

A MEDIDA DA DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA

THE INEQUALITY TAX RATE

Marcelo Rodrigues de Siqueira
Raquel Gonçalves Mota¹

Sumário

1.Introdução. 2. Princípio da igualdade. 3. Princípio da igualdade tributária. 4. Princípio da capacidade contributiva. 4.1. Aplicação do Princípio da capacidade ontributiva. 5. A distribuição da carga tributária brasileira. 5.1. A distribuição dos tributos entre os entes federativos. 5.2. A distribuição dos tributos entre os contribuintes. 6. Por que o sistema tributário brasileiro é regressivo? 6.1. Equilíbrio orçamentário. 6.2. Divisão social da carga tributária. 7. Considerações finais. Referências.

Summary

1.Introduction. 2. Principle of Equality. 3. Principle of Equal Tax. 4. Principle of Capacity Contributory. 4.1. Application of the Principle of Contributive Capacity. 5. Distribution of the Brazilian Tax Burden. 5.1. Distribution of tax among states. 5.2. Distribution of tax among taxpayers. 6. Why is the Brazilian Tax System Regressive? 6.1. Budget Balance. 6.2. Social Division of the Tax Burden. 7. Final Remarks. References

Resumo

A criação do Estado social ampliou significativamente as responsabilidades do setor público, elevando, por conseguinte, seus gastos. No caso do Brasil, o aumento das despesas, juntamente com a limitação do uso de outras fontes de receita, acarretou uma expressiva elevação da carga tributária nesses últimos anos. Coube aos tributos a missão de arrecadar a maior parte das receitas para cobrir os gastos públicos. Diante desse cenário, surgem algumas questões importantes: Será que os contribuintes são tributados de acordo com sua capacidade econômica? Como a carga tributária está dividida na sociedade brasileira? Quais as possíveis razões para a atual distribuição do ônus tributário? Primeiramente, notamos que, considerando o rendimento pessoal, quem pode suportar uma carga fiscal maior contribui com menos, ao passo que os mais pobres pagam mais tributos. Isso se deve a uma série de razões, mas uma das mais relevantes é o fato de que a matriz tributá-

¹ Mestrandos em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra–Portugal, sob orientação científica da Profa. Dra. Suzana Tavares da Silva.

ria brasileira está concentrada sobre os rendimentos, folha de salários e, principalmente, sobre os bens e serviços. Os dados apresentados revelam nitidamente a natureza regressiva do sistema tributário brasileiro e, mais, provam que a simples inscrição de princípios e regras numa Constituição não é suficiente a garantir-lhes cumprimento.

Palavras-chave: Princípio da Igualdade. Princípio da Igualdade Tributária. Capacidade Contributiva. Regressividade.

Abstract

The creation of the welfare state significantly expanded the responsibilities of the public sector, therefore increasing their spending. In Brazil, the increase in expenditure, together with the limitation of using other sources of revenue, caused a significant tax increase in recent years. It was up to the task of collecting taxes most revenue to cover government spending. Given this scenario, some important questions arise: Are taxpayers taxed according to their economic capacity? How is tax burden divided in Brazilian society? What are the possible reasons for the current distribution of the tax burden? First, we noted that, considering personal income, the ones who can bear a higher burden tax pay less, while the poorest pay more taxes. This is due to a number of reasons, but one of the most important, is the fact that the main Brazilian tax is concentrated on income, payroll, and especially on goods and services. The data presented clearly show the regressive nature of the Brazilian tax system and moreover, they prove that the simple inscription of principles and rules in a constitution is not sufficient to ensure their fulfillment.

Key words: Principle of Equality. Principle of Equal Tax. Contributory capacity. Regressivity.

1 Introdução

Embora a crise financeira global mais recente, vinda à tona no ano de 2008, tenha conquistado lugar cativo na pauta diária dos noticiários e mereça destaque tanto no meio acadêmico quanto em conversas informais, ainda não se sabe a dimensão exata do problema.

Ocorre que seus efeitos negativos ficam cada vez mais nítidos na vida do cidadão, como evidenciam os protestos populares, insurgidos em diferentes nações, contra a redução de auxílios sociais, corte nos salários, aumento dos impostos, crescimento da taxa de desemprego, dentre tantas outras mazelas.

Não se pode ignorar o fato de que até mesmo os ordenamentos jurídicos nacionais já reverberam os sinais dessa situação crítica. Alguns tribunais constitucionais, ao apreciarem as medidas dos governos de combate à crise,

evocaram o interesse público para admitir a supressão de direitos e garantias conquistados legitimamente pela sociedade².

A grave crise econômica é produto da interação de vários fatores que vão desde a comercialização mundial de títulos financeiros sem lastro econômico, desregulação dos mercados de capitais, nacionalização de bancos, passando pelo desequilíbrio orçamentário das contas dos Estados³.

Em relação ao déficit público, tudo indica que a origem do problema radica no surgimento do Estado social e econômico no século XX, pois, de fato, nos últimos anos houve um aumento significativo das responsabilidades do setor público e, conseqüentemente, de suas despesas, sobretudo nas áreas relacionadas à educação, saúde, cultura, previdência e a assistência social, meio ambiente.

É importante lembrar que nem mesmo as medidas de descentralização e flexibilização administrativa, implementadas a partir dos anos de 1980, através de um novo modelo de administração pública gerencial e privatizações de empresas estatais, foram suficientes para diminuir o nível de endividamento dos países mais afetados pela crise.

No caso específico do Brasil, muito embora o país não apresente uma situação orçamentária crítica no momento, as preocupações de ordem financeira e tributária subsistem, pois, com o advento da Constituição Federal de 1988, houve um acréscimo significativo das despesas públicas.⁴

A busca do equilíbrio fiscal tem servido como justificativa para expressiva elevação da carga tributária brasileira nos últimos anos. Contudo, parece óbvio que os cidadãos brasileiros não experimentaram aumento do índice de qualidade de vida na mesma proporção do crescimento da arrecadação dos tributos.

Na realidade, pode-se verificar que uma grande parcela dos contribuintes compartilha da mesma sensação de asfixia, causada pela pressão da exação desmedida. Isso é indício de que, em muitos casos, a capacidade econômica do contribuinte não é suficiente para suportar o ônus tributário, sem prejuízo do valor mínimo necessário a uma vida digna.

A razão principal deste estudo consiste em descobrir se os contribuintes brasileiros são tributados proporcionalmente, levando em conta sua capacidade econômica, conforme determina a Constituição Federal de 1988. Antes de encontramos tal resposta, porém, será imprescindível analisarmos o modo em

2 O Tribunal Constitucional Português, no acórdão n.º 396/2011, entendeu que a “prevalência do interesse público na correção do desequilíbrio orçamental, de acordo com os compromissos firmes do Estado português, justifica a afetação das expectativas de intangibilidade das remunerações”.

3 V. STIGLITZ, Joseph. *O mundo em queda livre*: Os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial. Tradução: José Viegas Filho. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p 35 e SS.

4 Despesas que são substancialmente aumentadas com a realização de obras públicas em decorrência da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016. A Lei Orçamentária de 2012 prevê cerca de R\$ 1,80 bilhão em investimentos do governo federal para os eventos esportivos que ocorrerão no Brasil entre 2013 e 2016.

que a carga fiscal está dividida na sociedade brasileira, assim como as possíveis razões para atual distribuição do ônus tributário.

2 Princípio da igualdade

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, estabelece em seu artigo 3º que os objetivos fundamentais do país são:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O tema da igualdade é recorrente em três, dos quatro ambiciosos objetivos constitucionais transcritos. Talvez, essa “quase obsessão” se justifique pelas condições históricas e sociais do país, que ainda figura entre as piores posições do mundo quando analisamos a distribuição da renda *per capita*⁵.

