



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DOUTORADO EM DIREITO**

DELANO CARNEIRO DA CUNHA CÂMARA

**TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REGULAÇÃO
SOCIOECONÔMICA PARA A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO
NACIONAL**

**João Pessoa
2019**

DELANO CARNEIRO DA CUNHA CÂMARA

**TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REGULAÇÃO
SOCIOECONÔMICA PARA A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO
NACIONAL**

**Trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação
do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba, como requisito para a defesa de
tese de doutorado em Direito, sob a orientação da
Professora Doutora Maria Luiza Pereira de Alencar
Mayer Feitosa.**

**João Pessoa
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C172t Camara, Delano Carneiro da Cunha.

Tributação como instrumento de regulação socioeconômica
para a promoção do desenvolvimento nacional / Delano
Carneiro da Cunha Camara. - João Pessoa, 2019.
403 f.

Tese (Doutorado) - UFPB/CCJ - PPGCJ.

1. Tributação. 2. Regulação. 3. Desenvolvimento
econômico nacional. 4. Desigualdade social. 5. Direitos
humanos. I. Título

UFPB/CCJ

DELANO CARNEIRO DA CUNHA CÂMARA

**TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REGULAÇÃO SOCIOECONÔMICA
PARA A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO NACIONAL**

Tese apresentada ao **Curso de Doutorado** em Ciências Jurídicas, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, área de concentração em Direitos Humanos e Desenvolvimento, para fins de obtenção de título de Doutor.

APROVADO em 19 de junho de 2019



Prof. Dr.ª. Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer Feitosa
Orientadora – UFPB



Prof. Dr.ª. Ana Luísa Celino Coutinho
Membro Interno – UFPB



Prof. Dr. Talden Queiroz Farias
Membro Interno – UFPB



Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira
Membro Externo – UEPB



Prof. Dr. Rogério Magnus Varela Gonçalves
Membro Externo – UNIPÊ

Dedico esta tese aos meus pais, minhas filhas, irmãos e irmãos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a toda minha família, que sempre presente e me apoiando nos momentos difíceis, permitiram a paz de espírito e o equilíbrio emocional permanente durante esses últimos anos em que minha vida teve grandes reviravoltas, especialmente durante o meu doutorado.

Agradeço a cada uma das pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para a construção desta tese, inclusive aos amigos residentes em Portugal, Espanha, França, Irlanda, Austrália, Reino Unido, USA e Japão os quais sempre que demandados por alguma informação, por simples que fosse, estiveram a disposição e prontamente me responderam.

Agradeço a minha orientadora do doutorado, professora Maria Luíza Pereira de Alencar Mayer Feitosa, que direcionou minha pesquisa e proporcionou reflexões sobre o desenvolvimento e a desigualdade no mundo, bem como me apresentou a doutrina de Piketty.

Agradeço a minha banca de qualificação: professora Ana Luíza, que me orientou nas adequações metodológicas; aos meus amigos Talden e Meton, que me deixaram tranquilo e absolutamente confiante quanto aos resultados a que cheguei; ao professor Alexandre Salema, que de forma minuciosa analisou meu trabalho e teceu críticas construtivas; ao professor Rogério, que, embora não participando da banca de qualificação, debateu o conteúdo de minha tese anteriormente ao momento da defesa e me proporcionou grande segurança quanto a relevância do assunto para a academia.

Agradeço as minhas queridas amigas e assessoras Suely, Renata, Lara, Paula e Manuela, que, sempre muito críticas e observadoras, propiciaram a construção de um texto mais sólido e menos refutável.

Agradeço aos meus amigos Nayara, Matheus, Fernando, Marcos, Luciana, Carol, Beatriz, Fran, Paula, Yanca, Livia e Flávia que em muitos momentos de forma direta ou indireta e com pequenas contribuições puderam me ajudar a distinguir e construir informações necessárias imprescindíveis para as conclusões que aqui cheguei.

Agradeço aos meus amigos de Dinter, Geny, Adriana, Regina, Germana, Christiane, Brandão, Nestor e Marcos que trilharam comigo nos momentos de alegria e tristeza, festas e pesquisas acadêmicas, debates e conagraçamentos e possibilitaram a construção de uma verdadeira irmandade. Numa gostosa brincadeira chamada de Liga da Justiça.

Agradeço aos meus professores da UFPB e UFPI que ministraram aulas e me brindaram como o seu conhecimento.

Agradeço as reiteradas revisões que foram feitas pelo Professor Felix de Carvalho, Renata, Manu, Suely, Nayara, Flávia, Matheus e Paula, de texto e conteúdo, jurídico e econômico, de forma analítica e crítica detalhada, e sem pena de fazer observações e críticas quanto da identificação de qualquer fato sem devido respaldo ou erros gramaticais que o fossem.

Agradeço as minhas musas inspiradoras que foram vitais durante todo o doutorado, cada uma teve sua grande importância em minha vida, em seu momento específico, seja me apoiando, estimulando e fazendo acreditar que poderia apresentar esse produto, ou simplesmente presente em momentos muito especiais...

Agradeço ao meu irmão, Chico, que com muito prazer levou algumas vezes a tese quando não pude ir a João Pessoa e a entregou a minha orientadora e, no momento da banca final, aos membros da banca para leitura final antecipada.

Agradeço a Conceição Pinheiro e a Vanessa pelas excelentes refeições, muitas vezes fora de hora, quando, em exaustivas horas de trabalho, estava a produzir.

E por fim, AGRADEÇO A **DEUS**, pois, embora a transpiração tenha sido toda minha, a inspiração maior é **dele**.

RESUMO

É inegável o esgotamento dos modelos existentes de Estado, resultando em crises recorrentes, inclusive no Brasil. Diante desse quadro, a presente tese analisa como a tributação pode contribuir para a promoção do desenvolvimento nacional e a distribuição de renda entre classes sociais. O objetivo deste trabalho é investigar como o atual sistema tributário brasileiro inviabiliza o desenvolvimento econômico. Busca-se demonstrar que não apenas os impostos indiretos promovem a desigualdade, mas também que os tipos e a distribuição das cargas tributárias, nos diversos segmentos econômicos e sociais, conduzem ao subdesenvolvimento brasileiro. A pesquisa pretende estudar a interferência decorrente da tributação que regula, de forma limitativa, o desenvolvimento nacional. Analisa-se, especificamente, o peso das cargas tributárias sobre os diversos segmentos econômicos e classes sociais. Pretende-se demonstrar que o sistema tributário brasileiro regressivo está conduzindo ao subdesenvolvimento e de que forma ele pode ser modificado, resultando na formação de um círculo virtuoso. O marco teórico terá como suporte Thomas Piketty, destacando-se o modelo de tributação para a redução de desigualdades. Em seguida, serão analisados os teóricos desenvolvimentistas (Celso Furtado e Bresser Pereira), os críticos do capitalismo global especulativo (Avelã Nunes e Hyman Minsky), além dos doutrinadores lastreados na análise econômica do direito, no dever fundamental de pagar impostos e no custeio eficiente do Estado constitucional (Casalta Nabais e Canotilho). A pesquisa adota uma abordagem dedutiva, técnica de revisão bibliográfica, além de pesquisa empírica a partir de consulta de dados em sítios oficiais e de instituições privadas nacionais e estrangeiras com reconhecido valor científico. Em conclusão, indica-se uma alternativa ao sistema tributário brasileiro regressivo que conduz ao subdesenvolvimento. Propõe-se um modelo de regulação da sociedade, objetivando o desenvolvimento e a redução das desigualdades, como resultado de uma melhor redistribuição das cargas tributárias. Defende-se, em especial, o reforço do custeio do Estado, com recursos oriundos de uma tributação sobre as movimentações financeiras.

Palavras-chave: Tributação; regulação; desenvolvimento econômico nacional; desigualdade social; direitos humanos.

ABSTRACT

It is undeniable the lack of State existing models which is increasing the current political and economic crisis, including in Brazil. On this scenario, the present thesis analyses how taxation could contribute to boost national development and income distribution between social classes. This paper purpose is to look into how the current Brazilian taxation system makes unfeasible the economic development. It aims at to show that not only the indirect taxes promote inequality, but also all types and distribution of tax charges, regarding all social economic segments, lead the country to the underdevelopment. This research aims at to study the interference due to taxation, which sets the national development, limitedly. It is analyzed, specifically, the weight of the taxation charges regarding all social economic segments. It is intended to demonstrate where and how the regressive Brazilian taxation system is leading to the underdevelopment, and by what means it could be modified resulting in the creation of a virtuous circle. This paper's theoretical guideline is based on Thomas Piketty's literature, highlighting the taxation model that aims to reduce inequality. Following, it will be analyzed the theoretical developmentalists, Celso Furtado, as well as Bresser Pereira, speculative global capitalism critics, Avelã Nunes and Hyman Minsky, and Endorsed doctrinators regarding the economic analysis of the Law, fundamental duty of taxes payments, and the efficient costing of the Constitutional State, Casalta Nabais and Canotilho. The research adopts a deductive approach, technique based on the bibliographic review, empiric quests as of recognized scientific worth from national and foreign private institutions and data from official sites. In conclusion, as an alternative to the regressive Brazilian taxation system that leads to underdevelopment, it is offered a society regulation model which aims at the development and inequality reduction, as a result to better redistribution of the tax charges. It is defended the State costing reinforcement by means of resources from finance transactions taxation.

Keywords: Taxes; regulation; economic development; inequality; human rights.

RESUME

La multiplication des crises sur la légitimité de l'État, notamment au Brésil, a inévitablement provoqué une rupture des schémas existant. Fort de ce constat, la présente thèse cherche à démontrer dans quelle mesure les mécanismes de taxation sont essentiels au développement du Brésil en assurant une plus juste distribution de revenus entre classes sociales. L'objectif principal est de déterminer si l'actuel système fiscal brésilien est un frein au développement économique du pays. Nous chercherons à démontrer que les impôts indirects ne sont pas les seuls mécanismes responsables d'inégalités socio-économiques : en effet, les modalités de détermination des charges fiscales et leur répartition constituent également une des raisons de menace au développement du Brésil. L'interposition des mécanismes de taxation nationaux sera donc au cœur de notre étude. Nous chercherons à démontrer, d'une part, où et comment le système fiscal brésilien actuel nécessite une réforme en ce qu'il cause un frein au développement du pays et, d'autre part, de quelle façon il peut être modifié afin de réaliser un cercle fiscal vertueux. Le cadre théorique choisi est principalement construit sur le modèle de taxation pour la réduction des inégalités proposé par Thomas Piketty. L'approche développementaliste (Celso Furtado et Bresser Pereira) sera également prise pour référence, de même que les approches critiques du capitalisme global (Avelã Nunes et Hyman Minsky), et l'approche économique du droit qui consiste à penser que le devoir fondamental est de payer des impôts afin de contribuer efficacement au fonctionnement de l'État constitutionnel (Casalta Nabais et Canotilho). C'est en suivant une méthode déductive et technique, reposant à la fois sur des ouvrages empiriques et des données officielles collectées auprès des agences et institutions nationales et étrangères pertinentes, que l'étude a été menée. Finalement, notre étude nous conduira à proposer un modèle de régulation de la société basé sur le développement et la réduction des inégalités comme résultat d'une meilleure redistribution des charges fiscales, la consolidation des finances publiques avec des ressources provenant de la taxation des transactions financières étant au cœur de la proposition.

Mots clés: Taxation; régulation; politique fiscale; développement; droits de l'Homme

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Receita do Estado brasileiro disponível por habitante (2005-2016).....	92
Figura 2 - Simulação das despesas públicas sob o novo regime fiscal (2015-2036)	97
Figura 3 - Evolução da despesa e da dívida do governo federal (2001-2017).....	100
Figura 4 - Relação dos Estados quanto à sua dependência do FPE	113
Figura 5 - Evolução da carga tributária total (1947 - 1996)	223
Figura 6 - Carga tributária total (em percentagem) em relação ao PIB (2015).....	225
Figura 7 - Percentual da renda familiar destinado ao pagamento de tributos (1996 e 2004) ..	261
Figura 8 - Participação dos tributos no custeio do Brasil (2015)	267
Figura 9 - Crescimento da arrecadação com tributos incidentes sobre o consumo (2007-2017)	268
Figura 10 - Percentual da carga tributária sobre bens e serviços em relação ao PIB (2015).....	270
Figura 11 - Percentual de tributação sobre o consumo em alguns países	275
Figura 12 - Involução da tributação sobre transações financeiras (2006-2017).....	337
Figura 13 - Percentual quanto aos tipos de arrecadação no custeio do Estado (2015)	339

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - PIB de diversos países, em dólares (2015)	80
Tabela 2 - População, PIB total e PIB <i>per capita</i> de diversos países, em dólares (2015)	81
Tabela 3 - IDH de vários países e sua relação com o PIB (2015)	83
Tabela 4 - Receita do Estado disponível por habitante, em dólares (2015)	86
Tabela 5 - Renda disponível por habitante no Brasil, em dólares (2005-2016)	90
Tabela 6 - Projeção das despesas primárias nos poderes e órgãos, no Brasil	98
Tabela 7 - Repartição da receita tributária entre os entes federados (CF/88)	104
Tabela 8 - Valor adicionado em segmentos específicos, em milhões de reais (2000/2016)	108
Tabela 9 - PIB das regiões brasileiras, em milhões de reais (2002-2016)	110
Tabela 10 - Percentual da carga tributária em relação ao PIB (1994-2018)	224
Tabela 11 - IRPF (ano-calendário 1992 e 1993)	232
Tabela 12 - IRPF (ano-calendário 1994 e 1995)	233
Tabela 13 - IRPF (ano-calendário 1996 e 1997)	234
Tabela 14 - IRPF (ano-calendário 1998-2004)	234
Tabela 15 - IRPF (ano-calendário 2005-2008)	235
Tabela 16 - IRPF (ano-calendário 2009 e 2010)	236
Tabela 17 - IRPF (ano-calendário 2011-2014)	237
Tabela 18 - IRPF (ano-calendário 2015)	238
Tabela 19 - IRPF (ano-calendário 2016 a 2018)	238
Tabela 20 - Alíquotas progressivas sobre ganhos de capital	240
Tabela 21 - Correlação entre os valores anuais de isenção e o salário mínimo no Brasil (1995-2019)	243
Tabela 22 - Percentual das cargas tributárias sobre o PIB brasileiro (2006-2017)	246
Tabela 23 - Percentual das cargas tributárias segmentadas no Brasil (2006-2017)	248
Tabela 24 - Alíquotas máximas sobre rendimentos pessoais (<i>income tax</i>) nos países desenvolvidos, em comparação com o Brasil	250
Tabela 25 - Tabela comparativa de preços estimados pela substituição tributária	263
Tabela 26 - Comparativo de horas gastas para o cumprimento de obrigações tributárias	266
Tabela 27 - Percentual de receitas arrecadadas pelos entes federados (2003-2016)	272

Tabela 28 - Comparativo de receitas arrecadadas por grupos de tributação, em milhões de reais (2002-2017)	283
Tabela 29 - Tributação sobre a propriedade no Brasil (2002-2017)	284
Tabela 30 - Percentual dos tributos sobre a propriedade em relação à arrecadação no Brasil (2002-2017)	285
Tabela 31 - Alíquotas de IPTU em algumas capitais brasileiras	292
Tabela 32 - Imposto sobre propriedade urbana e rural em alguns países	296
Tabela 33 -Tributo sobre a propriedade, em milhões de reais (2002-2017)	302
Tabela 34 - Percentual da tributação sobre a propriedade em relação à arrecadação total (2002 - 2017)	303
Tabela 35 - Alíquotas máximas incidentes sobre de herança e doação em vários países	304
Tabela 36 - Imposto sobre sucessão (<i>estate tax</i>) e doação (<i>gift tax</i>) nos USA	306
Tabela 37 - Imposto sobre sucessão na Inglaterra, em libras (1986 -1987)	307
Tabela 38 - Imposto sobre sucessão na Inglaterra (1990 a 2018)	307
Tabela 39 - Imposto sobre herança e doação na Alemanha (1991)	308
Tabela 40 - Imposto sobre herança e doação na Alemanha (2009)	309
Tabela 41 - Imposto sobre herança ou doação em linha reta (ascendente e descendente) na França	309
Tabela 42 - Imposto sobre doação entre cônjuges ou parceiros na França	310
Tabela 43 - Imposto sobre sucessão e doação entre irmãos (vivos ou representados) na França	310
Tabela 44 - Imposto sobre sucessão com base em outros graus de parentesco ou por afinidade na França	310
Tabela 45 - Tributação sobre herança ou doação (ascendente e descendente) na França (2013)	311
Tabela 46 - Tributação sobre sucessão e doação entre irmãos (vivos ou representados) na França (2013)	311
Tabela 47 - Tributação sobre sucessão entre outras pessoas na França (2013)	311
Tabela 48 - Tributação sobre herança e doação em vários Estados federados e do Distrito Federal do Brasil (2015 e 2016)	317
Tabela 49 - Imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e por doação no Estado do Piauí	322
Tabela 50 - Percentual das cargas tributárias sobre a arrecadação no Brasil ((2006-2017)	336

Tabela 51 - Percentual da CPMF em relação à arrecadação federal (2000-2016)	340
Tabela 52 - Percentual das cargas tributárias sobre o PIB no Brasil (2006-2017)	348

LISTA DE SIGLAS E ABREVIações

ADCT	- Ato das Disposições de Constitucionais Transitórias
ANFIP	- Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal
CEPAL	- Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CIDE	- Contribuição de intervenção no domínio econômico
CONFINS	- Contribuição financeira para o financiamento da seguridade social
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	- Contribuição provisória sobre movimentação financeira
DRU	- Desvinculação de receitas da União
FENAFISCO	- Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital
FIA	- Fundos de Investimentos em Ações
FIP	- Fundo de Investimentos em Participações
FPE	- Fundo de Participação dos Estados
FPM	- Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	- Imposto sobre circulação de mercadoria
ICMS	- Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, transporte e comunicação
IDH	- Índice de desenvolvimento humano
IGF	- Imposto sobre grandes fortunas
II	- Imposto sobre importação
INCRA	- Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IOF	- Imposto sobre operações financeiras
IPEA	- Instituto de Pesquisa Econômica Ampliada
IPI	- Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	- Imposto provisório sobre movimentações financeiras
IPTU	- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	- Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IR	- Imposto de renda
IRPF	- Imposto de renda pessoa física

ISS	- Imposto sobre o serviço de qualquer natureza
IT	- Imposto territorial
ITBI	- Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITCD	- Imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doação
ITR	- Imposto sobre propriedade territorial rural
IVA	- Imposto sobre valor agregado
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
ODCE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	- Organizações das Nações Unidas
PEC	- Proposta de emenda constitucional
PIB	- Produto interno bruto
PNUD	- Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
STF	- Supremo Tribunal Federal
TMF	- Tributação sobre movimentação financeira
TTF	- Tributação sobre transações financeiras
UFPB	- Universidade Federal da Paraíba
UFPI	- Universidade Federal do Piauí
UFR-PI	- Unidade Fiscal de Referência do Estado do Piauí

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	23
2	HISTÓRICO E CRISE ATUAL DO ESTADO	36
2.1	ESTADO LIBERAL	40
2.2	ESTADO SOCIAL	46
2.3	GRANDES MODELOS ECONÔMICOS NOS ESTADOS DA ATUALIDADE	52
2.4	CRISE E CICLOS DE RENOVAÇÃO	58
2.5	NOVA PERSPECTIVA DE ESTADO	61
3	MODELO BRASILEIRO DE EQUILÍBRIO DAS CONTAS PÚBLICAS E A RAIZ DA DESIGUALDADE SOCIAL	67
3.1	MODELOS DE EQUILÍBRIO DE CONTAS PÚBLICAS E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 95/2016	69
3.1.1	Equilíbrio das contas públicas e a repercussão econômica no desenvolvimento	69
3.1.2	Política de austeridade fiscal e seus efeitos no aumento da desigualdade social	74
3.1.3	Receitas estatais disponíveis por habitante em comparação com IDH	78
3.1.4	Emenda constitucional limitadora de investimentos ante os objetivos fundamentais da República brasileira	93
3.2	ESTRUTURA DE CUSTEIO DO ESTADO E OS TRIBUTOS	102
3.2.1	Distribuição da carga tributária entre os segmentos econômicos	105
3.2.2	Desigualdades sociais e regionais na distribuição de receitas para os entes federados	110
3.3	SUBDESENVOLVIMENTO NAS PEQUENAS CIDADES NORDESTINAS	112
3.3.1	Receitas tributárias e despesas como causas de subdesenvolvimento	112
3.3.2	Atuação das forças políticas locais na definição das receitas tributárias	114

3.3.3	Improvável equilíbrio das contas dos pequenos Municípios em razão do desequilíbrio entre receitas e despesas	116
4	MAPEAMENTO CONSTITUCIONAL DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	121
4.1	OBJETIVOS FUNDAMENTAIS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	122
4.2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O DESENVOLVIMENTO NACIONAL	130
4.2.1	Princípio do federalismo fiscal	133
4.2.2	Princípio da legalidade	136
4.2.3	Princípios da tipicidade e da vinculação tributária	139
4.2.4	Princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade	140
4.2.5	Princípio da uniformidade tributária	144
4.2.6	Princípio da vedação da cobrança de tributo com efeito de confisco	146
4.2.7	Princípio da anterioridade	148
4.2.8	Princípio da imunidade tributária	152
4.3	MODELO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: INEXECUÇÃO	155
4.4	GRUPOS DE INTERESSE NA DEFINIÇÃO DAS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS	161
4.5	REQUISITOS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL	165
4.5.1	Compatibilidade com as estruturas econômicas do Estado e a produtividade	175
4.5.2	Eficiência e economia dos métodos arrecadatários	178
4.5.3	Conveniência quanto ao método e ao momento da arrecadação	180
4.5.4	Estabilidade e certeza nas políticas tributárias	181
4.5.5	Elasticidade e adequabilidade ao surgimento de novas tecnologias	184
4.5.6	Estímulo ao desenvolvimento sustentável do país	185
4.5.7	Plena transparência e simplicidade	191
4.5.8	Igualdade, eliminação de regressividades tributárias e não confisco	194
4.5.9	Compatibilidade do sistema tributário com valores eleitos pela sociedade	196
4.5.10	Efetivação da justiça social na distribuição da carga tributária	198

5	TRIBUTOS E RENÚNCIAS COM EFEITO EXTRAFISCAL	200
5.1	PANORAMA DE AJUSTES TRIBUTÁRIOS NECESSÁRIOS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL	206
5.2	TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE SOCIAL NA ANÁLISE DE PIKETTY	211
5.2.1	Produção como elemento para o desenvolvimento	213
5.2.2	Rendas e acumulação de capital	213
5.2.3	Desigualdade e limitação ao crescimento decorrente da herança	215
5.2.4	A inflação e desigualdade	216
5.2.5	Capital público e capital privado	217
5.2.6	Regulação do capital no século XXI pela tributação	219
5.3	ANÁLISE DAS INADEQUAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL	221
5.3.1	Tributação sobre renda	227
5.3.1.1	Surgimento do imposto de renda no Brasil: análise crítica	228
5.3.1.2	Rendas das pessoas físicas, da herança e da doação	230
5.3.1.3	Renda da pessoa física e o efeito da regressividade tributária	231
5.3.1.4	Redução do efeito regressivo nos ganhos de capital	239
5.3.1.5	Regressividade decorrente da manutenção dos limites de isenção do IRPF	242
5.3.1.6	Carga tributária decorrente do imposto de renda em relação ao PIB	245
5.3.1.7	Imposto de renda no custeio do Estado	247
5.3.1.8	Parâmetros internacionais da tributação sobre a renda	249
5.3.1.9	Inadequação da tributação sobre a renda no Brasil	251
5.3.2	Tributação sobre o consumo de bens e serviços	255
5.3.2.1	Histórico da tributação sobre o consumo e a desigualdade originária	256
5.3.2.2	Efeito regressivo da tributação sobre o consumo	259
5.3.2.3	Efeitos da tributação sobre o consumo na substituição tributária	262
5.3.2.4	Complexidade e custos da burocracia na tributação sobre o consumo	264
5.3.2.5	Participação dos tributos sobre o consumo nas receitas do Estado	266
5.3.2.6	Tributação sobre o consumo e sua participação no PIB	270

5.3.2.7	Desigualdades regionais decorrentes da receita tributária dos Estados	271
5.3.2.8	Estímulo à guerra fiscal pelo modelo de tributação sobre o consumo	273
5.3.2.9	Comparativo internacional da tributação sobre o consumo	275
5.3.2.10	Desestímulo ao desenvolvimento produzido pela extrafiscalidade	277
5.3.2.11	Inadequações da tributação sobre o consumo	279
5.3.3	Tributação sobre o patrimônio imobiliário	281
5.3.3.1	Participação da tributação sobre a propriedade imobiliária no custeio do Estado	282
5.3.3.2	Imposto sobre a propriedade rural e o desenvolvimento nacional	286
5.3.3.3	Imposto sobre a propriedade urbana e a extrafiscalidade para a organização das cidades	289
5.3.3.4	Grupos de interesse na tributação sobre a propriedade urbana	294
5.3.3.5	Comparativos internacionais da tributação sobre a propriedade imobiliária	296
5.3.4	Tributação sobre herança e doação	300
5.3.4.1	Contribuição da tributação sobre herança e doação no custeio do Estado	301
5.3.4.2	Comparativos internacionais da tributação sobre herança e doação	304
5.3.4.3	Inadequações da tributação sobre herança e doação no Brasil	314
5.3.5	Tributação sobre grandes fortunas	323
5.3.5.1	Surgimento e críticas à tributação sobre as grandes fortunas	323
5.3.5.2	Subdesenvolvimento e o efeito da fuga de capitais do IGF	326
5.3.6	Tributação sobre movimentação financeira	329
5.3.6.1	Surgimento da tributação sobre movimentação financeira no Brasil	329
5.3.6.2	Extinção da CPMF e argumentos contrários	332
5.3.6.3	Participação da tributação sobre as transações financeiras no custeio do Estado	336
5.3.6.4	Tributação sobre movimentação financeira e seu efeito nas taxas de juros	341
5.3.6.5	CPMF na condução ao equilíbrio das contas públicas	343
5.3.6.6	Regulação, desestímulo da especulação e possibilidade de fortalecimento do capitalismo industrial	343
5.3.6.7	Desproporção na distribuição atual da carga tributária sobre o PIB e a CPMF	347

5.3.6.8	Adequação da tributação ao Sistema 4.0	349
5.3.6.9	Enfrentamento da concorrência fiscal internacional através da tributação sobre movimentação financeira	351
5.3.6.10	Experiência internacional da tributação sobre movimentação financeira	352
5.4	RENÚNCIAS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE EXCEÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO NACIONAL	355
5.4.1	Surgimento das renúncias fiscais e seu conteúdo	355
5.4.2	Renúncias na Lei de Responsabilidade Fiscal	357
5.4.3	Normas tributárias indutoras e tributos indutores de desenvolvimento	359
	CONCLUSÃO	362
	REFERÊNCIAS	382

INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos e a aproximação das civilizações pelas comunicações, além do fenômeno da chamada globalização, permitiram conhecer os diversos modelos de organização social adotados no planeta e seus benefícios. É como se fosse um grande laboratório mundial de estudo sobre as organizações sociais, possibilitando a avaliação dos diferentes níveis de intervenção estatal, bem como dos seus efeitos. Na atualidade, são estudados pelos pesquisadores os sistemas organizacionais e fiscais dos Estados, seu crescimento e desenvolvimento, bem como as estratificações sociais e econômicas da sociedade, a partir de uma abordagem mais científica. Entre as muitas possibilidades de pesquisa, ganharam atenção aquelas que defendem o desenvolvimento socioeconômico, porém de forma sustentável. Assim, na atualidade, é possível lançar um olhar dotado de maior imparcialidade e cientificidade aos estudos dos fenômenos econômicos e sociais. Podem-se, também, avaliar as causas do aumento ou da redução das desigualdades sociais, observando-se quais estruturas estatais contribuem efetivamente para a implementação de direitos humanos.

Hodiernamente, verifica-se que há no mundo basicamente duas posições bem definidas: uma favorável ao Estado intervencionista e outra que adota certo ceticismo em relação à necessidade ou oportunidade dessa intervenção, inclinando-se, portanto, a admitir o Estado liberal como ideal. É bem verdade que, buscando minimizar os extremos dessas duas posições, há uma pluralidade de formalizações intermediárias. Nesse contexto, desenvolve-se a atividade estatal de prestação de serviços públicos. No cumprimento dessa missão o Estado amplia ou reduz o espectro do que considera serviço público, de acordo com o nível de intervencionismo politicamente desejado. Além disso, regula as ações dos indivíduos na sociedade, estimulando ou desestimulando determinadas práticas. A depender do tamanho do Estado e do modelo de intervenção adotado nas relações privadas, identifica-se a fonte de custeio do Estado, que é normalmente a tributação. Esta será atenuada ou elevada de acordo com as seguintes variáveis: as opções políticas de redução das desigualdades socioeconômicas; os arranjos institucionais que serão eficientes ou não; a estrutura organizacional com maior ou menor burocracia para ser custeada; a qualidade de gestão e governança; os controles e a fiscalização com avaliação e

acompanhamento de resultados. Todos são elementos que interferem nos custos e, portanto, na necessidade de maiores receitas tributárias, independentemente do modelo econômico adotado.

Resgatando a teoria smithiana, os agentes se autorregulariam como se uma mão invisível ordenasse todo o processo competitivo para uma trajetória de maior bem-estar social. No Estado liberal mínimo, não seria necessária a intervenção direta do Estado na economia, de modo que apenas os serviços públicos essenciais e imprescindíveis seriam implementados. A esse modelo se contrapõe a noção de que cabe ao Estado, além da função corretora da economia, a prestação de uma gama mais ampla de serviços públicos à sociedade. No entanto, esse modelo é criticado por muitos autores, por entenderem que o Estado incorreria no risco de ser demasiadamente intervencionista, ao pretender tornar-se provedor de uma pluralidade de serviços públicos, tornando-se incapaz de atender as demandas assumidas.

Adotou-se, então, uma posição intermediária, compreendendo que o Estado deve aplicar os recursos retirados da sociedade em proveito dela e sem intervenções nas relações privadas. Para Shleifer e Vishny, o Estado figurativamente se assemelha a uma mão que retira recursos da sociedade sem lhe devolver na mesma proporção em bens e serviços públicos. A partir dessa visão, caberia ao Estado adotar um desenho institucional que possibilitasse seu eficaz funcionamento, com custo mínimo para os cidadãos que sustentam a máquina administrativa. Impõe-se, nesse caso, a necessidade de um controle maior dos gastos públicos. Para tanto o Estado transferiria à iniciativa privada certas obrigações. Estas, dada a sua natureza, é que estariam sujeitas a uma regulação estatal, no sentido de garantir o desenvolvimento sustentável, assegurando também o respeito aos direitos sociais, ambientais e outros.

Contudo, quando o Estado é forçado a promover uma retração na oferta de seus serviços, não há qualquer garantia de que a iniciativa privada irá manter os direitos conquistados pelos cidadãos no decorrer de anos. Por outro lado, caso os capitais particulares sejam maiores do que os do Estado, sua prerrogativa de fazer a escolha das políticas públicas pode vir a ser comprometida. Observa-se que, no passado, os capitais tinham o objetivo de mais-valia e a exploração do trabalho, com o uso e o abuso da propriedade, tendo em vista que a base da riqueza era a terra e a indústria. Hoje, baseiam-se principalmente em tecnologias e nos mercados, especialmente, os financeiros. Nesse novo contexto, a regra é ditada pelo mercado, que não tem qualquer compromisso com direitos fundamentais dos cidadãos, nem com a subsistência do

planeta. Assim, na ânsia de obter lucro, o mercado vai produzindo insustentabilidades, comprometendo o futuro da humanidade e gerando abissais desigualdades sociais e regionais, seja entre países ou dentro do mesmo Estado. Os capitais financeiros visam apenas à multiplicação de seus lucros, não assumindo qualquer responsabilização posterior, com ausência de qualquer ética social ou compromisso com o ser humano. Portanto, o desestímulo ao seu crescimento desordenado e predatório é dever do Estado contemporâneo, caso pretenda proteger o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

As desigualdades sociais acompanham a humanidade há vários séculos, não tendo despertado, em um primeiro momento, a preocupação das sociedades antigas, havendo no passado tímidos reconhecimentos quanto ao problema. A partir do século XVIII, alguns filósofos, como, por exemplo, Rousseau, no discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens, passaram a refletir sobre essa problemática. No século XIX, Marx já antevia um sistema de acumulação de riquezas nas mãos de poucos e o controle do poder pelos mais ricos. O sistema capitalista implantado, em razão de ter estimulado essa concentração de riquezas, vem se mostrando insustentável, exatamente pelos efeitos deletérios que vem causando ao conjunto da sociedade e, especialmente, à natureza.

O grande capital não demonstra qualquer preocupação com o ser humano ou com as consequências geradas pelas desigualdades sociais e regionais. Por esse motivo, migra para a região onde possa obter maiores lucros, observando a segurança jurídica e a estabilidade política do país para ter garantido o retorno do dinheiro investido, normalmente, para fins especulativos. Não há qualquer preocupação do mercado com os danos que possam ser causados ao meio ambiente e aos indivíduos. Por outro lado, os governos não fazem um planejamento para o efetivo desenvolvimento socioeconômico. Este não deve ser pautado apenas no mero crescimento do PIB, mas em um processo que possibilite garantia de sustentabilidade, contribuindo para reduzir as desigualdades sociais e regionais.

O debate acerca do desenvolvimento ganhou força no século XX. Foi motivado pelo fato de que uma grande desigualdade poderia representar um risco à estabilidade do Estado, comprometendo, em consequência, a subsistência das organizações sociais e políticas atuais. Se as imensas desigualdades não forem reduzidas, produzirão nos próximos anos movimentos sociais, revoluções, invasões de territórios, dentre outras consequências. Exige-se, em especial, o

controle da globalização e transparência na escolha das políticas governamentais e seus destinatários. No século XXI, a tecnologia das comunicações e a facilidade de informações transformaram o mundo em uma grande aldeia global. Apesar de eventuais distorções, esses avanços tecnológicos permitem que os habitantes dessa aldeia global acompanhem as principais ações de qualquer governante do mundo.

A desigualdade econômica entre as pessoas aumentou a partir de 1970, até mesmo em países desenvolvidos como os Estados Unidos, sendo exceção apenas em alguns países que adotaram políticas sociais adequadas. A tendência geral, a partir do citado período, foi o fortalecimento dos governos liberais. O início do século XXI vem sendo marcado por tecnologia avançada, segregação e crescentes desigualdades. Os ganhos de produtividade decorrentes da informatização e da globalização não estão sendo distribuídos de forma proporcional. Esse aumento da desigualdade reflete, fatalmente, na concepção de dignidade humana e de direitos fundamentais, os quais são vistos e considerados a partir de dimensões emanadas dos países dominantes do sistema econômico mundial.

Outro aspecto a ser observado é que tanto os cidadãos que vivem modestamente como aqueles que moram em mansões pagam impostos para o custeio dos serviços prestados pelo Estado, seja ele de modelo liberal ou social. A tributação é distribuída entre ricos e pobres normalmente de acordo com os interesses políticos, priorizando a vontade daqueles que controlam o poder estatal. Assim, a distribuição do peso da carga tributária entre as classes econômicas não observa a proporcionalidade desejável. Dessa forma, o modelo de tributação construído no mundo moderno levou em consideração, em alguns casos, o sistema econômico liberal. Já em outros, prosperou como resultado da esperteza dos grupos que controlam os órgãos legislativos. Conscientemente ou não, implantam modelos de tributação insustentáveis e distorcidos cujos efeitos das normas jurídicas criadas beneficiam determinados segmentos econômico-sociais em detrimento de outros. Tributam-se a propriedade, o consumo, as relações comerciais internacionais e o lucro nas proporções definidas em cada país, segundo os critérios e opções políticas adotadas pelo poder público. Contudo, a maioria dos sistemas tributários toma por base os modelos tradicionais.

Como resultado, pouco ou quase nada se tributa sobre as movimentações do capital, as quais muitas vezes não produzem riquezas para a nação. Apenas inflam os valores numéricos

nominais através da mera especulação, sem qualquer lastro de aumento patrimonial ou de produção industrial. O capital especulativo afeta a economia de países inteiros, uma vez que os lucros são revertidos para os grandes capitalistas que podem acumular riquezas financeiras, sem a necessidade de existirem bens e produtos suficientes para lastrearem as gigantescas fortunas financeiras. Os grandes capitalistas agem como se estivessem em uma mesa de apostas de um cassino e não em um mercado que objetiva capitalizar empresas. Assim, terminam por desvirtuar a finalidade original das bolsas de valores, que é a captação de recursos para a formação de grandes empresas e não um espaço de jogos que pode produzir desastres econômicos para a vida de pessoas e nações. O problema mais grave é a baixa contribuição do mercado especulativo para o custeio do Estado.

De modo geral, as classes baixa e média são tributadas de forma indireta. Por esse motivo, não percebem que sua carga tributária é maior que a da classe mais alta e até da que é aplicada nos descomunais lucros dos especuladores. A tributação assume uma complexidade maior nos países menos desenvolvidos, como o Brasil. Nesses países, instala-se uma forma assimétrica de informação, escamoteando os verdadeiros critérios utilizados pelos governantes. O objetivo desse jogo é beneficiar os grupos de interesse que influenciam nas decisões de políticas públicas e na estrutura tributária do Estado. O tributo poderia ser utilizado como ferramenta fiscal de arrecadação e também extrafiscal de estímulo a ações positivas dos cidadãos e empresas. Porém, em razão das históricas distorções no sistema de arrecadação, finda produzindo um efeito contrário às expectativas de prosperidade econômica e social no país. Todo esse contexto está na contramão da orientação constitucional brasileira. A Carta Magna de 1988 estabeleceu, para o sistema tributário nacional, um conjunto de princípios e fundamentos direcionados ao desenvolvimento econômico. O objetivo é a redução de desigualdades sociais e regionais, com observância do princípio da progressividade tributária.

Em consequência das distorções dos princípios tributários fixados pela constituinte de 1988, vêm se verificando os seguintes problemas: esgotamento do modelo de Estado; crises recorrentes e desigualdade crescente; sistema tributário implementado sem critérios objetivos; desproporcionalidade na distribuição da carga tributária entre os segmentos sociais e econômicos. Somem-se a isso a prioridade de destinação dos recursos públicos para o pagamento de juros e o desequilíbrio das contas públicas que contribuiu para produzir um aumento no endividamento estatal. Todavia, o objeto deste trabalho circunscreve-se a discutir a tributação como instrumento

de regulação socioeconômica para a promoção do desenvolvimento nacional. Nessa perspectiva, defende-se um modelo de tributação que possa garantir a proteção de direitos fundamentais, com especial enfoque na redução das desigualdades econômicas, tanto sociais como regionais.

O trabalho adota como tema a tributação para o desenvolvimento, cujo problema central é o questionamento quanto aos efeitos de todo o conjunto do sistema tributário nacional e seu impacto no desenvolvimento, ou na manutenção da desigualdade social e regional. Diante dessa problemática formulam-se as seguintes indagações: Pode-se atribuir ao modelo de tributação brasileiro a responsabilidade pelo baixo desenvolvimento nacional e o consequente aumento das desigualdades econômicas entre pessoas e regiões? O modelo constitucional brasileiro adota como princípio maior o desenvolvimento nacional, exigindo, para tanto, devida adequação do sistema tributário? O modelo econômico preconizado na Constituição Federal de 1988 vem sendo efetivado pelas práticas políticas e administrativas? Que requisitos devem ser implementados para garantir sustentabilidade aos sistemas tributários? Existe a possibilidade de adotar-se um modelo de tributação capaz de garantir o desenvolvimento sustentável e reduzir as desigualdades? A tributação pode ser usada para regular o mercado e as ações de empresas e pessoas, sem comprometer o desenvolvimento sustentável? Seria possível conciliar desenvolvimento com sustentabilidade na redução das desigualdades sociais, de forma compatível com os direitos humanos? Qual tributo pode ser utilizado como principal ferramenta de regulação socioeconômica?

As respostas a esses questionamentos produzirão as seguintes hipóteses: O sistema tributário foi um dos grandes responsáveis pela acentuada desigualdade econômica entre as pessoas e as regiões ou não. Os segmentos econômicos tributados, segundo o atual modelo, podem contribuir para o aumento ou para redução das desigualdades sociais. Os modelos de tributação construídos ao longo da história beneficiaram grupos econômicos e determinadas regiões, configurando um dos principais fatores de subdesenvolvimento ou não. As crises recorrentes e as necessidades permanentes de reformas tributárias decorrem do fato de que o planejamento não observa certos requisitos para um sistema tributário justo, estável e sustentável ou não. Uma melhor distribuição da carga tributária pode ser a solução para a redução das desigualdades sociais, exigindo uma nova calibragem dos pesos dos tributos incidentes sobre os diversos segmentos da sociedade ou não. Um sistema tributário bem planejado poderá provocar os ajustes necessários para se obter o desenvolvimento sustentável e a redução das desigualdades.

O modelo constitucional do Brasil permite ajuste no sistema tributário para garantir a regulação socioeconômica ou não. O crescimento econômico, em muitas situações, produz efeitos, tais como exploração do trabalho, degradação do meio ambiente e comprometimento da saúde. É conciliável a regulação socioeconômica pela tributação, na promoção do desenvolvimento nacional, especialmente por uma tributação sobre as movimentações financeiras.

Buscando dar respostas aos questionamentos suscitados e às hipóteses possíveis, o presente trabalho tem por objetivo geral investigar os efeitos do sistema tributário brasileiro no agravamento das desigualdades regionais e sociais, bem como na retração do desenvolvimento. Pretende também investigar os efeitos da tributação no equilíbrio das contas públicas, com repercussão nas citadas desigualdades, em razão do não adimplemento dos princípios constitucionais. Tem os seguintes objetivos específicos: discutir o que pode ser alterado no sistema tributário brasileiro para torná-lo um modelo mais justo, capaz de ser a mola propulsora do desenvolvimento nacional e o instrumento da redução de desigualdades. Investigar os modelos econômicos de Estado e seus efeitos na estruturação e distribuição das cargas tributárias sobre os segmentos econômicos e os grupos sociais estratificados. Avaliar as políticas monetaristas e sua relação como os sistemas tributários. Mapear as principais normas jurídicas macroestruturais do sistema constitucional-tributário brasileiro, de forma a defender a tributação como instrumento de regulação socioeconômica para a promoção do desenvolvimento nacional compatível com a carta constitucional vigente. Apresentar os requisitos aplicáveis a qualquer sistema tributário sustentável. Demonstrar que o país deve implementar uma tributação sobre movimentações financeiras, como forma de promover o equilíbrio das contas públicas e instrumentalizar uma regulação para o desenvolvimento.

Na consecução dos objetivos deste trabalho, serão mapeados os principais elementos macroestruturais do sistema tributário brasileiro. Nessa perspectiva, serão adotadas as seguintes estratégias: identificar a tributação como instrumento de regulação socioeconômica para a promoção do desenvolvimento nacional; avaliar as ações governamentais no equilíbrio das contas públicas; fazer a relação dessas ações com a tributação de efeito regressivo e progressivo para a redução da desigualdade e o estímulo ao desenvolvimento nacional; propor alterações no sistema tributário brasileiro, de modo a torná-lo um modelo mais justo; analisar os níveis de interferência do modelo de tributação adotado no Brasil em relação à manutenção do subdesenvolvimento e das desigualdades sociais e regionais.

