal medida em um tributo em espécie. De mesma forma, toda aldeia se unia para trabalhar em prol da segurança do lugar em face de animais e de possíveis investidas de outras comunidades.⁶

Aderindo ao mesmo raciocínio histórico, o professor Dr. Jose Maria Othon Sidou expõe que “Há um natural consenso, unindo historiadores e teóricos, em torno de que a contribuição impositiva de ordem econômica foi praticada pelo homem a partir do primeiro estágio de

⁵WEYNE E AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 14.

⁶SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 156.

civilização, ou seja, a chamada econômica dos coletores.”⁷ O saudoso professor também opina que as causas bélicas devem ter sido a causa inicial para o surgimento da exação.

Ademais, o advogado e escritor norte-americano Charles Adam reconhece a motivação das guerras como justificativa primeira para o nascimento dos impostos, isso há mais de seis mil anos na região do atual Iraque, contudo uma vez surgido o tributo a sua tendência de se tornar universal e perene como nos dias atuais, *in verbis*:

Taxes are fuel that makes civilization run. There is no known civilization that did not tax. The first civilization we know anything about began six thousand Years ago in Sumer, a fertile plain between the Tigris and Euphrates rives in modern Iraq. The Dawn of history, and of tax history, is recorded on clay cones excavated at Lagash, in Sumer. The people of Lagash instituted heavy taxation during a terrible war, but When the war ended, the tax men refused to give up their taxing powers, From one end the land to Other, these clay cones say, “there were the tax collectors.” Everything was taxed. Even the dead coul not be buried unlesse a tax was paid.”⁸⁹

Seguindo a evolução tributária, observa-se o Egito antigo, no qual as cobranças esporádicas para fins de segurança começaram a dar lugar a

⁷SIDOU, J. M. Othon, Os tributos no curso da história, Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 2000, p. 135.

⁸ADAM, Charles, For good and evil: the impac of taxes on course of civilization, Madson Books, 2ª ed, 2001, p. 1-2.

⁹Impostos são o combustível que faz a civilização funcionar. Não há civilização conhecida que não tenha imposto. A primeira civilização sobre a qual sabemos alguma coisa começou há seis mil anos na Suméria, uma planície fértil entre os rios Tigre e Eufrates, no Iraque moderno. O alvorecer da história, e da história dos impostos, está registrado em cones de argila escavados em Lagash, na Suméria. O povo de Lagash instituiu impostos pesados durante uma guerra terrível, mas quando a guerra terminou, os cobradores de impostos se recusaram a abrir mão de seus poderes de tributação. De uma ponta a outra da terra, esses cones de argila dizem: "havia os cobradores de impostos". Tudo era tributado. Até os mortos não podiam ser enterrados a menos que um imposto fosse pago. (tradução nossa)

um sistema estruturado de tributação para além das necessidades militares passageiras. Aqui começa a surgir a figura do escriba e seu papel arrecadatário de impostos.

Sobre este ponto, discorre o professor Dr. Jose Maria Othon Sidou, afirmando que os escribas ou contadores formavam uma corporação e exerciam a administração pública do Egito. Estes possuíam hierarquia e ligavam-se com as atribuições repartidas pertinentes à agricultura, ao comércio, ao tesouro etc., adquirindo, assim, um substancial conhecimento sobre tributação estruturada e organizada, a qual fora aproveitada pelos romanos desde meio século antes da era atual com Júlio César. Diante da louvável ordenação egípcia no quesito, Augusto a utilizou como base para criar os tributos indiretos sobre mercadorias, como será observado adiante.¹⁰

Sob o mesmo prisma, Charles Adam aborda a autoridade e a porção dos escribas no sociedade do Egito antigo, exercendo a função de arrecadadores vorazes de impostos, tornando-os numerosos e efetivos na sociedade egípcia da época:

Ancient Egypt was a land not only annually flooded by the Nile, but perennially flooded with tax collectors. They were called scribes and They ran the society with the same iron-fisted control the Communist party uses to run the former Soviet Union. If Lagash in Sumer is to be remembered for its freedom from “the tax collectors,” Egypt could be remembered as a land Where tax collectors were as numerous as the “sando f the sea,” so to speak, Since the word “freedom” in ancient times referred to one’s tax status, it is no wonder the word is not found anywhere in Egyptian

¹⁰SIDOU, J. M. Othon, Os tributos no curso da história, Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 2000, p. 137.

Seguindo o rumo da história, surge a Grécia antiga e sua influência fundamental no desenvolvimento da civilização ocidental, assim com o Direito Romano e a Igreja Católica. No tocante à organização administrativa grega e a sistematização tributária, atrelada à prestação pública de contas, o professor Dr. Jose Maria Othon Sidou expôs que os gregos desenvolveram um primor de administração pública, ainda que em comparação a todos os povos da terra, e isso mil anos antes a nossa era. Tendo Atenas como referencial, afirmou que havia uma espécie de ministério das finanças, o qual era encarregado pelos gastos do Estado, tais como a remuneração dos funcionários públicos, condução da justiça, proteção das cidades, construção de estradas, auxílio público a órgãos, doentes e avariados de guerra, além dos fomentos às ciências e às artes.

Em sequência, Othon ainda aponta que o controle das despesas públicas era em bases equilibradamente justas mesmo para os dias de hoje, cuja receita tributária apoiavam-se em impostos sobre estrangeiros, custas judiciárias, direito alfandegário e renda de bens e eram fiscalizadas e geridas por lojistas, ou técnicos em aritmética aplicada e recolhidas por *mastroi* ou *colacreati*, que eram os arrecadadores do erário. Qualquer valor

¹¹ADAM, Charles, For good and evil: the impac of taxes on course of civilization, Madson Books, 2ª ed, 2001, p. 6.

¹²O Egito Antigo era uma terra não apenas anualmente inundada pelo Nilo, mas perenemente inundada com cobradores de impostos. Eles eram chamados de escribas e comandavam a sociedade com o mesmo controle de punho de ferro que o Partido Comunista usa para comandar a antiga União Soviética. Se Lagash na Suméria deve ser lembrado por sua liberdade de "coletores de impostos", o Egito poderia ser lembrado como uma terra onde os cobradores de impostos eram tão numerosos quanto a "areia do mar", por assim dizer. Já que a palavra "liberdade" nos tempos antigos se referia ao status tributário de alguém, não é de se admirar que a palavra não seja encontrada em nenhum lugar nas línguas egípcias. (tradução nossa).

arrecadado era prontamente conferido e prestado contas à população, ocorrendo o mesmo com as despesas permitidas pelo ministério das finanças, as quais eram demonstradas em extratos nas cúrias, decúrias e tribos, tal qual destaca Aristóteles no *Política*¹³

No conteúdo, observa-se a historiadora Walda Maria Mota Weyne e do fazendário Márcio William França Amorim, os mesmos praticamente repetem o exposto acima pelo professor Othon, sobre a estruturada e democrática cobrança de tributos dos gregos, inclusive cita e célebre resposta e frase atribuídas a Aristóteles na obra *A Política*¹⁴: “‘A melhor forma de governo é aquela que atende às necessidades de cada povo’. *É dele a célebre tese segundo a qual ‘cada povo tem o governo que merece’*”.

Após o salto organizacional, democrático e inspirador do incipiente sistema tributário grego, os romanos o melhoram sensivelmente, criando diversos impostos, alguns dos quais até hoje tem sua parcela de influência. A partir de Roma, a cobranças de múltiplos tributos tornou-se efetiva até os dias atuais. Em posicionamento esclarecendo o tópico, a historiadora Walda Maria Mota Weyne e do fazendário Márcio William França Amorim expõem que a expansão e a riqueza do Império Romano foram lastreadas na tributação, daí sua relevância. A exigência de pesada carga tributária sobre os povos conquistados financiou a abertura de estradas, a construção de aquedutos, monumentos e termas, além da provisão dos militares e da estrutura administrativa romana nas províncias. Até o presente sistema de múltiplos impostos foi originário dos romanos, sendo

¹³SIDOU, J. M. Othon, **Os tributos no curso da história**, Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 2000, p. 138.

¹⁴SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA, 2006, p. 15

paradigmática a expressão do Imperador Tiberio de que: *Bonis pastoris est tondere pecus, non deglubere* (O bom pastor deve tosquiá e não esfolar seu rebanho). Esse adágio indicava claramente que um governante sábio e prudente não sufocasse aquilo que gerasse tributos; contudo deveria manter com serenidade e impedir o surgimento de revoltas, insatisfações, ódios que sujeitassem a sua arrecadação.¹⁵

Em complementação, de forma sucinta, encontra-se um resumo dos impostos cobrados no Império Romano, no qual já se fazia a distinção entre tributos diretos e indiretos (o que será delineado em detalhes no capítulo 2.2 abaixo), conforme se apura no site da Britannica:

Early Roman forms of taxation included consumption taxes, customs duties, and certain “direct” taxes. The principal of these was the tributum, paid by citizens and usually levied as a head tax; later, when additional revenue was required, the base of this tax was extended to real estate holdings. In the time of Julius Caesar, a 1 percent general sales tax was introduced (centesima rerum venalium). The provinces relied for their revenues on head taxes and land taxes; the latter consisted initially of fixed liabilities regardless of the return from the land, as in Persia and Egypt, but later the land tax was modified to achieve a certain correspondence with the fertility of the land, or, alternatively, a 10th of the produce was collected as a tax in kind (the tithe). It is noteworthy that at a relatively early time Rome had an inheritance tax of 5 percent, later 10 percent; however, close relatives of the deceased were exempted. For a long time tax collection was left to middlemen, or “tax farmers,” who contracted to collect the taxes for a share of the proceeds; under Caesar collection

¹⁵WEYNE E AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 15.

was delegated to civil servants.¹⁶¹⁷

Em congruência, Aliomar Baleeiro, fazendo uma comparação entre os tributos gregos e romanos, cita as exações mais comuns entre ambos como o *portorium* que se assemelha ao imposto sobre importação, o *siliquaticum*, *macellum* do consumo, *vectigalia* sobre terras, *vicesima hereditatum* sobre as heranças, *capitatio humana* sobre as pessoas em geral, *centesima rerum venalia* sobre as vendas. Sobre o gado e a extensão de terras, em proporção, eram aplicadas as capitações (*capitatio animalia*, *capitatio terrena*). Na Grécia, em particular, observou-se um tributo sobre a renda, mensurado pela dimensão do capital, de forma melhorada que era conhecido como *eisfora*. Boa parte desses impostos foram recolhidos em natura como produtos agrícolas ou similares, na forma de minerais, parte

¹⁶NEUMARK e MCLURE, Fritz e Charles E. History of taxation. Britannica Money. Finanças e a economia. Contabilidade e Impostos. Disponível em: <https://money.britannica.com/money/taxation/History-of-taxation>. Acesso em: 17 SET 2024.

¹⁷As primeiras formas romanas de tributação incluíam impostos sobre o consumo, os direitos aduaneiros e certos impostos “diretos”. O principal deles era o *tributum*, pago pelos cidadãos e geralmente cobrado como um imposto principal; mais tarde, quando a receita adicional era necessária, a base desse imposto era estendida para participações imobiliárias. No tempo de Júlio César, um imposto geral de vendas de 1% foi introduzido (*centesima rerum venalium*). As províncias dependiam de suas receitas sobre impostos de cabeça e impostos sobre a terra; este último consistia inicialmente em passivos fixos, independentemente do retorno da terra, como na Pérsia e no Egito, mas mais tarde o imposto sobre a terra foi modificado para alcançar uma certa correspondência com a fertilidade da terra, ou, alternativamente, um décimo do produto foi coletado como um imposto em espécie (o dízimo). Vale ressaltar que, em um momento relativamente inicial, Roma tinha um imposto sobre herança de 5%, mais tarde, 10%; no entanto, parentes próximos do falecido foram isentos. Durante muito tempo, a arrecadação de impostos foi deixada para os intermediários, ou “agricultores fiscais”, que contraíram para cobrar os impostos por uma parte do produto; sob a coleta de César foi delegada aos funcionários públicos. (tradução nossa)

da criação de animais, dízimo das colheitas etc.¹⁸

Com o fim do Império Romano, surge a Idade Média, com sua descentralização administrativa peculiar, gerando outros tributos próprios, além da perda de parte da organização tributária grega/romana e o retorno generalizado ao pagamento em espécie.

Em consonância ao alegado, Luiz Felipe Sholante Silva aponta que o surgimento da idade média deu-se após a queda de Roma. O medievo foi caracterizado por falta de organização jurídica, longas guerras e tributos advindos exclusivamente do arbítrio dos detentores do poder político de determinadas localidades.¹⁹

Neste sentido, Charles Adam expressa, inclusive opinando sobre o mal dos tributos indiretos, com maestria:

Most Roman taxes disappeared in the West by the eighth century A.D. The Early kingdoms of medieval Europe did not have the expertise to operate the revenue systems of Romans. The old Roamn land tax did have some usefulness if a king wanted to exterminate someone.

(...)

Indirect taxes and tools multiplied and provided feudal lords with what revevenues They needed. These taxes, however, stifled commerce, and the decline of civilization in the West may have been the fault of the tax system as Much as the overemphasis on the world-to-come.²⁰²¹

¹⁸BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 255.

¹⁹SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 158.

²⁰ADAM, Charles, For good and evil: the impac of taxes on course of civilization, Madson Books, 2ª ed, 2001, p. 129.

²¹A maioria dos impostos romanos desapareceu no Ocidente por volta do século VIII d.C. Os primeiros reinos da Europa medieval não tinham a experiência para operar os sistemas

A título de exemplo, os tributos mais comuns no medievo eram, segundo Regis Fernandes de Oliveira: 1) *a corveia* que se traduzia serviços forçados prestados pelos servos em terras dos senhores feudais, mas também para manutenção do castelo, dos muros externos etc.; 2) *a talha* que recaía sobre parte da produção para pagar pela segurança; 3) *banalidades* pagas em troca do uso de equipamentos do feudo como do forno, do moinho, da forja, da prensa de uvas e oliveiras etc.; 4) *taxa de casamento* para a hipótese do casamento ser fora do feudo; 5) *mão-morta* fruto de herança que o servo deveria pagar ao senhor; 6) *o dízimo* correspondente à 10% das rendas pagos à Igreja; 7) *péage*, espécie de pedágio pelo uso das estradas, vias e trilhas do senhor; 8) *gabela* instituída no ano de 1341 sobre o sal; 9) *chévage* tributo sobre servos e alforriados pagos por cabeça e etc.²²

Ao final do período medieval, começa a surgir o protagonismo, mesmo que embrionário, do legislativo da época, opondo-se ao puro arbítrio do governante de plantão em repassar as despesas extras aos cidadãos em geral através de novos impostos. Especificamente, cita-se o episódio do rei João Sem Terra, na Inglaterra em 1215, através da Magna Carta. Mencionado rei havia começado sua sanha arrecadatória além.

O monarca em tela, sem contribuir de seu bolso por razões que

de receita dos romanos. O antigo imposto territorial romano tinha alguma utilidade se um rei quisesse exterminar alguém.

Impostos indiretos e ferramentas se multiplicaram e forneceram aos senhores feudais as receitas de que precisavam. Esses impostos, no entanto, sufocaram o comércio, e o declínio da civilização no Ocidente pode ter sido culpa do sistema tributário tanto quanto da ênfase exagerada no mundo vindouro. (Tradução nossa).

²² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 2 ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2008, p. 70.

constam no seu nome, como costuma ocorrer com os políticos nacionais atualmente, passou a cobrar tributos extras dos demais súditos, gerando resistência dos nobres do período através do concílio dos nobres, que seria uma limitação ao poder até então inexistente.

Dessa forma, tais pontos podem ser observados nas visões de Walda Maria e Márcio William ao apontarem que por volta do final da idade média, começa a surgir um esboço de democracia parlamentar, abrindo oportunidade para o início de mecanismos de restrição ao poder do monarca, via incipientes parlamentos. Em 1215, a *Magna Carta Libertatum* foi outorgada por João Sem Terra, a qual previa a necessidade de consentimento do *Magnum Concilium* para permitir tributos excedentes. O referido “concilium” era composto de membros nobres eminentes laicos e religiosos que fossem senhores feudais, além dos representantes das cidades e dos condados; sua competência era verificar se os tributos cancelados pela assembleia seriam suportados pelos cidadãos livres.²³

Luiz Felipe Sholante segue o passo afirmando que, no período, discussões tributárias significativas surgiram na Inglaterra, até que em 1215 surge a Magna Carta fruto do concílio de nobres. O concílio era uma espécie de poder legislativo da época, cujos nobres deliberaram limitar o poder do rei, exigindo uma comunicação prévia do monarca no tocante a criação de novos tributos. Logo, o conselho de nobres detinha o poder de autorizar ou não a nova tributação. Este acontecimento denota uma

²³WEYNE E AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, **SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 18.

semelhança com o sistema de freios e contrapesos idealizado por Montesquieu tempos depois, em que pese ainda inicial e diferente do que viria a vir, visto que esta reunião da nobreza ainda não podia ser tida como parlamento representativo do povo. De toda forma, o constitucionalismo moderno fora fortemente influenciado pelas questões tributárias em destaque.²⁴

Neste ponto, Charles Adam também menciona:

King John is confronted by his rebel barons at Runnymede, June 15, 1215. He agrees to place his royal seal on Magna Carta, which prohibited arbitrary government...²⁵²⁶

Como visto, a arbitrariedade no tocante à criação de tributos começa a dar lugar à sua previsão legal e vontade do parlamento, ainda que sem a participação do povo. Tal limitação de poder é a base primeira do propósito de se ter futuramente uma constituição.

Dando um salto do século XIII para o XVIII, encontra-se a independência americana de 1776. Tal fato histórico é o marco da competência do parlamento democraticamente eleito pelo povo para criar tributos. Ou seja, o povo, através de seus representantes, era quem determinava quais e quantos tributos queria pagar ao fisco.

Novamente, Luiz Felipe muito bem esclarece trazendo luz sobre a Declaração dos Direitos da Virgínia de 1787, na qual o poder de tributar

²⁴SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 140.

²⁵ADAM, Charles, For good and evil: the impact of taxes on course of civilization, Madison Books, 2ª ed, 2001, p. 163.

²⁶O rei João é confrontado por seus barões rebeldes em Runnymede, em 15 de junho de 1215. Ele concorda em colocar seu selo real na Magna Carta, que proibia o governo arbitrário... (Tradução nossa).

passa a ser do congresso parlamentar. Em outras palavras, são os representantes da nação que podem instituir tributos, num destacado progresso da sociedade genuíno, visto que a soberania popular ganha espaço nas decisões do Estado, mesmo que não seja diretamente.²⁷

A Revolução Americana foi fruto da guerra pela independência e liberdade do povo americano em face dos arbítrios e do excesso de cobrança de tributos da coroa britânica.

Tal ponto é muito bem-posto pelos autores Walda Maria Mota Weyne e Márcio William França Amorim ao indicarem que a Revolução Americana de 1776 foi a primeira insurreição de uma colônia em face de sua metrópole (Inglaterra). O motivo principal foi a mudança da política pelos ingleses diante do fato do aumento do comércio da colônia. O contexto era uma Grã-Bretanha com seus cofres enfraquecidos após a guerra com a França, do qual decorreu o subterfúgio da adoção de várias leis repressivas que, em síntese, tinham a intenção de reservar o mercado da colônia ou unicamente para produtos produzidos por companhias britânicas, em especial o chá; monopolizado à mão de ferro pela Companhia das Índias Orientais.²⁸

Como visto antes, a história da independência americana demonstra, mais uma vez, que a falta de limites legais e controle popular propicia a criação ou o aumento desproporcional de tributos pelo

²⁷SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 159.

²⁸WEYNE E AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 20.

governante de momento, a fim de arbitrariamente satisfazer seus gastos extraordinários de ocasião.

Finalizando este breve resumo histórico, necessário algum apontamento sobre a contribuição da revolução francesa no contexto da história da tributação.

Em finais do século XVIII, a França encontrava-se com sua economia em dificuldades financeiras, esta piorada após ajuda francesa à independência americana ocorrida poucos anos antes. Após os fracassos nas reformas administrativas tentadas, sobretudo diante de um sistema tributário repleto de privilégios para os nobres, para membros do clero e para participantes do governo, necessário uma mudança profunda na forma e amplitude na arrecadação de impostos.

Sintetizando o que fora abordado, Luiz Felipe Sholante indica que a revolução francesa de 1789 foi um acontecimento social e político de extrema importância para o contexto histórico, a qual teve por lemas a liberdade, igualdade e fraternidade, contudo o tema tributação foi sua retaguarda. No governo do impopular Rei Luís XVI, era notória a crise fiscal da França, fatos esses que geraram um aumento da popularidade dos ideais iluministas provocadores do levante.

O movimento tinha idealizado seus valores e a tributação era uma questão crucial que precisava ser acertada para a nação materializar esses ideais revolucionários.

A aprovação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão foi decorrência da revolução e há quem considere um dos diplomas mais respeitáveis no histórico do direito tributário. A referida declaração trouxe

luz à capacidade contributiva, além de vedar o confisco e asseverar o mínimo existencial com a imposição da justiça tributária.²⁹

Na mesma ótica, Walda Maria Mota Weyne e Márcio William França Amorim afirmam que a revolução francesa demarca o final da era moderna e começo da contemporânea. A queda do antigo regime francês foi consequência direta da sublevação e teve influências na totalidade da Europa e até na América.

A França estava sob o governo de Luís XVI desde 1774 e tinha grande necessidade dos tributos suportados pela população menos abastada constituída pelo “Terceiro Estado”. A burguesia também era parte desse estamento (banqueiros, industriais, comerciantes etc.), a qual aclamava por transformações que lhe favorecesse mais influência e comando sobre o Estado e sobre o governo.

De 1778 em diante, a finança real francesa deteriorou-se sensivelmente, visto que a França participou da guerra de independência dos Estados Unidos, cedendo navios, armas, munições, soldados e ajudando os colonos de várias formas. Como saída para a crise fiscal, foram tentadas reformas econômicas pelos ministros de Luís XVI, porém não atingiram os resultados pretendidos.

No mesmo ano da proclamação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), os últimos traços do feudalismo foram suprimidos pela Assembleia Nacional Constituinte em 4 de agosto do referido ano, retirando do clero e da nobreza os privilégios até então

²⁹SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 159.

existentes, tais como o de não pagarem impostos.³⁰

Por conseguinte, ver-se que a evolução histórica do nascimento do tributo passou por diversas fases. As mais significativas para o mundo contemporâneo poder-se-ia citar a ideia democrática dos tributos na Grécia antiga, a organização administrativa no Império Romano e a participação do povo e a ideia de limitação ao poder de tributar positivados na independência americana de 1776.

2.1.2 – O Contexto histórico da tributação no Brasil

No período pré-colonial, que vai de 1500 a 1530, a coroa portuguesa não teve disposição em colonizar a Terra de Santa Cruz recém descoberta por ser mais lucrativo o comércio com o oriente e por carências de meios. Contudo, já havia cobranças de tributos portugueses sobre a extração de pau-brasil: “o Quinto” (20%).

Fernando José Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros, atestam que, entre 1500 e 1530, as terras brasileiras ainda não haviam sido colonizadas por Portugal, cuja atividade econômica principal nesta fase era a extração do pau-brasil. A extração era uma concessão portuguesa, contudo já havia cobrança de impostos sobre essas retiradas, sendo aplicada a legislação portuguesa no quesito.³¹

De forma semelhante, Walda Maria Mota Weyne e Márcio William

³⁰MOTA WEYNE e FRANÇA AMORIM, Walda Maria e Márcio William, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 20.

³¹ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAFRESP, 2000, p. 23.

França Amorim exprimem que a primeira atividade econômica da colônia era a exploração do pau-brasil, sobretudo durante a fase pré-colonial. As novas terras eram como se fossem propriedades do monarca português e, para o concessionário poder explorar o pau-brasil, somente mediante contrato com a Coroa. Dessa forma, a atividade fazia jus ao pagamento de tributos sob auspícios de Portugal, cuja receita era revertida inteiramente para a Coroa. Havia o pagamento do Quinto, correspondente à quinta parte do produto da venda da madeira, o qual foi o tributo inaugural do Brasil.³²

A partir de 1530 a 1580, Portugal resolve iniciar a colonização das terras descobertas. As razões apresentadas seriam garantir a posse do achado na América, além de iniciar uma nova atividade econômica que gerasse renda e, em decorrência, novos tributos para a metrópole. A atividade escolhida foi a plantação de cana-de-açúcar e a produção açucareira para exportação.

Necessário salientar que neste interim, outras nações europeias começam a cobiçar as novas terras, o que pressionou a Coroa a apressar o povoamento. Contudo, seria necessário ainda mais gasto com a colonização, visto a necessidade de criar todo um aparato administrativo inexistente até então para o êxito da medida.

Para fomentar a colonização e a nova atividade econômica, foram criadas as Capitanias Hereditárias em 1534, através da Carta de Doação e do Foral. O Foral era um documento complementar que servia até de delegação tributária para os donatários.

³²WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTOS À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 23

Fernando José Armed e Plínio José Negreiros esclarecem, neste ponto, que a produção do açúcar não refinado no continente ficou sob o controle dos portugueses. A empreitada gerou êxito, possibilitando a remessa de riquezas consistentes a Portugal. Esses envios financeiros, mesmo em espécie, enviados do Brasil eram constatados de duas vias singulares: via cobrança de impostos diretos e indiretos em uma relação comercial perenemente benéfica aos cofres portugueses.

Após o início da colonização, a Coroa se viu obrigada a estruturar uma administração pública na colônia. Essa estrutura administrativa era dispendiosa, visto que os selecionados não topariam trocar Portugal pelo Brasil colônia por pequenos ganhos, logo uma parte da arrecadação tributária serviria para bancar esses servidores públicos.³³

Em complemento, Walda Maria Mota e Márcio William França expressam que os donatários herdaram poderes consistentes fruto do direito de posse, o quais abarcavam os de esfera econômica (recolhimento de tributos) e os da seara administrativa.

Em 1534, D. João III instituiu o Regime de Capitanias Hereditárias com base política-administrativa na Carta de Doação e no Foral, no qual era estipulado o direito tributário da colônia.

O monarca português recebia as contas da arrecadação fruto dos agentes fiscais, o quais eram representados pelos donatários. No âmbito da fiscalização, os donatários foram contemporâneos dos quintos e dízimos, este correspondendo à décima parte do valor total de uma mercadoria

³³ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAESP, 2000, p. 25.

comercializada ou de um serviço prestado. A Coroa exigia o dízimo no Brasil colônia em face a bula papal que permitia esse direito à Ordem de Cristo, resquício da Ordem dos Cavaleiros Templários que tinha por grão-mestre o rei português.³⁴

A partir de 1548, foi implementado o Governo-Geral, passando a ter um governo central e a criação de regras tributárias mais centralizadas, adequando mais à realidade brasileira e à tentativa de aumentar a arrecadação, combatendo a sonegação e o contrabando. Neste sentido, Wayne e Amorim ratificam que “com a instituição de um Governo-Geral, submetendo os donatários e colonos à autoridade central da Coroa portuguesa” (Wayne e Amorim, 2006, p. 25).

Entre 1580 e 1640, ocorrera a União Ibérica que consistia do controle de Portugal pela Espanha. Neste período, várias revoltas surgiram no Brasil, quase todas fruto da insatisfação popular com a extorsiva cobrança de tributos (Wayne e Amorim, 2006, p. 26).

Entre essas cobranças, destacava-se a Derrama que consistia na “cobrança periódica de impostos atrasados, é o maior exemplo dessa política opressiva” (Armed e Negreiros, 2000, p. 27).

Com a concorrência Holandesa com a produção do açúcar no Caribe (Antilhas Holandesas), o ciclo econômico no Brasil voltou-se para a mineração do ouro em finais do século XVII. Assim, nascia um novo capítulo na atividade econômica principal da colônia ultramarina, deslocando o eixo financeiro e tributário para as minas no sudeste

³⁴WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 24.

brasileiro.

Entre 1700 e 1808 houve a maior pressão tributária da metrópole sobre a colônia. Era o período após a União Ibérica, com necessidade de reorganização da Coroa Portuguesa e ainda repleto de rebeliões por aqui, tendo a atividade mineradora sido eleita como o carro chefe da tributação em terras brasileiras para tanto.

Em congruência ao alegado, cita-se Armed e Negreiros, os quais expõem que havia uma política agressiva de cobrança de impostos atrasados conhecida como Derrama. Durante a mineração, em diversas ocasiões, necessário salientar, a tributação era cobrada na forma de impostos fixos, per capita, sem observar a capacidade contributiva dos colonos.³⁵

Enriquecendo o tema, Walda Maria Mota e Márcio William França expõem que o “Quinto Real” foi o mais relevante tributo da época de abundância da mineração, cujas casas de fundição eram responsáveis pelo seu recolhimento. A receita daí advinda era remetida integralmente à metrópole, visto que era vedado sua retenção pela junta.

Nas mencionadas casas de fundição, além de quintar todo o ouro produzido, isto é separado a quinta parte da Coroa, também se fundia, transformava em barras etc. e o restante era entregue aos proprietários. Nesse período, era proibido a circulação do metal em pó, pepitas ou em

³⁵ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAESP, 2000, p. 26.

barras não quintadas, gerando punição para quem assim o fizesse.³⁶

Em 1808, com a vinda da Família Real e corte portuguesa ao Brasil, “acontece a abertura dos portos em 1808, implicando em modificações quanto a tributação, quando foram instituídos novos tributos, como a tributação incidente sobre a importação” (SHOLANTE SILVA, 2019, p. 164). Neste contexto, novos impostos foram criados e mais aumento de carga tributária foi suportado pela atividade econômica da colônia como um todo.

Tal fato é ratificado pelos autores já citados acima, como Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, ao declararem que os altos dispêndios da elite lusitana despejados por aqui eram sustentados através de novas espécies tributárias, além da manutenção dos antigos impostos. O Governo Joanino, denominação dada a essa fase, foi comandado pelo príncipe-regente D. João, substituído posteriormente por D. João VI, caracterizando a transição entre o Brasil-Colônia e o Brasil soberano.³⁷

Atestando o aumento de impostos no período, Walda Maria Mota e Márcio William França demonstram que entre 1808 a 1822 havia muito impostos, chegando a 95 “rubricas” em diversas designações de natureza e origens diferentes. Além dos impostos, ainda havia os quintos, os dízimos, os laudêmios, os subsídios, capatazias, emolumentos, foros etc.

³⁶WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 29/30.

³⁷ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAUFRESP, 2000, p. 26.

Tudo para manter a necessidade arrecadatória.³⁸

Dando sequência à história tributária brasileira, entra-se na fase do Brasil Imperial, entre 1822 a 1889. Nesta fase, teremos a primeira carta política, a Constituição de 1824, a qual trouxe uma certa descentralização tributária para as províncias, mas ainda manteve seu caráter centralizador. Em 1834 surge o Ato Adicional, tentado dirimir a disputa tributária entre o ente central e as províncias, dando mais autonomia quanto aos tributos as segundas, mas com poucas mudanças sistemáticas como se apreende de Armed e Negreiros “A economia agro-exportadora baseada na monocultura, no latifúndio e no trabalho escravo continuava dominante. Da mesma forma, poucas mudanças ocorreram no processo tributário” (Armed e Negreiros, 2000, p. 27).

Nesta linha, observa-se Wayne e Amorim apontando que em 1824 fora proclamada a Constituição Política do Império do Brasil, com atributo de ser bastante centralizadora, estabelecendo em seu artigo 72 um “Conselho Geral” em cada província, todavia esses conselhos eram desprovidos de competência legislativa acerca de matéria fiscal, a qual competia exclusivamente à Câmara dos Deputados. Por conseguinte, as províncias permaneceram longe do debate sobre questões fiscais por ausência de competência para tanto.

Posteriormente, em 12.08.1834, veio do Ato Adicional de 1834, através da Lei nº 16, permitindo certa canalização do poder central para as províncias no que toca à reposição dos Conselhos Gerais pelas

³⁸WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 32.

Assembleias Provinciais e, com isso, a competência sobre as receitas e despesas das províncias.³⁹

Em 1889, após um golpe de estado, surge a República e com ela as diversas constituições que se seguiram entre 1891 e 1988. Quanto à tributação, que é o foco deste capítulo, diversas mudanças ocorreram no período, mas nunca no sentido de tornar o sistema tributário nacional mais ameno, mais justo e visando o bem-estar da população. Como visto acima, a evolução dos tributos nacionais sempre seguiu na direção do aumento da carga tributária para cobrir gastos administrativos com o aparato estatal.

De toda forma, a primeira constituição republicana deu uma guinada no tocante à descentralização tributária, permitindo autonomia aos estados a partir de sua promulgação, o que pode ser considerado com algo positivo. No entanto, a República Velha, como ficou conhecido o período de 1891 à 1930, foi marcado por privilégios tributários aos estados que possuíam produção de café, especialmente os estados de Minas Gerais e São Paulo.⁴⁰

No mesmo sentido, encontra-se os escritos de Fernando José e Plínio José Labriola de Campos ao afirmarem que após a Constituição de 1891 (1ª republicana e a 2ª do Brasil), a ideia de federação ganhou corpo e, com ela, a característica político-administrativa de autonomia dos estados.

³⁹WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 32.

⁴⁰WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 34.

Neste contexto, a produção cafeeira entrava no radar da economia nacional, causando mudanças na política econômica e na tributária, as quais pretenderam favorecer os estados mais ricos do país ligados à produção do café. Dessa forma, a “Política dos Governadores” e o “coronelismo” se valeram do poder público para privilegiar ainda mais os cafeicultores atrelados às oligarquias de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro. Via de regra, cabia a cada estado da federação estipular seus impostos e o modo como seriam cobrados, deixando o sistema tributário com natureza eminentemente regional.⁴¹

Neste contexto, o ciclo do açúcar já havia passado, assim como as minas de ouro já haviam declinado sua produção, nascendo agora a cafeicultura nos estados do sudeste brasileiro, dando origem ao termo político café com leite, que significava a influência desta região nas questões monetárias, cambiais e tributárias. Via de consequência, as demais regiões do país ficaram em um limbo financeiro e sem os privilégios tributários da região do café.

Entre 1930 e 1945, a Era Vargas, o país vivenciou uma forte centralização, abandonando a descentralização administrativa. “Assim, a política tributária adquiriu um caráter nacional”.⁴²

Em 1934, surge nova constituição no Brasil. Com a nova carta, surge um rearranjo tributário, com divisões de tributos entre os estes

⁴¹ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAFRESP, 2000, p. 36.

⁴²ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAFRESP, 2000, p. 28/29.

federativos mais claras e procurando adequar o imposto de renda à proteção social das famílias, conforme se percebe dos fragmentos de Wayne e Amorim que expõem com a nova constituição, muitas mudanças tributárias foram implementadas. Priorizou-se a transparência para o rateio das receitas tributárias entre a União, Estados e Municípios (os três entes de poder) e vedou-se a bitributação.

Houve uma nova redistribuição dos tributos então existentes, como o arcaico “imposto de vendas e consignações” que passou da competência da União para os estados.

Entre 1937 e 1945, período conhecido como “Estado Novo”, destacou-se o Decreto nº 3.200 de 19.04.1941 com foco na proteção da família. Dito decreto previa um adicional de 10% sobre o imposto de renda dos contribuintes solteiros, viúvos, maiores de 25 anos, além dos casados acima da mencionada idade, mas sem filhos. Os autores em tela, concluem que este adicional era mais uma medida de Vargas na intenção de controlar toda a sociedade em suas diversas áreas.⁴³

Após 1945, com o fim da Segunda Guerra Mundial, surge outra carta magna, a Constituição de 1946. “Do ponto de vista dos tributos, a Constituição de 1946 aprimorou o sistema tributário brasileiro, dando uma perspectiva mais científica as formas de cobranças nas esferas de competência, onde deveriam incidir”.⁴⁴ Dita lei maior perdurou até 1964.

⁴³WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 36.

⁴⁴WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, **SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 36.

A partir de 1964 até idos de 1985, vigorou o regime militar no Brasil. Com ele, o crescimento econômico se fortalece e os sistema tributário sofre outra grande modificação antes e após a nova Constituição de 1967.