Mais adiante, em seu artigo 5º, a Constituição consagra o princípio da igualdade de forma expressa, assegurando que *todos* “são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

A título de comparação, o mesmo princípio pode ser identificado na redação do artigo 13º da Constituição da República Portuguesa, aprovada e decretada em 02 de abril de 1976, nos seguintes termos:

*1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.*

O princípio da igualdade está na base da ordem jurídica democrática. Segundo José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, este princípio desdobra-se em três *dimensões* distintas. A primeira seria a de caráter liberal, isto é, o

5 Segundo relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), publicado em julho de 2010, o Brasil ocupa o terceiro lugar no ranking da desigualdade social na América Latina. Quando comparado aos outros países do mundo – 126 pelos critérios da pesquisa – o Brasil está em décimo lugar. Disponível em: <http://www.idhalc-actuarsobreelfuturo.org/site/informe.php>. Acesso em: 20 de mar. de 2011.

princípio da igualdade encerra em si a ideia de que todas as pessoas merecem ser tratadas pelas leis de modo equivalente, não importando a posição que ocupa perante a sociedade. Outra *dimensão* diz respeito aos pressupostos básicos da democracia, pois o princípio da igualdade veda discriminações positivas, ou mesmo, negativas, na *participação do exercício do poder político* e no ingresso dos cargos públicos. Por último, o referido princípio também possui uma *dimensão* social. Esta provavelmente seja a mais evidente na vida cotidiana, visto que seu conteúdo pretende eliminar as desigualdades econômicas, sociais e culturais para atingir a verdadeira isonomia entre os cidadãos.⁶

Pode-se afirmar que o princípio da igualdade é de amplo espectro, porquanto sua aplicação se dá em todos os ramos do Direito. Neste momento, no entanto, interessa-nos apenas saber como tal princípio, também conhecido como princípio da isonomia, é concebido pelo direito tributário.⁷

3 Princípio da igualdade tributária

O princípio da igualdade fiscal, conforme salienta José Casalta Nabais, surge como contraponto aos *privilégios próprios do Estado pré-liberal*, consolidando a ideia de que todos os cidadãos têm o dever de pagar impostos (generalidade ou universalidade) e, além disso, que os critérios adotados para exação sejam os mesmos para todos aqueles que desfrutam de capacidade econômica equivalente (uniformidade).⁸

A Constituição do Brasil, em seu artigo 150º, *caput* e inciso II, determina que, sem prejuízo de outras garantias, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer discriminação em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.⁹

Esse dispositivo é praticamente uma adaptação do princípio geral da igualdade – tratar os iguais de forma igual – ao direito tributário. As normas não poderão instituir privilégios fiscais (isenções, remissões etc.) nem ao menos tratamento diferenciado entre os contribuintes, sem respaldo no texto constitucional.

6 CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Volume I. 4. ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora 2007, p. 336-337.

7 A terminologia “direito tributário” é mais ampla que “direito fiscal”, pois a primeira compreende o estudo de todas as espécies de tributos, enquanto que a última restringe-se somente aos impostos. Nesse sentido, v. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 5-8.

8 NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 151-152.

9 A Constituição Portuguesa optou por não prever expressamente o princípio da igualdade tributária. Logo, o fundamento jurídico que protege os contribuintes lusos das discriminações ilegais pode ser retirado diretamente do dispositivo geral previsto no artigo 13º do mesmo diploma legal.

O comando normativo é destinado essencialmente aos legisladores, impedindo-lhes de proceder à odiosa discriminação.

Não escapam ao tratamento igualitário, para fins de tributação, nem mesmo as atividades ilícitas ou imorais, conforme prescreve o artigo 118º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Brasileiro)¹⁰, vez que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Cabe ressaltar, ainda, que a redação do citado artigo 150º não é objetiva o bastante quanto à aplicação da segunda premissa do princípio geral da igualdade – *tratar desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade*. Para evitar prejuízos e injustiças, porém, o próprio dispositivo legal põe a salvo as demais garantias conferidas aos contribuintes. Então, com base no princípio geral da igualdade, subsiste o direito dos contribuintes “desiguais” receberem tratamento distinto e adequado por parte do fisco.

O núcleo elementar do princípio da igualdade, conforme visto até aqui, radica na ideia de que o Estado deve dispensar aos seus cidadãos tratamento equivalente. Isso pressupõe, no entanto, a definição dos critérios que devem ser utilizados para aferir a “igualdade” no caso concreto.

Não será objeto de nosso estudo debater os parâmetros que a legislação utiliza, ou ainda, deveria utilizar para se alcançar o tratamento tributário isonômico. Nosso ponto de partida será a premissa aristotélica clássica, segundo qual a justiça somente pode ser alcançada através da igualdade no tratamento dispensado aos indivíduos que desfrutam condições idênticas e, por meio do trato distinto, entre aqueles que ostentam diferentes qualidades, tendo em conta unicamente a capacidade econômica de cada contribuinte.¹¹

4 Princípio da capacidade contributiva

De acordo com Ricardo Lobo Torres, a transição do Estado com características patrimonialistas para o Estado capitalista se caracterizou pela ideia

10 Idêntico preceito consta do artigo 10º da Lei Geral Tributária portuguesa: “O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.”

11 Aristóteles afirma que: “O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). E, como intermediário, deve encontrar-se entre certas coisas (as quais são, respectivamente, maiores e menores); como igual, envolve duas coisas; e, como justo, o é para certas pessoas. O justo, pois, envolve pelo menos quatro termos, porquanto duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta os objetos distribuídos.” In: ARISTÓTELES. *Ética a Nicomaco*. Tradução Leonel Vallandro e Gerd Bornhekn da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Victor Civita, 1984, p. 125.

de que o imposto deveria se basear na capacidade contributiva de cada cidadão¹². Significa dizer que, desde então, os entes detentores do poder de tributar teriam que respeitar certos limites (fixados pela condição econômica de cada contribuinte) na definição do *quantum* a ser tributado.

A capacidade contributiva pode ser entendida como a possibilidade econômica do sujeito passivo de pagar tributos (*ability to pay*). Ela será aferida pela análise tanto dos rendimentos pessoais do contribuinte, como através dos objetos que compõem seu patrimônio.

O professor Sacha Calmon afirma que Aliomar Baleeiro concebeu a ideia de capacidade contributiva como elemento *excedentário*, ou seja, seria a idoneidade econômica do contribuinte para suportar, *sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana*, parcela do custo dos serviços públicos¹³.

A ideia de dividir o custo financeiro da administração do Estado proporcionalmente, de modo que cada cidadão contribua conforme sua possibilidade econômica, não é recente. Um dos primeiros instrumentos a positivar tal regra remonta a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, publicada em 1789.¹⁴

O ordenamento jurídico português incorpora o princípio da capacidade contributiva no art. 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro de 1998 (Lei Geral Tributária)¹⁵, ao prescrever que os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do patrimônio.

No caso do Brasil, o parágrafo primeiro do artigo 145º da Constituição prescreve que, *sempre que possível*, os impostos¹⁶ terão caráter pessoal e serão

12 TORRES, Ricardo L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 92.

13 COELHO, Sacha C. N., *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 84.

14 O artigo 13 da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão prescreve que: "Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades". Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão disponível em: http://www.senat.fr/lng/pt/declaration_droits_homme.html. Acesso em: 20 de mar. 2011.

15 Concretizando o disposto no artigo 104º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa: "1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar."

16 A Constituição Brasileira de 1946 estendia a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos. Atualmente, porém, a Constituição de 1988 a restringe aos impostos, de forma expressa. Todavia, o Supremo Tribunal Federal manifestou que o princípio constitucional da capacidade contributiva também é aplicável às taxas, conforme se depreende da seguinte decisão:

"A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei 7.940/1989, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da CF. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia." (RE 216.259-AgR, Rel. Min. Celso

graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Para dar efetividade a esse preceito é facultado à administração tributária identificar precisamente o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

4.1 Aplicação do princípio da capacidade contributiva

Em termos práticos, a administração pública (em sentido amplo) pode se valer de três técnicas para tornar os impostos mais adequados à capacidade contributiva de cada sujeito passivo: A) Proporcionalidade, B) Progressividade e C) Seletividade.