Cabe observar que a regulação econômica, através da tributação, já foi aplicada no Brasil em alguns períodos de sua história, embora de forma assistemática e sem a percepção exata dos seus efeitos. A tributação sobre o comércio, por exemplo, foi utilizada para reduzir o consumo de determinados produtos ou redirecionar outros. É instrumento de política econômica recorrente no país, mas geralmente adotado para atender interesses de grupos dominantes. Não se pode negar que os tributos já foram utilizados pelo Estado com o objetivo de regulação setorial com incentivos fiscais para determinadas empresas. A medida proporcionou reações positivas para os segmentos beneficiados, demonstrando que a tributação pode ser utilizada de forma a regular ações capazes de conduzir ao desenvolvimento.

Contudo, as interferências pontuais não tiveram o condão de assegurar o desenvolvimento sustentável da nação, fazendo necessário agora o ajuste total do sistema. Essa temática ganha relevo na atualidade em razão do momento político e econômico, caracterizado pelo desequilíbrio entre receitas e despesas. Somem-se a isso o pagamento de juros muito elevados e o crescimento do endividamento, desenhando uma trajetória de retração dos índices indicadores de desenvolvimento. Há, portanto, a necessidade de grandes ajustes para superar a crise e proporcionar o alcance dos ditames constitucionais de desenvolvimento e redução de desigualdades.

O problema da desigualdade no mundo e a possibilidade de regulação pela tributação são temas abordados por Thomas Piketty, em sua obra *O capital no século XXI*. O autor faz uma análise das principais teorias econômicas referentes à acumulação de capital, observando de que forma esse problema se relaciona com a desigualdade de renda, suas causas e consequências. Uma de suas propostas é aplicar uma tributação maior sobre os mais ricos, sem, contudo, considerar a possibilidade de adotar-se uma tributação sobre as movimentações financeiras. No entanto, conforme será abordado ao longo deste trabalho, trata-se de um dos instrumentos mais relevantes para a redução de desigualdades e o redirecionamento de recursos para o setor produtivo.

Como marco teórico, são utilizadas no presente trabalho primeiramente as teorias de Thomas Piketty quanto à regulação do capital através da tributação. Essa fundamentação visa a consubstanciar a possibilidade de utilização da tributação como ferramenta de regulação socioeconômica para o desenvolvimento e a redução da desigualdade. Porém, tal meta só poderá ser atingida através de uma nova calibragem das cargas tributárias setorializadas e com novas

alíquotas sobre os tributos existentes, destacando-se a necessidade de implantação de uma tributação sobre movimentações financeiras. São analisados também os seguintes autores para fundamentar a presente tese: Adam Smith, com o seu modelo de liberalismo econômico e os requisitos para um sistema tributário justo; Hyman Minsky e Avelã Nunes, quando criticam o capitalismo de cassino que nada efetivamente produz, fazendo-se necessário o redirecionamento da renda produzida para o setor produtivo; Stephen Holmes e Cass Robert Sunstein, com a percepção de que há custos para a implementação de direitos e de que o Estado deve ter receitas para implementá-los; Casalta Nabais, ao destacar o dever fundamental de pagar tributos, como obrigação de toda a sociedade; Celso Furtado, quando defende a aplicação dos recursos públicos com o objetivo de criar um modelo desenvolvimentista de Estado; Gilberto Bercovici e Eros Grau, ao destacarem o papel do Estado na economia e sua prerrogativa constitucional para fazer a regulação econômica; Ronald Coase e Paulo Caliendo, quando chegam à percepção de que as normas tributárias devem orientar e controlar condutas pessoais e empresariais, a partir dos efeitos econômicos normativos.

Outros autores serão também abordados: Mahbub Ul Haq, idealizador do IDH, ao sugerir dados comparativos para medir a qualidade de vida e o desenvolvimento humano; J. J. Canotilho, Konrad Hesse e Paulo Bonavides, ao debaterem os fundamentos do Estado, seja liberal ou social, proclamando a constituição como uma norma dirigente para a condução dos objetivos fundamentais de uma nação, no caso do Brasil, para redução das desigualdades; Boaventura Santos, ao chamar a atenção sobre os efeitos da globalização e da ingerência do capital internacional nos processos decisórios de políticas econômicas, bem como sobre a necessidade de fortalecimento da democracia; Sacha Calmon, quando discute questões referentes à tributação sobre renda, consumo e propriedade; Alexandre Henrique Salema Ferreira, ao defender o financiamento estatal de direitos fundamentais e as questões referentes à tributação sobre o consumo; Plínio Soares de Arruda Sampaio Júnior, com sua abordagem acerca das limitações ao crescimento econômico nacional, defendendo a necessidade de um planejamento com políticas de Estado e não de governo, tratando também dos problemas causados pela flutuação do mercado econômico nacional e internacional; James Tobin, ao tratar de uma tributação sobre o mercado de capitais, necessidade de reforma monetária internacional e estabelecimento de limites para o mercado de capitais.

O método de abordagem utilizado será o dedutivo. A pesquisa bibliográfica é baseada em livros, artigos, dissertações, teses, textos avulsos, relatórios econômico-sociais, leis, repositório jurisprudencial e na Constituição Federal. Foram também utilizados dados estatísticos divulgados em sítios eletrônicos públicos e privados, de instituições governamentais e não-governamentais, nacionais e internacionais. A partir das posições doutrinárias que defendem a intervenção estatal para garantir o desenvolvimento, realizam-se comparações e deduções lógicas, considerando os dados históricos. Convém observar que se trata de uma pesquisa na área das ciências sociais, portanto, aberta a críticas e suscetível de contestações. O propósito é fomentar o debate e apresentar elementos para uma reflexão sobre as múltiplas possibilidades de um efetivo desenvolvimento que possibilite a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, é necessário adotar-se um sistema tributário planejado e regulador, eliminando suas distorções históricas.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, sendo o primeiro correspondente a esta introdução. O segundo versa sobre os principais modelos de Estado existentes no mundo, com seu histórico de problemas, destacando-se que as crises atuaram como elemento de transformação e de impulso para o surgimento de novos paradigmas. Essas crises têm motivações diversas, abrangendo, desde a incapacidade demonstrada pelo Estado em dar as necessárias respostas, até o surgimento de novas tecnologias. Na análise desse percurso, são feitas referências aos interesses específicos de grupos que sabotam as organizações para obterem proveitos próprios. No debate, é apresentada a contraposição entre Estado liberal e Estado intervencionista, destacando-se as posições de vários autores. É discutida, ainda, a função estatal de assegurar o bem comum e de implementar direitos fundamentais, disponibilizando recursos para sua concretização. No palco do debate, discute-se a questão da sujeição do Estado ao mercado. Nesse aspecto, é emblemático o exemplo da China, governada pelo Partido Comunista. Apesar disso, passou a adotar sistemáticas capitalistas para garantir competitividade de seus produtos e fomentar o crescimento econômico. São também abordados o modelo japonês híbrido e o capitalismo alemão. O capítulo encerra-se com a análise dos ciclos de renovação e das perspectivas de um novo modelo de Estado que atenda as necessidades básicas dos indivíduos e preserve o meio ambiente, com base na esperança posta nas formulações de Ernest Bloch.

O terceiro capítulo aborda o ajuste financeiro e tributário como forma de reequilíbrio de contas públicas no Brasil. O enfoque às cíclicas crises e aos déficits orçamentários brasileiros

assume posição de destaque, bem como o uso de uma política desenvolvimentista como estratégia para a superação de crise. São analisados, também, os efeitos do crescimento sem planejamento, bem como a ausência ou a escassez de regras tributárias de estímulo à preservação do meio ambiente e a outros interesses sociais. Trata das funções estabilizadoras, distributivas e alocativas do Estado, que podem ser efetivadas por meio de instrumentos financeiros e tributários. Outro ponto em discussão é a interferência dos grupos econômicos durante o processo de criação ou alteração das normas tributárias. Demonstra-se a imprescindibilidade de uma maior atuação estatal no controle e na regulação dos mercados especulativos. Nessa perspectiva, é analisada a distribuição das cargas tributárias entre os segmentos econômicos e sociais, destacando-se a estrutura de custeio do estado. Justifica-se a persistência do subdesenvolvimento regional como resultado da má distribuição das receitas tributárias entre os entes federados. Ao final, é debatida a Emenda Constitucional nº 95/2016, que limitou os gastos públicos, entendendo-se que criou grandes hiatos de médio e longo prazo na efetivação das obrigações constitucionalmente assumidas pelo Estado brasileiro.

O quarto capítulo mapeia o ordenamento constitucional brasileiro. O foco da discussão é direcionado a três objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Nessa direção, são apresentados os fundamentos para a adoção de uma regulação socioeconômica instrumentalizada pela tributação, destinada à promoção do desenvolvimento nacional. Discorre-se sobre os princípios insculpidos na Constituição Federal de 1988, os quais direcionam a construção de um sistema tributário capaz de promover o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Com esse propósito, será apresentando e discutido um conjunto de requisitos norteadores de um sistema tributário estável e sólido. Entende-se que esses requisitos devem ser adotados na construção ou reforma do modelo arrecadatório, de modo a corrigir as históricas distorções, retirando-se os privilégios que não produzem efeitos desenvolvimentistas.

O quinto e último capítulo estuda a gênese das desigualdades sociais e regionais, agravadas pela inadequada distribuição das cargas tributárias entre segmentos econômicos, regiões e classes sociais. Discorre-se sobre o crescimento do capital especulativo e a retração do capital produtivo, bem como sobre os efeitos nas seguintes áreas: produção, trabalho, desenvolvimento, inflação, capital público e privado. Essa abordagem fundamenta-se na análise

feita por Thomas Piketty e os efeitos da acumulação de riquezas, além da necessidade de se estabelecerem um mínimo e um máximo existenciais. Faz-se a diferença entre crescimento e desenvolvimento, destacando-se que este último tem como corolário a sustentabilidade. São apontados os elementos que interferem no aumento ou na redução de desigualdades sociais em qualquer cenário econômico, especialmente no Brasil. É feita uma análise dos tributos mais relevantes para o custeio do Estado que podem estimular pessoas e empresas nas suas condutas. Proceda-se uma análise econômica das normas jurídicas, com a percepção de uma indução comportamental decorrente do modelo de tributação. Comparam-se as alíquotas dos tributos aplicadas no Brasil e as adotadas em outros países, depois, utilizam-se os dados da OCDE (externos) e do IPEA (internos), para demonstrar as distorções das cargas tributárias aplicadas no Brasil.

Ainda no quinto capítulo, demonstra-se que o sistema tributário adotado no Brasil não observa a vontade do legislador constituinte nem os parâmetros de desenvolvimento, alimentando as desigualdades sociais e regionais. Nesse aspecto, são examinados os tributos mais relevantes, demonstrando que a sistemática adotada, por seu elevado grau de complexidade, dificulta a compreensão das obrigações tributárias por parte das pessoas e das empresas. Abre-se o debate, envolvendo a questão do imposto sobre grandes fortunas como falsa solução para a redução da desigualdade social no Brasil. Quanto aos incentivos fiscais defendidos por muitos autores como instrumento de promoção do desenvolvimento regional, faz-se uma ressalva, por ser uma afirmação que examina informações parciais. Por fim, a partir da análise completa do sistema financeiro-tributário brasileiro, é formulada uma crítica à implementação de determinadas medidas políticas de incentivos fiscais, examinadas dentro de um contexto mais abrangente. Observa-se que os incentivos fiscais produzem um círculo vicioso de dependência econômica e de aumento das desigualdades sociais, limitando o desenvolvimento nacional a determinados setores econômicos e regiões. Faz-se, portanto, necessário um ajuste total do sistema tributário nacional para adequá-lo aos objetivos constitucionais de desenvolvimento e possibilitar uma efetivação dos direitos humanos que somente são realizáveis com a redução das desigualdades sociais e regionais.

Na conclusão, defende-se a ideia de que a tributação pode ser instrumento de regulação socioeconômica para a promoção do desenvolvimento nacional. Portanto, seria através dessa regulação, que se estimulariam as ações individuais e empresariais para a consecução dos

objetivos fundamentais previstos na Carta Magna brasileira, a partir de uma adequada aplicação dos preceitos da economia comportamental. É enfatizada a necessidade de adoção de um sistema tributário planejado e isento de pressões por parte de grupos de interesse. Destaca-se o uso da extrafiscalidade como ferramenta desestimuladora de determinadas condutas de pessoas e empresas. São propostos ajustes para corrigir as falhas do atual sistema tributário brasileiro, sugerindo-se correções necessárias para a construção de uma rota que conduza ao desenvolvimento nacional, com a consequente redução das desigualdades sociais e regionais. São, por fim, demonstrados os pontos positivos do sistema tributário brasileiro que podem contribuir para o relativo crescimento econômico em determinadas regiões do país, propiciando a melhoria das condições de vida de muitos brasileiros. Então, reforça-se a convicção no fortalecimento do princípio da solidariedade, na busca da construção de uma sociedade mais justa, igualitária e sustentável, garantindo a preservação do meio ambiente e outros elementos socioeconômicos. Prega-se o afastamento da primazia do capital especulativo através de uma tributação sobre as movimentações financeiras.

2 HISTÓRICO E CRISE ATUAL DO ESTADO

O Estado surgiu com o objetivo de atender a necessidade humana de melhorar sua organização social e as relações entre os indivíduos. Nos primórdios, confundia-se com uma grande fazenda cujo dono era o rei. Em consequência do processo civilizatório, o Estado moderno, liberal ou social representou grande avanço em relação ao Estado feudal (rudimentar). Isso foi possível por ter recepcionado elementos como a separação entre o público e o privado, criando, além disso, os poderes políticos e econômicos¹. No Estado antigo (grego e romano), também denominado pré-moderno, não havia clara distinção entre as relações privadas e públicas. Em outras palavras, não existia a dicotomia entre Estado e sociedade civil, inexistindo também as características fundamentais do Estado moderno: como território, povo, governo e soberania. A forma de controle do poder estatal apresenta diferenças nos tipos de Estado, visto que, no modelo moderno, o controle é exercido com base na legalidade na racionalidade, ao passo que, no antigo, era baseado no carisma do soberano².

No Estado pré-moderno, o patrimônio do rei era indiscernível em relação ao do Estado, por agregar os atributos de pessoa física e jurídica. Desse modo, a vontade do Estado confundia-se com a vontade do rei. Já no Estado moderno, o governante é limitado pelo império da lei, oriunda de um parlamento, sob o controle do Poder Judiciário³. Ao discorrer sobre o Estado moderno, Max Weber divide sua organização em duas grandes categorias: uma baseada na propriedade e outra sustentada pela separação dos meios de administração, que ele designou de Estado burocrático. Nessa análise histórica, não se pode deixar de fazer referência aos três principais pensadores do Estado: Thomas Hobbes⁴, John Locke⁵ e Jean-Jacques Rousseau⁶. O primeiro, ao escrever *Leviatã*, destacou a legitimação da essência do Estado. O segundo, com

¹ CARIOCA, Paulo Carvalho de Azevedo. As mudanças no papel regulador do Estado em face da globalização. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 82, out/dez, 1999, p. 40.

ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do Estado Moderno? In: FARIA, José Eduardo (org.). **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 16.

² STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan. **Ciência política e teoria geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 26

FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 114-115.

³ Vale destacar que, nessa transição de separação do patrimônio do rei em relação ao patrimônio do Estado, ocorreu a evolução do Estado pré-moderno para o Estado moderno. O primeiro, hierarquizado, era baseado no carisma, enquanto que o Estado moderno caracteriza-se como legal e racional.

⁴ HOBBS, Thomas. **Leviathan**. London: Oxford University Press, 2012.

⁵ LOCKE, John. **The first & second treatises of government**. London: The UK Bureau Books, 2016.

⁶ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **The social contract**. United States: Oxford University Press, 2009.

sua obra *Dois tratados sobre o governo*, resgatou os direitos naturais, asseverando ser um pacto de consentimento para preservar os direitos já existentes no estado de natureza. Esboçou um quadro primário do individualismo liberal, que acabou por fomentar o início dos protestos contra o absolutismo na Inglaterra e na França. Por fim, Jean-Jacques Rousseau interpretou o descontentamento da burguesia, fato que acabou sendo o estopim para a Revolução Francesa de 1789. Consolidava-se, assim, o Estado moderno.⁷

O modelo econômico de Estado é o resultado do movimento das forças produtivas do grupo social existente em cada período histórico. Portanto, sempre existiu uma relação estreita entre economia e política. O que resulta no modelo político estabelecido no contrato social, cujo poder político, no Estado democrático de direito, deve emanar do povo.⁸ O modelo adotado na Europa, após a Revolução Industrial, enfatizou o modo de produção capitalista dominante nas organizações sociais europeias da época. Na sequência, vieram o período da manufatura e da acumulação primitiva, o capitalismo competitivo, com a generalização da mercadoria, o trabalho assalariado e a adoção da mais-valia no mercado. Era o apogeu do *laissez-faire* e do Estado liberal. Em meados do século XIX, como resultado da segunda Revolução Industrial, emergiu o capitalismo oligopolista e o tecnoburocrático. Esse sistema fez surgir uma nova classe social, ante o crescimento das grandes organizações burocráticas públicas e privadas. Todas as fases do capitalismo, contudo, mantiveram duas características básicas e originárias: o objetivo de lucro e a acumulação do capital.⁹

Vale salientar, que, na história do pensamento econômico, a fisiocracia foi a primeira escola a lançar os fundamentos da ciência econômica. Coube-lhe também, assentar o direito de propriedade sobre a noção de utilidade social e exaltar a liberdade econômica que fundamentou o Estado liberal. Os fisiocratas, em posição antagônica aos mercantilistas, transformaram-se no marco do individualismo e do liberalismo, depois consolidados pelas teorias de Adam Smith¹⁰ e

⁷ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Regimes políticos**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977, p. 32-33. Em igual sentido, STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan. **Ciência política e teoria geral do estado**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 51.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. (Tradução de Dinah de Abreu Azevedo). 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 46-48.

⁸ Povo, no sentido de que tinha o poder de escolher seus representantes e governantes. Deve ser lembrado que a mulher, até bem pouco tempo, não participava dessas escolhas.

⁹ PEREIRA, Bresser. **Lucro, acumulação e crise: a tendência declinante da taxa de lucro reexaminada**. 2. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1988, p. 12.

¹⁰ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007. Livro V, Capítulo 2, Terceira parte. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

pela Escola Clássica.¹¹ As teorias de Adam Smith¹² fortaleceram o pensamento em defesa de um Estado mínimo. No entanto, com fundamento nas mesmas premissas, é possível justificar a necessidade de intervenção do Estado na economia, quando se propõe a divisão do trabalho como fator de bem-estar para o indivíduo. Na concepção de Adam Smith, a divisão do trabalho propiciaria ganhos de eficiência e eficácia, com ênfase em sua teoria da produtividade. Com essas ideias, defendia a paz mundial e a cooperação entre os povos, mediante o desenvolvimento de atividades diferentes e complementares, costurando a solidariedade entre os homens, as economias e as nações¹³. Para Adam Smith, o êxito na atividade laboral, nos países centrais, provém essencialmente da divisão do trabalho. Como exemplo, aponta o famoso caso da fabricação de alfinetes.¹⁴

A ideologia liberal, a partir de Adam Smith, principalmente pelo fato de enfatizar ganhos de eficiência, provocou importante debate entre os autores da modernidade, conforme se verá adiante. Essa teoria dos ganhos decorrentes da divisão do trabalho, como mecanismo de eficiência, será retomada, quando forem analisados os modelos de tributação e seus déficits de resultados. Três requisitos são necessários para se alterar os ganhos de eficiência: a) o aumento no grau de habilidade de cada um dos indivíduos; b) a possibilidade de poupar o tempo habitualmente perdido, quando se passa de uma tarefa para outra; c) as novas máquinas com

¹¹ A esse respeito, Paul Hugon esclarece: «Enquanto, na fisiocracia, os numerosos discípulos do mestre o seguiam cegamente, contentando-se, na maioria das vezes, com difundir apenas suas ideias, e se concentrara no movimento em um lapso de tempo assaz curto (desapareceu de fato no início do século XIX), na escola inglesa, ao contrário, além de se prolongar ela até meados do século XIX, não se limitaram os discípulos a inspirar-se no mestre, mas vão também completar e precisar seu pensamento, modificando-o mesmo muitas vezes; e, assim, é elaborado um conjunto de preceitos teóricos e doutrinários ao qual se dará o nome de *Escola Clássica*». Vale salientar que a Escola Clássica propriamente dita, iniciou com a corrente científico-econômica de Adam Smith, em 1776, sendo completada por Malthus, Ricardo e Stuart Mill, especialmente com a obra intitulada «Princípios de economia política, que consolidou as concepções fundamentais. Smith não escreveu somente sobre a riqueza das nações, mas também quanto a teoria dos sentimentos morais, prenunciando já naquela época, a relação comportamental e econômica, a qual na atualidade é posta por Coss R. Sustain. HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 100-101.

¹² SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007.

¹³ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007, Book I, Chapter I, p. 8-11. Disponível em: <[https:// www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf)> Acesso em: 03 jun. 2018.

HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 105.

¹⁴ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007, Book I, Chapter I, p. 8. Disponível em: <[https:// www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf)> Acesso em: 03 jun. 2018.

capacidade para realizar o trabalho de muitos indivíduos.¹⁵ Esses ganhos de eficiência, entretanto, não podem ser destinados apenas à mais-valia, devendo ser convertidos em benefícios para o cidadão. Assim, ao invés de produzirem a acumulação de capital, devem contribuir para a redução das desigualdades, garantindo o desenvolvimento efetivo do Estado.

Outra ideologia que interfere nos modelos econômicos de Estado é a de Karl Marx¹⁶. Ela não faz contraponto ao modelo econômico liberal, porque exclui a possibilidade de adotar-se o capitalismo. Pelo contrário, prevê o seu fim, com a tendência de declínio da taxa de lucro. Apresenta os seguintes elementos motivadores do fracasso do capitalismo: a) aumento do grau de exploração do trabalho; b) redução dos salários; c) baixa de preços dos ganhos do capital permanente; d) superpopulação relativa; e) comércio exterior; f) aumento do capital em ações.¹⁷ O principal objetivo do capitalismo é o lucro, acompanhado da acumulação de riqueza. Dessa forma, ocorrendo uma redução dos lucros, afetará diretamente o interesse do capitalista. As ideias de Karl Marx¹⁸ para a construção de diversos modelos de Estado, com cunho mais social, foram profundas e verdadeiras. Porém, seus sucessores¹⁹ procuraram eliminar os excessos existentes em sua doutrina.²⁰

Fazendo-se uma análise comparativa, pode-se afirmar que as duas correntes ideológicas embasadoras dos principais teóricos da modernidade são, atualmente, apenas arquétipos de modelos econômicos de Estado. Essas correntes interferem diretamente na escolha dos direitos fundamentais que devem ser priorizados. O Estado liberal deu prioridade aos direitos civis e políticos, enquanto o Estado social priorizou os direitos sociais e econômicos.²¹ Vale observar que, por conjunturas históricas, o Estado liberal foi associado à concepção de Estado democrático

¹⁵ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007, Book I, Chapter I, p. 10. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

¹⁶ MARX, Karl. **O capital**. London: Wordsworth, 2013.

¹⁷ PEREIRA, Luiz Bresser. **Lucro, acumulação e crise: a tendência declinante da taxa de lucro reexaminada**. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 83.

¹⁸ MARX, Karl. **O capital**. London: Wordsworth, 2013.

¹⁹ MARX, Karl. **O capital**. London: Wordsworth, 2013.

²⁰ HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 245.

²¹ A análise acerca do Estado liberal ao social, passando pelo Estado do bem-estar social, é desnecessária nesta pesquisa, tendo em vista estar presente em todas as obras que fazem referência ao surgimento do Estado. Esta tese não tem como principal escopo o histórico e a evolução do Estado. Por isso, basta registrar que o mundo passou por diversas transformações. Hoje, o principal foco é buscar algo novo e diferente dos conceitos existentes no passado.

de direito²². Já o Estado social assumiu uma postura intervencionista. O objetivo dessa intervenção era atender as necessidades essenciais dos cidadãos, mesmo que isso viesse a representar um cerceamento das liberdades individuais. Embora o Estado democrático não esteja afastado das premissas norteadoras do Estado social ou do liberal, há uma tentativa informal de fazer essa relação. Em alguns países, o Estado social chegou primeiro que em outros, com variantes decorrentes do poder local. Conforme já assinalado, hoje são apenas arquétipos de Estado. É que os conceitos e referências envolvendo direitos humanos e fundamentais foram sendo construídos de diversas formas, geralmente a partir de crises. Estas proporcionam a variação de modelos com expansão ou redução de direitos em cada momento histórico.

2.1 ESTADO LIBERAL

O Estado moderno surgiu sob a égide do ideal liberal individualista, construído em oposição ao absolutismo, com o claro objetivo de limitar o poder do rei. Norberto Bobbio²³ o conceitua como ãuma determinada concepção de Estado, na qual o Estado tem poderes e funções limitadas, e como tal se contrapõe tanto ao Estado absoluto quanto ao Estado que hoje chamamos de socialô.²⁴ O Estado liberal fundamenta-se na teoria do consentimento (fonte da autoridade política e dos poderes do Estado), na representação por parte dos eleitos pelo povo (soberania popular) e na livre iniciativa econômica (capitalismo). Seus alicerces são a propriedade privada, o contrato e a economia de livre mercado, de modo que o Estado não deve intervir nas relações privadas.

Esse modelo de Estado emergiu no século XVIII, em consequência da crise que atingiu o regime absolutista. Consolidou-se após as revoluções liberais ocorridas na Europa, principalmente, na França e na Inglaterra. O lastro ideológico que o sustenta é o liberalismo, tendo como pressupostos a propriedade privada, a redução do poder político, a igualdade perante

²² CARIOCA, Paulo Carvalho de Azevedo. As mudanças no papel regulador do Estado em face da globalização. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 82, out/dez, 1999, p. 39-41. Em igual sentido, Eros Grau apresenta um debate jurídico-econômico sobre o Estado de direito lastreado em um ordenamento constitucional. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

²³ BOBBIO, Norberto. **The age of rights**. USA: Polity Press, 2005.

²⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora UNB, 1995, p. 15-19. Ver também FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 114.

a lei e o funcionamento livre dos mercados. Tem como preocupação assegurar a liberdade do indivíduo. Não se trata do liberalismo político pregado por John Rawls²⁵, mas do reflexo da doutrina econômica de Adam Smith²⁶, David Ricardo²⁷, Thomas Malthus²⁸ e outros pensadores do século XVIII, que pugnavam pelo mercado livre da intervenção estatal.²⁹

O Estado liberal foi construído como resultado de uma permanente e progressiva erosão do poder absoluto do rei. Seu surgimento coincidiu com o período em que o modelo de Estado existente era abalado por fortes crises. Revelou-se como uma ruptura revolucionária³⁰ a qual sempre busca uma nova fonte de poder. Os casos clássicos foram registrados na Inglaterra (século XVII) e na França (final do século XVIII). À época, no comando da monarquia francesa, o príncipe suprimiu privilégios fiscais concedidos à nobreza, pressionado pela força burguesa. A partir dessa decisão, começou a surgir um novo padrão de relação entre as forças detentoras do poder, resultando na ruptura.³¹ O modelo adotado pelo Estado liberal é corolário de um acordo de vontades entre indivíduos que assegurou apenas os vínculos necessários e imprescindíveis, para assegurar uma convivência pacífica e duradoura.³²

²⁵ RAWLS, John. **O liberalismo político**. (Tradução de Dinah de Abreu Azevedo). 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 5-11. John Rawls avançou na teoria de que a justiça se refere ao conjunto da vida humana e não apenas a um de seus segmentos isolados. Na sua ideia de justiça, ele entende que deve haver igualdade política, bem como de oportunidades e respeito mútuo, além da garantia de reciprocidade econômica. Essa igualdade de oportunidades e política, além do respeito mútuo, é defendida tanto pela corrente liberal quanto pela social-democrática, que alimentam ideias semelhantes. A questão surge no resultado dos modelos de Estado defendidos pelas duas correntes. Rawls orienta-se pelo imperativo de busca da coesão social e de teorias mais próximas do ideário socialista.

²⁶ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007.

²⁷ RICARDO, David. **The principles of political economy and taxation**. USA: Dover Publications, 2004.

²⁸ MALTHUS, Thomas. **An essay on the principle of population**. London: Oxford University Press, 2009.

²⁹ LOSURDO, Domênico. **Contra-história do liberalismo**. (Tradução de Giovanni Semeraro). São Paulo: Editora Ideias&Letras, 2006, p. 13-14.

³⁰ Dentre as revoluções que marcaram o surgimento do Estado liberal, destacam-se: a Revolução Gloriosa e a Revolução Francesa. Essas revoluções produziram um conjunto de documentos importantes no recém-criado Estado norte-americano: a Declaração do Estado de Virgínia em 1776 e a Constituição de 1787. O Estado liberal surgiu com o objetivo de atender os interesses da classe social emergente (a burguesia). O primado da liberdade e da separação de poderes era apenas o pano de fundo do interesse econômico do grupo que formava o mercado emergente da época. O indivíduo detinha o dinheiro, mas não tinha acesso ao poder político do Estado. Então, a ideia foi reduzir o tamanho do Estado.

³¹ Na matriz do Estado liberal, está o novo acordo entre os detentores do poder. A esse respeito, Nina Ranieri anota: ÑA partir de um acordo estabelecido entre os indivíduos, dentro dos limites necessários a uma convivência pacífica e duradoura, a burguesia exerce o poder de decisão, por meio da função legislativa, e o Estado se estrutura no ordenamento jurídico, encontrando justificação material na ordem natural da economia. Locke seria a base teórica para este direito natural e o contratualismo.õ RANIERI, Nina Beatriz. Do Estado liberal ao Estado contemporâneo: notas sobre os processos de exaustão dos modelos políticos e da ordem jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, 2001, ano 9, jul./set.

³² BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 14.

A ideia fundamental do liberalismo gira em torno de um Estado mínimo, com fortes limitações no exercício dos poderes e funções. Embora o liberalismo conceba o Estado como uma entidade de direito, não significa que o Estado social contemporâneo deixe de ter esse pressuposto. Na atualidade, o Estado social é o que mais garante justiça social, caracterizando-se também como Estado de direito. Referindo-se aos vínculos jurídicos do Estado liberal, assinala Norberto Bobbio³³: ãEm sentido forte, que é aquele próprio da doutrina liberal, são parte integrante todos os mecanismos constitucionais que impedem ou obstaculizam o exercício arbitrário e ilegítimo do poder e impedem ou desencorajam o abuso ou exercício ilegal do poderõ³⁴. Trata-se de colocar freios naqueles que exercem poder em nome do Estado. Assim, é mais fácil controlar o exercício do poder em um Estado caracterizado como mínimo do que no Estado provedor, denominado de máximo.³⁵ O problema é saber quem controla o mercado no Estado mínimo. Nesse aspecto, falharam as ideias de Adam Smith³⁶ e o modelo de Estado absoluto. O motivo deve ser atribuído a quem exercia o poder do Estado e à sua forma de intervenção nas relações privadas.

Quando se concebeu o Estado liberal, almejava-se a liberdade plena do indivíduo. Porém, o cerceamento dessa liberdade continua presente em muitos países que adotaram a doutrina liberal. Como se observa, o interesse era claramente específico e seletivo, adotando-se apenas aquilo que interessava aos segmentos dominantes da época. Na atualidade, ocorre algo semelhante, na medida em que os direitos humanos são usados como argumento para impor interesses econômicos. Por exemplo, os Estados Unidos da América ainda hoje adotam a pena de morte, contrariando o direito fundamental à vida, mas condenam a violência praticada nos países árabes. Os defensores do liberalismo smithiano são conhecidos pelo ãsingular entrelaçamento de amor pela liberdade e legitimação ou reivindicação da escravidãõ³⁷. Em seu individualismo e abstencionismo relativo, o Estado liberal produziu e ainda produz imensas injustiças. Os eventos revolucionários do século XVIII e os movimentos sociais dos séculos posteriores foram

³³ BOBBIO, Norberto. **The age of rights**. USA: Polity Press, 2005.

³⁴ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 19.

³⁵ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 21.

³⁶ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007.

³⁷ LOSURDO, Domênico. **Contra-história do liberalismo**. (Tradução de Giovanni Semeraro). São Paulo: Editora Ideias&Letras, 2006, p. 17.

insuficientes para garantir a liberdade plena.³⁸ Na verdade, o Estado liberal foi resultado de um acordo firmado entre detentores do poder e não uma resposta real e duradoura à dominação exercida pelo Estado absoluto.

A preocupação da Escola Clássica inglesa era com a liberdade de mercado e, portanto, com a não intervenção do Estado. O ideário liberal trouxe influência para o Ocidente tanto imediata quanto mediata. O Estado liberal passou a ganhar força à medida que os interesses dos grupos econômicos em aumentar seus lucros cresceram. Esse sistema incluía a redução dos impostos e a liberdade de transações. Como resultado das ideias de David Ricardo³⁹ e Adam Smith⁴⁰, o primeiro ministro da Grã-Bretanha, Lord North (1770-1782), reduziu impostos e deixou o câmbio livre. Essas ideias foram refletidas no famoso *Bullion Report de 1810*, bem como na grande reforma do Banco da Inglaterra, aprovada pelo Act de Peel, em 1844⁴¹. As regras que asseguravam o livre mercado, o câmbio livre e o antiprotecionismo se expandiram rapidamente, sendo adotadas nas relações internacionais, a partir de 1850. Tal influência garantiu posição de privilégio para os grupos que lideravam o desenvolvimento tecnológico. Em contrapartida, prejudicou os mercados de países mais fracos, que não tinham qualquer capacidade de resistência competitiva.⁴²

Em seu início, o Estado liberal era controlado pelos proprietários de escravos. A esse respeito, Millar, citado por Domênico Losurdo⁴³, afirma: *“Ao governo livre, controlado pelos proprietários de escravos, prefere o governo despótico capaz de cancelar a infâmia da escravidão”*. Nesse aspecto, segundo esclarece, seria melhor um Estado despótico que um livre, que defende interesse de *“uma classe de fazendeiros e patrões absolutos”*⁴⁴. Como se observa, o

³⁸ SILVA, José Afonso. Estado democrático de direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 173, jul./set., p.15-34, 1988.

³⁹ RICARDO, David. **The principles of political economy and taxation**. USA: Dover Publications, 2004.

⁴⁰ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007.

⁴¹ HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 141.

⁴² Durante o império, o Brasil adotou uma política tributária voltada para os interesses internacionais liberais. Porém, houve forte reação a esse modelo tributário. Em Portugal, destacaram-se o padre Manuel de Almeida, em sua obra, *“Compêndio de economia política”*, de 1821, Adriano Pereira Forjaz (1810-1874), discípulo de Smith, de Ricardo e de Stuart Mill. Em 1845 publicou, em Coimbra, *“Elementos de economia política e estatística”*, e José da Silva Lisboa (Visconde de Cairu). HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 147-149.

⁴³ LOSURDO, Domênico. **Contra-história do liberalismo**. (Tradução de Giovanni Semeraro). São Paulo: Editora Ideias&Letras, 2006.

⁴⁴ LOSURDO, Domênico. **Contra-história do liberalismo**. (Tradução de Giovanni Semeraro). São Paulo: Editora Ideias&Letras, 2006, p. 23.

Estado liberal já nasceu sob o prisma da desigualdade e do interesse egoísta ilimitado da acumulação da riqueza.

Até mesmo o comércio de pessoas escravas era objeto de lucro. Contudo, diante da necessidade de expansão do mercado consumidor, e com o advento da industrialização, logo se percebeu que, se os escravos passassem a ser livres, iriam contribuir para aumentar o mercado de consumo. Ressalte-se, entretanto, que a escravidão se emancipou no século de ouro do liberalismo e no coração do mundo liberal. Esse fato foi reconhecido por James Madison, liberal, proprietário de escravos e um dos principais protagonistas da Revolução Norte-Americana.⁴⁵ Alguns anos depois, a escravidão foi proibida, aparecendo a doutrina liberal como propulsora dos direitos humanos e da liberdade dos cidadãos. Mas, na verdade, foi o interesse econômico, e não as revoluções liberais, que determinou a abolição dos escravos. O Estado liberal surgiu em meio a uma crise e já com o estigma da desigualdade social em suas entranhas.

O Estado liberal nasceu para atender os interesses de um grupo de pessoas e não para proclamar os direitos que deveriam ser assegurados a todos. Fundamentou-se no liberalismo para assegurar a liberdade de mercado e a possibilidade da acumulação ilimitada de riquezas. Vale observar que a preocupação com a acumulação ilimitada de riqueza veio aparecer com Stuart Mill⁴⁶, ãque introduziu uma nova ordem de preocupações, qual seja, a da busca da justiça social. Sua obra representa, assim, a transição da Escola Clássica ao socialismo e ao intervencionismo⁴⁷. Em razão das grandes distorções, o Estado liberal acabou cedendo lugar ao Estado social. Posteriormente, este também se esgotou, abrindo espaço para um novo modelo liberal: o neoliberalismo.

Discorrendo sobre essa temática, Norberto Bobbio⁴⁸ assinala: ãO pressuposto filosófico do Estado liberal, entendido como Estado limitado, em contraposição ao Estado absoluto, é a doutrina dos direitos do homem elaborada pela escola do direito natural (ou jus-naturalismo)ð. Como já referido, o Estado liberal nasceu trazendo um déficit no campo da liberdade e da justiça social. Apesar disso, foi associado à ideia de democracia. No entanto, lembra Norberto Bobbio que, para a verdadeira democracia, ãtodos os homens, indiscriminadamente, têm por natureza e, portanto, independentemente de sua própria vontade, e menos ainda da vontade de alguns poucos

⁴⁵ LOSURDO, Domênico. **Contra-história do liberalismo**. (Tradução de Giovanni Semeraro). São Paulo: Editora Ideias&Letras, 2006, p. 49.

⁴⁶ MILL, John Stuart. **On liberty, utilitarianism and other essays**. 2. ed. London: Oxford University Press, 2015.

⁴⁷ HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p.135-136.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. **The age of rights**. USA: Polity Press, 2005.

ou de apenas um, certos direitos fundamentais, como o direito à vida, à liberdade, à segurança, à felicidade⁴⁹. Contudo, essa ideia liberal só passou a ser compreendida com a obra de Stuart Mill⁵⁰ e depois do esgotamento do Estado social.

O Estado liberal, portanto, primou pela liberdade de mercado. As liberdades dos cidadãos, enquanto indivíduos dotados de personalidade humana, já estavam reconhecidas antes mesmo da doutrina de Immanuel Kant⁵¹. Diga-se de passagem que tanto Immanuel Kant⁵² quanto Adam Smith⁵³ fundamentaram o Estado no primado da liberdade do indivíduo, em face do poder soberano⁵⁴. Significa que deveria haver subordinação dos deveres do soberano aos direitos e interesses dos indivíduos. Modernamente, o difícil é garantir o primado dos interesses dos indivíduos em uma nova economia globalizada. Nesse caso, quem precisa ser controlado, em seu poder, é o mercado e não mais o Estado, que também é refém do capitalismo globalizado. Já os cidadãos veem todos os seus direitos políticos conquistados sendo atropelados pela engenharia jurídica arquitetada pelo poder econômico. Esse poder transforma os ideais do Estado liberal em algo insubstancial, abrindo espaço para um novo modelo de liberalismo, cujo primado econômico ganha força diante da globalização crescente dos mercados.

Nas várias construções liberais e nos desdobramentos das teorias apresentadas por Adam Smith, existem aqueles que imaginam o liberalismo ligado à concepção de que a escolha das representações políticas passa pela vontade popular. Existem também aqueles para os quais a vontade popular é desprezível. A história também registra a existência de liberais escravocratas, bem como dos defensores do discurso que atenda a interesses momentâneos. Norberto Bobbio⁵⁵ lembra que Stuart Mill⁵⁶, ao contrário de Alexis de Tocqueville⁵⁷, foi um liberal e democrata, sob o seguinte argumento: não considerou a democracia e, em particular, o governo representativo (que ele também chamava de governo popular), como o desenvolvimento natural e consequente dos

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 11.

⁵⁰ MILL, John Stuart. **On liberty, utilitarianism and other essays**. 2. ed. London: Oxford University Press, 2015.

⁵¹ KANT, Immanuel. **Practical philosophy**. UK: Cambridge University Press, 1999.

⁵² KANT, Immanuel. **Practical philosophy**. UK: Cambridge University Press, 1999.

⁵³ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 23.

⁵⁵ BOBBIO, Norberto. **The age of rights**. USA: Polity Press, 2005.

⁵⁶ MILL, John Stuart. **On liberty, utilitarianism and other essays**. 2. ed. London: Oxford University Press, 2015.

⁵⁷ TOCQUEVILLE, Alexis de. **Democracy in America**. Translated, edited and with an introduction by Harver C. Mansfield and Delba Winthrop. Chicago: The University of Chicago Press, 2002.

princípios liberais. Não que ele não percebesse os males de que sofria o governo democrático⁵⁸. Contudo, Stuart Mill⁵⁹ compreendia o liberalismo como sendo um processo gradual e necessário. Para ele, mesmo no Estado liberal, seria possível a limitação da liberdade. Em seu entendimento, seria lícito ao poder público restringir a liberdade dos indivíduos, quando fosse necessário preservar os interesses do grupo, especialmente quando algum membro da comunidade viesse a produzir dano a outrem.⁶⁰

Na doutrina contemporânea, Friedrich Hayek⁶¹ é considerado como um dos autores que representam a essência da concepção liberal. Como fundamento do Estado liberal, defende os limites do poder do Estado, diante da necessidade de garantir os interesses ou os direitos individuais, dentre os quais se destaca o direito de propriedade. Esses limites devem ser observados por qualquer um que detenha o poder. Para Friedrich Hayek⁶², as lutas contra o poder absoluto devem inspirar-se em duas concepções paralelas: o liberalismo e a democracia. Contudo, deve-se fazer uma distinção entre Estado liberal e Estado democrático, tendo em vista que existem Estados não liberais, mas democráticos⁶³ e Estados liberais (neoliberais) nos quais houve um retrocesso nos direitos individuais.

2.2 ESTADO SOCIAL

O Estado liberal, em tese, teria grande capacidade de empreender o desenvolvimento econômico, corrigindo as grandes distorções e desigualdades decorrentes do modelo de crescimento concentrado. No entanto, não apresentou resultados satisfatórios. Surgiu, então, o Estado social como solução para enfrentar as mazelas do Estado liberal. Uma delas é que seu modelo econômico tinha como objetivo principal a acumulação de riqueza e o lucro, desconsiderando a condição humana. É consenso na doutrina que o Estado deve visar ao bem

⁵⁸ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 62. Mill tinha medo da democracia se tornar a tirania da maioria.

⁵⁹ MILL, John Stuart. **On liberty, utilitarianism and other essays**. 2. ed. London: Oxford University Press, 2015.

⁶⁰ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 66.

