



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE/PB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRESSA MENDONÇA DE FARIAS

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UM ESTUDO SOBRE SEU
IMPACTO NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CIDADÃO BRASILEIRO**

**CAMPINA GRANDE
2018**

ANDRESSA MENDONÇA DE FARIAS

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UM ESTUDO SOBRE SEU
IMPACTO NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CIDADÃO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Manuel Soares da Silva

**CAMPINA GRANDE
2018**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

F224a Farias, Andressa Mendonca de.
Arrecadação tributária brasileira [manuscrito] : um estudo sobre seu impacto na capacidade contributiva do cidadão brasileiro / Andressa Mendonca de Farias. - 2018.
26 p. : il. colorido.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2018.
"Orientação : Prof. Me. Manuel Soares da Silva, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."
1. Arrecadação tributária. 2. Capacidade contributiva. 3. Tributação sobre consumo. 4. Educação fiscal. I. Título
21. ed. CDD 657.46

ANDRESSA MENDONÇA DE FARIAS

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UM ESTUDO SOBRE SEU IMPACTO
NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CIDADÃO BRASILEIRO

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC
apresentado ao Departamento do Curso de
Ciências Contábeis, da Universidade Estadual
da Paraíba, como requisito para a obtenção do
grau de bacharel em Ciências Contábeis.
Área de concentração: Contabilidade
Tributária.

Aprovada em: 22/11/2018

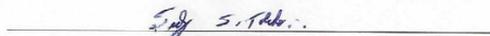
BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Manoel Soares da Silva
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. José Péricles Alves Pereira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Sidney Soares de Toledo
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

“Tudo tem o seu tempo determinado,
e há tempo para todo o propósito debaixo do céu.”

Eclesiastes 3:1

AGRADECIMENTOS

Àquele que me sustenta todos os dias da minha vida, me abraça com Seus braços de amor e misericórdia eterna e me suporta quando tudo parece desmoronar: Deus, minha fortaleza e socorro bem presente.

Aos meus pais, Maria Elizabete e Manoel Farias, às minhas irmãs, Alana e Amanda Mendonça, e à minha segunda mãe, Neuda Silva, pelo amor verdadeiro, pelo companheirismo e por sempre me indicarem o melhor caminho nos momentos de decisão. Eu os amo mais que tudo! Vocês são meu porto seguro!

Ao meu cunhado, Valber Perrut, por toda disposição em ajudar e por todo estímulo, querendo sempre o meu melhor.

Ao meu orientador, Manuel Soares da Silva, por toda disposição em ajudar e dar a direção correta na pesquisa sempre que necessário.

À minha amiga, Stéfani Lotille, pelo companheirismo, cuidado e as injeções de ânimo sempre que eu pensei em desistir. Da graduação para a vida!

À minha amiga-irmã, Isabela Aires, desde 2011 sendo suporte para mim. Obrigada por todos os momentos que compartilhamos juntas, pela confiança, pelas gargalhadas e por todo carinho. Você é luz!

Aos meus colegas de trabalho, célula 03 e Isabela Oliveira, por me ensinarem tanto e por serem meus companheiros.

À UEPB, aos professores e aos funcionários, meu muito obrigada. Vocês foram essenciais para minha formação.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1 Conceito de Tributo e Espécies Tributárias	8
2.1.1 Tributação Direta e Indireta	9
2.2 Carga Tributária Brasileira	11
2.3 Base de Incidência dos Tributos	12
2.3.1 Tributos sobre a Renda	12
2.3.2 Tributos sobre a Folha de Salários	13
2.3.3 Tributos sobre a Propriedade	14
2.3.4 Tributos sobre Bens e Serviços	15
2.3.5 Tributos sobre Transações Financeiras	17
2.4 Princípios Tributários: Capacidade Contributiva	17
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	19
3.1 Tipologia da Pesquisa	19
3.2 Coleta de Dados e Delimitação da Pesquisa	20
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	20
4.1 Análise Comparativa entre a Carga Tributária no Brasil e Países da OCDE	20
4.2 Análise Comparativa entre as Bases de Incidência dos Tributos no Brasil e Países da OCDE	22
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
ABSTRACT	25
REFERÊNCIAS	25

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UM ESTUDO SOBRE SEU IMPACTO NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CIDADÃO BRASILEIRO

Andressa Mendonça de Farias¹

RESUMO

Embora o Brasil esteja entre as dez economias mais ricas, possui uma das maiores concentrações de renda, sendo considerado um dos países mais desiguais do mundo. Devido a isso, muito se tem discutido acerca do peso da carga tributária sobre os consumidores brasileiros e da importância de reformas no sistema tributário objetivando o crescimento econômico e a redução da desigualdade social no país. Entretanto, o problema central do sistema tributário do Brasil não é apenas o peso da carga tributária, mas também a origem da maior arrecadação tributária no país. Essa pesquisa tem como objetivo identificar a maior parcela da arrecadação tributária por base de incidência que impacta na capacidade contributiva do cidadão brasileiro. Esse estudo se desenvolveu através da pesquisa bibliográfica, com enfoque qualitativo, caracterizando-se como uma pesquisa explicativa. O estudo também se utiliza do método comparativo para obtenção dos resultados. Dentre os resultados obtidos, constatou-se que a maior parcela da arrecadação tributária no Brasil é proveniente do consumo de bens e serviços dos cidadãos. Portanto, verifica-se que o atual modelo de tributação ainda predominante no Brasil não leva em consideração a capacidade contributiva do cidadão para efeitos tributários, sendo responsável, desta forma, pela maior parte do ônus atribuído às camadas de menor renda da população.

Palavras-chave: Arrecadação tributária. Capacidade contributiva. Tributação sobre o consumo. Educação fiscal.