A) *Proporcionalidade* – Segundo essa técnica, o valor da alíquota de cada imposto deve ser definido levando-se em conta o impacto dela na apuração do montante total devido. A soma de todos os valores dos tributos a recolher não pode ser superior à capacidade econômica do contribuinte de suportá-los.

B) *Progressividade* – Esta técnica é empregada quando o mesmo imposto possui várias alíquotas definidas de acordo com finalidades fiscais, isto é, meramente arrecadatórias, ou ainda, para alcançar objetivos extrafiscais, quando o tributo é utilizado prioritariamente como instrumento de indução de comportamentos.¹⁷

C) *Seletividade* – Neste caso, as alíquotas do mesmo imposto são diferentes conforme o tipo de bem ou serviço. As mercadorias essenciais à mínima existência digna devem ser tributadas num patamar mais baixo, ao passo que as maiores alíquotas devem ser restritas aos produtos considerados supérfluos. A ideia central é de que o valor do tributo corresponda à razão inversa da essencialidade do bem de consumo.

É importante ressaltar que nem todas as espécies de tributos, devido às suas peculiaridades técnicas, admitem o emprego dos três métodos de realização da capacidade contributiva. Tal fato não significa, entretanto, que ao menos uma das técnicas descritas não possa ser aplicada.

Veja-se, por exemplo, o caso dos tributos classificados como pessoais ou reais e também os ditos diretos e indiretos.

Os tributos pessoais, segundo Giannini, são os que *alcançam* os rendimentos ou bens do contribuinte, considerando apenas as condições pessoais do sujeito passivo, enquanto que os de caráter real são aqueles tributos que alcançam bens ou rendimentos, considerados na sua objetividade, sem levar em conta a condição pessoal do contribuinte.¹⁸

de Mello, julgamento em 9-5-2000, Segunda Turma, DJ de 19-5-2000.) No mesmo sentido: RE 177.835, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 22/04/1999, Plenário, DJ de 25-5-2001.

17 No sistema tributário brasileiro o Imposto de Renda (IR), o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR) gozam de progressividade.

18 GIANNINI, A.D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: A Giuffrè Editore, 1974, p.159.

Esclarece Aliomar Baleeiro que:

Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal.¹⁹

Em se tratando de impostos reais, será impossível a aplicação da técnica da progressividade, baseada nas condições pessoais do sujeito passivo, porque aos impostos reais somente interessam as características objetivas do bem tributado.²⁰ Por outro lado, nessa hipótese não se verifica quaisquer empecilhos a utilização da técnica da proporcionalidade. A distribuição da carga tributária feita de forma proporcional pode alcançar, sem maiores problemas, o princípio da capacidade contributiva.

Outros tipos de impostos que merecem toda atenção são os classificados pela doutrina como diretos e indiretos.²¹

Segundo as lições de José Casalta Nabais, diversos critérios econômicos e jurídicos têm sido utilizados para distinguir os impostos em diretos ou indiretos. Quanto aos primeiros critérios, o autor aponta: o financeiro, o econômico e da repercussão econômica. Em relação aos jurídicos há: o do lançamento administrativo, o do rol nominativo e o do tipo de relação jurídica base do imposto.²²

Tendo em conta os propósitos iniciais deste trabalho, trataremos apenas do critério da repercussão econômica. Logo, os impostos diretos são aqueles que o sujeito passivo arca diretamente com seus respectivos custos, sem repassá-los a terceiros. Já os impostos indiretos podem ser entendidos como aqueles que o contribuinte repassa, na forma de encargos financeiros, ao adquirente do bem ou serviço.²³

19 BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 363 e 365.

20 O Supremo Tribunal Federal, todavia, reconheceu a progressividade do IPTU, mesmo tratando-se de tributo real. Segundo o entendimento firmado pela corte superior, com a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000 foram estabelecidas de forma satisfatória as balizas da progressividade, não havendo qualquer desarmonia da nova redação do artigo 156, § 1º com o artigo 145, § 1º, ambos da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido v. RE 586.693/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 25-05-2011, Tribunal Pleno, DJe 21-06-2011.

21 O Glossário da OCDE registra que impostos indiretos são os que supostamente podem ser repassados, no todo ou em parte, a outras entidades, aumentando os preços dos bens ou serviços vendidos.

22 NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 42-50.

23 A classificação apresentada é bastante criticada pela doutrina, vez que os critérios por ela utilizados possuem natureza econômica ao invés de jurídica. Mas essa não é a única razão. Também não se pode deixar de

Os reflexos econômicos da tributação indireta podem ser identificados de maneira mais clara quando distinguimos a figura do contribuinte de direito do contribuinte de fato. O primeiro é aquele a quem a lei atribui o dever de recolher o tributo e o segundo é quem suporta, na prática, o ônus financeiro da exação.

Em virtude do contribuinte de direito não corresponder ao contribuinte de fato os impostos indiretos não tornam viável a utilização da técnica progressividade²⁴. Talvez essa também seja uma das principais razões porque os tributos indiretos geralmente apresentam características regressivas, em relação à renda total do contribuinte de fato.

A impossibilidade em se aplicar a técnica da progressividade, porém, não pode servir como pretexto à violação dos princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva. Por certo, a administração tributária ainda pode se valer da seletividade e proporcionalidade na definição das alíquotas dos impostos indiretos.

Nesse mesmo sentido, Luciano Amaro afirma que:

Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. Não fosse assim, o princípio poderia ser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico.²⁵

Desde o período colonial, afirma Alcides Jorge Costa, as províncias brasileiras sempre mantiveram competência própria para exercer a tributação indireta, que foi concentrada principalmente nas exportações e, em menor escala, nas importações de produtos industrializados²⁶. Mas, atualmente, são exemplos de impostos indiretos no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, o Imposto sobre o Produto Industrial (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS).

Diante de tudo quanto foi exposto, fica claro que todo e qualquer tributo, independentemente de sua classificação dogmática, ou mesmo, de suas características particulares quanto à aplicação das técnicas da proporcionalidade, progressividade e seletividade, não pode se esquivar da aplicação dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, sob pena de violação ao texto constitucional.

ressaltar sua imprecisão técnica. Em muitos casos os impostos diretos integram a base de cálculo dos custos, repercutindo, assim, no valor final do bem ou serviço. Há outras situações em que os tributos indiretos não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. V. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. pp. 42-50. FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

24 Segundo a Constituição Brasileira, a seletividade aplica-se somente a dois impostos indiretos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS).

25 AMARO, Luciano *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p 141.

26 COSTA, Alcides Jorge “Reforma Tributária: uma visão histórica”, 1996. (mimeo)

5 A distribuição da carga tributária brasileira

5.1 A distribuição dos tributos entre os entes federativos

A ciência jurídica tem como objeto de estudo as normas ou regras vigentes num determinado momento histórico. Cabe à sociologia jurídica, nas palavras de Miguel Reale, a missão de compreender *como as normas jurídicas se apresentam efetivamente*²⁷. Estudar as normas jurídicas desconsiderando seus efeitos práticos é o mesmo que reduzir o Direito ao campo exclusivo das ideias e tal expediente significa condenar as ciências jurídicas ao ócio, visto que, assim, não lhe restaria qualquer utilidade prática.

A partir de uma visão mais pragmática, portanto, confrontaremos os dados oficiais sobre arrecadação, disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em setembro de 2011, no relatório intitulado: Carga Tributária no Brasil 2010 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. Tudo isso, para alcançarmos uma noção mais exata de como a carga tributária está efetivamente distribuída na sociedade brasileira.