⁶¹ HAYEK, Friedrich August von. **The fatal conceit. The errors of socialism**. Edited by W. W Bartley III. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

⁶² HAYEK, Friedrich August von. **The fatal conceit. The errors of socialism**. Edited by W. W Bartley III. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

⁶³ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. (Tradução de Marco Aurélio Nogueira). São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 88-89.

comum⁶⁴. Significa que foi criado para prover a comunidade, sabendo-se que, sem o Estado, a vida seria mais difícil. A questão é que, muitas vezes, suas ações são direcionadas ao grupo dominante, sendo os demais, apenas, subjugados. Nesse caso, não se pode dizer que se trata de um Estado verdadeiramente democrático de direito.

As crises decorrentes da grande depressão de 1929 e do acordo de *Bretton Woods*⁶⁵ propiciaram o surgimento do Estado social. Durante algumas décadas, foi garantido um conjunto de direitos sociais. No entanto, a partir dos anos de 1980, começou a haver um refluxo dessa tendência. O Estado, novamente, decidiu reduzir seu tamanho, adotando três medidas principais: desestatização de serviços originariamente públicos; privatização de empresas; parcerias com o setor privado para diversas empreitadas. Ocorreu, então, o retorno do Estado liberal como resultado do esgotamento do *Welfare state*. Muitas razões levaram a essa tendência mundial, destacando-se as seguintes: mudanças no sistema de produção; desenvolvimento tecnológico dos meios de comunicação; globalização da economia; mudanças na sociedade; erosão do conceito clássico de soberania do Estado. Com isso, parte do poder do Estado vem perdendo espaço para entidades internacionais (ONU, OMC, UE), bem como para poderosas organizações econômicas transnacionais⁶⁶. Apesar desse novo cenário provocado pela globalização, o Estado continua a garantir grande parte dos direitos fundamentais conquistados durante pouco mais de meio século de vigência do Estado social. Todavia, novos problemas surgiram, como a desigualdade social gritante e a explosão da violência urbana nas grandes cidades.

Conforme já anotado, o Estado social foi criado em meados do século XIX, como resultado das lutas de classe e também para satisfazer interesses de grupos. O Estado passou a assegurar aos cidadãos um conjunto de novos direitos. A justiça social surgiu como ideal e como

⁶⁴ Nesse contexto, do ponto de vista econômico e com reflexos ideológicos profundos, cabe uma análise em torno do papel do Estado, sua razão de ser e seus objetivos, independentemente de ser liberal ou social. Cabe ao Estado assegurar a paz social e o efetivo desenvolvimento. O Estado deve regular as ações humanas para garantir o equilíbrio nas relações. Suas atividades podem direcionar-se à criação de normas destinadas a contribuir para a concretização do sistema econômico. Para consegui-lo, o governo deve condicionar, corrigir, alterar os parâmetros naturais e espontâneos do mercado. Porém, o faz sob dois enfoques: com uma simples fiscalização administrativa da atuação dos agentes econômicos; exercendo uma influência mais determinante, quer sob a forma de estímulo, quer quando apoia atividade econômica. FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 241.

⁶⁵ O Acordo de Bretton Woods (*Bretton Woods Agreement*) foi o primeiro firmado entre as quarenta e quatro nações aliadas, reunidas no Mount Washington Hotel, em Bretton Woods, New Hampshire. O acordo vigorou até agosto de 1971, quando os Estados Unidos da América, unilateralmente, extinguiram a conversibilidade do dólar em ouro.

⁶⁶ ARAGÃO, Alexandre Santos de. O poder normativo das agências reguladoras. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, Forense, 2001, v.1, p. 6.

necessidade básica individual. Cabe, ainda, ao Estado garantir uma renda mínima, alimentação, educação, saúde, habitação e outros direitos que promovam o bem-estar social dos cidadãos. O Estado social foi implantado como uma resposta ao capitalismo individualista. Não se pode negar que o Estado liberal garantiu direitos fundamentais no campo das liberdades, enquanto o Estado social acrescentou os direitos sociais.

A crise do pós-guerra impulsionou o surgimento de uma sociedade que assumiu um papel ativo, defendendo trabalhadores da exploração de patrões e consumidores em face da ganância de empresários. Na disputa de poder político, havia interlocução entre problemas sociais e forças econômicas. As Constituições do México (1917) e de Weimar (1919), na Alemanha, continham dispositivos voltados para o desenvolvimento da sociedade e a valorização dos indivíduos socialmente inferiorizados. O Estado abandonou o papel não intervencionista para assumir uma postura de agente de desenvolvimento e de justiça social. Esse novo modelo de intervenção econômica deu suporte ao Estado social, respaldado nas constituições.⁶⁷ Surgiu como um instrumento de transformação e de regulação social, instituindo metas concretas em prol da justiça social. Orientou as condutas humanas para a promoção do desenvolvimento, utilizando-se de um sistema jurídico composto por regras gerais abstratas e previsíveis. Essas regras foram aprovadas a partir da negociação entre as forças sociais e econômicas, visando a atender os interesses privados e públicos. A ideia central girava em torno do crescimento econômico, assegurando-se, porém, a proteção aos desfavorecidos, mesmo com a possibilidade de algum cerceamento de liberdades individuais construídas durante liberalismo clássico.⁶⁸

O Estado social atingiu seu apogeu nas décadas de 1950 e 1960, vindo a declinar com a crise do petróleo que ocorreu no período de 1973 a 1979. O principal problema do modelo econômico do Estado social decorreu de sua impossibilidade de acompanhar o desenvolvimento tecnológico. Deveu-se também à necessidade de redução do impacto da energia e do trabalho humano no custo final dos bens serviços e produtos. Deve-se destacar que o Estado social teve como matriz o modelo fordista de produção. Com o tempo, ficou obsoleto e incapaz de absorver as mudanças tecnológicas sem provocar desequilíbrios nas relações empresariais e sociais

⁶⁷ LIMA, Rogério Medeiros Garcia de. Neoliberalismo e globalização: para entender o mundo em que vivemos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. jul./set., n. 225, 2001, p. 131.

⁶⁸ ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do Estado moderno? In: FARIA, José Eduardo (org.). **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 16.

(falência e desemprego). A sobrecarga das atividades estatais acarretou disfunções e falhas do sistema, inviabilizando o bom funcionamento do denominado Estado-providência.⁶⁹

Conforme já assinalado, o Estado social não pode ser confundido com o Estado de direito, visto que ambos podem estar presentes em modelos políticos diferentes. Também não pode ser confundido com Estado democrático, na medida em que este tem por fundamento as decisões e opções políticas advindas da sociedade⁷⁰. Historicamente, o Estado social caracterizou-se como uma entidade que agregou direitos específicos e diferentes daqueles construídos no Estado liberal, também distintos dos adotados no Estado democrático. Convém observar que este último modelo de Estado, lentamente, implementou direitos sociais. A partir da elaboração de formas de representação e de associação mais adequadas à expansão da sociedade foram surgindo titulares de novos direitos. Como modelo econômico, o Estado social buscou atender às necessidades substanciais das classes subalternas emergentes, reassumindo a função de gestor da ordem social, especialmente na ordem econômica. Sua ideia central foi direcionada ao bem-estar da população reivindicado pelos movimentos socialistas e nacionalistas.⁷¹

O Estado social, em linhas gerais, surgiu em consequência dos problemas do pós-guerra. Além da grande depressão de 1929, que ainda repercutia o estigma da Primeira Guerra Mundial (1914-1918), o qual serviu de incentivo a uma atitude de Estado mais atuante no campo das atividades militares e econômicas. Para enfrentar o estrago causado pela destruição dos meios de produção, o Estado teve que assumir, de forma direta, a prestação de serviços considerados essenciais para a atividade econômica. Para tanto, as nações industrializadas do centro da Europa instituíram uma carga tributária progressiva e intervieram na manutenção do emprego e na criação de renda para desempregados. As despesas públicas passaram a ser gastos de transferência para o desenvolvimento de ações de interesse social, bem como para sustentar uma política econômica e social.⁷²

⁶⁹ CARIOCA, Paulo Carvalho de Azevedo. As mudanças no papel regulador do Estado em face da globalização. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 82, out/dez, 1999, p. 42.

⁷⁰ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 205.

⁷¹ RANIERI, Nina Beatriz. Do Estado liberal ao Estado contemporâneo. Notas sobre os processos de exaustão dos modelos políticos e da ordem jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, 2001, ano 9, jul./set., p. 141.

⁷² RANIERI, Nina Beatriz. Do Estado liberal ao Estado contemporâneo. Notas sobre os processos de exaustão dos modelos políticos e da ordem jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, 2001, ano 9, jul./set., p. 141.

A opção pelo Estado social encontrou fundamento nas ideias de John Keynes⁷³, durante o período em que o sistema capitalista vivia uma profunda crise. A doutrina de Keynes chamava a atenção para a ação estatal que resultava em uma economia essencialmente instável e tendente a cíclicas crises. O capitalismo da época de John Keynes⁷⁴ tinha uma visão contrária ao individualismo dos economistas que o precederam. Baseava-se em um mecanismo complexo e instável de acumulação de capital que seria vítima de suas próprias crises. Foi nesse contexto que o Estado passou a intervir para garantir o equilíbrio. A intervenção tinha dois objetivos centrais: o controle monetário e a socialização dos investimentos. O primeiro foi adotado como medida de estabilidade da própria organização social capitalista e de manutenção do fluxo dos investimentos. John Keynes⁷⁵, contudo, reconheceu a ineficácia dessa política estatal em períodos de crises. Para ele, a decepção com as expectativas de lucros faria com que o mercado retirasse os investimentos. Diante da retração do mercado e da incapacidade de influenciar os investimentos privados, passou-se a defender uma socialização ampla dos investimentos estatais como forma de manter o pleno emprego.⁷⁶

O Estado social foi implementado com o objetivo de corrigir um sistema que se revelou ineficaz. Porém, na atualidade, em todas as sociedades industrializadas, vem enfrentando pressões enormes. Os problemas envolvem desde a globalização econômica até o envelhecimento da população. Em consequência, surgem novas demandas que devem ser atendidas pelo poder público. Na Europa, essas pressões assumiram níveis insustentáveis. Mas o Estado do bem-estar não consegue dar respostas e os custos para o atendimento dessas demandas são muito altos. Apesar das dificuldades, os governos estão tentando melhorar a eficiência dos seus serviços. Alguns observadores argumentam que os países estão convergindo para a privatização dos serviços sociais, a introdução da competição de mercado em seus sistemas de provisão social e a remoção das agências governamentais que protegem as pessoas contra desigualdades geradas pelo mercado.⁷⁷ A questão central é que, ficando livre, o mercado produz grandes desigualdades,

⁷³ KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. The University of Adelaide Library Eletronic Text Collections, 2003.

⁷⁴ KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. The University of Adelaide Library Eletronic Text Collections, 2003.

⁷⁵ KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. The University of Adelaide Library Eletronic Text Collections, 2003.

⁷⁶ CORAZZA, Gentil. Teoria econômica e estado (de Quesnay a Keynes). **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 1985.

⁷⁷ GIAMO, Susan; MANOW, Philip. Adapting the welfare state: The case of health care reform in Britain, Germany, and United States. **CPS i Comparative Political Studies**. Washington: vol. 32, number 8, p. 967-1000, dez/1999. Afirnam os autores: *Welfare state in all advanced industrialized societies are facing enormous*

sendo necessária a intervenção do Estado para garantir a distribuição e redistribuição dos recursos, objetivando, assim, a redução das desigualdades sociais e regionais.

O principal problema do Estado social está, exatamente, na distribuição dos recursos. Nesse aspecto, Pigou, citado por Ronald Coase, questiona até que ponto o livre jogo do interesse individual, atuando de acordo com o sistema jurídico existente, tende a distribuir os recursos do país de forma a garantir o desenvolvimento. Questiona também até que ponto a intervenção estatal aperfeiçoa as tendências naturais.⁷⁸ Tais questionamentos são autoexplicativos. O problema é que essa distribuição de recursos pode ser direcionada para grupos e criar grandes falhas de mercado, gerando, ao longo do tempo, distorções e crises. Esse fenômeno não ocorre somente em sociedades subdesenvolvidas. Mesmo nos Estados mais avançados, existem falhas e imperfeições, impedindo que os recursos públicos sejam distribuídos de forma mais eficiente. Trata-se de um problema de difícil solução, por estar ligado aos aspectos práticos.

Segundo Ronald Coase, o pensamento de Pigou conduziria a desnecessidade de qualquer intervenção do Estado, porém o sistema só tem funcionado bem devido a essa intervenção, o qual necessita de correções. Para ele, a questão é saber quais são e de que forma poderão ser feitos esses ajustes. Coase critica os economistas modernos alegando que tendem a racionalizar, somente, em termos de tributação. No entendimento desses economistas, os tributos deveriam ser iguais aos prejuízos causados e seu valor deveria ser estabelecido de acordo com o efeito nocivo provocado. Não resta dúvida de que o sistema necessita de ajustes para funcionar. O primeiro deles deve ocorrer no campo da tributação, porque é no sistema tributário em que ocorrem os primeiros desajustes decorrentes da intervenção estatal. Inquestionavelmente, o Estado interventor é o único modelo capaz de obter resultados eficientes, em especial nas escolhas de ações. Estas devem ser disciplinadas por um sistema jurídico que conduza ao equilíbrio e à maximização dos recursos.⁷⁹

pressures, ranging from economic globalization to the aging of nacional populations, that simultaneously place new demands on them and strain their finances. The common wisdom is that these pressures have rendered current levels of collective social provision unsustainable. There-fore, governments everywhere are trying to improve welfare state efficiency and achieve budgetary savings. Some observers argue that countries are converging toward the privatization of social risks, the introduction of market competition into their systems of social provision, and the removal of government protections and regulations that safeguard people against market generated inequities.

⁷⁸ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017, p. 132.

⁷⁹ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017, p. 134-160.

2.3 GRANDES MODELOS ECONÔMICOS NOS ESTADOS DA ATUALIDADE

O Estado liberal e o Estado social são, na atualidade, apenas arquétipos básicos de modelos regidos pelo capitalismo, pois há todo um conjunto de posições intermediárias. Jacques Fontanel⁸⁰ apresenta seis grandes modelos de Estado. O primeiro, denominado *laissez-faire*, supõe um reduzido papel do Estado nas relações socioeconômicas. Esclarece o autor que o Estado norte-americano não concebe a ideia de proteção social baseada na solidariedade e na cidadania. O segundo caracterizado como, social-democrata, procura fornecer serviços coletivos. Como exemplo, destaca-se a Suécia, que desenvolveu um sistema único, combinando uma política ativa de emprego, com uma negociação coletiva centralizada e serviços públicos universalmente prestados. Esse modelo tem como objetivos o pleno emprego, a igualdade de salários e a promoção da igualdade garantida por uma política social.

O terceiro é conhecido como Estado do bem-estar social, tendo como paradigma o modelo alemão. Para Jacques Fontanel, esse sistema está centrado na responsabilidade econômica do Estado, visando a assegurar o bem-estar da nação. Para tanto, são adotadas políticas distributivas e redistributivas, contudo lastreadas na legitimação democrática.

Como quarto modelo, o autor cita a França que, historicamente, desenvolveu uma economia negociada ou de incremento. Nesse sentido, adotou uma política comercial de escolhas produtivas e tecnológicas estratégicas, preterindo o *laissez faire* global. O mercado pode atuar livremente, desde que não comprometa certos valores socioeconômicos. O quinto modelo tem como exemplo o sistema híbrido do Japão, que valoriza o trabalho, embora seja baseado muito mais nas empresas do que no Estado. Há, na sociedade, princípios sólidos de solidariedade e coesão nacional que não permitem negligenciar o ser humano. As grandes empresas possuem a responsabilidade de pagar melhor e garantir empregos mais duráveis e estáveis que as pequenas empresas. Há uma corresponsabilidade empresarial com o ser humano. No Japão, qualquer empresa estrangeira deve estar associada a uma empresa nacional, para que possam ser preservados certos valores éticos da sociedade japonesa. O sexto modelo apontado é o soviético. Mas, na opinião do referido autor, atualmente, está esgotado, quando comparado ao formato que

⁸⁰ FONTANEL, Jacques. O Estado e o processo de globalização. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 1998.

havia em 1970, sustentado por uma planificação rígida e autoritária de mercado. O próprio mercado eliminou esse modelo, em razão do esgotamento sistêmico.⁸¹

Entretanto, Jacques Fontanel⁸² deixou de abordar um dos modelos de Estado de maior relevância na atualidade: o sistema político-econômico chinês. Como se sabe, nos últimos anos, a China vem defendendo a livre competição. Daí a importância de compreender como um país comandado pelo Partido Comunista é hoje a segunda maior economia do mundo, embora permaneçam desigualdades gritantes e ausência de garantias para o trabalhador. O fato se deve a uma parceria do Estado com o capital. Richard McGregor⁸³ conta a história de um empresário que foi preso várias vezes durante a ditadura de Mao Tsé-Tung apenas por exercer uma atividade empresarial. Posteriormente, o êxito de sua empresa atraiu a atenção de Deng Xiaoping⁸⁴ que convidou o empresário a tornar-se um oficial do Partido Comunista. Esse fato motivou o governo a fazer uma aliança com os empresários, transformando o país em uma das economias capitalistas mais fortes do mundo, mas sob um regime autoritário e com o controle do Estado.⁸⁵

Trata-se de um modelo de Estado sustentado por uma parceria sem precedentes entre os comunistas e os capitalistas. Aparentemente, seria uma aliança desconfortável e instável, mas não é, porque se mantém há mais de um século. Existe um consenso na cúpula do Partido Comunista de que, longe de prejudicarem o sistema, os empresários têm sido fundamentais para salvá-lo. Felizmente, para a China, Deng Xiaoping aprendeu, desde cedo, uma lição que quase todos os outros Estados socialistas fracassados negligenciaram: apenas uma economia privada consistente poderia manter o regime comunista.⁸⁶

⁸¹ FONTANEL, Jacques. O Estado e o processo de globalização. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 1998, v.19, n. 2, p. 9-37.

⁸² FONTANEL, Jacques. O Estado e o processo de globalização. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 1998.

⁸³ MCGREGOR, Richard. **The party: the secret world of China's communist rulers**. Austrália: Harper Collins Publishers, 2010.

⁸⁴ Deng Xiaoping foi o secretário-geral do Partido Comunista chinês e líder supremo da República Popular da China entre 1978 e 1990, sendo responsável pela chamada economia de mercado socialista, regime vigente na China moderna e que abriu a china para o mundo e possibilitou o crescimento acelerado do país. SAICH, Tony. **Governance and politics of China**. 2. ed. China, England and New York, N.Y: Palgrave Macmillan, 2004. p. 57-64.

⁸⁵ MCGREGOR, Richard. **The party: the secret world of China's communist rulers**. Austrália: Harper Collins Publishers, 2010.

⁸⁶ A esse respeito, afirma Richard McGregor: *The larger point, however, of an unprecedented partnership between a communist party and capitalist business, holds. It remains an uneasy, unstable and unholy alliance, but an alliance nonetheless that, in the short term, has turned more than a century of conventional wisdom on its head. It may have taken decades, but a broad consensus has now developed at the top of the Party, that far from harming socialism, entrepreneurs, properly managed and leashed to the state, are the key to saving it. Luckily for China, Deng learnt early on a lesson that nearly every other failed socialist state neglected to heed, that only a*

Atualmente, não se fala de uma China socialista, mas de uma China capitalista, vinculada a um mercado internacional neoliberal. Porém, planeja sua produção em parceria com os empresários, os quais são, em sua maioria, membros do Partido Comunista. Os empresários estrangeiros são bem recebidos na China, exigindo-se, contudo, que se aliem a uma empresa local. Além disso, devem transferir a tecnologia para poderem exercer as atividades dentro do território chinês. Convém esclarecer que a China não se tornou a segunda maior economia do mundo apenas como resultado da união entre os grupos políticos e empresariais. Durante os últimos anos, foi feito um investimento muito forte em educação, com o objetivo de combater o analfabetismo e a baixa escolaridade que constituíam um grande problema. Até os membros do governo não tinham escolaridade suficiente.⁸⁷

Apesar dessas reformas, a China continua com grandes desigualdades, visto que determinadas regiões se desenvolveram, enquanto outras permanecem apresentando condições mínimas. Esse crescimento só foi possível com o sacrifício e o trabalho do povo chinês, que hoje usufrui de algumas ilhas de prosperidade. Um dos grandes problemas, porém, é a desigualdade regional. Existem províncias que, por falta de incentivos do governo, não apresentaram qualquer desenvolvimento⁸⁸. A desigualdade regional produziu um déficit social gigantesco. As reformas e as novas políticas que fizeram da China a segunda maior economia do mundo produziram novas desigualdades sociais, especialmente na área rural e na periferia urbana, tendo em vista que o Estado privilegia as classes industrial e empresarial.⁸⁹

Essas peculiaridades fazem com que o modelo de Estado chinês seja entendido como um sistema em transição, com um misto de capitalismo liberal e intervencionismo estatal para garantir o crescimento. Falta-lhe ainda uma estruturação econômica que conduza a níveis de desenvolvimento capazes de propiciar melhores condições de vida para todos. As ações governamentais chinesas estão concentradas em dois eixos, tendo como base o sistema de bem-

boisterous private economy could keep communist rule afloat. MCGREGOR, Richard. **The party: the secret world of China's communist rulers.** Austrália: Harper Collins Publishers, 2010, p. 197-198.

⁸⁷ Sobre essa problemática, afirma Tony Saich: *When starting the reforms, poor education levels were a general problem. In 1984 only 4 per cent of members had received a higher education and over 50 per cent were either illiterate or had been only to primary school, while by mid-2002 52.5 per cent had completed high school and 23.2 per cent were university graduates.* SAICH, Tony. **Governance and politics of China.** 2. ed. China, England and New York, N.Y: Palgrave Macmillan, 2004, p. 107.

⁸⁸ SAICH, Tony. **Governance and politics of China.** 2. ed. China, England and New York, N.Y: Palgrave Macmillan, 2004, p. 164. (Regional inequality is one major problem).

⁸⁹ SAICH, Tony. **Governance and politics of China.** 2. ed. China, England and New York, N.Y: Palgrave Macmillan, 2004, p. 268. (Social Policy)

estar que deve ser estruturado. No primeiro, a ideologia e o sistema de valores fornecem a base para decisões sobre quem deve receber o apoio social e por quanto tempo. No segundo eixo, a estrutura da economia e o nível de desenvolvimento econômico afetam as escolhas que devem ser feitas. O bem-estar assume uma posição crucial no quadro institucional da economia. O governo tem feito tentativas para conciliar os dois eixos, de modo a atingir os objetivos do regime.⁹⁰

Segundo Jacques Fontanel, o capitalismo liberal está retornando com toda força. O processo de globalização pelo qual o mundo vem passando nos últimos anos proporcionou o domínio de três tipos de capitalismo: o norte-americano, o renano e o chinês. O primeiro é baseado na rentabilidade e na prevalência dos contratos, no poder do juiz e na força dos financistas. O segundo observa as convenções coletivas e a jornada de trabalho, de forma que o lucro seja obtido sem alijar o trabalho. O terceiro tem por objetivo o lucro rápido e sem limites, com apoio de um Estado dominado pelo comunismo. Segundo os estudiosos, a tendência é haver um agravamento das desigualdades. Para eles, o mundo caminha para adotar um novo fundamentalismo baseado nas vantagens incontestáveis e irreversíveis do mercado.⁹¹

Contudo, historicamente, os excessos praticados pelo mercado e o individualismo terminaram por produzir cíclicas crises. Essa evidência torna patente a inviabilidade dos modelos liberais, demonstrando que o objetivo do lucro desmedido contraria os postulados smithianos. Os defensores do Estado mínimo acreditam que a competição adequada equilibraria o mercado. O problema é que os grupos econômicos se organizaram e modificaram as regras naturais de mercado, de maneira a não existir uma concorrência leal. O mercado passou a ser dominado por grupos de empresas que buscam evitar a concorrência. Pelo contrário, passaram a se combinar para maximizar resultados. Se, no passado, o monopólio estatal era considerado danoso, na atualidade, é mais grave o novo sistema ditado pelas grandes empresas.

⁹⁰ SAICH, Tony. **Governance and politics of China**. 2. ed. China, England and New York, N.Y.: Palgrave Macmillan, 2004, p. 269. Discorrendo a respeito dessas tentativas, afirma: *China shares two basic point of departure with all other countries in terms of how the welfare system is structured. First, the ideology and value system provide the basis for decisions about who gets what level of welfare support, and for how long. Second, the structure of the economy and the level of economic development affects the kind of welfare choices that can be made. Welfare is a crucial part of the institutional framework of the economy and attempts are being made to coordinate the two to meet the regime's objectives.*

⁹¹ O ex-presidente norte-americano Bill Clinton defendia que o mundo deveria reduzir as desigualdades. Para ele, os modelos adotados atualmente conduzem em caminho oposto e numa versão fundamentalista. Enquanto isso o atual presidente Donald Trump não demonstra preocupação com a crescente desigualdade no mundo. Nesse sentido, o referido autor debate a necessidade de mudanças nas políticas públicas. FONTANEL, Jacques. O Estado e o processo de globalização. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v.19, n.2, p. 9-37.

Surge, assim, um conjunto de normas para combater o truste, procurando restaurar a concorrência e o livre funcionamento do mercado. O Estado deve assumir o papel de regulador, a fim de que possam ser garantidos os postulados liberais. Parece um contrassenso, pois a intervenção é um instrumento mais adequado ao Estado social. Porém, a regulação foi usada como instrumento de equilíbrio de mercado e de garantia do preceito liberal da livre e efetiva concorrência. Nos Estados Unidos da América, a Lei Sherman e a Lei Clayton, promulgadas no início do século XX, tiveram por objetivo impedir a criação de conglomerados empresariais, contudo não lograram resultado. Apesar disso, as duas leis demonstraram uma clara intervenção estatal, no berço do capitalismo liberal, com o propósito de ajustar interesses.⁹²

Ante a complexidade própria da modernidade, todos os modelos de Estado, sejam os mais próximos de um modelo liberal ou de um modelo social, buscam efetivamente conciliar as forças econômicas que exercem pressão em determinada época e em território específico. Assim, no exercício de suas funções, o Estado busca legitimar o poder e garantir a paz social, mediando os grupos de interesse. Quando o Estado liberal surgiu, a força predominante, naquele período, era a da burguesia. No século XIII, na Europa Ocidental, emergiu uma forma específica de organização do poder, voltada para garantir a paz. Essa organização tinha por base um modelo de poder unitário, totalitário e absoluto, concentrado nas mãos de um rei. O modelo se mostrou eficiente para a época, na medida em que atuava nos planos jurídico, político e social. As ordens do rei eram lei. No século XVIII, com a criação do Estado moderno, ocorreu a limitação dos poderes do rei. O Estado passou a ser regido pelos preceitos da liberdade, quebrando-se a personificação do Estado na figura do monarca.⁹³

A conscientização dos valores individuais e a contínua erosão do poder absoluto do rei favoreceram o surgimento de um novo modelo de Estado de matriz liberal. Posteriormente, passaram a ocorrer frequentes crises, alternando ciclos entre os modelos liberal e social. Na atualidade, sente-se a necessidade de um novo modelo de organização para o poder. O problema é saber como seria esse novo modelo de Estado. O fato é que os modelos existentes estão esgotados, revelando-se incompatíveis com o real desenvolvimento da sociedade contemporânea extremamente complexa. Conforme já referido, existem diversos modelos de Estado, que vão do

⁹² FONTANEL, Jacques. O Estado e o processo de globalização. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 19, n. 2, p. 11, 1998.

⁹³ RANIERI, Nina Beatriz. Do Estado liberal ao Estado contemporâneo: notas sobre o processo de exaustão dos modelos políticos e da ordem jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, 2001, ano 9, jul./set., p. 135-161.

norte-americano, assumidamente liberal, ao intrigante modelo chinês. Na realidade, nenhum dos modelos existentes atende às necessidades humanas e às complexidades sociais da contemporaneidade. Em todos eles, há hiatos e falhas que ciclicamente produzem crises e instabilidade, demonstrando insustentabilidade e necessidade de alteração.

2.4 CRISE E CICLOS DE RENOVAÇÃO

A crise pode representar um momento propício para transformações. As revoluções científicas permitem novas formas de desenvolvimento, nas quais um paradigma antigo é substituído, parcial ou totalmente, por um novo, geralmente, alterando padrões anteriores. Por sua vez, as revoluções políticas iniciam-se a partir de um sentimento frequentemente restrito a um grupo social para quem as instituições deixaram de responder adequadamente aos problemas postos. Como consequência dessas insatisfações, surge a referida força criativa. As revoluções científicas, da mesma forma, nascem de um sentimento crescente de uma pequena subdivisão da comunidade científica que finda por gerar uma energia transformadora exponencial.⁹⁴ As grandes revoluções, como a copernicana e as que resultaram na teoria de Lavoisier sobre a combustão do oxigênio, foram precedidas de crises.⁹⁵ Estas, em muitos casos, funcionam como condição necessária para o surgimento de novas teorias. De maneira geral, os estudiosos que impulsionam as novas teorias não estão envolvidos nas causas da crise, mesmo quando se defrontam com anomalias prolongadas e graves.⁹⁶

O surgimento do Estado liberal decorreu da crise do autoritarismo monárquico. O Estado social, a seu turno, surgiu em consequência das anomalias provocadas pelo Estado liberal. Também o Estado social provocou novas crises, fazendo emergir o atual modelo neoliberal. Lembra Bresser Pereira⁹⁷ que Karl Marx⁹⁸ já antecipara a crise do Estado e dos modelos capitalistas. Na modernidade, Thomas Piketty⁹⁹ emite sinais de alerta para uma nova crise dos atuais modelos de Estado. Para ele, caso seja mantido o modelo de acumulação de riquezas e desigualdades sociais existentes nos Estados de perfil neoliberal, o capitalismo, nos moldes atuais, tornar-se-á insustentável. O autor evoca os fatos históricos, resgatando Adam Smith¹⁰⁰ e

⁹⁴ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. (Tradução de Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Editora Perspectiva, 2003, p. 125-126.

⁹⁵ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. (Tradução de Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Editora Perspectiva, 2003, p. 96-97.

⁹⁶ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. (Tradução de Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Editora Perspectiva, 2003, p. 107.

⁹⁷ PEREIRA, Luiz Bresser. **Lucro, acumulação e crise. A tendência declinante da taxa de lucro reexaminada**. 2. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1988.

⁹⁸ MARX, Karl. **O capital**. London: Wordsworth, 2013.

⁹⁹ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

¹⁰⁰ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

Karl Marx¹⁰¹. As crises normalmente indicam sinais de falência do sistema. As principais são: crises econômicas, crises de identidade cultural, crises no modo de vida das pessoas, crises na família, intolerância religiosa, aumento do individualismo e sectarismo.

Vivenciando esse conflito, a Europa está dividida entre fechar as portas aos imigrantes miseráveis ou abri-las e comprometer a posição confortável de alguns grupos sociais. Muitos acreditam que os imigrantes nas ruas podem acabar praticando pequenos delitos, cometendo depois grande violência. Citem-se ainda as crises urbana e ambiental, ambas produzidas pelo sistema que prioriza o lucro. De modo geral, o capitalismo não observa qualquer norma ética ou moral de preservação do ecossistema para garantir um ambiente sustentável. Várias nascentes de rios foram eliminadas para a construção de equipamentos modernos. As crises são o resultado de um sistema direcionado, cada vez mais, para atender ao capital internacional e ao capital especulativo, comprometendo, muitas vezes, os conceitos tradicionais de nação e soberania.

Para garantir a sobrevivência da humanidade, é necessário que o Estado supere as crises e exerça o seu papel. Como lembra Thomas Kuhn,¹⁰² a crise é pré-condição para o surgimento de novos paradigmas, sendo necessário rejeitar um e passar a adotar o outro. O critério que conduz a essa decisão é a comparação dos paradigmas entre eles e, depois, com o desenvolvimento sustentável.¹⁰³ Somente dessa forma, é possível verificar que existem várias alternativas para a solução de um problema. A questão é saber qual a mais adequada para assegurar o bem-estar da sociedade. Um dos problemas identificados na crise existente no mundo atual é o fato de que os Estados vêm atuando para atender o mercado ou grupos de interesse específicos.

¹⁰¹ Piketty apresenta um problema já suscitado por Marx, que é a acumulação da riqueza e a miséria que se mantêm ao longo dos séculos. Ao tratar do Brasil, refere-se à migração do homem do campo para a cidade, passando a viver em cortiços. Nesse sentido, afirma: *“By the time Marx published the first volume of Capital in 1867, exactly one half century after of Ricardo’s Principles, economic and social realities had changed profoundly: the question was no longer whether farmers could feed a growing population or land prices would rise sky high but rather how to understand the dynamics of industrial capitalism, now in full blossom. The most striking fact of the day was the misery of the industrial proletariat. Despite the growth of economy, or perhaps in part because of it, and because, as well, of the vast rural exodus owing to both population growth and increasing agricultural productivity, workers crowded into urban slums. The working day was long, and wages were very low. A new urban misery emerged, more visible, more shocking, and in some respects even more extreme than the rural misery of the Old Regime.”* PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. Cambridge, Massachusetts, London, England: The Belknap Press of Harvard University Press, 2014, p. 7.

¹⁰² KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. (Tradução de Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Editora Perspectiva, 2003.

¹⁰³ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. (Tradução de Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Editora Perspectiva, 2003, p. 108.

O Estado deve intervir no domínio econômico, de forma direta, fiscalizando e controlando a atuação das empresas. Pode também fazê-lo em cooperação com a iniciativa privada, mas sempre buscando os interesses da sociedade.¹⁰⁴ A ausência completa do Estado na economia e nas relações privadas, nos moldes do liberalismo smithiano, irá comprometer o sistema de proteção de direitos dos mais fracos, além de contribuir para a degradação do meio ambiente. Em algumas situações, o próprio mercado tenta se ajustar, de forma a propiciar o crescimento econômico, mas esse pequeno ajuste é comprovadamente ineficaz. Assim, para que se possam garantir resultados razoáveis, é necessária a intervenção do Estado no domínio econômico e nas relações privadas.

A crise tem ciclicamente se abatido sobre os maiores mercados financeiros do mundo. Nesse cenário, são postos em xeque alguns pilares teóricos importantes, como a teoria das expectativas racionais, que, indiretamente, dá sustentação aos postulados da *law and economics*. Nas crises do mercado financeiro, ficou claro que a regulação estatal ocultava um jogo de interesses. Isso acabou por revelar graves contradições quanto à possibilidade de adotar um sistema autorregulador. Em várias crises, a bolsa de Nova Iorque não funcionou como mecanismo controlador do mercado de títulos, de modo que o controle empresarial foi pífio.¹⁰⁵ Quando ocorrerem crises, o Estado decide socorrer o mercado para evitar, segundo as motivações políticas, uma consequência mais grave. Dessa forma, a intervenção estatal revela-se como imprescindível para a superação da crise e até como instrumento para evitá-la. A grande questão é saber de que forma pode ser implementada essa intervenção estatal. Para tanto, faz-se necessário compreender tanto o Estado liberal, como o Estado social no contexto atual, bem como as crises econômicas atuais, para a busca de soluções plausíveis. Em algumas situações, exige-se uma intervenção estatal mais incisiva. Pode ocorrer, por exemplo, por meio da tributação como principal instrumento de regulação econômica e de redução de desigualdades sociais e regionais. A crise está posta, sendo, portanto, necessário que haja a construção de novos paradigmas e o consequente surgimento de um novo modelo de Estado.

¹⁰⁴ Em muitas situações, o Estado tem feito intervenções para atender aos interesses do mercado, gerando, posteriormente, novas crises. Assim é, imperioso que se alterem os paradigmas de solução de crises e de gestão.

¹⁰⁵ FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. **A desregulação dos mercados e as recentes crises econômicas:** questionamentos acerca da teoria das expectativas racionais no âmbito da *law and economics*. Separata do Boletim de Ciências Econômicas XLIX. Coimbra: Gráfica Coimbra, 2006, p. 6.

2.5 NOVA PERSPECTIVA DE ESTADO

Os Estados liberal e social surgiram como resultado de um período de crise. Diante dessa constatação, pergunta-se: será que o mundo complexo da atualidade permanecerá em espiral contínua, dividindo espaço entre esses dois modelos de Estado? Uma possível resposta não é objeto deste trabalho. Contudo, há uma clara percepção de que surgirá uma nova concepção de Estado, em substituição ao atual modelo neoliberal. O Estado deve proporcionar aos cidadãos, mesmo que seja necessário assumir uma postura interventiva, as condições mínimas de vida com dignidade. Essas garantias básicas devem ser asseguradas com alimentação, saúde, educação, moradia, segurança, assistência social e preservação do meio ambiente. Nesse conjunto de direitos, a educação deve merecer tratamento especial, uma vez que ela impulsiona a capacidade produtiva dos indivíduos. Para tanto, deve-se adotar um novo modelo de Estado capaz de garantir os direitos fundamentais dos cidadãos. Uma das preocupações é promover o desenvolvimento, sem o uso de tecnologias nocivas ao ambiente social ou natural. Esses direitos devem ser assegurados ao cidadão comum que precisa trabalhar e viver com dignidade. O processo de desenvolvimento deve ser planejado e implantado sempre na perspectiva do interesse social e não do interesse apenas do capital. Caso seja necessário, deve-se desacelerar o desenvolvimento tecnológico, de modo a proteger a dignidade humana, principalmente nos casos de engenharia genética, pesquisas nucleares e outras.

Apesar das posições antagônicas entre Estado liberal e Estado social, não se podem deixar de considerar as limitações econômicas existentes em ambos, comprometendo a proteção dos direitos fundamentais. Mas, como se sabe, não é tarefa fácil implementar todos os direitos previstos em seus ordenamentos jurídicos, simultaneamente, tendo-se que escolher as prioridades.¹⁰⁶ Os recursos do Estado que advêm dos impostos arrecadados dos cidadãos são insuficientes, dentro do modelo tributário atual para financiar as políticas públicas. Achar que somente a sociedade rica custeia o Estado, permitindo que ele aplique todos os recursos públicos em políticas distributivistas não passa de uma ingenuidade. Por outro lado, imaginar que, não o Estado, mas os empresários podem realizar uma política distributivista, passando a custear toda sociedade, com prejuízos em suas atividades, é igualmente uma quimera. Em razão dessa realidade, urge a adoção de um novo modelo de Estado, talvez na perspectiva de uma cidadania

¹⁰⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. New York-NY: W. W. Norton & Company, 1999, p. 15-17.

global, nos moldes pregados por Immanuel Kant. Diante desses elementos, o cidadão não deve esperar que tudo seja ofertado gratuitamente pelo poder público, porque o Estado provedor de todas as necessidades se esgotou. Contudo, sua neutralidade pode gerar novas e mais graves crises entre o capital e o trabalho, atingindo também ideologias, religiões e outras correntes, com o potencial para fragmentar a humanidade.

Em suas ações, o Estado deve proporcionar condições mínimas, para que os cidadãos possam ter uma vida digna, mediante intervenção na economia, direcionando-a para alteração de um desenvolvimento sustentável. Convém frisar que a qualidade de vida das pessoas pode melhorar com políticas de estímulo à produtividade, e não apenas adotando políticas distributivistas. Jamais o Estado poderá intervir somente para garantir o interesse do capital financeiro. A adoção desse modelo de intervenção, decorrido algum tempo, desestimulará a produção, tornando-se insustentável. Ações governamentais direcionadas apenas a proteger o sistema financeiro gerarão mais desigualdades. A solução está situada em um meio termo que garanta a produção contínua em paralelo com um modelo que contribua para reduzir as desigualdades.

Para garantir essas condições mínimas, o Estado deverá criar uma infraestrutura, de modo a propiciar um conjunto de serviços públicos aptos a atender às necessidades básicas dos cidadãos. Esses serviços devem assegurar os direitos de cidadania, pelo menor custo possível, lembrando que todas as ações realizadas pelo Estado têm custos financeiros¹⁰⁷. Porém, muitos Estados ainda não conseguiram reduzir a miséria a percentuais mínimos, demonstrando falta de eficiência em seus modelos gerenciais. Uma dessas falhas é a ausência de regras rígidas de preservação do meio ambiente. As ações governamentais voltadas a proporcionar o desenvolvimento sustentável têm se revelado pífiás. Isso ocorre em Estados de tendência autoritária de esquerda ou de direita (liberais democráticos ou liberais autocráticos). Ao longo da história, em seus ciclos liberal e social, sempre centraram o debate no campo do interesse econômico. Contudo, não atacaram a raiz do problema, que é a ineficiência nas ações de controle

¹⁰⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. New York-NY: W. W. Norton & Company, 1999, p. 15. O autor afirma que todos os direitos têm um custo, ressaltando: *Rights cost money. Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. This is just as true of old rights as of new rights, of the rights of Americans before as well as after Franklin Delano Roosevelt's New Deal. Both the right to welfare and the right to private property have public costs. The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public treasury.*

do poder econômico. O principal obstáculo está na omissão do Estado e na sua estrutura ineficiente. Em outras palavras, reside na sua incapacidade de oferecer uma solução de longo prazo para os reais problemas.

Sempre que determinado Estado adota um novo ciclo de modelo econômico, a primeira medida que se discute gira em torno da estatização ou da privatização de suas ações, deixando em segundo plano as estruturas administrativas, gerenciais e jurídicas. É inegável que o principal problema está na estrutura administrativa e na forma de solucionar as reais carências da sociedade. As políticas públicas do Estado devem ser planejadas e aplicadas como ações viabilizadoras da gestão dos recursos públicos em prol dos interesses sociais. No entanto, o Estado olha para um horizonte temporal muito curto, não se preocupando em adotar ações de longo prazo.

Os Estados devem assegurar aos indivíduos o mínimo de dignidade existencial (educação, saúde, segurança, habitação etc.). Suas ações devem ser capazes de assegurar a igualdade nas condições iniciais de competição, tanto entre os cidadãos, como entre empresas, impedindo, que estas cometam, o abuso do poder econômico em suas mais variadas formas. Na atualidade, a falta de informação é a principal dificuldade para uma adequada gestão pública. A sociedade tem sido manipulada e direcionada para garantir a manutenção do poder político, mesmo nas nações ditas democráticas. Estas, normalmente, são regidas segundo os interesses do mercado. A liberdade dos cidadãos é duramente atingida, quando ocorre a manipulação das informações pelos grupos de poder econômicos, visto que controlam a mídia e o sistema de comunicação. Não existem escolhas livres, quando as informações são manipuladas.

O novo modelo de Estado deve combater a manipulação decorrente da oferta de informações. O problema maior surge no processo de escolha dos gestores da administração pública. Nessas escolhas, devem-se levar em consideração elementos meritocráticos, mas não uma meritocracia corporativista que venha a criar segregações e vantagens econômicas para grupos. Dessa forma, estar-se-ia mudando apenas o eixo de desigualdade social dos empresários para os gestores administrativos, que passariam a ser os novos detentores do controle do Estado. Charles Montesquieu¹⁰⁸ criou a teoria dos três poderes com base em um modelo de freios e contrapesos. Essa ideia de limitação e divisão de poderes deve ser o fundamento do novo modelo

¹⁰⁸ MONTESQUIEU, Charles de Secondat-Baron de. **The spirit of laws**. UK: Cambridge University Press, 1989.

de Estado. Impõe-se adotar um novo modelo de gestão pública capaz de fazer frente à complexidade do mundo contemporâneo, que se transformou em uma aldeia global.