Em congruência, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos apontam que o período do Regime Militar foi identificado grande e expressivo crescimento da economia. De toda forma, também aqui notou-se um quantitativo grande de impostos diretos e indiretos, já podendo ser considerado uma época contemporânea da história nacional.⁴⁵

Num relato detalhado, Wayne e Amorim descrevem as mudanças ocorridas, entre elas o surgimento do atual Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Nesse contexto de autoritarismo, a política tributária passa por profundas modificações. A reforma tributária estabelecida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, teve como características principais:

- Procurar estabelecer um sistema tributário nacional;
- Discriminar os impostos com referência às suas bases econômicas;
- Alterar nomes de alguns impostos: o Imposto de Indústria e Profissão passa a ser Imposto sobre Serviços (ISS); imposto de consumo, que foi substituído pelo Imposto de Produtos Industrializados (IPI); o Imposto de Vendas e Consignações, substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM);
- Suprimir alguns impostos do sistema tributário;
- Concentrar impostos na competência da União;
- Estabelecer nova discriminação de rendas tributárias;

⁴⁵ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAESP, 2000, p. 29.

- Alterar a regra de distribuição da arrecadação.

A centralização do poder fiscal da União foi a principal crítica feita à reforma tributária de 1965, limitando drasticamente a autonomia financeira de Estados e Municípios.

A preocupação do governo em controlar e sistematizar a tributação nesse período é expressa pela criação do **Código Tributário Nacional - CTN**, por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o sistema tributário nacional e normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Também é significativa, para o controle das obrigações tributárias, a criação da Secretaria da Receita Federal em 1968, que substituiu a antiga Direção-Geral da Fazenda Nacional.

O CTN, cuja efetivação deu-se ao longo da década de 70, modificou a tributação no país nos seguintes aspectos:

- Combate à guerra fiscal entre Estados e Municípios;
- Racionalização dos tributos e melhor conceituação das suas espécies (imposto, taxa e contribuição de melhoria);
- Criação de mecanismos de compensação (transferência de rendas tributárias);
- Possibilidade do sistema tributário ser utilizado como instrumento de política econômica.

Assim, percebe-se que o regime militar foi rico em matéria tributária, o que influencia até a presente data.

Após 1985, iniciou-se o período contemporâneo, sobretudo após a Constituição de 1988. Com a nova carta, mudanças ocorreram, mas não houve uma ruptura com o sistema tributário em vigor. A quantidade de tributos, sua carga e outras críticas serão feitas nos capítulos seguintes.

Aqui, serão concluídos o enfoque histórico tributário e a efetividade do CTN na nova ordem constitucional. “As discussões sobre a questão tributária permearam a Constituinte, principalmente quando ficou clara a adequação do Código Tributário Nacional à nova realidade democrática no país”.⁴⁶

Como pode ser observado desde 05.10.1988, o judiciário e Supremo Tribunal Federal (STF) como órgão de cúpula ganharam primazia impar nesta nova carta, trazendo benefícios e malefícios no mesmo bojo.

Inclusive, essa opinião é compartilhada por Armed e Negreiros, os quais expressam que o STF tem o condão de afirmar, sozinho, a constitucionalidade de diversas leis, medidas provisórias e decretos. A abertura para a possibilidade de criticar deu a sociedade a chance de utilizar setores específicos para desaprovar o sistema tributário nacional. Deficiências graves foram indicadas, tais como uma pesada carga fiscal sobre as empresas, alto número de impostos, ausência de análise da capacidade contributiva na escolha de um determinado imposto, o que gera desconcerto generalizado e leis repletas de falhas e rachas para contestações; tudo isso, além de outros juízos negativos, que propicia sonegações e embaraços à fiscalização tributária.⁴⁷

Na mesma base de pensamento, Sholante alega que a atual

⁴⁶WEYNE e AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 37.

⁴⁷ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL. São Paulo, Edições SINAUFRESP, 2000, p. 29.

constituição manteve males históricos em relação à tributação, em evidência numera: 1) Em franco enfraquecimento e desfiguração ao Princípio Federativo, excessiva concentração de receitas em poder da União que torna os estados e municípios amplamente dependentes do ente central; 2) alta carga e número expressivo de tributos sobre o consumo, anulando a quase zero o Princípio da Capacidade Contributiva e os Princípios de Justiça Fiscal.⁴⁸

Assim, conclui-se este capítulo relativo ao contexto histórico da tributação no mundo e no Brasil. No tocante à tributação brasileira ao longo dos anos, acredita-se que restou claro que os impostos sempre foram muitos, pesados, injustos e quase que exclusivamente para beneficiar grupos com força política de momento em prejuízo a grande maioria contribuintes da nação. O povo ficou, quase sempre, de fora das decisões e, sobretudo, das intenções tributárias.

2.2 – CONCEITO DE TRIBUTOS, NATUREZA, CLASSIFICAÇÕES RELEVANTES, ESPÉCIES E FINALIDADES

2.2.1 – Definição de Tributo

Antes do conceito de tributo, necessário rever brevemente o que foi visto no capítulo anterior sobre o histórico dos tributos, como surgiram no mundo e no Brasil dando sequência a esta dissertação. Dessa forma, observou-se que os tributos surgiram por uma necessidade bélica de momento ao longo da história, geralmente passageira e pontual.

⁴⁸SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 171.

Contudo, com a evolução das sociedades, passaram a ser perenes e com tendência de aumento da sua carga na proporção do incremento da complexidade do Estado. Esse fenômeno só começou a ser limitado com a resistência ao arbítrio governamental na Inglaterra, com a Magna Carta em 1215, que limitou os poderes do monarca de plantão.

No Brasil, como visto, desde o descobrimento, que os altos impostos foram a marca da colonização. Apenas durante as revoltas de origem tributárias houve um certo alívio na pressão arrecadatória, como, por exemplo, em 1720 na Inconfidência Mineira.

De lá pra cá, a tendência por arrecadação e o peso dos impostos tiveram viés de alta no Brasil em proporção ao crescimento da burocracia e das pretensas melhoras nos serviços público, sobretudo após a CF/88 como se verá nos próximos capítulos.

Neste estágio atual, contudo, necessário aprofundar sobre a definição de tributo que a lei e a doutrina realizam. Assim, o Art. 3º (terceiro) do Código Tributário Nacional (CTN) expressa que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”⁴⁹

Pela doutrina, o professor Luciano Amaro assim conceitua “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse

⁴⁹Brasil. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 30.09.2024.

público.”⁵⁰

Demais autores, como Hugo de Brito Machado e Roberval Rocha exemplificadamente, basicamente aderem ao conceito legal posto acima, apenas tecendo comentários sobre os itens positivados na lei.

Segundo Luciano Amaro, o conceito procura clarificar: 1) a característica financeira da parcela tributária (prestação em moeda corrente); 2) a obrigatoriedade dessa parcela, ou seja, o Código Tributário Nacional trouxe a imposição legal de pagar os tributos previstos em lei, independentemente da vontade de quem quer que seja o sujeito passivo ou o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva; isto é, diferente das demais obrigações pecuniárias, que gozam de voluntariedade em suas prestações, a obrigação tributária é compulsória em sua essência e decorrente da lei; 3) a qualidade não sancionatória de ilícitos, vez que há diferenças de outras prestações monetárias legalmente impostas, porém estas com natureza de sanção de ilícitos, tais como as multas em geral por descumprimento de preceitos legais. Tal fato não ocorre com a prestação tributária por não envolver punição de ato ilícito e sim prestação compulsória de obrigação tributária legalmente prevista; 4) a base legal do tributo, vez que a prestação tributária nasce de uma previsão da lei e não de uma manifestação livre de vontade entre partes, como ocorre num contrato, por exemplo. Assim, tanto a obrigação tributária, como as posições de credor (sujeito ativo) e devedor (sujeito passivo) da prestação são reflexos da descrição da lei; 5) a ausência de discricionariedade ou a

⁵⁰AMARO, Luciano da Silva, *Direito tributário brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 25.

natureza vinculada da atividade administrativa tributária da qual se recolhe o tributo, em outras palavras, o procedimento de apuração e cobrança de tributos deve seguir rigorosamente o previsto na legislação tributária correspondente, sem margem para espontaneidades.⁵¹

Já Roberval Rocha, em congruência, conceitua: 1) Prestação Pecuniária: corresponde a valor em dinheiro, moeda corrente. O tributo precisa ser pago em valor correspondente em pecúnia (do latim: dinheiro) e não em mercadorias como animais ou produtos. Em outra distinção, há prestações de serviços compulsórios ao Estado que também não se configuram tributos em espécie, tais como serviço militar obrigatório e o serviço eleitoral, os quais não se equivalem à prestação em moeda ou dinheiro. Por isso, é afastado a possibilidade de tributos *in natura* ou *in labore* no ordenamento pátrio. 2) Compulsória: o Estado goza de prerrogativa de império em sua relação com a sociedade ao exercer sua soberania, em razão disso obriga-se o contribuinte a pagar os tributos sem outras alternativas. Ou seja, há determinado fato previsto na legislação, o qual a lei o chama de fato gerador; sendo assim, após a constatação de sua ocorrência no mundo dos fatos, nasce o dever de pagar o tributo independente da vontade do sujeito. Se a vontade do contribuinte é irrelevante para a incumbência de quitar a prestação tributária apontada pelo Estado, conseqüentemente até os incapazes são obrigados a pagarem seus tributos. 3) Não constitui sanção por ato ilícito: Há diversas cominações financeiras impostas pelo Estado fruto de infrações legais de

⁵¹AMARO, Luciano da Silva, Direito tributário brasileiro. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 18/19.

toda espécie, tais como multas administrativas, multas criminais e multas de trânsito; porém todas elas não se configuram em tributos por serem penalidades decorrentes de atos ilícitos; 4) instituída em lei: O tributo é criado por lei, isto é, obrigação *ex lege*. Sua exigência, por conseguinte, necessita de previsão legal previamente ajustada; 5) Atividade plenamente vinculada: A atividade administrativa, *lato sensu*, pode gozar de discricionariedade quanto conveniência e oportunidade do ato administrativo, situação inexistente na atuação tributária, pois a autoridade administrativa respectiva deve observar estritamente o comando legal quando da exigência da exação fiscal sem margem discricionária. A administração, neste caso, tem o poder e o dever de exigir o tributo na estrita previsão legal relacionada.⁵²

Diante do exposto, percebe-se que o conceito legal de tributo é o suficiente como ponto de partida, podendo-se resumir que tributo é toda exação previamente prevista em lei, que não se confunde com ato sancionatório, expressa em moeda ou valor que nela se possa exprimir, mediante atividade administrativa vinculada, com finalidade pública e agente público ou indicado pelo Estado como destino.

2.2.2 – Natureza jurídica e classificações relevantes dos tributos

Após o conceito de tributos visto acima, dentro do propósito desta dissertação, restam pendentes breves linhas sobre a natureza jurídica, as classificações relevantes e demais observações pertinentes ao tema.

Antes de adentar nos pontos específicos deste subitem, necessário

⁵²ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 57/58.

definir o que é *fato gerador* e qual sua previsão legal e sua definição pela doutrina para um entendimento mais substancial sobre os demais pontos que serão vistos na sequência.

Os Artigos 114 e 115 do CTN assim definem fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Da leitura dos fragmentos normativos acima, percebe-se que a circunstância que faz nascer o tributo propriamente dito é o fato gerador da obrigação principal, foco em evidência aqui. Ou seja, há uma hipótese de incidência, uma situação abstrata prevista na lei que, uma vez ocorrendo num mundo dos fatos, gera a situação bastante para o nascimento daquele tributo em específico.

Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Roberval Rocha descrevem o fato gerador da obrigação principal do tributo. O primeiro, alega que o pagamento do tributo é a relação jurídica mais significativa do ponto de vista do direito tributário. Logo, o fato tributário é decorrente da ligação obrigacional surgida da ocorrência do fato gerador (hipótese factual prevista em lei cuja ocorrência material suporta a base fática da incidência tributária no caso concreto).⁵³

Já Hugo de Brito aponta que há uma distinção entre fato gerador e hipótese de incidência, comumente utilizada como sinônimo. Ou seja, uma

⁵³AMARO, Luciano da Silva, Direito tributário brasileiro. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 230.

coisa é a descrição legal de determinado fato, outra coisa é o acontecimento desse fato materialmente falando. Dessa forma, a lei descreve uma hipótese que abarque um determinado tributo. Como exemplo, o autor cita o recebimento de disponibilidade econômica ou financeira de renda, ou proventos de qualquer natureza (Art. 43 do CTN). Situação diversa seria o fato material de uma pessoa efetivamente receber essa renda, como, por exemplo, alguém receber dividendos de uma empresa a qual tenha participação acionária. No tocante a hipótese de incidência, é mais adequada inseri-la na descrição da lei da situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária; ao passo que o enunciado fato gerador relaciona-se com a ocorrência daquilo que fora previsto na lei no mundo dos fatos. A hipótese é mero detalhamento, prenúncio da situação na lei, em contrapartida o fato é a materialização da hipótese, é a realização do foi legalmente previsto.⁵⁴

Roberval Rocha registra que o CTN expande o conceito de relação jurídica principal tributária, obrigação de dar por natureza, pois envolve não só o pagamento de tributos, como também o pagamento de penalidades. Em outros termos, o mero fato de pagar tributos não é o único meio a configurar a obrigação principal tributária, visto que a transferência patrimonial do particular para o Estado, seja a título de tributo ou penalidade pecuniária, caracteriza a obrigação principal tributária, em diferenciação à obrigação acessória que consiste em obrigação de fazer e não de dar. Dessa forma, a fonte mediata da obrigação principal é a lei,

⁵⁴MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 115/116.

contudo as fontes imediatas ou concretas são os fatos geradores das respectivas obrigações ou a constatação das infrações.⁵⁵

Uma vez visto o que seria o fato gerador da obrigação principal, restou pendente breves linhas sobre qual seria a distinção com o fato gerador da obrigação acessória prevista no artigo 115 do CTN.

Segundo Roberval Rocha, obrigação acessória seria a de cunho não patrimonial e decorrente de mera legislação tributária ainda que não seja lei formal, conforme art. 96 do CTN⁵⁶.⁵⁷ Neste aspecto, pode-se afirmar que o fato gerador da obrigação acessória é aquela situação prevista em legislação tributária, ainda que não seja lei, que preveja ao agente passivo uma obrigação que não tenha natureza monetária; mas sim de fazer algo, deixar de fazer ou tolerar que o façam.

Luciano Amaro expõe que o Código Tributário Nacional denomina de acessória a obrigação tributária desprovida de valor pecuniário, percebida nas prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer) na utilidade da fiscalização ou arrecadação de tributos.⁵⁸

No tocante à obrigação acessória, Hugo de Brito diz que, na forma do Art. 115 do CTN e na legislação aplicável, o fato gerador da obrigação acessória é qualquer circunstância que determine a prática ou a abstenção de ato que não caracterize obrigação principal. Neste aspecto, o Código Tributário Nacional não restringe à lei formal a definição do fato gerador

⁵⁵ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 204.

⁵⁶Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁵⁷ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 204/205.

⁵⁸AMARO, Luciano da Silva, Direito tributário brasileiro. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 233.

da obrigação acessória, podendo ser definido pela mera legislação tributária respectiva.⁵⁹

Mais adiante, Roberval Rocha expõe que a obrigação acessória é obrigação de fazer e não fazer em geral, também podendo ser caracterizada com a possibilidade de ter que tolerar tarefas exercidas pela Administração Tributária no interesse do Poder Público. Como exemplos, o citado autor cita as de emissão de notas fiscais, inscrição em cadastros de contribuintes, prestação de declarações fiscais (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP, Declaração de isento do IR, por exemplo), tolerância a atividades de fiscalização, prestação de informações requeridas pelo fisco, manutenção de escrita contábil etc.⁶⁰

Após a compreensão do fato gerador, ponto central em direito tributário, passar-se-á aos conceitos de natureza jurídica e classificações relevantes.

Dessa forma, o art. 4º do CTN determina o que é o fato gerador da obrigação que especifica a natureza jurídica, ou seja, qual é a espécie tributária que aquele tributo se encaixa. *Verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁵⁹MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 115.

⁶⁰ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 207.

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

No ponto, o mestre Roberval Rocha explana sobre o artigo 4º do CTN, à luz do artigo 5º do mesmo dispositivo legal que prevê apenas três espécies tributárias. Em síntese, aponta que, à luz do Art. 4º do CTN, a natureza específica do tributo é definida pelo fato gerador da obrigação principal, isto é, qual classificação tributária própria enquadra-se à luz do ordenamento jurídico, ou seja, ser categorizado como imposto, taxa, contribuição etc.⁶¹

Pelo visto, o cerne da natureza jurídica do tributo é o fato gerador, ainda que a denominação, demais aspectos formais da lei e a destinação da arrecadação induzam à outra espécie tributária.

Após o entendimento sobre a natureza jurídica do tributo, necessário uma visão sobre as espécies de tributos na lei, na doutrina e no entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal (STF).

Pela lei, são apenas três, em que pese a previsão de outras espécies tributárias como indica o art. 217 do mesmo código na opinião do professor Rocha. Conforme visto acima no art. 5º do CTN, são eles: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No entanto, a doutrina e até o STF são uníssonos em afirmar que são cinco as espécies tributárias, consistindo em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Segundo apreende-se das lições de Roberval Rocha, o artigo 4º do CTN somente é aplicável quando se está diante da teoria tripartida das

⁶¹ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 59.

espécies tributárias previstas no art. 5º do mesmo código em tela.

Assim sendo, pode-se configurar: (1) Imposto: quando o fato gerador é uma situação emancipada de qualquer atividade estatal específica e relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN); (2) Taxa: quando o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (Art. 77 do CTN); (3) Contribuição de melhoria: diante de obras públicas que geram a valorização imobiliária.

Sobre as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios previstos no ordenamento jurídico brasileiro em distinção às três únicas modalidades do CTN, conclui que a teoria da tripartição não é suficiente para distinguir todas as espécies tributárias existentes, inclusive cita o Art. 217 do CTN em admissão à existência de outras figuras tributárias além das três do Art. 5º do mesmo código em análise. Por conseguinte, adere à teoria quinquipartida e admite ser a mais aceita na atual ordem constitucional brasileira.⁶²

No tópico, Hugo de Brito enuncia que o Sistema Tributário Nacional é composto de cinco espécies de tributo, os quais particulariza nos impostos, nas taxas, nas contribuições de melhoria, nas contribuições sociais e nos empréstimos compulsórios.

Em relação às contribuições sociais, diz que são divididas em contribuições de intervenção no domínio econômico e nas contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, além das

⁶²ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 59/60.

contribuições da seguridade social.⁶³

Em similitude, Ricardo Alexandre narra que o tema já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, o qual adotou a teoria da pentapartição. Em que pese o posicionamento do STF, ainda há adeptos da teoria da tripartição, contudo, mesmo estes, entendem que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios constituem tributo; possuindo natureza jurídica de taxa ou imposto, a variar da forma como a lei conceituou o seu fato gerador, conforme passa a analisar em sequência.⁶⁴

Neste diapasão, pode-se afirmar que são cinco as espécies de tributos no Brasil: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Cada uma com sua especificidade e característica particular.

Dessa forma, passa-se a analisar as espécies tributárias em específico.

O art. 16 do CTN traz uma definição de imposto, afirmando que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Tal ponto é abalizado na doutrina, conforme se apura a seguir. Roberval Rocha diferencia os impostos das taxas e das contribuições de melhoria na medida em que o primeiro não se vincula a nenhuma contraprestação estatal pertinente, consistindo o seu fato gerador nos fatos

⁶³MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 64.

⁶⁴ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 53.

econômicos atribuídos aos contribuintes e estes são desvinculados de qualquer atividade do Estado.⁶⁵

Já Ricardo Alexandre diz que o imposto se relaciona à locução não vinculada, a qual é totalmente distinta da expressão atividade administrativa vinculada prevista na lei. Assim, o sentido de ser o imposto uma exação não vinculada indica que o seu fato gerador não depende de nenhuma contraprestação estatal perante o contribuinte. Ao passo que o dizer atividade administrativa vinculada (Art. 3º do CTN) significa que toda atividade administrativa tributária é vinculada à lei, o que significa que é inadmissível discricionariedade da autoridade fiscal na exigência dos tributos.

Então, os impostos são distinguíveis entre si pelos seus fatos geradores específicos. Dessa forma, em nossa federação, há uma divisão de atribuições no tocante aos impostos de cada ente federativo, baseada, justamente, nesta distinção em específico para cada Poder Político respectivo.

Como já visto, aponta que os tributos podem ser vinculados ou não vinculados, a depender do carecimento ou não de alguma atividade por parte do Estado frente ao contribuinte como forma de respaldar a cobrança. Nos tributos vinculados, observa-se que o ente competente para a instituição e cobrança é o mesmo que presta a atividade estatal. Neste contexto, quem executa uma determinada obra que gera a valorização imobiliária tem a competência de cobrar a contribuição de melhoria; quem realiza o serviço público específico e divisível ou efetua o poder de polícia

⁶⁵ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 70/71.

coleta a taxa.

Os impostos, por aceção, são tributos não vinculados a incidirem sobre as manifestações de riqueza do sujeito passivo (o devedor).

Ainda sobre os impostos, é importante notar que o destino da arrecadação não envolve sua definição. Inclusive, essa regra da proibição da vinculação da sua receita a órgão ou despesa específica é decorrente do Art. 167, IV, da Constituição Federal. Logo, os impostos são, ao mesmo tempo, tributos não vinculados e de arrecadação não vinculada. A receita fruto dos impostos serve como custeio das atividades gerais do Estado, pagando os serviços públicos universais (*uti universi*), os quais não possuem referibilidade (especificidade e divisibilidade), não sendo enquadrados como remunerados por taxas.⁶⁶

Dessa maneira, em resumo, imposto é uma espécie de tributo de exação compulsória, desvinculada de uma contraprestação do ente público, atrelada a uma manifestação de riqueza do contribuinte; o qual se torna devedor de prestação monetária ao fisco por força de lei.

Seguindo na análise das espécies de tributos, passam-se a taxas que diferem dos impostos no que toca ao fato gerador e sua localização no CTN.

Desta forma, as taxas estão previstas entre os arts. 77 ao 80 do CTN, *verbis*:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou

⁶⁶ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 57/58.

potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Ricardo Alexandre define o tributo taxa de forma didática, inclusive distinguindo suas duas vertentes (taxa de polícia e taxa de serviço), expressando que a constituição define claramente que as taxas são tributos retributivos ou contra prestacionais, vez que para serem cobradas é necessário que o Estado efetive o poder de polícia ou preste ou coloque a disposição ao contribuinte um serviço público específico e divisível. Logo, para que as cobranças das taxas sejam legítimas, imprescindível a ocorrência de fatos de autoria do ente público respectivo (que o referido autor denomina de “fatos do Estado”): 1) a taxa de polícia, decorrente do exercício regular do poder de polícia e 2) a taxa de serviço que corresponde a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ou postos à disposição do contribuinte.⁶⁷

A CF/88, contudo, veda a possibilidade de a base de cálculo das taxas serem a mesma dos impostos (CF, art. 145, II e §2º). Por conseguinte, percebe-se que “a função econômica precípua das taxas é cobrir razoavelmente os custos pela manutenção dos serviços a elas afeitos” (Rocha, 2015, 74).

No tocante às contribuições de melhoria, a mesma encontra-se prevista no Art. 145, III, da CF/88 e no art. 81 do CTN, cujos fragmentos normativos apontam a competência de todos os entes federativos para sua cobrança “decorrente de obras públicas”.

Logo, qual seria o entendimento da doutrina e do STF sobre essa expressão “decorrente de obras públicas”? No âmbito do Supremo, a

⁶⁷ALEXANDRE, Ricardo, *Direito Tributário Esquematizado*. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 62.

resposta veio no julgamento do RE 114.069-1/SP, de relatória do Ministro Carlos Velloso (DJ 02.05.1994, p. 26171), no qual ficou ajustado que a melhoria era equivalente de valorização imobiliária. Ou seja, caberia o tributo após constatada valorização monetária decorrente da obra pública.

A doutrina majoritária também segue na mesma linha, conforme se pode observar na continuidade.

Ricardo Alexandre diz que a contribuição de melhoria tem por fato gerador a valorização do imóvel decorrente de obra pública, portanto, não é a execução da obra que gera o tributo e sim a valorização imobiliária daí advinda. À vista disso, não é permitido a sua cobrança para gerar recursos para a execução da obra futura, vez que a valorização somente pode ser auferida após a conclusão da mesma. Contudo, em exceção à regra, pode ocorrer da cobrança ser legítima mesmo que a obra pública não esteja totalmente concluída, desde que parte dela já acarrete, indubitavelmente, valorização imobiliária na circunstância.⁶⁸

Complementado, Roberval Rocha afirma que o Art. 81 do CTN garante competência para qualquer ente da federação dentro de suas atribuições, portanto cuida-se de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Prosseguindo, aponta que o texto constitucional fala em “decorrência de obra pública”, mas, na realidade, o fato gerador do tributo é a valorização imobiliária decorrente da obra pública. A justificativa da contribuição de melhoria é a proibição do enriquecimento sem causa, haja

⁶⁸ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 74/75.

vista que a valorização do imóvel foi fruto de obra arcada com dinheiro recolhido de toda a população através dos impostos. Logo, não é razoável um ou alguns cidadãos auferirem ganhos sem esforço prévio relacionado, sobretudo quando quem arcou com os custos para tanto foi uma coletividade em seu desfavor. Quanto à jurisprudência, esta apenas aceita a cobrança da contribuição quando há comprovado a valorização do imóvel fruto da obra pública.⁶⁹

Hugo de Brito entende que a contribuição de melhoria consiste num tributo cujo fato gerador é a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Diferentemente do imposto, que não possui referibilidade, a contribuição necessita de atuação estatal, também diferenciando das taxas visto que a atividade do Estado no caso é dispare; vez que a taxa vincula-se ao exercício regular do poder de polícia ou a serviço público específico e divisível e a contribuição de melhoria associa-se à obra pública. Por fim, a contribuição de melhoria tem a particularidade de ter fato gerador único e instantâneo.⁷⁰

Logo restou pacificado que as contribuições de melhoria são de competência do ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) encarregado da obra pública, a qual gera uma valorização imobiliária que decorre o tributo único.

Seguindo a teoria das cinco espécies de tributo, restou comentar sobre os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Necessário salientar que a lei não denomina a última espécie tributária,

⁶⁹ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 85.

⁷⁰MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 65.

mas a maioria da doutrina a denominou de “contribuições especiais”.

Neste contexto, o empréstimo compulsório é outra espécie de tributo dentro da teoria de divisão pentapartida, assim como as contribuições especiais. Focando-se no primeiro, encontra-se sua previsão no art. 148 da CF/88:

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

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.⁷¹

Da leitura do referido artigo constitucional, percebe-se ser tributo de competência exclusiva da União, bem ainda decorrente de fatos incomuns impermanentes, cujo recurso arrecadado ficará atrelado à despesa pertinente. Ademais, como a denominação indica, os empréstimos compulsórios são tributos reembolsáveis após a consumação da situação extraordinária que lhe deu causa.

Observando o mestre Roberval Rocha, os empréstimos compulsórios são de competência exclusiva da União, além de serem tributos ocasionais, cuja cobrança dos contribuintes é obrigatória e visa cobrir despesas urgentes. Contudo, uma vez passada a causa de sua instituição, o ente é obrigado a devolver os valores outrora arrecadados.

À luz do Art. 148 da CF/88, nota-se que inexistente previsão de fato

⁷¹BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 148.

gerador definido para o tributo em questão, logo não há um fato ou situação jurídica precisa atribuída ao sujeito passivo que decorra da instituição dos empréstimos compulsórios. Há previsão, tão-somente, dos motivos para estabelecer o tributo, os quais não se confundem com fatos geradores legalmente previstos.

O grande diferencial dos empréstimos compulsórios para os demais tributos é de ser temporário e reembolsável. Isso não o incompatibiliza juridicamente, visto que, na opinião de Paulo Barros Carvalho (1999), a constituição federal o prevê expressamente em harmonia com o contido no CTN.⁷²

Ricardo Alexandre explica que os empréstimos compulsórios são empréstimos obrigatórios, cogentes, mas retornáveis. Ou seja, costumeiramente, um empréstimo surge de um contrato fruto da livre manifestação de vontade entre as partes envolvidas, porém aqui a obrigação de pagar surge diretamente da lei. Assim, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação legal de emprestar dinheiro ao Estado sem outras alternativas.

Ratifica ser competência exclusiva da União, regra esta que não comporta exceção. Dessa forma, ainda que haja uma conjuntura real de urgência, de algo grave regional ou localmente, mesmo assim os Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão adotar o empréstimo compulsório como alternativa ante sua exclusividade federal.⁷³

Desta feita, passa-se a analisar a última espécie de tributo existente

⁷² ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 88/89.

⁷³ ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 78/79.

no ordenamento jurídico pátrio: as contribuições especiais. Os arts. 149 e 149 -A da CF/88 assim as prevê:

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

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-A. Quando houver deficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o deficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)⁷⁴

Da observância dos citados artigos da CF/88, encontra-se o que a doutrina denominou de “contribuições especiais”, as quais são divididas em quatro modalidades: contribuições sociais (Art. 195 da CF/88),

⁷⁴BRASIL, Constituição Federal de 1988, arts. 149 e 149-A.

contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (corporativas) e contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP).

As contribuições especiais distinguem-se dos demais tributos não apenas pelos seus fatos geradores - em distinção ao previsto no art. 4º do CTN e as três espécies de tributos previstas pelo código no art. 5º-, mas pelos seus fins e pelo ente de competência.

Desta forma, a doutrina explicita o conceito, a natureza jurídica e a competência de cada uma das contribuições especiais.

Roberval Rocha menciona que a Constituição coloca as contribuições sob o mesmo regime jurídico dos tributos, portanto com as limitações e regramentos gerais previstos em lei complementar, em atenção à sua natureza tributária. Contudo, são espécies tributárias distintas das demais, tendo características que a diferenciam dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria. São, por conseguinte, tributos com particularidades próprias e independentes das outras categorias. Uma característica marcante das contribuições é a sua destinação, visto que são criadas para financiar determinadas situações específicas constitucionalmente previstas do Poder Público. Por isso, a lei maior oportuniza a espécie tributária em tela.

De um modo geral, são tributos privativos da União, salvo a contribuição para custeio da iluminação pública de competência municipal e do Distrito Federal e a contribuição de competência comum dos demais entes federativos para o custeio do regime próprio dos seus servidores

públicos.

Repisando o Art. 4º do CTN, que diz que a natureza jurídica do tributo é estipulada pelo fato gerador respectivo, cuja denominação e demais características legais são irrelevantes, bem ainda a direção da quantia arrecadada. Asserção, contudo, só aplicável à teoria tripartida das espécies tributárias que distingue os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (Art. 5º do CTN), mas não envolve os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Neste contexto, necessária uma análise conjunta do fato gerador e da base de cálculo para a exata precisão da natureza jurídica da exação, além da apreciação da finalidade das contribuições especiais e a constatação da não devolução em divergência aos empréstimos compulsórios. Portanto, a finalidade é o requisito essencial para configurar a definição da contribuição.⁷⁵

Assim sendo, pode-se concluir que as contribuições especiais são outra espécie tributária não prevista no artigo 5.º do CNT adepto da teoria tripartida. Distinguem-se dos impostos por terem finalidade atrelada à sua arrecadação, como na hipótese da contribuição para custeio do regime próprio dos servidores e importar ao ente competente respectivo, afastam-se das taxas por não se materializarem em serviços específicos e divisíveis e nem em potencial poder de polícia sobre a atividade, bem ainda se distanciam da contribuição de melhoria por não guardar pertinência à valorização decorrente de obra pública. Em que pese dispensável nestas alturas, mas também não se confundem com os empréstimos compulsórios por não ter possibilidade de devolução do arrecadado e nem ser atreladas

⁷⁵ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 563/564.

às situações excepcionais e transitórias.

Em que pese quase a totalidade das contribuições especiais serem de competência da União, os estados, o Distrito Federal e os Municípios também compartilham competência no tocante à contribuição para custeio do regime próprio de previdência dos seus respectivos servidores públicos; além dos Municípios e o Distrito Federal possuírem a competência (Art. 149 – A) exclusiva no tocante a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Após superado essa breve explanação sobre tributos, sua natureza e suas espécies, são necessárias algumas linhas sobre outros pontos relevantes sobre os tributos que pertinem ao escopo desta dissertação.

Dessa forma, passa-se a analisar as classificações relevantes dos tributos, que podem ser resumidas quanto à sua finalidade, à vinculação ou não vinculados, à fiscalidade, ao critério de serem diretos ou indiretos, ao aspecto econômico da operação (real ou pessoal), à proporcionalidade, à progressividade e à regressividade.

No que toca à finalidade dos tributos, basicamente, seria para suprir as necessidades públicas, num resumo bem clássico, mas que sofre distorções atualmente. Luciano Amaro aponta que o tributo, o qual pode ser particularizado como prestação pecuniária ou em bens, coletado pelo Estado ou pelo rei, com intento de suprir as despesas públicas e as da coroa, é uma ideia que se perde no tempo, visto ter sido abrangido pelo adimplemento em dinheiro ou em bens, cobrados pelos vencedores aos povos vencidos (equivalentes às hodiernas indenizações de guerra) até a cobrança perante seu próprio povo, sob a simulação de doação. A dívida

tributária foi estruturada como uma relação jurídica num Estado de direito, no qual a determinação é singularmente regulamentada previamente na forma da lei, cujo custeio dos gastos coletivos é suportado pelos indivíduos (Nos dias atuais, além das despesas do Estado, soma-se as de entidades de fins públicos).⁷⁶

À Luz do direito financeiro, mas na mesma essência, a professora Thathiane Piscitelli esclarece que a atuação do Estado para a obtenção de recursos para financiar sua própria estrutura e para realizar gastos para suprir as necessidades públicas é composta por um grupo de ações, a qual é reconhecida como atividade financeira. A referida atividade necessita de três elementos conexos em conceito à proposição: 1) a demarcação das receitas e despesas dentro de um determinado exercício através de um orçamento público; 2) Uma vez definida a despesa, indispensável condições para auferir receitas, tais como a forma, condições e limites e 3) as maneiras, circunstâncias e restrições relacionadas à utilização do recurso público e, portanto, os procedimentos de investimento e consumo das receitas.

Em face disso, o Estado é agente dessa atividade de forma abrangente, logo todos os entes da federação (União, estados, Distrito Federal e municípios) são detentores da precaução de manter a máquina estatal, além de assegurar as necessidades públicas, em geral através do dispêndio do dinheiro público, logo a atividade como objetivo garantir os interesses gerais prestados pela Administração Pública.

⁷⁶AMARO, Luciano da Silva, Direito tributário brasileiro. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 16.

Por conseguinte, resta evidente que a atividade financeira é, essencialmente, desempenho da soberania estatal nas hipóteses em que o Estado atua em suas funções pertinentes e indelegáveis.⁷⁷

Quanto à vinculação à hipótese de incidência, ou seja, se são tributos vinculados ou não vinculados, pode-se afirmar que nos primeiros o fato gerador será um “fato do Estado”, ao passo que nos segundos será um “fato do contribuinte”. Ou seja, nos vinculados, o tributo depende de uma atividade do ente público, como ocorre nas taxas e nas contribuições de melhoria. Ao invés, nos tributos não vinculados, é desnecessária qualquer atividade específica por parte do poder público. O exemplo maior da segunda hipótese encontra-se nos impostos.

Há, ainda, a classificação quanto se o tributo tem arrecadação vinculada, ou não. Aqui a arrecadação precisa ser vinculada ao motivo (fato gerador) que deu causa, como exemplos podem-se citar os empréstimos compulsórios dentro da teoria tripartida e as contribuições especiais como mais uma diferenciação dos impostos. Os impostos, em distinção, não possuem arrecadação vinculada, logo servem, em tese, para cobrir necessidades gerais do ente público sem relacionar ao fato gerador e ao contribuinte especificamente. Assim, o valor arrecadado com o imposto de renda, por exemplo, vai para o caixa geral do governo para suprir as outras necessidades públicas, em geral. A doutrina destrincha bem esses pontos, como se verá a seguir.