Veja-se inicialmente o quadro 1:

Quadro 01 - Carga Tributária Bruta - 2009 e 2010

Componentes	R\$ bilhões	
	2009	2010
Produto Interno Bruto	3.185,13	3.674.96
Arrecadação Tributária Bruta	1.055,44	1.233.49
Carga Tributária Bruta	33,14%	33,56%

Fonte: Receita Federal do Brasil (RFB) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)

O primeiro quadro não dispõe de muitas informações, porém, é suficiente para revelar que mais de um terço de toda riqueza produzida no país, nos anos de 2009 e 2010, foi destinada ao fisco.

No sistema fiscal brasileiro, a exemplo do português²⁸, a matriz que serve de base para tributação é composta pelas riquezas provenientes da renda, das propriedades e do consumo dos contribuintes.

27 REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 20.

28 Segundo José Luís Saldanha Sanches, o legislador constituinte português diferencia os impostos entre os incidentes sobre o rendimento pessoal, sobre o patrimônio e sobre o consumo. V. SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 25.

O comparativo mais recente entre a matriz fiscal brasileira e a dos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁹, disponibilizado em 2009, permite ver com clareza como o sistema tributário do Brasil está estruturado.

**Quadro 2 - Carga Tributária por Base de Incidência - 2008
Brasil x Países da OCDE (em % da Carga Tributária Total)***

Base de Incidência	Brasil	OCDE		
		Máx.	Mín.	Média
Renda	20,5%	60,6% (a)	20,8% (e)	37,0%
Folha de Salários	24,1%	43,8% (b)	2,0% (a)	25,3%
Propriedade	3,3%	15,1% (c)	1,1% (b)	5,8%
Bens e Serviços	48,7%	60,7% (d)	17,0% (f)	31,5%
Transações Financeiras	2,1%	-	-	-
Outros	1,3%	5,3%	0,0%	0,9%
Total:	100%			

Obs.: (a) Dinamarca (b) Rep. Tcheca, (c) Japão, (d) México, (e) República Eslovaca, (f) Estados Unidos.
*O último relatório da RFB, publicado em setembro de 2011, não divulgou a atualização do presente quadro.

Embora os dados não sejam atuais, aparentemente, a realidade fiscal brasileira não sofreu modificações profundas nos últimos anos, pois os índices de arrecadação mantêm-se praticamente no mesmo patamar desde 2008, segundo quadro da Receita Federal em anexo.

Em primeiro lugar, destaca-se que, apesar do “peso” da tributação sobre o rendimento ser considerável, aquele está um pouco abaixo do nível mínimo encontrado nos países membros OCDE.

A porcentagem dos tributos que oneram a folha de salários também é relevante, quando comparada ao resto do sistema brasileiro. Todavia, o referido montante aproxima-se da média encontrada nos países membros da OCDE.

Em relação às três fontes de riqueza tributável (rendimento pessoal, patrimônio e o consumo), as propriedades possuem substancialmente o menor gravame. A percentagem desse tipo de tributação pode ser considerada baixa (3,3%), mesmo quando comparada à média dos países membros da OCDE.

Numa lógica inversamente proporcional à tributação do patrimônio, verifica-se que a maior carga de tributos está concentrada na transação de bens

29 Atualmente são membros da OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Coreia, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suécia, Suíça e Turquia.

e serviços. Na matriz fiscal brasileira, a tributação sobre o consumo representa quase metade do valor total arrecadado, além de superar, com folga, a média encontrada nos países membros da OCDE.

No intuito de ampliar o nível de detalhes do sistema tributário brasileiro, destaca-se o conteúdo do quadro 3, pois ali estão dispostas informações importantes a respeito das fontes de receita pública.

Quadro 3 - Receita tributária por tributo e competência - 2009 e 2010

Tributo/Competência		2009		2010		
		PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
R\$ milhões	%					
Total da Receita Tributária	1.055.440,23	33,14%	100,00%	1.233.491,32	33,56%	100,00%
Tributos do Governo Federal	737.037,69	23,14%	69,83%	862.275,64	23,46%	69,91%
Orçamento Fiscal	264.244,21	8,30%	25,04%	309.362,44	8,42%	25,08%
Imposto de Renda	192.415,24	6,04%	18,23%	213.416,71	5,81%	17,30%
Pessoas Físicas	13.936,31	0,44%	1,32%	16.517,50	0,45%	1,34%
Pessoas Jurídicas	78.427,13	2,46%	7,43%	83.416,21	2,27%	6,76%
Retido na Fonte	100.051,80	3,14%	9,48%	113.483,00	3,09%	9,20%
Imposto sobre Produtos Industrializados	27.774,33	0,87%	2,63%	37.305,31	1,02%	3,02%
Imposto sobre Operações Financeiras	19.226,33	0,60%	1,82%	26.537,59	0,72%	2,15%
Impostos sobre o Comércio Exterior	15.896,84	0,50%	1,51%	21.099,50	0,57%	1,71%
Imposto Territorial Rural	435,60	0,01%	0,04%	494,96	0,01%	0,04%
Impostos Prov. sobre Mov. Financeira	0,11	0,00%	0,00%	0,05	0,00%	0,00%
Taxas Federais	4.989,17	0,16%	0,47%	5.923,72	0,16%	0,48%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Marinha Mercante	1.510,71	0,05%	0,14%	2.348,41	0,06%	0,19%
Contrib. Custeio Pensões Militares	1.681,26	0,05%	0,16%	1.869,02	0,05%	0,15%
Cota-Parte Contrib. Sindical	314,63	0,01%	0,03%	367,18	0,01%	0,03%
Orçamento Seguridade Social	393.488,68	12,35%	37,28%	460.748,06	12,54%	37,35%
Contribuição para a Previdência Social	182.008,44	5,71%	17,24%	211.968,53	5,77%	17,18%
Cofins	116.034,82	3,64%	10,99%	139.174,35	3,79%	11,28%
Contribuição Prov. sobre Mov. Financeira*	(22,31)	0,00%	0,00%	(27,38)	0,00%	0,00%

Tributo/Competência		2009		2010		
		PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	43.626,12	1,37%	4,13%	45.487,17	1,24%	3,69%
Contribuição para o PIS	25.676,22	0,81%	2,43%	30.337,50	0,83%	2,46%
Contribuição para o Pasep	5.141,32	0,16%	0,49%	9.880,46	0,27%	0,80%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	18.510,84	0,58%	1,75%	20.807,68	0,57%	1,69%
Outras Contribuições Sociais	2.513,24	0,08%	0,24%	3.119,75	0,08%	0,25%
Demais	79.304,79	2,49%	7,51%	92.165,14	2,51%	7,47%
Contribuição para o FGTS	54.725,95	1,72%	5,19%	61.797,21	1,68%	5,01%
Cide Combustíveis	4.911,52	0,15%	0,47%	7.758,34	0,21%	0,63%
Cide Remessas	1.148,93	0,04%	0,11%	1.213,52	0,03%	0,10%
Fundaf	179,82	0,01%	0,02%	211,58	0,01%	0,02%
Outras Contribuições Econômicas	44,15	0,00%	0,00%	21,73	0,00%	0,00%
Salário Educação	9.685,19	0,30%	0,92%	11.160,25	0,30%	0,90%
Contribuições para o Sistema S	8.609,23	0,27%	0,82%	10.002,49	0,27%	0,81%
Tributos do Governo Estadual	270.046,37	8,48%	25,59%	311.197,30	8,47%	25,23%
ICMS	224.027,74	7,03%	21,23%	256.837,91	6,99%	20,82%
IPVA	17.567,21	0,55%	1,66%	20.742,68	0,56%	1,68%
ITCD	1.590,35	0,05%	0,15%	2.330,81	0,06%	0,19%
Taxas Estaduais	7.938,36	0,25%	0,75%	10.666,27	0,29%	0,86%
Previdência Estadual	17.127,42	0,54%	1,62%	18.285,55	0,50%	1,48%
Outros	1.795,29	0,06%	0,17%	2.334,07	0,06%	0,19%
Tributos do Governo Municipal	48.356,17	1,52%	4,58%	60.018,38	1,63%	4,87%
ISS	22.354,48	0,70%	2,12%	27.417,76	0,75%	2,22%
IPTU	12.235,12	0,38%	1,16%	15.380,93	0,42%	1,25%
ITBI	3.746,58	0,12%	0,35%	4.418,63	0,12%	0,36%
Taxas Municipais	3.285,89	0,10%	0,31%	4.166,08	0,11%	0,34%
Previdência Municipal	4.246,11	0,13%	0,40%	5.536,49	0,15%	0,45%
Outros Tributos	2.487,99	0,08%	0,24%	3.098,49	0,08%	0,25%

Fonte: Receita Federal do Brasil (*destaques nossos*)

* A Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) vigorou até o dia 31 de dezembro de 2007, pois a proposta de prorrogação da referida contribuição foi rejeitada pelo Senado, em dezembro daquele mesmo ano.