1 INTRODUÇÃO

Desde a criação do Governo até os dias de hoje, sabe-se que a arrecadação de recursos públicos com o objetivo de sustentar a estrutura do Estado e realizar as suas atividades mais básicas, a exemplo da redistribuição e de bem-estar social, é feita através da tributação sobre a renda, o consumo e o patrimônio da sociedade. A receita pública é composta principalmente por tributos e é de extrema importância para o desenvolvimento social e econômico do país, pois todos os serviços públicos (segurança, educação, saúde, transportes, previdência e assistência social, entre outros) dependem da ação do próprio Estado.

Trazendo para a realidade brasileira, segundo estudo publicado pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – SINDIFISCO (2010, p.12), o Brasil é considerado uma das dez economias mais ricas do mundo. Em contrapartida, possui umas das

¹ Aluna de Graduação em Ciências Contábeis na Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.
E-mail: dressadefarias@gmail.com

piores distribuições de renda do planeta, sendo comparado à de alguns países de uma das regiões mais miseráveis do mundo, a África. Nas palavras do autor, “o sistema tributário brasileiro não colabora para reverter essa situação; pelo contrário, tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e aliviando o das classes mais ricas”.

Atualmente, o Brasil é considerado um dos países mais desiguais do mundo, segundo o Relatório Global de Desenvolvimento Humano de 2016 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, mais precisamente o país ocupa a 10º posição no ranking da desigualdade de um conjunto de 143 países. Para melhor compreensão, de acordo com dados divulgados pela Receita Federal do Brasil – RFB (2016), no qual compara a carga tributária brasileira em relação à de 33 países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que reúne as nações mais industrializadas e algumas das emergentes, o Brasil ocupa a 23º posição no ranking das maiores cargas tributárias do mundo.

Devido a isso, muito se tem discutido acerca do peso da carga tributária sobre os cidadãos brasileiros e também acerca da importância de reformas no sistema tributário nacional objetivando o crescimento econômico e a redução da desigualdade social no país. Entretanto, como será apresentado nos resultados desse estudo, o problema central do sistema tributário do Brasil não é apenas o peso da carga tributária ou quanto está sendo destinado da renda do trabalhador brasileiro para arcar com as despesas do Governo, mas também a origem da maior arrecadação tributária no país.

Diante do exposto, faz-se necessário o seguinte questionamento: **Qual a maior parcela da arrecadação tributária por base de incidência que impacta na capacidade contributiva do cidadão brasileiro?**

Nesse sentido, o objetivo geral desse estudo é identificar a maior parcela da arrecadação tributária por base de incidência que impacta na capacidade contributiva do cidadão brasileiro. Para chegar a um resultado satisfatório, essa pesquisa teve como objetivos específicos: (I) Estudar a carga tributária brasileira; (II) Conhecer as bases de incidência de tributos no Brasil; (III) Estabelecer uma análise comparativa entre o Brasil e os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

O presente estudo se justifica uma vez que é recorrente à população brasileira o fato dos tributos impactarem diretamente na renda do consumidor. Segundo estudos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, no ano de 2017 os brasileiros trabalharam 153 dias para pagar tributos e mostrou ainda que a corrupção no Brasil consome

29 dias de trabalho de cada cidadão². O IBPT explica que o número de dias apresentado para pagar os desfalques causados pela corrupção no país é calculado com base no resultado do projeto do IBPT “Lupa nas Compras Públicas”. Esse projeto monitora todas as compras realizadas pelos órgãos governamentais federais, estaduais e municipais. Para obter tal resultado, foi feito um cruzamento do valor pago pelos governos com o preço da mesma mercadoria/serviço comprado pelo setor privado. “Assim, determinou-se que cada brasileiro trabalhou 29 (vinte e nove) dias este ano só para pagar os rombos causados pela corrupção no País”, declarou o presidente do Conselho Superior e Coordenador de Estudos do IBPT, Gilberto Luiz do Amaral.

Essa pesquisa está estruturada em cinco seções, além da introdução, será apresentado o referencial teórico no qual será abordado acerca da definição de tributos e espécies tributárias, a carga tributária brasileira, as principais bases de incidência de tributos no Brasil e a conceituação do princípio da capacidade contributiva. Após isso, serão apresentados os aspectos metodológicos, a apresentação e análise dos resultados e as considerações finais do conteúdo apresentado, a qual inclui as limitações e as propostas para futuras investigações. Por conseguinte, serão apresentadas as referências dessa pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito de Tributo e Espécies Tributárias

A Lei nº 5.172/66 (conhecida por “Código Tributário Nacional” – CTN) em seu artigo 3º define tributo nos seguintes termos: “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”.

De acordo com Amaro (2017, p. 40), a expressão ‘pecuniária’ revela o caráter da prestação tributária (deve ser feita somente em dinheiro – pecúnia). A compulsoriedade dessa prestação evidencia que “o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei”, ou seja, quando um fato der origem ao nascimento da obrigação de pagar tributo, este será exigido, independentemente da vontade do sujeito passivo (aquele que está obrigado a pagar o tributo). O termo ‘não constitua sanção de ato ilícito’ “afasta da noção de tributo certas prestações

² Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, *Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017*, <https://ibpt.com.br/noticia/2587/Brasileiro-trabalhara-ate-sexta-feira-2-de-junho-so-para-pagar-impostos-releva-IBPT> (acesso em 01 Abr, 2018).

também criadas por lei” como, por exemplo, “as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos”. A expressão ‘instituída em lei’ contempla o princípio da legalidade do tributo, de forma que o CTN enfatiza a ideia de que o tributo é determinado pela lei. Por fim, “a natureza ‘vinculada’ (não discricionária) da atividade administrativa que seja praticada para a cobrança de tributos”.

Ainda conforme definido por Amaro (2017, p. 39), os tributos “apresentam-se como receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos”. Em outras palavras, significa a participação financeira do cidadão, arrecadada pelo Governo com o objetivo de atender às necessidades de ambos, principalmente às do próprio cidadão. Bem-estar, nesse sentido, significa saúde, segurança, educação, entre outros.