Ricardo Alexandre menciona que os tributos vinculados são

⁷⁷PISCITELLI, Tathiane, *Direito Financeiro Esquematizado*, São Paulo, Editora Método, 2012, p. 20/21.

aqueles cujo sujeito ativo precisa efetivar uma determinada atividade em relação ao sujeito passivo em motivação à cobrança, a qual mencionado autor denomina de “fato do Estado”. Citando exemplos de vinculados, indica as taxas e as contribuições de melhoria. Nesta, o Estado precisa executar uma obra prévia, a qual gera valorização sobre imóvel dos contribuintes; naquela é preciso a prestação de um serviço público específico e divisível ou exercício do poder de polícia. Não vinculados são os tributos cujo fato gerador tem um “fato do contribuinte” (expressão do autor), por conseguinte, desnecessário ao Estado prestar qualquer atividade perante o sujeito passivo para respaldar a exação. Os impostos são um claro exemplo de tributos não vinculados, visto que todos eles precisam, tão-somente, de manifestações de riqueza dos contribuintes em respaldo à cobrança (proventos, consumo, patrimônio etc. independentemente de qualquer atividade da Administração Pública).

De outro lado, há os tributos de arrecadação vinculada, os quais possuem sua receita direcionada estritamente a específicas tarefas. Como exemplo de tributos de arrecadação vinculada, cita-se as contribuições sociais para financiamento da seguridade social (CONFINS, CSLL), cuja denominação deixa transparecer, vez que o produto de sua arrecadação é atrelado às suas despesas correspondentes com seguridade social, logo possuem arrecadação vinculada. Por força do Art. 148, § un., da CF/88, o mesmo vale para os empréstimos compulsórios.

Quanto aos tributos de arrecadação não vinculada, há liberdade de aplicação da receita decorrente em qualquer despesa orçamentária previamente contida no orçamento. O exemplo mais robusto consiste nos

impostos, os quais, na forma explícita do Art. 167, IV, da CF/88, são vedados pela própria constituição de terem suas receitas vinculadas a fundos, despesas, órgãos, salvo as exceções contidas na própria constituição de maneira expressa.⁷⁸

Roberval Rocha traz, em congruência ao posto logo acima, uma classificação objetiva e ordenada sobre o tema, especificando: 1) Os tributos vinculados têm correspondência entre seu fato gerador e uma contraprestação pelo Estado, uma vinculação mesmo. O exemplo citado seria a contribuição de melhoria.

Seguindo a ordem, cita 2) Tributo não vinculado como sendo aquele cujo fato gerador prescinde de alguma contraprestação pelo Estado, ou seja, não há vinculação entre uma prestação do poder público e o referido tributo. O exemplo comum pertence aos impostos, como indicado pelo CTN (*Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*).

Em continuidade, assinala: 3) Tributos de arrecadação vinculada têm seu recolhimento, forçosamente, utilizado na finalidade justificada de sua criação. Como exemplos, indicou as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, ambos com previsões constitucionais expressas e relacionados com o propósito motivado.

Já os 4) Tributos de arrecadação não vinculada correspondem aqueles de receita de utilização livre, ou seja, as despesas gerais do ente

⁷⁸ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 104/105.

público são cobertas livremente por esses recursos, sendo necessário apenas o cumprimento aos ditames orçamentários respectivos. Como exemplo para a compreensão, citou-se os impostos, contribuições de melhoria e as taxas.⁷⁹

Quanto à finalidade e à fiscalidade dos tributos, os tributos podem ser fiscais, extrafiscais e parafiscais, conforme Roberval Rocha classifica.

Os fiscais são aqueles cuja finalidade principal é arrecadar fundos para as despesas da máquina pública, a exemplo do Imposto de Renda (IR - Federal), do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS – Estadual e DF) e imposto sobre serviços (ISS – Municipal e DF).

Os extrafiscais são aqueles cujo escopo principal não é a arrecadação de recursos para os cofres públicos, embora também arrecadem; mas fins outros buscados pela Administração Pública com sua interferência econômica. O seja, são tributos legalmente previstos e que arrecadam valores necessários e consequentemente, mas a intenção primordial do legislador aqui não é complementar ainda mais os cofres públicos e sim intervir economicamente na economia, gerando efeitos extras pretendidos de estímulo setorial ou desestímulo a determinado setor, por exemplo.

Os Parafiscais são aqueles cuja arrecadação não é destinada aos entes políticos da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mas sim para angariar fundos para órgãos não pertencentes à administração pública, contudo que desempenham atividades de interesse públicos como os órgãos fiscalizadores de algumas profissões (Ex: OAB,

⁷⁹ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 63/64.

Sesc, Crea etc.).

Hugo de Brito classifica o tributo quanto ao seu propósito: 1) Fiscal, quando a sua finalidade principal é angariar meios financeiros para o Estado. 2) Extrafiscal, quando sua finalidade principal é a ingerência no domínio econômico, pretendendo resultados além da mera arrecadação de recursos financeiros. 3) Parafiscal, quando sua finalidade principal é a intervenção para a subvenção de atividades que não pertencem, primeiramente, ao Estado propriamente, contudo é prestada via outras entidades.⁸⁰

No ponto, Ricardo Alexandre expressa que o objetivo fiscal principal de um tributo consiste em arrecadar, carrear recursos para o erário público. No caso, podem-se citar como exemplos os impostos ISS, ICMS e IR.

No que toca ao objetivo extrafiscal de um tributo, quando este visa ingerir numa conjuntura econômica ou social. Em exemplificação, os impostos de importação e exportação que almejam primordialmente o controle do comércio internacional brasileiro em detrimento da arrecadação, os quais podem ser utilizados como obstáculos protetivos da economia nacional ou em fomento para a importação/exportação de determinados bens.

Em relação a finalidade parafiscal, expõem que há casos de tributos que possuem previsão legal de atribuição para sujeito ativo diferente da pessoa que o expediu, concedendo-lhe acessibilidade aos recursos

⁸⁰MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 68.

arrecadados para os seus fins. Em exemplo, narra as contribuições previdenciárias que pertenciam ao INSS (autarquia federal), eram por ele eram cobradas e os recursos ficavam em sua disposição, isso antes da formação da Secretaria da Receita Federal Previdenciária. A finalidade para-fiscal é equivalente a isto.⁸¹

Na sequência das classificações relevantes para o intento desta dissertação, observa-se a repercussão econômico-financeira dos tributos, a qual poderá ser direta ou indireta. Nos diretos, o encargo financeiro é suportado diretamente pelo sujeito passivo da obrigação tributária, quase sem possibilidade de repasse do ônus financeiro a terceiros da cadeia tributária; ao passo que os indiretos são justamente o inverso do primeiro, ou seja, o encargo econômico-financeiro da relação tributária geralmente é repassado do sujeito passivo da obrigação a outra pessoa que não aquele que consta juridicamente como efetivo pagador do respectivo tributo.

O mestre Roberval Rocha enfrenta a matéria, alegando que tributo direto tem por característica a união na mesma pessoa como contribuinte de direito e como contribuinte de fato; dessa forma o sujeito passivo, seja a pessoa física ou jurídica, definido assim pela legislação é a mesma que recolhe o valor devido ao fisco. É a hipótese dos impostos sobre patrimônio e renda.

Tributos indiretos têm por atributo a possibilidade de transferência do ônus financeiro para terceira pessoa diferente do contribuinte de direito; isto é aquele sujeito passivo previsto na lei recolhe o valor, mas repassa o

⁸¹ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 103/104.

encargo econômico ao contribuinte de fato. Em regra, encontra-se nas hipóteses dos impostos sobre o consumo e produção, tais como o ICMS e IPI.⁸²

Nessa temática, Ricardo Alexandre aponta que os tributos indiretos cuja concepção jurídica tolera transpassar o fardo financeiro-econômico para outra pessoa que não o sujeito passivo legalmente previsto.

O conceito aqui visto envolve unicamente os tributos que já foram previstos na lei como apropriados para esse transpasse do ônus, uma vez que, na prática, todo tributo comporta a transferência do encargo econômico.

Por outro lado, os tributos ditos diretos não toleram essa transferência, de tal forma que a pessoa estabelecida na lei como sujeito passivo será a mesma que arcará com o peso financeiro-econômico do tributo.

Para facilitar a compreensão, o citado autor menciona dois exemplos práticos. O primeiro, cuida-se de um caso envolvendo o ICMS, o qual a pessoa que a lei atribui como sujeito passivo da obrigação (geralmente o comerciante) transpassa a outro indivíduo (o consumidor em regra) o encargo financeiro do tributo. São distintas as posições do contribuinte de direito (comerciante) e o de fato (consumidor), este suportando o peso do tributo – o preço do produto tem o valor do encargo incluso -, a par disso, aquele recolhe os valores tributários ao erário público. Aqui o tributo é indireto.

Analisando o imposto de renda, percebe-se que não há permissão

⁸²ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 67.

da lei para a transferência do ônus tributário para terceiros, consumidores. O indivíduo que aufere a renda é, em teoria, o que arcará com o peso do imposto. *Contudo, no cotidiano, é sabido que a empresa que recolhe o valor tributário aos cofres públicos, transfere o valor dispendido para os serviços ou bens que comercializa. Logo, há reverberação financeira do tributo para terceiros, porém não é repercussão jurídica, pois esta somente é reconhecida nas hipóteses legais de tolerância à transpasse do ônus econômico. Aqui, foi visto o tributo direto.*⁸³

No que toca aos critérios objetivos ou subjetivos da hipótese de incidência, os tributos podem ser classificados em reais ou pessoais. Os reais são aqueles que as condições pessoais do sujeito passivo não guardam pertinência com a incidência do tributo e sim objetivamente sobre a coisa tributada. Já os pessoais impescindem as características pessoais e subjetivas do contribuinte no compute do tributo. Observem-se novamente os já citados doutrinadores a respeito.⁸⁴

Neste aspecto, Roberval Rocha distingue os tributos reais dos pessoais. Segundo o referido autor, os primeiros caracterizam-se por serem mensurados exclusivamente em face à sua consistência econômica do fato. Inclusive, a palavra real provém do latim *res* que denota coisa. Como exemplo, cita o IPVA, que terá o mesmo valor para todos os proprietários de um mesmo carro, sem ser levado em conta as condições pessoais do contribuinte.

No concernente aos tributos pessoais, Roberval aponta que são

⁸³ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 105/106.

⁸⁴ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 68.

mensurados em conformidade com as condições pessoais de cada contribuinte. O exemplo clássico seria o imposto de renda, no qual deduções são permitidas e isso gera um imposto diferenciado face a critérios pessoais do sujeito passivo. Isto é, os abatimentos com saúde e educação abrem a oportunidade de se pagar menos imposto de renda.⁸⁵

Nessa toada, Ricardo Alexandre segue a mesma linha, dizendo que os tributos reais não utilizam os aspectos pessoais e subjetivos do sujeito passivo para sua incidência. Sua ocorrência é objetiva sobre a coisa. Como exemplo, cita a hipótese de fulano e beltrano possuírem carros idênticos, logo o valor pago a título de IPVA para ambos será, necessariamente, o mesmo; haja vista que os aspectos pessoais serem irrelevantes neste caso hipotético, que somente a coisa é relevante para sua quantificação.

Por outro lado, os tributos pessoais possuem característica pessoal e subjetiva, levando em conta aspectos próprios do sujeito passivo. Assim, o imposto de renda é um tributo pessoal, visto que sua ocorrência precisa considerar os atributos peculiares do contribuinte, tais como gastos com saúde, educação, quantidade de dependentes, previdência social etc.⁸⁶

Para o intuito e a compreensão desta dissertação, o conceito de tributo, as suas classificações relevantes, a natureza etc. acima são suficientes. Contudo, em complementação, far-se-á menção aos princípios constitucionais tributários previstos na CF/88 de forma breve.

No Art. 145, § 1º, encontra-se o princípio da capacidade contributiva, o qual potencializa a capacidade econômica, ou seja, cada

⁸⁵ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 68

⁸⁶ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 106.

contribuinte deve suportar o ônus tributário em proporção à sua renda e a seus bens.⁸⁷

No tocante ao princípio da legalidade (Art. 150, I, da CF/88), também conhecido como reserva legal ou legalidade tributária, consiste na garantia de todos os tributos necessitam de lei prévia para sua criação ou aumento.⁸⁸

Na sequência, o inciso II do Art. 150 da CF/88 prevê o princípio da isonomia, derivado do princípio da igualdade (Art. 5º, caput), o qual serve de impedimento para tratamentos desiguais entre sujeitos passivos na mesma situação tributária perante à lei; bem ainda que os desiguais tenham tratamento diferenciado em atenção à justiça tributária.⁸⁹

Quanto ao princípio da irretroatividade, o texto constitucional prevê (Art. 150, III a, da CF/88) a vedação aos entes federativos cobrarem tributos sobre fatos geradores ocorridos anteriores à vigência da lei que os instituíram ou os amentaram.⁹⁰

O princípio da anterioridade (Art. 150 III, b, e 150, III, c, da CF/88) aponta que o tributo que for instituído ou aumentado através de determinada lei só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte.⁹¹ Contudo, o Art. 195, § 6º, prevê a anterioridade nonagesimal para as contribuições de financiamento da seguridade social, ou seja, após noventa

⁸⁷ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 95.

⁸⁸MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 40.

⁸⁹ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. p. 101.

⁹⁰ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquemático. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 134.

⁹¹MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 42.

dias podem ser recolhidas independentemente do exercício fiscal.⁹²

Já no inciso IV do Art. 150 da CF/88, encontra-se o princípio da vedação ao confisco. Este visa proibir o uso do tributo com efeitos de confisco, visto que o confisco, por definição, é sanção o que não pode ser característica de tributo como previsto na lei.⁹³

Em continuidade, encontra-se o princípio da liberdade de tráfego (Art. 150, V, da CF/88). Neste encontra-se uma vedação aos entes federativos de criarem limitações ao tráfego de pessoas ou bens através de tributos interestaduais ou intermunicipais.⁹⁴

No parágrafo 5º do Art. 150 da CF, encontra-se o princípio da transparência, o qual expressa que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” Ou seja, tem por objetivo desnudar ao contribuinte a carga tributária oculta nos produtos e serviços fruto dos tributos indiretos.⁹⁵

Neste diapasão, tem-se o princípio da uniformidade geográfica (Art. 151, I, da CF/88), que se traduz em vedação para a União instituir tributos que não sejam uniforme em todo o país. É baseado no princípio federativo ao impedir preferência ou distinção entre os entes da federação.⁹⁶

⁹²ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 147.

⁹³ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 154.

⁹⁴MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 48.

⁹⁵ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. p. 114.

⁹⁶ROCHA, Roberval, Direito Tributário. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. p. 115.

Por fim, há autores que indicam a existência dos princípios da não cumulatividade (Art. 153, §3º, II, e Art. 155, §2º, I, ambos da CF/88) e o princípio da seletividade (Art. 153, §3º, I, e Art. 155, §2º, III, da CF/88); o primeiro pertinente aos impostos indiretos que ensejam a cobrança sobre os valores acrescentados em cada etapa e não sobre o total da operação e o segundo que as alíquotas dos tributos sobre bens supérfluos devem ser maiores que as dos bens essenciais, contudo ambos muitos específicos que fogem ao intento desta.

Dessa forma, conclui-se este capítulo, deixando claro que os atuais tributos aqui referidos são os que se encontram em vigor. Há, contudo, uma reforma tributária em andamento com diversos outros tributos e extinção/fusão de alguns dos atuais, os quais serão abordados abaixo. Contudo, para o intento destes escritos, o que aqui constou basta para os fins desta.

CAPÍTULO 03

A TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL, SUAS CONSEQUÊNCIAS E A TENDÊNCIA DE ALTA A PARTIR DA CF/88

3 A TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL, SUAS CONSEQUÊNCIAS E A TENDÊNCIA DE ALTA A PARTIR DA CF/88

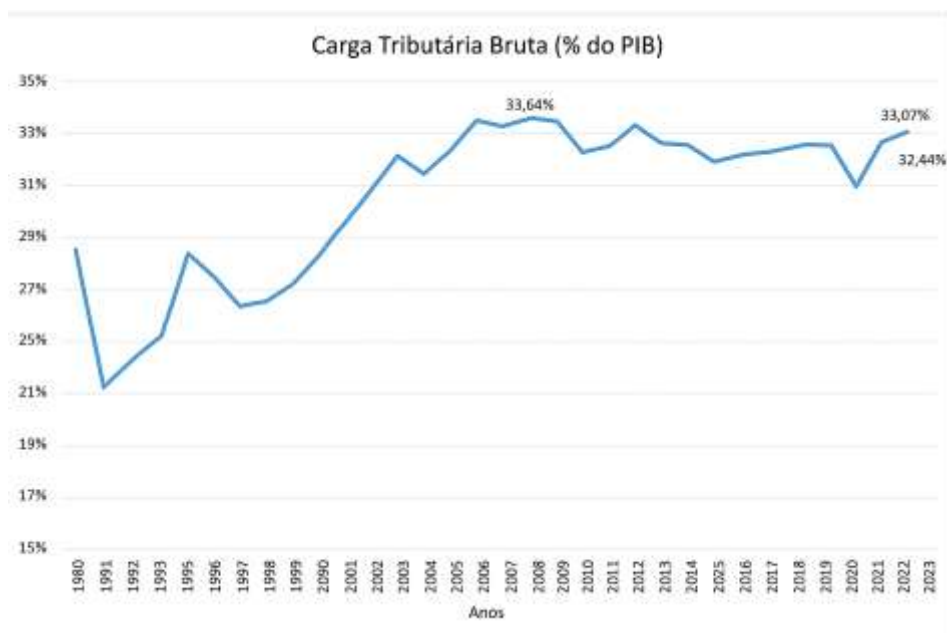
No capítulo anterior, foi visto a definição do que é tributo à luz do Art. 3º do CTN, da doutrina abalizada e do STF especificamente no tocante às cinco espécies de tributos atualmente em vigor no Brasil.

Também foi pincelado as principais características dos tributos no geral e em espécie, tais como sua finalidade, natureza, fiscalidade, diferenciações, progressividade, regressividade, tributos diretos e indiretos etc.

Após essa noção geral sobre tributos, entrar-se-á no campo da carga tributária propriamente dita, que seria, em suma, a soma do peso de todos os tributos nacionais, estaduais e municipais por ano em relação ao valor do produto interno bruto (PIB). O presente capítulo tem por foco o desdobramento do aumento da carga tributária brasileira ao longo dos anos.

3.1 – A atual carga tributária brasileira e sua evolução nas últimas 90 décadas

Gráfico 1 – Carga Tributária Bruta (% do PIB)



Fonte: PIRES, Manoel (2024)⁹⁷

Do gráfico acima, datado de 13.05.2024, o professor Manoel Pires do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE – FGV) aponta a carga tributária bruta (CBT) em 32,44% do Produto Interno Bruto Brasileiro (PIB) no ano de 2023.

Dados esses coincidentes com o último levantamento do Tesouro Nacional datado de 28.03.2024 sob o título Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral (CTB) de 2023, que apontou o mesmo percentual

⁹⁷PIRES, Manoel, Carga Tributária Bruta: 1990-2023. Observatório de Política Fiscal – IBRE FGV, Rio de Janeiro, 13 de mai. de 2024. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-bruta-1990-2023>. Acesso em 18 de nov. de 2024.

de 32,44% do PIB de 2023 como se observará alo longo deste capítulo.

Tabela 1 – Carga Tributária Bruta – 2021 e 2022

Carga Tributária Bruta – 2021 e 2022		
R\$ bilhões		
Componentes	2021	2022
Produto Interno Bruto	8.898,73	9.915,32
Arrecadação Tributária Bruta	2.931,74	3.327,67
Carga Tributária Bruta	32,95%	33,56%

Fonte: RFB e IBGE

Fonte Receita Federal 2023⁹⁸

De antemão, percebe-se que mais de um terço de tudo o que é produzido no país é retirado da sociedade por meio de tributos nas três esferas da federação. Mas nem sempre foi assim no Brasil e tal montante nem ocorre nos outros países da américa latina como se verá nos próximos subitens abaixo.

Como se observa nas tabelas colacionadas a seguir, a CTB brasileira manteve-se por volta dos 15% do PIB entre 1947 e 1965, passando para pouco acima dos 20% até 1969, quando passou a se

⁹⁸Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em:<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/cargatributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em 20 nov. de 2024.

estabelecer em torno dos 24/25% até 1989.

Após a entrada em vigor da atual constituição em 05.10.1988, a linha ascendente da CTB começou a se formar rumo aos 30% em diante, pois a partir de 1990 ela já saltou para quase 1/3 do PIB, consolidando-se acima desse patamar já a partir de 1999.

Tabela 2 – Evolução da Carga Tributária Global – 1947/2001

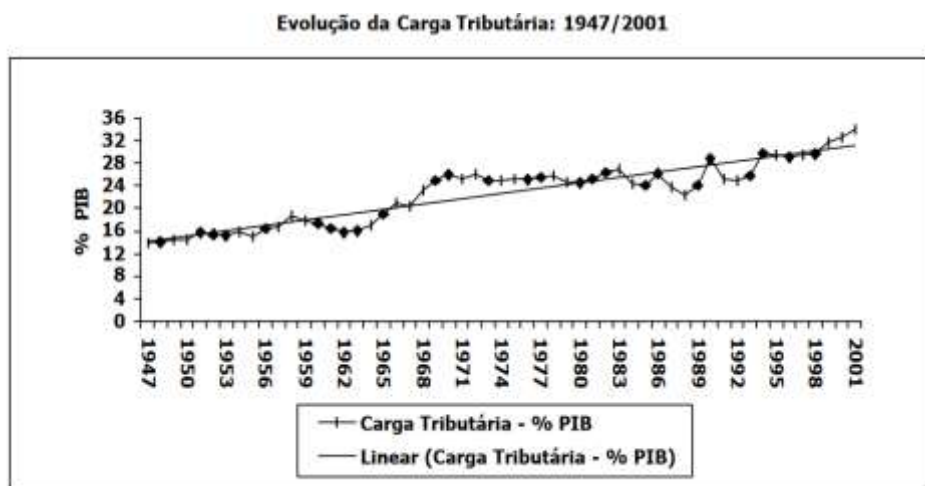
EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL - 1947/2001							
(Em % do PIB)							
ANO	CARGA	ANO	CARGA	ANO	CARGA	ANO	CARGA
1947	13,8	1961	16,4	1975	25,2	1989	24,1
1948	14,0	1962	15,8	1976	25,1	1990	28,8
1949	14,4	1963	16,1	1977	25,6	1991	25,2
1950	14,4	1964	17,0	1978	25,7	1992	25,0
1951	15,7	1965	19,0	1979	24,7	1993	25,8
1952	15,4	1966	20,9	1980	24,5	1994	29,8
1953	15,2	1967	20,5	1981	25,3	1995	29,4
1954	15,8	1968	23,3	1982	26,3	1996	29,1
1955	15,0	1969	24,9	1983	27,0	1997	29,6
1956	16,4	1970	26,0	1984	24,3	1998	29,6
1957	16,7	1971	25,3	1985	24,1	1999	31,7
1958	18,7	1972	26,0	1986	26,2	2000	32,7
1959	17,9	1973	25,0	1987	23,8	2001	34,1
1960	17,4	1974	25,1	1988	22,4		

Fonte: Afonso et alii (1998), com atualização dos dados para os anos de 1997 a 2001, cujo cálculo foi realizado pela AFE/BNDES.

Fonte: BNDES (2002) ⁹⁹

⁹⁹INFORME-SE BNDES. Carga Tributária Global: Estimativa Para 2001, Rio de Janeiro, maio de 2002. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16435/1/PRPer214067_Informe-se_n40_compl_BD.pdf. Acesso em 18 de nov. de 2024.

Gráfico 2 – Evolução da Carga Tributária: 1947/2001



Fonte: BNDES (2002) ¹⁰⁰

O gráfico logo acima demonstra a linha ascendente da CTB desde 1947, constatando o aumento constante dos tributos de 13,8% da década de 40 até os 34,1% do PIB dos anos 2000 em diante.

A tabela 2 no alto foi atualizada até 2014 no artigo “Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer” encontrado no *site* da Scielo Brasil:

¹⁰⁰INFORME-SE BNDES. Carga Tributária Global: Estimativa Para 2001, Rio de Janeiro, maio de 2002. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16435/1/PRPer214067_Informe-se_n40_compl_BD.pdf. Acesso em 18 de nov. de 2024.

Tabela 3 – Evolução da Carga Tributária Global 1947/2014 (em % PIB)

Tabela 1 – Evolução da Carga Tributária Global 1947/2014 – (em % PIB)

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1947	13,80	1964	17,00	1981	25,30	1998	29,60
1948	14,00	1965	19,00	1982	26,30	1999	31,70
1949	14,40	1966	20,90	1983	27,00	2000	32,70
1959	14,40	1967	20,50	1984	24,30	2001	34,10
1951	15,70	1968	23,30	1985	24,10	2002	35,60
1952	15,40	1969	24,90	1986	26,20	2003	34,90
1953	15,20	1970	26,00	1987	23,80	2004	35,91
1954	15,80	1971	25,30	1988	22,40	2005	38,95
1955	15,00	1972	26,00	1989	24,10	2006	33,36
1956	16,40	1973	25,00	1990	28,80	2007	33,95
1957	16,70	1974	25,10	1991	25,10	2008	34,11
1958	18,70	1975	25,20	1992	25,00	2009	33,14
1959	17,90	1976	25,10	1993	25,80	2010	33,56
1960	17,40	1977	25,20	1994	29,80	2011	35,31
1961	16,40	1978	25,10	1995	29,40	2012	35,86
1962	15,80	1979	24,70	1996	29,10	2013	35,95
1963	16,10	1980	24,50	1997	29,60	2014	32,42

Fonte: Adaptado pelos autores de www.bndes.gov.br.

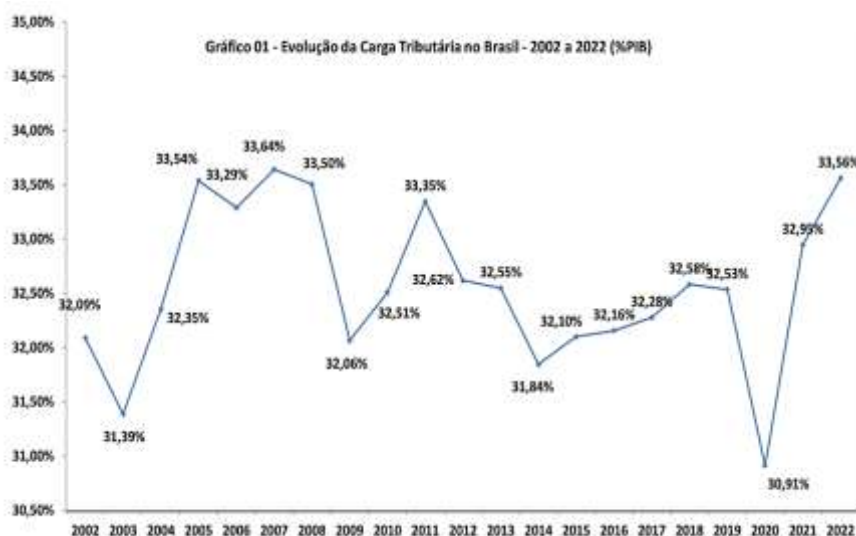
Fonte: SCIELO Brasil (2019) ¹⁰¹

Por conseguinte, como visto, de 1999 em diante a CTB não desceu mais dos 30% do PIB, chegando a picos de quase 40% no período como em 2005 que chegou a 38,95% (quase 40% do PIB) conforme apuração do estudo do BNDES.

Na análise da CTB de 2022 realizada pela Receita Federal do Brasil, há uma tabela com os valores nominais do PIB em 2021 e 2022 e um gráfico cuja curva, em que pese pequenas variações ao longo dos anos, demonstra o aumento progressivo dos tributos em patamar acima dos 30%.

¹⁰¹ SCIELO Brasil. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer, São Paulo, 09 de Abr. de 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLzk7qdnmxZjQL7Yq8Qp/>. Acesso em

Gráfico 3 – Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2022 (% PIB)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹⁰²

Da análise dos dados acima, comprova-se que a carga tributária no Brasil vigora acima nível 30 logo após a entrada em vigor da CF/88. No contexto geral, a tributação vinha em linha ascendente desde 1947, mas num ritmo bem menos vertiginoso que o verificado no final dos anos 80 e início da década de 90, quando, enfim, ultrapassou o marco do 30% e não mais recuou. Como se verá a seguir nos próximos subitens a CTB é alta, além de complexa e injusta.

¹⁰²Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

3.2 – A concentração da carga tributária brasileira na União em relação às arrecadações dos estados e dos municípios

Em dezembro de 2023, a Secretaria do Tesouro Nacional lançou outro estudo sobre a Carga Tributária no Brasil de 2022. Nesta outra análise, percebe-se a concentração de tributos e suas arrecadações no ente central da federação em detrimento dos estados e dos municípios.

Em que pese o princípio federativo que impera na CF/88 desde seu Art. 1º, nitidamente o ente central prevalece sobre os demais em termos tributários, conforme se verifica a seguir:

Tabela 4 – Carga Tributária Bruta por Esfera de Governo no Brasil – 2022 e 2023

Tabela 1. Carga Tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual - 2022 e 2023
Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes e % do PIB
Fonte: STN

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação		
	2022	2023	2022	2023	R\$ Milhões	% Nominal	p.p. PIB
Governo Central	2.258.551	2.387.790	22,41%	21,99%	129.239	5,7%	-0,41
Governos Estaduais	855.057	881.380	8,48%	8,12%	26.323	3,1%	-0,36
Governos Municipais	219.925	252.147	2,18%	2,32%	32.222	14,7%	0,14
Governo Geral	3.333.534	3.521.318	33,07%	32,44%	187.784	5,6%	-0,64

Obs.: Dados preliminares.

Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹⁰³

Do estudo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) acima, constata-se que a união retem quase 22% da arrecadação nacional em

¹⁰³Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024.

2023, ao passo que os estados membros pegam quase três vezes menos (8,12%) e os municípios quase a décima parte (2,32%) do montante total.

Tabela 5 – Carga Tributária por Ente Federativo

Carga Tributária por Ente Federativo

Entidade Federativa	2021			2022			Variação			
	Arrecadação (R\$ milhões)	% do PIB	% da Arrecad.	Arrecadação (R\$ milhões)	% do PIB	% da Arrecad.	Arrecadação (R\$ milhões)		p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
							Nominal	Real ⁽¹⁾		
União	1.942.372,21	21,83%	66,25%	2.252.914,54	22,72%	67,70%	310.542,33	199.651,85	0,89	1,44
Estados	790.017,77	8,88%	26,93%	850.973,08	8,58%	25,57%	60.955,31	-4.483,40	-0,30	-1,37
Municípios	199.354,63	2,24%	6,80%	223.783,01	2,28%	6,72%	24.428,40	7.915,47	0,02	-0,07
Total	2.931.744,59	32,95%	100,00%	3.327.670,63	33,56%	100,00%	395.926,03	153.083,91	0,62	0,00

(1) Foi usado o deflator implícito do PIB para corrigir a arrecadação de 2021.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023)¹⁰⁴

Tabela 6 – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – 2013 a 2022

Série Histórica - Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total - 2013 a 2022

Ente Federativo	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Repres. Gráfica
União	68,93%	68,46%	68,32%	68,60%	68,16%	67,80%	67,17%	66,28%	66,25%	67,70%	
Estados	25,29%	25,47%	25,45%	25,25%	25,57%	25,65%	25,89%	27,00%	26,95%	25,57%	
Municípios	5,78%	6,07%	6,24%	6,14%	6,27%	6,54%	6,94%	6,72%	6,80%	6,72%	
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023)¹⁰⁵

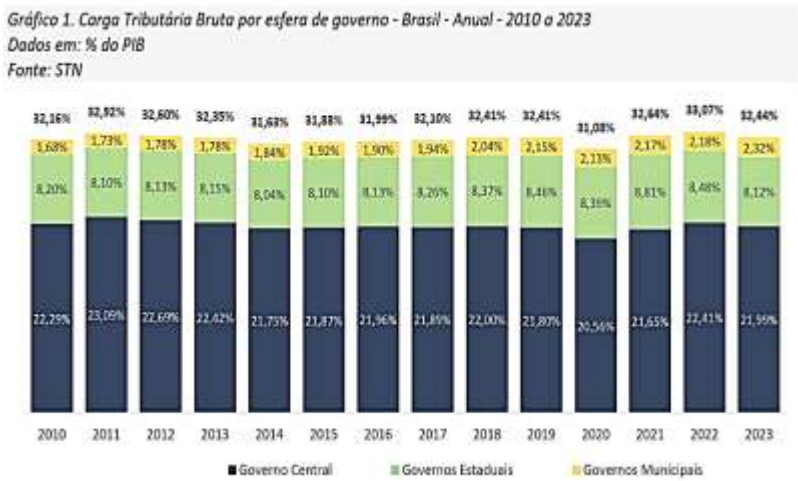
¹⁰⁴Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em 20 nov. de 2024.

¹⁰⁵Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em 20 nov. de 2024.

Das tabelas acima, percebe-se que a união participa com cerca de quase 70% do total da arrecadação, ao passo que os estados flutuam entre 25,29% em 2013 e 25,57% em 2022 e os municípios variam entre 5,78% em 2013 e 6,72% em 2022. Em resumo, a união expropria os contribuintes em tributos mais que o dobro dos demais entes federativos somados ao longo dos anos, tendência mantida no período acima reportado.

Em nova análise da STN, desta vez referente ao ano de 2023 e anteriores, de forma semelhante e em confirmação aos pretéritos, os valores se repetiram, ou seja, a concentração do entre federal salta aos olhos em relação ao demais entes da federação.

Gráfico 4 – Carga Tributária Bruta por Esfera de Governo – 2010 a 2023



Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹⁰⁶

¹⁰⁶ Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024.

Dessa forma, a arrecadação nacional é concentrada de tal forma num único ente da federação em evidente centralização concentrada que enfraquece o princípio federativo ao máximo em dissenso ao previsto na atual carta de 1988.

Essa concentração toda nas mãos da União também reduz a possibilidade de simplificação da tributação local e regional face às peculiaridades que a descentralização geraria, como ocorre em países mais desenvolvidos, a ser verificado nos próximos itens.

3.3 – Comparação entre alta carga tributária brasileira e entre países membros da OCDE e outros em referência

A CTB brasileira girou em torno dos 33% em média nas últimas décadas, não voltando mais ao patamar abaixo dos 30% desde os anos 2000. Portanto, pode-se afirmar, com segurança, que a taxa estabilizou-se neste patamar, com ligeiras variações a depender das peculiaridades ocorridas no PIB do ano em referência.

Tabela 7 – Evolução da Carga Tributária – Brasil e Média OCDE

Evolução da Carga Tributária (% do PIB) - Brasil e Média OCDE (36 países)

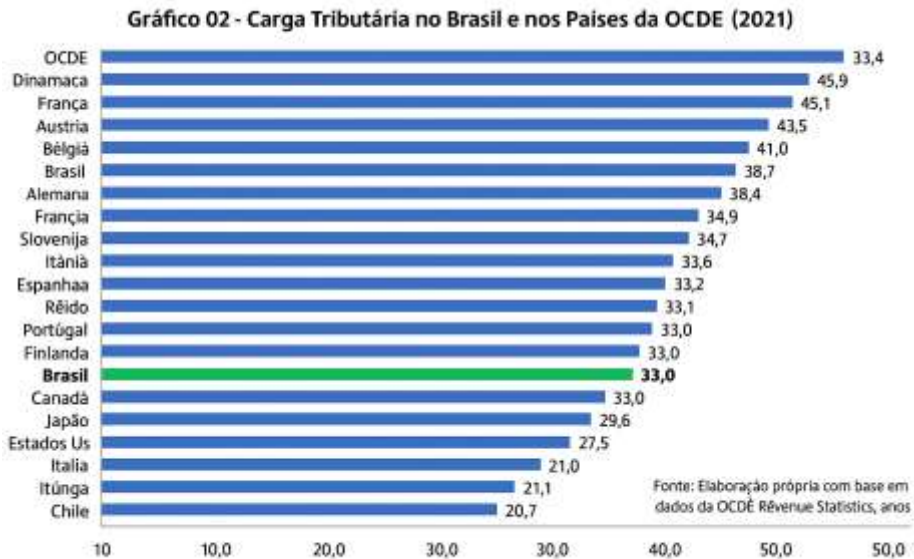
	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de Capital		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2012	2021	2012	2021	2012	2021	2012	2021	2012	2021	2012	2021
Brasil	32,6	32,9	6,8	7,9	9,1	8,4	1,3	1,6	14,8	14,5	0,6	0,6
Média OCDE ⁽¹⁾	33,1	35,0	11,0	11,8	9,4	9,8	1,7	1,9	10,8	11,0	0,2	0,7

Fonte: OECD Revenue Statistics, <https://stats.oecd.org>

(1) Média de 36 países da OCDE

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹⁰⁷

Gráfico 5 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2021)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹⁰⁸

Neste contexto, percebe-se que a média da carga tributária nos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

¹⁰⁷Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em 20 nov. de 2024.