Em meio a tantos números, um dado logo chama atenção, qual seja, a discrepante divisão da receita tributária brasileira entre os entes federativos. O governo federal (União) fica com aproximadamente 70% do total arrecadado, enquanto que os estados detêm cerca de 25,5% e os municípios apenas 4,5% desses recursos.

É preciso ressaltar, todavia, que nem todo o valor que ingressa nos cofres da União e dos Estados será utilizado diretamente pelos respectivos entes tributantes. O texto constitucional prevê a existência de fundos de participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM), como mecanismos de partilha das receitas oriundas dos tributos federais e estaduais.

No mais, cumpre observar que a receita tributária da União subdivide-se em *orçamento fiscal, orçamento da seguridade social e demais receitas*.

Em relação ao primeiro orçamento, verifica-se que as maiores fontes de recursos são o Imposto de Renda (IR), que engloba as modalidades retido na fonte (IRRF), pessoas físicas (IRPF) e jurídicas (IRPJ), bem como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Ainda no tocante ao *orçamento fiscal* é curioso notar que, apesar de o Brasil possuir um território cujas dimensões são vastíssimas, o valor da arrecadação do imposto que incide sobre as propriedades rurais - Imposto Territorial Rural (ITR) – é ínfimo, quase desprezível, representando 0,04% (quatro centésimos por cento) em comparação ao total das receitas arrecadadas.

Outro ponto interessante é constatar que o *orçamento da seguridade social* já supera bastante o valor do fiscal. Aquele é composto, principalmente, pelas contribuições para Previdência Social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e pela Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

O restante arrecadado pela União, incluído na rubrica *demais receitas*, em sua maior parte, se deve às contribuições para Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

No caso dos estados e municípios, a principal fonte de recursos financeiros advém dos orçamentos fiscais respectivos, diferentemente do que acontece na União. Nos Estados a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é disparadamente a mais relevante, enquanto que a maior fonte de recursos municipais fica por conta da arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS).

Por fim, em relação às taxas, cumpre destacar que tal espécie tributária não corresponde a receitas muito significativas para nenhum dos entes federativos.

5.2 A distribuição dos tributos entre os contribuintes

Até então vimos como a carga tributária está repartida entre os sujeitos ativos da exação. Voltaremos nossa atenção agora ao outro polo da relação jurídico-tributária, pois somente assim descobriremos em que medida o sujeito passivo suporta a carga fiscal.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em 30 de junho de 2009, divulgou um comunicado intitulado “Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil”.

Deve-se registrar que o referido estudo não fora repetido considerando os dados dos últimos exercícios fiscais. No entanto, acreditamos que o resultado primário poderá servir de base para nossa análise sem maiores prejuízos, haja vista que, conforme dito, não foram detectadas variações bruscas de arrecadação desde 2008, de acordo com os dados da Receita Federal em anexo.

Também cabe salientar que a estimativa do Ipea, sobre a carga tributária bruta brasileira, superou um pouco os números divulgados oficialmente pela Receita Federal do Brasil (36,2% contra 34,41% do PIB).

Quadro 04 - Brasil - Distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de salário mínimo

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004 %	Carga Tributária Bruta – 2008 %	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/ DIMAC	32,8	36,2	132

Fontes: Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alli (2007); Carga Tributária Bruta 2004 e 2008: CFP/DIMAC/IPEA; Carga Tributária por faixas de renda, 2008 e Dias Destinados ao Pagamento de Tributos, elaborado pelo Ipea.

Os números revelam que à medida que a renda dos contribuintes aumenta a tributação diminui, considerando sua proporção em relação ao salário mínimo. A

razão inversa logicamente se confirma, pois quanto *menor* a renda do trabalhador *maior* a carga tributária.

Tal assimetria evidencia a natureza regressiva do sistema tributário brasileiro. Em termos práticos, o custo financeiro do Estado está dividido de maneira desproporcional e prejudicial entre a sociedade civil. Quando consideramos exclusivamente a capacidade contributiva dos brasileiros, para aferir o cumprimento do princípio da igualdade tributária, verifica-se que os contribuintes mais abastados estão pagando menos tributos do que os mais pobres.

6 Por que o sistema tributário brasileiro é regressivo?

A realidade mostrada pelos números suscita um questionamento natural e inevitável: Se a Constituição Brasileira tanto preconiza a igualdade, então por que o sistema tributário é regressivo? A resposta é bem simples: o sistema tributário brasileiro atual é regressivo porque está em desacordo com as regras e princípios contidos na Constituição Federal.

Embora tal constatação faça todo sentido, tem-se que admitir que ela não é satisfatória. O que verdadeiramente intriga e aguça nossa curiosidade são os motivos que levam o Estado a descumprir sua própria Constituição Federal.

As razões às quais nos referimos vão desde interesses políticos, econômicos, históricos, até as de natureza jurídica, uma vez que todas, em alguma medida, produzem efeitos na configuração dos sistemas tributários.

Certamente, algumas questões jurídicas têm mais relevância que outras em relação ao orçamento público; por isso, decidimos analisar como a busca pelo equilíbrio do orçamento público e os grupos de interesses afetam a fixação dos tributos no regime democrático brasileiro.

6.1 Equilíbrio orçamentário

Historicamente, as primeiras constituições que reconheceram os direitos sociais foram a do México de 1917 e a da Alemanha de 1919 (Constituição de Weimar). Também seguiram esse caminho a constituição italiana de 1947, a alemã de 1949, a portuguesa de 1976 e a espanhola de 1978.³⁰

Como era de se esperar, o surgimento do Estado social e econômico ampliou significativamente as responsabilidades do setor público. Segundo Gaspar Ariño Ortiz, o Estado Social europeu, vigente entre 1930 e 1980, tinha como objetivo proporcionar:

30 V. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo I . 8. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p.102-103.

[...] 1) oferta de bienes tutelares, como educación, sanidade y vivienda; 2) garantía de rentas, como ocurre en lo relativo a las pensiones de jubilación, enfermedad, desempleo o familia; 3) garantía de relaciones laborales, a través de regulaciones legislativas, actuaciones reglamentarias, e intermediaciones del más variado signo; y 4) garantía de medio ambiente.³¹

A Constituição Federal de 1988 incorporou em seu texto praticamente os mesmos anseios e valores do modelo social europeu, reconhecendo a todos brasileiros direito a educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e infância, assistência aos desamparados, etc.

Como consequência, a referida Constituição universalizou a cobertura e atendimento da seguridade social, garantiu a uniformização e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais, bem como assegurou a irredutibilidade do valor dos benefícios. Também fora concedido aos servidores da administração pública um generoso regime jurídico e de previdência, sendo esse último alterado substancialmente pela Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.

Para garantir a efetividade do extenso rol de direitos, o Estado brasileiro viu-se obrigado a aperfeiçoar e gerir uma complexa estrutura destinada à prestação dos serviços públicos. O aumento do tamanho do Estado trouxe consigo dois novos problemas: a elevação brutal dos gastos públicos e a ineficiência na execução das tarefas estatais.