Esse novo modelo deve ser concebido a partir da consciência de toda a humanidade e não como algo resultante de crises ou circunstâncias. Contudo, os novos poderes do Estado não seriam os mesmos criados por Charles Montesquieu¹⁰⁹, pois a complexidade do atual Estado demanda novos formatos para o exercício desses poderes. A concepção original de Executivo, Legislativo e Judiciário já não atende à complexidade hodierna. Seria insuficiente para fazer frente à multidisciplinariedade de conhecimentos do mundo globalizado e, principalmente, para acompanhar a velocidade exigida nas decisões de gestão do Estado. Não seria capaz de solucionar os conflitos e pressões dos múltiplos grupos sociais que convivem no mesmo território.

Entretanto, para se chegar a esse novo modelo de Estado, é preciso vencer etapas, visto que a ruptura sempre se mostrou instrumento de oportunistas. A primeira fase para a construção de um Estado mais eficaz é a adoção de padrões de eficiência no seu custeio e na aplicação dos recursos. Esse modelo de gestão deve ser exercido com uma menor intervenção direta do Estado nas relações privadas. Portanto, o Estado não deve substituir a iniciativa privada nas atividades em que ela se revela eficiente. Todavia, deve adotar medidas que salvaguardem os interesses da sociedade e promover a dignidade humana. Significa que o Estado deve intervir de forma indireta, de preferência, direcionando as condutas não por pressão de grupos, mas por estímulos saudáveis. A tributação extrafiscal pode ser uma dessas ferramentas.

Por outro lado, não deve haver um encolhimento abrupto do Estado, porque isso se transformaria em ferramenta para o atendimento de interesses econômicos¹¹⁰. Uma das formas de fazer ajuste pouco perceptível no Estado é através da tributação direcionada ao estímulo de opções direcionadas à iniciativa privada. Entre outras diretrizes, pode-se adotar o sistema de gatilhos que permitem a implementação de ganhos de eficiência no modelo de gestão dos

¹⁰⁹ MONTESQUIEU, Charles de Secondat-Baron de. **The spirit of laws**. UK: Cambridge University Press, 1989.

¹¹⁰ Em recente reforma tributária, Donald Trump, nos Estados Unidos da América, adotou medidas para o atendimento dos interesses liberais. A reforma, certamente, aumentará a desigualdade social no seio da sociedade norte-americana e fará explodir a violência naquele país. O sonho do povo norte-americano está sendo lentamente destruído pela deturpação do Estado decorrente de gestões temerárias, como as de George Bush e Donald Trump. A história mostrará os erros do presente.

recursos públicos. Portanto, é preciso haver preocupação com serviços importantes que pudessem propiciar a oportunidade inicial para todos.

Nesse processo de construção de um novo modelo de Estado, cada camada da sociedade apresentará propostas, segundo seus respectivos interesses. Cada grupo social irá priorizar determinados direitos que possam ser aplicados para toda a sociedade. Esse novo modelo de Estado só poderá surgir, quando a sociedade evoluir ao ponto de amoldar a aplicação da constituição vigente, canalizando seus preceitos na busca de uma sociedade mais altruísta. Porém, conforme se observa na atualidade, as oligarquias dominantes vendem uma forma de ñEstado idealò para uma parte da sociedade, destacando suas qualidades. Pregam um modelo de Estado com maior potencial de eficiência para o conjunto social, mas, na prática, o objetivo é atender aos interesses econômicos do mercado. O problema é que, de modo geral, esse ñEstado idealò propalado pelas camadas dominantes termina por indicar as opções políticas orientadas por grupos que exercem influência no poder, inviabilizando o atendimento aos interesses gerais da sociedade.

Em uma visão sociológica, a civilização humana decide normalmente com base no horizonte temporal de uma ou duas gerações. Isso, no final das contas, acaba por inviabilizar qualquer modelo de Estado sustentável. Geralmente, o Estado torna-se eficiente para a camada social dominante, em detrimento do restante da sociedade. O grande embate entre os grupos que exercem influência no poder decorre do objetivo de fazer com que o Estado funcione melhor para uma das partes. Na verdade, não se luta por um Estado que ofereça a todos uma boa prestação de serviços públicos, alegando-se sempre as limitações econômicas para o financiamento desses serviços. Foi justamente como resultado desses conflitos que os grupos detentores do controle do poder econômico obtiveram resultados favoráveis com a adoção desse Estado, que é ideal apenas para determinados segmentos sociais. Esse jogo de interesses compromete as ações governamentais, resultando em novas crises.

O esgotamento do Estado provedor ficou evidenciado no modelo de economia planificadora e centralizadora do socialismo soviético. Isso demonstra que o caminho para a produção necessária à sobrevivência da população cada vez mais numerosa, que cresce em

proporção geométrica¹¹¹, está na adoção de alguma forma de economia liberal, a partir de um processo de desenvolvimento sustentável. Nesse modelo estatal, moderadamente liberal, estimula-se a operosidade criativa dos indivíduos, de modo que a livre iniciativa deve gerar uma economia capaz de garantir o crescimento econômico equilibrado. Dessa forma, obtém-se uma produção mais eficiente, com elevados quantitativos. No estágio atual de desenvolvimento, esta seria a única fórmula capaz de produzir riqueza em quantidade e qualidade razoáveis para o atendimento das necessidades humanas.

O problema da economia política moderna é descobrir como essa operosidade pode ser mantida, sem que a sociedade seja subjugada a uma ditadura de mercado garantidora dos interesses do empresariado. Esse sistema de sujeição é mais cruel do que muitas ditaduras políticas. Ao contrário destas, que têm um perfil identificável, a ditadura econômica é invisível, pois não se sabe contra quem se está lutando. Esse modelo econômico é um estímulo à exploração do ser humano, contribuindo para gerar enormes desigualdades sociais e regionais. Impõe-se, portanto, a necessidade de se criar um modelo intermediário de Estado que equilibre os interesses da população com o sistema econômico. Ernst Bloch¹¹², com os seus ensinamentos, apresenta uma luz quanto à possibilidade de construção de um novo modelo de Estado, baseado no princípio justiça e da solidariedade. Sobre esses princípios deve ser assentada a construção de uma nova sociedade. Somente assim é possível a criação de novos paradigmas para a formação de um novo modelo de Estado. Ele deve surgir de um processo de maturidade, sem a necessidade de grandes rupturas.

¹¹¹ Segundo Thomas Malthus (1766-1834), os bens crescem em proporção aritmética, enquanto a população aumenta em proporção geométrica.

¹¹² BLOCH, Ernst. **Derecho natural y dignidad humana**. Madrid: Dykinson, 2011.

3 MODELO BRASILEIRO DE EQUILÍBRIO DAS CONTAS PÚBLICAS E A RAIZ DA DESIGUALDADE SOCIAL

Os modelos de desenvolvimento possíveis de implementação na sociedade hodierna pressupõem uma redução das desigualdades sociais e regionais. No entanto, para sua efetivação, é necessária a participação do Estado, seja intervindo como agente econômico ou como órgão regulador. Somente dessa forma, as ações governamentais serão duradouras e eficientes. Um dos objetivos é que as despesas sejam realizadas sem que impliquem endividamento futuro, sendo necessário o equilíbrio das contas públicas. Esse equilíbrio pode ser obtido por cortes de despesa ou por criação de novos impostos. O equilíbrio das contas públicas pressupõe a existência de receitas compatíveis com as despesas. Ao promulgar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), o Brasil abriu a possibilidade de equilibrar as contas públicas de duas formas: pelo aumento da receita ou pelo corte nas despesas. Na citada lei, existe uma regra existindo transparência em relação ao que será cortado de despesa ou ao que deixará de ser cobrado pelo Estado. Além disso, é preciso indicar quem arcará com o ônus para garantir o equilíbrio das contas públicas.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016¹¹³, que determinou limitação de gastos públicos, o Estado brasileiro adotou um modelo de equilíbrio das contas públicas, tudo

¹¹³ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o novo regime fiscal, e dá outras providências. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi modificado nos artigos: 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113 e 114: A Emenda instituiu o novo regime fiscal no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social da união para vigorar por vinte exercícios financeiros. Limitou para cada exercício, de forma individualizada, as despesas primárias dos seguintes poderes e órgãos: Poder Executivo, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Conselho Nacional de Justiça, da Justiça do Trabalho, Justiça Federal, Justiça Militar da União, Justiça Eleitoral e da Justiça do Distrito Federal e Territórios, do Senado Federal, Câmara dos Deputados, Tribunal de Contas da União, Ministério Público da União, Conselho Nacional do Ministério Público, Defensoria Pública da União. Limitou a atualização para o exercício de 2017, a 7,2% (sete inteiros e dois décimos por cento) em relação a 2016; para os exercícios posteriores, ao valor do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do índice nacional de preços ao consumidor amplo - IPCA, publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, ou de outro índice que vier a substituí-lo. Para fins de verificação do cumprimento estabelecidos, serão consideradas as despesas primárias pagas. Vinculou a obrigatoriedade por 10 anos, estabelecendo que o presidente da República poderá propor, a partir do décimo exercício da vigência do novo regime fiscal, projeto de lei complementar para alteração do método de correção dos limites. Determinou ainda, vedações a: concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros de poder ou de órgão, de servidores e empregados públicos e militares, exceto dos derivados de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal decorrente de atos anteriores à entrada em vigor da emenda constitucional; criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de cargos de chefia e de direção que não acarretem aumento de despesa e aquelas decorrentes de vacâncias de cargos efetivos ou vitalícios; realização de concurso público, exceto para as

como exigência ao corte de despesas. Dessa forma, foi revogada uma norma preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual previa uma gestão gerencial como instrumento para o equilíbrio das contas públicas e não o mero corte de despesas. Com se observa, retomou-se o modelo historicamente adotado pelo Brasil para o equilíbrio das contas públicas. É o retrato de uma medida que contribuirá para manter a desigualdade social existente desde a época da Colônia, passando pelo Império e desaguando na República, como será demonstrado adiante. Como é sabido, quando se cortam despesas, essa medida interfere diretamente no corte de investimentos, inviabilizando uma melhor qualidade de vida para a população. Compromete também o desenvolvimento do Estado, mantendo as desigualdades no Brasil. A raiz geradora da injustiça social está no modelo de arrecadação de tributos, por reduzir investimentos nas áreas da saúde, educação, infraestrutura, habitação etc. Somem-se a isso os gargalos burocráticos que impedem ou dificultam a criação de empresas por pessoas físicas ou jurídicas. É necessário arrecadar mais, contudo, de forma calibrada nos pesos das cargas tributárias setoriais.

Na construção de um Estado, há uma relação direta entre a forma como ele arrecada e gasta as verbas públicas. O problema é saber de que forma essa relação reflete na manutenção das desigualdades sociais. Diante disso, é necessário entender os modelos de equilíbrio de contas públicas, bem como identificar os efeitos gerados pela citada emenda constitucional. Nos moldes em que esse equilíbrio foi estabelecido, não existe uma clara distinção entre aquilo que é mera despesa e aquilo que é imprescindível para a população. Citem-se, por exemplo, gastos previstos em saúde e educação, na medida em que não são caracterizados como despesas, mas como investimento.

Fazendo-se uma análise histórica do Estado brasileiro, pode-se perceber que merece atenção especial à forma como foram efetivados os gastos públicos. O direcionamento desses recursos revela-se como um dos principais responsáveis pelas desigualdades sociais e regionais no Brasil. É no binômio formado por receitas e despesas que reside a raiz da desigualdade do Estado brasileiro. Ao longo da história, foram cobrados tributos desproporcionais, sendo depois aplicados de forma a beneficiar as classes mais favorecidas. Essa triste constatação é observada

reposições de vacâncias previstas no inciso IV; criação ou majoração de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza em favor de membros de poder, do Ministério Público ou da Defensoria Pública e de servidores, empregados públicos e militares; criação de despesa obrigatória; adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação da inflação, observada a preservação do poder aquisitivo referida no inciso IV do caput do art. 7º da Constituição Federal. A emenda, portanto, limita a expansão da despesa segundo critérios numéricos, sem considerar a qualidade ou a eficiência dos serviços públicos. Na receita, foi estabelecido limite às renúncias fiscais.

desde o Brasil Império. Naquele período, a educação de nível superior era um privilégio concedido, tão somente, às classes mais afortunadas. Conforme estudos realizados¹¹⁴, a educação é a principal responsável por proporcionar ao Estado o verdadeiro desenvolvimento e a efetiva redução da desigualdade social. Diante disso, é necessário compreender que a raiz da desigualdade social e da limitação ao desenvolvimento no Brasil é resultante da inadequada distribuição dos recursos públicos e da adoção injusta de pesos da carga tributária para a obtenção das receitas, conforme será demonstrado ao longo deste trabalho.

3.1 MODELOS DE EQUILÍBRIO DE CONTAS PÚBLICAS E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 95/2016

Existem várias possibilidades de equilibrar as contas públicas de um Estado. O desequilíbrio ocorre quando as despesas são maiores do que as receitas. Diversas são as formas de garantir que a receita seja equivalente à despesa. Para isso, basta que ocorram cortes de despesas ou acréscimo de receitas. Como última alternativa, pode-se produzir um endividamento futuro. A opção pela forma de equilíbrio das contas públicas pode determinar as perspectivas de futuro para um Estado: desenvolvimento, mero crescimento ou, até mesmo, um retrocesso econômico. O Brasil optou pelo sistema de corte de despesa e pela limitação dos gastos públicos, inserindo tal decisão em seu regramento constitucional, vinculando, inclusive, governos futuros. Mas, conforme será exposto, essa opção poderá não produzir os melhores resultados.

3.1.1 Equilíbrio das contas públicas e a repercussão econômica no desenvolvimento

Quando se estabelece uma relação entre receitas e despesas como mecanismo de desenvolvimento e subdesenvolvimento, não se pode deixar de visitar a literatura especializada.

¹¹⁴ A Confederação Nacional da Indústria encomendou estudo ao Banco Mundial, tendo por objeto analisar, comparativamente as outras nações, os obstáculos brasileiros à inovação e à competitividade. Nesse estudo, concluiu-se que um desses obstáculos está no fato de o Brasil ter ficado atrás de seus competidores, especialmente da Ásia, na oferta de um serviço educacional de qualidade para todos os seus cidadãos. Ainda segundo o estudo, o mundo de hoje exige uma economia global, é a ãeconomia do conhecimento. Um mundo em que trabalhadores com boa escolaridade ã e não apenas com capacidade de produção industrial ã são a chave da competitividade e do crescimento econômico. Assim, os baixos investimentos nos serviços públicos educacionais, como ocorre no Brasil, constituem grande entrave para o desenvolvimento. Cf: MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional n. 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 268-269.

Em sua obra *“Estratégias do desenvolvimento econômico”*, Albert Hirschman¹¹⁵ questiona a validade das teorias propostas para o crescimento econômico. Em especial, critica as teorias elaboradas a partir de fórmulas adotadas por países desenvolvidos e direcionadas a países subdesenvolvidos. Segundo o citado autor, há uma contradição, uma vez que as nações desenvolvidas não atingiram o seu nível de crescimento em decorrência de uma redução de despesas. Pelo contrário, seu desenvolvimento foi resultado de elevado investimento público, normalmente, financiado por receitas tributárias ou pelo endividamento público. Quando se faz uma política fiscal errada, ela poderá produzir uma extrafiscalidade negativa aos objetivos de um Estado. Os Estados Unidos, por exemplo, promoveram grande expansão do seu endividamento para garantir o crescimento econômico, especialmente, nos segmentos com potencial para desenvolverem economicamente o Estado¹¹⁶.

Avelã Nunes¹¹⁷ aborda o rompimento do estruturalismo norte-americano com fundamento nas teses clássicas e monetaristas. Afirma que foi exatamente por se colocar contra essas teses e políticas econômicas monetaristas que o estruturalismo latino-americano se desenvolveu de forma mais profícua, não se lastreando nas teorias neoclássicas. Há de se observar que os períodos de maior desenvolvimento do Brasil ocorreram quando foram feitos investimentos maciços em infraestrutura de estradas e transportes. Esses avanços se verificaram em épocas específicas, como no período do governo militar, em razão dos grandes investimentos. No governo Lula, também foram adotados padrões semelhantes de desenvolvimento. Por ignorarem a estrutura socioeconômica de cada sociedade subdesenvolvida, as fórmulas neoliberais preestabelecidas não podem garantir esse desenvolvimento.¹¹⁸

¹¹⁵ HIRSHMAN, Albert. La estrategia del desarrollo economico: una reevaluacion. **Coleccion estudios cieplan**. N° 10, Estudio N° 73, 1983, p. 89-110. Disponível em: <http://www.cieplan.org/media/publicaciones/archivos/122/Capitulo_1.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2018.

¹¹⁶ HIRSHMAN, Albert. La estrategia del desarrollo economico: una reevaluacion. **Coleccion estudios cieplan**. N° 10, Estudio N° 73, 1983, p. 89-110. Disponível em: <http://www.cieplan.org/media/publicaciones/archivos/122/Capitulo_1.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2018.

¹¹⁷ NUNES, António José Avelãs. **Neoliberalismo & direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 103. Apud MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 270.

¹¹⁸ Tratando do rompimento do estruturalismo latino-americano (CEPAL) com as teses clássicas e monetaristas, Avelãs Nunes afirma: *“Mas foi contra as teses e as políticas econômicas monetaristas que o estruturalismo latino-americano desenvolveu mais porfiados esforços, com vista a mostrar que a teoria neoclássica não poderia compreender e muito menos solucionar nenhum dos problemas econômicos e sociais dos países subdesenvolvidos. Essencialmente por ignorar a estrutura sócio-econômica própria de cada sociedade, por não enquadrar o subdesenvolvimento numa perspectiva histórica, como produto (ou subproduto) da própria história do desenvolvimento do capitalismo como sistema mundial (que integra o Terceiro Mundo), por não considerar o*

Sem dúvida, há uma relação direta entre desenvolvimento, receitas e despesas de um Estado. A partir da intensificação dos investimentos, como afirma John Keynes¹¹⁹, seria possível incrementar uma efetiva expansão econômica. Com uma infraestrutura adequada, pode-se intensificar a retomada do crescimento e, portanto, fortalecer a economia estatal.¹²⁰ Segundo John Keynes¹²¹, quando os investimentos se intensificam, mais trabalhadores são empregados. Como consequência, as rendas dos agentes econômicos crescem, resultando tanto no aumento do consumo quanto no crescimento da poupança. Com base nessas ideias, conclui-se que um maior volume de investimentos governamentais em infraestrutura passa a ser considerado como a melhor alternativa para superar crises. Essa opção tende a gerar externalidades positivas e estimular investimentos do setor privado em países em desenvolvimento nos quais não há provisões de bens públicos à disposição da sociedade.¹²² Portanto, a relação entre receita e despesa é a base para garantir o desenvolvimento econômico. Sem essa percepção, não há como sair de uma crise.

Com a Emenda Constitucional nº 95/2016, conforme salienta Cynara Mariano¹²³, o país está fazendo um caminho contrário ao que se recomenda em tempos de crise. Ao invés de buscar novas receitas e incrementar os investimentos, optou por cortá-los. Essa medida, no longo prazo, poderá produzir o efeito inverso. A melhor opção seria adotar tributos com efeitos fiscais

quadro histórico-institucional em que o processo econômico se desenvolve, e por prescindir, na sua análise, dos elementos sociais e políticos, considerados como externalidades, como elementos exógenos à economia. NUNES, António José Avelãs. **Neoliberalismo & direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 103. Apud MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 270.

¹¹⁹ KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. The University of Adelaide Library Eletronic Text Collections, 2003, p. 26-27. Disponível em: <<http://cas2.umkc.edu/economics/people/facultypages/kregel/courses/econ645/winter2011/generaltheory.pdf>>. Acesso em: 6 ago. de 2018.

¹²⁰ KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Nova Cultural Ltda, 1996. apud MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 270-271.

¹²¹ KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. The University of Adelaide Library Eletronic Text Collections, 2003, p. 26-27. Disponível em: <<http://cas2.umkc.edu/economics/people/facultypages/kregel/courses/econ645/winter2011/generaltheory.pdf>>. Acesso em: 6 de ago. de 2018.

¹²² NUNES, António José Avelãs. **Neoliberalismo & direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 103. apud MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 271.

¹²³ MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr., 2017, p. 259-281.

positivos e não os de natureza extrafiscal que seriam de efeito negativo, como tem ocorrido no Brasil. É necessário incrementar as receitas, de modo a garantir recursos para investimentos, optando-se pela tributação e não pelo endividamento. O problema do endividamento é que ele produz, para as gerações futuras, obrigações que elas não assumiram. No entanto, quem deve arcar com o ônus da recuperação do país, e também com a expansão de novos investimentos, é a geração atual. Nessa perspectiva, somente uma nova fórmula poderá contribuir para regular mercados, de modo a estimular investimentos produtivos e não investimentos para a geração de juros.

Quando se analisam as formas de recuperação e crescimento econômico, essas análises devem passar por uma percepção mais consistente. É preciso entender que um ajuste fiscal baseado unicamente na obtenção do superávit primário, por meio de cortes de gastos públicos, constitui apenas uma posição ideológica neoliberal. Essa opção não está lastreada na percepção do senso comum, desconsiderando os parâmetros econômicos exigidos para a implementação do Estado de bem estar social. Trata-se apenas da adoção de uma receita própria do ideário neoliberal, e não de uma opção para o desenvolvimento. Não se pode adotar um modelo que trata somente de um lado – o do simples corte de despesas – sem olhar para o outro lado, que é o da receita. Esse modelo travará as possibilidades de crescimento e contribuirá para o aumento das desigualdades sociais. De modo geral, os cidadãos brasileiros não têm a compreensão do que significa usufruir de serviços públicos de qualidade, nem quanto é necessário investir para que esses serviços sejam oferecidos. Muitas vezes, são ludibriados pela mídia financiada por grupos nacionais e internacionais. Para defender os interesses desses grupos, a mídia cria paradoxos e preconceitos que direcionam a opinião pública brasileira, desvirtuando-a da real possibilidade de desenvolvimento econômico e omitindo informações.¹²⁴

Por outro lado, não se pode pensar apenas em reduzir a estrutura de Estado com a privatização de empresas públicas. Se o Estado, realmente, vier a ser reduzido, isso não deve ser feito por meio de privatizações de empresas lucrativas ou de órgãos estratégicos à soberania nacional, mas sim com a redução da estrutura burocrática. Ao contrário de se empreender mera limitação no teto dos gastos públicos, é preciso instituir diretrizes que melhorem a qualidade dos gastos públicos. O estabelecimento de um teto para os gastos públicos objetiva atender somente

¹²⁴ MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr., 2017, p. 272.

ao interesse dos grandes bancos e daqueles que lucrarão com a espiral da crise brasileira. Estabelecer um limite para a dívida pública não impede, necessariamente, que ocorram despesas com o aumento de capital de empresas estatais não dependentes¹²⁵. Tal fato favorece um sistema que aprofunda o endividamento público, favorecendo a criação, por parte das empresas estatais independentes, de debêntures subordinadas. Estas depois serão vendidas a investidores privilegiados que pagarão um valor inferior aos juros que irão receber.¹²⁶

¹²⁵ Empresas estatais não dependentes. Trata-se de um conceito inserido no art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Consultar: BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, 05 mai. 2000, p. 01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>.

¹²⁶ Outro problema associado ao crescimento da dívida pública é a exclusão do teto das despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes. Neste ponto, para a compreensão do que isso significa, é necessário fazer um cotejo entre as regras da EC 95/2016 com o PLS 204/2016, de autoria do senador José Serra, e com os PLP 181/2015 e 3337/2015. De acordo com análise da Auditoria Cidadã da Dívida, associação sem fins lucrativos, o inciso V do § 6.º do novo art. 102 do ADCT reserva recursos para o aumento de capital das empresas estatais não dependentes. De acordo com os citados projetos, vai se legitimar um esquema financeiro de aprofundamento ainda maior do endividamento público. Mas a medida está sendo apresentada à sociedade civil brasileira como a solução para resolver parte do endividamento dos Estados e Municípios. Por meio do PLS 204/2016, será legalizado, segundo a análise acima citada, um esquema financeiro que concede garantias públicas às empresas estatais não dependentes, que emitirão debêntures subordinadas sob o pretexto de cessão de direitos creditórios que não saem do lugar. Essas empresas serão constituídas na forma de sociedades de propósito específico. Elas não constituem um novo tipo societário, mas apenas a aplicação de uma regra prevista no Código Civil brasileiro (art. 981, parágrafo único) de que uma sociedade pode ser constituída para finalidades específicas e com duração determinada. No caso da estatal não dependente, criada de acordo com o PLS 204, essas pessoas jurídicas não se submeterão a controle finalístico nem de contas (o que seria uma novidade no direito administrativo). Serão constituídas com o propósito específico de realizar atividades financeiras, em especial, para comprar créditos podres, prescritos etc., inscritos ou não dívida ativa dos Estados e Municípios, com a outorga de garantias públicas federais, por meio da emissão de debêntures subordinadas, o que aprofundará ainda mais o endividamento da União. As debêntures serão vendidas a investidores privilegiados e não em hasta pública, porque são subordinadas. Esses investidores vão desembolsar um valor muito menor do que os juros que vão receber, pois pagarão um valor de 12,5% de face e receberão juros de até 23%. Isso significa que a empresa estatal não dependente emite as debêntures e as vende a investidores privilegiados com deságio de até 60%, que poderá ser pago parceladamente em quatro vezes anuais, pagando juros de mais de 20%. Assim, já no primeiro ano, quando paga a primeira parcela e recebe a remuneração em juros estratosféricos, o investidor já retira o seu investimento, enquanto a estatal começa a acumular prejuízos. A estatal arcará ainda com os custos financeiros de consultorias, remuneração de administradores etc, onerando ainda mais o Estado. Os valores para arcar com esse rombo resultarão justamente das regras do novo regime fiscal que, ao promoverem o corte nos gastos sociais, reservam dinheiro para o pagamento desse desfalque. Ao acrescentar o art. 102 ao ADCT, a novel EC 95/2016 estabelece, no inciso V do seu § 6.º: Despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes ficam excluídas do teto. Isso permite que esses recursos que estão sendo reservados sejam utilizados para aumento de capital dessas empresas, com o objetivo de encobrir os prejuízos. Essa, portanto, seria a razão da exclusão de tais despesas do teto de gastos, aparentemente sem sentido. MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr., 2017, p. 264.

3.1.2 Política de austeridade fiscal e seus efeitos no aumento da desigualdade social

Analisando-se a política de austeridade, verifica-se que ela constitui essencialmente um corte de despesas públicas para o equilíbrio das contas. Ocorre que essa política produz um círculo vicioso. É que, os cortes de gastos públicos tendem a induzir ao decrescimento econômico. Como consequência, tal medida provoca novas quedas de arrecadação e novos desequilíbrios de contas, que findam por exigir novos cortes de gastos. Esse círculo tende a ser interrompido somente por decisões deliberadas do governo para garantir uma mudança de postura e uma intervenção com redirecionamento dos mercados. Se não houver uma medida de reversão dos efeitos dos cortes de despesas, o país estará fadado à retração econômica.¹²⁷

Como efeito de uma economia decrescente, haverá redução de empregos, retração na circulação de numerários e contração do PIB. O resultado será uma diminuição dos recursos disponíveis nas mãos daqueles que, praticamente, não os têm, bem como para os investimentos públicos. A consequência da política de cortes agravará, no médio prazo, as desigualdades sociais e inibirá, ainda mais, o desenvolvimento da nação. Quando são feitos cortes das despesas para evitar o endividamento, não significa que haverá um rápido equilíbrio das contas públicas. Ao contrário, a dívida pública depende também do gasto público no conjunto da economia. O gasto público pode resultar em um efeito multiplicador, representando, uma grande capacidade de promover o crescimento econômico e expandir a economia. Assim, se houver um crescimento do PIB, a arrecadação de tributos crescerá em maior percentual. Como resultado, o aumento do gasto público pode estimular o crescimento da receita, promovendo melhores resultados fiscais e o equilíbrio das contas públicas.¹²⁸ Diante disso, vale salientar que a dinâmica econômica aplicada numa residência familiar não serve como parâmetro para as finanças públicas.¹²⁹

¹²⁷ Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma política social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo, 2016, p. 19. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 31 jul. 2018.

¹²⁸ Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo, 2016, p. 22. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 31 jul. 2018.

¹²⁹ Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo, 2016, p. 29. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 31 jul. 2018.

Quando se fala em austeridade fiscal, observa-se que existe toda uma motivação emocional revelando-se como uma neuroeconomia¹³⁰, que resulta em uma maior poupança doméstica. Esta, por sua vez, retira recursos importantes dos investimentos que poderiam ser aplicados no setor privado. Sem investimento, não há crescimento. Portanto, a gestão pública deve produzir uma motivação diferente. É um equívoco incentivar o depósito de mais dinheiro em poupança para render juros, que nada produzem efetivamente. Ao contrário, deve adotar-se uma política indutora, que estimula as pessoas a fazerem investimentos capazes de produzir novas riquezas para o país. Essa estratégia faz com que os recursos sejam estimulados a saírem do mercado financeiro e direcionados ao mercado produtivo, isto é, à indústria, à agricultura e aos serviços.¹³¹ Com o redirecionamento de recursos públicos estabelecido pela EC nº 95/2016, há uma tendência ao aumento da desigualdade no Estado brasileiro. É preciso, então, que a referida emenda seja revogada para que se possa recolocar o país no caminho do desenvolvimento.

No modelo de austeridade fiscal, há sempre a construção de um círculo vicioso de longo prazo, podendo até ocorrer uma aparente e momentânea situação de equilíbrio das contas públicas. Contudo, ao longo dos anos, esse equilíbrio tenderá a ser comprometido, em razão da redução do crescimento. Em consequência, ocorrerá contínua queda de arrecadação, provocando crises recorrentes. Portanto, a política de austeridade não conduz ao crescimento nem ao desenvolvimento no longo prazo. Pelo contrário, agrava a desigualdade social, desestimula a economia e fortalece a ação dos especuladores. Porém, os defensores da austeridade fiscal argumentam que ela produz crescimento econômico. O problema é que, mesmo gerando crescimento, as medidas adotadas produzem grandes desigualdades sociais. Mas, para os

¹³⁰ SÁ, Geysa Elane Rodrigues de Carvalho; CÂMARA, Delano Carneiro da Cunha. Neuroeconomia: um novo paradigma da economia comportamental. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Piauí**, vol. 13, n. 1, p. 29-32, jan/dez. 2009.

¹³¹ Um exemplo clássico desse paradoxo (que ficou conhecido como falácia da composição, que ocorre quando se considera que o todo possui as mesmas propriedades das partes que o compõe) é a atitude dos indivíduos diante do avanço de um processo recessivo: com medo de perderem seus empregos, racionalmente, decidem aumentar sua poupança e reduzir seu consumo, objetivando criar uma reserva para tempos difíceis. O problema é que, quando as famílias e os empresários decidem poupar, abre-se um cenário com uma forte redução da demanda. Com a queda do consumo, os empresários produzem menos e demitem seus funcionários. Com isso, as pessoas passam a consumir cada vez menos. No final, cria-se uma espiral recessiva, com a queda de salários e lucros, frustrando coletivamente a tentativa individual de aumentar a poupança. Assim, diante de uma crise, se todos cortarem gastos, inclusive o Estado, não há caminho possível para o crescimento. Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo, 2016, p. 20. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 31 jul. 2018.

defensores desse modelo, isso não importa. O que interessa é garantir o lucro e salvar o grande capital, desprezando-se os aspectos humanitários ou sociais, de acordo com o mais refinado ideário da cartilha neoliberal.

O modelo de austeridade fiscal não se restringe ao Brasil. Trata-se de um problema que está sendo debatido nos Estados Unidos. Esse debate permeia a questão do desequilíbrio das contas públicas e as perspectivas futuras daquele país. Como se sabe, Donald Trump promoveu recente reforma tributária com desoneração de impostos em grande volume. A redução das receitas e o consequente aumento das despesas públicas fizeram com que o Estado passasse a ser parcialmente custeado pelo endividamento público. Tal política é considerada perigosa pelos críticos, pois, no longo prazo, poderá provocar alta dos juros e inflação. É uma receita que o Brasil já conhece quando desonerou tributos, com a extinção da CPMF, em 2007, e, mais recentemente, com as reduções de IPI e outros tributos, no final do primeiro mandato do governo Dilma Rousseff, entre outras ações desastrosas.¹³²

Nos Estados Unidos, a última reforma tributária, realizada em dezembro de 2017, reduziu tributos das classes mais ricas, diminuindo a alíquota máxima do imposto de renda de 39,6% para 37%¹³³. Além disso, aumentou as isenções tributárias sobre a herança, gerando um desequilíbrio nas contas públicas, dando início a um processo de aumento do endividamento naquele país. As mudanças devem beneficiar os mais ricos, os quais tiveram uma diminuição média de 5,7% dos impostos federais a partir de 2018. Já o percentual de redução para o restante dos contribuintes ficará entre 0,4% e 1,7%, até que nova reforma tributária ocorra.¹³⁴

Essa política adotada pelo governo norte-americano irá beneficiar os aplicadores de capital em mercados especulativos, aumentando o endividamento público. No entanto, os efeitos devastadores dessas medidas somente serão sentidos nos próximos anos, quando surgirem as consequências do aumento da desigualdade social, tendo como corolário o aumento da violência e da criminalidade. A desoneração das receitas nos Estados Unidos poderá produzir o mesmo efeito já conhecido no Brasil. Segundo estudos publicados no jornal *New York Times*, se for

¹³² As desonerações de receitas tributárias nos Estados Unidos estão sendo consideradas como o fim da austeridade fiscal. Contudo, naquele país, foi mantida a despesas pública, enquanto que, no Brasil, foram simplesmente cortadas despesas.

¹³³ Segundo a legislação norte-americana, a alíquota de 37% é aplicada para os ganhos superiores a US\$ 600.000,00, anuais, valor que corresponde a mais de dois milhões. Cf. *USA-Government Publishing Office*. Disponível em: <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BILLS-115hr1enr/html/BILLS-115hr1enr.htm>> Acesso em: 27 ago. 18.

¹³⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Nota sobre a insensata reforma tributária de Trump. In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 63.

mantida a atual política, haverá uma tendência do endividamento no país. Passará dos atuais 77% do PIB para a casa de 91%, em dez anos. Dependendo das políticas econômicas e tributárias a serem aplicadas nas próximas décadas, pode ultrapassar 100% do PIB.¹³⁵

A redução da alíquota sobre a renda dos mais ricos nos Estados Unidos foi acompanhada de uma proposta de contenção da despesa pública. Uma dessas medidas atingirá programas de saúde pública desenvolvidos durante o governo Barack Obama, resultando na redução de bens e serviços para a população norte-americana. Trata-se, portanto, de uma política que tende a aumentar as desigualdades sociais. Isto porque o país passará a pagar mais juros e cobrará menos imposto de renda dos mais ricos. Estes poderão acumular mais riquezas e receber juros mais altos pelos capitais investidos ou emprestados ao próprio Estado. Por fim, a medida pressionará o aumento dos juros no mundo inteiro. Trata-se, em suma, do atendimento dos interesses do capitalismo de cassino, nas palavras de Avelãs Nunes.

Reduzir ou limitar a expansão da despesa pública com bens e serviços do Estado seria equivalente a declarar a redução da garantia de direitos básicos aos cidadãos. Nos países com melhor qualidade de vida e maiores índices de desenvolvimento humano, a renda *per capita* é muito elevada. Isso significa maiores receitas estatais que serão disponibilizadas aos investimentos em prol da sociedade daquele país. As políticas neoliberais de austeridade fiscal, com a redução da carga tributária para os segmentos econômicos mais ricos, provocam aumento das desigualdades sociais. Esse fato já ocorreu em outros períodos da história e foram comprovados numericamente. Por exemplo, durante os governos Ronald Reagan¹³⁶ e Margaret Thatcher,¹³⁷ respectivamente, nos Estados Unidos e na Inglaterra foram reduzidos os impostos sobre o capital dos mais ricos, resultando no aumento da desigualdade medido pelo índice de

¹³⁵ *In the medium run, there is now more risk of surging inflation and higher interest rates & fears that were behind a steep stock market sell-off in the last two weeks. (é) The public debt was already on track to rise relative to the size of the economy before the new tax and spending deals; now it will probably rise faster. The Congressional Budget Office projected last June that the nation's debt-to-G.D.P. ratio would rise to 91 percent in 2027, from 77 percent in 2017. The C.B.O. hasn't updated those numbers to reflect the new tax and spending legislation, but the Committee for a Responsible Federal Budget estimates that it will turn out to be between 99 and 109 percent, depending on whether provisions of the tax law are allowed to expire as they are scheduled to.* O disposto encontra-se em: IRWIN, Neil. **The era of fiscal austerity is over. Here's what big deficits mean for the economy.** The New York Times, 2018. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2018/02/09/upshot/the-era-of-fiscal-austerity-is-over-heres-what-big-deficits-mean-for-the-economy.html>> Acesso em: 22 ago. 2018.

¹³⁶ Ronald Reagan foi presidente dos Estados Unidos no período de 1981 a 1989.

¹³⁷ Margaret Thatcher foi primeira-ministra do Reino Unido no período de 1979 a 1990.

GINI.¹³⁸ Nos Estados Unidos, o índice passou de 0,403, em 1980, para 0,454, em 1993. Em consequência, os cerca de 0,1% mais ricos passaram a ser detentores de 6% da renda nacional.¹³⁹

Comprovou-se que as políticas neoliberais adotadas por Ronald Reagan atendiam às expectativas desejadas pelos mercados. O objetivo era a desregulamentação da economia e dos mercados financeiros, bem como o enfraquecimento dos sindicatos e dos direitos dos trabalhadores. Pretendia-se, além disso, estabelecer uma abertura comercial e financeira que favorecesse o capital e a classe rica, com a adoção de uma política de impostos e gastos públicos contrária às ideias Keynes. Em sentido semelhante caminhou Thatcher, inspirada nas ideias de Estado mínimo, defendidas por Hayek.¹⁴⁰ Realizou reformas no Reino Unido com base na Escola de Chicago. No entanto, apesar das semelhanças entre as reformas nos dois países, elas tiveram motivações diferentes e, com isso, efeitos diferentes.

3.1.3 Receitas estatais disponíveis por habitante em comparação com IDH

Não se pode compreender se a carga tributária de um país é elevada ou não, tendo-se como referencial apenas o percentual dessa carga sobre o PIB, uma vez que outros fatores estão envolvidos¹⁴¹. O primeiro aspecto a ser observado é o da composição e do volume do PIB. Em vários países cuja carga tributária é percentualmente baixa, os valores absolutos da receita são relativamente altos, em razão de um PIB elevado. Outro aspecto é o PIB decorrente de produtos agrícolas, minerais ou outros de baixo valor agregado. Importa ainda saber se decorre de bens de

¹³⁸ O índice de Gini foi desenvolvido pelo sociólogo Gini, em 1912. Por meio dele, calcula-se o tamanho do desvio da distribuição de renda de uma determinada economia em relação a uma distribuição totalmente igualitária. O índice mede a porcentagem da área entre a hipotética linha de igualdade perfeita e a curva de Lorenz, que representa a distribuição da economia objeto da mensuração. O índice varia de 0 (igualdade perfeita) a 1 (desigualdade perfeita). BELLÙ, Lorenzo Giovanni; LIBERATI, Paolo. Inequality analysis: the gini index. **EASYPol**. 2006. Disponível em: <http://www.fao.org/docs/up/easypol/329/gini_index_040en.pdf> Acesso em: 27 de ago. de 2018.

¹³⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. . In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 47.

¹⁴⁰ HAYEK, Friedrich August von. **The fatal conceit. The errors of socialism**. Edited by W. W Bartley III. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

¹⁴¹ A receita por habitante indica o quanto o Estado arrecadou da população, em termos estimativos, com base na carga tributária considerada pelos organismos internacionais. A partir dessa análise, pode-se observar que o critério de utilizar apenas a carga tributária como indicativo (se costuma ser elevada ou não) corresponde à realidade. O grande problema está na forma como são distribuídas essas cargas tributárias, tema que será analisado ao longo deste trabalho.

elevado valor em função das tecnologias agregadas. Nem todo PIB é igual no seu conteúdo. Sua composição permite que um pequeno volume produzido resulte em um elevadíssimo valor de mercado. Essa combinação irá repercutir nas possibilidades da tributação mais baixa com resultado até maior.

A relação do PIB com a carga tributária fornece alguns indicativos no que diz respeito ao seu custo para a sociedade. É, portanto, necessário observar o peso da carga tributária para cada grupo da população. Mesmo havendo uma carga tributária moderada, determinados segmentos pagam mais que a média, enquanto outros praticamente não pagam. Por outro lado, se o PIB for muito elevado, a carga tributária tenderá a ser menor. Em consequência, o volume total de receitas será bem maior por conta da base econômica. Analisando-se o PIB de diversos países, chega-se à seguinte conclusão: os que têm carga tributária percentualmente mais baixa são os mesmos cujo PIB é consideravelmente maior. Conforme se observa na tabela a seguir, os países que possuem PIB mais elevados têm, percentualmente, menores cargas tributárias.

Tabela 1- PIB de diversos países, em dólares (2015)

PAÍS	PIB	CARGA TRIBUTÁRIA
Alemanha	3.375.611.100.742	37,07%
Argentina	634.018.934.581	32,00%
Austrália	1.243.239.505.748	28,22%
Áustria	382.065.930.308	43,66%
Bélgica	455.199.823.282	44,81%
Brasil	1.803.649.810.671	32,66%
China	11.226.185.011.509	20,10%
Estados Unidos	18.120.714.000.000	26,23%
Dinamarca	301.298.464.861	45,90%
França	2.433.562.015.516	45,22%
Índia	2.132.754.527.469	17,57%
Israel	299.094.270.529	31,30%
Japão	4.379.869.200.517	30,74%
Portugal	199.420.256.050	34,56%
Suíça	679.289.166.858	27,68%
Reino Unido	2.885.570.309.161	32,53%

Fonte: National Accounts Main Aggregates Database OCDE, Receita Federal, State Administration of Taxation of The Peoples's Republic of China, OECD Revenue Statistics 2017, Department of Economic Affairs.¹⁴²

Conforme se verifica, o PIB de alguns países é gigantesco, enquanto que a carga tributária não segue a mesma proporção. Isso faz com que países que têm PIB muito elevado possuam um percentual menor de carga tributária do que outros, citando como exemplo os Estados Unidos. Em razão disso, a receita *per capita* disponível para o Estado permanecerá em patamares assemelhados aos de países com cargas tributárias mais elevadas. Deve-se observar também a população de cada um desses países, para que se possa compreender a relação *per capita*.

¹⁴² Tabela elaborada a partir de dados acessados no OECD. **Tax revenue**. 2018. Disponível em: <<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2018; SANTANA, Iraelson Calado (Org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>; Dados sobre a carga tributária da China acessado em China. State Administration Of Taxation Of The People's Republic Of China. **Revenue statistics**. 2015. Disponível em: <<http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367736/index.html>>. Acesso em: 10 ago. 2018. Dados coletados referentes a Israel no site OECD. **Revenue statistics**. 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-israel.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018; National Accounts Main Aggregates Database. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018. Dado acessado no Department of Economic Affairs, do Ministério das Finanças da Índia. O órgão disponibiliza dados estimados e revisados dentro de seus relatórios, os dados revisados foram coletados no Relatório 2016-2017, na tabela 1.8, página 14, disponível em: <<https://dea.gov.in/indian-public-finance-statistics#>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

Fazendo-se a correlação entre a população e o PIB do país, é possível se obter o PIB *per capita*. Tendo-se como referência a tabela abaixo, pode-se fazer a comparação entre alguns países. Assim, os países que oferecem melhor estrutura e qualidade de vida possuem PIB *per capita* maior.