¹⁰⁸ Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em 20 nov. de 2024.

(OCDE) gira em torno dos 34,1% em 2021, ao passo que o Brasil se encontra no limiar com 33%.

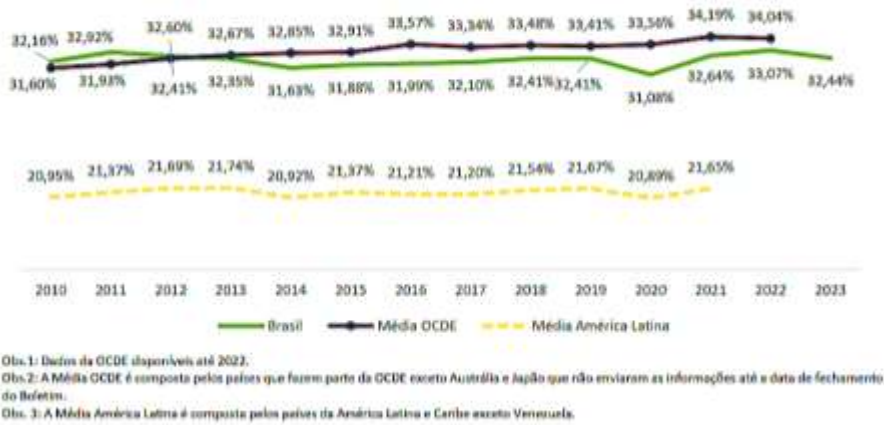
Importante salientar que os Estados Unidos (26,6%) e a Coreia do Sul (29,9%) possuem carga tributária menor que a do Brasil, o primeiro país com grande extensão territorial e populacional e o segundo com economia de tamanho similar à brasileira.

3.4 – Comparação entre alta carga tributária brasileira em relação a países da América Latina e Caribe

Como visto no subitem anterior, a CTB brasileira aproxima-se da média dos países da OCDE em torno dos 34%, recordando que muitos ali são países desenvolvidos, com extensão territorial menor e situação econômica praticamente consolidada.

Situação bem diferente do Brasil e dos demais países da América Latina que ainda estão em desenvolvimento, contudo no que toca a carga tributária, a brasileira encontra-se bem acima da média dos seus vizinhos latinos.

Gráfico 6 – Evolução da Carga Tributária Bruta – Brasil e Média da OCDE – 2010 a 2023



Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹⁰⁹

Tabela 8 – Carga Tributária Total (% PIB) 2012 a 2021

Carga Tributária Total (% do PIB) 2012 a 2021 – Brasil e Países da América Latina e Caribe

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Varição 2012 a 2021 (p.p.)
Brasil ²	32,6	32,5	31,8	32,1	32,2	32,3	32,6	32,5	30,9	32,9	0,3
Média AL e Caribe ¹	21,7	21,7	21,9	22,3	22,4	22,3	22,7	22,9	21,9	21,7	0,0

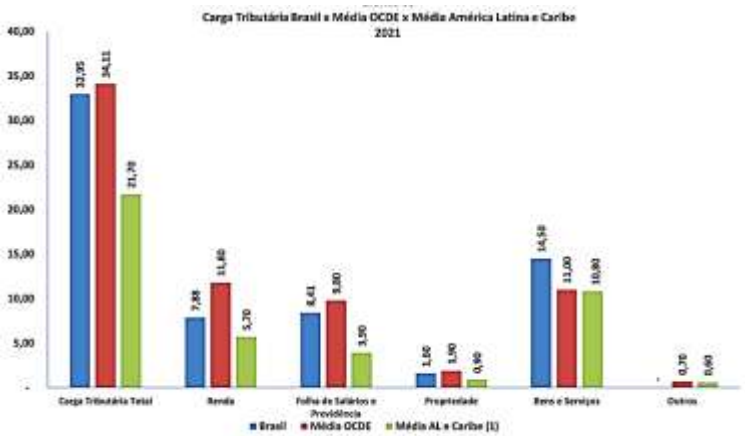
(1) América AL e Caribe: Dado extraído em setembro de 2023, de OECD.Stat
 (2) Brasil: dados apurados pela Receita Federal do Brasil

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁰

¹⁰⁹ Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

¹¹⁰ Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em:

Gráfico 7 – Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe (2021)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹¹

Tabela 9 – Carga Tributária Total 2012 a 2021 – Brasil e Países da América Latina e Caribe

Carga Tributária Total (% do PIB) 2012 a 2021 - Brasil e Países da América Latina e Caribe											
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Varição 2012 a 2021 (p.p.)
Brasil ¹	32,6	32,5	31,8	32,1	32,2	32,3	32,6	32,5	30,9	32,9	0,3
Média AL e Caribe ¹	21,7	21,7	21,9	22,3	22,4	22,3	22,7	22,9	21,9	21,7	0,0

(1) Média AL e Caribe: Dados extraídos em setembro de 2023, de OECD.Stat

(2) Brasil: dados apurados pela Receita Federal do Brasil

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹²

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

¹¹¹Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

¹¹²Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em:

Os gráficos e a tabela citados demonstram que a carga tributária brasileira extrapola em todos os aspectos a dos países da América Latina.

Enquanto a média dos países latinos americanos permanece em torno de 20/21% do PIB respectivo, a brasileira, como visto, oscila entre 32/33% nas mesmas condições e em muitos casos com desenvolvimento econômico e social semelhantes.

Ademais, como será visto com maiores detalhes abaixo, a distribuição dos tributos no Brasil tende a ser maior no consumo e na folha de pagamento do que a proporção dos mesmos países da América Latina.

Logo, a distorção do sistema tributário brasileiro destoa não só em relação aos demais países desenvolvidos da OCDE, como até perante os vizinhos latino-americanos.

3.5 – Análise da carga tributária em relação à base de incidência dos tributos no Brasil e demais países

Neste subitem, também será visto como o Brasil tem, além de uma alta carga tributária em distorção ao mundo em geral, uma distribuição no que toca a base de incidência tributária também bastante controvertida em relação aos demais países desenvolvidos e em desenvolvimento da região da América Latina.

Tal ponto, inclusive, é anotado no Informe-se do BNDES de maio de 2002, verbis:

Outra característica da carga tributária brasileira é que ela se sustenta pesadamente em tributos sobre bens e serviços e

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

pouco em impostos sobre a renda e o patrimônio.

Finalmente, uma comparação internacional mostra que a carga tributária no Brasil se equipara à dos países de desenvolvimento avançado e se situa num patamar muito superior ao dos demais países latino-americanos.¹¹³

Nas tabelas e gráficos a seguir, demonstra-se como a concentração dos tributos sobre a folha de salário e sobre bens e serviços, consumo em geral, gera mais uma complexidade e distorção do Brasil em relação a seus pares e sobremodo diante da necessidade de desenvolvimento econômico e social.

Tabela 10 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência

Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2022 x 2021										
Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2021	2022	Variação	2021	2022	Var (p.p. do PIB)	2021	2022	Var (p.p. de Arrec.)
0000	Total:	2.931.744,59	3.327.670,63	395.926,03	32,95%	33,56%	0,62	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	701.183,34	912.821,35	211.638,01	7,88%	9,21%	1,33	23,92%	27,43%	3,51
2000	Folha de Salários	748.081,93	860.211,48	112.129,55	8,41%	8,68%	0,27	25,52%	25,85%	0,33
3000	Propriedade	142.732,71	159.003,37	16.270,66	1,60%	1,60%	-0,00	4,87%	4,78%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.290.583,66	1.336.533,26	45.949,60	14,50%	13,48%	-1,02	44,02%	40,16%	-3,86
5000	Trans. Financeiras	49.001,00	58.989,34	9.988,34	0,55%	0,59%	0,04	1,67%	1,77%	0,10
9000	Outros	161,95	111,82	-50,13	0,00%	0,00%	-0,00	0,01%	0,00%	-0,00

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁴

¹¹³INFORME-SE BNDES. Carga Tributária Global: Estimativa Para 2001, Rio de Janeiro, maio de 2002. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16435/1/PRPer214067_Informe-se_n40_compl_BD.pdf. Acesso em 18 de nov. de 2024.

¹¹⁴ Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

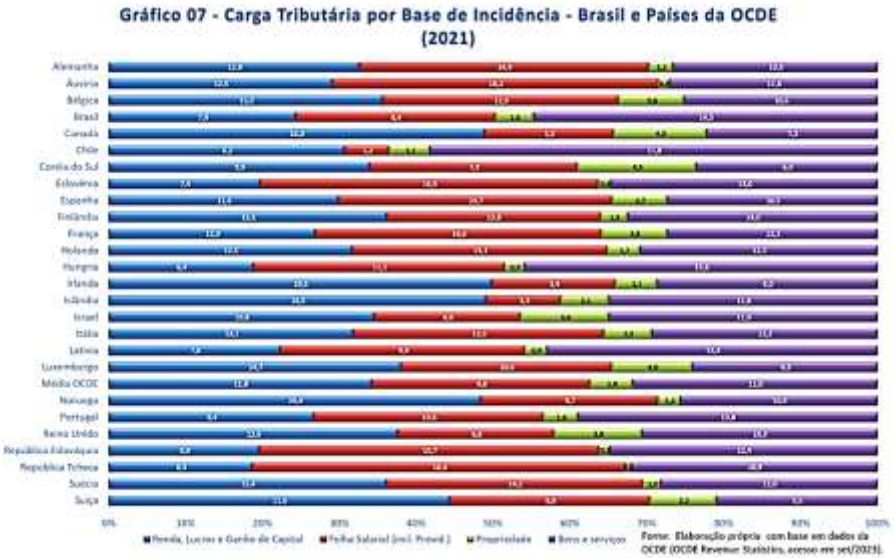
Tabela 11 – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2013 a 2022

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2013 a 2022

Cód.	Tipo de Base	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Repres. Gráfica
1000	Renda	21,01%	21,01%	21,12%	22,09%	21,79%	21,70%	22,49%	22,47%	23,92%	27,43%	
2000	Folha de Salários	27,39%	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%	25,52%	23,83%	
3000	Propriedade	3,91%	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%	4,87%	4,78%	
4000	Bens e Serviços	45,98%	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%	44,02%	40,16%	
5000	Trans. Financeiras	1,68%	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%	1,67%	1,77%	
9000	Outros Tributos	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁵

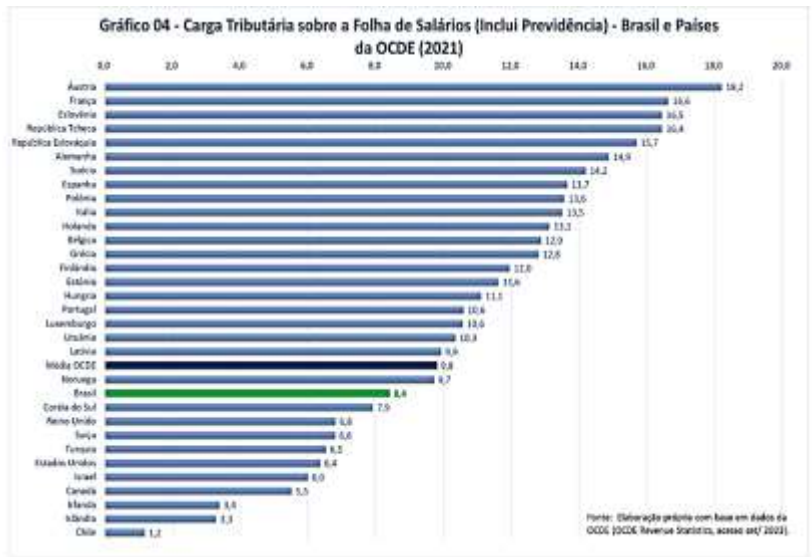
Gráfico 8 – Carga Tributária por Base de Incidência – Brasil e Países da OCDE (2021)



¹¹⁵Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁶

Gráfico 9 – Carga Tributária sobre a Folha de Salários – Brasil e OCDE (2021)

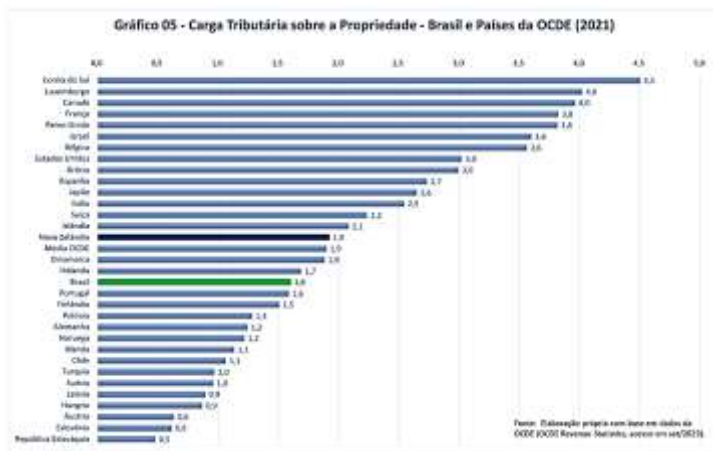


Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁷

¹¹⁶Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

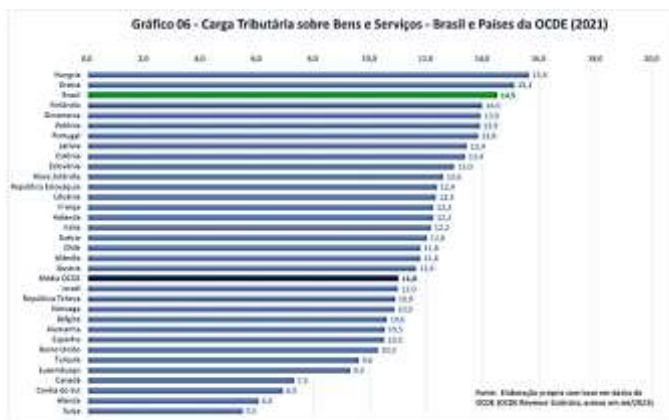
¹¹⁷Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

Gráfico 10 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e OCDE
(2021)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁸

Gráfico 11 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e OCDE
(2021)



¹¹⁸Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024

Fonte: Receita Federal do Brasil (2023) ¹¹⁹

Tabela 12 – Carga Tributária Bruta de Acordo com a Classificação Econômica

Tabela 2. Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica - Governo Geral - Brasil - 2022 e 2023
Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes e % do PIB
Fonte: STN

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2022	2023	2022	2023
Governo Geral	3.333.534	3.521.318	33,07%	32,44%
Impostos	2.515.612	2.625.607	24,96%	24,19%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	910.263	940.590	9,03%	8,66%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	57.061	64.377	0,57%	0,59%
Impostos sobre a propriedade	159.965	186.090	1,59%	1,71%
Impostos sobre bens e serviços	1.329.289	1.376.037	13,19%	12,68%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	59.034	58.514	0,59%	0,54%
Outros impostos	0	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	817.921	895.711	8,11%	8,25%
Contribuições para o RGPS	518.970	572.485	5,15%	5,27%
Contribuições para o RPPS	122.632	126.567	1,22%	1,17%
Contribuições para o FGTS	156.298	175.433	1,55%	1,62%
Contribuições para o PASEP	20.022	21.225	0,20%	0,20%

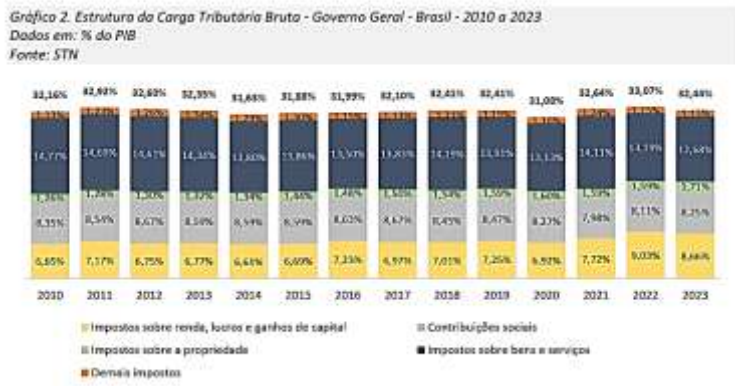
Obs.: Dados preliminares.

Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹²⁰

¹¹⁹Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dez. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024

¹²⁰ Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

Gráfico 12 – Estrutura da Carga Tributária – 2010 a 2023



Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹²¹

Tabela 13 – Carga Tributária Bruta por Esfera de Governo e Espécie Tributária

Tabela 3. Carga Tributária Bruta por esfera de governo e espécie tributária - Brasil - 2022 e 2023
Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes e % do PIB
Fonte: STN

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2022	2023	2022	2023
Carga Tributária Bruta Total - Governo Geral	3.333.334	3.521.318	33,07%	32,44%
Carga Tributária Bruta Total - Governo Central ¹⁾	2.254.551	2.481.790	22,45%	21,99%
Impostos	1.512.806	1.568.094	15,01%	14,64%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	910.268	940.990	9,08%	8,69%
Imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF	55.059	55.378	0,55%	0,53%
Imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ	281.284	254.087	2,79%	2,34%
Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF ²⁾	417.774	486.061	4,14%	4,88%
Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL	156.093	145.003	1,55%	1,34%
Outros impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital	72	61	0,00%	0,00%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	57.061	64.377	0,57%	0,59%
Contribuição social do salário-educução	27.024	30.441	0,27%	0,28%
Contribuições para o Sistema S ³⁾	27.773	30.826	0,27%	0,28%
Outros impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	2.764	3.110	0,03%	0,03%
Impostos sobre a propriedade	2.414	3.062	0,03%	0,03%
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	2.394	3.041	0,03%	0,03%
Outros impostos sobre a propriedade	20	21	0,00%	0,00%

¹²¹Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹²²

Tabela 14 – Carga Tributária Bruta Total

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		%, do PIB	
	2022	2023	2022	2023
Impostos sobre bens e serviços	888.883	901.388	8,89%	8,82%
Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS	271.503	286.870	2,70%	2,84%
Contribuição para o PIS	58.408	61.519	0,58%	0,57%
Imposto sobre produto industrializado	58.044	58.073	0,58%	0,53%
Impostos sobre transações financeiras - IGF	16.988	61.716	0,19%	0,37%
CIDE-Combustíveis	1.660	1.195	0,02%	0,01%
Contribuição sobre Contratos de Projeção e Serviços	5.844	3.509	0,04%	0,04%
Prêmio de Seguro Obrigatório de Danos Pessoais - DPVAT	3	1	0,00%	0,00%
CIDE - Remessas ao Exterior	7.035	9.885	0,08%	0,09%
Taxas administrativas	1.817	6.635	0,02%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	16.338	11.718	0,16%	0,11%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	59.034	58.534	0,59%	0,54%
Imposto sobre a Importação	56.981	54.034	0,56%	0,50%
Imposto sobre a Exportação	20	4.440	0,00%	0,04%
Outros impostos	0	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	745.746	815.696	7,49%	7,55%
Contribuições para o RPPS	518.970	572.485	5,19%	5,27%
Contribuições para o RPPS	50.456	50.552	0,50%	0,47%
Contribuições para o FGTS *	136.198	175.638	1,39%	1,62%
Contribuição para o PASEP	20.022	21.225	0,20%	0,10%

Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹²³

Tabela 15 – Carga Tributária Bruta Total – Governos Estaduais

Carga Tributária Bruta Total - Governos Estaduais ¹²³	855.257	881.180	1,48%	0,12%
Impostos	803.945	829.959	7,96%	7,65%
Impostos sobre a propriedade	78.588	96.219	0,78%	0,89%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU	1.218	1.213	0,01%	0,01%
Imposto sobre Trans. "Inter Vivos" de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis - ITBI	321	546	0,01%	0,01%
Imposto sobre Trans. "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos - ITCD	12.874	14.714	0,13%	0,14%
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA	63.925	79.746	0,63%	0,73%
Impostos sobre bens e serviços	725.427	733.740	7,20%	6,76%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	695.076	700.396	6,90%	6,43%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	2.839	3.075	0,03%	0,03%
Contribuição para o Custo do Serviço de Iluminação Pública	226	285	0,00%	0,00%
Taxas administrativas	27.481	29.984	0,27%	0,28%
Outros impostos sobre bens e serviços	4	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	51.982	51.421	0,51%	0,47%
Contribuições para o RPPS	51.092	51.421	0,51%	0,47%

¹²²Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

¹²³Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹²⁴

Tabela 16 – Carga Tributária Total – Governos Municipais

Carga Tributária Bruta Total - Governos Municipais ^{1/}	219.925	252.147	2,18%	2,32%
Impostos	198.843	227.554	1,97%	2,10%
Impostos sobre a propriedade	78.813	86.809	0,78%	0,80%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU	59.471	65.305	0,59%	0,60%
Imposto sobre Trans. "Inter Vivos" de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis - ITBI	18.922	21.114	0,19%	0,19%
Outros impostos sobre a propriedade	421	389	0,00%	0,00%

Fonte: Tesouro Nacional (2024) ¹²⁵

Tabela 17 – Carga Tributária Bruta Total

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2022	2023	2022	2023
Impostos sobre bens e serviços	120.030	140.745	1,19%	1,30%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	101.570	120.182	1,01%	1,11%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	12.776	14.026	0,13%	0,13%
Taxas administrativas	3.884	6.537	0,06%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	0	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	21.083	24.594	0,21%	0,23%
Contribuições para o RPPS	21.083	24.594	0,21%	0,23%

- Obs.: Dados sujeitos a alteração.
- 1. Fonte: SIAFI. Composto por todas as unidades que integram o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, exceto o Banco Central do Brasil.
 - 2. Inclui a receita de Estados e Municípios proveniente da arrecadação do imposto sobre a Renda retido na fonte sobre rendimentos por eles pagos a seus servidores e empregados.
 - 3. Fonte: RFB
 - 4. Fonte: Demonstrações contábeis do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.
 - 5. Fonte: Demonstrativo de Contas Anuais do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi. Os dados a partir de 2019 foram elaborados com as informações disponibilizadas na Matriz de Saldos Contábeis.
 - 6. Fonte: Demonstrativo de Contas Anuais e Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi. Os dados a partir de 2022 foram elaborados com as informações disponibilizadas na Matriz de Saldos Contábeis. Destaca-se que foram utilizadas técnicas de imputação dos valores do HNBRA, de modo a ampliar a cobertura de Municípios, bem como sua complementação com informações provenientes de outras fontes de dados.

¹²⁴ Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

¹²⁵ Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

Após analisar as informações dos gráficos e das tabelas acima, os quais foram elaborados pela própria Secretaria do Tesouro Nacional, o estudo aponta:

Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base “Renda”, “Folha de Salários” e “Propriedade”, o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, enquanto que para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais.¹²⁷

Por conseguinte, a carga tributária brasileira é alta em relação aos próprios países da OCDE e está majoritariamente concentrada em tributos sobre bens e serviços (40,16% em 2022) e sobre folha salarial (25,85% em 2022).

3.6 – Crítica sobre os aspectos da CTB brasileira em relação à renda das famílias e sua composição e comparação com os países desenvolvidos e subdesenvolvidos

A base da arrecadação tributária no Brasil está concentrada nos tributos sobre o consumo de bens e serviços e folha de pagamento, como já apontado acima.

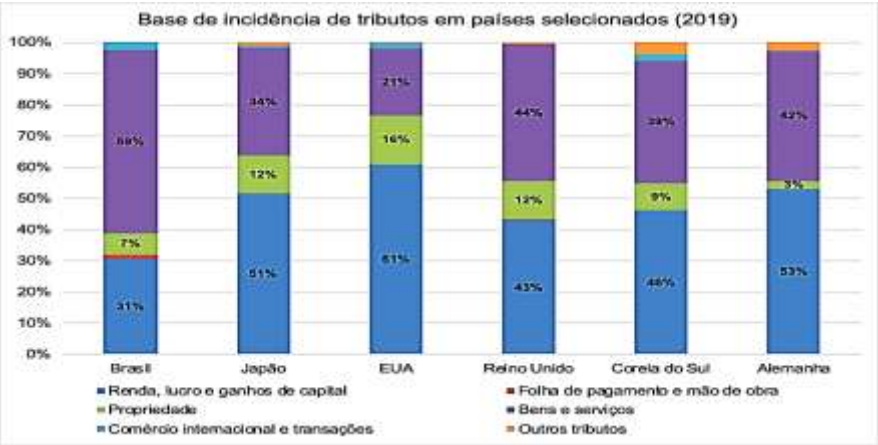
Nos gráficos e tabelas abaixo fica claro essa concentração em

¹²⁶Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023, Brasília, 28 de març. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024

¹²⁷ Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência, Brasília, 1º de dezem. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024

divergência aos países desenvolvidos, cuja base de arrecadação centraliza-se nos tributos sobre a renda, como se observa logo a seguir.

Gráfico 13 – Base de Incidência de Tributos em Países Seleccionados (2019)



¹²⁸ Fonte: FMI, 2022.

A título de comparação, em relação aos EUA e Japão por exemplo, o Brasil cobra quase três vezes mais que o primeiro e quase duas vezes além do segundo em relação à tributos sobre bens e serviços; ao passo que em relação a tributação sobre renda a diferença a menor brasileira permanece no patamar de quase metade para os EUA e menos de 20 pontos percentuais para o Japão.

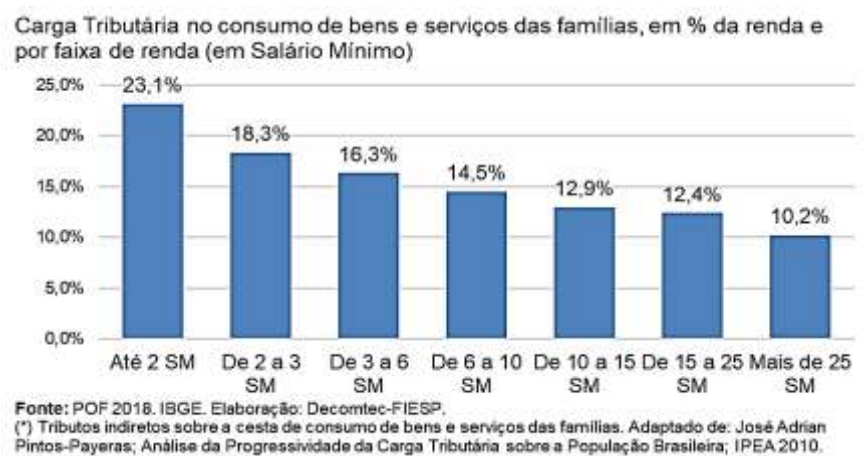
Isso significa que a tributação brasileira é mais injusta que os países acima citados, visto que quando se cobra impostos sobre renda está se

¹²⁸Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI. A Carga Tributária no Brasil, Rio de Janeiro, 04 de novem. de 2022. Disponível em: https://cebri.org/media/documentos/arquivos/A_carga_tributaria_no_Brasil_.pdf. Acesso em 18 de novem. de 2024.

efetivando o princípio da capacidade contributiva previsto no Art. 145, §1º da CF88.

Ou seja, nos tributos sobre a renda a capacidade econômica e os aspectos pessoais do contribuinte são levados em consideração para a cobrança dos impostos respectivos; ao passo que nos tributos indiretos sobre bens e serviços, sobre o consumo em geral, nem sempre isso é possível à luz da justiça tributária e da sua regressividade característica.

Gráfico 14 – Carga Tributária no Consumo de Bens e Serviços (% da renda e por faixa de renda)



Fonte: Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI (2022) ¹²⁹

¹²⁹Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI. A Carga Tributária no Brasil, Rio de Janeiro, 04 de nov. de 2022. Disponível em: https://cebri.org/media/documentos/arquivos/A_carga_tributaria_no_Brasil_.pdf. Acesso em 18 de novem. de 2024

Tabela 18 – Incidência Final da Tributação Indireta Sobre o Consumo das Famílias (2018)

Tabela 1 - Incidência final da tributação indireta sobre o consumo das famílias (2018)

Produto	Aliquota
Arroz, trigo e outros cereais	10,42%
Carne de bovinos e outros produtos de carne	17,91%
Leite resfriado, esterilizado e pasteurizado	22,47%
Artigos do vestuário e acessórios	22,39%
Eletrodomésticos	27,14%
Automóveis, camionetas e utilitários	27,18%
Máquinas, aparelhos e materiais elétricos	33,31%
Caminhões e ônibus, inclusive cabines, carrocerias e reboques	25,72%

Fonte: Silveira et al, 2022.

Fonte: Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI (2022) ¹³⁰

Do gráfico e da tabela logo acima percebem-se que as pessoas com renda menor arcam, proporcionalmente, com maior ônus tributário que as de maior renda, justamente pelo maior peso dos tributos indiretos sobre bens e serviços na composição da CTB brasileira e sua característica regressiva.

Em um artigo do IPEA sobre a reforma tributária, *João Maria de Oliveira* demonstra este tema sobre a regressividade da alta carga de tributo sobre o consumo foi assim analisado em congruência ao exposto

¹³⁰Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI. A Carga Tributária no Brasil, Rio de Janeiro, 04 de nov. de 2022. Disponível em: https://cebri.org/media/documentos/arquivos/A_carga_tributaria_no_Brasil_.pdf. Acesso em 18 de novem. de 2024

até aqui.

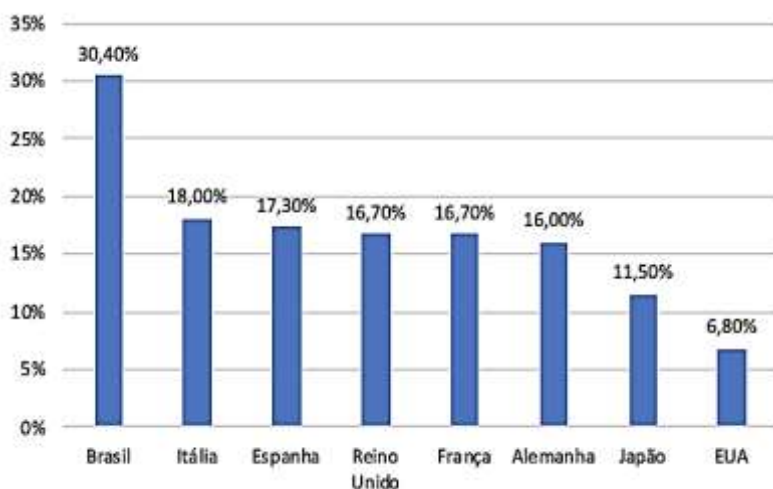
No mencionado artigo sobre a regressividade, Dr. João demonstra que é necessário investigar a repercussão tributária sobre a prosperidade e a distribuição de renda da população, sobretudo no âmbito social. Evidencia que o cerne da matéria gira em torno da dimensão da regressividade. Ou seja, tributos regressivos são aqueles que a carga tributária pesa efetivamente mais para os contribuintes de menor renda (Slemrod e Bakija [2017]); os quais arcam, proporcionalmente, com maior parte de seus rendimentos em impostos comparativamente aos contribuintes de renda maior.¹³¹

No gráfico a seguir, essa percepção da discrepância tributária entre a tributação de um veículo no Brasil e nos demais países desenvolvidos fica ainda mais evidente.

Ou seja, nos países com desenvolvimento econômico e social já consolidados a tributação de um veículo é bem menor que a brasileira, cuja economia carece de crescimento que gere desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, social à maioria de sua população ainda carente. A alta tributação do consumo, atrelada a baixa renda dos brasileiros são um dos entraves ao desenvolvimento.

¹³¹IPEA. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa, Brasília, 06 de jul. de 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em 20 de nov. 2024.

Gráfico 15 – Participação dos Tributos Sobre Automóveis (2020)



Fonte: Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI (2022) ¹³²

Os dados acima apontam que um carro no Brasil paga quase cinco vezes mais que os EUA, quase três vezes que o Japão e quase duas vezes a mais em relação aos demais países europeus em tributos sobre o consumo de veículos. Isso em tributos diretos sobre a venda de carros, mas há quem opine que a tributação total, incluindo todos os tributos da cadeia automotiva a envolver os impostos diretos e indiretos, custos tributários e contribuições especiais sobre os fabricantes etc., pode variar de 30% a 49%, podendo chegar até a 79% do valor final segundo professor Dr. André Félix Ricotta de Oliveira do Instituto Brasileiro de Estudos

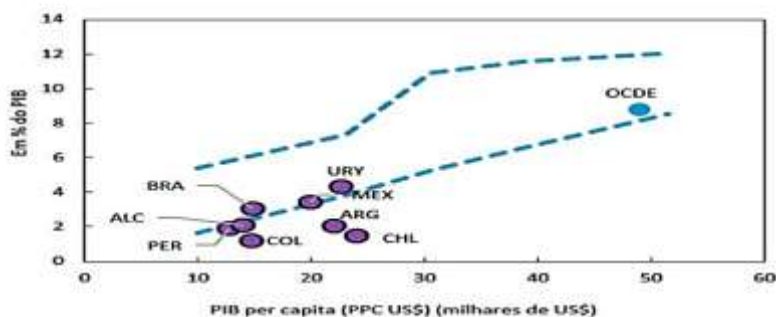
¹³²Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI. A Carga Tributária no Brasil, Rio de Janeiro, 04 de nov. de 2022. Disponível em: https://cebri.org/media/documentos/arquivos/A_carga_tributaria_no_Brasil_.pdf. Acesso em 18 de nov. de 2024

Tributários (IBET).¹³³

Em complemento, encontra-se estudos do FMI (Fundo Monetário Internacional) sobre a baixa tributação sobre a renda de pessoas físicas, em contraposição à alta alíquota sobre imposto de renda das corporações (FVG – IBRE) e a dependência arrecadatória sobre este aspecto (FMI). Ou seja, no geral é baixa a arrecadação sobre renda no Brasil, como visto acima, porém o “pouco” arrecadado nesse tributo é composto de forma desproporcional sobre alíquotas elevadas sobre corporações que são responsáveis por geração de emprego e renda no país.

Gráfico 16 – Baixa tributação da renda individual (PIB per capita)

Baixa tributação da renda individual
A cobrança de impostos sobre a renda das pessoas físicas ainda é pouco explorada nos países da ALC.
(arrecadação do IRPF e níveis de renda)



Fontes: Cálculos do corpo técnico do FMI com base em Acosta-Ormaechea, Sola e Yoo (2019).
Nota: PPC = paridade do poder de compra (dólares internacionais ajustados de 2017). Linhas pontilhadas: percentis 75 e 25 da distribuição da OCDE; marcadores de países (em roxo): valores em 2019. ALC = América Latina e Caribe (excluído o Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, México, Peru e Uruguai). OCDE = Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. A média da OCDE (países membros no final de 2019) exclui o Chile e o México. Para mais informações, consulte FMI (2021).

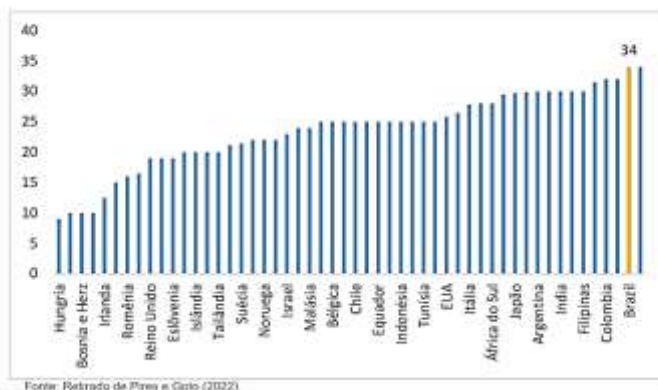
Fonte: International Monetary Fund – FMI (2021) ¹³⁴

¹³³Isto é Dinheiro. Carro 0km está caro e a culpa é dos impostos? Entenda a incidência dos tributos, São Paulo, 29 de mar. de 2023. Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/carro-0km-esta-carro-e-a-culpa-e-dos-impostos-entenda-a-incidencia-dos-tributos/>. Acesso em: 27 de nov. de 2024.