Os direitos não podem ser protegidos ou aplicados sem financiamento e apoio público. Tanto o direito ao bem-estar como o direito à propriedade privada têm custos que necessariamente recaem sobre o tesouro público³². É por isso que quanto maior o “número” de direitos reconhecidos num sistema jurídico, maior será a necessidade de recursos financeiros. No final das contas, o ônus tributário será distribuído entre os integrantes da sociedade civil de modo que todos os contribuintes – sendo ou não titulares de direitos – deverão suportá-lo.

A administração pública tem a difícil missão de transformar recursos financeiros em direitos. A materialização de direitos pressupõe uma infraestrutura abrangente, assim como a contratação de recursos humanos especializados para colocá-la em funcionamento. Mas isso ainda não é o bastante. A maior dificuldade, talvez, seja fazer com que todo aparato público (infraestrutura e recursos humanos)

31 ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios de derecho público económico: modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica*. Granada: Comares Editorial, 1999, p. 91.

32 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. New York: Norton & Company, 1999, p.15.

trabalhe de modo eficiente, ou seja, alcance o interesse público com o menor dispêndio possível.

Ainda em relação aos gastos públicos, Fernando Blanco e Santiago Herrera destacam que a Constituição brasileira de 1988 aumentou a rigidez da despesa pública, a partir do momento em que vinculou parte importante das receitas fiscais a dispêndios e investimentos obrigatórios.³³

Na outra ponta, isto é, no lado das receitas públicas, a Constituição sofreu uma forte pressão política a favor da *descentralização fiscal*, que visava à divisão da arrecadação tributária entre os entes federados conforme o nível dos gastos públicos. Tal movimento resultou na ampliação da base de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como num aumento das transferências dos impostos federais em favor dos governos estaduais e municipais³⁴.

Embora a divisão da receita oriunda dos impostos entre os entes federados, em certos casos, possa ser utilizada com fins eminentemente políticos, temos que admitir que hoje ela representa um importante mecanismo para amenizar as desigualdades regionais, em busca do equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios³⁵.

O acréscimo das despesas e a redução das receitas fizeram com que a União voltasse sua atenção às espécies tributárias não partilháveis, destacando-se as contribuições como as mais importantes. No quadro 3, fica fácil compreender a relevância que as contribuições para Previdência Social, COFINS, CSLL e PIS têm atualmente no orçamento da seguridade federal.

Em matéria contábil, tributos representam custos na produção de bens e serviços. Logo, qualquer aumento das contribuições, como aconteceu nos últimos anos, é suficiente para produzir grandes reflexos econômicos. Em certas ocasiões pode ocorrer que, devido à alta competitividade do mercado, o valor dos tributos não seja repassado a terceiros, reduzindo-se, assim, a margem de lucro da atividade produtiva. O mais comum, porém, é que o montante dos tributos indiretos seja transferido integralmente ao contribuinte de fato. Há casos em que até mesmo o valor dos tributos diretos é repassado adiante através da composição dos custos.

33 BLANCO, Fernando; HERRERA, Santiago. The Quality of Fiscal Adjustment and the Long-Run Growth Impact of Fiscal Policy in Brazil. Artigo apresentado na EcoMod Policy Modeling Conference in Paris, Junho de 2004, p.8. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/encontro2006/artigos/A06A087.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2011.

34 CARVALHO, David Ferreira. Pacto Federativo E Descentralização Fiscal No Brasil Na Década de 90. Disponível em: http://www.sep.org.br/artigo/CARVALHO_DAVID.pdf. Acesso em: 08 de mar. de 2011.

35 Os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM) são formados pelo repasse de parte das receitas provenientes do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O FPE recebe 21,5% do total destes dois impostos enquanto que o FPM fica com outros 23,5% de acordo com a DECISÃO NORMATIVA-TCU Nº 109, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2010.

Conforme já dissemos, os tributos indiretos não levam em consideração (embora deversem) a capacidade contributiva do consumidor dos produtos ou serviços, isto é, daquele que realmente suporta o valor da exação. Desse modo, uma tributação “pesada” sobre o consumo, como de fato ocorre com os impostos indiretos (IPI, ICMS, ISS) e contribuições, tende a penalizar mais os contribuintes de capacidade econômica inferior com o estigma da regressividade tributária.

6.2 Divisão social da carga tributária

No Estado Democrático de Direito presume-se que a criação de um sistema tributário surge do consenso dos indivíduos, que se propõem transferir parte de seu esforço produtivo ao ente público. A ideia contida no princípio inglês “*no taxation without representation*” significa que o sistema tributário deve corresponder a um pacto acordado entre segmentos da sociedade representados no parlamento.³⁶

Pode acontecer, entretanto, que, ao longo do tempo, as regras estabelecidas nesse pacto sofram grandes influências sociais, advindas do crescimento populacional, do desenvolvimento econômico, assim como dos diferentes grupos de interesse. A pressão dessas novas forças frequentemente ocasiona alteração do sistema tributário, o que acaba por desajustar o equilíbrio do consenso inicial.³⁷ Tal desequilíbrio, por sua vez, corresponde, na realidade, uma distribuição desigual e nociva da carga tributária entre os diversos setores da sociedade.

Uma das primeiras teorias a estudar as influências que os grupos de pressão exercem no ordenamento jurídico ficou conhecida como *teoria da escolha pública*. A teoria mencionada estabeleceu-se como uma das principais opositoras à teoria econômica do bem estar social (*welfare economics*), que defendia a forte intervenção do Estado na economia para corrigir as falhas de mercado.³⁸

Numa visão realista e pragmática, a teoria da escolha pública analisou problemas que envolvem o processo de tomada de decisão coletiva, abordando questões como: ineficiência da administração pública, ausência de incentivos, problemas com obtenção de informação acerca das preferências dos cidadãos, rigidez institucional, *lobbies*, financiamento ilegal de partidos políticos etc.

36 V. NABAIS, José Casalta / SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: *Revista de Legislação e de Jurisprudência*. Ano 140, n.º 3965. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 104.

37 V. Estudo Tributário 04 da Secretaria da Receita Federal do Brasil intitulado A Progressividade no Consumo Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2011.

38 PEREIRA, Paulo Trigo. A teoria da escolha pública (*public choice*): uma abordagem neoliberal? In: *Análise Social*, vol. XXXII (141), 1997 (2.º). p. 420. Disponível em: <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1221841484T5sAW2pw7Dh10FX8.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2011.

A premissa inicial é que as decisões políticas e econômicas dos governos estão sujeitas a diferentes forças que interferem diretamente no sistema político. Ao mesmo tempo, deve-se considerar que os governos têm horizontes temporais limitados e submetem-se periodicamente a eleições, e isso também influencia o processo decisório.³⁹

Gary S. Becker defende que todos os indivíduos pertencem a grupos específicos (definidos por profissão, indústria, renda, geografia, idade etc.) destinados a exercer pressão política em busca da melhoria do bem-estar dos seus membros. O resultado da competição entre esses grupos é o equilíbrio dos impostos, subsídios e outros favores políticos. Daí o autor conclui que “um grupo que se torna mais eficiente na produção de pressão política seria capaz de reduzir os seus impostos ou aumentar os seus subsídios”.⁴⁰

James M. Buchanan e Gordon Tullock propõem um modelo singular que nos permite visualizar facilmente a atuação dos grupos de pressão. Os autores nos instigam imaginar um governo que, financiado por tributos, comprometa-se apenas a realizar atividades que proporcionam benefícios a toda coletividade. Nesse cenário, haverá pouco incentivo para que as pessoas se organizem em associações no intuito de alcançar vantagens particulares. Mesmo assim, suponha-se que um grupo se organiza e, depois de exercer pressão, consegue aprovar uma lei favorável a si. O resultado é que o ordenamento jurídico passa a proteger um setor específico, como acontece com a regulação de mercado, benefícios fiscais, ou outras práticas aceitas.⁴¹

A mesma lógica pode ser encontrada na teoria da regulação econômica, desenvolvida por George J. Stigler. O autor sustenta que a ação regulatória resulta da interação de interesses privados orientados exclusivamente pela busca da maximização dos seus benefícios. As sociedades empresariais demandam a regulação para se protegerem da competição no mercado e, em troca, oferecem apoio político aos agentes reguladores. Tudo isso, por óbvio, alheio ao interesse público.⁴²

Segundo Paulo Trigo Pereira, ao proceder à análise econômica da democracia, Anthony Downs (1957) introduz a ideia de que a democracia – o processo político democrático – poderia ser analisada como um *mercado*

39 Idem. p. 423-425.

40 BECKER Gary S.. A Theory of Competition Among Pressure Groups for Political Influence. In: *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 98, n. 3, p. 371-400, ago. 1983. Disponível em: <http://www2.bren.ucsba.edu/~glibecap/BeckerQJE1983.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2011.