Tabela 1 – Espécies tributárias

a.	Impostos, instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art.145, I);
b.	Taxas, instituídas pelas mesmas pessoas políticas acima (art.145, II);
c.	Contribuição de melhoria, também instituída pelas mesmas pessoas políticas, sendo resultante de obra pública (art. 145, III);
d.	Pedágio, também instituído pelas mesmas pessoas políticas, decorrente da utilização de vias públicas (art. 150, V);
e.	Empréstimos compulsórios, instituídos apenas pela União (art. 148).
f.	Contribuições sociais, instituídas pela União (art. 149);
g.	Contribuições de intervenção no domínio econômico, instituídas pela União (art. 149);
h.	Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, instituídas também pela União (art. 149);
i.	Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, instituída pelos Municípios e Distrito Federal (art. 149).

Fonte: Constituição Federal – CF/1988.

2.1.1 Tributação Direta e Indireta

Segundo Ferreira (2007, p. 57), a tributação direta é aquela que o contribuinte de fato (aquele que arca com o ônus financeiro) coincide com o contribuinte de direito (aquele que a

lei eleger para cumprir a obrigação tributária). Em outras palavras, são os tributos que o Governo (federal, estadual ou municipal) arrecada dos cidadãos e que são incidentes sobre o patrimônio e a renda, a exemplo dos bens, salários, aluguéis, rendimentos sobre aplicação financeira, entre outros. Analisando essa forma de tributação, é possível aplicar a obrigação tributária ao cidadão de forma justa, visto que a aplicação dos tributos é feita diretamente sobre o que o cidadão possui, ou seja, todos irão contribuir de acordo com sua capacidade de contribuição.

Já na tributação chamada ‘indireta’, Ferreira (2007, p.57) declara:

[...] ocorre o distanciamento entre aquele que deve cumprir a obrigação tributária, o *contribuinte de direito*, e aquele que efetivamente arcará com o ônus financeiro do tributo. Neste caso, o *contribuinte de fato* pagará ao *contribuinte de direito* não só o valor das mercadorias, produtos ou serviços vendidos, mas também o montante do tributo devido. No entanto, cabe, exclusivamente, ao *contribuinte de direito* a obrigação de repassar para os cofres públicos os montantes tributários que, efetivamente, foram pagos pelos “contribuintes de fato”, isto é, consumidores.

A tributação indireta é também chamada de tributação sobre o consumo e, como observado acima, afasta a obrigação jurídica tributária da capacidade financeira, ou seja, se torna impossível identificar a capacidade contributiva individual. Esse tipo de tributação é tido como injusto no que diz respeito à sociedade, pois aplica o mesmo ônus tributário para pessoas de diferentes situações econômicas e incidem igualmente sobre as disponibilidades financeiras das pessoas, sem observar a capacidade econômica de cada um, declara Ferreira (2007).

A CF/1988 declara, em seu art. 145, § 1º, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Ainda como observado por Ferreira (2007), só é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte caso a incidência do tributo seja direta, a exemplo do Imposto sobre a Renda (IR), o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

No que se refere aos tributos indiretos, o respeito à capacidade contributiva se torna impossível, “porque aquele que realmente assume o ônus tributário (contribuinte de fato) não coincide com o contribuinte de direito”, pontua Ferreira (2007, p. 61). Isso acontece, por exemplo, com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) e com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), pois os valores estão embutidos no preço dos bens, produtos, mercadoria e serviços, sendo repassado ao consumidor final, conclui Ferreira.

2.2 Carga Tributária Brasileira

A cobrança de tributos significa basicamente a coleta de dinheiro feita pelo Governo para arcar com as despesas públicas. Uma maneira de medir o impacto dessa coleta é compará-la com o Produto Interno Bruto (PIB) que, por sua vez, significa a soma de todas as riquezas geradas pelo país em um determinado período de tempo. Desta forma, a carga tributária é definida e medida através dessa relação entre os tributos arrecadados e o PIB do país. A seguir, a demonstração do cálculo da carga tributária no Brasil com dados do ano de 2015, divulgados pela RFB:

Tabela 2 – Carga Tributária Bruta

Componentes	2015
	R\$ bilhões
Produto Interno Bruto	5.995,79
Arrecadação Tributária Bruta	1.925,45
Carga Tributária Bruta	32,11%

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Segundo estudo publicado pelo SINDIFISCO (2010, p.12), o Brasil é considerado uma das dez economias mais ricas do mundo. Em contrapartida, possui umas das piores distribuições de renda do planeta, sendo comparado à de alguns países de uma das regiões mais miseráveis do mundo, a África. Nas palavras do Sindicato, “o sistema tributário brasileiro não colabora para reverter essa situação; pelo contrário, tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e aliviando o das classes mais ricas”.

A RFB, que publica anualmente estudos sobre a análise da carga tributária brasileira por base de incidência, mostra que houve redução da carga tributária entre os anos de 2011 e 2016, que eram aproximadamente 36% e 33%, respectivamente. É uma redução não tanto significativa, partindo da realidade estampada de que a crise do país apenas se agravou. Um dos problemas é que, ao contrário dos países desenvolvidos, o Brasil “tira a maior parte de sua receita de tributos indiretos e cumulativos, que oneram mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres [...]”, como destacado no estudo publicado pelo SINDIFISCO (2010, p.13).

Vale mencionar uma observação feita por Gilberto Luiz do Amaral, presidente do Conselho Superior do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, em uma entrevista ao Jornal Folha de Londrina (2018), que a maior tributação sobre o consumo do que

sobre a renda é característica de países em desenvolvimento durante o século 20 e que permaneceu no Brasil, mesmo não atendendo mais a própria necessidade. “O modelo precisa mudar porque é regressivo e porque há muitos tipos de renda e patrimônio que poderiam ser tributados”, acrescenta em sua observação.