¹³⁴ *International Monetary Fund* – FMI. A tributação pode apoiar o crescimento e reduzir as desigualdades na América Latina e Caribe, Washington, DC, 14 de dezo. de 2021.

Gráfico 17 – Alíquotas corporativas de imposto de renda no mundo (%)

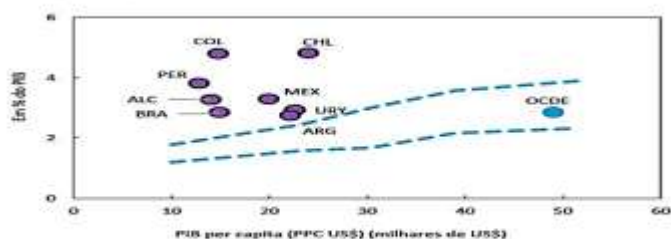
Figura 3 - Alíquotas corporativas de imposto de renda no mundo (%)



Fonte: FGV (2023) ¹³⁵

Gráfico 18 – Dependência excessiva da tributação das empresas

Dependência excessiva da tributação das empresas
A arrecadação do imposto de renda da pessoa jurídica é elevada na ALC em relação ao nível de desenvolvimento da região.
(tributação do IRPJ e níveis de renda)



Fontes: Cálculos do corpo técnico do FMI com base em Azeiteiro-Ormaechea, Sola e Yoo (2019).
Nota: PPC = paridade do poder de compra (dólares internacionais ajustados de 2017). Linhas pontilhadas: percentis 75 e 25 da distribuição da OCDE; marcadores de países (em roxo); valores em 2019. ALC = América Latina e Caribe (excluído o Chile e o México); valores em 2019. OCDE = Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. A média da OCDE (países membros no final de 2019) exclui o Chile e o México. Para mais informações, consulte FMI (2021).

Disponível em: <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2021/12/10/na121021-Taxes-Support-Growth-Reduce-Inequality-Latin-America-Caribbean>. Acesso em 18 de nov. de 2024.

¹³⁵ FGV IBRE. A tributação da renda corporativa no Brasil: estimativas da carga tributária efetiva a partir das demonstrações de resultado no período 2012-2022, Rio de Janeiro, 31 de out. de 2023. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/noticias/tributacao-da-renda-corporativa-no-brasil-estimativas-da-carga-tributaria-efetiva-partir>. Acesso em 18 de nov. 2024.

Ao se atentar para as informações acima a conclusão mais objetiva é que a arrecadação tributária nacional é altamente concentrada e regressiva sobre bens e serviços, consumo em geral, além de ser baixa no tocante aos tributos sobre a renda; contudo elevada sobre os rendimentos corporativos o que embaraça o crescimento econômico.

Tais conclusões, inclusive, são apontadas por Armando Mariante e Marina Liuzzi, ao opinarem que o setor industrial brasileiro suporta uma alta carga de tributos e isso acarreta um malefício duplo: 1) coíbe o investimento em aumento de produção e, conseqüentemente, embaraça a evolução da economia; 2) aumenta a desigualdade social, visto que sufoca o consumo dos mais pobres ao encarecer demasiadamente os produtos por estes consumidos.

A regressividade tributária é tão alta no Brasil que os menos favorecidos arcam com a maior parte de seus rendimentos apenas na obtenção de produtos em uma sanção perene. Em termos comparativos, exemplificou as famílias com renda acima de 25 salários-mínimos (S.M.) que gastam, em média, apenas 10% de seus rendimentos com a tributação sobre o consumo; ao passo que as famílias com renda de até 2 salários-mínimos (S.M.) precisam desembolsar mais de 23% de sua renda unicamente com tributos incrustados nos valores pagos a título de

¹³⁶*International Monetary Fund – FMI. A tributação pode apoiar o crescimento e reduzir as desigualdades na América Latina e Caribe, Washington, DC, 14 de dez. de 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2021/12/10/na121021-Taxes-Support-Growth-Reduce-Inequality-Latin-America-Caribbean>. Acesso em 18 de nov. de 2024.*

consumo.¹³⁷

Na mesma linha, encontra-se o apontamento do FMI, segundo o qual a alta carga e sua concentração nos tributos indiretos, em detrimentos dos diretos, ocasiona embaraços à economia:

Por outro lado, a parcela da receita do imposto de renda da pessoa física (IRPF) na região é *baixa* (mas os resultados promissores das reformas no México e no Uruguai são um bom exemplo que os outros países podem considerar). Quando o imposto é bem concebido, a arrecadação do IRPF tem um impacto similar ao do IVA sobre o crescimento (como se observa na OCDE) e pode ajudar a melhorar a equidade. O uso mais amplo do IRPF, combinado com créditos para incentivar a participação na força de trabalho e, possivelmente, uma racionalização da tributação das empresas, poderia estimular o crescimento.¹³⁸

Do visto neste capítulo, pode-se afirmar em reiteração ao já posto linhas acima, que a carga tributária brasileira é: a) alta em comparação aos demais países de referência, b) concentrada no ente central da federação, c) desproporcionalmente distribuída no que toca a base de incidência, vez que é preponderantemente sobre consumo em geral em tributos indiretos, d) majoritariamente regressiva, visto pesar mais sobre os mais pobres e e) baixa tributação sobre a renda, salvo no tocante aos entes corporativos.

Ora, neste aspecto, a realidade brasileira é de uma economia em desenvolvimento, com renda per-capita baixa em torno de US \$10.300,00,

¹³⁷Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI. A Carga Tributária no Brasil, Rio de Janeiro, 04 de novem. de 2022. Disponível em: https://cebri.org/media/documentos/arquivos/A_carga_tributaria_no_Brasil_.pdf. Acesso em 18 de novem. de 2024.

¹³⁸*International Monetary Fund* – FMI. A tributação pode apoiar o crescimento e reduzir as desigualdades na América Latina e Caribe, Washington, DC, 14 de dezem. de 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2021/12/10/na121021-Taxes-Support-Growth-Reduce-Inequality-Latin-America-Caribbean>. Acesso em 18 de nov. de 2024.

bem abaixo dos US\$ 86.600,00 dos EUA, dos US\$ 52.420,00 do Reino Unido e 32.860,00 do Japão segundo o FMI.¹³⁹ Contudo, em termos de carga tributária o Brasil ousa ser superior ao EUA e ao Japão e no mesmo nível do Reino Unido por exemplo.

Por conseguinte, o Brasil tem crescimento econômico aquém de suas necessidades nas últimas décadas e retira mais de um terço do PIB em tributos só para manter a máquina estatal em funcionamento. Tudo isso sendo um país de baixa renda e ainda em desenvolvimento.

¹³⁹International Monetary Fund – FMI. PIB per capita, preços correntes, Washington, DC, 14 de dezem. de 2021. Disponível em: https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPDPC@WEO/OEMDC/ADVEC/WEO_WORLD. Acesso em 20 de nov. 2024.

CAPÍTULO 04

AS CONSEQUÊNCIAS SOBRE OS MAIS POBRES DA ALTA TRIBUTAÇÃO E DA DESPROPORÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL MESMO APÓS A EC Nº 132/2023

AS CONSEQUÊNCIAS SOBRE OS MAIS POBRES DA ALTA TRIBUTAÇÃO E DA DESPROPORÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL MESMO APÓS A EC Nº 132/2023

No capítulo anterior, foi visto que há registros de que a carga tributária bruta no Brasil vem aumentando consistentemente desde a década de 40, passando a ter incrementos frequentes após a promulgação da CF/88.

Também foi visto que a distribuição dos tributos é dispare em relação aos países membros da OCDE, de forma que no Brasil eles se concentram sobre bens e serviços, pesando excessivamente sobre o consumo em detrimento da renda.

Nesta linha, a CTB é muito mais centralizada na União do que em relação aos demais entes federativos, visto que o governo central fica com quase 70% do total arrecadado em comparação aos estados-membros, Distrito Federal e municípios igualmente participantes da federação.

Por fim, percebeu-se como a CTB é alta no Brasil e regressiva em face dos países membros da OCDE e até em relação aos vizinhos da América Latina, prejudicando a economia ao taxar pesadamente as corporações e o consumo em geral.

Agora, neste capítulo, tentar-se-á demonstrar as consequências diretas e indiretas que esta alta, complexa e injusta carga tributária acarreta nas pessoas, em evidência, as de baixa renda que são a maioria em proporção deste país.

4.1 – O Princípio da dignidade humana na CF/88 aplicado ao direito tributário

O princípio da dignidade humana está contido na CF/88, especificamente no Art. 1.º, III, que por sua vez encontra-se logo no início da carta política, no título I – Dos Princípios Fundamentais.

Dito princípio da dignidade humana é visto pela doutrina como inerente ao ser humano, sendo prévio a atual carta e prevista no preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos (resolução A III, de 10 de dezembro de 1948, da Assembleia Geral das Nações Unidas).¹⁴⁰

Em um resumo substantivo, Mendes, Coelho e Branco assim expressam sobre o princípio da dignidade humana:

(...) dignidade humana, indo desde o respeito à pessoa como valor em si mesmo - seu conceito metafísico como conquista do pensamento cristão – até à satisfação das carências elementares dos indivíduos – e.g., alimentação, trabalho, moradia, saúde, educação e cultura -, sem cujo entendimento resta esvaziada a visão antropológico-cultural desse princípio fundamental.¹⁴¹

Dessa forma, a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da república brasileira, sendo inserida no âmbito dos direitos fundamentais. Neste contexto, não se pode falar em direitos sociais, por exemplo, sem ter em evidência a vida digna dos cidadãos brasileiros que precisam viver bem e não apenas sobreviver de migalhas.

No tocante à seara tributária, pode-se afirmar que os estudos sobre

¹⁴⁰UNICEF. Declaração Universal dos Direitos Humanos, Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>, acesso em 12 de dezem. de 2024.

¹⁴¹MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional, São Paulo, Ed. Saraiva, 2010, p. 218.

o princípio da capacidade tributária deram início à visão da dignidade humana no aspecto do mínimo existencial em relação à tributação.¹⁴²

O mínimo existencial é uma teoria, não está expressamente positivado no ordenamento jurídico pátrio, mas a doutrina afirma que é um direito de todos perante o Estado de sentirem-se protegidos, com garantia uma existência digna em condições mínimas condigna.¹⁴³

Essa exigência mínima existencial pode ser encontrada, de certa forma, no parágrafo 1º do Art. 15 da Constituição de 1946, na própria Constituição de 1988 (Art. 7º), ou sua indicação no projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional de nº 3.256 de 2019, que altera do Art. 18 do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078 de 11 de setembro de 1990).

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.¹⁴⁴(Sem grifos no original)

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado,

¹⁴² BERNARDES, Juliano Taveira; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. Direito Constitucional, Salvador, E. JusPeODIVM, 2015, p. 703.

¹⁴³ BERNARDES, Juliano Taveira; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. Direito Constitucional, Salvador, E. JusPeODIVM, 2015, p. 702.

¹⁴⁴ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL (DE 18 DE SETEMBRO DE 1946). Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 13 de dez. de 2024.

capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;¹⁴⁵ (Sem grifos no original)

Art. 18.

.....
§ 3º-A. Entende-se por produto essencial aquele cuja demora para

ser reparado prejudique significativamente as atividades diárias do

consumidor e o atendimento de suas necessidades básicas.

§ 3º-B. Os produtos utilizados como instrumento de trabalho ou estudo, os equipamentos de auxílio à locomoção, à comunicação, à audição ou à visão, assim como aqueles destinados a atender as necessidades e a promover a plena inclusão social de pessoas com deficiência são considerados essenciais.¹⁴⁶ (Sem grifos no original)

Luís Roberto Barroso expos em síntese o alegado aqui sobre o princípio da dignidade humana, do direito fundamental, do mínimo existencial e da liberdade de viver e não apenas sobreviver:

Dignidade da pessoa humana expressa um conjunto de valores civilizatórios incorporados ao patrimônio da humanidade. O conteúdo jurídico do princípio vem associado aos direitos fundamentais, envolvendo aspectos dos direitos individuais, políticos e sociais. Seu núcleo

¹⁴⁵BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em 13 de dezem. de 2024.

¹⁴⁶ BRASIL. Senado Federal. PROJETO DE LEI Nº 3.256, DE 2019 Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), para dispor sobre a essencialidade de um produto. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8070975&ts=1630452194530&disposition=inline>. Acesso em 13 de dezem. de 2024.

material elementar é composto do mínimo existencial, locução que identifica o conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao desfrute da própria liberdade. Aquém daquele patamar, ainda quando haja sobrevivência, não há dignidade.¹⁴⁷

Até este ponto, restou pendente apenas a definição legal do que seria os mais pobres deste país, qual a definição oficial, podendo ser encontrado o conceito de famílias de baixa renda no Decreto nº 11.016 de 29 de março de 2022¹⁴⁸, o qual estipula que famílias de baixa renda são aquelas cujo rendimento gira em torno de até meio salário mínimo por pessoa/mês ou até três salários mínimos/mês no total por família.

Desse modo, para efeitos legais, os mais pobres aptos ao cadastro único dos benefícios sociais são as pessoas que recebem até meio salário mínimo (R\$ 706,00) individualmente ou com renda familiar de até três salários mínimos (R\$ 4.236,00).

Tabela 19 – Baixa renda (Dez/24)

<u>Renda Per capita</u>	<u>tempo</u>	<u>Salário mínimo</u> <u>SM</u>	<u>Valor:</u>
Renda individual	1 mês	½ SM	R\$ 706,00
Renda Familiar	1 mês	Até 3 SM	R\$ 4.236,00

Fonte: Caixa Econômica Federal (2024) ¹⁴⁹

¹⁴⁷BARROSO, Luís Roberto, FUNDAMENTOS TEÓRICOS E FILOSÓFICOS DO NOVO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO. Rio de Janeiro, 2001. Disponível em:

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf.

Acesso em 13 de dezem. De 2024.

¹⁴⁸ BRASIL. DECRETO Nº 11.016, DE 29 DE MARÇO DE 2022. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11016.htm#art15. Acesso em: 13 de dezem. de 2024.

¹⁴⁹Caixa Econômica Federal. CADASTRO ÚNICO, 2024. Disponível em: <https://www.caixa.gov.br/servicos/cadastro-unico/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 13 de dezem. de 2024.

Dessa forma, mesmo que se utilize estudos de anos anteriores com valores desatualizados do salário mínimo a seguir em referência ao presente ano de 2024, o que importa será o percentual da carga tributária sobre a renda dos mais pobres e a análise em relação a sua dignidade de vida que permanece na mesma conjuntura da atualidade.

4.2 – O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está positivado no Art. 145, § 1º da CF/88, *in verbis*:

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

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁵⁰

Antes, contudo, de se aprofundar no referido princípio constitucional, necessário tecer breves linhas sobre a diferenciação entre princípios e regras.

Ricardo Alexandre, citando Celso Antônio Bandeira de Melo, afirma que princípio é mandamento nuclear de um sistema jurídico, um verdadeiro alicerce, disposição fundamental de influência sobre diversas normas, indicando seu espírito e servindo de base para a correta

¹⁵⁰BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 16 dezem. 2024.

compreensão e inteligência do sistema normativo, reforçando o critério harmônico do significado.¹⁵¹

Já em distinção aos princípios; as regras, segundo Canotilho, possuem grau de abstração bem mais reduzidos, além de serem de aplicação direta, sem margem para ponderações. A separação entre os conceitos, contudo, é complexa e dependente do contexto do ordenamento ao qual está inserido num sistema jurídico.¹⁵²

No concernente ao princípio da capacidade contributiva em tela, a doutrina majoritária considera os princípios constitucionais tributários como regra, visto não poderem ser ponderados e por serem disjuntivos, sendo aplicados ou não ao caso concreto sem divagações ou moderações em caso de aparente conflito.¹⁵³

Ademais, Ricardo Alexandre aponta que, em que pese o texto constitucional mencionar apenas “impostos”, o princípio da capacidade contributiva estende-se a outras espécies tributárias, inclusive este é o entendimento do STF a respeito.¹⁵⁴

Luciano Amaro resume bem a definição e a finalidade do referido princípio em análise, expondo que a intenção é preservar o contribuinte ao combater uma alta tributação. Assim, a base jurídica do princípio é manter a efetividade da lei e sua incidência eficaz, mas sem tornar o sistema

¹⁵¹ALEXANDRE, Ricardo. DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO. 5ª edição, São Paulo, 2011, Ed. Método. P. 113.

¹⁵²CANOTILHO, José Joaquim Gomes. DIREITO CONSTITUCIONAL. 6ª edição, Coimbra, 1993, Ed. Livraria Almedina Coimbra, p. 167.

¹⁵³ALEXANDRE, Ricardo. DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO. 5ª edição, São Paulo, 2011, Ed. Método. P. 113/114.

¹⁵⁴ALEXANDRE, Ricardo. DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO. 5ª edição, São Paulo, 2011, Ed. Método. P. 128/129.

tributário inócuo por ausência de riqueza a suportar o imposto. Dessa forma, deve ser evitado a alta tributação a todo custo, haja vista que o peso dos tributos necessita ser proporcional à capacidade contributiva. Tributos elevados embaraçam os meios de subsistência e o livre exercício das profissões das pessoas, assim como atropelam a funcionalidade das empresas, ou até mesmo os direitos fundamentais destes, na medida em que comprometem a habilidade econômica em geral.

Citando Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, compartilha que a capacidade econômica corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”.¹⁵⁵

Dessa forma, o princípio em questão é corolário da justiça fiscal, visto que personaliza o tributo de tal forma que a dosagem passa a ser adequada à realidade individual de cada contribuinte, inclusive à luz do princípio da igualdade, segundo Luciano Amaro, visto que de forma isonômica “corresponde aos aspectos da igualdade que é o tratamento desigual para os desiguais”.¹⁵⁶

4.3 – O Peso efetivo da carga tributária sobre o rendimento dos mais pobres

Foi visto no capítulo anterior, precisamente no subitem 2.3.6 acima, que a carga tributária sobre as famílias brasileiras é pesada e muito mal distribuída, sendo ainda mais escorchante para as famílias com renda até

¹⁵⁵AMARO, Luciano. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. São Paulo, Ed. Saraiva, 1997, p. 133.

¹⁵⁶AMARO, Luciano. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. São Paulo, Ed. Saraiva, 1997, p. 134.

dois salários mínimos diante da desproporcionalidade dos tributos indiretos e sua natural regressividade.

No gráfico de número 14 acima, encontra-se, por exemplo, a linha descendente entre o percentual de tributos em relação à renda total entre famílias com até dois salários mínimos e as com mais de vinte e cinco salários mínimos de renda total. Dos números, apura-se que as com renda até dois SM o percentual de comprometimento da renda com pagamento de tributos oscila de escorchantes 23,1% sobre o total da renda até dois SM à 10,2% das famílias acima de vinte e cinco SM mensais. Logo, o peso mais que duplica proporcionalmente sobre os mais pobres em um injusto regresso tributário.

Ademais, na tabela de número 18 acima, em consonância ao constatado, os itens de consumos das famílias possuem um peso em tributos sempre acima dos dois dígitos, chegando mesmo acima dos vinte por cento em itens essenciais como laticínios, vestuários e eletrodomésticos, quando o percentual dos tributos sobre esses itens não deveria nem existir em muitos deles ou se aproximar de menos de um dígito como nos países desenvolvidos da OCDE.

O Senado Federal publicou um estudo do IPEA demonstrando um comparativo entre peso dos tributos sobre o consumo entre uma pessoa de baixa renda e outra acima da média nacional; esta, contudo, ainda bem abaixo da realidade fora da média dos agentes políticos nacionais e suas vantagens exorbitantes.

Figura 1 – O peso dos tributos do consumo

Tributos no Brasil tiram mais dos pobres

O peso dos tributos do consumo

Imagine que uma diarista e um gerente comprem o mesmo modelo de telefone celular


Diarista com renda de R\$ 2.200


Gerente com renda de R\$ 16.500



O celular custa R\$ 1.000

No preço, estão embutidos R\$ 400 em tributos

Os tributos do celular:



18% da renda da diarista





2,5% da renda do gerente

Os tributos do celular pesam 7 vezes mais na renda da diarista em comparação com o peso na renda do gerente

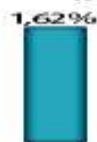
O peso dos tributos do patrimônio (em % da renda familiar)

IPVA



 Famílias que ganham até 1 salário mínimo (hoje R\$ 1.100)
 Famílias que ganham acima de 36 salários mínimos (hoje R\$ 39.600)

IPTU



Os pobres pagam no IPVA, proporcionalmente, 410% a mais que os ricos



Os pobres pagam no IPTU, proporcionalmente, 150% a mais que os ricos

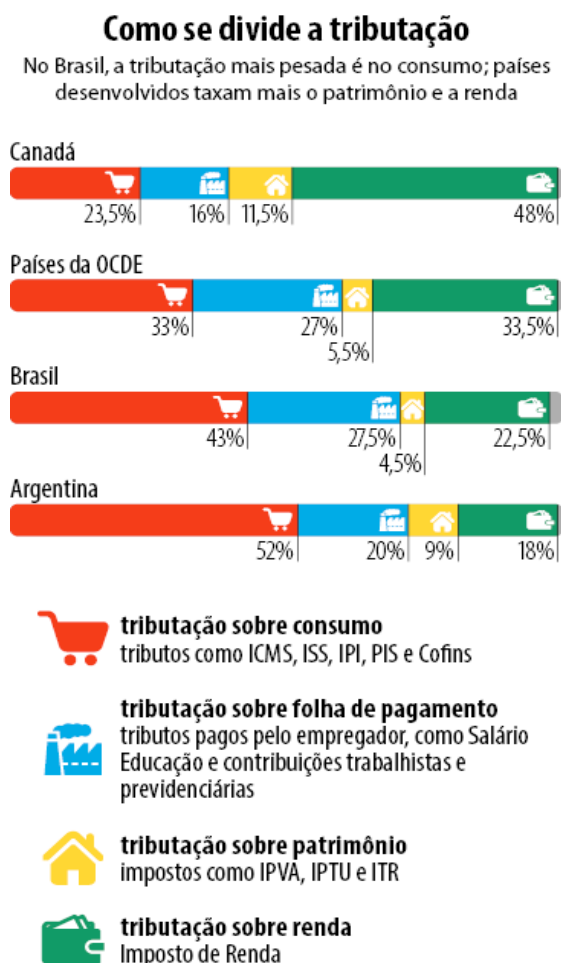
Fonte: Ipea
agência Senado

Fonte: Senado Federal (2021) ¹⁵⁷

¹⁵⁷Senado Federal. POR QUE A FÓRMULA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS DO BRASIL PIORA A DESIGUALDADE SOCIAL. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em 16 de dezem. de 2024.

Em confirmação ao alegado e demonstrado acima, no tocante a alta concentração de tributos indiretos sobre bens e serviços, consumo em geral, o mesmo estudo do Senado Federal e do IPEA trouxe à baila o seguinte gráfico:

Gráfico 19 – Como se divide a tributação em países selecionados



Fontes: OCDE e Receita Federal

agência **senado**

Do postado logo acima, em complemento ao visto no capítulo três alhures (Gráfico 13), conclui-se que países desenvolvidos como EUA tributam o consumo em meros 21% do total da CTB, ao passo que a média brasileira ultrapassa os 59%, quase três vezes mais no mesmo aspecto tributário. Em termos de alíquotas sobre o consumo, nos EUA giram em torno de 6% em média, ao passo que no Brasil chega a superar os 30% de alíquotas em alguns produtos (Ex. motocicletas de 250cc – 35% de IPI [Decreto Nº 11.158, de 29 de julho de 2022] e 27% de ICMS [em Pernambuco, Anexo 1 da Lei estadual nº 15.730/2016 - Produto relacionado na Lei nº 12.523/2003 – FECEP]).

Somando ao exemplo acima das motocicletas, que são consumidas em evidência pelos mais pobres em alternativa ao deficiente transporte público no Brasil a fora, tem-se o botijão de gás de 13Kg. Produto este de uso nacional e essencial para a população de baixa renda.

¹⁵⁸Senado Federal. POR QUE A FÓRMULA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS DO BRASIL PIORA A DESIGUALDADE SOCIAL. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em 16 de dezem. de 2024.

Figura 2 – Como os preços são formados: Gás de Cozinha



Fonte: Petrobrás (2024) ¹⁵⁹

Em que pese, excepcionalmente, os tributos federais estarem zerados desde março de 2021, o botijão de GLP 13Kg paga em Pernambuco a média nacional em torno 20% de ICMS, o que sobrecarrega sobremaneira as famílias de baixa renda de até dois salário mínimos.

Isto posto, consta-se que a alta carga tributária brasileira, atrelada a sua concentração em tributos indiretos, sobrecarrega o consumo das famílias em geral, sobremaneira das de baixa renda e os mais pobres deste país.

¹⁵⁹Petrobrás. Como os preços são formados: Gás de cozinha (GLP). Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/web/precos-dos-combustiveis/w/glp/pe>. Acesso em 17 de dezo. de 2024.

4.4 – A reforma tributária em implantação e sua transição

O sistema tributário atual prevê diversos tributos, conforme visto no capítulo três desta dissertação. A reforma tributária, a ser implementada nos anos vindouros, fruto da Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023 (EC 132/2023)¹⁶⁰, contudo, abarcou apenas alguns impostos e contribuições especiais, deixando de fora as taxas, contribuições de melhoria e os empréstimos compulsório.

Dentre os impostos e contribuições, as mudanças, basicamente, atingiram os pertinentes ao consumo majoritariamente e, em menor parte, os relativos ao patrimônio; não tendo havido alterações sobre o imposto sobre renda e os encargos trabalhistas.

Pelo visto, perdeu-se uma grande oportunidade de alterar a realidade da pesada oneração sobre os encargos trabalhistas e equivocada tributação sobre a renda, como será visto adiante.

Desse modo, focar-se-á nos pontos principais objeto da referida reforma e suas consequências sobre a atual realidade tributária brasileira, sem escapar do intuito e limites desta dissertação.

À vista disso, foi dito também no capítulo 2.3 supra desta que os tributos nacionais são desproporcionalmente concentrados sobre o consumo e sob a tutela majoritária da União Federal. Além, o peso sobre os encargos trabalhistas igualmente onera sobremaneira os trabalhadores, empresas e a economia em geral em disparidade com os demais países

¹⁶⁰BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 20 de dezem. 2024

membros em desenvolvimento e até países desenvolvidos da OCDE. Esta realidade não sofreu alteração com a reforma.

Contudo, diante da reforma tributária, os pontos enfrentados aqui serão as mudanças nos tributos sobre o consumo e as pequenas alterações nos impostos sobre o patrimônio.

Dessa forma, diante da EC 132/2023 e à luz do recente Projeto de Lei Complementar nº 68 de 2024 (PLP 68/2024) um dos que visa regulamentar a referida emenda, pode-se apurar que houve um intento de simplificar e trazer mais transparência ao sistema tributário¹⁶¹, inclusive com a inclusão de novos princípios tributários no Art. 145, §3º da CF/88: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. Contudo, não houve a intenção de reduzir a carga tributária bruta, o que se provará um erro ao passar dos anos.

Neste contexto, tentou-se seguir o modelo internacional de tributação, o qual adotou o conceito do IVA – Imposto Sobre Valor Agregado¹⁶². Contudo, aqui o IVA nacional será dual, ou seja, dois tributos de competências diferentes que constituem o IVA propriamente dito.

¹⁶¹Agência Senado. Como a reforma tributária vai mexer com o Brasil. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/como-a-reforma-tributaria-vai-mexer-com-o-brasil>. Acesso em 16 de dez. de 2024.

¹⁶²PIRES, Manoel. Uma análise abrangente da reforma tributária. FGV IBRE. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/uma-analise-abrangente-da-reforma-tributaria>. Acesso em 19 de dez. 2024.

Figura 3 – IVA no mundo



Fonte: Agência Senado (2023) ¹⁶³

O modelo adotado pela reforma em tela cria, na verdade, três novos tributos (IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, a CBS - Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o IS - Imposto Seletivo). Ao passo que extingue cinco atualmente existentes (ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, IPI – Imposto sobre Produto Industrializado, PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social). Detalhe, por conta do incentivo tributário à Zona Franca de Manaus (ZFM), o IPI não será totalmente extinto, mas sim zerado; contudo passa a incidir apenas nos produtos que concorram com

¹⁶³AGÊNCIA SENADO. REFORMA TRIBUTÁRIA PROMULGADA: PRICIPAIS MUDANÇAS DEPENDEM DE NOVAS LEIS. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 19 de dez. de 2024.

os lá produzidos. Logo, o saldo será quatro extintos e três criados.

O IS – Imposto Seletivo, ou imposto do pecado como vem sendo conhecido, previsto no Art. 153, VIII da CF/88, possui aplicação mais específica e não constitui o IVA. Sua função será eminentemente extrafiscal ao ser um acréscimo ao IVA em desestímulo ao consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente.

O CBS será de competência da União e tem previsão no Art. 195, V, da CF/88 e o IBS de competência dos estados-membros e dos municípios está previsto no Art. 156 – A da CF/88, ambos incidirão sobre a quase totalidade das operações envolvendo bens e serviços. O IS também será de competência federal e incidência, como visto logo acima, mais restrita na forma do Art. 153, VIII, sob a ótica da prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente, nos termos de futura lei Complementar.¹⁶⁴

Figura 4 – Divisão de impostos

Confira na imagem abaixo como era e como fica a divisão de impostos:



¹⁶⁴ PESTANA, Marcus. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. Disponível em : https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em 21 de dez. de 2024.

No tocante aos tributos incidentes sobre o patrimônio, conforme pode-se apreender da referida EC nº 132/2023 e diante do conteúdo da informação da Agência Senado em 21.12.2023¹⁶⁶, as mudanças foram pontuais.

Todavia, conforme se apreende noutro trecho da Agência Senado em análise, as mudanças aqui não visaram a preservação da atual carga tributária como no IVA, o que soa como sinalização para possíveis aumentos neste ponto em específico num futuro bem próximo.

Em relação ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) dos estados-membros, as mudanças evoluíram desde a mudança da competência para o domicílio do falecido ou doador dos bens móveis, títulos ou créditos, quando outrora era no local do processamento do inventário ou arrolamento de bens. Essa alteração de competência se dará para os novos processos após a publicação da referida EC 132/2023.

De resto, a progressividade passa a ser taxativa em função do valor do quinhão hereditário, legado ou doação; mas não será cobrado em caso de doações a instituições sem fins lucrativos de relevância pública e social e nem dos templos religiosos e suas organizações assistenciais e

¹⁶⁵MELLO, Anderson. Reforma Tributária aprovada — entenda os principais pontos. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/reforma-tributaria-aprovada-entenda-os-principais-pontos/>. Acesso em 19 de dezem. de 2024.

¹⁶⁶AGÊNCIA SENADO. REFORMA TRIBUTÁRIA PROMULGADA: PRICIPAIS MUDANÇAS DEPENDEM DE NOVAS LEIS. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 19 de dezem. de 2024.

beneficentes.

No concernente ao Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) também dos estados-membros, este poderá ter suas alíquotas progressivas em função principalmente do valor, mas também pertinentes ao tipo de veículo, ao uso e ao impacto ambiental.

Ademais, houve uma ampliação da base de cálculo do IPVA que agora além dos veículos automotores terrestres passa a incluir os aéreos e os aquáticos. Logo, haverá aumento da carga tributária por expansão da base de incidência do referido imposto no quesito, além da confirmação da sua progressividade.

Quanto aos tributos municipais pertinentes, a EC 132/2023 alterou tanto o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), quanto à Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

No que respeita ao IPTU, além de manter a progressividade do imposto, a EC 132/2023 alterou o Art. 156, §1º, III, possibilitado a atualização da sua base de cálculo pelo poder executivo, desde que observados critérios estabelecidos em lei municipal, em franco afastamento pontual ao princípio da legalidade.

Acerca da COSIP, as variações pela EC 132/2023 via Art. 149 – A foram no sentido de possibilitar o uso do recurso para a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

No geral, a reforma trouxe progresso mínimos no que tange à simplificação do antigo sistema de tributar o consumo e sua complexidade diante do emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais em

sobreposição, além de trazer um pouco de transparência, vez que, somente agora, o cálculo dos tributos serão “por fora” e não mais “por dentro” como ocorria com o ICMS por exemplo.

Ou seja, no cálculo “por dentro” a alíquota efetivamente paga pelo consumidor é sempre maior que o seu valor nominal, visto que integra a própria base de cálculo do imposto, numa manobra contábil de difícil compreensão para a grande maioria dos contribuintes.

Diferentemente do cálculo “por fora”, cuja base de cálculo não é incorporada na sua contabilidade, o resultado final efetivamente pago a título de tributo é facilmente compreendido pelo pobre contribuinte ante a transparência e simplicidade de apuração; vez que basta multiplicar a base de cálculo pela alíquota para se encontrar o resultado.

Contudo, como já adiantado linhas acima, perdeu-se uma ótima oportunidade para simplificar, reduzir e até eliminar os encargos trabalhistas num país ainda em desenvolvimento e tão carente de empregos formais de qualidade.

De mesma forma, deixou-se passar a chance de correção urgente da concentração tributária nos tributos indiretos, visto que é na tributação direta sobre a renda que a efetivação do princípio da capacidade tributária se concretiza em sua inteireza e atende-se à dignidade humana dos mais pobres e demais pagadores de impostos.

O IVA dual, em que pese ainda em processo de implantação, manterá o entendimento de ser o carro chefe da arrecadação nacional, vez que perdas arrecadatórias foram evitadas com a promulgação da EC 132/2023. Não houve, em tempo algum, a intenção de redução de sua

participação no recolhimento dos tributos, muito pelo contrário.

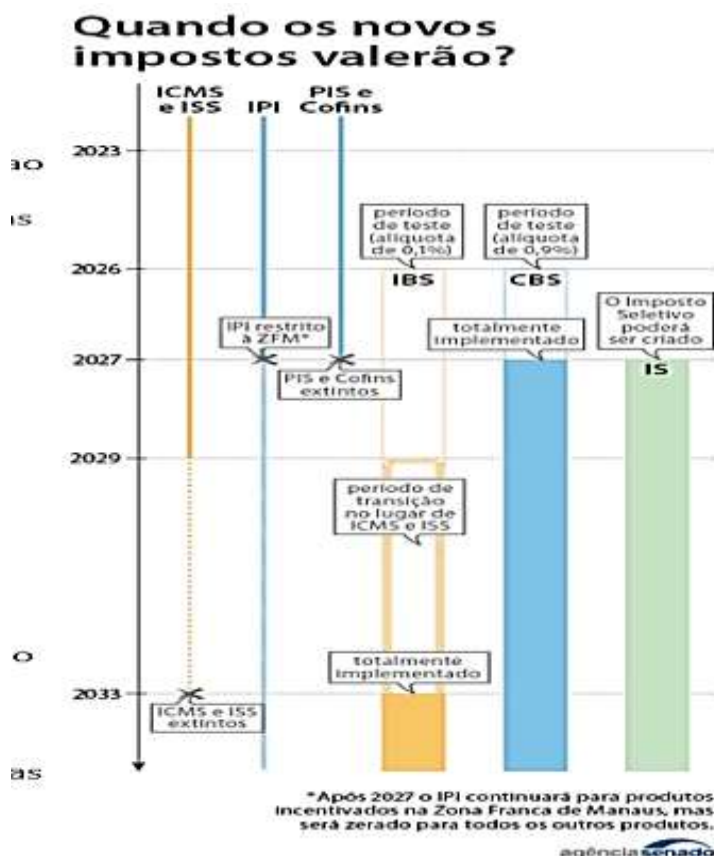
Ou seja, a reforma teve por objetivo aumentar a simplificação e transparência do sistema, mas não a redução da carga tributária ou a desconcentração arrecadatória da União Federal, que são extremamente necessárias para o crescimento do país e alívio dos mais pobres. Tudo indica que haverá ainda aumento da carga tributária bruta, sobretudo diante das aberturas que as alterações, via EC 132/2023, geraram nos impostos sobre o patrimônio dos estados-membros, municípios e Distrito Federal.