41 BUCHANAN, James M; TULLOCK Gordon. *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*. Ann Arbor: University of Michigan, 1977, p. 264.

42 STIGLER, G.J. 2004. A teoria da regulação econômica. In: P. MATTOS (Coord.) *Regulação econômica e democracia: o debate norte-americano*. São Paulo: Ed. 34, 2004, p. 23-48.

competitivo, onde os agentes que nele atuam (políticos, cidadãos, funcionários públicos) têm basicamente motivações egoístas.⁴³

Na perspectiva de Mancur Olson Junior, o egoísmo seria o principal fator de desestímulo ao comportamento em prol da coletividade:

Com efeito, a menos que o número de indivíduos em uma grupo seja bastante pequeno, ou a menos que haja coerção ou algum outro especial dispositivo para fazer os indivíduos agirem no interesse comum, racionalmente, indivíduos auto-interessados não irão agir para alcançar seus interesses comuns ou interesses de grupo. Em outras palavras, mesmo se todos os indivíduos em uma grande grupo são racionais e auto-interessados, e ganharia se, em grupo, eles agiram para alcançar seu interesse ou objetivo comum, ainda assim não agiriam voluntariamente para atingir esse interesse comum ou de grupo.⁴⁴

A atuação dos diversos grupos de pressão, no momento da elaboração das leis, cada dia se torna mais evidente. Em troca de apoio para as eleições (votos), os mandatários públicos instituem privilégios fiscais, como isenções, alíquotas reduzidas, remissões, parcelamentos, para atenderem exclusivamente os interesses de suas clientelas políticas, sem se importarem com os efeitos maléficis causados ao resto da sociedade.

A conta é simples de ser realizada. Cada alteração da matriz tributária, através da concessão de algum benefício fiscal, deve ser compensada com a redução das despesas públicas, ou, ainda, com o aumento dos tributos, para se obter o reequilíbrio orçamentário.

Nessa batalha de interesses, os contribuintes não organizados, ou que pertencem a categorias sem grande poder de *lobbie* (consumidores, assalariados, pequenos e micro empresários etc. – contribuintes de menor capacidade contributiva), quase sempre acabam suportando o maior sacrifício das medidas de ajuste orçamentário dos governos.

7 Considerações finais

Os dados analisados confirmam que o custo financeiro do Estado brasileiro está dividido de maneira desproporcional na sociedade civil. Na atual

43 PEREIRA, Paulo Trigo. A teoria da escolha pública (*public choice*): uma abordagem neoliberal? In: *Análise Social*, vol. XXXII (141), 1997 (2.º), p. 427. Disponível em: <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1221841484T5sAW2pw7Dh10FX8.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2011.

44 OLSON Jr., Mancur. *The Logic of Collective Action: public goods and the theory of groups*. Cambridge: Harvard, 1965, p. 2.

conjuntura, os menos abastados pagam mais tributos, em relação à sua renda, do que os contribuintes que desfrutam de uma capacidade econômica superior.

Como observa José Casalta Nabais, esse *apartheid* fiscal, no qual alguns contribuintes conseguem fugir “descaradamente e com assimilável êxito aos impostos”⁴⁵, coloca a questão de saber se não estamos de alguma forma a regressar a uma situação similar à anterior ao estado constitucional, quando o clero e a nobreza estavam excluídos da tributação, que incidia apenas sobre membros do terceiro estado.

O sistema tributário brasileiro não promove a igualdade entre as pessoas, conforme visam os objetivos da Constituição Federal de 1988, tampouco respeita o conteúdo dos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva.

Isso acontece porque a matriz tributária brasileira, isto é, a base da matéria coletável, está concentrada sobre os rendimentos, folha de salários e, principalmente, sobre os bens e serviços. Não é por acaso que a tributação sobre o consumo representa quase metade do valor total arrecadado pelo fisco.

A quantidade de contribuições, somada ao valor expressivo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), dentre vários outros tributos, gera enormes impactos econômicos na composição dos custos dos bens e serviços.

Qualquer medida de política fiscal que aumente a tributação desencadeia uma série de efeitos sobre os setores produtivos, podendo haver transferência dos tributos para frente, através do repasse nos preços às etapas seguintes, ou ainda, para trás, via redução dos preços aos fornecedores, do custo da mão de obra, ou até mesmo, da qualidade da matéria-prima.

Os tributos indiretos tendem a ser regressivos quando incidem sobre os bens e mercadorias indistintamente, ou seja, desconsiderando a capacidade econômica do contribuinte que irá adquiri-los ou contratá-los. Em condições normais de concorrência, os custos dos tributos indiretos (às vezes até dos diretos) são inteiramente repassados ao contribuinte de fato na composição do preço final.

Temos que considerar, ainda, que as decisões políticas e econômicas dos governos estão sujeitas a diferentes forças que interferem diretamente na configuração dos sistemas tributários. A atuação dos grupos de pressão no processo decisório pode influenciar uma alteração da matriz fiscal, o que ocasiona a distribuição desproporcional e nociva da carga tributária entre os contribuintes.

Enfim, todos esses fatores contribuem para que o sistema tributário brasileiro seja claramente regressivo, fazendo com que os contribuintes brasileiros sejam onerados de forma desproporcional à sua capacidade contributiva. Os

45 NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 71.

números provam que a simples inscrição de princípios e regras numa Constituição não garante seu cumprimento.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicomaco*. Tradução Leonel Vallandro e Gerd Bornhekn da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Victor Civita, 1984.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BECKER Gary S. A Theory of Competition Among Pressure Groups for Political Influence. In: *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 98, no. 3 (Aug., 1983), p. 371-400. Disponível em: <http://www2.bren.ucsb.edu/~glibecap/BeckerQJE1983.pdf> Acesso em: 8 mar. 2011.
- BLANCO, Fernando; HERRERA, Santiago. *The Quality of Fiscal Adjustment and the Long-Run Growth Impact of Fiscal Policy in Brazil*. Artigo apresentado na *EcoMod Policy Modeling Conference in Paris*, Junho de 2004. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/encontro2006/artigos/A06A087.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2011.
- BRASIL. Constituição, 1988: Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 20 out. 2010.
- BRASIL, Lei nº 5.172 de 25 de out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 27 de out. de 1966.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 216.259-AgR. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, julgado em 9-5-2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201379>> Acesso em: 10 de mar. de 2011.
- _____. Recurso Extraordinário nº 586.693/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, julgado em 25-5-2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624412> Acesso em: 12 nov. 2011.
- BUCHANAN, James M; TULLOCK Gordon. *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*. Ann Arbor: University of Michigan. 1977.
- CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA; Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Volume I. 4. ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora 2007.
- CARVALHO, David Ferreira. Pacto federativo e descentralização fiscal no Brasil na década de 90. Disponível em http://www.sep.org.br/artigo/CARVALHO_DAVID.pdf. Acesso em: 8 mar. 2011.
- COÊLHO, Sacha C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COMUNICADO da Presidência do Ipea intitulado Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil publicado em 30 de junho de 2009. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf. Acesso em: 8 mar. 2011.
- COSTA, Alcides Jorge “Reforma Tributária: uma visão histórica”, 1996. (mimeo)
- DECISÃO NORMATIVA-TCU Nº 109, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2010. Aprova, para o exercício de 2011, os coeficientes a serem utilizados no cálculo das quotas para a distribuição

dos recursos previstos no art. 159, inciso I, alíneas a, b e d da Constituição Federal e da Reserva instituída pelo Decreto-lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/transferencias/fpe_fpm/Decis%C3%A3o%20Normativa%20n%C2%BA%20109%20de%2029-11-2010.pdf. Acesso em: 8 mar. 2011.