2.3 Base de Incidência dos Tributos

De acordo com a RFB³, as principais bases de incidência de tributos no Brasil atualmente são: Renda, Folha de Salários, Propriedade, Bens e Serviços e Transações Financeiras. Nesse tópico, será abordada cada uma dessas bases com seus respectivos tributos.

2.3.1 Tributos sobre a Renda

Nessa categoria, os tributos são calculados com base na renda das pessoas físicas e jurídicas. O Decreto nº 3000⁴, de 26 de Março de 1999, também chamado de Regulamento do Imposto de Renda (RIR), regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Desta forma, essa base de incidência é subdividida em: impostos devidos pelas pessoas físicas – PF, impostos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas – PJ e retenções não alocáveis.

No que diz respeito aos tributos devidos pelas pessoas físicas, pode-se destacar os impostos e contribuições que são calculados com base na renda do cidadão, considerando as retenções efetuadas pela fonte pagadora. São eles:

- Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF);
- Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF - Trabalho Assalariado);
- Imposto de Renda Retido na Fonte (Governos estaduais, suas fundações e autarquias);
- Imposto de Renda Retido na Fonte (Governos municipais, suas fundações e autarquias).
- Contribuição sobre Receitas de Concursos e Prognósticos.

³ Para mais informações: Carga Tributária no Brasil - <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf> (Acesso em 02 Set. 2018).

⁴ Para mais informações: Decreto nº 3000, de 26 de Março de 1999 – RIR - http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm (Acesso em 05 Nov. 2018).

Os tributos devidos pelas pessoas jurídicas representam os impostos e contribuições calculados com base no resultado das PJ. Desta forma, a arrecadação nessa base de incidência é composta pelos seguintes tributos:

- Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Na subcategoria ‘Retenções Não Alocáveis’ inclui a arrecadação de todas as retenções do imposto de renda que não sejam alocadas entre pessoas físicas e jurídicas, sendo eles:

- Imposto de Renda Retido na Fonte – Não Residentes;
- Imposto de Renda Retido na Fonte – Capital;
- Imposto de Renda Retido na Fonte – Outros.

2.3.2 Tributos sobre a Folha de Salários

Essa categoria abrange os tributos incidentes diretamente na folha de salários, independentemente do destino de sua arrecadação. Incluem-se os tributos que são devidos por empregados, empregadores ou autônomos, com o objetivo de obter direito a benefício social futuro, como por exemplo, as pensões e aposentadoria.

Os empregadores são responsáveis pela contribuição dos empregados, seja privado ou do governo, para regime de previdência pública. Os principais tributos são:

- Contribuição para o INSS – Patronal;
- Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)
- Contribuição para a Seguridade Social do Servidor Público;
- Previdência dos Estados;
- Previdência dos Municípios.

Já as contribuições dos trabalhadores (empregados), a RFB declara que, independentemente da esfera (pública ou privada), para regime de previdência social são arrecadadas através dos seguintes tributos:

- Contribuição para o INSS – Empregado;
- Contribuição para a Seguridade do Servidor Público;
- Previdência dos Estados;
- Previdência dos Municípios;
- Fundo de Saúde Militar (beneficiário).

2.3.3 Tributos sobre a Propriedade

Nessa categoria são alocados os tributos incidentes sobre o uso, a propriedade ou a transferência de patrimônio de bens móveis e bens imóveis, seja de pessoa física ou de pessoa jurídica. Compreende: Propriedade Imobiliária Rural ou Urbana, Propriedade de Veículos Automotores e Transferências Patrimoniais.

Na subcategoria ‘Propriedade Imobiliária Rural ou Urbana’ estão alocados os tributos que incidem sobre a posse ou propriedade de bens imóveis. O cálculo é feito com um percentual do preço do bem. São eles:

- Imposto Territorial Rural (ITR);
- Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

Já na subcategoria ‘Propriedade de Veículos Automotores, destacam-se os impostos que incidem sobre a propriedade de veículos automotores (carros, motos, caminhões, embarcações, aeronaves, entre outros). Sendo este:

- Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

E na subcategoria ‘Transferências Patrimoniais’, a RFB destaca os tributos incidentes sobre a transferência de bens entre pessoas físicas ou jurídicas, sejam os bens móveis ou imóveis, de forma onerosa ou não. Por exemplo: tributos incidentes sobre alienação, doação e heranças. Os tributos são:

- Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD).
- Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

2.3.4 Tributos sobre Bens e Serviços

Essa categoria abrange os tributos incidentes sobre a venda, transferência, produção de bens ou prestação de serviços. Subdivide-se em: Tributos Não Cumulativos e Tributos Cumulativos, Tributos Seletivos, Tributos sobre o Comércio Exterior, Taxas de Prestação de Serviços e Poder de Polícia e Contribuições Sociais e Econômicas.

Os Tributos Não Cumulativos incidem sobre o valor agregado da operação, desta forma permite que, nas etapas seguintes da transação do bem/ serviço, haja desoneração dos tributos pagos nas etapas anteriores, como explica a RFB. Esses tributos são:

- Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Telecomunicações (ICMS);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Não Cumulativo (COFINS)
- Contribuição para o Programa de Integração Social – Não Cumulativo (PIS)

Os Tributos Cumulativos incidem em todas as etapas de produção dos bens e serviços (da origem até o consumidor final), inclusive sobre o próprio tributo já pago nas etapas anteriores. A RFB destaca:

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cumulativo (COFINS)
- Contribuição para o Programa de Integração Social – Cumulativo (PIS)
- Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Lucro Presumido;
- Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) – Lucro Presumido;
- Imposto sobre Serviços (ISS).

Na subcategoria “Tributos Seletivos” alocam-se os tributos que incidem sobre bens ou serviços específicos, seja cumulativamente ou não. São estabelecidas alíquotas majoradas para determinado bem ou serviço. Os tributos são os seguintes:

- Para Automóveis: IPI automóveis;
- Para Bebidas: IPI bebidas;
- Para Combustíveis: CIDE combustíveis e ICMS combustíveis;
- Para Energia Elétrica: ICMS energia elétrica;
- Para Tabaco: IPI Tabaco.