A implantação das alterações advindas com a reforma tributária em tela tem início em 2026 como teste, sendo efetivamente implementada ao longo de 2027, sendo concluída até 2033, segundo Arts. 124 à 133 do Ato das Disposições Transitórias da CF/88.¹⁶⁷

Contudo, as demais regras de compensações etc. terão quase cinquenta anos para a conclusão plena da transição entre o atual sistema e o novo, o qual ainda carece de novas leis regulatórias para tanto.

¹⁶⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm . Acesso em: 27 dezem. 2024.

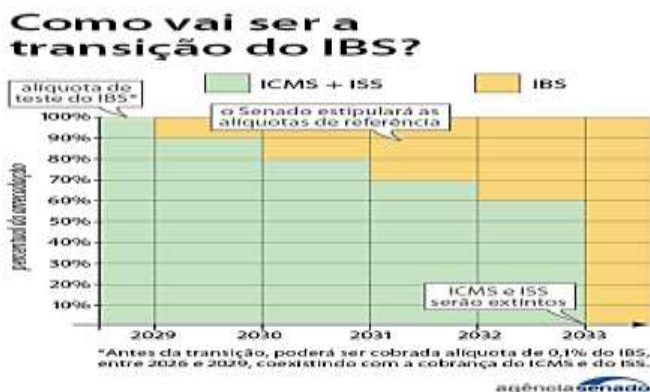
Figura 5 – Quando os novos impostos valerão?



Fonte: Agência Senado (2023) ¹⁶⁸

¹⁶⁸AGÊNCIA SENADO. REFORMA TRIBUTÁRIA PROMULGADA: PRICIPAIS MUDANÇAS DEPENDEM DE NOVAS LEIS. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 19 de dezem. de 2024.

Figura 6 – Como vai ser a transição do IBS?



Fonte: Agência Senado (2023) ¹⁶⁹

Por conseguinte, ainda falta regulamentação e a entrada em efetivo vigor para uma análise mais profunda, contudo as indicações não são as melhores. Os principais problemas da alta, concentrada, regressiva e injusta carga tributária continuarão a assombrar os trabalhadores e as famílias brasileiras.

4.5 – O peso dos novos tributos indiretos, a carga tributária resultante e o cashback como tentativa de redução da ação regressiva da tributação sobre o consumo

Como visto ao longo do subitem logo acima, a reforma tributária veio com novos princípios ao alterar o Art. 145, §3º da CF/88, contudo nenhum deles aponta para a busca da redução da atual carga tributária

¹⁶⁹ AGÊNCIA SENADO. REFORMA TRIBUTÁRIA PROMULGADA: PRICIPAIS MUDANÇAS DEPENDEM DE NOVAS LEIS. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 19 de dez. de 2024.

bruta.

Ademais, como notoriamente sabido, durante a tramitação da referida emenda nº 132/2023, os debates ocorridos nas comissões pertinentes do Congresso Nacional sempre foram pautados por preservar a atual arrecadação; logo, no mínimo, tentou-se manter a atual CTB a todo custo.¹⁷⁰

De forma semelhante, não houve foco em tentar inverter a base da arrecadação sobre o consumo de bens e serviços, tributos indiretos como já visto, para a tributação sobre a renda via tributação direta amplamente sujeita ao princípio da capacidade contributiva e à dignidade humana em consequência, como também visto linhas acima.

Como já exposto e amplamente divulgado com a promulgação da referida reforma tributária sob análise em 20 de dezembro de 2023, o intento mor resumiu-se à simplificação e mais transparência do sistema tributário e não o alívio da CTB e muito menos a alteração da base arrecadatório do consumo para a renda. Simplificação e mais transparência sempre serão bem vindas, mas não resolvem o problema principal do sistema tributário brasileiro: alta carga tributária bruta e concentração da base tributária em tributos indiretos.

Nessa toada, analisando o peso dos novos tributos surgidos com a EC nº 132/2023, em que pese apenas a partir de 2026 comecem a ser cobrados em fase de testes para início efetivo em 2027 como visto alhures, porém já se tem um prognóstico da pesada alíquota de referência do IVA

¹⁷⁰ Agência Senado. Como a reforma tributária vai mexer com o Brasil. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/como-a-reforma-tributaria-vai-mexer-com-o-brasil>. Acesso em 16 de dez. de 2024.

brasileiro: 26,5%¹⁷¹.

Essa alíquota de referência pode e deverá ser maior na prática, sobretudo diante das renúncias que os regimes especiais e diferenciados provocarão na arrecadação final, contudo a cautela diz ser necessário aguardar a efetiva implantação total dos novos tributos para uma análise profunda. A título de comparação, que demonstra a alta alíquota do imposto de valor agregado nacional, cita-se duas tabelas com os IVA's pelo mundo:

Figura 7 – Alíquotas do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no mundo



¹⁷¹ Agencia Senado. Regulamentação da reforma vai a sanção com parte das alterações do Senado. Brasília 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/regulamentacao-da-reforma-vai-a-sancao-com-parte-das-alteracoes-do-senado>. Acesso em 24. De dezem. de 2024.

Tabela 20 – IVA na União Europeia

IVA na União Europeia				
País	Alíquota padrão	Alíquota reduzida	Alíquota "super reduzida"	Alíquota de transição
Áustria	20	10 / 13	-	13
Bélgica	21	6 / 12	-	12
Bulgária	20	9	-	-
Chipre	19	5 / 9	-	-
Rep. Tcheca	21	10 / 15	-	-
Alemanha	19	7	-	-
Dinamarca	25	-	-	-
Estônia	20	9	-	-
Grécia	24	6 / 13	-	-
Espanha	21	10	4	-
Finlândia	24	10 / 14	-	-
França	20	5,5 / 10	2,1	-
Crócia	25	5 / 13	-	-
Hungria	27	5 / 18	-	-
Irlanda	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itália	22	5 / 10	4	-
Lituânia	21	5 / 9	-	-
Luxemburgo	17	8	3	14
Letônia	21	12 / 5	-	-
Malta	18	5 / 7	-	-
Holanda	21	9	-	-
Polónia	23	5 / 8	-	-
Portugal	23	6 / 13	-	13
Romênia	19	5 / 9	-	-
Suécia	25	6 / 12	-	-
Eslovênia	22	5 / 9,5	-	-
Eslováquia	20	10	-	-

Fonte: <https://taxfoundation.org/value-added-tax-2023-vat-rates-europe/>

¹⁷²Agência Senado. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Brasília 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 24 de dezem. de 2024.

Dos quadros acima, percebe-se que a alíquota brasileira será uma das maiores do mundo, senão se tornar a maior do mundo diante das perspectivas do IPEA que pode ultrapassar os 28% frente aos regimes diferenciados e especiais que abrem mão de parte da tributação.

Ainda que haja e se torne efetiva a proposta de redução das alíquotas de referência tanto da CBS, como do IBS para manter a alíquota do IVA no teto esperado de 26,5% - caso a arrecadação supere a expectativa, ou seja necessária uma revisão aumentando as alíquotas dos regimes especiais e diferenciados que abrem mão de parte da arrecadação dos tributos – a cada cinco anos desde que não haja queda dos valores recolhidos (Atr. 356 – 360 do PLP nº 68/2024¹⁷⁴), as chances de aumento da carga tributária bruta é real e só o tempo dirá em definitivo.

Ademais, como já abordados linhas acima, a reforma tributária prevê “Regimes Diferenciados” (Art. 115 e seguintes do PLP nº 68/2024), que na prática são descontos/abatimentos na alíquota de referência da CBS como do IBS como alívio do peso dos tributos em casos específicos. Além desses, haverá hipóteses de isenções e imunidades a igualmente forcem uma perda de arrecadação cujo resultado será uma pressão ainda maior sobre a alíquota de referência para compensar essas perdas.

De toda forma, haverá isenção e redução de 100%, 60% e 30%

¹⁷³PIRES, Manoel. Uma análise abrangente da reforma tributária. Rio de Janeiro 2023. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/uma-analise-abrangente-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 30 de dezem. 2024.

¹⁷⁴BRASIL. PLP nº 68. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filenome=PLP%2068/2024. Acesso em 20 de dezem. 2024.

sobre a alíquota de referência para diversos produtos, serviços etc. a depender da visão do setor com influência política, da essencialidade e da necessidade das famílias de baixa renda incluídas no texto da lei.

Como exemplo, cita-se a isenção para o transporte coletivo rodoviário urbano, a redução à alíquota zero para alguns medicamentos, a redução à 60% sobre serviços de educação e saúde e a redução de 30% sobre as profissões regulamentadas. Tudo isso tenderá a ser compensado pela arrecadação do Imposto Seletivo em tese, mas a previsão legal indica a revisão das renúncias fiscais ocorridas com os regimes diferenciados a cada cinco anos.

A fora esses regimes diferenciados, as isenções legais e as imunidades constitucionais que pressionarão para o aumento da alíquota de referência do IVA ante a necessidade de manter a arrecadação atual, houve a criação do mecanismo de redução dos efeitos regressivos do IVA: o “Cashback” previsto nos Arts. 156 -A, § 5º, VIII e 195, § 18 da CF/88, o qual será detalhado mais abaixo.

Antes, necessário repisar sobre a carga tributária bruta total após a EC 132/2023, visto que a reforma em tela visou à manutenção da arrecadação atual. Dessa forma, pode-se afirmar que não haverá redução efetiva da carga total de tributos, podendo haver reduções esporádicas e circunstanciais sobre alguns setores, bens, serviços ou profissões, mas aumentos em outros como forma de compensar eventuais perdas como é esperado nos tributos sobre o patrimônio.

Logo, prematuro fazer, nestas alturas e diante da incipiente reforma tributária sob análise, afirmações categóricas de quanto resultará a carga

tributária final após a efetiva implantação do IVA. Só o tempo dirá em definitivo. O que se pode prever, como dito acima, é que há tendência de manutenção e ou de alta da atual carga, não redução que seria o ideal.

Quanto ao mecanismo de “Cashback”, a Exposição de Motivos do PLP nº 68/2024¹⁷⁵ traz em seu bojo ser medida inovadora de justiça fiscal, ou seja, a devolução de parte dos tributos às pessoas físicas pertencentes às famílias de baixa renda.

Como visto acima, as famílias de baixa renda são aquelas constituídas de pessoas com renda per capita de até meio salário mínimo que possuam aptidão para a inscrição no Cadastro Único das políticas sociais (CadÚnico).¹⁷⁶

A Devolução Personalizada do IBS e da CBS ou do IVA (“Cashback”), denominação prevista na referida lei regulatória da EC nº 132/2023, implica verdadeiro retorno de parte dos tributos pagos pela família de baixa renda, sendo necessário que os membros desta família sejam classificados como aptos ao Cadastro Únicos dos benefícios sociais e possuam Cadastro de Pessoa Física (CPF) ativo.

O “Cashback” nasceu do conceito da doutrina abalizada, no qual foi entendido que os tributos indiretos são regressivos por natureza, penalizando mais os mais pobres como visto alhures. Assim sendo, os

¹⁷⁵BRASÍLIA. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar PLC 68/2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em 30 de dezem. de 2024.

¹⁷⁶Agência Senado. Regulamentação da reforma vai a sanção com parte das alterações do Senado. Brasília 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/regulamentacao-da-reforma-vai-a-sancao-com-parte-das-alteracoes-do-senado>. Acesso em 30. De dezem. de 2024.

tradicionais mecanismos de incentivos tributários como alíquotas reduzidas ou zeradas sobre bens e serviços essenciais não eram eficientes nestes casos para a ideia de redistribuição de renda. Daí, nasceu devolução personalizada do tributo a famílias de baixa renda, conforme a prevista na EC nº 132/2023.

Por isso, foi estipulado a devolução personalizada do IVA a famílias de baixa renda como meio eficaz de redistribuição de renda, indo muito além das meras alíquotas reduzidas ou zeradas sobre itens essenciais.

Nos Arts. 100 a 113 do PLP nº 68/2024 em análise, encontra-se os bens e serviços que foram considerados para efeitos de retorno do valor despendido com consumo ao familiar membro da família de baixa renda. Note-se que a proposta de devolução não será integral, mas parcial de parte do CBS e do IBS.

Assim, a devolução (“Cashback”) propõem um piso mínimo de retorno de:

(i) 100% para a CBS e 20% para o IBS, no caso do gás de cozinha; (ii) 50% para a CBS e 20% para o IBS, no caso de energia elétrica, água e esgoto; e (iii) 20% para a CBS e para o IBS, nos demais casos. A autonomia federativa é preservada ao se prever que os entes poderão, por lei específica, fixar percentuais superiores de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS (não podendo exceder 100%).¹⁷⁷

¹⁷⁷BRASÍLIA. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar PLC 68/2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em 30 de dezem. de 2024.

O parâmetro para o cálculo do “Cashback” será praticamente todo o consumo dos membros da família de baixa renda em tela. Para tanto, será necessário o consumo formal das famílias, mediante a emissão de documento fiscal para tanto, em estímulo à formalização fiscal e combate à sonegação. Contudo, há previsão de compensação mesmo para aquelas pessoas residentes em áreas com dificuldades operacionais que possam dificultar a eficácia da devolução personalizada do IVA. Há, dessa forma, um cálculo simplificado para as devoluções em resguardo dessas pessoas residentes nestes locais desprovidos de formalidade fiscal. O intuito é que todas as famílias de baixa renda tenham acesso ao “Cashback”, mesmo que limitado.

Ficam excetuados da devolução, porém, os produtos sujeitos ao imposto seletivo (IS), visto seu real intento extrafiscal prevalece de preservar a saúde e o meio ambiente como, por exemplo, nos casos do cigarro, das bebidas alcoólicas e das bebidas açucaradas.

Infelizmente, no Brasil, sempre há burla nesses mecanismos de benefícios sociais, logo foi necessário prever também ferramentas de mitigação a fraudes. Assim, será estabelecido limites de devolução por unidade familiar destinatária do “Cashback”, vez que a inexistência de limites geraria, em muitos casos, incongruência entre a renda familiar e os valores devolvidos em nítida intenção fraudatória do sistema. Imperioso, portanto, haver compatibilidade entre os valores devolvidos e a renda disponível da família em forma de controle.

A devolução personalizada da CBS e do IBS ou do IVA (“Cashback”) começarão a partir de janeiro de 2027 para a CBS e a partir

de 2029 para o IBS.

Segundo a Agência Senado, o método de cálculo para a efetiva de devolução dos créditos decorrentes dos serviços ou dos bens efetivamente consumidos pelas famílias do CadÚnico com periodicidade mensal terão o valor respectivo devolvido em conta cadastrada previamente¹⁷⁸.

O governo terá quinze dias para transferir o dinheiro aos bancos e estes terão até dez dias para depositarem nas contas das pessoas. Como exemplo, pode-se citar o uso de energia elétrica, de água e de esgoto e de gás natural ou GLP, cujo mecanismo para o creditamento deverá ser próximo ao já efetivo pelo estado de São Paulo na “Nota Fiscal Paulista”.

Assim sendo, constata-se que a alta carga tributária brasileira e sua concentração em tributos indiretos sobre o consumo de bens e serviços causa reais embaraços para a economia em geral e sobremodo para as famílias e pessoas de baixa renda em evidência deste país.

Ademais, urge trazer justiça tributária efetiva e não só previsão na legislação, ou seja, o pêndulo da tributação precisa oscilar dos tributos sobre bens e serviços para a renda.

Somente assim o princípio da capacidade contributiva será implementado em sua inteireza no Brasil, colhendo em sua decorrência equidade tributária, justiça tributária efetiva, correções de distorções entre renda e carga tributária suportada, dinâmica na economia etc.

¹⁷⁸ Agência Senado. Regulamentação da reforma vai a sanção com parte das alterações do Senado. Brasília 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/regulamentacao-da-reforma-vai-a-sancao-com-parte-das-alteracoes-do-senado>. Acesso em 30. De dezem. de 2024.

Quanto ao princípio da dignidade da pessoa humana, ele precisa de meios para ser realizado no sistema tributário pátrio, sendo através dos tributos diretos sobre a renda a melhor e mais eficiente via de sua concretização.

CAPÍTULO 05

**A ALTA E COMPLEXA CARGA TRIBUTÁRIA, SUA
CONCENTRAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SEUS REFLEXOS NA
ECONOMIA, NO JUDICIÁRIO, NA BAIXA TAXA DE RETORNO À
POPULAÇÃO E NA ALTA TAXA DE DESOCUPAÇÃO E
INFORMALIDADE EM GERAL**

5 A ALTA E COMPLEXA CARGA TRIBUTÁRIA, SUA CONCENTRAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SEUS REFLEXOS NA ECONOMIA, NO JUDICIÁRIO, NA BAIXA TAXA DE RETORNO À POPULAÇÃO E NA ALTA TAXA DE DESOCUPAÇÃO E INFORMALIDADE EM GERAL

Foi visto no capítulo anterior que a carga tributária do sistema tributário nacional atual é alta, complexa e concentrada em tributos indiretos. Em pese a reforma tributária vinda com a EC nº 132/2023, o peso da CTB permanecerá nos mesmos patamares anteriores e até poderá ter viés de alta; semelhantemente quanto à concentração desproporcional dos tributos indiretos com o novo IVA dual a ser implementado a partir de 2026.

Neste contexto de reforma tributária, ficou registrado alhures que a intenção das mudanças nos tributos foi a simplificação e mais transparência do antigo sistema tributário, mas em momento algum a redução da carga tributária bruta foi levado a cabo com a referida reforma.

O novo sistema tem alguns pontos de melhora ao reduzir sensivelmente a quantidade de legislações estaduais e municipais dos tributos sobre o consumo, assim como tornar definitivo o “cálculo por fora” dos impostos ao invés do obtuso e de difícil compreensão “cálculo por dentro”.

De toda forma, perdeu-se outra grande oportunidade de melhorar consistentemente o sistema tributário nacional e não apenas fazer remendos; vez que a redução da pesada carga tributária e a sua concentração em tributos indiretos sufoca a economia, as empresas, as famílias brasileiras e os mais pobres em evidência.

Como forma de tentar aliviar a carga tributária regressiva sobre os mais pobres e sobre setores específicos, foram criados regimes diferenciados que abatem parte dos tributos, mas gera pressão na alíquota de referência para os demais pagadores de impostos em geral. Ademais, também se criou o “cashback”, mecanismo de devolução parcial dos tributos indiretos pagos pela população de baixa renda inscrita no CadÚnico.

Dessa forma, ficou igualmente consignado acima que não houve tentativa de equilibrar da concentração dos tributos indiretos para os tributos diretos pessoais e sua natural eficácia quanto ao princípio da capacidade contributiva e progressividade intrínseca. À luz da dignidade humana, a reforma tributária em implantação ainda será um peso extorsivo para a economia e sobremodo para as famílias e para mais pobres deste país, ante a pesada CTB e sua aglutinação em torno dos tributos indiretos inerentemente regressivos. O IVA continuará desprovido de meios eficazes para efetivar o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes do Brasil, ferindo de morte o princípio da dignidade humana no contexto tributário.

5.1 – Os reflexos da alta carga tributária e sua concentração em tributos indiretos sobre a economia

É sabido que a economia brasileira está há décadas com crescimento ínfimo (vide abaixo) à luz da real necessidade da grande maioria do povo brasileiro, sobremodo os mais pobres.

De mesma forma, é notoriamente conhecido que, além de já exposto alhures nesta dissertação, a carga tributária bruta brasileira sofreu

aumentos expressivos ao longo dos anos, em destaque após a CF/88 (vide capítulo 2.3 acima).

Diante destes dois cenários simultâneos: aumento da CTB e reduzido crescimento do PIB, deduz-se que a alta carga tributária, sua complexidade e a concentração na tributação indireta estão em linha reta relacionadas com o sufocamento da economia como um todo. Inclusive, esta é a opinião do professor da FGV Manoel Pires.¹⁷⁹

Evidentemente, segundo economistas renomados, entre eles Gustavo Franco¹⁸⁰, há outros fatores também contribuintes do aumento nulo ou quase isso do produto interno bruto por décadas, tais como: aumento da dívida pública, gastos excessivos previdenciários, aumento da taxa de juros etc. Tais pontos, contudo, extrapolam os limites desta dissertação, mas todos eles refletem diretamente na alta carga tributária vivenciada no país.

Neste aspecto, o peso sufocante da carga tributária e da desequilibrada participação dos tributos indiretos são um fator primordial do baixo crescimento do PIB nacional. Em alusão ao alegado, cita-se pequeno trecho do artigo da FGV IBRE de Claudio Considera, Isabela Duarte Kelly e Juliana Trece, o qual demonstra que a queda no percentual de crescimento do PIB é concomitante ao crescimento da CTB no mesmo período apontado no capítulo 2.3 acima:

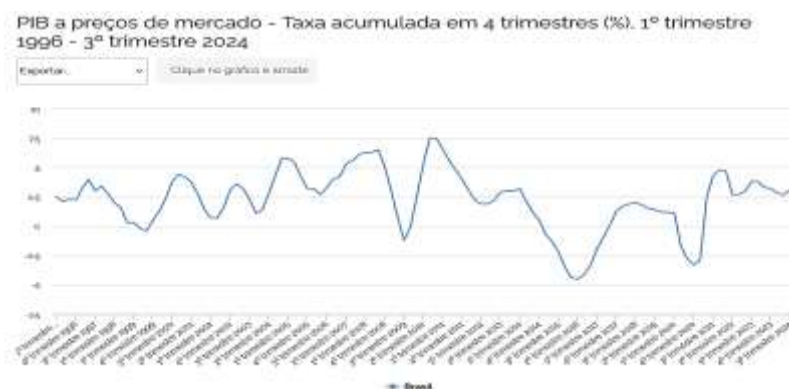
¹⁷⁹ PIRES, Manoel. Uma análise abrangente da reforma tributária. Rio de Janeiro 2023. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/uma-analise-abrangente-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 08 de jan. 2024.

¹⁸⁰ Canal UM BRASIL. Gustavo Franco, economista do Plano Real, explica o baixo crescimento econômico no Brasil. You Tube. 22 de mar. de 2019. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=Xx_n8yZZA8c. Acesso em 08 de jan. de 2025.

Observa-se, inicialmente que o PIB cresceu cerca de 63 vezes de 1900 até 1949; nas duas décadas seguintes cresce um pouco mais de 90% em cada uma, e na década de 1970-79 tem seu auge de crescimento com 124%. A partir daí, tem resultados mais modestos: na década de 1980-89 o PIB: cresceu 56%; na década de 1990-1999, cresceu 23%; e cresce em torno de 33% nas duas décadas seguintes.¹⁸¹

No trecho citado, percebe-se que no período da década de 90 a taxa de crescimento do PIB caiu pela metade (de 56% na década de 80 para 23% na década seguinte). Como observado no item 2.3.1 supra, foi justamente nos anos noventa que houve um aumento consistente da CTB em virtude da efetivação das novas políticas previstas com a inovadora constituição brasileira promulgada em 05 de outubro de 1988.

Gráfico 20 – PIB a preços de mercado – Taxa acumulada em 4 trimestres (%)



Fonte: Sistema de Contas Nacionais Trimestrais (2024)¹⁸²

¹⁸¹ CONSIDERA, Claudio, DUARTE KELLY, Isabela e TRECE, Juliana. 120 anos: auge e declínio da economia brasileira. FGV IBRE, 22 de mar. de 2022. Disponível em: https://blogdoibre.fgv.br/posts/120-anos-auge-e-declinio-da-economia-brasileira#_ftn1. Acesso em 08 de jan. 2024.

¹⁸² SCNT - Sistema de Contas Nacionais Trimestrais. Séries históricas PIB a preços de mercado - Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 - 3º trimestre 2024. IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em:

Gráfico 21 – 100 anos de crescimento do PIB no Brasil (%)



Fonte: GALA, Paulo ¹⁸³

Gráfico 22 – PIB Brasileiro anual desde 1962



https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa. Acesso em 08 de jan. de 2025.

¹⁸³ GALA, Paulo. A história de 100 anos de PIB no Brasil. Paulo Gala / Economia & Finanças. Disponível em: <https://www.paulogala.com.br/100-anos-de-pib-no-brasil/>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Dos gráficos acima, constata-se que a taxa de crescimento no Brasil era alta (acima de 10% muitas vezes) até início da década de 80, quando houve uma mudança de regime político e, com ele, um aumento substancial dos gastos públicos e descontrole na política fiscal e cambial com alta da inflação.¹⁸⁵

Após os anos 80, conhecida como década perdida, veio a década de 90 com a eficácia plena da nova Constituição de 1988. Em que pese suas promessas sociais, intervenções econômicas e de serviços públicos universais, inexistiam fonte de custeio e tamanho econômico para o prometido, cujo resultado foi mais anos de crescimento medíocre da economia e alta expressiva da carga tributária bruta numa tentativa de tapar buracos orçamentários.

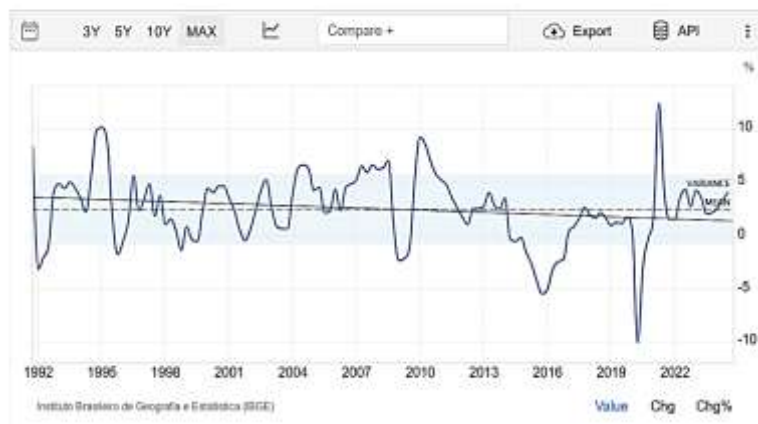
Como resultante, o crescimento médio da economia foi de meros 2,47% de 1991 a 2024, percentual que não gera melhoras substanciais na qualidade de vida das pessoas, sobretudo os mais pobres como se aprofundará abaixo.

¹⁸⁴Gazeta do Povo. PIB do Brasil: histórico e evolução em gráficos. 2019/2021. Disponível em: <https://infograficos.gazetadopovo.com.br/economia/pib-do-brasil/>. Acesso em 05 de jan. de 2025.

¹⁸⁵IPEA. Anos 1980, década perdida ou ganha? 2012. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2759:catid=28. Acesso em 09 de jan. de 2025.

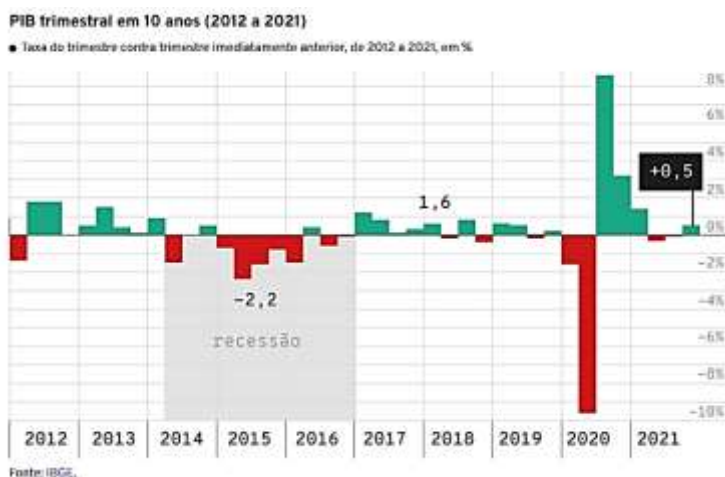
Gráfico 23 – Taxa de crescimento anual do PIB no Brasil

A taxa de crescimento anual do PIB no Brasil teve uma média de 2,47 por cento de 1991 até 2024, atingindo um máximo histórico de 12,40 por cento no segundo trimestre de 2021 e um mínimo recorde de -10,10 por cento no segundo trimestre de 2020.



Fonte: Trading Economics (2024) ¹⁸⁶

Gráfico 24 – PIB trimestral em 10 anos (2012 a 2021)



¹⁸⁶Trading Economics. Brasil - PIB Taxa de Crescimento Anual. 2024. Disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/brazil/gdp-growth-annual>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Do exposto, restou claro que há mais de três décadas a taxa de crescimento do Brasil é baixa, oscilando em momentos de recessão e crescimentos pontuais mais expressivos (“voos de galinha” como são conhecidos), mas nunca consistente e sustentável a ponto de gerar uma economia robusta que melhore o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) das pessoas. Acredita-se que quase quarenta anos de resultados ruins é mais que suficiente constatável de que algo está errado e vem sendo repetido no Brasil, sobretudo quando há países que estão crescendo mais no mesmo período.

Em comparação, inúmeros países poderiam ser citados, tanto países desenvolvidos, como subdesenvolvidos; cujas taxa de crescimento da economia são substancialmente maiores que a do Brasil nas últimas décadas. Contudo alguém poderia alegar incongruência entre tamanho da população, extensão territorial, recursos naturais etc.

Dessa forma, citar-se-á o exemplo da Indonésia, país asiático com 276 milhões de população, extenso com quase 2 milhões de Km² de área, PIB de 1,25 trilhões de dólares, rico em recursos naturais e IDH de 0,718.¹⁸⁸ A título de comparação, o Brasil tem cerca de 214 milhões de habitantes, longos 8,5 milhões de Km² de área, PIB de 2,19 trilhões de

¹⁸⁷

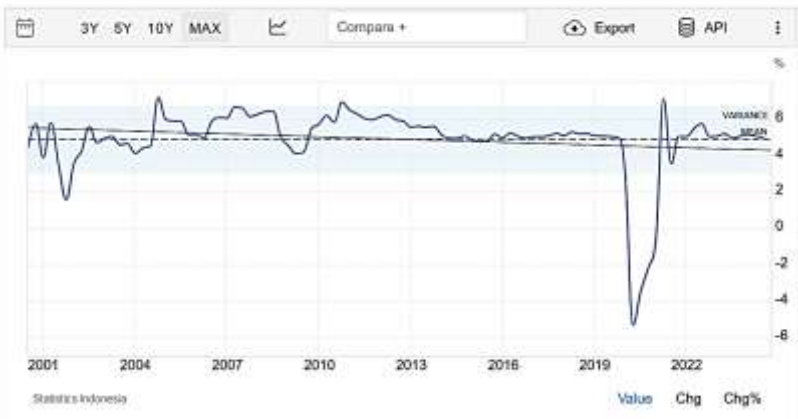
¹⁸⁸ Brasil Escola. **INDONÉSIA.** Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/indonesia.htm>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

dólares e IDH de 0,765.¹⁸⁹¹⁹⁰

Contudo, a Indonésia tem uma taxa de crescimento econômico de quase 5% sustentado há décadas, praticamente o dobro da brasileira:

Gráfico 25 – Taxa de crescimento anual do PIB na Indonésia

A taxa de crescimento anual do PIB na Indonésia teve uma média de 4,89 por cento de 2000 até 2024, atingindo um máximo histórico de 7,16 por cento no quarto trimestre de 2004 e um mínimo histórico de -5,32 por cento no segundo trimestre de 2020.



Fonte: Trading Economics (2024) ¹⁹¹

A grande diferença entre a economia indonésia e a brasileira reside, justamente, na carga tributária bruta. A CTB brasileira é, como já visto, por volta dos 33% do PIB, mas a Indonésia é de somente 12,1% em 2022

¹⁸⁹ Brasil Escola. Produto Interno Bruto (PIB). Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/economia/pib.htm>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

¹⁹⁰ Brasil Escola. Brasil. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/pais-brasil.htm>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

¹⁹¹ Trading Economics. Indonésia - PIB Taxa de Crescimento Anual. 2024. Disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/indonesia/gdp-growth-annual>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

numa região (Asia/Pacífico) cuja média gira em torno de 19,3%.¹⁹²

Certamente, além da opinião dos diversos economistas aqui citados e pesquisados, a alta carga tributária e sua concentração nos tributos indiretos é o principal fator do baixo crescimento da economia brasileira. O peso excessivo do Estado sufoca as corporações, as famílias e os mais pobres em evidência.

5.2 – Os reflexos da alta carga tributária e sua concentração em tributos indiretos sobre o judiciário

Recolher tributos é uma forma de, forçadamente, o Estado expropriar o particular em suas manifestações de riqueza (Art. 3º do CTN), ainda que esse montante seja equivalente a pequenas quantias para mera subsistência. É um dos meios do ente estatal exteriorizar poder.

Por conseguinte, quanto mais ínfima, mais simples e mais centrada nos tributos diretos for um sistema tributário menor será sua contestação e reduzidos os contenciosos administrativos e judiciais a respeito.

Quando se tem uma pequena carga tributária, simplesmente compensa pagar o tributo sem contestá-lo, por ser um peso relativamente leve em proporção a *Via Crucis* das contendas pertinentes. Na mesma ótica, um sistema tributário com poucas regras e estável, simples, tende a gerar menos conflitos para sua aplicação direta pelos contribuintes.

Em um resumo de tudo o que se aponta aqui sobre o sistema tributário brasileiro e os conflitos tributários, cola-se trecho da

¹⁹²OCDE. Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2024 — Indonesia. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/revenue-statistics-asia-and-pacific-indonesia.pdf>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário do CNJ de 2022:

A partir dos dados periodicamente compilados pelo Conselho Nacional Justiça, constata-se que o contencioso tributário judicial é questão de mais alta gravidade. Constata-se, também, que temos um sistema tributário regressivo, ineficiente e burocrático, em que sua alta densidade normativa representa sérias dúvidas aos agentes econômicos, cujas expectativas nem sempre são normativamente asseguradas, o que produz insegurança jurídica e reflexos deletérios sobre a credibilidade do Brasil junto ao mercado, como reproduzido no Ranking Doing Business, relatório do Banco Mundial que mensura a facilidade de se fazer negócios e investimentos em 190 países.

(...)

Encontrar uma saída para tornar o sistema tributário brasileiro mais simples e justo é tarefa assaz desafiadora, que passa por um profundo e minucioso diagnóstico sobre quais são efetivamente os maiores problemas que ocasionam o excesso de litígios tributários.¹⁹³

Nessa linha de simplificação tributária, nota-se que um sistema concentrado nos tributos diretos tende a gerar menos contenciosos, visto que a capacidade contributiva e os aspectos pessoais são levados em conta em cada lançamento tributário, tornando o tributo próximo a realidade de cada um, logo com ar de mais justo aos olhos de quem paga.

Diferentemente, os sistemas complexos, com alta concentração em tributos indiretos e pesada carga tributária bruta tendem a coexistir com alta taxa de litígios administrativos e judiciais. Este é mais um retrato do atual sistema tributário brasileiro.

¹⁹³CNJ. Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

Traduzindo em número o fora dito nestas linhas, o CNJ aponta que cerca de 40% do total de ações em tramitação no judiciário como um todo (Em 2020, o acervo total era cerca de 77 milhões de processos) são relativas ao contencioso tributário. Logo as ações pertinentes aos conflitos envolvendo tributos apontam quase a metade das movimentações processuais do poder judiciário, ou cerca de quase 30 milhões de processos eminentemente tributários.¹⁹⁴

Dentre as ações de natureza tributária, destacam-se as execuções fiscais. Estas são consideradas a principais causadoras da morosidade no judiciário, vez que representam mais de 70% das execuções pendentes e possuem taxa de congestionamento de 87%.¹⁹⁵

Ademais, a tramitação média das execuções fiscais encontra-se em longos oito anos e um mês até sua baixa definitiva, em franca dissociação ao princípio constitucional da celeridade processual (CF/88, Art. 5º, LXXVIII). Exemplificadamente, de cem processos de execução fiscal, apenas 13 foram baixados no ano de 2020.¹⁹⁶

Em 2024, o CNJ atualizou os números e já trouxe os reflexos da Resolução nº 547/2024 com vista às medidas mais racionais e efetivas para

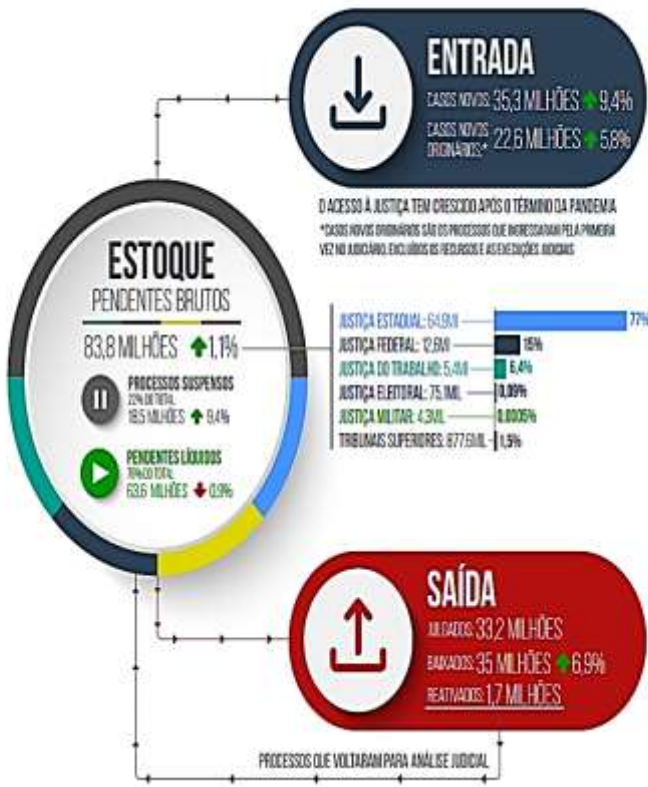
¹⁹⁴CNJ. Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

¹⁹⁵CNJ. Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

¹⁹⁶CNJ. Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

a tramitação das execuções fiscais. Seguem os números:

Figura 8 – Números de processos



Fonte: CNJ (2024) ¹⁹⁷

¹⁹⁷CNJ. Justiça em Números 2024. 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em 12 de jan. de 2025.