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Disponível em: http://www.senat.fr/lng/pt/declaration_droits_homme.html. Acesso em: 20 mar. 2011.

ESTUDO TRIBUTÁRIO 04 da Secretaria da Receita Federal do Brasil intitulado *A Progressividade no Consumo Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado*,. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2011.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIANNINI, A.D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: A Giuffrè Editore, 1974.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. *The Cost of Rights : why liberty depends on taxes*. New York: Norton & Company. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo I, 8. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. *Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 140. n. 3965. Coimbra: Coimbra Editora. 2010

OLSON Jr., Mancur. *The logic of collective action: public goods and the theory of groups*. Cambridge: Harvard, 1965.

ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios de derecho público económico: modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica*. Granada: Comares Editorial, 1999.

PEREIRA, Paulo Trigo. A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neoliberal? *Análise Social*, vol. xxxii (141), 1997 (2.º), p. 419-442. Disponível em: <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1221841484T5sAW2pw7Dh10FX8.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2011.

PORTUGAL. Constituição, 1976: Constituição da República Portuguesa, 1976. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>> Acessado em: 20 mar. 2011.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dez. de 1998. Aprova a Lei Geral Tributária. Disponível em: < <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>> Acessado em: 20 mar. 2011.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RELATÓRIO do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), publicado em julho de 2010. Disponível em: <http://www.idhalc-actuarsobreelfuturo.org/site/informe.php>. Acesso em: 20 mar. 2011.

Relatório da Secretaria da Receita Federal do Brasil intitulado Carga Tributária no Brasil 2010. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2011.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

STIGLER, G.J. A teoria da regulação econômica. In: P. MATTOS (Coord.) *Regulação econômica e democracia: o debate norte-americano*. São Paulo: Ed. 34, 2004. p. 23-48.

STIGLITZ, Joseph. O mundo em queda livre: Os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial. Tradução José Viegas Filho. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ANEXO I

Receita Tributária por Tributo e Competência - 2008 e 2009

Tributo/Competência	2008			2009		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.033.916,89	34,41%	100,00%	1.055.407,07	33,58%	100,00%
Tributos do Governo Federal	724.736,79	24,12%	70,10%	737.004,53	23,45%	69,83%
Orçamento Fiscal	277.129,14	9,22%	26,80%	264.132,71	8,40%	25,03%
Imposto de Renda	193.444,52	6,44%	18,71%	192.315,02	6,12%	18,22%
Pessoas Físicas	14.135,51	0,47%	1,37%	13.913,31	0,44%	1,32%
Pessoas Jurídicas	79.203,92	2,64%	7,66%	78.363,19	2,49%	7,42%
Retido na Fonte	100.105,09	3,33%	9,68%	100.038,52	3,18%	9,48%
Imposto sobre Produtos Industrializados	36.842,95	1,23%	3,56%	27.767,44	0,88%	2,63%
Imposto sobre Operações Financeiras	20.219,63	0,67%	1,96%	19.224,74	0,61%	1,82%
Impostos sobre o Comércio Exterior	17.120,81	0,57%	1,66%	15.895,41	0,51%	1,51%
Imposto Territorial Rural	420,80	0,01%	0,04%	434,23	0,01%	0,04%
Impostos Prov. sobre Mov. Financeira	0,11	0,00%	0,00%	0,11	0,00%	0,00%
Taxas Federais	4.963,34	0,17%	0,48%	4.989,17	0,16%	0,47%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Marinha Mercante	2.304,70	0,08%	0,22%	1.510,71	0,05%	0,14%
Contrib. Custeio Pensões Militares	1.512,86	0,05%	0,15%	1.681,26	0,05%	0,16%
Cota-Parte Contrib. Sindical	299,43	0,01%	0,03%	314,63	0,01%	0,03%
Orçamento Seguridade Social	375.092,87	12,48%	36,28%	393.567,27	12,52%	37,29%
Contribuição para a Previdência Social	163.355,27	5,44%	15,80%	182.008,44	5,79%	17,25%

Cofins	119.193,60	3,97%	11,53%	115.995,84	3,69%	10,99%
Contribuição Prov. sobre Mov. Financeira	1.009,10	0,03%	0,10%	(24,25)	0,00%	0,00%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	42.748,74	1,42%	4,13%	43.583,09	1,39%	4,13%
Contribuição para o PIS	25.728,59	0,86%	2,49%	25.816,81	0,82%	2,45%
Contribuição para o Pasep	4.913,49	0,16%	0,48%	5.163,25	0,16%	0,49%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	16.068,46	0,53%	1,55%	18.510,84	0,59%	1,75%
Outras Contribuições Sociais	2.075,61	0,07%	0,20%	2.513,24	0,08%	0,24%
Demais	72.514,77	2,41%	7,01%	79.304,55	2,52%	7,51%
Contribuição para o FGTS	48.714,38	1,62%	4,71%	54.725,95	1,74%	5,19%
Cide Combustíveis	5.933,34	0,20%	0,57%	4.911,41	0,16%	0,47%
Cide Remessas	917,91	0,03%	0,09%	1.148,81	0,04%	0,11%
Fundaf	185,88	0,01%	0,02%	179,82	0,01%	0,02%
Outras Contribuições Econômicas	44,73	0,00%	0,00%	44,15	0,00%	0,00%
Salário Educação	8.813,90	0,29%	0,85%	9.685,19	0,31%	0,92%
Contribuições para o Sistema S	7.904,63	0,26%	0,76%	8.609,23	0,27%	0,82%
Tributos do Governo Estadual	262.949,16	8,75%	25,43%	270.046,37	8,59%	25,59%
ICMS	218.459,18	7,27%	21,13%	224.027,74	7,13%	21,23%
IPVA	16.718,13	0,56%	1,62%	17.567,21	0,56%	1,66%
ITCD	1.493,79	0,05%	0,14%	1.590,35	0,05%	0,15%
Taxas Estaduais	8.188,63	0,27%	0,79%	7.938,36	0,25%	0,75%
Previdência Estadual	16.373,04	0,54%	1,58%	17.127,42	0,54%	1,62%
Outros	1.716,39	0,06%	0,17%	1.795,29	0,06%	0,17%
Tributos do Governo Municipal	46.230,94	1,54%	4,47%	48.356,17	1,54%	4,58%
ISS	21.372,01	0,71%	2,07%	22.354,48	0,71%	2,12%
IPTU	11.697,40	0,39%	1,13%	12.235,12	0,39%	1,16%
ITBI	3.581,92	0,12%	0,35%	3.746,58	0,12%	0,35%
Taxas Municipais	3.141,48	0,10%	0,30%	3.285,89	0,10%	0,31%
Previdência Municipal	4.059,50	0,14%	0,39%	4.246,11	0,14%	0,40%
Outros Tributos	2.378,64	0,08%	0,23%	2.487,99	0,08%	0,24%

Fonte: Relatório da Secretaria da Receita Federal do Brasil intitulado Carga Tributária no Brasil 2009. (destaques nossos).

Recebido em 20/04/2012

Aceito para publicação em 10/11/2012