Na subcategoria ‘Tributos sobre o Comércio Exterior’ estão alocados os tributos que incidem sobre a compra ou venda de produtos produzidos dentro do país ou que são destinados ao exterior. Ou seja, são incidências que ocorrem unicamente nas operações de importação e exportação. Os tributos são:

- Imposto de Importação (II);
- Imposto de Exportação (IE).

Enquanto que na subcategoria ‘Taxa de Prestação de Serviço e de Poder de Polícia’ estão alocadas as taxas federais e tributos estaduais e municipais em que a Constituição Federal não elenca como competência desses entes. São eles:

- Taxas Federais;
- Outros tributos estaduais;
- Outros tributos municipais.

Para concluir o conjunto de tributos incidentes sobre a categoria ‘Bens e Serviços’, a RFB destaca as ‘Contribuições Previdenciárias’ e ‘Outras Contribuições Sociais Econômicas’. São estas:

- Contribuição Previdenciária sobre o faturamento;
- Contribuição Partic. Seguro DPVAT;
- Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – ARFMM;

- CIDE Remessas;
- Contribuição sobre o faturamento de Empresas de Informática e Empresas de Telecomunicações;
- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE;
- Contribuição sobre a Arrecadação de Fundos de Investimentos Regionais;
- Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública;
- Contribuição sobre Apostas em Competições Hípicas;
- Contribuição sobre Jogos de Bingo;

2.3.5 Tributos sobre Transações Financeiras

Por fim, nessa categoria encontram-se os tributos incidentes sobre as operações financeiras de qualquer natureza. Por exemplo: tributos sobre débitos e créditos bancários, sobre compra e venda de moedas estrangeiras, sobre emissão, transferência, compra e venda de valores mobiliários, sobre a operação de crédito, etc. Destacam-se:

- Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF;
- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF).

2.4 Princípios Tributários: Capacidade Contributiva

O poder que o Estado tem de cobrar dos seus cidadãos os meios para sua própria manutenção também é regido por princípios. Caso contrário, haveria uma situação de insegurança frente ao Governo de cobrar os tributos da forma que lhes fosse conveniente. É de extrema importância que tanto os cidadãos quanto o Estado respeitem os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, pois os princípios tributários protegem os contribuintes frente ao Estado, que detém o poder de tributar.

Na CF/1988 está exposto um conjunto de princípios tributários que servem como base para a construção de um sistema tributário justo e igualitário em prol da sociedade. Entre esses princípios, encontra-se o da capacidade contributiva.

O parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal prevê que:

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.

No princípio da capacidade contributiva, como o próprio nome revela, os cidadãos são tributados conforme a sua capacidade de contribuição para com o Estado. Ou seja, aqueles que apresentam maior capacidade para tal, devem arcar com um ônus tributário mais elevado. A definição desse princípio considera as atividades econômicas do contribuinte, seu patrimônio e rendimento como elementos essenciais para mensurar a capacidade econômica de cada um.

Ferreira (2007 p. 61) analisa que no decorrer da evolução da política tributária brasileira, sempre foi de grande relevância a questão do limite possível da interferência do Governo na riqueza de cada cidadão através dos tributos. Desde a colônia até a república, a negligência dos governantes resultou em recorrentes déficits de receitas que, normalmente, são cobertos com a criação de novos tributos. E “nota-se, ao longo da história, que o modelo de gestão pública brasileira tem optado, quase sempre, pelo aumento das receitas públicas e não pelo controle das despesas públicas”, conclui.

Nas palavras de Amaro (2017, p. 165),

O princípio da capacidade contributiva [...] inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água [...] Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva [...] comprometa os seus meios de subsistência [...].

Observando essas definições, nota-se que o princípio da capacidade contributiva pode ser considerado uma condição essencial para se estabelecer a justiça fiscal e social no país, visto que, se associado a outros princípios, como o da progressividade e seletividade, sustenta o fato de que a tributação deve ser proporcional, ou seja, maior para aqueles que possuem rendimentos mais elevados, dispõem de maior patrimônio e que consomem produtos menos essenciais.

Desta forma, e como explicado nos parágrafos anteriores, os tributos diretos (que incidem sobre renda e patrimônio) ganham destaque quando o assunto é ‘respeito à capacidade contributiva dos cidadãos’, pois atendem melhor ao requisito da justiça fiscal e social. Quanto aos tributos indiretos (que incidem sobre bens e serviços), não é observado o princípio, pois independentemente da capacidade econômica do cidadão, todos sofrem a mesma tributação.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos que foram utilizados na pesquisa.

3.1 Tipologia da Pesquisa

Nas palavras de Marconi e Lakatos (2011, p. 43), a pesquisa “pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico”. Vai além da busca pela verdade dos fatos em que a pesquisa se baseia, pois procura encontrar respostas para as questões que estão sendo propostas, utilizando métodos científicos. A pesquisa é um procedimento que permite descobrir fatos ou dados novos, de maneira reflexiva, controlada e crítica, independentemente do campo de conhecimento.

Para alcançar o objetivo proposto nessa pesquisa, o enfoque dado caracteriza-se como qualitativo. Segundo Richardson (1999, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Menciona também que a pesquisa qualitativa pode “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades dos comportamentos dos indivíduos”.

A presente pesquisa caracteriza-se como explicativa. De acordo com Gil (1999), as pesquisas explicativas visam identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse tipo de pesquisa aprofunda o conhecimento da realidade pelo fato de explicar a razão e o porquê das coisas.

Na pesquisa científica, os procedimentos referem-se à maneira pela qual o estudo é conduzido, obtendo-se os dados. Desta forma, a revisão bibliográfica foi o procedimento adotado para se obter os dados dessa pesquisa. Para Gil (1999), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

Essa pesquisa também utiliza-se do método comparativo para obtenção dos resultados. Segundo Fachin (2006, p. 40), o método comparativo “consiste em investigar coisas ou fatos e explicá-los segundo suas semelhanças e suas diferenças”. A autora enfatiza a ideia de que, quando se compara as semelhanças e diferenças entre dados, a importância entre os grupos estudados “pode ser mais bem explicada”.