Tabela 2 – População, PIB total e PIB *per capita* de diversos países, em dólares (2015)

PAÍS	POPULAÇÃO	PIB	PIB PER CAPITA
Alemanha	81.707.789	3.375.611.100.742	41.313
Argentina	43.417.765	634.018.934.581	14.602
Austrália	23.799.556	1.243.239.505.748	52.237
Áustria	8.678.657	382.065.930.308	44.023
Bélgica	11.287.940	455.199.823.282	40.326
Brasil	205.962.108	1.803.649.810.671	8.757
China	1.397.028.553	11.226.185.011.509	8.035
Dinamarca	5.688.695	18.120.714.000.000	52.964
Estados Unidos	319.929.162	301.298.464.861	56.639
França	66.665.535	2.433.562.015.516	36.504
Índia	1.309.053.980	2.132.754.527.469	1629
Israel	8.064.547	299.094.270.529	37.087
Japão	127.974.958	4.379.869.200.517	34.224
Portugal	10.418.473	199.420.256.050	19.141
Suíça	8.319.769	679.289.166.858	81.647
Reino Unido	65.397.080	2.885.570.309.161	44.123

Fonte: National Accounts Main Aggregates Database¹⁴³

Conforme os dados apresentados, alguns países terão disponível um valor *per capita* muito maior de recurso que outros. Repita-se, basta que se estabeleça uma relação entre a população e o PIB total para se compreender qual o PIB *per capita* disponível. Thomas Piketty¹⁴⁴ ressalta que é impossível haver uma boa qualidade de vida em países com PIB baixo. Em razão dessa constatação, deve ser considerada, em primeiro lugar, a desigualdade entre os países. As nações mais ricas que têm uma produção mais forte oferecem melhores condições de vida aos cidadãos. O PIB influenciará diretamente no IDH dos países, pois aqueles com maior PIB *per*

¹⁴³ Tabela elaborada a partir de dados acessados em National Accounts Main Aggregates Database. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018.

¹⁴⁴ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

capita dispõem de um maior volume de recursos a ser distribuídos entre a população. Com base nos dados expostos nas duas tabelas, é possível perceber uma relativa proximidade entre os países que dispõem de uma produção e uma maior possibilidade de oferecer melhor qualidade de vida para a população. Por via de consequência, os países que possuem uma carga tributária maior apresentam um IDH mais elevado. E isso é reflexo do volume de recursos que é arrecadado para se gastar com o cidadão.

Conforme se depreende dos dados apresentados na Tabela 1, é o PIB que estabelece a aproximada dimensão daquilo que é produzido em determinado país. A Tabela 2 apresenta o total de habitantes que irá se beneficiar do que é produzido naquele país. De posse desses dados, chega-se ao PIB *per capita* do país, tendo-se uma ideia aproximada do que está disponível para cada habitante em termos de riqueza. No entanto, não significa que essa riqueza seja a individualmente disponível. Em países com grandes desigualdades, alguns grupos concentrarão partes dessa riqueza e outros não terão pronto acesso aos recursos gerados no país. Em vista disso, é importante conhecer o volume total de riqueza e o quanto cada cidadão poderia dispor, caso houvesse uma distribuição igualitária do PIB *per capita*. Em um país que não dispõe de grande produção de riquezas, mesmo que fosse possível a redução de desigualdades sociais internas, essa redução seria insuficiente para melhorar a qualidade de vida da maioria dos indivíduos. Em sua obra, Thomas Piketty¹⁴⁵ discorre sobre o problema das desigualdades regionais. Segundo ele, não havendo suficiente produção na região, o país não terá como proporcionar qualidade de vida para todos. Assim, há uma estreita relação entre o que deve ser gasto com cada cidadão e a qualidade de vida do país.

Para uma melhor análise, as três primeiras tabelas devem ser conjugadas à quarta, a qual demonstra as cargas tributárias. Conforme se poderá verificar, os países que proporcionam melhor qualidade de vida são aqueles que possuem um PIB elevado e moderada carga tributária. Dessa forma, aqueles que possuem baixa carga tributária, mas têm PIB elevado, arrecadarão mais recursos que os países com elevada carga tributária e PIB reduzido. Por conseguinte, há de se estabelecer também uma relação entre a carga tributária de cada país e seu respectivo PIB. Assim, por simples relação de causa e efeito, o fato de os países apresentarem IDH baixo ou alto está diretamente relacionado com o PIB, a carga tributária e a disponibilidade de recursos para ser gasto com a população. A tabela a seguir apresenta o IDH de cada país e sua relação com o PIB.

¹⁴⁵ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 59-69.

Tabela 3 - IDH de vários países e sua relação com o PIB (2015)

PAIS	RANKING IDH	IDH	PIB	POPULAÇÃO	PIB PER CAPITA
Austrália	2°	0.939	1.243.239.505.748	23.799.556	52.237
Suíça	2°	0.939	679.289.166.858	8.319.769	81.647
Alemanha	4°	0.926	3.375.611.100.742	81.707.789	41.313
Dinamarca	5°	0.925	301.298.464.861	5.688.695	52.964
Estados Unidos	10°	0.920	18.120.714.000.000	319.929.162	56.639
Reino Unido	16°	0.909	2.885.570.309.161	65.397.080	44.123
Japão	17°	0.903	4.379.869.200.517	127.974.958	34.224
Israel	19°	0.899	299.094.270.529	8.064.547	37.087
França	21°	0.897	2.433.562.015.516	66.665.535	36.504
Bélgica	22°	0.896	455.199.823.282	11.287.940	40.326
Áustria	24°	0.893	382.065.930.308	8.678.657	44.023
Portugal	41°	0.843	199.420.256.050	10.418.473	19.141
Argentina	45°	0.827	634.018.934.581	43.417.765	14.602
Brasil	79°	0.754	1.803.649.810.671	205.962.108	8.757
China	90°	0.738	11.226.185.011.509	1.397.028.553	8.035
Índia	131°	0.624	2.132.754.527.469	1.309.053.980	1.629

Fonte: National Accounts Main Aggregates Database OCDE, Receita Federal, State Administration of Taxation of The Peoples's Republic of China, OECD Revenue Statistics 2017, Department of Economic Affairs.¹⁴⁶

Conforme os dados da tabela, Austrália, Suíça, Alemanha, Dinamarca, Estados Unidos, Reino Unido, Japão, Israel e França são países cujo IDH apresentam-se em patamar superior. Não por acaso, esses países possuem um PIB *per capita* superior a trinta mil dólares, provando-se que há uma relação direta entre o PIB *per capita* e o IDH. Portanto, se o país possui produção *per capita* elevada, tem maior probabilidade de garantir uma melhor qualidade de vida a seus habitantes. No entanto, não será somente este o único fator preponderante, pois o IDH acima de

¹⁴⁶ Tabela elaborada a partir de dados acessados no OECD DATA Tax revenue. Disponível em: <<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>> . Acesso em: 07 ago. de 2018. SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 2 mai. 2018; Dados sobre a carga tributária da China acessados em: State administration of taxation of the peoples's Republic Of China. Disponível em: <<http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367736/index.html>>. Acesso em: 10 ago. 2018. Dados coletados referentes a Israel no site OECD Revenue Statistics 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-israel.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018; National accounts main aggregates database. **Basic data selection**. 2017. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018. Dados acessados no Department of Economic Affairs do Ministério das finanças da Índia. O órgão disponibiliza dados estimados e revisados dentro de seus relatórios. Os dados revisados foram coletados no Relatório 2016-2017, na tabela 1.8, página 14. Disponível em: <<https://dea.gov.in/indian-public-finance-statistics#>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

0,8 também foi verificado em países que têm PIB *per capita* um pouco menor. No entanto, adotam políticas que buscam redução de desigualdade. É o caso de Portugal que, embora tenha renda *per capita* inferior a vinte mil dólares, apresenta um IDH superior a 0.8.

Em 2015, o Brasil situava-se na 79º (septuagésima nona) posição no *ranking* de IDH. Possuía um IDH de 0,75, mas sua renda *per capita* era inferior a dez mil dólares. Verifica-se, a partir desses dados, que o Brasil não conseguiu atingir um incremento de produção compatível com sua dimensão territorial, com sua população e com suas riquezas disponíveis. Já os Estados Unidos, um país com características muito assemelhadas, possuem um PIB dez vezes maior do que o do Brasil (mais de 18 trilhões, contra apenas 1,8 trilhão). O PIB *per capita* daquele país é superior a cinquenta e seis mil dólares, enquanto que, no Brasil, está na casa dos oito mil dólares. Apesar disso, o Brasil tem feito investimentos em áreas sociais e direcionado recursos para elevar o IDH. Além de todas as políticas públicas citadas o Brasil procura também reduzir o efeito da baixa renda através de programas assistenciais cujo objetivo é garantir melhores indicadores de IDH.

O Brasil apresenta melhores indicadores de IDH nas regiões Sul e Sudeste, assim como em determinados municípios mais desenvolvidos. Contudo, há municípios cujo IDH é inferior ao da Índia e da China. Vale observar que esses dois países possuem IDH inferior a 0,7. A Índia tem uma população muito grande, mas seu PIB é incompatível com essa população, daí a situação de pobreza. Além disso, possui uma baixa atuação na capacidade de redução das desigualdades sociais. É importante observar que cuidar de uma população muito grande também é um dos fatores que constitui uma barreira para se propiciar melhor qualidade de vida aos cidadãos. Um dos países de pequena população é a Suíça, com apenas oito milhões de habitantes. Porém, possui um PIB *per capita* acima de oitenta e um mil dólares, ostentando o segundo melhor IDH no *ranking* dos países apresentados nas tabelas.

O ideal é que o Estado consiga arrecadar o suficiente para cobrir suas despesas, não deixando um passivo para o futuro. Assim, na relação entre receitas e despesas, aquilo que o Estado arrecada é o quanto ele possui para aplicar em investimento público. Fazendo-se um cálculo simples, dividindo-se o total arrecadado pela quantidade de habitantes de um determinado país, sabe-se de quanto ele dispõe para gastar com cada cidadão. Se o Estado dispõe de mais recursos, poderá realizar mais serviços e desenvolver mais ações; se dispõe de menos, esses serviços serão limitados pela ausência de recursos. Quanto maior a população, mais o Estado terá

que demandar em infraestrutura e serviços, sendo necessárias mais receitas para cobrir tais obrigações.

Nesse diapasão, receitas e despesas são binômios para o equilíbrio de contas públicas. Se a receita for muito próxima da despesa, significa dizer que os valores que o Estado vier a arrecadar serão aqueles que ele reverterá em serviços públicos, disponibilização de bens e pagamento de juros. Assim, quando se verifica o total de receita arrecada pelo Estado, tem-se a exata dimensão de quanto dispõe para gastar. O Estado pode até gastar mais do que arrecada. Porém, quando assim age, está endividando as gerações futuras, fazendo com que devam pagar um custo adicional com juros. Por isso, é importante saber qual a receita arrecadada pelo Estado para ser aplicada com cada cidadão. O cálculo pode ser feito utilizando-se várias fórmulas. A mais simples é fazer a verificação da efetiva receita arrecadada. Mas, como se trata de um cálculo referencial, ele pode ser feito a partir do PIB. Para tanto, considera-se o valor total e se aplica sobre ele o percentual da carga tributária. Com essa fórmula, chega-se ao total estimado de receitas que aquele país arrecadou para aplicar em despesas públicas. Dividindo-se o total arrecadado pela população, sabe-se quanto o Estado dispõe de receitas para gastar com cada cidadão.

Vale salientar que se trata do total dos recursos que o Estado tem para gastar com cada cidadão de forma bruta, não se considerando nesse cálculo eventuais empréstimos. Caso ocorram, haverá mais recursos disponíveis, mas que devem ser pagos posteriormente, com juros e acréscimos. Também, não está incluído nesse cálculo o inverso da dedução de valores decorrentes de juros e amortizações de dívidas contraídas no passado. Esse valor já foi usufruído por gerações anteriores, mas será deduzido da disponibilidade de recursos para serem utilizados pelas gerações presentes. Contudo, faz-se necessário observar que essa análise deve considerar longos períodos de tempo. Portanto, esse valor é o que referencialmente está disponível para ser aplicado com cada cidadão.

Tabela 4 - Receita do Estado disponível por habitante, em dólares (2015)

PAÍS	PIB	CARGA TRIBUTÁRIA (%)	RECEITA ESTIMADA DO ESTADO (BILHÕES)	POPULAÇÃO	PIB PER CAPITA	RECEITA DO ESTADO DISPONÍVEL POR HABITANTE	ÍNDICE DE GINI (%)
Alemanha	3.375,61	37,07%	1.251,33	81.707.789	41.313	15.314,81	30,10
Argentina	634,02	32,00%	202,88	43.417.765	14.602	4.672,88	42,40
Austrália	1.243,24	28,22%	350,84	23.799.556	52.237	14.741,54	33,70
Áustria	382,07	43,66%	166,80	8.678.657	44.023	19.220,71	27,20
Brasil	1.803,65	32,66%	589,07	205.962.108	8.757	2.860,09	51,30
Bélgica	455,20	44,81 %	203,97	11.287.940	40.326	18.070,17	26,20
China	11.226,19	20,10%	2.256,46	1.397.028.553	8.035	1.615,18	46,20
Dinamarca	301,30	45,90%	138,30	5.688.695	52.964	24.310,67	27,40
Estados Unidos	18.120,71	26,23%	4.753,06	319.929.162	56.639	14.856,61	39,00
França	2433,56	45,22%	1.100,45	66.665.535	36.504	16.507,13	29,20
Índia	2.132,75	17,57%	374,72	1.309.053.980	1.629	286,25	35,10
Israel	299,09	31,10%	93,01	8.064.547	37.087	11.534,23	36,00
Japão	4.379,87	30,74%	1.346,37	127.974.958	34.224	10.521,00	32,10
Portugal	199,42	34,56%	68,91	10.418.473	19.141	6.615,13	34,00
Reino Unido	2885,57	32,53%	938,67	65.397.080	44.123	14.353,49	32,40
Suíça	679,29	27,68%	188,02	8.319.769	81.647	22.600,06	29,60

Fonte: OCDE, Receita Federal, State Administration of Taxation of The Peoples's Republic of China, OECD Revenue Statistics 2017, Department of Economic Affairs, National Accounts Main Aggregates Database, Eurostat- Your key to European statistics The World Bank, The Statistics Portal, OCDE Income Distribution and Poverty: by country - inequality¹⁴⁷

¹⁴⁷ As informações utilizadas para a construção da tabela encontram-se nos seguintes endereços eletrônicos oficiais de cada país: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 2 mai. 2018; China. State administration of taxation of the people's Republic Of China. **Revenue statistics**. 2015. Disponível em: <<http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367736/index.html>>. Acesso em: 10 ago. 2018; Dado elaborado por Centre for Tax Policy and Administration. Ver: OECD. **Revenue statistics 2018 - Israel**. 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-israel.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018; Dado acessado no Department of Economic Affairs do Ministério das Finanças da Índia. O órgão disponibiliza dados estimados e revisados dentro de seus relatórios. Os dados revisados foram coletados no Relatório 2016-2017, na tabela 1.8, página 14. Disponível em: <<https://dea.gov.in/indian-public-finance-statistics#>>. Acesso em: 10 ago. 2018; National accounts main aggregates database. **Basic data selection**. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018; Dados consultados no Serviço Estatístico da União Europeia, situado em Luxemburgo. European Union. Eurostat - Your key to european statistics. **Database**. 2015. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>>. Acesso em: 12 nov. 2018; The World Bank. **GINI index**. Disponível em: <<https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>>. Acesso em: 12 nov. 2018; Em relação a Argentina, Austrália, Índia e Japão, os percentuais do GINI são de anos diferentes, tendo em vista a disponibilidade dos dados concernentes a cada um. Dado referente ao ano de 2014 sobre o índice de GINI disponível para Austrália, última atualização no ano de 2011 para a Índia e última atualização do índice de GINI para o Japão no ano de 2008. Dados acessados em The Statistic Portal. Disponível em: <<https://www.statista.com/statistics/250400/inequality-of-income-distribution-in-china-based-on-the-gini-index/>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

Conforme se observa na tabela, em países cujas cargas tributárias são baixas, como é o caso dos Estados Unidos, a receita disponível por habitante é maior do que a de outros países, com carga tributária maior, a exemplo do Brasil. Contudo, no caso brasileiro, há uma receita disponível por habitante equivalente a um quinto da receita disponível por habitante nos Estados Unidos. Por isso, é importante ter a percepção de que o mero indicador da carga tributária não vai representar a realidade dos recursos arrecadados e disponíveis a serem utilizados em investimentos para a população. Também outros fatores, como a população e o PIB, vão interferir nessa relação. Por outro lado, é inquestionável que os países com maior receita disponível por habitante possuem IDH elevado. O Estado arrecada para investir em infraestrutura, saúde, educação, assistência social etc. Mesmo os países que não ofertam saúde, educação e outros serviços de forma gratuita, possuem uma receita disponível por habitante muito maior que a do Estado brasileiro.

Vale salientar que, no Brasil, a receita disponível por habitante gira em torno de dois mil oitocentos dólares. No entanto, cerca de 40%¹⁴⁸ dessa receita são utilizados como pagamento de juros da dívida. Assim, enquanto os Estados Unidos dispõem de US\$ 14.856,61 (quatorze mil oitocentos e cinquenta e seis dólares e sessenta e um centavos) por habitantes, sem oferecerem os serviços essenciais, como saúde e educação, o Brasil, oferecendo todos esses serviços, dispõe de US\$ 2.860,09 (dois mil, oitocentos e sessenta dólares e nove centavos). Essa relação produz vários indicativos. A Índia, por exemplo, apresenta um baixo IDH e uma baixa carga tributária, embora possua um PIB elevado. O problema é que essa riqueza não é utilizada em prol da população. Quando relacionada pelo total da população, acaba representando um PIB baixo, de modo que o valor disponível por habitante é menor que em outros países. Tal relação representa uma das bases que fundamentam o presente trabalho, para fins de demonstrar que o Brasil não pode adotar uma política de austeridade fiscal. Pelo contrário, deve aprovar medidas capazes de expandir a receita tributária. Somente assim, é possível garantir uma melhor qualidade de vida para os cidadãos, proporcionando o desenvolvimento socioeconômico.

Na verdade o erro não está na carga tributária total, mas na sua má distribuição. Isso acontece porque seu peso está distribuído, de forma desproporcional, nos diversos segmentos

¹⁴⁸ FATTORELLI, Maria Lucia. **Explicação sobre o gráfico do orçamento elaborado pela auditoria cidadã da dívida.** Disponível em: <<https://auditoriacidadada.org.br/conteudo/explicacao-sobre-o-grafico-do-orcamento-elaborado-pela-auditoria-cidada-da-divida/>> Acesso em: 14 ago. 2018.

econômicos e sociais, conforme será demonstrado no decorrer deste trabalho. Proporcionalmente, as classes mais pobres pagam mais tributos que as classes mais ricas. Por tal motivo, sustenta-se, nesta tese, que o modelo adotado pelo Estado brasileiro para o equilíbrio das contas públicas constitui instrumento de atraso e subdesenvolvimento. Em consequência, compromete a implementação dos direitos fundamentais estabelecidos na carta Magna.

A partir da análise das tabelas, observa-se que Brasil, China e Índia ocupam as piores posições no IDH. Não por acaso, também ocupam as piores posições em termos de receita disponível por habitante. A Índia ocupa a 131^a posição no *ranking* de IDH, enquanto sua receita disponível por habitante é de apenas US\$ 286,25 (duzentos e oitenta e seis dólares e vinte e cinco centavos). Se carga tributária fosse sinônimo de desenvolvimento, seria um país desenvolvido. Conforme já assinalado, os países mais desenvolvidos e com melhor IDH são aqueles cuja carga tributária é elevada. Mesmo naqueles com carga tributária inferior a 30%, o PIB é tão alto que proporciona uma disponibilidade de receita por habitante superior a US\$ 10.000,00 (dez mil dólares) por habitante. É o caso da Austrália, Suíça e Dinamarca. Embora sua carga tributária esteja situada em torno de 30%, a receita disponível por habitante é superior à receita dos países com baixo IDH. Tal relação é relevante, na medida em que contraria e rebate o modelo de austeridade fiscal adotado como instrumento de equilíbrio de contas públicas, tendo em vista que esse modelo é incapaz de propiciar uma retomada do crescimento econômico no país.

Observe-se que a carga tributária dos Estados Unidos representou 26,23% sobre um PIB de US\$ 18.120,71 bilhões (dezoito bilhões, cento e vinte milhões e setenta e um mil dólares). O valor disponível para ser gasto por habitante poderia ser investido em infraestrutura básica e oferecer gratuitamente serviços básicos, como educação e saúde, da infância à universidade. Porém, ao invés de fazerem esses investimentos produtivos, as instituições governamentais daquele país preferem gastar em guerras e em exploração de outros países, aprofundando as desigualdades.

Em suma, a política de austeridade fiscal apenas reduz a receita do Estado disponível por habitante. No Brasil, ela já é reduzida quando se considera o pagamento de 42,43%¹⁴⁹ da dívida pública, correspondendo a R\$ 962,21 bilhões de reais do orçamento geral da União. Desse total, são destinados R\$ 208,36 bilhões para o pagamento de juros e encargos da dívida e R\$ 753,85

¹⁴⁹ FATTORELLI, Maria Lucia. **Explicação sobre o gráfico do orçamento elaborado pela auditoria cidadã da dívida.** Disponível em: <<https://auditoriacidada.org.br/conteudo/explicacao-sobre-o-grafico-do-orcamento-elaborado-pela-auditoria-cidada-da-divida/>> Acesso em: 14 ago. 2018.

bilhões para as amortizações ou o refinanciamento da dívida¹⁵⁰. Em razão disso, a receita disponível por habitante representa um valor muito baixo. Após a dedução do valor referente à dívida pública, a receita disponível por habitante é reduzida drasticamente, impedindo a oferta de serviços básicos para a população.

No Brasil, até o final da década de 2010, houve um razoável crescimento do PIB, que recuou nos anos seguintes. Porém, não se deve observar somente o crescimento do PIB, mas também a receita disponível para o Estado investir com cada um dos seus cidadãos. Vale salientar que nem toda essa receita será efetivamente colocada à disposição dos cidadãos, visto que parte dela é direcionada ao pagamento de juros e outras obrigações. Na tabela a seguir, é possível visualizar a evolução da carga tributária, do PIB, da receita disponível e do crescimento populacional. Observando-se a receita disponível total, percebe-se qual é a receita disponível por habitante, que seria o equivalente à receita arrecadada por habitante.

A expressão “receita disponível”, utilizada neste trabalho, significa que o Estado arrecadou. Portanto, é o recurso de que ele dispõe para gastar, seja com despesas presentes, ou passadas nesse caso, através do pagamento de juros. Em alguns períodos, o Estado consegue aumentar os recursos disponíveis, contraindo empréstimos. Todavia, no futuro, esses recursos resultarão em juros e obrigações, como forma de amortizar o empréstimo. Por conseguinte, o Estado deve contar, efetivamente, com o volume de recursos de que dispõe no presente, sendo aconselhável evitar a política de endividamento.

¹⁵⁰ FATTORELLI, Maria Lucia. **Explicação sobre o gráfico do orçamento elaborado pela auditoria cidadã da dívida.** Disponível em: <<https://auditoriacidada.org.br/conteudo/explicacao-sobre-o-grafico-do-orcamento-elaborado-pela-auditoria-cidada-da-divida/>> Acesso em: 14 ago. 2018.

Tabela 5 - Renda disponível por habitante no Brasil, em dólares (2005-2017)

ANO	PIB	CARGA TRIBUTÁRIA	RECEITA DISPONÍVEL TOTAL ¹⁵¹	POPULAÇÃO	RECEITA DISPONÍVEL POR HABITANTE
2005	891,63	33,66 %	300,12	186.917.361	1.605,65
2006	1.107,62	33,51%	371,16	189.012.412	1.963,71
2007	1.397,11	34,79%	486,05	191.026.637	2.544,44
2008	1.695,85	35,78%	606,77	192.979.029	3.144,26
2009	1.666,99	33,57%	559,61	194.895.996	2.871,32
2010	2.208,83	33,57%	741,50	196.796.269	3.767,89
2011	2.616,15	35,32%	924,02	198.686.688	4.650,67
2012	2.465,22	35,85%	883,78	200.560.983	4.406,56
2013	2.472,81	35,85%	886,50	202.408.632	4.379,78
2014	2.456,04	33,49%	822,52	204.213.133	4.027,79
2015	1.803,64	32,68%	589,43	205.962.108	2.861,85
2016	1.795,92	32,37%	581,34	207.652.865	2.799,58
2017	2.127,36	32,43%	689,90	209.288.278	3.296,54

Fonte: IPEA, IBGE, Receita Federal e National Accounts Main Aggregates Database¹⁵²

Analisando-se a tabela acima, pode-se verificar a evolução da renda disponível no Brasil, no período de 2005 a 2017, bem como a respectiva carga tributária. O debate sobre a carga tributária brasileira e a má distribuição do seu peso será objeto de abordagem em capítulo posterior. No cenário em análise, discorre-se apenas sobre a evolução da receita disponível. Aborda-se também a opção do Estado, no sentido de efetivar despesas ou a decisão de cortá-las para aumentar a receita. Nesse diapasão, deve-se observar o período em que o PIB do Brasil mais cresceu. Coincide justamente com o período em que a carga tributária estava elevada. Portanto,

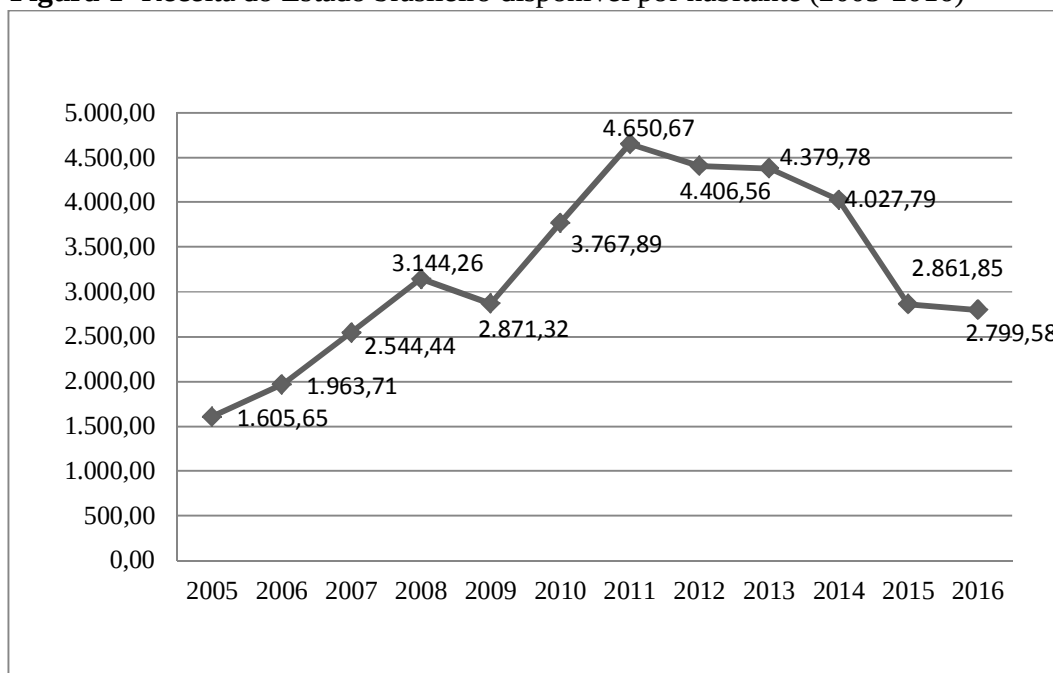
¹⁵¹ O cálculo da receita estimada do Estado foi obtido através da aplicação do percentual da carga tributária sobre o PIB. Já a receita disponível por habitante foi alcançada através da receita estimada do Estado dividida pela população.

¹⁵² A tabela foi feita a partir de dados da Receita Federal. Foi utilizado o relatório de cada ano, adotando-se o somatório de cada grupo de tributos, sem considerar a totalização feita na planilha da Receita Federal. Foram considerados ainda os tributos e as informações constantes dos relatórios do IPEA. VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/td_0583.pdf> Acesso em: 02 mai. 2018. SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 26 mar. 2019. Os dados referentes aos anos de 1996 a 2003 foram retirados diretamente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE. **Séries estatísticas**. Disponível em: <<https://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49-->>> Acesso em: 02 mai. 2018. Os dados referentes aos anos de 2017 e 2018 foram retirados diretamente da Nota Técnica nº 40/2018/CESEF/STN, através do link: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%EF%BF%BDria+2017.pdf/88784e04-2c05-46d3-b0ab-8bac35682b38>> Os dados referentes ao ano de 2018 estão em construção. National Accounts Main Aggregates Database. **Basic data selection**. 2017. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018.

não é uma baixa carga tributária que vai fazer com que o país tenha um desenvolvimento mais acentuado.

A exemplo do que fizeram outros países em períodos de crise, o Brasil também adotou medidas para o aumento da arrecadação. O reequilíbrio das contas públicas e a redução das desigualdades ocorreram quando a carga tributária era elevada, segundo dados da OCDE, do IBGE e do IPEA. O aumento do PIB permitiu uma receita disponível por habitante mais elevada. Analisando-se a tabela, percebe-se que, em 2005, a receita disponível por habitante situava-se em torno de mil e seiscentos dólares. A partir daí, foi aumentando a cada ano: mil novecentos e sessenta e três dólares, em 2006; dois mil, quinhentos e quarenta e quatro dólares, em 2007; três mil, cento e quarenta e quatro dólares, em 2008, caindo, no ano seguinte, para dois mil, oitocentos e setenta e um dólares. Nos anos de 2010 e 2011, a receita voltou a crescer. Em 2012 e 2013, verificou-se um pequeno decréscimo.

Se, naquele período, as bases tributárias tivessem sido reequalizadas para manter a receita elevada, o Brasil não teria entrado em crise. Esta foi produzida, em grande medida, pelo desequilíbrio das contas públicas, provocado pela desoneração fiscal concedida em 2014, quando o Estado estava arrecadando a todo vapor. Assim, foi um equívoco do governo autorizar tal desoneração, como os números demonstram. A medida fez com que a receita disponível por habitante, em 2014, caísse para o valor de dois mil e oitocentos dólares e, no ano seguinte, para dois mil setecentos e noventa dólares. Conforme se constata pelos números, o Brasil abandonou um período de crescimento, reduzindo a tributação. O gráfico a seguir demonstra o crescimento e depois a queda da receita disponível por habitantes no período de 2005 a 2017.

Figura 1- Receita do Estado brasileiro disponível por habitante (2005-2016)

Fonte: IPEA, IBGE e Receita Federal e National Accounts Main Aggregates Database¹⁵³

O gráfico demonstra que houve um crescimento da receita e depois uma estabilização, acompanhando o PIB. Percebe-se também uma relação direta com o IDH, tendo em vista sua estabilização nos anos de 2013 a 2015. No ano de 2000, o IDH do Brasil era de 0,68. Em 2010, aumentou para 0,724, em 2011, para 0,734, em 2012, manteve-se no mesmo patamar e, em 2013, aumentou para 0,747. Verifica-se, assim, que houve uma melhora na qualidade de vida da população durante esses anos. A partir de 2014, o IDH estabilizou-se em 0,754 e se mantém nesse patamar. Mas não será surpresa se, em 2018, apresentar decréscimo, como resultado da

¹⁵³ A figura foi feita com base nos dados da Receita Federal. Utilizou-se o relatório de cada ano, adotando-se o somatório de cada grupo de tributos, sem considerar a totalização feita na planilha da Receita Federal. Foram considerados ainda os tributos e as informações constantes dos relatórios do IPEA. VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/td_0583.pdf> Acesso em: 02 mai. 2018. SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 02 mai. 2018. Os dados referentes aos anos de 1996 a 2003 foram retirados diretamente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE. **Séries estatísticas**. Disponível em: <<https://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49-->>> Acesso em: 02 mai. 2018. Os dados referentes aos anos de 2017 e 2018 foram retirados diretamente da Nota Técnica nº 40/2018/CESEF/STN, através do link: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%EF%BF%BDria+2017.pdf/88784e04-2c05-46d3-b0ab-8bac35682b38>> Os dados referentes ao ano de 2018 estão em construção. National accounts main aggregates database. **Basic data selection**. 2017. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018.

situação de crise vivenciada pelo Brasil. Some-se a isso a distorção do peso da carga tributária, a qual incide de forma mais cruel sobre as classes mais baixas, conforme será demonstrado posteriormente. Com base nos dados apresentados, faz-se, no tópico a seguir, um exame sobre os efeitos da Emenda Constitucional nº 95, que limitou os investimentos do Estado brasileiro.

3.1.4 Emenda constitucional limitadora de investimentos ante os objetivos fundamentais da República brasileira

Em 2016, o Brasil promulgou a Emenda Constitucional nº 95, estabelecendo regras de ajuste fiscal para o equilíbrio das contas públicas. Na verdade, as medidas adotadas atendem a uma lógica imposta pelo modelo liberal para as nações subdesenvolvidas ou em desenvolvimento. Esse ajuste pode ser sintetizado no tripé: superávit primário, meta inflacionária e câmbio flutuante. Trata-se de uma fórmula que vem sendo utilizada em vários outros países. De maneira geral, essa política de austeridade fiscal produz como resultado o aprofundamento da desigualdade social e a recessão econômica, além da geração de lucros exorbitantes para determinados segmentos econômicos.¹⁵⁴

Autores como Newton Sérgio Vairão Junior e Francisco José dos Santos Alves¹⁵⁵ defendem a possibilidade da limitação dos gastos públicos por meio da adoção do regime fiscal, com perspectivas de gerar o equilíbrio nas contas públicas. Para sustentarem seu ponto de vista, citam como referência as obras de Henrique Meirelles e Dyogo Oliveira¹⁵⁶ e de Rezende, Cunha e Bevilacqua¹⁵⁷. Segundo os autores citados, houve um grande incremento das despesas públicas em respeito às limitações naturais impostas pela economia, especificamente no manejo do gasto

¹⁵⁴ MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr., 2017, p. 267.

¹⁵⁵ VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017.

¹⁵⁶ MEIRELLES, Henrique de Campos; OLIVEIRA, Dyogo Henrique. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00083/2016**, Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Brasília, 15 de junho de 2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1468431&filename=PEC+241/2016>. Acesso em: 8 abr. 2017. Apud VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017, p. 59.

¹⁵⁷ REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública** e **RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul. / ago., 2010, p. 959-992. Apud VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017.

público. Entendem que, para se obter o reequilíbrio das contas, faz-se necessária uma redução na limitação dessas despesas. Newton Junior e Francisco Alves¹⁵⁸ argumentam que a dívida pública federal aumentou para um patamar muito elevado, devido à piora dos resultados primários, nos últimos anos. Alegam que, em 2013, a dívida pública representava 51,7% do PIB, passando para 67,5% em abril de 2016. Caso o ritmo de crescimento seja mantido, essa hipótese elevará o endividamento de 80% do PIB em poucos anos. O Brasil tem tradição de aumentar sua despesa sem o respectivo lastro. Por esse motivo, de acordo com os autores, era imprescindível um ajuste fiscal.¹⁵⁹ Porém, não consideraram o fato de que esse endividamento cresceu também porque o Brasil possui as taxas de juros reais mais altas do mundo. Foi, além disso, relevante o desequilíbrio produzido por renúncias fiscais e emendas constitucionais que extinguíram receitas do Estado, com o fim da CPMF em 2007.

Os autores em análise mostram numericamente o crescimento do endividamento da despesa pública nos vários segmentos. Apresentam também qual seria o corte necessário para o equilíbrio das contas públicas. Apesar de defenderem o corte nas despesas públicas com base exposição de motivos elaborada por Henrique Meireles e Dyogo Oliveira¹⁶⁰, os próprios autores afirmam, nas considerações finais, do seu texto, que, no médio e longo prazo, os resultados produzidos por esses cortes de despesa podem não ser os esperados. Para os dois citados autores, não se pode promover a adequação das contas públicas através da limitação de gastos, no longo prazo. Segundo esclarecem, esse modelo de orçamento tem o intuito de beneficiar uma área em detrimento de outra. Dessa forma, entendeu que tal mecanismo não seria o suficiente para uma perspectiva de equilíbrio das contas públicas.¹⁶¹

¹⁵⁸ VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017.

¹⁵⁹ REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública i RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul. / ago., 2010, p. 959-992. Apud VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017, p. 59.

¹⁶⁰ MEIRELLES, Henrique de Campos; OLIVEIRA, Dyogo Henrique. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00083/2016**. Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Brasília, 15 de junho de 2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1468431&filename=PEC+241/2016> Acesso em: 8 abr. 2017. Apud VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017.

¹⁶¹ VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017, p. 73.

Na própria exposição de motivos, há o reconhecimento de que o sucesso da limitação de gastos é discutível. O resultado favorável depende de ações e decisões do gestor público. Assim, o corte de despesas deverá ser feito nas áreas dispensáveis, e não nas áreas imprescindíveis ao desenvolvimento da nação. Na limitação de gastos, o gestor público terá que escolher quais áreas beneficiar, pois a emenda constitucional não as especificou. Foi verificada a possibilidade de o gestor desrespeitar o teto de gastos. Entretanto, as consequências seriam sofridas pela população, caso houvesse a limitação da capacidade da despesa e de investimento em segmentos essenciais.¹⁶² Como se sabe, o gasto público é um dos principais instrumentos de mudança no panorama de qualidade de vida das pessoas. Assim, o corte de verba em áreas como saúde, educação, assistência social, trabalho, moradia, entre outras, poderá afetar serviços básicos para a população. A não oferta desses serviços prejudicará a parcela da população mais pobre e que mais precisa de ações governamentais, provocando o aumento da desigualdade social.¹⁶³

Na busca de alcançar o superávit primário, o governo deturpou a Lei de Responsabilidade Fiscal. É que seu texto prevê tanto o corte de despesas como o acréscimo de receitas para seu equilíbrio. Mas o governo entendeu ser necessário, tão somente, o corte de despesas, sem criar alternativas para o aumento de receitas. A situação foi agravada com a promulgação da Emenda Constitucional nº 95, determinando o teto de gastos públicos. Segundo Cynara Mariano, a medida foi equivocada, justificada por um discurso oficial falacioso. Tratou-se, em verdade, de uma irresponsabilidade fiscal.¹⁶⁴

O constituinte de 1988, em sintonia com a vontade da sociedade brasileira, criou o Estado do bem-estar social. No entanto, para que se possa garantir esse modelo de Estado, há a necessidade de investimento público. Portanto, é uma afronta à Constituição Federal a substituição do investimento público pelo investimento privado para o alcance do bem estar social, como defendem algumas teorias econômicas clássicas. Vale salientar que, nos países

¹⁶² VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017, p. 72.

¹⁶³ A adequação à limitação de gastos estender-se-á no longo prazo. Significa dizer que a medida foi tomada no sentido de beneficiar uma área em detrimento de outra. Assim, a insuficiência de recursos será mais perceptível nas áreas entendidas pelo gestor público como menos prioritárias. Também foi identificado que, em um cenário de descumprimento do teto pelo gestor público, as consequências recaem sobre a população, na medida em que limitam ainda mais a capacidade de expansão da despesa. VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017, p. 73.

¹⁶⁴ MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 267.

européus, onde predomina o Estado de bem-estar social, a média de gasto público gira em torno de 50% do PIB. A França gasta 57%, a Alemanha, 44% e a Finlândia, 58,1%. Os Estados Unidos, mesmo sendo um país liberal, gastam com investimento público cerca de 38,8% do PIB. Já o Brasil tem uma despesa em torno de 13% do PIB, algo semelhante ao nível dos países africanos. O resultado disso é a manutenção do estágio de subdesenvolvimento e desigualdade, porque o Estado não prioriza investimentos públicos.¹⁶⁵

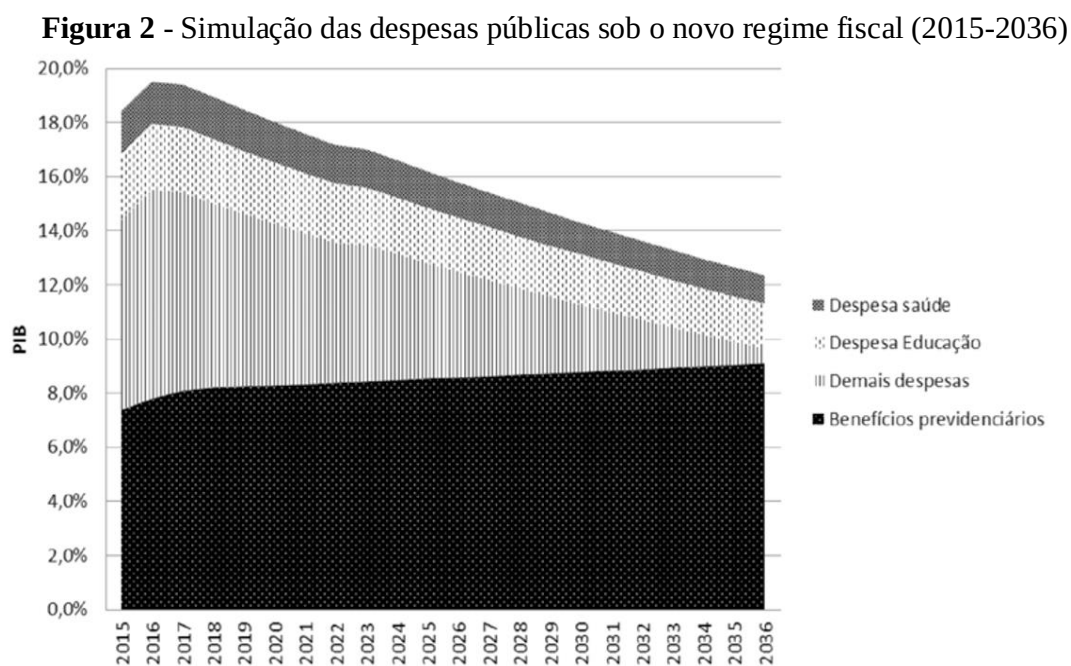
É necessário que o Brasil desenvolva uma política capaz de reduzir o pagamento de juros elevados e frear o crescimento da dívida. Porém, essa medida, necessariamente, não terá que passar pela redução das demais despesas, pois só iria reforçar a necessidade de se implantar a austeridade fiscal. A redução de outras despesas implicará uma queda no IDH, que já é baixo. Mesmo os autores que defendem a austeridade fiscal reconhecem que este não é um caminho seguro para a redução das desigualdades sociais.

Com a implementação do novo regime fiscal, o Brasil, segundo estudos da Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES)¹⁶⁶, terá uma redução nos investimentos públicos. Mesmo congelando as despesas com educação e saúde, o país teria um crescimento vegetativo da despesa com pessoal. Por outro lado, para se cumprir o teto exigido pela Emenda Constitucional nº 95, corre-se o risco de haver uma contenção em várias outras despesas, sem que o texto da emenda tivesse definido ou especificado. Isso decorre do fato de que a emenda estabeleceu, de forma genérica, a implementação desse corte, não remetendo a matéria para uma lei regulamentadora.