Figura 9 – Taxa de congestionamento de processos



Fonte: CNJ (2024) ¹⁹⁸

Os números específicos das execuções fiscais:



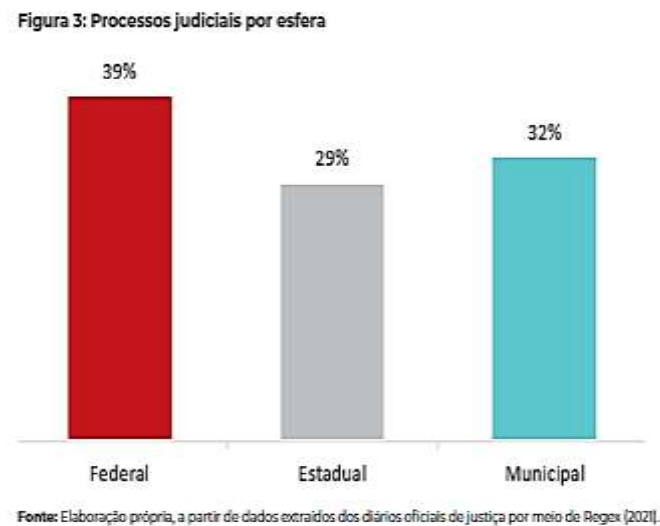
¹⁹⁸CNJ. Justiça em Números 2024. 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em 12 de jan. de 2025.

Fonte: CNJ (2024) ¹⁹⁹

Dos quadros acima do CNJ, percebe-se que o acervo total vem aumentando com o passar dos anos, o que demonstra não só a alta taxa de novos processos/ano, mas a demora na tramitação processual que, simplesmente, não consegue dar vencimento aos novos montantes e represa o acervo resultante.

A situação é, como já visto, agravada com o enorme quantitativo das ações tributárias atreladas à morosidade das execuções fiscais, mesmo após a melhora na tramitação após a já citada Resolução nº 547/2024 do CNJ.

Gráfico 26 – Processos judiciais por esfera



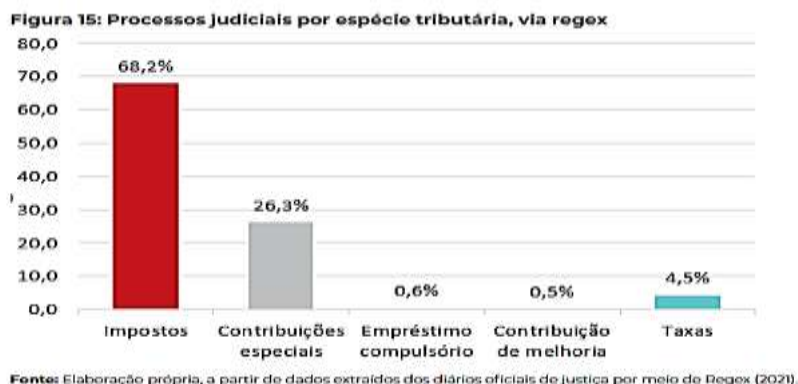
¹⁹⁹CNJ. Justiça em Números 2024. 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em 12 de jan. de 2025.

Fonte: CNJ (2022) ²⁰⁰

Por conseguinte, tanto na esfera federal, na estadual e na municipal as ações envolvendo tributos consomem cerca de 30% em média do acerto total de processos judiciais.

Dentre os processos de natureza tributária, os tributos que mais geram números expressivos no contencioso tributário são os impostos.

Gráfico 27 – Processos judiciais por espécie tributária

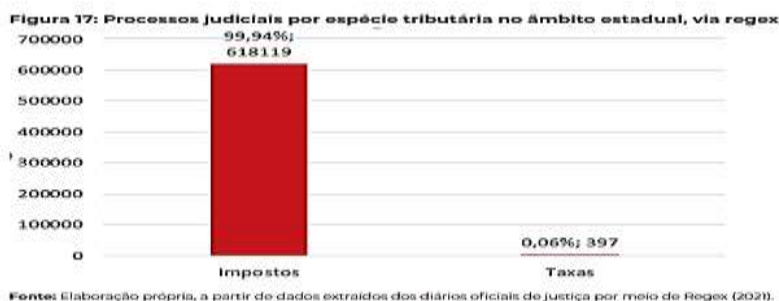


Fonte: CNJ (2022) ²⁰¹

²⁰⁰ CNJ. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

²⁰¹ CNJ. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

Gráfico 28 – Processos judiciais por espécie tributária no âmbito estadual



Fonte: CNJ (2022)²⁰²

Gráfico 29 – Processos judiciais por espécie tributária



Fonte: CNJ (2022)²⁰³

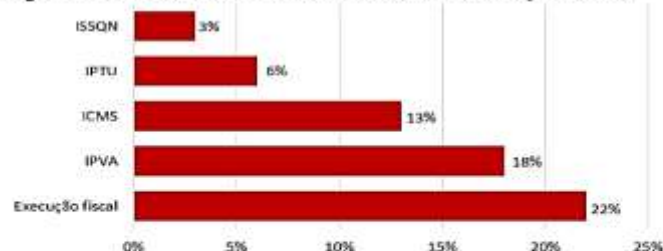
Quanto à esfera estadual, os impostos que mais sobrecarregam o judiciário local são o ICMS e o IPVA, além das já mencionadas execuções fiscais:

²⁰² CNJ. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

²⁰³ CNJ. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

Gráfico 30 – Temas com mais recorrência nos Tribunais de Justiça

Figura 58 – Temas com mais recorrência nos Tribunais de Justiça – DataJud



Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2020).

No âmbito federal, foi possível acessar os dados cadastrados no DataJud relativamente ao TRF1, TRF2 e TRF5. A identificação dos principais temas discutidos, também com o recorte dos dez temas mais frequentes em cada tribunal, está consolidada nas Tabelas de 148 a 150.

Fonte: CNJ (2022)

Portanto, o contencioso tributário ocupa de grande monta no acervo do poder judiciário, além de embaraçar os números no tocante à morosidade quando são inclusas as execuções fiscais. Logo, a alta carga tributária, sua complexidade e concentração em tributos indiretos cobra seu custo também no judiciário como um todo e nos tribunais estaduais em específico.

5.3 – Os reflexos da alta carga tributária e sua concentração em tributos indiretos ante a baixa taxa de retorno à população

Como já exposto linhas acima, os tributos servem para financiar o Estado, ou seja, custear a máquina pública, os salários dos agentes públicos, a defesa do país, segurança pública, serviços públicos em geral como saúde, educação etc. Segundo alguns agentes políticos, melhorar a vida da população.

Quando dos debates na constituinte que resultaria na atual

Constituição Brasileira, o tema social foi colocado em evidência, assim como o incremento do tamanho do Estado via de regra, pelo menos esta intenção fora positivada no texto da CF/88 como se encontra, por exemplo, no Arts. 6º, 193 e seguintes.

Por conseguinte, em que pese a boa intenção de alguns, foram criados serviços, despesas, novos órgãos públicos etc. sem lastro financeiro na ocasião, o que geraria o aumento substancial da carga tributária brasileira a partir de então e a continuidade da concentração nos tributos indiretos, como visto no capítulo 2.3 alhures.

Inclusive, tal fato é reconhecido no histórico discurso de promulgação da atual Constituição Federal de 1988 em 05 de outubro do mesmo ano pelo então presidente da Câmara dos Deputados e da Assembleia Nacional Constituinte o Sr. Ulysses Guimarães:

Recorde-se, alvissareiramente, que o Brasil é o quinto país a implantar o instituto moderno da **seguridade, com a integração de ações relativas à saúde, à previdência e à assistência social, assim como a universalidade dos benefícios para os que contribuam ou não**, além de beneficiar 11 milhões de aposentados, espoliados em seus proventos.²⁰⁴(Sem negrito no original)

Diante desse aumento do tamanho do Estado e das promessas de melhora de vida para a população na generalidade, sobretudo dos mais pobres, restou uma questão pendente: O IDH – Índice de desenvolvimento

²⁰⁴ BRASIL. Discurso proferido na sessão de 5 de outubro de 1988, publicado no DANC de 5 de outubro de 1988, p. 14380-14382. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/25-anos-da-constituicao-de-1988/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>. Acesso em 18 de jan. de 2025.

Humano²⁰⁵ - brasileiro tornou-se compatível com os países desenvolvidos e com carga tributária semelhante à brasileira após a CF/88? A resposta a esse questionamento é não.

O Brasil patina em 75º lugar com 0,755 no IDH atrás até de vizinhos latinos americanos como Argentina (40º - 0,836), Uruguai (52º - 0,793) e Chile (42º - 0,832), em que pese encontrar-se na média da OCDE em termos tributários como já visto em capítulos anteriores (vide capítulo 2.3).

Os melhores colocados no IDH aproximam-se de um inteiro como Noruega (1º - 0,944), Irlanda (6º - 0,916) e Estados Unidos (8º - 0,915). O último lugar pertence ao Níger (188º - 0,348), na África ocidental.²⁰⁶

O IDH é um índice da ONU que serve para indicar o desenvolvimento humano de um país, comparando-o a outros países no mundo e distinguindo exclusivamente do PIB per capita que tem natureza eminentemente econômica.²⁰⁷

Dentro dessa análise de PIB, IDH e Carga Tributária, o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – criou o índice de IRBES - Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade.

O IBPT obtém o IRBES desde 2011 somando a carga tributária em relação ao PIB de cada país com o seu respectivo IDH, chegando a um índice que aponta a proporção entre o percentual de tributos numa

²⁰⁵UNDP. O que é o IDH. Brasil, 2010. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/o-que-e-o-idh>. Acesso em 18 de jan. de 2025.

²⁰⁶UNDP. Ranking IDH Global 2014. 2015. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/idh-global-2014>. Acesso em 18 de jan. 2025.

²⁰⁷UNDP. O que é o IDH. Brasil, 2010. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/o-que-e-o-idh>. Acesso em 18 de jan. de 2025.

determinada sociedade e seu desenvolvimento humano correspondente. Há uma ponderação de 15% para a carga tributária e um peso maior de 85% para o IDH no somatório, visando evidenciar o desenvolvimento humano como mais representativo para o resultado do índice em tela. Para esse cálculo, leva-se em consideração os 30 países com alta carga tributária e o Brasil entre eles, mas como último classificado por anos seguidos no IRBES.²⁰⁸

Analisando o último estudo datado de 2022, mas atualizado em 2024 do IBPT, consegue-se ter uma noção ampla da realidade brasileira em termos de alta carga tributária e baixo retorno à população em termos de qualidade de vida proporcionado ou permitido pelo Estado brasileiro.

Dentre os 30 países analisado, a Irlanda é líder consecutivamente há seis anos seguidos. Países como a Suíça, Estados Unidos, Austrália e Coreia do Sul vêm logo em seguida, todos demonstrando que fazem melhor aplicação dos recursos públicos arrecadados via tributação do que o Brasil, vez que nesses países há melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos efetivamente.²⁰⁹

²⁰⁸ IBPT. Por que os recursos arrecadados no Brasil não retornam à população? São Paulo, 2022. <https://sites.ibpt.org.br/por-que-os-recursos-arrecadados-no-brasil-nao-retornam-a-populacao/>

²⁰⁹ IBPT. ESTUDO Sobre Carga Tributária/PIB x IDH 2024 – CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE). São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2024-calculo-do-irbes-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade/>. Acesso em 18 de jan. 2025.

Tabela 21 – Índice de retorno ao bem estar da sociedade - IRBES

DESCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	RANKING	ANO 2022	ANO 2022	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	C.T. SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK. ANTERIOR
IRLÂNDIA	26,96%	0,950	171,72	1º	1º
SUIÇA	27,20%	0,907	165,92	2º	2º
ESTADOS UNIDOS	27,79%	0,927	161,84	3º	4º
AUSTRÁLIA	29,50%	0,946	161,49	4º	3º
CORÉIA DO SUL	32,66%	0,929	157,17	5º	5º
ISLÂNDIA	34,90%	0,888	156,38	6º	7º
CANADÁ	33,28%	0,935	156,30	7º	6º
NOVA ZELÂNDIA	33,60%	0,938	155,95	8º	9º
URUGUAI	26,50%	0,83	155,78	9º	12º
ISRAEL	32,90%	0,915	154,94	10º	8º
REINO UNIDO	35,38%	0,94	154,31	11º	11º
JAPÃO	34,10%	0,92	153,99	12º	10º
REPÚBLICA TCHeca	33,90%	0,895	152,09	13º	14º
ESLOVÊNIA	37,40%	0,926	150,70	14º	16º
ALEMANHA	39,30%	0,959	150,56	15º	15º
LUXEMBURGO	38,60%	0,927	149,41	16º	17º
ESPANHA	37,50%	0,911	149,31	17º	20º
HUNGRIA	33,20%	0,851	149,16	18º	19º
SUECIA	41,30%	0,952	148,43	19º	21º
DINAMARCA	41,90%	0,952	147,74	20º	25º
ESLOVÁQUIA	34,80%	0,855	147,66	21º	23º
ARGENTINA	34,40%	0,849	147,61	22º	13º
NORUEGA	44,30%	0,966	146,17	23º	18º
FRANÇA	42,10%	0,935	146,06	24º	27º
FINLÂNDIA	43,00%	0,942	145,62	25º	26º
ITÁLIA	40,96%	0,906	144,98	26º	28º
BELGICA	42,40%	0,929	144,44	27º	22º
ÁUSTRIA	43,10%	0,926	144,15	28º	29º
GRÉCIA	41,00%	0,893	143,76	29º	24º
BRASIL	32,39%	0,760	142,35	30º	30º
CARGA TRIBUTÁRIA 2022 - FONTE OCDE					
IDH 2022 FONTE - ONU					

Fonte: IBPT (2024) ²¹⁰

Da tabela logo acima, percebe-se que, dos cinco primeiros colocados, somente a Coréia do Sul tem CTB maior que 30%, todos os demais gravitam em torno dos 20%. O primeiro lugar, a Irlanda, apenas

²¹⁰IBPT. ESTUDO Sobre Carga Tributária/PIB x IDH 2024 – CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE). São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2024-calculo-do-irbes-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade/>. Acesso em 18 de jan. 2025.

20,90%.

Em relação à última posição do Brasil, transcreve-se o que o próprio IBPT diz a respeito:

O Brasil, com arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores,

figura mais uma vez como ÚLTIMO, ficando atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai (9º) e Argentina (22º). Provavelmente estaria também atrás do Chile, que por ter carga tributária bem mais baixa, não faz parte desse ranking.

Desde 2011, com a primeira edição do IRBES pelo IBPT, o Brasil mantém-se no 30º lugar (último) do *ranking*, sem alteração na posição ao longo dos anos. Isto demonstra, inequivocamente, que a alta carga tributária brasileira e sua arrecadação resultante continuam sendo mal utilizadas. Recordando que a alta CTB aqui é compatível com diversos países desenvolvidos como Reino Unido, França e Alemanha, porém sem corresponder ao IDH desses citados países, visto que o índice de desenvolvimento humano nacional indica uma classificação deficiente.²¹¹

A próxima tabela do IBPT traz o histórico do IRBES desde 2011, a qual sofreu algumas alterações no tocante ao primeiro lugar que variou dos EUA, para Austrália, Suíça e finalmente a Irlanda. Contudo, manteve a constate última classificação do Brasil.

²¹¹IBPT. ESTUDO Sobre Carga Tributária/PIB x IDH 2024 – CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE). São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2024-calculo-do-irbes-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade/>. Acesso em 18 de jan. 2025.

Tabela 22 – Evolução IRBES Brasil

DATA DA EDIÇÃO	IRBES BRASIL	COLOCAÇÃO	PAÍS LÍDER	IRBES PAÍS LÍDER
08/06/2011	134,02	30º	EUA	168,15
16/01/2012	135,83	30º	AUSTRÁLIA	164,18
22/11/2012	134,61	30º	AUSTRÁLIA	164,53
16/03/2013	135,63	30º	EUA	165,78
13/03/2014	135,34	30º	EUA	164,67
15/05/2015	137,94	30º	AUSTRÁLIA	162,91
05/04/2017	140,48	30º	SUIÇA	163,46
12/06/2018	139,14	30º	IRLANDA	167,01
12/06/2019	140,13	30º	IRLANDA	168,51
06/10/2020	139,19	30º	IRLANDA	169,43
03/10/2022	142,29	30º	IRLANDA	168,94
10/09/2023	140,11	30º	IRLANDA	171,06
30/04/2024	142,35	30º	IRLANDA	171,72

Fonte: IBPT (2024) ²¹²

Por conseguinte, os argumentos levantados e muitos positivados no texto constitucional, durante a constituinte de 1987/1988, de que o aumento substancial do Estado brasileiro geraria mais benefícios à população, em especial os mais pobres, a ponto de elevar efetivamente o desenvolvimento humano nacional ao patamar equivalente ao dos países desenvolvidos restou frustrado após mais 36 anos de vigência da CF/88. A exceção coube ao aumento efetivo da carga tributária brasileira que equivale, como visto, ao da média da OCDE e ao nível de vários países desenvolvidos.

²¹²IBPT. ESTUDO Sobre Carga Tributária/PIB x IDH 2024 – CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE). São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2024-calculo-do-irbes-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade/>. Acesso em 18 de jan. 2025.

5.4 – Os reflexos da alta carga tributária e sua concentração em tributos indiretos ante a alta taxa de desocupação e informalidade e baixa renda média

Conforme visto no subitem 2.5.1 acima, a alta carga tributária e sua concentração nos tributos indiretos sufoca a economia, condenando o Brasil a uma baixa taxa de crescimento econômico por décadas seguidas, quando não está em intervalos de recessão fruto de políticas públicas equivocadas e altamente centradas na intervenção econômica.

Ademais, ficou registrado que a alta e concentrada CTB também embaraça o funcionamento do Poder Judiciário com o excesso de demandas tributárias e execuções fiscais que ferem o princípio constitucional da duração razoável dos processos, além proporcionar baixa taxa de retorno e qualidade dos serviços prestados pelo Estado ao pagador da pesada conta tributária.

Agora será visto como também há influencia na alta taxa de desocupados, informais e na renda média no Brasil. Recordando, também, que o IBGE vive uma crise interna entre o seu presidente indicado politicamente pelo governo e diretores e servidores de carreira; inclusive há quem aponte possível perda de credibilidade de seus números e estatísticas ante essas mudanças realizadas desprovidas de critérios técnicos.²¹³²¹⁴

²¹³ Revista Oeste. Em resposta a Pochmann, sindicato do IBGE afirma que não vai se intimidar com ameaças e ilações. 2025. Disponível em: <https://revistaeste.com/politica/em-resposta-a-pochmann-sindicato-do-ibge-afirma-que-nao-vai-se-intimidar-com-ameacas-e-ilacoes/>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²¹⁴ CNN. “Escolha de Pochmann para o IBGE é um perigo para as estatísticas”, diz Bacha. São Paulo. Disponível em:

De toda forma, os dados oficiais serão utilizados, pois análises profundas sobre a veracidade ou manipulação dos números e estatísticas fogem aos critérios desta dissertação. Contudo, alguns dados poderão ser confrontados com outras instituições que, pelo menos, corroboram que o número de pessoas sem emprego, sem trabalho formal e/ou desocupadas é muito grande e retrata uma economia contida ao longo dos anos fruto da escorchantes carga tributária alta e concentrada nos tributos indiretos principalmente.

O Brasil tem uma população estimada de 212,6 milhões de pessoas até 29 de agosto de 2024.²¹⁵ Dessas, cerca de 176,4 milhões são pessoas em idade para trabalhar, ou seja, maiores de 14 anos. Pessoas na força de trabalho são 110 milhões, que correspondem as pessoas que estão disponíveis ao trabalho, incluindo as ocupadas (103 milhões de pessoas) e as desocupadas (7 milhões de pessoas). Pessoas fora da força de trabalho são 66,4 milhões, correspondendo àquelas que não estão trabalhando e nem procuram por emprego.²¹⁶

Por conseguinte, percebe-se que apenas 48,45% da população brasileira efetivamente trabalha, ao passo que 51,55% não possui atividade

<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/escolha-de-pochmann-para-o-ibge-e-um-perigo-para-as-estatisticas-diz-bacha/>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²¹⁵ Agência IBGE notícias. População estimada do país chega a 212,6 milhões de habitantes em 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²¹⁶ IBGE. Indicadores IBGE Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Divulgação Especial Medidas de Subutilização da Força de Trabalho no Brasil 3º trimestre de 2024. 2024. Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_d_e_Domicilios_continua/Trimestral/Novos_Indicadores_Sobre_a_Forca_de_Trabalho/pnadc_202403_trimestre_novos_indicadores.pdf. Acesso em 05 de dez. de 2024.

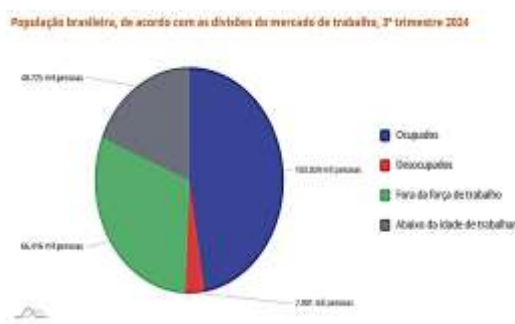
laborativa; logo a carga tributária é suportada, em tese, pela menor parte da população.

Dos que estão ocupados, cerca de 38,8%, cerca de 40 milhões de pessoas (39.964 milhões aproximadamente) até 2024 estão no mercado informal.²¹⁷

Segundo o IBGE, são considerados informais os que estão empregados no setor privado, porém sem vínculo formal, empregados domésticos sem formalidade, empregadores/empreendedores sem registro de CNPJ, trabalhadores por conta própria sem CNPJ e trabalhadores que auxiliam seus familiares sem rendimento.²¹⁸

O Gráfico abaixo traz uma visão panorâmica do cenário brasileiro no tocante à ocupação e desocupação em geral:

Gráfico 31 – População brasileira de acordo com divisões do mercado de trabalho



²¹⁷Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://data.worldbank.org/?locations=BR-CL-DE-JP-US>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²¹⁸Agência IBGE Notícias. Pesquisa revela retrato inédito do mercado de trabalho do interior do país. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25066-pesquisa-revela-retrato-inedito-do-mercado-de-trabalho-do-interior-do-pais>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Fonte: IBGE (2024) ²¹⁹

Tanto no tocante à informalidade como dos que estão desocupados há uma grande variação a depender da região e do estado no Brasil. O quadro abaixo do IBGE traz diversas discrepâncias:

Tabela 23 – Taxa de desocupação por UF

Taxa de desocupação, por UF, frente ao trimestre anterior (%) - 3º trimestre de 2024			
UF	2T 2024	3T 2024	situação
Rio Grande do Norte	9,1	8,8	→
Distrito Federal	5,7	6,5	→
Sergipe	9,1	8,4	→
Amapá	5,0	8,3	→
Amazonas	7,9	8,1	→
Piauí	7,6	8,0	→
Paraíba	8,6	7,8	→
Alagoas	8,1	7,7	→
Maranhão	7,3	7,6	→
Acre	7,3	7,4	→
Pará	7,4	6,9	→
Ceará	7,6	6,7	→
Roraima	7,1	6,2	→
São Paulo	6,4	6,0	→
Goiás	5,2	5,1	→
Tocantins	4,3	5,0	→
Minas Gerais	5,3	5,0	→
Espírito Santo	4,5	4,1	→
Paraná	4,4	4,0	→
Mato Grosso do Sul	3,8	3,4	→
Santa Catarina	3,3	3,8	↓
Brasil	6,9	6,4	↓
Rio Grande do Sul	5,9	5,1	↓
Pernambuco	11,5	10,5	↓
Mato Grosso	3,3	2,2	↓
Rio de Janeiro	5,6	5,5	↓
Rondônia	3,3	2,1	↓
Bahia	11,1	9,7	↓

Fonte: IBGE (2024) ²²⁰

²¹⁹ IBGE. O que é desemprego. 2024. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/desemprego.php>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²²⁰ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Gráfico 32 – Taxa de desocupação no Brasil e nas grandes regiões (2024)



Fonte: IBGE (2024) ²²¹

Do quadro e gráfico logo acima, encontra-se que o Nordeste brasileiro possui o maior percentual de pessoas desocupadas, ao passo que o Centro-Oeste e o Sul o menor. O Sudeste fica no intermédio.

Analisando os dados do IBGE em relação aos que estão empregados no setor privado com carteira assinada, o Brasil tem 73,1% dos ocupados devidamente registrados. Olhando para os estados, o percentual varia muito a depender da região em relação ao índice nacional.²²²

²²¹ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²²² Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Gráfico 33 – Percentual de empregados com carteira entre os empregados do setor privado, por UF

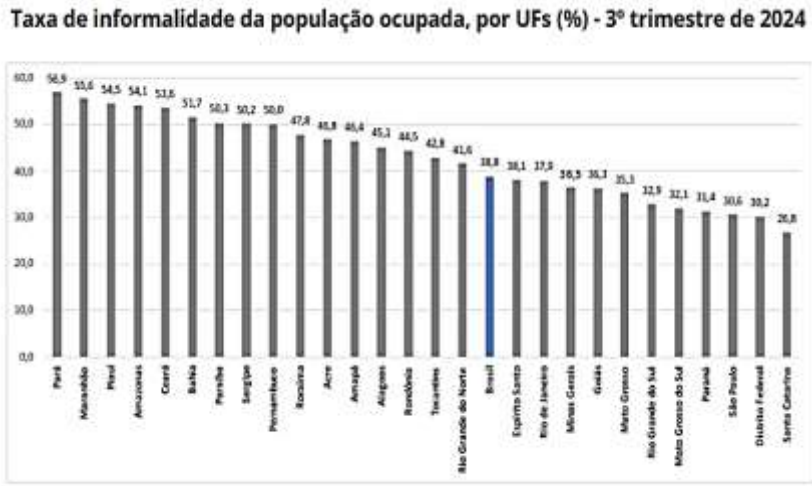
País	Casos Totales
Brazil	871,800
Mexico	311,000
Colombia	275,000
Peru	250,000
Argentina	210,000
Chile	190,000
Venezuela	180,000
Ecuador	170,000
Paraguay	160,000
Uruguay	150,000
Costa Rica	140,000
Guatemala	130,000
Honduras	120,000
Nicaragua	110,000
Panamá	100,000
El Salvador	90,000
Bolivia	80,000
Puerto Rico	70,000
Paraguay	60,000
Uruguay	50,000
Costa Rica	40,000
Guatemala	30,000
Honduras	20,000
Nicaragua	10,000
Panamá	5,000
El Salvador	2,000

Das informações acima, conclui-se que, dentre as pessoas que

²²⁴ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

laboram no setor privado, os estados do Maranhão e Piauí, os mais pobres da federação, são os de menor taxa de formalidade, o que não causa surpresa.

Gráfico 34 – Taxa de informalidade da população ocupada, por UF



Fonte: IBGE (2024) ²²⁵

Quanto à informalidade, a taxa nacional patina próximo aos 40% da população ocupada, mas também sofre muita variação a depender da região e do estado.

O Pará, no Norte do país, ocupa a primeira posição com 56,9%, seguindo de pertinho pelo Maranhão 55,6% e Piauí com 54,5%, ambos no

²²⁵ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Nordeste Brasileiro. Pernambuco fica com 50,0%. O Sul, Centro-Oeste e Sudeste com as menores taxas, figurando Santa Catarina com 26,8%, Distrito Federal com 30,2% e São Paulo com 30,6%.²²⁶

Importante destacar a importância do grau de instrução para os percentuais de desocupados. Ou seja, quanto mais instrução/qualificação, menor será o percentual de pessoas desprovidas de ocupação, o que seria justamente o esperado. Segundo o IBGE, as pessoas com ensino médio incompleto possuem 10,8% a mais na taxa de desocupação do que as demais pessoas com graus mais elevados de instrução. As que possuem curso superior incompleto têm taxa de 7,2% e as que concluíram a graduação superior apenas 3,2%, o que é menos da metade das primeiras.²²⁷

Dentro da análise de taxa de ocupação, desocupação e informais, um dado muito importante precisa de analisado: o rendimento médio do brasileiro, sobretudo em comparação a outros países.

O IBGE aponta o rendimento médio brasileiro real mensal habitual em R\$ 3.227,00 (três mil duzentos e vinte e sete reais) no segundo trimestre de 2024. Contudo, ele também varia entre as regiões do país.²²⁸

²²⁶ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufts-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²²⁷ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufts-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²²⁸ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em:

Nas Grandes Regiões, o Nordeste apareceu com a menor (R\$ 2.216), seguido do Norte (R\$ 2.482). As maiores rendas, via de regra, encontram-se no Centro-Oeste em primeiro (R\$ 3.683), seguido do Sudeste (\$ 3.656) e em terceiro o Sul (R\$ 3.577).²²⁹

Como comparação, a renda média de um trabalhador americano em 2023 foi de US\$ 66.621,80/ano. O que dá cerca de USD 5.551,82/mês.²³⁰ O trabalhador japonês teve renda média de 4,61 milhões de ienes em 2024²³¹, o que a conversão para dólares americanos deu US\$ 29.644,78.²³² Já um trabalhador alemão recebeu EUR\$ 45.358,00 em 2024²³³, o que em dólares americanos dá US\$ 47.288,21.²³⁴

<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²²⁹ Agência IBGE notícias. PNAD Continua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²³⁰ SSA: The United States Social Security Administration. Índice de Salário Médio Nacional. 2024. Disponível em: <https://www.ssa.gov/oact/cola/AWI.html>. Acesso em: 21 de jan. de 2025.

²³¹ *National Tax Agency*. II Assalariados que trabalharam durante todo o ano 1 salário médio. 2024. Disponível em: https://www.nta-go-jp.translate.google/publication/statistics/kokuzeicho/minkan2000/menu/03.htm?_x_tr_sl=j&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²³² Google Finanças. Iene japonês a Dólar americano. Disponível em: <https://www.google.com/finance/quote/JPY-USD?sa=X&ved=2ahUKEwi7wbmA4leLAXVjpZUCHTITPRIQmY0JegQIHRAu>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

²³³ *Deutsche Rentenversicherung*. Rendimento médio. Disponível em: <https://www.deutsche-rentenversicherung.de/SharedDocs/Glossareintraege/DE/D/durchschnittseinkommen.html>. Acesso em 21 de jan. 2025.

²³⁴ Google Finanças. Euro a Dólar americano. Disponível em: <https://www.google.com/finance/quote/EUR-USD?sa=X&ved=2ahUKEwia4uKt7YeLAXWcLrkGHVudKXsQmY0JegQIHBAu>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Da confrontação acima, O Brasil encontra-se com renda anual média de R\$ 38.724,00/ano (R\$ 3.227,00 X 12), o que dá US\$ 6.407,02/ano no câmbio de hoje do Banco Central do Brasil.²³⁵ Logo, a renda do trabalhador brasileiro é cerca de dez vezes menor que um similar americano, quase cinco vezes menos a de um japonês e sete vezes abaixo de um alemão.

No entanto, conforme visto no capítulo 2.3 alhures e repisada aqui, a carga tributária no Brasil é alta, em que pese a baixa renda nacional, e altamente concentrada nos tributos indiretos, sufocando a economia.

²³⁵Banco Central do Brasil. Conversor de Moedas. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/conversao>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

CAPÍTULO 06

MARCO METODOLÓGICO

6. MARCO METODOLÓGICO

O marco metodológico é um conjunto de regras e padrões que norteiam um trabalho científico, garantindo a credibilidade dos resultados obtidos. Numa tentativa de destrinchar o afirmado, pode-se comparar, analogamente, a um catálogo, o qual serve de orientação para o observador seguir fielmente. Dessa maneira, o pesquisador/observador poderá elaborar suas observações, estudos e conclusões de maneira ordenada e compreensível para terceiros. Assim, visando a coesão de suas averiguações, o observador/pesquisador o tem como ponto de partida e orientação durante sua caminhada para que os seus objetivos sejam alcançado e tenham solidez nas respostas encontradas.

Neste contexto, o marco metodológico é fundamental não só para o caminho do observador/pesquisador atual, durante seu desenvolvimento, mas também para os próximos observadores/pesquisadores científicos que possam ter uma base e um esquema para suas próprias pesquisas como a presente.

6.1 Tipo de Pesquisa

Na presente dissertação, o método da pesquisa empregado foi o exploratório, o bibliográfico em evidência e o documental.

a) Pesquisa Exploratória

Em face desta dissertação ser intrinsecamente lastreada em pesquisa bibliográfica, houve uma investigação por autores que

abordassem temas pertinentes ao assunto central desta. De toda forma, sobremodo diante do incipiente domínio do tema em seu início, procurou-se aprofundar a análise dos pontos objetos deste assunto para se obter valor científico nos mesmos durante seu desenvolvimento.

A pesquisa exploratória, portanto, também pode ser caracterizada como uma consulta sem uma diretriz fixa, utilizando-se uma interpelação mais qualitativa.

Estes escritos objetivam anunciar quanto alta e pesada é a carga tributária bruta do Brasil, ainda que comparada com a países ricos e desenvolvidos. Por conseguinte, restou demonstrado que o custo do Estado brasileiro é muito alto a ponto de torna-se um estorvo para crescimento econômico dos trabalhadores deste país, sobretudo os mais pobres. Percentual significativo da renda das pessoas são gastos com os sufocantes tributos, sem, contudo, retorno adequado aos contribuintes.

A par disso tudo, outro problema surge com a já constatada alta carga tributária nacional: a sua concentração em tributos sobre o consumo. Ou seja, o problema não se resume a redução de impostos em geral, mas também a simplificação, transparência a trasladação do foco central dos tributos indiretos para os diretos e de cunho pessoal no atual sistema.

Assim, plausível um sistema tributário justo, eficiente e leve, que financie não só as contas do Estado como um todo, como principalmente colocasse em plena eficácia o princípio da capacidade contributiva em atendimento à dignidade humana de todos os cidadãos pagadores de tributos.

b) Pesquisa Bibliográfica

É uma espécie de pesquisa comumente utilizado pelos discentes em seus estudos científicos. Boa parte das teses de mestrado e doutorado possuem raiz em pesquisas bibliográficas. Dessa maneira, os trabalhos acadêmicos são frutos de informações retiradas de artigos científicos, livros e revistas científicas através de pesquisas efetivadas, cujos conhecimentos são expostos no texto em forma de citações longas, curtas, diretas e indiretas.

c) Pesquisa Documental

Segundo Fonseca (2002, p.32) a pesquisa documental “recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc”.

A pesquisa documental utiliza-se de fontes primárias, ou seja, dados e informações que ainda não foram analisados de forma científica. Dessa forma, tem objetivos definidos, podendo ser um excelente complemento à pesquisa bibliográfica; abrindo oportunidade de análises qualitativas e quantitativas sobre dados numéricos exemplificativamente.²³⁶

²³⁶UFMG. O que é pesquisa documental? 2021. Disponível em: <https://biblio.direito.ufmg.br/?p=5114>. Acesso em 06 de fev. de 2025.