3.2 Coleta de Dados e Delimitação da Pesquisa

Os dados dessa pesquisa foram obtidos através de cartilhas sobre o estudo da carga tributária no Brasil publicadas no *site* da RFB. Os gráficos expostos nesse estudo são de elaboração própria através do sistema *Microsoft Office Excel*, e os dados constantes nos mesmos foram colhidos na base de dados da OCDE divulgados pela RFB. Vale salientar que a RFB não disponibilizou dados mais atualizados, referentes aos anos de 2016 e 2017, por esse motivo, a pesquisa baseou-se em dados do ano de 2015.

Esse estudo limitou-se a analisar, através do método comparativo, a carga tributária e as bases de incidência dos tributos no Brasil e nos países membros da OCDE em 2015. Nesse ano, a OCDE reunia 33 nações, incluindo muitos dos países mais avançados do mundo, mas também países emergentes, a exemplo do México, Chile e Turquia. Vale salientar que a missão da OCDE é promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social dos cidadãos ao redor do mundo, além de analisar questões que afetam diretamente o cotidiano de todos, como a quantidade de tributos e seguridade social que são pagos, os sistemas escolares e os sistemas de pensão de cada país.

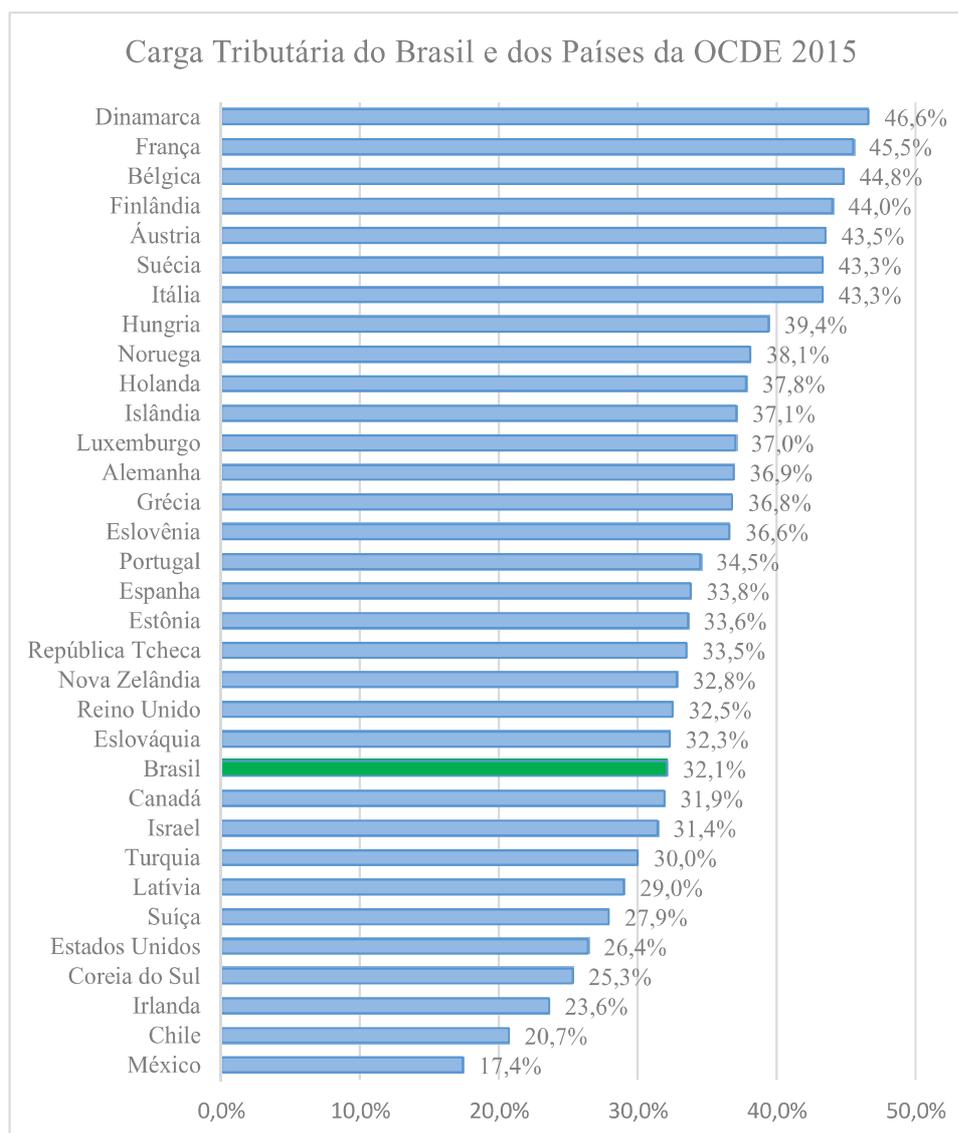
Atualmente, o Brasil não é membro da OCDE, apesar de já haver solicitado adesão à Organização. A análise comparativa entre a carga tributária e as bases de incidência dos tributos no Brasil e nos países membros da OCDE realizada nesse estudo aponta as principais diferenças nos sistemas tributários adotados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Diferenças essas que fazem com que o Brasil ainda não tenha sido considerado um dos países mais avançados do mundo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise Comparativa entre a Carga Tributária no Brasil e Países da OCDE

Segundo dados divulgados pela RFB, no qual compara a carga tributária brasileira em relação à de 33 países da OCDE, que reúne as nações mais industrializadas e algumas das emergentes, o Brasil ocupa a 23ª posição no ranking das maiores cargas tributárias do mundo.