¹⁶⁵ Conforme projeção do economista François Bourguignon, ex-vice-presidente do Banco Mundial, o teto dos gastos públicos brasileiros, no médio prazo, deve reduzir as despesas do Estado em torno de 13% do produto interno bruto (PIB), nível, segundo ele, de países africanos. Países desenvolvidos gastam em torno de três vezes mais para assegurar serviços públicos de qualidade, inclusive as economias de livre mercado. Nos países europeus, onde impera o Estado de bem estar social, a média gira em torno de 49,9% do PIB. A França gasta 57%, a Alemanha 44,1% e a Finlândia, líder no ranking, 58,1%, sendo, por isso, um dos maiores destaques em educação pública de qualidade. Nos Estados Unidos, gasta-se 38,8%. Como se observa, até mesmo em uma economia onde o Estado tem um peso menor do que na Europa, há um modelo de compromisso mínimo com a população, A Confederação Nacional da Indústria encomendou um estudo ao Banco Mundial, tendo por objeto analisar, comparativamente com outras nações, os obstáculos brasileiros à inovação e à competitividade. O estudo concluiu que um desses obstáculos é o fato de o Brasil ter ficado abaixo de seus competidores, especialmente da Ásia, na oferta de um serviço educacional de qualidade para todos os seus cidadãos. Ainda segundo o estudo, a economia global de hoje é a ãeconomia do conhecimento. Nesse contexto, trabalhadores inovadores e com boa escolaridade e não matérias-primas e capacidade de produção industrial são a chave da competitividade e do crescimento econômico. Vide: MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017, p. 268.

¹⁶⁶ Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21. GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo: Fórum 21; FES; SEP e Plataforma Social, 2016, p. 48. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

No gráfico a seguir, apresenta-se a evolução esperada das despesas com os diversos segmentos: saúde, educação, benefícios previdenciários e demais despesas. A partir da leitura desse gráfico, podem ser deduzidas várias conclusões.



A partir da projeção apresentada no gráfico, observa-se que as demais despesas, todas do poder público, tendem a decrescer vertiginosamente. Esse decréscimo resultará no corte de vários serviços essenciais para a sociedade. Nessa conjuntura, as receitas seriam achatadas, beneficiando a iniciativa privada e comprometendo os segmentos populacionais que precisam da prestação de serviços estatais. Nesse modelo, o Estado perderia ainda mais sua capacidade de redução das desigualdades sociais. Perderia também a capacidade de ajustar os desequilíbrios econômicos regionais. Vale ressaltar que, em seu estudo, a Fundação Friedrich Ebert Stiftung faz uma crítica ao texto da emenda constitucional.

O congelamento das despesas públicas autorizado pela emenda constitucional em análise compromete a possibilidade de crescimento dos entes federados. Outro problema é que ela atinge

¹⁶⁷ A simulação tem como hipótese a despesa primária constante e o crescimento anual do PIB em 2,5%. Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21. GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP). Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo: Fórum 21; FES; SEP e Plataforma Social, 2016, p. 48. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

o princípio da independência dos poderes da República. Esse aspecto pode gerar um hiato de descumprimento ou um ajuste irracional das despesas, conforme demonstra a tabela a seguir.

Tabela 6 - Projeção das despesas primárias nos poderes e órgãos, no Brasil

	2017			2018			2019			2020			2021		
PODER/ÓRGÃO	DESPESAS	TETO	DIF.	DESPESAS	TETO	DIF.	DESPESAS	TETO	DIF.	DESPESAS	TETO	DIF.	DESPESAS	TETO	DIF.
Poder Legislativo	11.120	11.310	-190	11.732	11.650	82	12.365	12.157	209	12.999	12.674	324	13.645	13.195	450
Câmara	5.377	5.433	-56	5.668	5.596	72	5.969	5.840	130	6.274	6.088	186	6.585	6.338	246
Senado	3.930	3.998	-68	4.146	4.118	28	4.369	4.298	71	4.593	4.481	113	4.823	4.665	158
TCU	1.813	1.879	-66	1.917	1.935	-18	2.027	2.019	8	2.131	2.105	26	2.238	2.192	46
Poder Judiciário	38.733	38.616	117	41.834	39.775	2.060	46.457	41.506	4.951	48.804	43.274	5.530	51.232	45.052	6.180
STF	600	579	21	642	597	46	707	623	84	742	649	92	777	676	101
STJ	1.376	1.363	13	1.482	1.404	78	1.645	1.465	180	1.729	1.528	201	1.814	1.591	223
J. Federal	10.031	9.973	57	10.817	10.273	544	12.028	10.720	1.308	12.640	11.176	1.463	13.264	11.636	1.628
J.Militar	495	491	4	534	505	29	595	527	68	625	550	76	656	572	84
J. Eleitoral	6.685	6.639	47	7.218	6.838	380	7.870	7.135	735	8.243	7.439	803	8.656	7.745	911
J. Trabalho	16.977	16.987	-1	18.370	17.496	874	20.533	18.258	2.275	21.591	19.036	2.556	22.671	19.818	2.854
J. DF	2.392	2.407	-15	2.583	2.479	103	2.878	2.587	291	3.025	2.697	328	3.175	2.808	367
CNJ	178	177	0	187	183	5	200	190	10	210	199	11	219	207	12
DPU	491	493	-2	511	508	3	536	530	6	561	552	9	587	575	12
Ministérios Públicos	5.734	5.831	-97	6.175	6.006	169	6.852	6.267	585	7.199	6.534	664	7.552	6.803	749
MPU	5.658	5.756	-98	6.094	5.928	166	6.764	6.186	578	7.107	6.450	657	7.456	6.715	741
CNMP	76	75	1	81	78	3	88	81	7	92	84	7	96	88	8
Total geral	56.078	56.250	-172	60.252	57.938	2.314	66.209	60.459	5.750	69.563	63.035	6.527	73.016	65.625	7.391
Margem de compensação			3.133			3.227			3.367			-			-
Excesso de Despesas(-)			3.305			912			-2.382			-6.527			-7.391

Fonte: Siga Brasil. Com projeções do IFI¹⁶⁸

Elaborado por: IFI

Com base na projeção da tabela, percebe-se a impossibilidade de execução da emenda constitucional, em face das distorções que produzirá somente pela simples tentativa de implementação. Fácil é afirmar que não se gastará mais, contudo difícil é executar a proposta no mundo real. A crítica da Fundação Friedrich Ebert Stiftung à EC-95 é que vai estabelecer um crescimento real nulo da despesa primária. Segundo esclarece, ela desconsidera o crescimento do PIB e da população, sendo omissa quanto às necessidades sociais. O próprio governo conhece os problemas que a população mais carente sentirá com a limitação dos gastos públicos,

¹⁶⁸ COURI, Daniel Veloso; BARROS, Gabriel Leal de. **Breve análise do teto de gastos no Legislativo, Judiciário, MPU e DPU**. Instituição Fiscal Independente. Nota Técnica n° 5, 2017. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-05-breve-analise-do-teto-de-gastos-no-legislativo-judiciario-mpu-e-dpu-2017>>. Acesso em: 06 de ago. de 2018.

especialmente, por ter congelado despesas com saúde e educação. Além disso, o teto proposto não leva em conta despesas que inevitavelmente crescem de forma mais rápida do que a inflação, como é o caso da previdência social.¹⁶⁹ Assim, para conseguir cumprir o teto, o Estado deverá reduzir os gastos em diversas áreas: benefícios sociais, salário de servidores, despesas com órgãos públicos, gastos com ciência e tecnologia, com infraestrutura etc. Caso contrário, segundo Daniel Couri e Gabriel Barros¹⁷⁰, já em 2019, haverá uma projeção de déficit primário em torno de dois bilhões e trezentos milhões de reais. A maior parte desse déficit será proveniente dos altos gastos com pessoal.¹⁷¹

A Emenda Constitucional nº 95/2016, em razão da desvinculação de receitas da União, bem como dos outros limites nela estabelecidos, pode gerar uma redução de algo em torno de 50% do orçamento com a educação. Vale destacar que despesas com a manutenção e o desenvolvimento do ensino não podem ser consideradas gastos, mas um investimento no desenvolvimento da nação.¹⁷² Vale salientar que o principal objetivo da emenda é a redução do endividamento do país. No entanto, deve-se observar que, durante muitos anos, o crescimento das demais despesas não foi adequando, nem proporcional, especialmente quando se estabelece uma relação com PIB. Ao contrário, atingiu a dívida pública e os juros pagos. Assim, as despesas com os encargos de pessoal, com investimentos e benefícios previdenciários tiveram um crescimento pequeno. Já com relação ao endividamento, o crescimento foi gigantesco.

¹⁶⁹ Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo: Fórum 21; FES; SEP e Plataforma Social, 2016, p. 47 - 50. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2018.

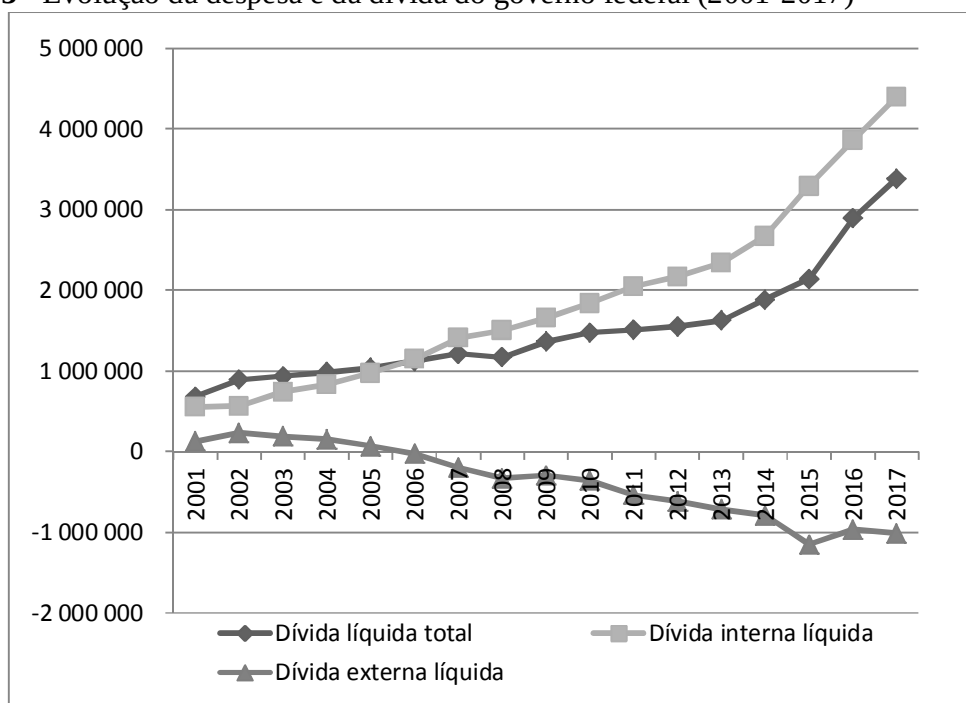
¹⁷⁰ COURI, Daniel Veloso; BARROS, Gabriel Leal de. **Breve análise do teto de gastos no Legislativo, Judiciário, MPU e DPU**. Instituição Fiscal Independente. Nota Técnica nº 5, 2017. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-05-breve-analise-do-teto-de-gastos-no-legislativo-judiciario-mpu-e-dpu-ago-2017>>. Acesso em: 06 de ago. de 2018.

¹⁷¹ A projeção levou em consideração o reajuste das despesas, com base no IPCA de 3,65%, 4,35%, 4,26%, 4,11% e 4,09% para o período entre 2017 e 2021. COURI, Daniel Veloso; BARROS, Gabriel Leal de. **Breve análise do teto de gastos no Legislativo, Judiciário, MPU e DPU**. Instituição Fiscal Independente. Nota Técnica nº 5, 2017. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-05-breve-analise-do-teto-de-gastos-no-legislativo-judiciario-mpu-e-dpu-ago-2017>>. Acesso em: 06 de ago. de 2018.

¹⁷² Exemplificativamente, tome-se o total dos R\$ 129,7 bilhões destinados ao orçamento da educação no ano de 2016. Desse valor, R\$ 51,6 bilhões são do piso constitucional de 18%. Deste segundo valor, R\$ 50,5 bilhões são despesas obrigatórias e financeiras, como pagamento de salários de professores e aposentadorias. Com a desvinculação, portanto, a educação pode perder metade do seu orçamento, que é imprescindível para a própria manutenção. MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr., 2017, p. 263.

Como se observa, o principal problema não está somente no gasto com previdência, saúde, educação, saneamento etc. Um dos principais propulsores de aumento da despesa pública, gerando o desequilíbrio das contas públicas, é o crescimento do endividamento e o pagamento de juros. A elaboração do gráfico abaixo baseou-se no estudo de Claudio Dedecca¹⁷³. Nele, é possível avaliar a evolução da dívida pública brasileira em relação ao PIB, no período de 2001 a 2017. A partir de 2007, o Estado teve um sensível comprometimento de grande parte da sua produção com o endividamento.

Figura 3 - Evolução da despesa e da dívida do governo federal (2001-2017)



Fonte: Banco Central do Brasil e Secretaria do Tesouro Nacional¹⁷⁴

¹⁷³ DEDECCA, Claudio Salvadori. **Brasil, o novo governo e o desenvolvimento social**. Forum Culturas del Trabajo, Barcelona, 2004, p. 12. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/cdedecca_governoedesenvolvimentosocial.pdf> Acesso em: 12 mai. 2018.

¹⁷⁴ O gráfico foi feito a partir da utilização de dados disponibilizados pelo Banco Central do Brasil em série histórica de dados referentes à dívida interna e externa entre os anos de 2001 a 2017. Banco Central do Brasil. **Série histórica da Composição da DLSP**. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/htms/infcon/seriehistDLSPComposicao.asp>> Acesso em: 16 nov. 2018. Os dados referentes aos juros da dívida e encargos pessoais entre os anos de 2001 a 2017 foram coletados no site institucional da Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria do Tesouro Nacional. **Tesouro transparente**. Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/series-temporais>> Acesso em: 16 nov. de 2018.

O gráfico demonstra a evolução da despesa com encargos da dívida brasileira que foi transformada de dívida externa. O país recolhe tributos para pagar juros da dívida, fazendo com que o endividamento da nação aumente em proporção geométrica. Como já exposto, não é pela simples austeridade fiscal nas despesas com previdência e investimentos que se podem equilibrar as contas públicas.

3.2 ESTRUTURA DE CUSTEIO DO ESTADO E OS TRIBUTOS

A estrutura de custeio do Estado envolve as fontes de receitas de cada um dos entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essas fontes podem ser provenientes de receitas próprias, como locação ou concessão de direito real de uso de determinados bens imóveis, receitas de *royalties* ou mesmo da exploração de jazidas. Como se observa, um ente federado pode ter como fonte de receitas a exploração do seu próprio patrimônio, e não necessariamente de terceiros. Além disso, há a possibilidade de que essas fontes sejam provenientes somente de receitas tributárias. Os tributos podem ser cobrados diretamente pelo ente ou por outro e transferidos para aqueles que necessitam dos recursos.

O Estado brasileiro adotou uma estrutura que é custeada fundamentalmente por tributos. Há, no entanto, uma perspectiva de receitas decorrentes da exploração de petróleo na camada do pré-sal. Além disso, a legislação estabelece valores relativamente razoáveis para o pagamento, por parte das empresas, que exploram as jazidas minerais. Contudo, tal receita ainda é pífia, em face da baixa exploração pelo Estado brasileiro. Um dos problemas é que a União concentra essa competência, sendo também precária a estrutura dos órgãos fiscalizatórios. Em razão disso, os tributos terminam por ser a principal fonte de custeio para o Estado. As competências tributárias estão distribuídas entre os entes federados de acordo com algumas categorias. Por exemplo, a tributação sobre a renda é de competência exclusiva da União. Contudo, parte dessa receita é distribuída para os demais entes, através do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios.

A competência para a arrecadação de tributos sobre o consumo é dividida com os demais entes. A arrecadação do IPI é feita pela União, mas algumas parcelas são transferidas para Estados, Distrito Federal e Municípios. O ICMS é arrecadado pelo Estado e suas parcelas são transferidas para os Municípios. O ISS, por sua vez, é a principal fonte de receita dos Municípios. Porém, recebem parcelas de tributos arrecadados pelos outros entes federados, para o seu custeio. Nessa distribuição de receitas para os entes federados, há uma clara dependência do Município para com o Estado e a União. Na estrutura de custeio do Estado, a tributação sobre o consumo é preponderante. É que, se os Estados federados quiserem ter um acréscimo de fonte de custeio, a única opção é o aumento de alíquotas de tributação sobre o consumo ou sobre a propriedade. Jamais poderá incidir sobre a renda, que é de competência exclusiva da União, conforme o regramento constitucional.

Na tributação sobre a propriedade, a competência arrecadatória sobre a área rural é da União e sobre a área urbana é dos Municípios. Tal tributação, no caso da área rural, gera pouquíssimos recursos para a União, que arrecada menos de dez centavos por quilômetro quadrado. Trata-se de uma tributação que poderia ser uma fonte importante na estrutura de custeio da União. Há ainda a tributação sobre a propriedade de veículos automotores, cuja arrecadação é de competência do Estado, que reparte uma parcela com os Municípios. Não se incluem entre os veículos automotores as embarcações, inclusive as de luxo, sobre as quais não incidem tributos. Trata-se de propriedade que não contribui com o custeio do Estado.

Na estrutura de financiamento do poder público municipal, há também as contribuições pelo custeio de algumas atividades básicas do município, bem como da iluminação pública, previdência social, dentre outras. Convém destacar que, na estrutura de custeio do Estado brasileiro, poucas receitas são vinculadas quanto à sua aplicação. Em outros países, ao contrário, determinados impostos têm vinculação própria e devem ser gastos somente com investimentos em áreas específicas. O Brasil adotou o sistema de vinculação genérica dos percentuais para a saúde e educação, sem especificar, de maneira clara, o destino desses recursos. Acrescente-se que deixou livre de qualquer vinculação cerca de 30% de todas as receitas da União, através da denominada desvinculação da receita da União (DRU).¹⁷⁵

Na estrutura de custeio do Estado brasileiro, percebe-se que determinados tributos têm peso maior que outros. Essa variação no peso do custeio do Estado entre os diversos segmentos econômicos é uma das causas responsáveis pelos setores que obtiveram elevado grau de desenvolvimento, em detrimento de outros que pouco se desenvolveram. Nos Estados Unidos, a indústria paga tributos quase ao final da cadeia produtiva e basicamente quando do aferimento de seus lucros. No Brasil, antes mesmo de vender o primeiro bem a ser consumido, a indústria, muitas vezes, já pagou em tributos um valor superior ao próprio bem. Analisando-se a estrutura de custeio do Estado, percebe-se que o Município recebe várias parcelas de recursos tributários cobrados e arrecadados por outros entes federados. A tabela a seguir demonstra o modelo de repartição da receita tributária brasileira.

¹⁷⁵ A DRU foi criado pela Emenda Constitucional nº 93/2016 que retirou da base de cálculo total de receitas um percentual de 30%. Originalmente, esse percentual compunha a obrigatoriedade de aplicação em saúde e educação.

Tabela 7 - Repartição da receita tributária entre os entes federados (CF/88)

UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
Imposto de Renda e IR (Art. 157, I, e 158, I)	100%	100%
IOF (Art. 153, § 5º)	30%	70%
Imposto de competência residual (Art. 157, II)	20%	
CIDE (Art. 159, III, § 3º)	29%	25% (Calculado sobre os 29%)
ITR (Art. 158, II)	Fiscalizado e cobrado pela União	50%
IPI (Art. 159, II)	10%	25% (Art. 159, § 3º)
	IPVA (Art. 158, III)	50%
	ICMS (Art. 158, IV)	25%
IR Excluída transf. do IRRF (Art. 157, I e 158, I)	21,5% - FPE	22,5 % - FPM
+ IPI (Art. 159, I)	3% para Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.	1% - FPM transferido no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; 1% - FPM transferido no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano

Fonte: Constituição Federal¹⁷⁶

Verifica-se pelos dados da tabela que os Municípios possuem relativa dependência dos recursos arrecadados pelo Estado e pela União. Diz-se relativa, porque eles têm competência exclusiva para cobrar tributo sobre o patrimônio imobiliário urbano. Mas, muitas vezes, não o fazem por falta de vontade política, ou melhor, por omissão dos poderes Executivo e Legislativo. Essa omissão, muitas vezes, acontece para não desagradar o eleitor que não tem, de regra, uma percepção consciente da sua obrigação de pagar tributos e custear o Município.¹⁷⁷ Quando o Município deixa de cobrar tributos, como o IPTU e o ISS, por simples omissão, está produzindo uma alienação de cidadania tributária. Isso faz com que o cidadão não tenha a exata percepção de que está inserido em comunidade a qual é custeada pelos habitantes. Essa falta de percepção faz com que esse cidadão seja mais facilmente cooptado nos períodos de eleição. Pode, até mesmo,

¹⁷⁶ Tabela elaborada a partir da Constituição da República Federativa do Brasil. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 02 mai. 2018.

¹⁷⁷ Verifica-se que os Municípios possuem relativa dependência em relação aos cofres do Estado e da União. Mesmo sendo detentores da possibilidade da cobrança do tributo sobre patrimônio imobiliário, muitas vezes, não fazem por falta de vontade política, ou melhor, por omissão do Executivo ou do Legislativo. Isso ocorre, muitas vezes para não desagradar o eleitor que não tem, de regra, uma percepção consciente da sua obrigação de pagar tributos e custear o Estado.

acreditar que os recursos na verdade vêm do Estado. O cidadão mais humilde e com menos conhecimento não percebe que está custeando o Estado, quando paga o tributo sobre o consumo. Segundo Casalta Nabais¹⁷⁸, este é um dos fatores que compromete a cidadania tributária.

Na tributação sobre o consumo, não se sabe quem paga e quanto paga de alíquota. Para isso, o correto seria fortalecer a tributação sobre a propriedade, qualquer que fosse o valor dela. Assim, mesmo os proprietários de baixa renda pagariam tributos e teriam a percepção de que estão custeando o Estado. Teriam também a consciência de que o poder público deve oferecer a devida contrapartida aos cidadãos. Quando tributos, como o IPTU, são pagos por proprietários de imóveis urbanos, há um fortalecimento da consciência de que existe a necessidade de custeio do Município. Dessa forma, os contribuintes podem exigir os serviços municipais, como calçamento de ruas, coleta de lixo, construção de creches, de unidades de saúde etc.

Na estrutura tributária brasileira, paga-se uma pequena parcela sobre a propriedade. Porém, quando se trata de tributação sobre o consumo, a alíquota pode chegar a 58% sobre o produto. Nesse caso, não existe contrapartida direta ao contribuinte, não havendo qualquer tentativa de reduzir o peso da tributação. A diferença em relação ao imposto sobre a propriedade urbana é que, na tributação sobre o consumo, a pessoa com menos recursos pagará também o imposto. Nessa estrutura, existe clara ausência de informação a respeito de quem custeia o Estado. Outro grande problema na estrutura do financiamento do Estado está também na distribuição da carga tributária sobre os segmentos econômicos. Muitas vezes, essa distribuição decorre de motivações diversas e não de uma racionalidade baseada na estrutura econômica do país, dificultando o estabelecido de requisitos para um sistema tributário sustentável.

3.2.1 Distribuição da carga tributária entre os segmentos econômicos

Os segmentos econômicos no Brasil são tributados de acordo com sua influência junto ao Parlamento e ao Poder Executivo. Essa interferência fez com que alguns tivessem privilégios maiores que outros na esfera tributária. Os Estados de Minas Gerais e São Paulo sempre exerceram grande influência na política brasileira. Em consequência, as atividades econômicas desenvolvidas nessas regiões tiveram, geralmente, uma política diferenciada em termos tributários. Durante o governo Lula, com o objetivo de ajudar a indústria da linha branca de eletrodomésticos a superar a crise, foram concedidas isenções a esse segmento econômico, para

¹⁷⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

estimular o consumo e, assim, aumentar a produção. O mesmo aconteceu em relação à indústria automobilística que obteve redução tributária para seus veículos.

Essa tributação com efeito extrafiscal pode ser identificada, por exemplo, quando houve a redução do imposto apenas para os veículos com até mil cilindradas. Na época, a isenção solicitada pela Gurgel – indústria brasileira de veículos – deveria ser apenas para veículos com até oitocentas cilindradas. Mas, por interferência no Congresso Nacional, foi elevada para mil cilindradas. Assim, todas as montadoras fizeram jus a esse benefício. A medida terminou por prejudicar a empresa nacional que estava a desenvolver um veículo de baixo consumo de combustível, com tecnologia exclusivamente brasileira. Com essa manobra, a redução da tributação impulsionou toda a indústria de veículos, especialmente as multinacionais.

Na estrutura de custeio do Estado, observa-se também que determinados segmentos econômicos assumiram maiores obrigações para com o Estado do que outros. Tal diferenciação pode ser verificada nos relatórios da Receita Federal, que descrevem as fontes de arrecadação. Na leitura desses documentos, observa-se que a maior arrecadação advém do consumo de produtos que normalmente são industrializados, sendo pequena ou inexistente na tributação sobre os produtos destinados à exportação. Conforme será constatado neste trabalho, os segmentos em que há uma maior expansão industrial e comercial, são justamente aqueles cuja tributação é reduzida. Portanto, o modelo tributário brasileiro, quando faz a distribuição de cargas tributárias sobre os segmentos econômicos, não observa requisitos objetivos e racionais. Essa distorção impede a criação de condições de sustentabilidade econômica para uma nação que busca o caminho do desenvolvimento.

O fato é que o modelo atual de estruturação do custeio do Estado concentra as receitas da arrecadação nos Estados mais ricos. Esse sistema dificulta ou inviabiliza o surgimento de atividades econômicas que empreguem um maior contingente de pessoas e gerem mais rendas para os pequenos Municípios. O pequeno empresário, que pretende instalar uma pequena fábrica, terá grande dificuldade de formalizar sua empresa por conta da burocracia. Idêntica dificuldade também atinge as médias empresas, pois todos os equipamentos são adquiridos com a tributação elevada. Muitas vezes, os empresários são obrigados a antecipar o pagamento dos tributos, antes mesmo da venda do produto.

Dessa forma, o Brasil torna-se um país com produção de bens de baixo valor, uma vez que não há grande estímulo à industrialização de forma sistematizada e ampla. A prioridade

direciona-se ao fortalecimento da agroindústria que, muitas vezes, compromete o meio ambiente. Esse paradigma de crescimento está longe de adotar parâmetros efetivamente desenvolvimentistas. Percebe-se, portanto, que faltam políticas públicas capazes de proporcionar o desenvolvimento de segmentos tecnológicos no Brasil. Esse atraso no desenvolvimento decorre, em parte, da má distribuição da carga tributária entre todos os segmentos econômicos. Tal fato que pode ser evidenciado a partir do valor adicionado, corrente e constante, presentes nos dados referentes à produção no Brasil. A base de produção, no Brasil, sustenta-se eminentemente em *commodities*, minérios e produtos agrícolas. A tabela a seguir demonstra a evolução dos valores adicionados no período de 2000 a 2016.

Tabela 8 - Valor adicionado em segmentos específicos, em milhões de reais (2000/2016)

		AGROPECUÁ RIA	INDÚSTRIA	INDÚSTRIAS EXTRATIVAS	INDÚSTRIAS DE TRANSFORM AÇÃO	CONSTRUÇÃO	SERVIÇOS	ATIVIDADES FINANCEIRAS E RELACIONADOS
2000	Corrente	56.962,39	275.870,54	14.227,24	157.496,66	71.780,43	698.493,45	70.489,19
2001	Constante	59.924,63	274.098,35	14.995,74	158.620,22	70.600,07	712.908,36	71.300,43
	Corrente	63.169,99	297.880,83	18.176,41	172.226,31	70.181,66	759.371,06	79.911,62
2002	Constante	68.236,33	309.209,89	20.945,32	175.831,02	73.546,74	783.081,28	82.941,96
	Corrente	81.515,19	334.907,57	25.740,85	183.968,89	81.979,58	853.791,88	100.574,19
2003	Constante	88.286,13	335.254,60	26.920,50	188.861,30	74.647,97	862.255,69	97.336,89
	Corrente	105.949,17	396.568,54	32.325,02	248.256,97	67.878,15	968.199,53	109.492,57
2004	Constante	108.062,99	429.146,21	32.173,30	270.805,70	75.171,62	1.016.702,03	113.694,43
	Corrente	110.912,71	475.863,21	40.827,77	295.611,23	82.056,73	1.075.206,19	108.315,66
2005	Constante	112.155,00	485.353,77	43.606,95	302.240,93	80.333,85	1.114.565,49	114.608,16
	Corrente	100.957,55	524.686,24	58.023,11	319.906,85	84.570,74	1.217.174,61	131.519,87
2006	Constante	105.641,40	535.213,83	61.808,86	323.853,22	84.793,35	1.269.893,43	142.263,95
	Corrente	105.294,02	567.281,41	72.012,65	339.947,99	89.102,05	1.376.714,56	147.467,89
2007	Constante	108.712,91	602.490,66	74.094,12	360.825,24	97.296,76	1.456.928,99	169.749,11
	Corrente	120.151,71	629.071,15	68.587,34	385.033,22	105.871,25	1.570.305,41	170.175,74
2008	Constante	127.085,63	654.860,63	71.408,79	401.010,36	111.066,63	1.646.057,24	192.699,62
	Corrente	142.051,18	717.907,18	100.288,12	433.978,52	114.801,96	1.766.519,35	170.819,28
2009	Constante	136.754,54	684.149,11	98.161,47	393.774,94	122.862,40	1.803.030,19	185.935,10
	Corrente	149.212,64	729.222,10	62.704,62	435.277,01	154.624,35	1.971.328,10	187.593,27
2010	Constante	159.205,32	803.625,15	72.040,02	475.279,12	174.881,69	2.085.737,14	205.080,79
	Corrente	159.932,00	904.158,00	109.965,00	494.352,00	206.927,00	2.238.750,00	224.561,00
2011	Constante	168.950,00	941.358,00	113.781,00	505.461,00	223.993,00	2.316.162,00	238.502,00
	Corrente	190.024,00	1.011.034,00	162.567,00	515.704,00	233.544,00	2.519.403,00	239.426,00
2012	Constante	184.167,00	1.003.726,00	159.413,00	503.437,00	240.980,00	2.592.539,00	243.135,00
	Corrente	200.695,00	1.065.682,00	186.191,00	514.021,00	265.237,00	2.827.882,00	260.312,00
2013	Constante	217.476,00	1.088.767,00	180.258,00	529.510,00	277.161,00	2.905.757,00	265.008,00
	Corrente	240.290,00	1.131.626,00	189.434,00	558.733,00	290.641,00	3.181.844,00	272.571,00
2014	Constante	246.996,00	1.114.559,00	206.581,00	532.545,00	284.419,00	3.213.198,00	271.031,00
	Corrente	249.975,00	1.183.094,00	184.797,00	597.376,00	306.946,00	3.539.665,00	318.680,00
2015	Constante	258.260,00	1.114.930,00	195.324,00	546.693,00	279.307,00	3.442.899,00	314.830,00
	Corrente	258.967,00	1.160.787,00	110.773,00	630.813,00	296.018,00	3.735.847,00	365.276,00
2016	Constante	245.438,00	1.107.352,00	109.412,00	600.379,00	266.421,00	3.651.520,00	352.740,00
	Corrente	306.655,00	1.150.207,00	55.559,00	675.816,00	275.134,00	3.960.837,00	425.476,00

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Contas Nacionais.¹⁷⁹

¹⁷⁹ Tabela elaborada com base nos dados capturados no site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE. **Tabelas i Sistema de contas nacionais.** Coordenação de Contas Nacionais. 3. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 11dez de 2018.

Com base nos dados apresentados, verifica-se que o Brasil teve um maior crescimento das atividades extrativistas em relação a outras. Tal conclusão pode ser aferida, comparando-se os números entre os anos de 2000 a 2015. Como se observa, a indústria teve um aumento considerável, multiplicando sua atividade para algo próximo a quatro vezes. Já a atividade extrativista multiplicou-se em mais de dez vezes, ficando na frente, até mesmo, de setores como o mercado financeiro. Os dados demonstram a evolução ocorrida no Brasil em determinados segmentos em detrimento de outros. Quando se compara o crescimento com a estrutura da carga tributária, verifica-se que ocorreu maior crescimento, exatamente, nos segmentos cuja carga tributária incide de forma menos onerosa. Isso comprova, embora de forma não determinante, que a má distribuição da carga tributária entre os segmentos econômicos compromete a política de crescimento do Brasil.

Sem o crescimento dos segmentos de maior valor agregado, o resultado é produzir em grande volume, mas com pouco valor de mercado. Isso faz com que o Brasil tenha que exportar doze toneladas de soja para gerar divisas equivalentes ao que é necessário para importar um *chip* de computador. Por outro lado, a excessiva extração de minérios esgota esses bens para as gerações futuras. A forma de obter o efetivo desenvolvimento pode ocorrer através de um ajustamento da tributação sobre determinados segmentos. Trata-se da aplicação da análise econômica do direito e da regulação do mercado pelo estímulo ao comportamento desenvolvimentista.

A teoria aplicável ao direcionamento de um comportamento de mercado voltado para o desenvolvimento parte da análise dos efeitos econômicos da tributação sobre os diversos segmentos. Assim, qualquer reforma tributária pautada na busca de desenvolvimento e não em interesses políticos de grupos, deve analisar todo o sistema. Deve basear-se, sobretudo, nas teorias de Ronald Coase e Richard Posner. Em seus ajustes econômicos, o Brasil precisa prestigiar os segmentos que geram mais empregos e rendas, aplicando as tecnologias adequadas.¹⁸⁰

¹⁸⁰ TIMM, Luciano Benetti. **Artigos e ensaios de direito e economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 156.

3.2.2 Desigualdades sociais e regionais na distribuição de receitas para os entes federados

O modelo de distribuição das receitas entre os entes federados acaba por produzir desigualdade regional, tendo em vista que os recursos disponíveis para cada região não correspondem às suas necessidades. Acrescente-se que a receita *per capita*, em muitos Municípios pequenos do Norte e Nordeste, é diminuta, dificultando o atendimento dos serviços básicos. Muitos deles não têm receita disponível para aplicar em investimentos com educação, saúde e outros serviços. Se determinada região possui um baixo PIB, as pessoas ali residentes terão grandes limitações de ascensão econômica. O resultado é o aumento da desigualdade social a partir da desigualdade regional. A tabela abaixo apresenta o PIB por região, no período de 2002 a 2016.

Tabela 9 - PIB das regiões brasileiras, em milhões de reais (2002-2016)

ANO	NORTE	NORDESTE	SUDESTE	SUL	CENTRO-OESTE
2002	69.902.366	194.847.656	854.309.793	241.564.819	128.162.641
2003	81.554.146	220.572.256	969.803.020	293.463.288	152.557.677
2004	97.051.142	251.730.213	1.105.765.868	328.262.702	174.941.299
2005	106.523.353	282.846.495	1.248.258.029	345.376.520	187.580.107
2006	121.371.647	317.948.146	1.390.390.898	376.334.359	203.404.867
2007	135.631.867	354.392.337	1.560.365.099	436.946.735	232.926.912
2008	156.676.708	406.101.815	1.771.494.746	497.390.939	278.138.889
2009	166.210.201	451.905.507	1.875.403.889	530.119.087	309.400.655
2010	207.093.645	522.769.315	2.180.987.792	620.180.426	354.815.823
2011	241.027.920	583.412.756	2.455.541.523	696.247.007	400.152.794
2012	259.100.991	653.067.255	2.693.051.827	765.001.872	444.538.054
2013	292.442.290	724.523.790	2.948.743.736	880.286.120	485.623.020
2014	308.076.997	805.099.103	3.174.690.665	948.453.986	542.632.030
2015	320.774.701	848.533.093	3.238.716.463	1.008.017.689	579.745.054
2016	337.213.009	898.082.963	3.332.051.462	1.066.967.970	632.889.597

Fonte: IBGE¹⁸¹

¹⁸¹ Tabela elaborada com base nos dados capturados no site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. IBGE. **Séries históricas**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=series-historicas>>. Acesso em: 15 de ago. de 2018.

O Brasil é um país de contrastes. Em algumas regiões, existem prosperidade e boa qualidade de vida. Já outras, por falta de desenvolvimento econômico, apresentam uma situação de grave desigualdade social. Como exemplo de prosperidade, cita-se o Município de Barueri, na grande São Paulo. Fica com todas as receitas arrecadadas das administradoras de cartões de crédito que lá se instalaram, em virtude das alíquotas reduzidas que incidem sobre essa atividade. Sua receita *per capita* é cem vezes maior do que muitos Municípios do Nordeste, onde há somente bolsões de pobreza.

O problema é que a distribuição das competências para a arrecadação de tributos, e a distribuição das receitas entre os entes federados produzem desigualdade regional. Com base na tabela acima, pode-se verificar que os maiores PIB estão nas regiões Sudeste e Sul, fazendo com que a tributação incidente sobre essas regiões seja mais forte. Em especial, a tributação sobre o consumo incidente na produção faz com que os recursos sejam carreados do Nordeste para essas regiões de maior PIB, aumentando, assim, as desigualdades regionais.

Na distribuição das receitas entre os entes federados, há de se observar também a questão das emendas parlamentares, que são proporcionais à quantidade de deputados de cada Estado. No Sul e Sudeste, a quantidade de deputados é muito maior do que nas demais regiões. Assim, há um aumento das receitas provenientes do percentual sobre o que é produzido no Sul e Sudeste, com a destinação de recursos de transferências voluntárias na proporcionalidade dos parlamentares que possuem emendas no orçamento. É inegável que a desigualdade social e regional na distribuição das receitas para os entes federados faz com que o maior volume de investimentos fique com as regiões mais desenvolvidas, produzindo maior atraso nas regiões menos desenvolvidas. A reequalização na distribuição das receitas tributárias poderia produzir uma redução nas desigualdades regionais, principalmente, comparando-se o Nordeste com o Sudeste.

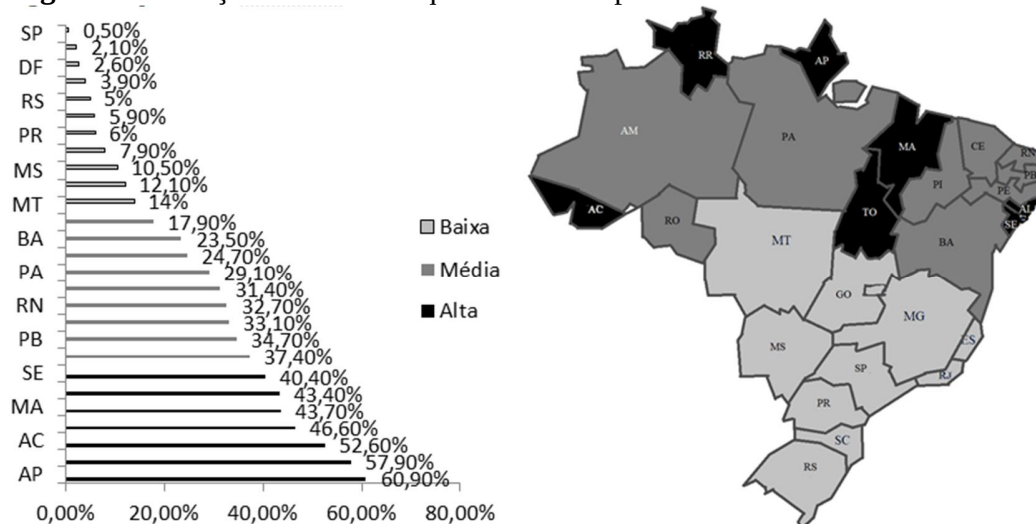
3.3 SUBDESENVOLVIMENTO NAS PEQUENAS CIDADES NORDESTINAS

Quando se comparam duas cidades com a mesma quantidade de habitantes, uma no Nordeste e outra no Sul do país, facilmente pode ser identificada a disparidade entre elas. As cidades nordestinas normalmente possuem uma economia pequena, apresentam um atraso educacional muito forte, além de outros fatores que indicam subdesenvolvimento em relação às cidades do Sul, as quais apresentam um padrão de qualidade de vida bem maior. A raiz dessa diferença está na desigualdade regional da distribuição dos recursos financeiros da União. Some-se a isso a ausência de ações nas áreas de educação e saúde, para facilitar o controle político de alguns caciques regionais.

O subdesenvolvimento que atinge as pequenas cidades nordestinas encontra sua gênese em um conjunto de fatores que conduzem a tal situação. Alguns deles têm raízes históricas e vêm desde a colonização da região. Sua principal fonte de receitas, nos primeiros séculos da colonização, era proveniente da exploração de escravos. Outros encontram justificativa na produção apenas de manufaturas, sem nenhuma industrialização. Acrescente-se, também, que o subdesenvolvimento decorre da implantação de uma estrutura tributária que retira os recursos do Nordeste, destinando-os aos grandes centros urbanos, atraindo pessoas, investimentos e tudo aquilo que é levado juntamente com os recursos econômicos.

3.3.1 Receitas tributárias e despesas como causas de subdesenvolvimento

No processo de construção legislativa, predominou um sistema que manteve a região Nordeste em estágio de subdesenvolvimento, uma espécie de subdesenvolvimento programado. É assim considerado por conta um sistema político sustentado por uma legislação tributária que levou a região a permanecer subdesenvolvida. Todos os observadores indicam que, caso sejam mantidos os parâmetros, o Nordeste continuará sendo uma região subdesenvolvida. Mas nada vem sendo feito para alterar essa situação. Então, o subdesenvolvimento do Nordeste não é decorrente do acaso ou aleatório, mas, sim, de uma política equivocada. A figura a seguir demonstra a dependência dos Estados em relação ao FPE, observando a maior dependência dos Estados das regiões Norte-Nordeste.

Figura 4 i Relação dos Estados quanto à sua dependência do FPE

Fonte: VILLANUEVA; MOTTA.¹⁸²

O sistema tributário atual não permite que os Estados mais pobres cresçam e se tornem independentes em relação à União. Observando-se o mapa estampado na figura, constata-se que Estados ricos, como São Paulo e Rio Grande do Sul, além do Distrito Federal, possuem dependência do FPE muito menor do que os Estados do Norte e Nordeste. Isso se deve, entre outros aspectos, à tributação de consumo, cuja renda não fica com o Estado que efetivamente consome o produto, mas sim com os Estados produtores. Com esse modelo, estimula-se a dependência desses entes federados para com o governo central. Essa situação só poderia ser modificada, caso tributos como o ICMS não fossem destinados ao Estado produtor. Por outro lado, esse modelo termina por estimular uma guerra fiscal entre os Estados. Quando isso ocorre, os entes federados mais ricos possuem meios de enfrentar e ganhar a guerra fiscal, enquanto os Estados mais pobres são atropelados nesse processo.