6.2 Etapas da Pesquisa

Esta dissertação teve fundamento em pesquisas de natureza bibliográfica, exploratória e documental.

Cada etapa teve sua atenção, sendo, ao final, unidas com o mesmo fim de desenvolver e concluir este trabalho científico.

Em particular na fase exploratória, tentou-se inicialmente definir o tema, delimitando-o de forma mais didática possível, a partir daí começou-se a selecionar as leituras e materiais de pesquisa mais familiarizados com o tema visando os objetivos propostos.

No tocante a etapa bibliográfica, procurou-se separar livros, autores e artigos científicos pertinentes e já consagrados, ambos ligados ao tema central.

Em relação à pesquisa documental buscou-se dados e informações primárias de órgãos oficiais e de organismos internacionais de renome, ainda que esses números/referências não tenham sido objetos de análises acadêmicas, mas guardam pertinência com o tema e possuem salutar utilidade em semelhança à pesquisa bibliográfica.

6.3 Critérios de Inclusão e Exclusão

Para um trabalho coeso, objetivo e fundamentado é imprescindível a eleição de critérios que decorram na inclusão ou exclusão de dados e informações colhidos ao longo da pesquisa científica.

Por conseguinte, ter claros esses parâmetros de pesquisa ajudam a alcançar os objetivos e manter o foco no tema proposto.

No tocante ao tema desta dissertação, além do sentimento pessoal

vivenciado no dia a dia de um cidadão comum, trabalhador e pagador dos seus tributos, também pode ser somado a experiência de ter estudado no exterior e conhecido países onde a carga tributária era sensivelmente menor que a brasileira e um visível melhor desenvolvimento social em correspondência.

Arelado a essa sensação visível de caráter prático, pode-se colher opiniões de diversos economistas, tributaristas e renomados juristas sobre alta, complexa, injusta e desproporcional carga tributária brasileira.

Desse jeito, foi sendo selecionando o material mais adequando aos objetivos aqui demonstrados.

6.4 Instrumento de Coletas de Dados

Após a etapa anterior inclusão e exclusão de dados e informações relativas aos propósitos deste trabalho, foi reunido livros, artigos científicos, artigos jurídicos e econômicos de revistas científicas, dados primários de órgãos oficiais e instituições internacionais internacionalmente reconhecidas, além de sites consagrados sobre o tema.

Com a reunião de todos esses elementos, deu-se andamento ao desenvolvimento desta, com o foco em demonstrar a alta da carga tributária brasileira ao longo dos anos e em evidência após a CF/88. Com o andar da carruagem, também foi revelado que os tributos nacionais são extremamente concentrados sobre o consumo e isso acarreta diversas consequências na economia, na renda familiar, na disponibilidade de emprego formal, no funcionamento do judiciário e na vida as pessoas em geral.

6.5 Análise e Interpretação dos Dados

A análise e interpretação dos dados não é uma tarefa simples. As vezes o mero transcrever uma informação pode desvirtuar o sentido empregado.

Assim, tentou-se reunir as fontes mais confiáveis, em que pese suas limitações, com a análises de agentes respeitáveis e reconhecidos nos meio acadêmico para atingir os objetivos e conclusões.

CAPÍTULO 07

RESULTADOS E DISCUSSÕES

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Durante o desenvolvimento desta dissertação, sobretudo nos capítulos 3, 4 e 5, dados oficiais da Receita Federal, do IPEA e do IBGE foram citados, além de informações de órgãos internacionais como FMI, Banco Mundial e OCDE. Informações essas contidas em detalhes nos capítulos que a integram.

Em relação ao capítulo 2, percebeu-se que a origem do tributo ao longo da história deu-se em face de questões bélicas, ou seja, basicamente a sociedade primitiva da época contribuía para a sua defesa de momento, cessando a exação assim que o conflito era superado. Contudo, com a complexidade das sociedades aumentando, os tributos foram sendo perenizados e incrementados na proporção do crescimento do tamanho do Estado.

O Brasil teve sua base tributária registrada desde o descobrimento, passando por várias fases desde então. Como característica marcante, ficou comprovado que a carga tributária brasileira tendeu a incrementos constantes ao longo dos anos com o respectivo beneficiamento de setores com influência governamental em detrimento da maioria dos pagadores de impostos.

No tocante ao capítulo 2, definiu-se o conceito de tributo, sua natureza, as espécies tributárias, suas finalidades e as classificações relevantes para esta dissertação. Em evidência, pode-se apontar o âmago na distinção entre tributos diretos e tributos indiretos.

O primeiro reside naqueles onde há uma união entre o contribuinte

de direito e do contribuinte de fato na mesma pessoa, ou seja, o ônus tributário é, em tese, suportado pelo mesmo sujeito passivo. Ao passo que os tributos indiretos são aqueles que possuem o atributo da transferência do encargo financeiro para terceiros diferentes do contribuinte de direito. Em outras palavras, o contribuinte previsto na lei repassa o peso do tributo ao contribuinte de fato que é efetivamente quem suporta o pagamento.

Na sequência, constatou-se no capítulo 3, através de estatísticas e dados oficiais, além de estudos de economistas renomados e artigos pertinentes, que a carga tributária bruta sempre foi ascendente desde seu registro. Em particular, percebeu-se um salto em sua evolução recente após a Constituição Federal de 1988.

Além disso, a arrecadação tributária brasileira é concentrada no ente federal, em prejuízo aos Estados, Municípios e o Distrito Federal igualmente participantes da federação.

No mais, o país tem uma alta CTB em relação aos países membros da OCDE e até mesmo em comparação com seus vizinhos na América Latina e Caribe.

Também ficou demonstrado que o Brasil concentra seus tributos sobre o consumo de bens e serviços e folha de salário, diferentemente dos países desenvolvidos que focam nos tributos sobre patrimônio e sobre renda principalmente.

Neste contexto, ficou evidente que os países desenvolvidos possuem uma renda per capita e média muito superiores à brasileira, contudo cobram menos tributos sobre o consumo e em geral. Em oposição, os consumidores nacionais possuem muito menos recursos habitualmente,

mas pagam mais tributos em proporção sobre os mesmo bens e serviços que os dos países desenvolvidos em referência. A razão encontra eco na forma, na intensidade e na extensão dos tributos nacionais.

Como consequência da alta e complexa CTB, os mais pobres arcam, proporcionalmente, com maior ônus tributário que as pessoas de maior renda em uma regressividade tributária evidente; bem como resulta num crescimento econômico baixo e até negativo nas últimas décadas e toda repercussão que isso gera na qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros.

Dando sequência ao que já fora ventilado logo acima, o capítulo 4 trouxe à baila a continuação alta CTB, em particular o desconforme peso dos tributos sobre os mais pobres, a desequilibrada participação dos tributos indiretos e sua natural regressividade tributária na arrecadação como um todo mesmo após a EC nº 132/2023.

Dentro desta visão de encargo financeiro suportado pelos contribuintes diante do baixo retorno fornecidos pelo Estado brasileiro, encontra-se o princípio da dignidade humana na seara tributária. Esta pode ser apontada como um mínimo existencial que cada ser humano precisa para viver com dignidade, o que é maior do que meramente sobreviver segundo Luís Roberto Barroso.

Neste contexto, o princípio da capacidade contributiva vem como corolário da justiça fiscal. Ou seja, a personalização do tributo gera uma dosagem adequada à realidade individual de cada contribuinte, maximizando o princípio da igualdade e do tratamento desigual para os desiguais. Tais objetivos são factíveis com o foco nos tributos diretos, em

particular sobre a renda, como costuma ocorrer nos sistemas tributários dos países desenvolvidos e de alto índice de desenvolvimento humano em referência.

No caso brasileiro, a alta e complexa carga tributária pesa desproporcionalmente mais sobre os mais pobres do que sobre os mais ricos, desequilibradamente fruto da concentração dos os tributos indiretos em detrimento dos diretos sobre a renda no sistema tributário nacional. O baixo IDH em proporção é um dos reflexos direto disso.

A reforma tributária em implantação decorrente da referida emenda constitucional não tem por objetivo alterar esta realidade. Seus focos residem na simplificação da legislação e em mais transparência ao sistema, além de manter a arrecadação atual a todo custo. Tanto que a criação do IVA nacional terá a característica de ter a maior alíquota do mundo entre os países que o adotam e este será o carro chefe do conjunto tributário pátrio, salientando que o mesmo é um tributo indireto por excelência e, portanto, possui a natural regressividade inata dos tributos indiretos.

Já no capítulo 5, ficou demonstrado, em complementação ao exposto nos demais capítulos, que a alta, complexa e concentrada carga tributária nos tributos indiretos sobre o consumo acarreta influências negativas sobre o judiciário, sobre a baixa taxa de retorno à população e até sobre a alta taxa de desocupação e informalidade entre pessoas em idade laboral.

Ao se debruçar sobre artigos de renomados economistas, ficou aclarado que a economia brasileira vem crescendo pouco ou quase nulo ao longo das últimas décadas, justamente o mesmo período do acréscimo da

CTB. O crescimento econômico gera, indubitavelmente, um aumento na arrecadação de tributos sem a necessidade de aumentá-los em proporção, o que pode e deve ser fator primordial na melhora dos índices de IDH nacional.

Outra consequência pode ser observada no judiciário, visto que a atual CTB e toda sua complexidade correlata geram muitos conflitos tributários, os quais acabam congestionando o contencioso judicial. Segundo dados do CNJ, as querelas tributárias envolvem cerca de 40% do total do acervo.

Ademais, em que pese mais de um terço de tudo o que é produzido ser retirado da sociedade em forma de tributos, a taxa de retorno à população é reduzida. O Brasil possui IDH mediano abaixo até de países latino-americanos como a Argentina, Uruguai e Chile, mesmo cobrando muito mais de seus cidadãos em impostos desproporcionalmente.

O IBPT criou o índice IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade), no qual são analisados desde 2011 critérios como carga tributária e a classificação do IDH de cada país em análise. O Brasil figura em último lugar em todos eles, até o mais atual de 2022. Logo, a alta CTB nacional não está gerando melhoras substanciais na população brasileira, em especial os mais necessitados como se observou nos capítulos 3 e 4. O Estado brasileiro aumentou de dimensão sem corresponder às expectativas dos contribuintes.

Além da pobreza, desenvolvimento social precário e baixos rendimentos de boa parte da população, esta ainda sofre com serviços públicos de baixa qualidade ou a ausência deles por completo; sem

esquecer que o atual quadro de baixo crescimento econômico tem por causa principal o peso do custo estatal, o qual impossibilita um crescimento vigoroso e sustentável da economia como um todo por um período razoável.

No encerro de referido capítulo, captou-se a alta carga tributária e sua concentração nos tributos indiretos em sincronia com a elevação da taxa de desocupados e informais, além da manutenção do quantitativo do que percebem uma renda média baixa entre os ocupados. Ou seja, baixos rendimentos em oposição à alta tributação.

O Brasil, segundo o último censo de 2024, tem cerca de 212,6 milhões de habitantes, 176,4 milhões de pessoas em idade para trabalhar, das quais apenas 110 milhões estão disponíveis ao trabalho e somente 103 milhões efetivamente ocupadas. Além desses dados, restou apurado segundo o IBGE a existência oficial de 7 milhões de pessoas desocupadas e 66,4 milhões que não estão trabalhando e nem procuram por trabalho (73,4 mi. no total).

Como consequência, 51,55% das pessoas não possuem atividade laboral, ao passo que a menor parte, cerca de 48,45%, são as que trabalham em patamar nacional, sendo cediço que há divergências salientes entre as regiões do país (Norte/Nordeste e Sul, Sudeste e o Centro-Oeste).

Do total dos que laboram (103 milhões), cerca de 38,8% (ao redor de 39.964 milhões de pessoas) estão na informalidade. O Pará, no Norte do país, ocupa a primeira posição com 56,9%, seguindo de pertinho pelo Maranhão 55,6% e Piauí com 54,5%, ambos no Nordeste Brasileiro. Pernambuco fica com 50,0%. O Sul, Centro-Oeste e Sudeste com as

menores taxas, figurando Santa Catarina com 26,8%, Distrito Federal com 30,2% e São Paulo com 30,6%.²³⁷

Ademais, como já apontado acima, a renda média nacional é baixa, sobretudo em comparação aos países com a carga tributária menor e equivalente à brasileira.

O IBGE aponta o rendimento médio brasileiro real mensal habitual em R\$ 3.227,00 (três mil duzentos e vinte e sete reais) no segundo trimestre de 2024. Contudo, ele também varia entre as regiões do país.

Nas Grandes Regiões, o Nordeste apareceu com a menor (R\$ 2.216), seguido do Norte (R\$ 2.482). As maiores rendas, via de regra, encontram-se no Centro-Oeste em primeiro (R\$ 3.683), seguido do Sudeste (R\$ 3.656) e em terceiro o Sul (R\$ 3.577). De toda forma, são baixas no geral.

Como comparação, a renda média de um trabalhador americano em 2023 foi de US\$ 66.621,80/ano. O que dá cerca de USD 5.551,82/mês. O trabalhador japonês teve renda média de 4,61 milhões de ienes em 2024, o que a conversão para dólares americanos deu US\$ 29.644,78. Já um trabalhador alemão recebeu EUR\$ 45.358,00 em 2024, o que em dólares americanos dá US\$ 47.288,21.

Da confrontação acima, O Brasil encontra-se com renda anual média de R\$ 38.724,00/ano (R\$ 3.227,00 X 12), o que dá US\$ 6.407,02/ano no câmbio de hoje (21.01.2025) do Banco Central do Brasil.

²³⁷ Agência IBGE notícias. PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/41929-pnad-continua-trimestral-desocupacao-recua-em-7-das-27-ufs-no-terceiro-trimestre-de-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Logo, a renda do trabalhador brasileiro é cerca de dez vezes menor que um similar americano, quase cinco vezes menos a de um japonês e sete vezes abaixo de um alemão

Ou seja, o brasileiro ganha pouco em comparação, mas paga muitos tributos em relação aos países desenvolvidos e isso se reflete na classificação do IDH respectivo.

Portanto, os dados oficiais e não oficiais, estatísticas, tabelas, gráficos e informações foram importantes para demonstrar a alta CTB e sua concentração em tributos indiretos e seu reflexo no baixo desenvolvimento social.

Com a reunião dessas referências e o cruzamento desses dados, além de opinião de renomados juristas e economistas, os objetivos puderem ser alcançados e as respostas encontradas com bases científicas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O início desta dissertação tentou-se trazer luz sobre a origem dos tributos no mundo e no Brasil em específico. Assim, buscou-se o germe histórico e como a tributação passou de temporária para perene ao ser incorporada ao poder estatal.

Foi visto, também, o conceito de tributo, sua natureza, classificação e a previsão no atual ordenamento jurídico pátrio. Em brevidade, foi analisado a atual reforma tributária e seus efeitos.

Após, foi discorrido sobre a trajetória sempre de alta da carga tributária bruta, a qual sempre foi ascendente, porém sofreu um aumento mais consistente após a CF/88.

Passando a analisar as consequências da alta CTB nacional e sua concentração nos tributos indiretos, restou constatado que o princípio tributário da capacidade contributiva está ligado ao princípio constitucional da dignidade humana no enfoque tributário.

Ademais, os pesados tributos e sua demasiada afluência nos tributos sobre o consumo geram distorções na economia como um todo, sufocando seu crescimento há décadas e sopesando desproporcionalmente sobre os mais pobres comumente.

No atual ritmo de crescimento estatal, aumentos de tributos e endividamento público, a justiça intergeracional estará seriamente comprometida em pouquíssimo tempo; visto que as próximas gerações herdarão ainda mais dívidas e uma carga tributária substancialmente maior que a atual. Recordando que os benefícios/retornos estatais são escassos e

de qualidade duvidosa, como ficou registrado alhures, sendo indicado também um redimensionamento do Estado que precisa ser economicamente sustentável e favoreça uma efetiva melhora social a ponto de elevar a classificação cristalizada do IDH pátrio.

Além de tudo esse atravancamento econômico, a atual reforma tributária em andamento não teve por meta a redução da CTB e nem a alteração da base tributária nos tributos indiretos para os diretos e sua natural progressividade tão benéfica para a economia e para os contribuintes na generalidade.

Ainda reflexo da alta, concentrada nos tributos indiretos e complexo sistema tributário nacional, foi explanado sobre o incremento na quantidade de demandas tributárias a embarçar o funcionamento e a celeridade do Poder Judiciário com as demoras nas execuções fiscais; conjuntamente à baixa taxa de retorno ao pagador de tributos.

Dessa forma, ficou demonstrado que o sistema tributário nacional vem passando por pontuais melhoras, mas todas de forma superficial ao verdadeiro entrave econômico e social que é a alta cobrança de tributos e sua concentração nos tributos indiretos. Não houve um real intento de mudança profunda e integral do atual sistema a proporcionar efetiva justiça tributária.

A solução parece apontar para um sistema totalmente novo, que seja simples, ágil, justo e leve para todos.

Poder-se-ia apontar para uma redução da dimensão do Estado brasileiro, vez que seu tamanho excessivo custa mais de um terço de todas as riquezas produzidas; contudo muito pouco pode ser considerado em

retorno ao contribuinte que banca essa conta toda. O Estado se retroalimenta da alta dos tributos sem beneficiar os contribuintes necessariamente.

Como já pincelada linhas acima, um sistema equilibrado tende a se concentrar nos tributos diretos pessoais, dando ampla margem para a efetivação do princípio da capacidade contributiva e da dignidade humana. Os tributos indiretos são regressivos por natureza e medidas paliativas como o “cashback” e as isenções parciais são meras medidas proteladoras e ineficientes da solução definitiva.

Urge, por conseguinte, aprofundar os estudos da conversão do foco dos tributos indiretos sobre o consumo para os diretos sobre a renda, além do alívio da tributação sobre a folha de pagamento em incentivo aos que empregam e empreende.

Ademais, essa diminuição da extensão do Estado, com sua consequência atrelada à menor proporção da carga tributária bruta, provocará um estímulo no empreendedorismo em geral. Ou seja, a redução do peso da máquina estatal acarreta um alívio nos impostos, os quais se não forem contidos continuarão a sufocar o crescimento da economia, o rendimento dos trabalhadores e permanecerão a ser um peso extra na já dura vida dos mais pobres deste país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAM, Charles, **For good and evil: the impac of taxes on course of civilization**, Madson Books, 2ª ed, 2001, p. 1-2.

Agência IBGE Notícias. **Pesquisa revela retrato inédito do mercado de trabalho do interior do país**. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25066-pesquisa-revela-retrato-inedito-do-mercado-de-trabalho-do-interior-do-pais>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Agência IBGE notícias. **PNAD Contínua Trimestral: desocupação recua em 7 das 27 UFs no terceiro trimestre de 2024**. 2024. Disponível em: <https://data.worldbank.org/?locations=BR-CL-DE-JP-US> . Acesso em 21 de jan. de 2025.

Agência IBGE notícias. **População estimada do país chega a 212,6 milhões de habitantes em 2024**. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Agência Senado. **Como a reforma tributária vai mexer com o Brasil**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/como-a-reforma-tributaria-vai-mexer-com-o-brasil>. Acesso em 16 de dez. de 2024.

AGÊNCIA SENADO. **REFORMA TRIBUTÁRIA PROMULGADA: PRICIPAIS MUDANÇAS DEPENDEM DE NOVAS LEIS**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 19 de dez. de 2024.

AGÊNCIA SENADO. **REFORMA TRIBUTÁRIA PROMULGADA: PRICIPAIS MUDANÇAS DEPENDEM DE NOVAS LEIS**.

Disponível em:
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 19 de dez. de 2024.

Agência Senado. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. Brasília 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 24 de dez. de 2024.

Agência Senado. **Regulamentação da reforma vai a sanção com parte das alterações do Senado**. Brasília 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/regulamentacao-da-reforma-vai-a-sancao-com-parte-das-alteracoes-do-senado>. Acesso em 24. De dez. de 2024.

ALEXANDRE, Ricardo, **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo, Editora Método, 2011, p. 53.

AMARO, Luciano da Silva, **Direito tributário brasileiro**. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 230.

ARMED e NEGREIROS, Fernando José e Plínio José Labriola de Campos, **A HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL**. São Paulo, Edições SINAFRESP, 2000, p. 23.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 255.

Banco Central do Brasil. **Conversor de Moedas**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/conversao>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

BARROSO, Luís Roberto, **FUNDAMENTOS TEÓRICOS E FILOSÓFICOS DO**

BARROSO, Luís Roberto. **NOVO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**. Rio de Janeiro, 2001. Disponível em:

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf. Acesso em 13 de dezem. De 2024.

BERNARDES, Juliano Taveira; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Direito Constitucional**, Salvador, E. JusPeODIVM, 2015, p. 703.

BONAVIDES, Paulo. **DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO SOCIAL**. São Paulo, Malheiros Editores, 2004, p. 200/201.

Brasil Escola. **Brasil**. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/pais-brasil.htm>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Brasil Escola. **INDONÉSIA**. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/indonesia.htm>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Brasil Escola. **Produto Interno Bruto (PIB)**. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/economia/pib.htm>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html. Acesso em 13 de dezem. de 2024.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL (DE 18 DE SETEMBRO DE 1946). Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 13 de dezem. de 2024.

BRASIL. DECRETO Nº 11.016, DE 29 DE MARÇO DE 2022. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11016.htm#art15. Acesso em: 13 de dez. de 2024.

BRASIL. Decreto Nº 11.158, de 29 de julho de 2022] e 27% de ICMS [em Pernambuco, Anexo 1 da Lei estadual nº 15.730/2016 - Produto relacionado na Lei nº 12.523/2003 – FECEP

BRASIL. Discurso proferido na sessão de 5 de outubro de 1988, publicado no DANC de 5 de outubro de 1988, p. 14380-14382. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/25-anos-da-constituicao-de-1988/constituinte-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>. Acesso em 18 de jan. de 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 20 de dez. 2024

Brasil. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 30.09.2024.

BRASIL. PLP 68/2024, Projeto de Lei Complementar . Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em 20 de dez, de 2024.

BRASIL. Senado Federal. PROJETO DE LEI Nº 3.256, DE 2019 Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), para dispor sobre a essencialidade de um produto. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8070975&ts=1630452194530&disposition=inline>. Acesso em 13 de dez. de 2024

BRASÍLIA. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar PLC 68/2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em 30 de dez. de 2024.

Caixa Econômica Federal. CADASTRO ÚNICO, 2024. Disponível em:

<https://www.caixa.gov.br/servicos/cadastro-unico/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 13 de dez. de 2024.

Canal UM BRASIL. **Gustavo Franco, economista do Plano Real, explica o baixo crescimento econômico no Brasil.** You Tube. 22 de mar. de 2019. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=Xx_n8yZZA8c. Acesso em 08 de jan. de 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **DIREITO CONSTITUCIONAL**. 6ª edição, Coimbra, 1993, Ed. Livraria Almedina Coimbra, p. 167.

Carga Tributária Global: Estimativa Para 2001, **INFORME-SE BNDES**, Rio de Janeiro, maio de 2002. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16435/1/PRPer214067_Informe-se_n40_compl_BD.pdf. Acesso em 18 de nov. de 2024.

Carga Tributária Global: Estimativa Para 2001, **INFORME-SE BNDES**, Rio de Janeiro, maio de 2002. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16435/1/PRPer214067_Informe-se_n40_compl_BD.pdf. Acesso em 18 de nov. de 2024.

Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI. **A Carga Tributária no Brasil**. Rio de Janeiro, 04 de novem. de 2022. Disponível em: https://cebri.org/media/documentos/arquivos/A_carga_tributaria_no_Brasil.pdf. Acesso em 18 de novem. de 2024.

CNJ. **Justiça em Números 2024**. 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em 12 de jan. de 2025

CNJ. **Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário**. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 13 de jan. de 2025.

CNN. **Escolha de Pochmann para o IBGE é um perigo para as estatísticas, diz Bacha.** São Paulo. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/escolha-de-pochmann-para-o-ibge-e-um-perigo-para-as-estatisticas-diz-bacha/>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

CONSIDERA, Claudio, DUARTE KELLY, Isabela e TRECE, Juliana. **120 anos: auge e declínio da economia brasileira.** FGV IBRE, 22 de mar. de 2022. Disponível em: https://blogdoibre.fgv.br/posts/120-anos-auge-e-declinio-da-economia-brasileira#_ftn1. Acesso em 08 de jan. 2024.

Deutsche Rentenversicherung. **Rendimento médio.** Disponível em: <https://www.deutsche-rentenversicherung.de/SharedDocs/Glossareintraege/DE/D/durchschnittseinkommen.html>. Acesso em 21 de jan. 2025.

FGV IBRE. **A tributação da renda corporativa no Brasil: estimativas da carga tributária efetiva a partir das demonstrações de resultado no período 2012-2022.** Rio de Janeiro, 31 de out. de 2023. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/noticias/tributacao-da-renda-corporativa-no-brasil-estimativas-da-carga-tributaria-efetiva-partir>. Acesso em 18 de nov. 2024.

GALA, Paulo. **A história de 100 anos de PIB no Brasil.** Paulo Gala / Economia & Finanças. Disponível em: <https://www.paulogala.com.br/100-anos-de-pib-no-brasil/>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Gazeta do Povo. **PIB do Brasil: histórico e evolução em gráficos. 2019/2021.** Disponível em: <https://infograficos.gazetadopovo.com.br/economia/pib-do-brasil/>. Acesso em 05 de jan. de 2025.

Google Finanças. **Euro a Dólar americano.** Disponível em: <https://www.google.com/finance/quote/EUR-USD?sa=X&ved=2ahUKEwia4uKt7YeLAXWcLrkGHVudKXsQmY0JegQIHBAu>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

Google Finanças. **Iene japonês a Dólar americano.** Disponível em:

<https://www.google.com/finance/quote/JPY-USD?sa=X&ved=2ahUKEwi7wbmA4IeLAxVjpZUCHTITPRIQmY0JegQIHRAu>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

IBGE. **3º trimestre de 2024.** 2024. Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_p_or_Amostra_de_Domicilios_continua/Trimestral/Novos_Indicadores_Sobre_a_Forca_de_Trabalho/pnadc_202403_trimestre_novos_indicadores.pdf. Acesso em 05 de dez. de 2024.

IBGE. **O que é desemprego.** 2024. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/desemprego.php>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

IBPT. **ESTUDO Sobre Carga Tributária/PIB x IDH 2024 – CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE).** São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2024-calculo-do-irbes-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade/>. Acesso em 18 de jan. 2025.

IBPT. **Por que os recursos arrecadados no Brasil não retornam à população?** São Paulo, 2022. <https://sites.ibpt.org.br/por-que-os-recursos-arrecadados-no-brasil-nao-retornam-a-populacao/>

International Monetary Fund – FMI. A tributação pode apoiar o crescimento e reduzir as desigualdades na América Latina e Caribe. Washington, DC, 14 de dez. de 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2021/12/10/na121021-Taxes-Support-Growth-Reduce-Inequality-Latin-America-Caribbean>. Acesso em 18 de nov. de 2024.

International Monetary Fund – FMI. **PIB per capita, preços correntes** Washington, DC, 14 de dezem. de 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPDPC@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD>. Acesso em 20 de nov. 2024.

IPEA. **Anos 1980, década perdida ou ganha?** 2012. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2759:catid=28. Acesso em 09 de jan. de 2025.

IPEA. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa, Brasília, 06 de jul. de 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em 20 de nov. 2024.

Isto é Dinheiro. Carro 0km está caro e a culpa é dos impostos? Entenda a incidência dos tributos, São Paulo, 29 de mar. de 2023. Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/carro-0km-esta-caro-e-a-culpa-e-dos-impostos-entenda-a-incidencia-dos-tributos/>. Acesso em: 27 de nov. de 2024

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 115/116.

MELLO, Anderson. **Reforma Tributária aprovada — entenda os principais pontos**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/reforma-tributaria-aprovada-entenda-os-principais-pontos/>. Acesso em 19 de dez. de 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, São Paulo, Ed. Saraiva, 2010, p. 218.

MOTA WEYNE e FRANÇA AMORIM, Walda Maria e Márcio William, SEFAZ: **TRIBUTO À HISTÓRIA**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 20.

National Tax Agency. II Assalariados que trabalharam durante todo o ano 1 salário médio. 2024. Disponível em: https://www.nta-go-jp.translate.google.com/publication/statistics/kokuzeicho/minkan2000/menu/03.htm?_x_tr_sl=ja&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc. Acesso em 21 de jan. de 2025.

NEUMARK e MCLURE, Fritz e Charles E. **History of taxation**.

Britannica Money. Finanças e a economia. Contabilidade e Impostos. Disponível em: <https://money.britannica.com/money/taxation/History-of-taxation>. Acesso em: 17 SET 2024.

OCDE. **Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2024** — Indonesia. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/revenue-statistics-asia-and-pacific-indonesia.pdf>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2008, p. 70.

PESTANA, Marcus. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Disponível em : https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em 21 de dez. de 2024.

Petrobrás. **Como os preços são formados: Gás de cozinha (GLP)**. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/web/precos-dos-combustiveis/w/glp/pe>. Acesso em 17 de dez. de 2024.

PETRY, Rodrigo Caramori, **Ética tributária dos contribuintes e do Fisco**, Consultor Jurídico, 30/05/2021, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco/> . Acesso em 15 set 2024

PIRES, Manoel, Carga Tributária Bruta: 1990-2023. **Observatório de Política Fiscal** – IBRE FGV, Rio de Janeiro, 13 de mai. de 2024. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-bruta-1990-2023> . Acesso em 18 de nov. de 2024.

PIRES, Manoel. **Uma análise abrangente da reforma tributária**. FGV IBRE. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/uma-analise-abrangente-da-reforma-tributaria>. Acesso em 19 de dezem. 2024.

PISCITELLI, Tathiane, **Direito Financeiro Esquematizado**, São Paulo, Editora Método, 2012, p. 20/21.

Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2022, Análise por Tributos e Bases de Incidência**, Brasília, 1º de dezem. de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 20 de nov. de 2024.

Revista Oeste. **Divulgação Especial Medidas de Subutilização da Força de Trabalho no Brasil**

Revista Oeste. **Em resposta a Pochmann, sindicato do IBGE afirma que não vai se intimidar com ameaças e ilações**. 2025. Disponível em: <https://revistaoeste.com/politica/em-resposta-a-pochmann-sindicato-do-ibge-afirma-que-nao-vai-se-intimidat-com-ameacas-e-ilacoes/>. Acesso em 21 de jan. de 2025.

ROCHA, Roberval, **Direito Tributário**. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 57/58

ROCHA, Roberval, **Direito Tributário**. Salvador, Editora JusPodivm, 2015. P. 204.

SCIELO Brasil. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**, São Paulo, 09 de Abr. de 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLzk7qdnmxZjQL7Yq8Qp/>

SCNT - Sistema de Contas Nacionais Trimestrais. **Séries históricas PIB a preços de mercado - Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 - 3º trimestre 2024**. IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa. Acesso em 08 de jan. 2025.

Senado Federal. **POR QUE A FÓRMULA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS DO BRASIL PIORA A DESIGUALDADE SOCIAL**

Brasília, 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em 16 de dezem. de 2024.

SHOLANTE SILVA, Luiz Felipe, **Breves Apontamentos Históricos Sobre Tributação no Mundo e No Brasil**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. v. 140 (27). p. 156.

SIDOU, J. M. Othon, **Os tributos no curso da história**, Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 2000, p. 135.

SSA. **Índice de Salário Médio Nacional**. 2024. Disponível em: <https://www.ssa.gov/oact/cola/AWI.html>. Acesso em: 21 de jan. de 2025.

SSA: The United States Social Security Administration. **Indicadores IBGE Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua**

Tesouro Nacional Transparente. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023**, Brasília, 28 de mar. de 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACA O:46589. Acesso em 18 de nov. de 2024.

Trading Economics. **Brasil - PIB Taxa de Crescimento Anual**. 2024. Disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/brazil/gdp-growth-annual>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

Trading Economics. **Indonésia - PIB Taxa de Crescimento Anual**. 2024. Disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/indonesia/gdp-growth-annual>. Acesso em 09 de jan. de 2025.

UFMG. **O que é pesquisa documental?** 2021. Disponível em: <https://biblio.direito.ufmg.br/?p=5114>. Acesso em 06 de fev. de 2025.

UNDP. **O que é o IDH**. Brasil, 2010. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/o-que-e-o-idh>. Acesso em 18 de jan. de 2025.

UNDP. **Ranking IDH Global 2014**. 2015. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/idh-global-2014>. Acesso em 18 de jan. 2025.

UNICEF. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**, Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>, acesso em 12 de dez. de 2024.

WEYNE E AMORIM, Walda Maria Mota e Márcio William França, **SEFAZ: TRIBUTO À HISTÓRIA**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006. p. 14.

ÍNDICE REMISSIVO

A

Abatimentos, 168

Administrativa, 57

Ampliação, 26

Analisado, 227

Aplicação, 185

Arrecadatória, 28

Ausência, 149

C

Cidadãos, 143

Civilizações, 26

Colonização, 56

Concentração, 34

Concretização, 174

Consumo, 142

Contemporâneo, 55

Contribuinte, 30, 219

Contributiva, 149

D

Década, 179

Descentralização, 116

Desconformidade, 32

Detrimento, 142

Devolução, 172

Dignidade, 35

Dissertação, 218

Documento, 56

Donatários, 57

Doutrina, 30

Doutrinadores, 36

E

Economia, 35

Econômico, 28

Embasamento, 25

Equipamentos, 49

Equivalente, 185

Esboço, 50

Escalada, 23

Estimulo, 172

Evidência, 143

Excessivos, 178

Extrafiscal, 172

F

Federativo, 116

Finalidades, 218

Financeiras, 53

Financeiro, 219

Fraudatória, 172

Funcionalidade, 149

G

Generalidade, 194

Gerações, 11

H

História, 52

Historiadora, 41

Humanista, 35

I

Igualdade, 149

Império, 27

Importação, 28

Impostos, 35

Incidência, 148

Incipiente, 45

Incongruência, 172, 183

Incremento, 24

Inspirador, 45

Intento, 172

Intrínseca, 177

Isenção, 168

J

Jurídico, 144

L

Lavoura, 26

M

Mecanismo, 170

Medida, 56

Militares, 45

Municípios, 115

Munições, 54

N

Nacional, 178

Natureza, 195

Nocivos, 35

O

Organização, 32

Originário, 46

Oscilar, 173

P

Patamar, 35

Patamares, 176

Patrimonialmente, 149

Patrimônio, 169

Pecuniária, 30

População, 28, 177

Possibilidade, 116

Previsão, 51

Províncias, 28

R

Recessão, 183

Reforma, 176

Regressividade, 150

Religiosos, 50

Repercussão, 220

República, 25

S

Segurança, 116

Serviços, 142, 173

Servidores, 31

Sistema, 30, 147

Sociedade, 52

Somatório, 196

Subterfúgio, 52

T

Temporária, 227

Tributária, 23, 32

V

Variações, 116

Veículos, 135

Velozmente, 30

Vestígios, 40

Vorazes, 43

**REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA E MENOR PARTICIPAÇÃO
DOS TRIBUTOS INDIRETOS COMO INSTRUMENTOS PARA A
PROTEÇÃO DA DIGNIDADE HUMANA**

Revista REASE chancelada pela Editora Arché.

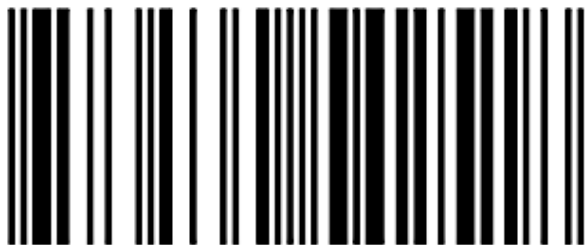
São Paulo- SP.

Telefone: +55(11) 5107- 0941

<https://periodicorease.pro.br>

contato@periodicorease.pro.br

**REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA E MENOR PARTICIPAÇÃO
DOS TRIBUTOS INDIRETOS COMO INSTRUMENTOS PARA A
PROTEÇÃO DA DIGNIDADE HUMANA**



9786560542518