Gráfico 1: Comparação da carga tributária do Brasil com os países da OCDE – 2015



Fonte: Elaboração própria com base de dados da OCDE divulgada pela Receita Federal (2015)

De acordo com o gráfico 1, pode-se observar que existem países com carga tributária consideravelmente maior que a do Brasil, como é o caso da Dinamarca, que em 2015 atingiu um percentual de 46,6% em relação ao PIB. Dessa forma, e ao contrário do que a grande maioria dos brasileiros pensam, a carga tributária brasileira está abaixo da média da carga tributária dos países da OCDE que, com os dados acima, resulta numa média de 34,2%. Embora a diferença

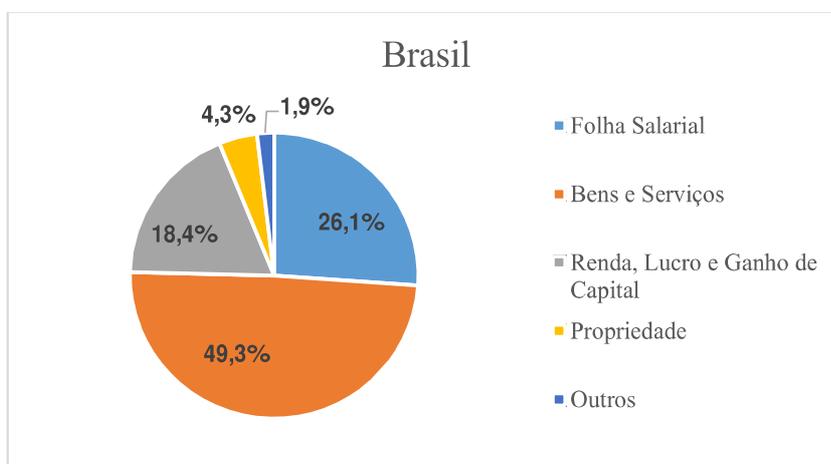
seja pequena, visto que a carga tributária brasileira calculada para o ano de 2015 foi de 32,1%, se comparada à de países desenvolvidos, em média, nota-se que a tributação no Brasil é menor.

Observados esses dados, vale salientar que a maioria dos países mencionados no gráfico 1, são países com Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) elevado, ainda que tenham carga tributária menor que a brasileira, como é o caso da Suíça, Irlanda e Estados Unidos. Esses três países ocupam uma posição privilegiada no ranking de IDH Global divulgado pelo PNUD Brasil⁵, entre os 10 primeiros países com maiores IDH's do mundo. Nesse mesmo ranking, nota-se que o Brasil está na 75ª posição, ainda assim considerado alto desenvolvimento humano. No entanto, pode-se observar uma contradição: Países considerados desenvolvidos com carga tributária semelhante e até menor que a do Brasil (considerado um país em desenvolvimento) conseguem alcançar o nível de “Muito Alto Desenvolvimento Humano”, como define o relatório PNUD, enquanto que o Brasil não se destaca entre os mesmos.

Entretanto, o importante nessa pesquisa não é observar apenas o peso da carga tributária em si e compará-la à de países desenvolvidos, mas analisar também de que forma está distribuída essa arrecadação tributária, ou seja, quais são as principais bases de incidência dos tributos e qual a base responsável pela maior parte da arrecadação, conforme segue abaixo.

4.2 Análise Comparativa entre as Bases de Incidência dos Tributos no Brasil e Países da OCDE

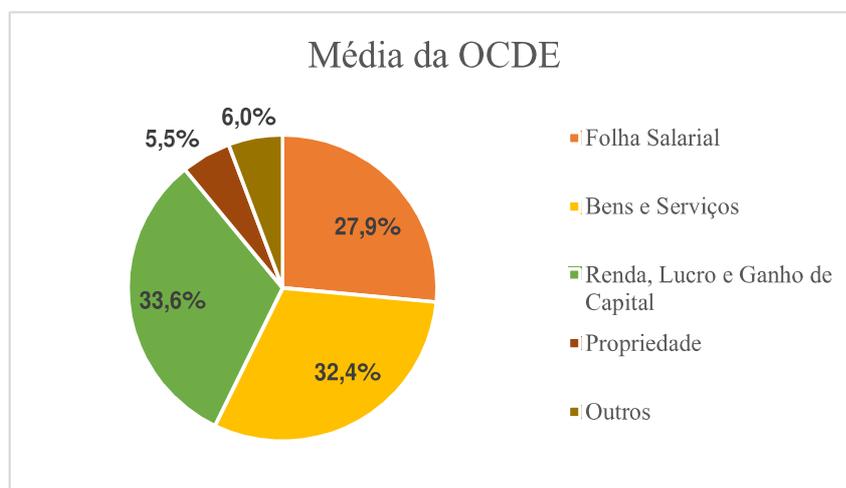
Gráfico 2: Carga tributária brasileira por base de incidência em relação ao total arrecadado



Fonte: Elaboração própria com base de dados da OCDE divulgada pela Receita Federal (2015)

⁵ Para mais informações: Ranking IDH Global: <http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html> (Acesso em 17 Out. 2018).

Gráfico 3: Média da carga tributária dos países da OCDE por base de incidência em relação ao total arrecadado



Fonte: Elaboração própria com base de dados da OCDE divulgada pela Receita Federal (2015)

Os gráficos 2 e 3 mostram basicamente as bases de incidência dos tributos tanto no Brasil (gráfico 2) como nos países da OCDE (gráfico 3). Os percentuais foram calculados com relação ao total arrecadado, ou seja, se o Brasil tem uma carga tributária de 32,1% em relação ao PIB (como se pode ver no gráfico 1), então entende-se que esses 32,1% equivalem a 100% de arrecadação tributária. Dessa forma, analisando o gráfico 2, tem-se que dos 100% de arrecadação tributária brasileira, 49,3% representa a maior receita arrecadada, sendo essa proveniente da tributação sobre ‘Bens e Serviços’.