Embora se saiba que o sistema tributário provoca essa desigualdade regional, as reformas, de modo geral, ratificam esse modelo, mantendo as disparidades. Com isso, os recursos financeiros continuam a ser distribuídos de maneira que a maior parte fica com Estados mais

¹⁸² Figura elaborada a partir de dados disponibilizados em: VILLANUEVA, Mariana Hubner; MOTTA, Tatiana Maria Oliveira Prates. O sistema de repartição tributária no ordenamento jurídico brasileiro: a discriminação dentro do sistema de repartição tributária brasileiro. **Revista eletrônica do Centro Universitário Newton Paiva: Letras Jurídicas**, n. 4, p. 14-20. Disponível em: <<http://npa.newtonpaiva.br/letrasjuridicas/wp-content/uploads/2016/05/LJ-0402B.pdf>> Acesso em: 20 ago. 2018.

ricos. Em consequência, as riquezas permanecem concentradas nos Estados das regiões Sul e Sudeste. O grande desafio é quebrar esse paradigma. Porém, as reformas feitas pelo Poder Legislativo conduzem recorrentemente à manutenção do subdesenvolvimento nas regiões Norte e Nordeste.

3.3.2 Atuação das forças políticas locais na definição das receitas tributárias

O Brasil é movido por uma diversidade de interesses e de forças políticas. As influências eleitorais nos pequenos Municípios são as mais diversas, ao contrário das grandes cidades, nas quais as pessoas mal se conhecem e estão preocupadas, tão somente, em sobreviver. Há, portanto, um distanciamento das influências políticas. Em épocas eleitorais, os candidatos só conseguem motivá-las se usarem uma argumentação muito forte e tiverem grande capacidade de convencimento real. Já nas cidades pequenas, destacam-se, normalmente, o analfabetismo ou o baixo grau de instrução. Muitas pessoas não possuem empregos e são dependentes, quase sempre, da municipalidade. Nelas, a política é exercida através do conhecido curral eleitoral e da concessão de pequenos benefícios. As pessoas são convencidas a votar em determinado candidato como forma de gratidão pelos favores recebidos. Como resultado, os grupos políticos se mantêm no poder. Assim, nas cidades pequenas, verifica-se a ausência completa de cidadania tributária. Os contribuintes não têm a percepção de que são responsáveis pelo custeio do Município. Ao contrário, imaginam que os recursos provêm de outros entes, principalmente, da União. Aparentemente, os recursos vêm realmente da União. É, no entanto, verdade que boa parte deles é resultante de transferências do governo central, através do FPM e de convênios realizados com o Município.

Conforme já exposto, no Brasil, a tributação incide, predominantemente, sobre o consumo. Com isso, as pessoas, mesmo as mais humildes, consomem produtos básicos, cuja tributação já vem embutida. Os recursos arrecadados com esses impostos são centralizados na União e no Estado. Além do imposto sobre o consumo, há outros tributos pagos na origem, especialmente, no processo de industrialização e na cadeia subsequente de transferência dos produtos, até chegarem ao consumidor final. Dessa forma, ele paga uma carga tributária indireta, porém superior ao imposto que paga de forma direta, com o IPTU ou ISS.

Essa ausência de consciência tributária faz com que o panorama das políticas locais tenha um perfil bem característico, que é o patrimonialismo e o assistencialismo. Ante a ausência de cidadania tributária, as pessoas não percebem que pagam seus tributos. Por isso, não exigem de seus gestores uma administração correta com a necessária prestação de serviços. De modo geral, os habitantes não percebem que a cidade é comparada a um grande condomínio. Portanto, todos têm o dever de efetivamente contribuir para o custeio da administração pública. Além disso, todos deveriam saber que o patrimônio do Município pertence à comunidade. Essa política de alienação de cidadania tributária faz com que, mesmo dotado de competência constitucional o ente municipal, não faz a devida cobrança de tributos. Isso acontece por uma questão de opção política dos gestores públicos, especialmente, nas cidades pequenas.

A Constituição Federal assegura um rol de transferências de tributos. Mas também confere competência originária aos Municípios para recolherem impostos. Porém, essas medidas não são implementadas como deveriam. O próprio sistema político faz com que os administradores locais não tenham interesse na arrecadação das receitas tributárias de competência do Município. Isso porque, quando são feitas as cobranças, inicia-se um processo de cidadania tributária, bem como o exercício do controle social das contas públicas. Cabe, portanto, aos Tribunais de Contas impor aos entes federados a obrigação constitucional de cobrarem de tributos. Se não cumprem essa obrigação é porque os gestores públicos querem manter um sistema viciado, fazendo com que a corrupção impere sobre a capacidade administrativa.

A sociedade necessita aprender que um gestor público não está no poder para fazer demagogia. Menos ainda para satisfazer interesses pessoais, enriquecendo às custas do patrimônio público. Como primeiro requisito para uma verdadeira reforma política neste país é necessária a concretização dos preceitos constitucionais e a efetivação da tributação estabelecida na Carta Magna, para os Municípios. Ajustes podem e devem ser feitos na Constituição Federal, entre eles, na esfera das competências dos Municípios, especialmente, em relação à sua obrigação de recolherem os tributos. Outro aspecto a ser revisto é a concentração do ISS, no caso de grandes empresas que se instalam em poucos Municípios. É o exemplo citado das administradoras de cartões de crédito.

Uma vez conferida a competência tributária ao Município, é importante que este a exerça. Outra tributação relevante é a que diz respeito à propriedade imobiliária, atualmente, dividida em

propriedade rural, de competência da União, e propriedade urbana, reservada ao Município. Há um projeto de reforma que transfere para o Município a competência para a cobrança dos tributos sobre as propriedades rurais, mantendo-se, contudo, a competência legislativa com a União. Essa é uma das medidas que poderia ser adotada, para simplificar o sistema. Dessa forma, haveria, tão somente, o imposto territorial. Além dessa alteração, é necessário que haja uma efetiva conscientização política dos habitantes dos Municípios. Deve ser destacada a importância da tributação sobre a propriedade para a manutenção dos serviços de infraestrutura. Seria relevante que a receita desse tributo ficasse vinculada, tão somente, ao fornecimento de bens e serviços em infraestrutura, a investimento e à fiscalização do próprio tributo. Assim, os recursos arrecadados com o imposto sobre a propriedade não poderiam ser utilizados em outras despesas que não sejam com infraestrutura e com a cobrança do próprio tributo.

Outro tributo de competência municipal é o imposto sobre transmissão de bens *inter vivos*, a ser recolhido quando acontece a venda de bens imóveis. Entretanto, em relação a esse tributo, há normalmente uma subavaliação no valor dos imóveis. É necessário, portanto, que a cobrança do imposto represente o valor real do imóvel. Além disso, a Constituição Federal autoriza a cobrança do imposto progressivo ou o estabelecimento de alíquotas diferenciadas, de acordo com a localização e o uso do imóvel. Os Municípios precisam ser custeados pelos habitantes, não só por um dever fundamental de pagar tributos, mas também para a formação da cidadania tributária.

3.3.3 Improvável equilíbrio das contas dos pequenos Municípios em razão do desequilíbrio entre receitas e despesas

Dentro do atual modelo de receitas e despesas, as pequenas cidades, sobretudo as nordestinas, jamais atingirão o seu ponto de equilíbrio em termos de contas públicas. Entre outros graves problemas, essas cidades, são caracterizadas por grandes bolsões de miséria. Nelas também existe uma crônica política assistencialista, alimentada pela corrupção eleitoral. Os votos são obtidos em uma relação de concessão de favores, comprometendo a independência do cidadão. Estes e outros vícios fazem com que haja um desequilíbrio entre as receitas e as despesas.

As despesas públicas são crescentes, enquanto as receitas são limitadas. Essa carência de receitas acontece, em parte, porque o Município não tem a prerrogativa constitucional de instituir novas receitas. Porém, esse não é maior problema, pois as competências dadas pela Constituição Federal já seriam suficientes para a obtenção de receitas necessárias à manutenção do Município. Defende-se, porém, um pequeno ajuste em relação ao imposto sobre a propriedade territorial, conforme detalhado no tópico anterior. Há também a necessidade de se promover para os habitantes do Município uma cidadania tributária. Por fim, deveria haver uma efetiva cobrança dos tributos municipais, punindo-se a omissão do gestores públicos e sua conivência com a sonegação por interesses político-eleitorais.

Outro problema relacionado à limitação das receitas municipais é o fato de que muitos recursos são destinados à manutenção da máquina burocrática, especialmente ao pagamento de assessores, tanto do Executivo como do Legislativo, que nada produzem para a municipalidade. As câmaras municipais distorcem suas competências de fiscalizar e legislar, exercendo um verdadeiro poder paralelo, alimentando o modelo de assistencialismo. Para angariarem votos, os membros do Poder Legislativo passam a praticar atos típicos de Executivo. Os vereadores realizam ações que não são de sua competência, como distribuição de remédios, assistência médica, entre outras. No entanto, o Poder Legislativo deveria ser responsável, tão somente, por legislar e fiscalizar, de forma imparcial, os atos do Poder Executivo. As ações de saúde e educação devem ser realizadas pelo Executivo, aplicando o orçamento público aprovado pelo Legislativo. O desvio das atividades por parte de membros do Legislativo visa ao atendimento de interesses eleitoreiros e, por vezes, de grupos.

Acrescente-se a isso o fato de que as despesas são crescentes, devido a uma elevação normal e vegetativa da folha de pagamento, com as aposentadorias dos funcionários e a própria correção monetária anual. Além disso, são atribuídas novas competências aos Municípios. Não se pode também perder de vista que as pessoas moram nos Municípios e, por isso, deveriam receber mais recursos. Contudo, conforme o modelo de repartição das receitas tributárias, estas são concentradas, predominantemente, na União, ficando nos Municípios a menor parcela. Mas eles são os responsáveis pela efetiva prestação de vários serviços à sociedade.

Quando se defende que as receitas não sejam cobradas pelo próprio Município, argumenta-se que a municipalidade não teria força suficiente para exercer essa tarefa. Alega-se que os legisladores e gestores públicos são pressionados a fazer vistas grossas. Todavia,

conforme já alegado, essa pressão ocorre pela ausência completa de uma cidadania tributária, bem como de um processo de educação e de conscientização dos contribuintes.¹⁸³ Esse sistema só mudará se for desenvolvida nas escolas, desde a educação infantil, a percepção da necessidade de custear a sua cidade, de combater a corrupção e de fiscalizar as ações dos gestores públicos.

No modelo tributário atual é praticamente impossível o equilíbrio das contas públicas. Caso não haja mudança, o Município permanecerá numa relação de dependência e refém de grupos políticos que têm interesse em manter o modelo. As propriedades não são tributadas de forma adequada. Assim, a administração municipal recebe os recursos advindos da União, sem que os cidadãos tenham consciência disso, pois não percebem que se trata de recursos que pertencem à própria comunidade. Esse desequilíbrio recorrente nas contas públicas municipais tem também como causa o instável fluxo de recursos advindos do governo federal. Isso porque um dos principais tributos que custeiam o Fundo de Participação dos Municípios pode flutuar para cima ou para baixo, de acordo com a necessidade econômica. Isso acontece porque tal tributo é dotado de extrafiscalidade. Não é racional que a receita do Município, que tem a responsabilidade de custear um conjunto de despesas, seja afetada sempre que haja a necessidade de algum ajuste econômico, como, por exemplo, a redução do IPI.

Sempre que a União oferece um incentivo no IPI para determinada região ou algum segmento econômico situado nos Municípios ricos, ela estará retirando recursos de um pequeno Município que nada produz. Em geral, as pequenas cidades nordestinas são consumidoras e não se beneficiam dos incentivos fiscais concedidos aos grandes empresários, como os do setor automobilístico. Os pequenos Municípios continuarão com todas as suas despesas fixas e permanentes. Contudo, sofrerão uma redução do FPM em consequência a redução do IPI. O incentivo fiscal é concedido às grandes montadoras, como as situadas em São Paulo. Ao reduzir o IPI, o governo federal também reduz a fonte de recursos dos Municípios. Já a cidade na qual a indústria está sediada vai ter sua situação econômica fortalecida. Para ela, mesmo quando o FPM é reduzido, essa medida representa um pequeno corte de sua receita, que é imediatamente

¹⁸³ Esse modelo é feito para promover a alienação e um improvável equilíbrio nas contas públicas municipais de pequenas cidades. Há sempre um discurso, no momento da cobrança de qualquer tributo, alegando que são pessoas pobres e não há como cobrar o tributo. Mas isso é uma verdadeira falácia, pois o tributo é cobrado de forma indireta. A esse respeito, pergunta-se: se são pessoas pobres, por que delas são retirados muitas vezes 30%, 40% de tributação sobre cima do consumo? Logo, o verdadeiro motivo não é a situação econômica dos Municípios que limita a cobrança de tributos como o IPTU, o ISS ou o ITBI. E sim o interesse em manter baixa a cidadania e facilmente ser capturada a administração pública por grupos políticos ou prefeitos cujo objetivo não é o bem da cidade e sim poder se locupletar e aumentar o seu patrimônio.

compensado pelo crescimento industrial resultante daquele incentivo. Em razão disso, as pequenas cidades, especialmente as da região Nordeste, são prejudicadas em benefício das grandes cidades industrializadas. Forma-se, então, um desenho semelhante aos dos países subdesenvolvidos, quando transferem seus recursos para os países ricos.

No Brasil a situação é semelhante. As regiões Norte-Nordeste ficam reféns das regiões mais ricas. Caso mantenha o modelo atual, o país não atingirá um estágio de desenvolvimento linear e sustentável. Seu sistema de repartição de receitas tributárias inviabiliza o desejável equilíbrio das contas públicas das pequenas cidades nordestinas. Suas receitas são, muitas vezes, reduzidas por decisões adotadas no âmbito do governo federal. Enquanto isso, os grandes centros urbanos continuam crescendo e até se desenvolvendo, embora também possuam bolsões de miséria. Essa situação de pobreza é provocada pelo modelo de tributação que retira das classes mais necessitadas um percentual relativamente maior de tributos do que das classes mais ricas, conforme demonstrado neste trabalho.

Trata-se de um modelo que mantém o desequilíbrio de contas públicas, a ausência de cidadania tributária e a falta de consciência política nesses rincões espalhados pelo Brasil. A base, por exemplo, do FPM não poderia ser constituída de parte do IPI. O FPM deveria ser composto de uma receita estável e não de um sistema que é regido pela extrafiscalidade. Assim, constantemente, a alíquota é elevada ou reduzida para enfrentar as crises econômicas ou para atender interesses de grupos políticos que atuam junto ao chefe do Poder Executivo ou no Congresso Nacional, pressionando para a desoneração tributária.

Além da necessidade de melhorar o processo de cobrança dos tributos de sua competência, os Municípios devem deixar de depender da flutuação do IPI. O FPM deve transformar-se em uma receita constante, ficando o IPI como uma receita adicional a ser transferida para os Municípios, não podendo ser vinculada ao pagamento da folha de salário. Essa transferência deveria ser vinculada à formação do fundo previdenciário municipal ou de investimentos. Ficaria, assim, desatrelada de qualquer vinculação de aplicação ou base de cálculo referencial de despesas correntes, como salários ou transferências para a câmara de vereadores.

Seria viável o equilíbrio econômico-financeiro dos pequenos Municípios, se tributos como o ISS, cobrado sobre a atividade de administração de cartão de crédito fossem distribuídos por todos. No entanto, as forças políticas interferiram na definição da competência de

arrecadação desse tributo, desta feita, com a anuência do Supremo Tribunal Federal.¹⁸⁴ Em resumo, a estrutura de custeio do Estado brasileiro é burocrática, não permitindo um sistema racional de repartição das receitas tributárias. O resultado é que os entes federados mais pobres permanecem reféns de um modelo que concentra os tributos no governo federal.

¹⁸⁴ STF. Ação direta de inconstitucionalidade: ADI 5.835 MC/DF. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. DJ nº 63 04/04/2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5835Liminar.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

4 MAPEAMENTO CONSTITUCIONAL DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O Brasil inscreveu, em sua Carta Magna, várias normas e princípios direcionados ao modelo de política tributária, indicando também a forma como nortearia a sociedade brasileira, a partir de 1988. Apesar da construção desse modelo, o legislador constituinte tinha consciência da condição de país subdesenvolvido. O objetivo era provê-lo de um novo sistema que propiciasse uma proposta desenvolvimentista. O projeto, contudo, foi frustrado, visto que vários segmentos econômicos continuam atrofiados, contribuindo para a permanência das desigualdades regionais e sociais. Nas regiões Norte-Nordeste, a pobreza é gritante. Até nas cidades mais desenvolvidas, milhares de pessoas vivem em condições subumanas, confirmando o estágio de subdesenvolvimento brasileiro.

Deve-se ressaltar, entretanto, que a situação de subdesenvolvimento do país não decorre de uma omissão do constituinte de 1988. Pelo contrário, a Constituição brasileira, em diversos dispositivos, foi direcionada ao desenvolvimento nacional. É possível perceber este fato no art. 3º da Carta Magna, onde se destaca o desenvolvimento nacional como um dos objetivos da República Federativa do Brasil. Fazendo-se uma interpretação sistêmica e do mapeamento dos princípios constitucionais, pode-se depreender que, conceitualmente¹⁸⁵, a política tributária brasileira é direcionada ao desenvolvimento bem como à redução das desigualdades sociais e regionais. No entanto, esse preceito constitucional deve estar associado a políticas que objetivem uma reorganização da sociedade. Somente assim, pode-se assegurar a melhoria na qualidade de vida da população e uma mais justa distribuição dos resultados gerados pela economia do país.

Os obstáculos ao desenvolvimento, portanto, não estão na Carta Política, mas sim no conjunto normativo infraconstitucional e na ausência de políticas públicas. Essa omissão dos poderes Legislativo e Executivo compromete a essência do Estado brasileiro, consagrada nos valores fundamentais insculpidos em sua Lei Fundamental. É fácil perceber que o atual sistema de arrecadação de tributos é irracional e ilegítimo.¹⁸⁶ Neste contexto fica evidente a necessidade de ser recorrentemente reformado. O problema é que essas reformas não observaram certos requisitos de sustentabilidade, revelando-se apenas como falácias na busca de um novo sistema.

¹⁸⁵ Conceitualmente, porque, em termos de efetivação, as políticas governamentais não têm sido direcionadas ao desenvolvimento socioeconômico.

¹⁸⁶ Ilegítimo, no sentido de que o legislador ordinário não dá conhecimento à população da sua carga tributária, para que ela realmente possa se manifestar quanto ao seu conteúdo. A complexidade do sistema não dá oportunidade ao contribuinte para questionar a desproporcionalidade do pagamento de tributos.

As reformas ocorridas no Brasil, com o objetivo de adotar-se uma nova sistemática de tributação, não foram eficazes, porquanto nunca enfrentaram os verdadeiros gargalos. Representaram, na verdade, ações teatrais¹⁸⁷, resultando por manter os privilégios de um sistema tributário regressivo.¹⁸⁸ A definição do ñdever-serò, em termos de política tributária, é facilmente identificada na Constituição Federal de 1988. Porém, é necessário analisar não só aquilo que está prescrito, mas também a efetivação dos objetivos fundamentais colocados na Carta Magna. Na avaliação da estrutura real do sistema de arrecadação, é imprescindível fazer-se a confrontação com os requisitos de sustentabilidade de um sistema tributário.

4.1 OBJETIVOS FUNDAMENTAIS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Brasil, por ser um país plural e heterogêneo, configura-se como um Estado bastante desigual. Essa desigualdade é perceptível em quase todas as suas formas: racial, de gênero, regional, econômica e social. Inobstante o estágio já alcançado por uma parte da sociedade, em termos de melhores condições de vida, consideráveis segmentos continuam sendo vítimas dessa desigualdade, corolário da limitação no campo do desenvolvimento nacional. Nesse cenário se insere o art. 3º da Constituição Federal, que dispõe acerca dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil¹⁸⁹. Apesar de todos os objetivos proclamados na Carta Magna,

¹⁸⁷ Embora pareça uma expressão carregada de opinião pessoal, em verdade, trata-se de uma avaliação de Rui Barbosa quando das primeiras construções constitucionais. Em um pronunciamento afirmou: ñAs falas dos políticos no Parlamento visam tão somente a agradar ouvidos dos eleitores e não ao atendimento real dos interesses públicosò (Anais do Congresso Nacional).

¹⁸⁸ O Congresso Nacional, sempre que promove reformas tributárias, nunca discute propostas que efetivamente simplifiquem o sistema e que deem transparência. No desenvolvimento deste trabalho, demonstrar-se-á que todas as reformas tributárias ocorridas no Brasil, recorrentemente, possuem os mesmos problemas e gargalos. Privilégios são mantidos em prol dos interesses dos grandes grupos econômicos nacionais e internacionais. Vários exemplos concretos levam a esta conclusão, entre os quais o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSqn) cobrado sobre a administração de cartões de crédito. As receitas desse imposto poderiam levar recursos aos diversos municípios pobres do Brasil. Porém, isso não aconteceu porque o interesse era concentrá-lo em um único município que cobrasse alíquotas mais baixas, preterindo o resto do país. Tal medida foi alterada por lei, mesmo assim, alegando-se questões burocráticas. Em razão dessas distorções, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a aplicação da referida lei. (Lei Complementar nº 157, de 2016). A Revista Consultor Jurídico publicou uma matéria com o seguinte título: ñAlexandre de Moraes suspende mudanças no local de cobrança de ISSò. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-24/alexandre-moraes-suspende-mudancas-cobranca-iss>> Acesso em: 08 de agosto de 2018.

¹⁸⁹ Dispõe o art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I ñ construir uma sociedade livre, justa e solidária; II ñ garantir o desenvolvimento nacional; III ñ erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV ñ promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Vide: BRASIL. **Constituição da**

o presente trabalho compreende que a redução das desigualdades sociais e regionais pode ser atingida, desde que o desenvolvimento nacional seja conduzido com base em uma tributação mais justa. O desenvolvimento do Estado foi proclamado na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento promulgada pela Organização das Nações Unidas - ONU.¹⁹⁰

O constituinte de 1988 demonstrou claramente seu compromisso com o desenvolvimento, estabelecendo, como um dos objetivos da República brasileira, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O desenvolvimento previsto em seu texto assume um sentido pleno, e não apenas de crescimento econômico. Mas, para que esse objetivo seja realmente atingido, é necessária a redução das desigualdades sociais e regionais.¹⁹¹ Nesse contexto, convém observar que os incisos do art. 3º devem ser interpretados de forma conjunta, caracterizando-se como demandas legítimas da sociedade brasileira. É importante a percepção de que essas demandas estão relacionadas à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, vinculada à garantia do desenvolvimento e à erradicação da pobreza. Todavia, como se sabe, a realidade brasileira é outra. Os princípios e objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal ainda não lograram a devida concretização¹⁹². Tentando justificar o não implemento desses objetivos, alguns autores alegam tratar-se de normas programáticas. É nesse sentido que se torna imprescindível a discussão a respeito do efetivo desenvolvimento nacional e da redução das

República Federativa do Brasil - 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 02 mai. 2018.

¹⁹⁰ Em 1981, a Comissão de Direitos Humanos achou por bem propor ao Conselho Econômico e Social da ONU a criação de um grupo de trabalho para analisar o tema. Ao cabo de quatro anos, foi elaborado o relatório final. A Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento foi aprovada pela Resolução 41/33, de 04 de dezembro de 1980. Conforme: BALERA, Wagner. **Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento anotada**. Curitiba: Juruá, 2015, p. 20.

¹⁹¹ CASTRO, Matheus Felipe; MEZARROBA, Orides. **História ideológica e econômica das constituições brasileiras**. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

¹⁹² A constituição de uma nação representa toda uma simbologia de direitos que devem ser concretizados. Nesse aspecto, afirma Marcelo Neves: "A análise no sentido de que a institucionalização simbólica implica mudança do texto constitucional sem correspondente alteração das estruturas reais subjacentes, servindo mesmo como mecanismo construtivo de ilusões, pode conduzir a interpretações simplistas de que seriam totalmente vãs as tentativas de transformações sociais intermediadas por mutações do documento constitucional. Entretanto, a função hipertroficamente simbólica do texto constitucional não se refere apenas à retórica legitimadora da elite dirigente. Também no discurso político dos críticos do sistema de dominação, a invocação aos valores proclamados no texto constitucional desempenha relevante papel simbólico. Por exemplo, a retórica político-social dos direitos humanos, paradoxalmente, é tanto mais intensa quanto menor o grau de concretização normativa do texto constitucional." NEVES, Marcelo. **Constitucionalização simbólica e desconstitucionalização fática: mudança simbólica da Constituição e permanência das estruturas reais de poder**. **Revista de informação legislativa**, v. 33, n. 132, out./dez., 1996, p. 327.

desigualdades sociais e regionais. A implementação desses dois objetivos passa pela tributação de natureza extrafiscal, mesmo nas situações rotuladas pelo Estado como tributação fiscal.¹⁹³

Os princípios constitucionais devem ser considerados como normas de eficácia imediata ou autoaplicáveis de modo que o Estado tenha condições de criar garantias para sua implementação. A doutrina defende uma eficácia normativa da constituição, inspirada em Konrad Hesse.¹⁹⁴ J. J. Canotilho¹⁹⁵ trouxe a ideia de que a constituição caracteriza-se como dirigente. Para tanto, as normas devem ser constituídas apontando para os objetivos que se pretende atingir. As emendas constitucionais recentes, que limitaram os investimentos, não foram direcionadas nesse sentido. Muito menos a legislação infraconstitucional, que tem sido editada seguindo um caminho oposto. Impõe-se, portanto, que a construção legislativa posterior ao advento da Constituição de 1988 observe a orientação desenvolvimentista, buscando a redução de desigualdades. Isso deve acontecer, especialmente, com a legislação referente à tributação que, nos últimos anos, adotou um direcionamento para o aumento da regressividade em todos os seus tributos e nas suas sistemáticas de cobrança. Citam-se, como exemplos, o imposto de renda que, durante anos, congelou a tabela de isenção e o ICMS cobrado a partir da substituição tributária.

As normas estabelecidas na Carta Magna não se limitaram apenas aos objetivos mencionados. Além desses, há diversas referências ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades como questões substanciais para o fortalecimento da nação. Nesse estudo analítico sobre os dispositivos constitucionais, deve-se observar o art. 21, em consonância com o art. 24 da Constituição Federal de 1988. O primeiro afirma ser da competência da União a elaboração e a execução de planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Por sua vez, o art. 24 ressalta ser da competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar sobre educação, cultura, ensino, desporto, ciência,

¹⁹³ Existe uma classificação que divide os tributos em fiscais e extrafiscais. A fiscalidade visaria a arrecadar, enquanto a extrafiscalidade seria a tributação com o intuito de regular ações. Quando se cobra um tributo de um segmento econômico com o objetivo de proporcionar receitas para o Estado, inevitavelmente, aquele tributo sempre produzirá efeitos regulatórios na economia ou até mesmo na ação psicológica dos seres humanos. No presente trabalho, pretende-se demonstrar que o Brasil tornou-se um país eminentemente agrícola. Isso ocorre não só em razão das opções políticas, mas também de toda a burocracia e do peso da carga tributária. Isso fez com que o Brasil, embora com características parecidas com as dos Estados Unidos, possua um PIB equivalente a um décimo daquele país. A tributação sobre o produto industrializado, no Brasil, é muito superior à existente nos Estados Unidos da América. É preciso, então, questionar se aquele país, em relação ao Brasil, somente se desenvolveu em virtude do modelo de colonização ou também e principalmente por conta da distribuição do peso da carga tributária e da burocracia reduzida no cumprimento das obrigações fiscais acessórias.

¹⁹⁴ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

¹⁹⁵ CANOTILHO, J. J. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação. A partir da leitura dos dois dispositivos, observa-se que a ideia de desenvolvimento é bastante abrangente, tendo em vista que o texto constitucional não dispõe, de forma tangível e concreta, acerca de tal desenvolvimento. É preciso, pois, entender a dimensão de desenvolvimento dentro de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico pátrio. Nesse sentido, ele interage com o ordenamento jurídico internacional da atualidade.

Conforme destaca Emerson Emery¹⁹⁶, o conceito de desenvolvimento não está desvinculado da ideia de desenvolvimento social. É, portanto, bastante improvável que um Estado desenvolvido não seja, por consequência, também um Estado de direito. Seguindo essa linha, depreende-se que a eficácia dos direitos fundamentais é condição indispensável para a existência de um Estado de direito minimamente desenvolvido. Após a promulgação da citada declaração da ONU e a divulgação do primeiro relatório do PNUD, a noção de desenvolvimento alterou-se no contexto econômico. O conceito de desenvolvimento já era entendido como um processo complexo. A grande dificuldade estava em como medi-lo com praticidade, considerando outras variáveis, além da renda *per capita*. Com essa preocupação, Mahbud ul Haq¹⁹⁷ adotou, para o primeiro relatório do PNUD, um indicador sintético capaz de fornecer uma espécie de odômetro do desenvolvimento. Embora fosse um indicador precário, era melhor do que o indicador do PIB, até então existente. Buscou, então, um indicador que não fosse tão omissivo em relação aos aspectos sociais da vida humana quanto o do PIB. Assim, foi criado o índice de desenvolvimento humano - IDH como um indicador mais completo, passando a tomar por base dados educacionais, a expectativa de vida ao nascer e o PIB *per capita*.¹⁹⁸

Yves Lacoste apresentou as características dos países que não poderiam ser considerados desenvolvidos. Para ele, existem alguns critérios que devem ser usados para se aferir se um Estado é desenvolvido ou não. Tais parâmetros foram fortemente difundidos na Europa, após a

¹⁹⁶ EMERY, Emerson Baldotto. **Desenvolvimento sustentável**: princípio da eficiência em procedimentos licitatórios. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

¹⁹⁷ Phd. pela *Yale University*. Estudou economia na *Punjab University* e bacharelou-se na *Cambridge University*. Desenvolveu o cálculo do índice de desenvolvimento humano, quando era conselheiro especial da *Uninated Nations Development Programme*. Trabalhou como diretor de políticas no Banco Mundial e foi economista chefe do Paquistão nos anos de 1960. No período de 1985 a 1988, foi Ministro das Finanças naquele país. Vide: SEN, Amartya; DALYELL, Tam. **Obituary: Mahbubul Haq**. *Independent*, 3 aug. 1998. Disponível em: <<https://www.independent.co.uk/arts-entertainment/obituary-mahbub-ul-haq-1169323.html>>. Acesso em: 04 de jun. de 2018.

¹⁹⁸ EMERY, Emerson Baldotto. **Desenvolvimento sustentável**: princípio da eficiência em procedimentos licitatórios. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 36-37.

Segunda Guerra Mundial. Depois, passaram a ser largamente utilizados por vários organismos governamentais e não-governamentais em seus relatórios. Em trabalho publicado em 1963 e divulgado em 1965, intitulado *ñLes caractères constitutifs du sous-développementò*, Yves Lacoste indicou os seguintes fatores indicadores de subdesenvolvimento: insuficiência alimentar; agricultura frágil e dependente de insumos estrangeiros; renda nacional baixa; precária qualidade de vida de parte da população; reduzida e dependente industrialização; baixo consumo de energia concentrado em grandes cidades; subordinação econômica ao capital estrangeiro; setor comercial hipertrofiado; estruturas sociais conservadoras; fraco desenvolvimento da classe média; baixo índice da integração nacional; baixo nível educacional; alta taxa de natalidade; precário saneamento básico; ausência de consciência política.¹⁹⁹

Nas duas décadas antecedentes a 1960 as pessoas não tinham a exata consciência da diferença entre crescimento e desenvolvimento. O avanço mais importante para o desenvolvimento ocorreu com a conscientização a respeito de sua forma de operacionalização. Essa nova consciência possibilitou, por exemplo, que o Japão saísse de uma situação crítica que vinha perdurando há muitos anos, passando a ser, em 2018, um dos países mais desenvolvidos. Essa conscientização dos habitantes dos países subdesenvolvidos sobre sua situação é o passo mais importante para o desenvolvimento. O Brasil ainda não acordou, sobretudo, em relação à sua estrutura legislativa limitadora da condução aos caminhos do desenvolvimento. A Europa construiu essa consciência a partir das guerras, das notícias veiculadas pela imprensa e de suas ilustrações publicitárias, além do conteúdo apresentado no cinema e nas emissoras de rádio. Contribuiu também para a formação dessa consciência o encurtamento das distâncias proporcionado pelos meios de transportes mais rápidos que deram grande mobilidade aos seus habitantes, possibilitando-lhes conhecer as diversas culturas.

Com as manifestações de riqueza dos países desenvolvidos, tornou-se perceptível a diferença entre o que separa países subdesenvolvidos de países desenvolvidos. Contudo, essa consciência não existe em muitos países, devido a causas mais profundas no contexto interno. No Brasil, o controle dos vários sistemas pelas elites contribuiu para que grande parte da população

¹⁹⁹ LACOSTE, Yves. **Les pays sous-développés**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963, p. 7-31. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/contemporains/lacoste_yves/caracteres_sous_developpement/sous_devel.html> Acesso em: 23 mai. 2018.

permanecesse alienada quanto aos verdadeiros problemas limitadores do desenvolvimento.²⁰⁰ Porém, novas estruturas sociais e novas formas de pensamento relacionadas à visão crítica de uma economia globalizada tendem a trazer novos indicativos para a reorganização social voltada para o desenvolvimento. O país, contudo, necessita de uma direção política desenvolvimentista. Caso continue a adotar uma posição apenas monetarista, haverá crescimento com subemprego, em uma aparente riqueza, sem real melhoria da qualidade de vida das populações mais necessitadas.²⁰¹

Quando a miséria passar a ser observada de um ponto de vista diferente, o país poderá ser conduzido para a verdadeira mudança no caminho do desenvolvimento. Os indivíduos passarão a comparar suas vidas com as de trabalhadores de outros lugares. Observando-se o passado e o presente das diversas cidades, a dimensão da pobreza passa a ser percebida a partir da análise das características e das condições que propiciaram o desenvolvimento. As comparações entre riqueza e privações têm provocado "o grande despertar"²⁰² dos países subdesenvolvidos, que passaram a compreender a importância do capital no processo desenvolvimentista. Nos países em que os governantes e a sociedade possuem a plena consciência do subdesenvolvimento, há o concreto desejo pelo desenvolvimento. É, portanto, fundamental a compreensão do conceito de

²⁰⁰ Para Lacoste, os habitantes de determinado país devem ter consciência dos seus problemas, para atingirem o desenvolvimento. Caso contrário será muito difícil. A Europa construiu parte de sua consciência com as guerras e com as rupturas dos regimes governamentais. LACOSTE, Yves. **Les pays sous-développés**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963, p. 29-30. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/contemporains/lacoste_yves/caracteres_sous_developpement/sous_devel.html> Acesso em: 23 mai. 2018.

²⁰¹ Melina Girardi Fachin considera a questão do desenvolvimento como um direito humano. Nessa acepção, surge uma nova dimensão do conceito do desenvolvimento de uma nação. Em seu livro *Direitos humanos e desenvolvimento*, no capítulo primeiro, apresenta a exata mensuração do sentido atual de desenvolvimento introduzido na Constituição Federal de 1988: "É certo que a ideia de desenvolvimento não aponta para uma única acepção dado que, com a passagem histórica, agregaram-se diferentes conceitos, interesses e dimensões que formam o cenário complexo que circunda a temática na atualidade. Os juízos sobre o desenvolvimento transmutaram inclusive em sua relação com os direitos humanos e com o fluir do tempo. O desenvolvimento é significativo, cujo significado atende a padrões complexos e multidimensionais, em termos de conteúdo, dimensões e titularidade, consoante esta parte do trabalho pretende demonstrar. O termo desenvolvimento é um conceito antigo, mas que assumiu novo significado no contexto internacional. Antes entendido como puramente econômico, ganha hoje outras conotações, pressupondo uma aproximação integrada (econômica e social) e uma ação global. Até final da década de 1960 e início da década de 1970, o direito ao desenvolvimento era questão que atendia a interesses puramente econômicos. As discussões vinculadas ao desenvolvimento espargiam razões de Estado e mercado, não tendo os sujeitos qualquer papel a desempenhar nesta seara. Dentro dessa ótica economicista, os padrões de crescimento econômico pouco respondem às demandas de desenvolvimento, pois se desvia o foco das necessidades humanas para as necessidades econômicas e de investimentos do mercado. É certo que o crescimento é indispensável ao desenvolvimento, mas de modo algum este último se reduz àquele." FACHIN, Melina Girardi. **Direitos humanos e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Renovar, 2015, p. 166-167.

²⁰² Vale salientar que o Brasil ainda não experimentou esse grande despertar envolvendo a compreensão sociopolítica e econômica dos motivos que provocaram as crises cíclicas brasileiras.

países subdesenvolvidos, bem como ter consciência de que o país está nessa situação, havendo um julgamento implícito de valor exercido pela sociedade. Somente dessa forma, é possível ter-se a exata percepção de que o desenvolvimento desses países é insuficiente, por não propiciar um conjunto de melhorias²⁰³.

No Brasil, o legislador constituinte de 1988 teve essa percepção, daí porque insculpiu na Carta Magna um projeto de desenvolvimento.²⁰⁴ Essa aspiração pelo desenvolvimento, como condição para elevar o padrão de vida das massas, é um marco histórico. Ao inscrever um projeto desenvolvimentista na Carta Constitucional, o legislador contribuinte fê-lo a partir da percepção política da sociedade da época. Esta tinha ciência da situação de desenvolvimento do país e alimentava o desejo de empreender um modelo que propiciasse diretrizes desenvolvimentistas. No entanto, as propostas foram falhas, considerando-se que houve insucesso no desenvolvimento de vários setores da economia e de muitas regiões do país. Atualmente, o retrato das condições de vida da população nos grandes centros urbanos e, até mesmo no campo, é a melhor demonstração do subdesenvolvimento brasileiro.

Não se pode perder de vista que o desenvolvimento nacional, sendo um dos objetivos da República (art. 3º, III, da Carta Magna), não ocorrerá de forma isolada. Somente será possível em consonância com a construção de uma sociedade cuja pobreza tenha sido erradicada. Impõe-se

²⁰³ *Depuis quelques décades, le sous-développement compte un élément constitutif nouveau, peut-être l'un des plus importants: la prise de conscience par les populations des pays sous-développés des réalités de leur situation. La relative passivité qui les a longtemps caractérisés a cédé la place à un bouleversement psychologique considérable: la découverte du caractère anormal et monstrueux de leur misère par rapport au reste du monde moderne. Cette prise de conscience procède évidemment des conséquences de la guerre, de la diffusion des nouvelles, de la presse et de ses illustrations publicitaires, du cinéma, de la radio, du déplacement des hommes. Si les manifestations de la richesse des pays développés sont devenues plus visibles, l'écart qui sépare ceux-ci des pays sous-développés est devenu formidable et il ne cesse de s'accroître. Cette prise de conscience tient aussi à des causes plus profondes, à l'évolution interne des pays sous-développés. Sous l'influence de la vie "moderne", les structures sociales traditionnelles et les formes de pensée qui leur sont liées tendent à se désagréger. Dès lors, la misère est considérée d'un point de vue différent de celui d'autrefois. Les hommes la comparent à ce qu'ils ont vu ailleurs, à ce qu'ils ont appris; d'autre part, ses aspects ne sont plus les mêmes que par le passé: Dans les villes, et aussi dans les campagnes, le visage de la pauvreté prend des traits inaccoutumés qui la rendent plus perceptible. Ces changements, les comparaisons qu'impose la juxtaposition de plus en plus fréquente de la richesse et du dénuement ont provoqué "le grand réveil" (G. Myrdal) des pays sous-développés. Cet événement est d'une capitale importance, car il s'accompagne du désir puis de la volonté de changement et de développement. Cette aspiration au développement conçue comme un programme politique en vue d'élever le niveau de vie des masses, est un facteur historique entièrement nouveau" (G. Myrdal). C'est de ce phénomène qu'est résulté l'apparition récente du concept de "pays sous-développés", qui repose au fond sur un jugement de valeur implicite et sur le postulat que le développement de ces pays est insuffisant et désirable. LACOSTE, Yves. **Les pays sous-développés**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963, p. 29-30. Disponível em: < http://classiques.uqac.ca/contemporains/lacoste_yves/caracteres_sous_developpement/sous_devel.html > Acesso em: 23 mai. 2018.*

²⁰⁴ O projeto da Constituição Federal brasileira findou por não resultar em efetivo desenvolvimento, constituindo-se apenas em um ideal sem conteúdo de efetivação normativa infraconstitucional.

também como condição a redução substancial das desigualdades sociais e regionais, com a promoção do bem de todos. No panorama internacional, é indispensável a cooperação entre os povos como forma de obter-se o progresso da humanidade. Além disso, seguindo a orientação constitucional, a ordem econômica tem por finalidade assegurar uma existência digna a todos, pautada pela justiça social. A partir desses pressupostos, o desenvolvimento não se reduzirá ao mero crescimento econômico. Pelo contrário, existe a necessidade de se levarem em consideração, nesse conceito de desenvolvimento, os elementos de caráter econômico, social, ambiental e até universal.²⁰⁵

Associando a redução das desigualdades regionais à ideia de desenvolvimento, o art. 43 da Constituição Federal dispõe que, para efeitos administrativos, a União poderá articular ações em um mesmo complexo geoeconômico e social, com o propósito de reduzir as desigualdades regionais. O citado dispositivo está em consonância com o art. 192, que prescreve: "O sistema financeiro nacional, estruturado de modo a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram". No entanto, o sistema financeiro brasileiro não vem propiciando o desenvolvimento, contrariando, portanto, o disposto no artigo transcrito. Isso é perceptível, observando-se que as taxas de juros são bastante elevadas, estimulando, sobretudo, o mercado especulativo.

O art. 170 da Constituição Federal destaca os valores buscados pela ordem econômica, consagrando, na verdade, princípios jurídicos. Há, também, outros artigos que exigem a preocupação do Estado com o bem-estar econômico e social, sobretudo quando são expostos os objetivos constitucionais, dentre os quais se destaca o desenvolvimento econômico. Depreende-se da leitura dos citados dispositivos que a busca pelo desenvolvimento econômico relaciona-se a uma efetiva mudança na situação atual da economia nacional. O desenvolvimento deve ser entendido, portanto, como um estado de equilíbrio na produção, distribuição e consumo de riquezas. Dessa forma, nenhum Estado poderá ser considerado desenvolvido se possuir uma estrutura social caracterizada por vertentes simultâneas de riqueza e pobreza.²⁰⁶

²⁰⁵ EMERY, Emerson Baldotto. **Desenvolvimento sustentável**: princípio da eficiência em procedimentos licitatórios. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 61.

²⁰⁶ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. 2006. 180 f.

A Carta Constitucional de 1988, ao estabelecer como objetivos da República o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades, valorou um conjunto de preceitos fundamentais a guiar a construção do sistema tributário. Para tanto, baseado em elementos históricos e culturais da sociedade brasileira, o constituinte de 1988 impôs algumas limitações ao poder de tributar, consistentes neste trabalho como princípios.

4.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O DESENVOLVIMENTO NACIONAL

Os princípios constitucionais podem ser compreendidos como um axioma que plasma o valor da justiça imperante em uma sociedade. Sobre eles se edificam as instituições do direito que, no decorrer da história, passam a ser o conteúdo essencial das normas jurídicas do Estado. Um princípio constitucional é o fundamento de uma garantia estampada na constituição. No Brasil, o Estado democrático de direito pauta-se pelo pleno respeito aos direitos fundamentais consolidados na Constituição Federal, como também no direito constitucional internacional, que inclui o direito tributário externo²⁰⁷.