Em outra realidade, o gráfico 3 mostra que na média dos países da OCDE, a maior receita de tributos provém de ‘Renda, Lucro e Ganho de Capital’, representando 33,6% do total, e em segunda posição, a arrecadação de tributos sobre ‘Bens e Serviços’, que representa 32,4% do total. O Brasil tributa pouco sobre ‘Renda, Lucro e Ganho de Capital’, como pode ser visto no gráfico 2, em terceira posição representando apenas 18,4%. Já em segunda posição está a arrecadação tributária proveniente da base ‘Folha Salarial’, com 26,1%.

As demais bases de incidências, ‘Propriedade’ e ‘Outros’, representam a menor parte da arrecadação em relação ao total, sendo o percentual de tributos provenientes da base ‘Propriedade’ no Brasil e na média dos países da OCDE, 4,3% e 5,5%, respectivamente. Enquanto que na base ‘Outros’, o Brasil arrecada um percentual de 1,9%, diferindo mais uma vez da média dos países da OCDE, com um percentual de 6,0% em relação ao total.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o Brasil esteja entre as dez economias mais ricas, possui uma das maiores concentrações de renda, sendo considerado um dos países mais desiguais do mundo, segundo o Relatório Global de Desenvolvimento Humano de 2016 do PNUD, mais precisamente o Brasil ocupa a 10º posição no ranking da desigualdade de um conjunto de 143 países.

Devido a isso, muito se tem discutido acerca do peso da carga tributária sobre os cidadãos brasileiros e também acerca da importância de reformas no sistema tributário nacional objetivando o crescimento econômico e a redução da desigualdade social no país. Entretanto, como observado nos resultados dessa pesquisa, o problema central do sistema tributário do Brasil não é apenas o peso da carga tributária ou quanto está sendo destinado da renda do trabalhador brasileiro para arcar com as despesas do Governo, mas também a origem da maior arrecadação tributária no país.

A maior parte da arrecadação tributária no Brasil vem de tributos cobrados no ato da compra de bens ou serviços, também conhecido como tributação sobre o consumo. É uma lógica extremamente simples de compreender: quando o cidadão brasileiro, seja ele considerado de classe baixa ou alta (de acordo com sua renda), vai ao supermercado em busca de comprar alimentos essenciais para sua sobrevivência, no ato do pagamento o cidadão que possui renda menor não se distingue do cidadão que possui renda mais elevada. Ou seja, todos são considerados meros consumidores, e serão tributados de forma igual. Diferentemente de como acontece na tributação exclusiva sobre a renda, onde há distinção entre quem pode pagar mais e quem deverá pagar menos.

Portanto, há algo maior que precisa ser observado e que poucos cidadãos procuram entender: o atual sistema tributário nacional impõe sacrifícios elevados aos que possuem renda baixa ou média e, de certa forma, alivia aqueles que possuem renda elevada. Esse modelo de tributação ainda predominante no Brasil não leva em consideração a capacidade contributiva do cidadão para efeitos tributários, sendo responsável, desta forma, pela maior parte do ônus atribuído às camadas de menor renda da população.

A maior limitação dessa pesquisa refere-se à impossibilidade de apresentar valores monetários nessa pesquisa, pois o banco de dados da Receita Federal não disponibiliza tais informações. Propõe-se para futuras investigações o estudo da arrecadação tributária brasileira por base de incidência com valores monetários e o estudo do impacto da tributação sobre o consumo na renda do cidadão brasileiro.

BRAZILIAN TAX COLLECTION: A STUDY ON ITS IMPACT ON THE CONTRIBUTIVE CAPACITY OF THE BRAZILIAN CITIZEN

ABSTRACT

Although Brazil is among the ten richest economies, it has one of the highest concentrations of income and it is considered one of the most unequal countries in the world. Because of that, much is discussed about the impact of the tax burden on the Brazilian citizens and the importance of reforms in the tax system, aiming at economic growth and the reduction of the social inequality in the country. However, the central problem of the Brazilian tax system is not only the impact of the tax burden, but also the origin of the largest tax collection in the country. This research has as objective to identify most of the tax collection by basis of incidence that impacts on the ability of the Brazilian citizen to contribute. This study was developed through bibliographic research, with a qualitative approach and it is characterized as explanatory research. This study also uses the comparative method to obtain the results. Among the results obtained, it was found that the most of the tax collection in Brazil comes from the consumption on of good and services of citizens. Therefore, it can be concluded that the current model of taxation still predominant in Brazil does not respect the taxpayer's capacity for tax purposes, being responsible for the greater part of the burden attributed to the poorest.

Keywords: Tax collection. Contributory capacity. Taxation on consumption. Tax education.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, G. L. **Brasil tem menor arrecadação sobre renda em 33 países** [03 de Janeiro, 2018]. Paraná: Revista da Folha de Londrina. Entrevista concedida a Fábio Galiotto. Disponível em: <<https://www.folhadelondrina.com.br/economia/brasil-tem-menor-arrecadacao-sobre-renda-em-33-paises-997118.html>> Acesso em: 01 Abr. 2018
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- Decreto nº 3000, de 26 de Março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 26 Mar. 1999. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 05 Nov. 2018.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5. Ed. [rev.] – São Paulo: Saraiva, 2006, p. 40.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. 21. Ed. Campina Grande: Editora da Universidade Estadual da Paraíba, 2007, p. 57.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2587/Brasileiro-trabalhara-ate-sexta-feira-2-de-junho-so-para-pagar-impostos-releva-IBPT>>. Acesso em 01 Abr. 2018.

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**. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 25 Out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 17 Abr. 2018.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 43.

PNUD Brasil. **Ranking IDH Global 2014**. Disponível em:<<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>> Acesso em: 01 Set. 2018.

Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária 2016**. Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>> Acesso em: 15 Ago. 2018.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 80.

SINDIFISCO. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Sistema Tributário: diagnóstico e elementos para mudança**. Disponível em:<https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=9094:-sp-1120299005&catid=181&Itemid=249>. Acesso em: 01 Set. 2018.