Para compreender a finalidade da gestão tributária feita pelo Estado, deve-se observar o cerne dos princípios constitucionais tributários insculpidos na Constituição Federal de 1988. Tais princípios devem ser respeitados, sobretudo, pelos entes políticos, conforme o pacto federativo nacional. Esse pacto entre as unidades federadas foi firmado em 1891, com a promulgação da primeira Constituição republicana, fazendo nascer a República dos Estados Unidos do Brasil. O nome foi alterado pela Constituição Federal de 1967²⁰⁸, assumindo a denominação de República Federativa do Brasil, a qual foi mantida pela Constituição de 1988. Sem dúvida, os princípios constitucionais tributários constituem o alicerce nos quais se apoiam os pilares que sustentam o ordenamento jurídico tributário. Esses princípios podem gerar regras denegatórias de competência, como as imunidades. Podem também orientar a criação de normas inerentes à

Dissertação (Mestrado em de Direito Político e Econômico). Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2006.

²⁰⁷ INFANTE, Vidal Sunci6n. **Limites ao poder de tributar no marco da Constitui66o brasileira de 1988**. Curitiba: CRV, 2017, p. 94.

²⁰⁸ Proclamava o *caput* do art. 1º da Constitui66o Federal de 1967: ãO Brasil é uma Rep6blica Federativa, constituída sob o regime representativo, pela uni66o indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territ6rios. BRASIL. **Constitui66o da Rep6blica Federativa do Brasil - 1967**. Promulgada em 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

capacidade tributária, como as que dotam os entes estatais do poder de instituir e cobrar tributos. Podem, além disso, nortear isenções e não-incidências, no âmbito da legislação infraconstitucional. A Constituição brasileira de 1988 estabelece várias limitações ao poder de tributar. Convém salientar, contudo, que o direito tributário é dinâmico, sujeitando-se às limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. Em se tratando de modelo organizacional, o sistema tributário brasileiro caracteriza-se como aberto, no qual a hermenêutica dá novas interpretações, propiciando a evolução do Estado como metassistema.²⁰⁹

Os direitos fundamentais têm uma base política, visto que foram assegurados, no transcorrer do tempo, como resultado de lutas, revoluções e outros acontecimentos que provocaram a ruptura de determinada ordem social. Sendo fonte genuína²¹⁰ de receita para o Estado, se arrecadados e administrados efetivamente, os tributos podem contribuir para a efetivação dos direitos fundamentais, consolidando o Estado democrático de direito. A sociedade brasileira vive em um período de incertezas²¹¹, quanto ao manejo da carga tributária arrecadada pelos entes que integram a República Federativa do Brasil (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É perceptível a insatisfação diante dos serviços públicos prestados, destacando-se os seguintes aspectos: falta de segurança, educação básica insuficiente, saúde pública precária e escassez acentuada de moradia. A precariedade na oferta desses quatro direitos sociais já é suficiente para demonstrar que os direitos fundamentais da pessoa humana não estão sendo concretizados satisfatoriamente.

A carga tributária brasileira é muito elevada para os padrões do mundo emergente. Acentua-se com mais gravidade a percepção de que tal carga é mal distribuída, tanto em relação a quem arca com o seu peso como no que diz respeito à sua aplicação entre as regiões do Brasil. Desse modo, os recursos ficam, preponderantemente, com os Estados e Municípios que já possuem certo grau de crescimento econômico. Os recursos administrados pela União são a

²⁰⁹ INFANTE, Vidal Sunción. **Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988**. Curitiba: CRV, 2017, p. 107-108.

²¹⁰ Quanto à origem, as receitas dividem-se em originárias e derivadas. As receitas derivadas são tributárias e não-tributárias. Considerando esses tipos de receitas, aquelas que preponderantemente sustentam o Estado são as derivadas. Quando o texto se refere à fonte genuína, está trazendo a informação considerando, em regra, a maior fonte de receita do Estado contemporâneo.

²¹¹ A sociedade brasileira, desde a época do Império, possui uma moeda que já se modificou várias vezes, assumindo diversos nomes e perdendo o seu valor real. O Brasil viveu ciclos de estabilidade e instabilidade econômica. Esse fato faz do país, em uma avaliação internacional, um Estado carregado por incertezas de longo prazo. Dessa forma, pode-se afirmar que a sociedade brasileira possui uma realidade constantemente incerta.

principal fonte de receita.²¹² Vale salientar que os recursos da União, distribuídos voluntariamente com base em emendas constitucionais, são carreados para os Estados e Municípios de origem, proporcionalmente ao maior número de deputados eleitos em suas respectivas regiões. Assim, Estados e Municípios tornam-se mais ricos ainda, em uma franca desigualdade socioeconômica.²¹³

Vidal Infante²¹⁴, fazendo uma referência a Rui Barbosa, destaca que, embora alguns doutrinadores não deem importância à questão dos princípios, estes são de substancial relevância. É que os interesses materiais da nação movem-se em torno dos princípios ou são emoldurados por eles. Não basta conhecer os princípios constitucionais presentes nos diversos ramos do direito ou, mais precisamente, no ordenamento jurídico do Estado. É necessário também saber precisamente para que eles servem e como se aplicam, no caso concreto. Por isso mesmo, o jurista deve compreender qual a função dos princípios, de modo que possam ser aplicados corretamente, sob a égide do Estado democrático de direito. Em razão disso, não se deve negligenciar a importância dos princípios.²¹⁵

O legislador constituinte de 1988 limitou a capacidade de tributar dos entes federados, ao estabelecer os princípios e as imunidades. No âmbito do sistema constitucional tributário, são observados princípios explícitos e implícitos. Os primeiros são os princípios da legalidade (art. 150, I), da igualdade (art. 150, II), da irretroatividade (art. 150, III, *a*), da anterioridade (art. 150, III, *b*), da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*), da vedação ao confisco (art. 150, IV), da vedação à limitação de tráfego (art. 150, V), das imunidades constitucionais (art. 150, VI, *caput*), da imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*), da imunidade dos templos (art. 150, VI, *b*), da imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais, instituições de educação e assistência social (art. 150, VI, *c*), da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, *d*), da uniformidade e incentivos fiscais (art. 151, I), da generalidade, universalidade e progressividade do imposto de renda (art. 153, § 2º, I), da seletividade e da não-

²¹² INFANTE, Vidal Sunció. **Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988**. Curitiba: CRV, 2017, p. 140.

²¹³ No sistema de repartição das receitas tributárias resultantes do encaminhamento de emendas parlamentares para os entes federados, aqueles mais ricos e mais populosos obtêm maiores benefícios, construindo, assim, um círculo vicioso de manutenção da desigualdade regional e social.

²¹⁴ INFANTE, Vidal Sunció. **Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988**. Curitiba: CRV, 2017.

²¹⁵ INFANTE, Vidal Sunció. **Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988**. Curitiba: CRV, 2017, p. 144.

cumulatividade do IPI (art. 153, § 3º, I e II), da não-cumulatividade e seletividade do ICMS (art. 155, § 2º, I e III). São implícitos, dentre outros, os princípios da segurança jurídica do contribuinte, da justiça tributária, da tipicidade, da vinculabilidade da tributação e do federalismo fiscal.²¹⁶

Os princípios constitucionais, caracterizados como um conjunto de limitações ao poder de tributar, guiam todo o sistema tributário. Dão, portanto, a necessária orientação de como deve ser construído o sistema tributário nacional, não permitindo excessos decorrentes do poder de tributação. Nessa orientação, destaca-se o princípio do federalismo fiscal. Ele deve ser compreendido a partir da ideia de que, para a construção do sistema tributário brasileiro, deve-se observar a existência das três esferas autônomas de governo: União, Estados e Municípios²¹⁷. Assim, quando se trata de desenvolver a política tributária brasileira, a Carta Magna orienta a sistemática a ser adotada. Alguns desses princípios serão analisados nos tópicos a seguir.

4.2.1 Princípio do federalismo fiscal

A Carta Magna estabeleceu um modelo de federalismo composto por quatro entes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, firmando como fundamento sua autonomia política, administrativa e financeira. De acordo com Fabrício Oliveira e Rosa Chieza,²¹⁸ o princípio do federalismo expressa-se como uma maneira de organização política de um território heterogêneo e diverso. Ao adotar esse modelo, o constituinte de 1988 buscou ordenar, garantir e preservar as diferenças entre os entes federados. Desse modo, o princípio do federalismo relaciona-se diretamente com a manutenção do equilíbrio nacional. Sua existência é garantida, sobretudo, em regimes democráticos, haja vista o respeito às regras dispostas nas cartas constitucionais dos países que o adotam. O princípio do federalismo fiscal pode ser observado em suas várias dimensões, especialmente as de ordem administrativa, financeira, política e fiscal. Considerando-se essa base doutrinária, analisar-se-á esse princípio em seu aspecto fiscal, cujo entendimento

²¹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

²¹⁷ Inclui-se neste grupo o Distrito Federal que é um ente *sui generis* de esfera estadual e municipal.

²¹⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Angela. Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017. In: ANFIP; FENAFISCO. **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 560-600. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/wp-content/uploads/2018/06/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

relaciona-se à autonomia financeira dos entes que o adotam como princípio basilar, a exemplo do Brasil.²¹⁹

Quando se estabelece um sistema federativo de governo, são adotadas três decisões relevantes quanto à sua instituição: os níveis de governo da federação; a representação desses níveis no governo central e a distribuição das competências políticas entre os vários níveis de governo. A Carta Magna brasileira especificou a representatividade e as competências de cada um dos níveis de governo. Sob o aspecto prático, contudo, o Brasil adotou uma posição centralizadora de receitas e despesas.²²⁰ O regime federativo brasileiro, nas décadas de 1980 e 1990, passou por muitas transformações. A Constituição Federal optou por um federalismo com três esferas. Porém, esse modelo ainda não foi executado em sua plenitude. Nesse sentido, dispõe o § 4º, inciso I, do art. 60: não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado do Brasil. Apesar da clareza dessa cláusula pétrea, vez por outra, o governo federal tenta exercer interferência constitucional de maneira a comprometer as características originais do Estado. Essa matéria será abordada, quando da análise de cada um dos tributos.²²¹

Desde seu nascedouro, o federalismo brasileiro sempre se caracterizou por uma concentração excessiva no poder central no campo das competências e responsabilidades, concentrando também os recursos financeiros. Mas, na atualidade, esse modelo vem passando por um processo de mutação. Nos últimos anos, a União tem transferido responsabilidades para os Estados e Municípios, sem, porém, prover-lhes as receitas necessárias para isto.²²² A reforma tributária, objeto de debate nos últimos anos, tem, muitas vezes, proposto a redução de receitas municipais, quando deveria ser o inverso. É preciso, portanto, fortalecer os Municípios, visto que

²¹⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Angela. Auge e declínio da Federação brasileira: 1988-2017. In: ANFIP; FENAFISCO. **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 560-600. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/wp-content/uploads/2018/06/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

²²⁰ Essa centralização acontece porque o maior volume de recursos arrecadados fica com a União, a qual define onde serão gastos. A União é uma pessoa jurídica abstrata, pois, concretamente, as pessoas moram nos Municípios. Porém o governo central é que define quais Estados e Municípios receberão recursos. Os recursos destinados aos outros entes federativos, sejam em dinheiro ou em obras e serviços, geralmente são, em maior volume, para os Estados com maior número de deputados, e, normalmente, mais ricos.

²²¹ BARBOSA, Fernando de Holanda et al (org.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de reforma tributária. Brasília: FGV, 1998, p. 01. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

²²² BARBOSA, Fernando de Holanda et al (org.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: Uma proposta de reforma tributária. Brasília: FGV, 1998, p. 02. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

neles residem as pessoas. É em seu território onde acontecem os fatos relevantes da vida cotidiana.

Analisado em seu plano fiscal, o federalismo só pode ser considerado como tal se propiciar a efetiva distribuição dos impostos entre os entes federados, permitindo-lhes, de fato, autonomia e independência. Não se pode confundir desconcentração com descentralização, sendo aquela típica dos Estados unitários e esta caracterizadora dos Estados federados. Todavia, o que ocorre no Brasil é uma concentração de arrecadação de tributos no poder central. Os números demonstram que dois terços de toda a receita ficam com a União, restando aos Municípios algo em torno de 5% a 8% das receitas. Apesar dessa distorção, tem havido uma transferência de responsabilidades da União para os Estados e Municípios, dificultando que projetem suas despesas e causando crises recorrentes. A parcela da carga tributária atribuída a cada um dos Municípios necessita de urgente adequação, de modo a equilibrar suas finanças. Propostas de reformas tributárias, normalmente, não se preocupam com a harmonização do pacto federativo constitucionalmente estabelecido. Não preveem a adequada distribuição de competências tributárias entre os vários níveis de governo. Pelo contrário, estimulam uma guerra fiscal entre os Estados-membros, tornando diminutas suas respectivas receitas.

De modo geral, as reformas tributárias repetem os problemas do sistema anterior, por exemplo, modelos que mantêm princípios como complexidade e regressividade. Na verdade, as reformas apenas apresentam uma nova roupagem para os problemas já existentes, os quais não são corretamente enfrentados. O problema está no fato de que os políticos defendem seus próprios interesses²²³, ao invés de agirem como representantes do povo, fazendo com que uma distorção política contamine as propostas de reforma. Há um verdadeiro divórcio entre a vontade dos políticos e o anseio dos cidadãos. Essas distorções existem tanto em ditaduras como em democracias. Os políticos, geralmente, introduzem nos sistemas tributários dispositivos para atender grupos de interesses ou para proteger classes econômicas financiadoras de suas campanhas. Há uma tendência de concentração no governo federal, quando se trata de reforma tributária. Porém, o mais adequado, em um verdadeiro federalismo fiscal, seria dotar cada

²²³ Quando se afirma que os políticos defendem seus próprios interesses, isto pode ser percebido a partir da análise do noticiário político quando, da votação de medidas de relevante interesse de grupos econômicos. Nesses casos, os noticiários divulgam as posições das bancadas ruralista, evangélica, dos banqueiros, dos empresários, do agrotóxico, etc. Tal conclusão pode ser deduzida com a leitura dos debates circundantes à aprovação da recente lei do agrotóxico. Vale salientar que essa afirmação não se refere a todos os políticos, mas, tão somente, aos grupos que dispõem de maioria para a aprovação de leis de interesse das organizações que os financiam, quando das eleições.

unidade da federação da liberdade de fixar os impostos, de acordo com as preferências de seus cidadãos. Esse modelo também funcionaria como instrumento de fortalecimento da cidadania fiscal.²²⁴

Em que pese à orientação constitucional no sentido de garantir o federalismo fiscal brasileiro, o governo da União, nos últimos anos, retirou parcela das receitas a que teriam direito os demais entes federados. E o fez através da criação de contribuições sociais para não dividir parcela dessas receitas. Porém, como se observa, a necessidade de financiamento da União cresceu na mesma proporção que os demais entes federados. Pode-se até afirmar que essa necessidade cresceu de forma até mais acentuada nos Estados e, principalmente, nos Municípios. Estes têm recebido, a cada dia, maiores responsabilidades, em especial, quando o cidadão está politicamente mais consciente das obrigações estatais para com ele. O ente federado com o qual o cidadão tem contato mais direto para exigir a prestação do serviço público é, justamente, o Município. Dessa forma, não é justo nem racional que dois terços da arrecadação fiquem com a União e do terço restante, aproximadamente, três quartos sejam destinados aos Estados.

4.2.2 Princípio da legalidade

O Brasil, um país democrático com antecedentes autoritários, enalteceu o princípio da legalidade, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal. A preocupação do legislador constituinte foi trazer segurança e certeza para o sistema de arrecadação de receitas. Estas são condições que propiciam estabilidade e possibilidade de maiores investimentos no ente estatal,

²²⁴ A esse respeito, assinala Fernando de Holanda Barbosa (1998): «A distribuição dos impostos no regime federalista brasileiro, de acordo com as constituições e as emendas constitucionais aprovadas no período pós guerra, trilhou o caminho da especialização, procurando dotar cada nível de governo com competência sobre uma base tributária. O imposto de renda foi atribuído ao governo federal; o principal imposto sobre propriedade, o imposto sobre propriedade territorial e urbana, foi destinado aos municípios; o imposto sobre consumo foi dividido entre as três esferas de governo, mas aos estados sempre coube a parte mais importante deste tipo de imposto. Todavia, esta distribuição nunca foi capaz de prover recursos para que houvesse um equilíbrio nos orçamentos de cada nível de governo, havendo necessidade da criação de mecanismos de transferências de recursos intergovernamentais, tanto horizontalmente entre os mesmos níveis de governo, como verticalmente entre esferas diferentes, como será descrito mais adiante. A conclusão a que se chega, analisando nossa história, é que as três principais bases tributárias foram, de modo geral, distribuídas da seguinte forma: a renda para o governo federal, o consumo para os estados e a propriedade para os municípios, permitindo-se de alguma forma a complementação de receita tributária de um nível de governo com base tributária de outro». Vide: BARBOSA, Fernando de Holanda et al (org.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: Uma proposta de reforma tributária.** Brasília: FGV, 1998, p. 03-05. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

abrindo caminho para um possível desenvolvimento. No entanto, para ocorrer, com efetividade, deve estar aliado a outros elementos. O princípio da legalidade representa a consolidação democrática do Estado brasileiro, na medida em que pode trazer previsibilidade, estabelecendo condições para a existência de um sistema de arrecadação sustentável. Constitui-se como um dos preceitos postos na Constituição Federal, ao prescrever no inciso II do art. 5º: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.²²⁵

Na lição de Betina Grupenmacher,²²⁶ um dos principais limites é a vedação do exercício tributário por meio de instrumentos jurídicos, que não a lei em sentido estrito. Referida exigência justifica-se ante o fato de que o sistema possui mecanismos colocados à disposição do legislador ordinário, para que manifeste sua anuência na cobrança ou majoração de tributos. Por essa razão, constante o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, o processo legislativo deverá observar todas as etapas regulares de tramitação, atribuindo legitimidade à cobrança ou ao aumento de tributos.²²⁷ Convém destacar, todavia, que o referido princípio deverá ser observado, igualmente, para a redução da carga tributária, bem como para a concessão de qualquer incentivo ou benefício fiscal, a teor do art. 150, § 6º, do texto constitucional. Tal limitação desonerativa decorre do fato de que, quando um grupo deixa de pagar tributos, o peso da desoneração será arcado por outro. Ou, o que é pior, serão reduzidos alguns serviços estatais necessários ao atendimento de interesses públicos. Assim, a manifestação legal de desoneração deve expressar quem pagará a conta, regra constante da Lei de Responsabilidade Fiscal.²²⁸

²²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 jun. 2018

²²⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

²²⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

²²⁸ Dispõe o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.”

É através da lei que o povo manifesta sua vontade, devendo ela ser geral, abstrata e igual para todos aqueles que se encontram em situação jurídica equivalente. Como se observa, o legislador constituinte consignou explicitamente, entre as limitações ao poder de tributar (art. 150, inciso I), o princípio da estrita legalidade tributária. Extraem-se desse princípio duas garantias ao sujeito passivo, em relação à atuação da administração fazendária: qualquer tributo só poderá ser criado por lei ordinária ou complementar; devem existir mecanismos administrativos e judiciais revisores da legalidade da tributação. Na lição de José Lapatza,²²⁹ a imposição tributária deverá ser feita por lei que atenda aos princípios da igualdade e da generalidade. Deverá também ser dirigida ao interesse de todos e não com regras que objetivem a defesa de interesse de alguns grupos. Assim, tendo em vista os vários interesses em jogo, somente a lei poderá garantir o interesse geral. Uma vez que afetam todos os membros da comunidade, os tributos só podem ser estabelecidos por lei.²³⁰

Portanto, não apenas a criação do tributo deve ser feita por meio de lei, mas também, somente por esta, é possível criar deveres instrumentais e descrever infrações tributárias, com suas respectivas sanções. Ainda de acordo com o texto constitucional, será também a lei que estabelecerá previsões de tributação adequada aos interesses sociais e ambientais. Exige, ainda, que cada ato concreto da administração tributária, tendente à fiscalização e à arrecadação tributária, seja necessariamente pautado em lei, em sentido orgânico-formal. É o que se convencionou chamar de reserva absoluta da lei formal ou de estrita legalidade²³¹. Essa diretiva constitucional, se utilizada adequadamente, pode funcionar como uma ferramenta de fortalecimento do desenvolvimento. No entanto, se usada para atender interesses políticos momentâneos, poderá ser um entrave socioeconômico e ambiental, gerando, em consequência, insustentabilidade no sistema.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, 05 mai. 2000, p. 01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>.

²²⁹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Princípio da legalidade y da reserva de ley. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, 1989.

²³⁰ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Princípio da Legalidade y da Reserva de Ley. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, 1989, p. 13.

²³¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-gruppenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

4.2.3 Princípios da tipicidade e da vinculação tributária

Como desdobramento do princípio da legalidade, destacam-se os princípios da tipicidade tributária e da vinculação da tributação. O primeiro encontra-se disposto nos arts. 145, § 2º, e 154, inciso I, da Constituição Federal; já o segundo está previsto nos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional. O princípio da tipicidade está relacionado à classificação dos tributos. Em razão disso, o legislador ordinário não pode eleger, como base de cálculo, componente estranho ao fato jurídico expresso no tipo normativo. Deve, portanto, observar a hipótese de incidência e a base de cálculo. Nesse sentido, dispõe o § 2º do art. 145 da Constituição da República: «As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos». A seu turno, o art. 154, inciso I, da Lei Maior estabelece que os impostos que forem criados como exteriorização de seu exercício não poderão ter fato gerador ou base de cálculo de outros impostos discriminados no texto constitucional.

O princípio da tipicidade da tributação pode ser definido em duas dimensões: a) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; b) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê. Nesse caso, vincula-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como «regra-matriz de incidência»²³².

Já em relação ao princípio da vinculação da tributação, os atos praticados pelos agentes da administração pública devem estar, rigorosamente, vinculados às disposições legais que os disciplinam. Em consequência, o agente público que pratica atos de fiscalização no interesse da arrecadação de tributos deve fazê-lo em estrita observância aos diplomas legais pertinentes, não lhe restando qualquer espaço para interferência subjetiva quanto à conveniência e oportunidade de sua prática²³³. Observe-se, por fim, que a atividade de fiscalização e arrecadação tributária é estritamente vinculada, não podendo ser discricionária. No entanto, no caso de parcelamentos e

²³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 287.

²³³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-gruppenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

moratórias, o agente administrativo pode tomar algumas decisões, segundo suas convicções e sua vontade. É o que ocorre, também, em relação à definição do número de parcelas em que poderá ser quitado o tributo. Tal procedimento, por vezes, acaba não decorrendo de uma racionalidade e um planejamento que possa conduzir ao desenvolvimento. Dessa forma, os aparentes incentivos podem ser capazes de provocar distorções do sistema.

4.2.4 Princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade

O princípio da igualdade, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, pode ser desdobrado nos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da progressividade. Todos eles conduzem à igualdade smithiana. Assim, aqueles que têm maior renda devem arcar com o maior quinhão do peso da carga tributária. Reunidos, esses princípios constituem diretrizes para o desenvolvimento e que resultará na redução das desigualdades sociais e regionais. Em meados de 1776, Adam Smith defendeu a ideia de capacidade contributiva. Segundo ele, para a efetivação da justiça na imposição fiscal, todos deveriam contribuir com as despesas do Estado, na proporção de seus haveres.²³⁴ Nessa mesma linha, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão²³⁵ também acentua ser o princípio da capacidade contributiva um valor fundamental para a matéria tributária. O Brasil, seguindo orientação semelhante aos movimentos sociais do início do século XX, introduziu esse princípio em seu ordenamento jurídico na Constituição de 1946, o qual permaneceu até os dias atuais. Está disciplinado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988.²³⁶

²³⁴ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007, Chapter X, p. 89 e ss. Disponível em: <[https:// www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf)> Acesso em: 03 jun. 2018.

²³⁵ A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão foi promulgada na França, em 1789, como instrumento de busca de uma nova postura nas relações jurídicas entre os Estados e os cidadãos.

²³⁶ O art. 145 da Constituição Federal dispõe: ãA União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.ð BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 19 mai. 2018.

No que se refere à capacidade contributiva, trata-se de um princípio antiquíssimo, segundo o qual cada pessoa contribui para as despesas da coletividade de acordo com suas possibilidades. Esse princípio foi concebido como um elemento fundamental, desde a Antiguidade. Contudo, legislações e a praxe fiscal estabeleceram exceções e privilégios a alguns grupos sociais. Consequentemente, distorceram as bases desse princípio, fomentando um sistema com grandes desigualdades. Foi, justamente, a concessão de privilégios a alguns grupos que provocou e continua provocando profundas iniquidades no campo da tributação.²³⁷ Se a sociedade tivesse extirpado os danosos efeitos da tributação, em razão do respeito ao corolário desse princípio, que é a progressividade, não haveria tanta desigualdade social e regional, especialmente no Brasil.

Não obstante, todos os preceitos constitucionais que orientam a atividade tributária do Estado, o respeito ao princípio da capacidade contributiva é substancial para a sua correlação com o desenvolvimento nacional. A despeito de ser tão importante, esse princípio, por vezes, não é concretizado. No decorrer do presente trabalho, serão apresentados dados acerca da tributação sobre o consumo em comparação à tributação sobre a renda. O princípio da capacidade contributiva pode ser analisado em sintonia com diversos outros princípios e institutos do direito tributário. Deve ser considerado, inicialmente, como um fundamento da obrigação que tem o Estado de tributar, depreendendo-se que a capacidade contributiva imprime significado a essa obrigação.

O princípio da capacidade contributiva pode ser compreendido a partir da ideia de que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. O § 1º do art. 145 da Constituição Federal, já referido, estabelece claramente essa ideia. Nesse sentido, ressalta ser facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a essa

²³⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 480-481, anota: ãEntretanto os princípios formulados por aqueles autores não chegavam a constituir o núcleo de uma orgânica doutrina financeira sobre a repartição dos encargos públicos. A enunciação de tais princípios tinha por escopo reafirmar a norma da generalidade do dever tributário, frequentemente violada pela legislação e pela praxe fiscal de uma época em que dominavam privilégios e franquias de toda a espécie. Outrossim, eles manifestavam sua repulsa à profunda iniquidade dos sistemas tributários então vigentes, fundados sobre a captação, e que violavam os mais elementares princípios da justiça distributiva. A locução *capacidade contributiva* é antiga como a ciência das finanças e até mais antiga porque, como se convencionou fixar o início desta ciência com o começo do estudo das disciplinas econômicas mediante método rigoroso e sistemático, então, pode-se considerar que o emprego da locução capacidade contributiva é ainda mais antigo que a própria Ciência das Finanças. A expressão capacidade contributiva foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da Idade Moderna. Esta locução encontra-se na ãElizabethan poor law e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América.ã

gradação, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais nos termos da lei. O referido princípio pode ser relacionado diretamente com outro princípio constitucional, qual seja, o da isonomia. Conforme Hugo Machado, a capacidade contributiva poderia ser considerada, também, como um critério de valoração da própria isonomia²³⁸. A relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia é compreensível. Com efeito, não seria justo que houvesse a incidência do mesmo imposto, percentualmente, sobre todos os indivíduos, levando-se em conta a imensa desigualdade social existente no país. Porém, isso efetivamente ocorre, sendo perceptível que o desenvolvimento nacional é obstado por uma tributação ineficiente.

A proporcionalidade e a progressividade de qualquer tributo em relação à base de cálculo não lhe alteram a natureza jurídica, mesmo que tal proporcionalidade final seja superior a 100% em relação à original. Os dois princípios citados, quando aplicados ao tributo (seja imposto ou taxa) são expressões de problemas pré-jurídicos de política fiscal. Assim, a solução desses problemas fica, exclusivamente, ao arbítrio do legislador. Há, no entanto, países cujo sistema contém regra jurídico-constitucional, conferindo juridicidade ao princípio da capacidade contributiva. Nesses países, o legislador ordinário tem o dever de dosar a proporcionalidade e a progressividade do tributo, de modo a não haver violação da regra jurídico-constitucional, medida que, corriqueiramente, ocorre no Brasil.

O sistema tributário brasileiro adota um modelo que conduz à regressividade tributária. Essa constatação pode ser feita a partir de uma análise econômica da tributação sobre o consumo e outros tributos incidentes sobre os contribuintes de renda mais baixa, conforme será demonstrado nos dados constantes neste trabalho. Alfredo A. Becker lembra que, ocorrendo a violação ao princípio da capacidade contributiva, a regra jurídica em relação à tributação é inconstitucional, se existir previsão no ordenamento de um determinado país. A inconstitucionalidade se evidencia pela simples infração da regra jurídico-constitucional, e não, em se tratando de taxa, como resultado de sua desproporção com o serviço prestado ou, no caso de imposto, de sua medida não confiscatória ou não proibitiva²³⁹.

²³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 79-80.

²³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 289-290.

O princípio da regressividade está consolidado no país, sendo também este o entendimento dos ministros do Supremo Tribunal Federal²⁴⁰. Assim, não resta dúvida de que se trata de um sistema tributário inconstitucional, necessitando de uma urgente reforma, não, necessariamente, de natureza constitucional. Essa tarefa cabe ao legislador ordinário, que necessita fazer ajustes aos preceitos constantes na Carta Magna, que consagra o princípio da progressividade. Se ocorressem o aumento das alíquotas do imposto de renda e a redução das alíquotas referentes ao consumo, a regressividade seria sensivelmente reduzida, como será comprovado nos dados a serem expostos no capítulo 5 do presente trabalho.

Ainda, segundo Alfredo Becker²⁴¹, o princípio da capacidade contributiva é obrigatório quando o ordenamento jurídico assim o determina. Todavia, o legislador constituinte de 1988, talvez por receio de haver uma compulsoriedade imediata, ou mesmo propositadamente para atender aos interesses específicos de grupos econômicos, escreveu um dispositivo constitucional ambíguo. Essa ambiguidade é constatada quando analisada a aplicação do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico regulamentador da tributação brasileira. Tal dispositivo não proibiu a adoção do princípio da capacidade contributiva, que deve ser interpretado, de forma sistêmica, com os objetivos da Constituição Federal, sobretudo, quando prega a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a erradicação da pobreza. Desse modo, não se cumprindo o princípio referente à capacidade contributiva, ocorre a violação dos dois objetivos citados.

²⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Um outro país: transformações no direito, na ética e na agenda do Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 291. O Ministro Luís Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, asseverou, nesta obra, acerca da Reforma Tributária: “Esta é possivelmente a reforma mais difícil, porque de certa forma produz perdedores e ganhadores, ao menos no curto prazo e à primeira vista, tanto entre os entes estatais quanto entre os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas. Os dois maiores problemas do sistema são (a) complexidade e (b) injustiça. Quanto à complexidade, temos um dos sistemas mais complicados do mundo, com uma multiplicidade de imposições que se superpõem e entrelaçam. Essa complexidade aumenta em muito o custo de compliance tributário dos contribuintes, reduzindo a competitividade das nossas empresas. Quanto à injustiça, o sistema é extremamente regressivo, contribuindo para a má distribuição de renda do país. Não é uma questão de aumento da tributação. Comparado com os países mais desenvolvidos (Estados Unidos, Reino Unido, França, Canadá), o que se verifica é que o Brasil é de todos eles, o que mais tributa o consumo i.e., a tributação em que pobres e ricos pagam a mesma coisa i.e. o que menos tributa o capital”. Entretanto, discorda-se do autor quanto à seguinte assertiva: tributação em que pobres e ricos pagam a mesma coisa. Tal conclusão será refutada no capítulo 5 deste trabalho, especificamente no tópico: “Efeitos da tributação sobre o consumo na substituição tributária”. Conforme se comprovará, na verdade, o pobre paga percentualmente mais tributo sobre o mesmo produto do que o rico.

²⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

4.2.5 Princípio da uniformidade tributária

O princípio da uniformidade tributária é corolário do princípio da igualdade. O primeiro está consignado no art. 151, inciso I, da Constituição Federal. Nesse sentido, dispõe que a cobrança dos impostos de competência da União seja uniforme em todo o território nacional, vedando a distinção de tratamento em relação aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Possibilita, no entanto, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Por sua vez, o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

O princípio da uniformidade tributária decorre do pacto federativo, na medida em que resguarda a isonomia de tratamento dos tributos federais entre as pessoas políticas de direito público. Há, entretanto, doutrinadores que criticam esse princípio, alegando que o Brasil é um país de imensas desigualdades geoeconômicas, o que implicaria em tratamento diferenciado, para que se pudesse nivelar a economia nacional. Atualmente, observa-se o acolhimento dessas ponderações, ao se admitirem incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Segundo anota Alfredo Becker²⁴² o princípio da isonomia tributária traz como consectário o princípio da capacidade contributiva. Na sua concepção, para contribuintes com igual capacidade contributiva (*ability to pay*), deve ser dispensado o mesmo tratamento tributário. Em outras palavras, contribuintes que pratiquem fatos jurídico-tributários reveladores da mesma aptidão financeira devem ser destinatários de idêntico tratamento tributário.²⁴³

Na lição de Francisco Campos,²⁴⁴ essa garantia não poderia ter qualquer sentido, se ao legislador fosse facultado editar leis destinadas exclusivamente a uma pessoa ou a um grupo de pessoas. Em tal hipótese, a lei deixaria de ser uma regra de direito concebida em termos gerais e direcionada a um contingente indeterminado de pessoas.²⁴⁵ Conforme prescreve o próprio texto constitucional, o Estado democrático está vinculado aos compromissos de liberdade e igualdade

²⁴² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

²⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

²⁴⁴ CAMPOS, Francisco. Igualdade de todos perante a lei. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 2013.

²⁴⁵ CAMPOS, Francisco. Igualdade de todos perante a Lei. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 47-85, 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14112>> Acesso em: 12 jun. 2018.

materiais, objetivando proporcionar uma vida digna para todos. Nesse contexto, o princípio da isonomia tributária impõe que o tributo deixe de ser apenas uma fonte de renda e passe a ser um instrumento de realização de justiça. A partir desse entendimento, a igualdade no tratamento tributário deixa de ser apenas formal, passando a ser um instrumento concreto de redistribuição de riquezas.²⁴⁶

Não há Estado democrático sem isonomia e tratamento igualitário. Garantir um tratamento isonômico equivale a negar qualquer tratamento privilegiado. Um sistema tributário isonômico somente é possível, respeitando-se a igualdade dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária. Essa regra deve envolver a instituição e o aumento de tributos, bem como a redução da carga tributária, de modo que todos possam arcar com a carga tributária na mesma intensidade. Essa isonomia deve ser igualmente observada na concessão de benefícios e incentivos fiscais, uma vez que emprega mecanismos redutores da tributação, com o propósito de equilibrar o ônus tributário a que está submetida a sociedade.

O princípio da uniformidade tributária deve estar em sintonia com o princípio do federalismo fiscal. Não se pode perder de vista que, se a uniformidade, de um lado, facilita as atividades empresariais, do outro, limita a independência das unidades federadas. Sendo assim, é correto dizer que a uniformidade tributária teria como objetivo evitar guerras fiscais. Ocorre que referido princípio não conseguiu conciliar os problemas decorrentes da competição tributária existentes na Federação brasileira. Também não conseguiu reduzir as desigualdades geoeconômicas dos entes federados que adotaram uma tributação pautada na competição fiscal, principalmente, com base no critério da tributação na origem. Se a tributação fosse incidente apenas no destino, não haveria motivação para a existência de guerra fiscal. Em resumo, o princípio da uniformidade deve ser interpretado de forma conciliatória com o princípio do pacto federativo, tendo como objetivo o desenvolvimento econômico nacional.

²⁴⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-gruppenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

4.2.6 Princípio da vedação da cobrança de tributo com efeito de confisco

O princípio da vedação de cobrança de tributo com efeito de confisco está previsto no art.150, IV, da Constituição Federal. Seu objetivo é proteger a propriedade privada contra o excesso de exação do Estado. Trata-se de uma limitação ao poder de tributar, porém, possui definição complexa. É que os limites fronteiriços entre a tributação arbitrária imposta ao contribuinte e o dever fundamental de custear as despesas do Estado são muito próximos, quando se está diante de tributação elevada. A grande questão reside na necessidade que tem o Estado de custear suas atividades e de quem pagará a conta para o custeio dessas ações. Quando a carga tributária destinada ao custeio da administração pública se torna bastante elevada, há uma tendência a aproximar-se do confisco. Este, contudo, pode ser visto sob o aspecto da capacidade econômica do contribuinte, verificando-se quando os ganhos necessários à sua subsistência estão sendo retirados pelo Estado. Nessas duas vertentes, a presença do efetivo confisco (ou da mera sensação de tributação com efeito confiscatório) produz efeitos nefastos para qualquer projeto de desenvolvimento nacional.²⁴⁷

Segundo o entendimento de Leandro Paulsen,²⁴⁸ confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. Caso haja a vedação do tributo com efeito de confisco, não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja elevada a ponto de se tornar insuportável, caracterizando-se como um atentado ao próprio direito de propriedade. Com efeito, quando o tributo inviabiliza a manutenção da propriedade, torna-se confiscatório²⁴⁹. Cabe esclarecer que o efeito confiscatório não deve estar presente na tributação. Todavia, se a ostentação de riqueza

²⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282-283. A respeito do modelo de tributação, assinala: ãSe a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-ia diante de uma carga tributária geral confiscatória, razão pela qual todo sistema terá de ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Há, pois um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão [...] Assegura também a Lei Suprema que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização, qualquer que seja, mesmo aquela que não cumpra sua função social. O não-cumprimento de sua função social torna a propriedade urbana ou rural sujeita a penalidades, mas não ao confisco.õ Discorda-se do autor ao afirmar que, em havendo violação ao interesse social da propriedade e desde que não esteja sendo retirada a capacidade de subsistência e desenvolvimento do contribuinte, seria possível a ação confiscatória do Estado, em face do interesse público.

²⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2004.

²⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2004, p. 150.

estiver afrontando o interesse público, é possível a implementação do efeito confiscatório, como uma espécie de sanção.

A verificação desse confisco é possível pela análise da alíquota aplicável. Na valoração da alíquota, aplica-se um percentual sobre a ostentação de riqueza. Trata-se de um fato jurídico-tributário que o Estado leva em consideração, não podendo a tributação ser excessiva, a ponto de absorver parcela expressiva da propriedade ou do esforço produtivo. Essa análise acerca da razoabilidade da alíquota será feita pelo Poder Judiciário, ao apreciar o caso concreto. Tal razoabilidade deve levar em conta a colisão do direito de propriedade com o direito que envolve interesses públicos indisponíveis, como os referentes ao meio ambiente e aos direitos trabalhistas, dentre outros. Os preceitos aplicados a esse princípio reforçam a segurança jurídica e fortalecem o Estado democrático de direito, sendo um caminho para um projeto de desenvolvimento.

O confisco possui estreita relação com o princípio da capacidade contributiva e com seu desdobramento em progressividade tributária, na medida em que ajuda a dimensionar os limites indicadores do ponto até onde pode ir a progressividade. Dessa relação dicotômica resulta uma harmonização entre os dois princípios, de modo a não haver injustiça na aplicação de uma tributação baseada no dever fundamental de custear o Estado e na igualdade smithiana. Segundo esse princípio, o pagamento das maiores parcelas de custeio do Estado deve incidir sobre aqueles que detêm maior patrimônio e renda. É, portanto, necessário chegar-se a um ponto de equilíbrio, com a devida moderação e na quantificação dos tributos.

Na aferição da ocorrência de confisco de um tributo, necessita-se confrontá-lo com o direito de propriedade e também com a capacidade contributiva e a extrafiscalidade de alguns tributos. Como exemplo de extrafiscalidade, citam-se o imposto territorial rural – ITR e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU. Em ambos, pode-se aplicar a progressividade na alíquota com o propósito de compelir os proprietários de imóveis rurais improdutivos ou de imóveis urbanos mal aproveitados a cumprirem a função social da propriedade. Nesse diapasão, deve-se fazer também o confronto do direito de propriedade com o interesse público de racionalização do solo urbano. Para evitar essa ruptura com o princípio do não-confisco, a solução é a desapropriação do imóvel, com sua destinação para a construção de um equipamento de efetiva utilização pela sociedade. A questão da tributação sobre a propriedade territorial será objeto específico deste trabalho. As considerações aqui fomentadas

servem apenas como ilustração sobre a necessidade de respeito ao princípio de não-instituição de tributos cujos efeitos possam ser confiscatórios.

Em relação à capacidade contributiva, só se pode falar em aptidão para contribuir, após estar garantido o mínimo existencial, tendo como limite máximo o confisco. Este se configura como agente promotor da justiça fiscal e social, sendo mitigado pela extrafiscalidade. No entanto, mesmo nesse cenário, é possível reconhecer a eficácia do princípio da capacidade contributiva, dada à inadmissibilidade do efeito confiscatório da exação. Desse modo, o princípio do não-confisco depende da construção de seu sentido, da linguagem a ser utilizada e da compatibilização com o interesse público, em especial, com a finalidade maior de redução de desigualdades e a promoção do desenvolvimento nacional.

Ainda nesse aspecto, muitos autores entendem que a carga tributária brasileira teria natureza confiscatória. Eduardo Jardim²⁵⁰ argumenta ser a carga tributária brasileira nitidamente elevada, estando em clara contradição com os postulados da capacidade contributiva e da vedação à tributação confiscatória. Por consequência, no seu entendimento, afronta a cidadania e a dignidade humana, na medida em que a carga tributária no Brasil situa-se muito acima dos padrões de países emergentes.²⁵¹ Discorda-se, contudo, do referido autor, quanto ao alegado efeito confiscatório da carga total tributária e de sua incompatibilidade com os parâmetros internacionais. Na verdade, o que há é uma má distribuição dos pesos dessa carga tributária, como será demonstrado ao longo deste trabalho.

4.2.7 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade constitucional desdobra-se na anterioridade ao exercício financeiro (art. 150, III, b) e na anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c). Esta última está contemplada também em tópico específico da Constituição Federal, referente à seguridade social. Esse princípio constitui uma limitação constitucional ao poder de tributar, sendo aplicada às quatro unidades federadas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quanto ao aspecto

²⁵⁰ JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. O federalismo e a tributação no Estado brasileiro. In: GIOIA, Fulvia Helena de; PIERDONÁ, Zélia Luiza (coords.). **Pacto federativo, tributação e cidadania**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

²⁵¹ JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. O federalismo e a tributação no Estado brasileiro. In: GIOIA, Fulvia Helena de; PIERDONÁ, Zélia Luiza (coords.). **Pacto federativo, tributação e cidadania**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 130-131.

temporal do tributo. O objetivo é fazer com que não haja surpresa no início da exigibilidade de determinado tributo (previsibilidade). Constitui, inclusive, cláusula pétrea constitucional.²⁵² Tal princípio vem sendo insculpido no ordenamento constitucional desde a Carta Magna de 1946. Foi adotado, inicialmente, com a denominação de princípio da anualidade. Posteriormente, desdobrou-se nos dois princípios em análise.

O princípio da anualidade expressa-se em duas vertentes: orçamentária e tributária. A primeira está prevista somente nas constituições de países desenvolvidos. O princípio da anualidade tributária perdeu importância, sendo substituído, no Brasil, pelo princípio da anterioridade ao exercício financeiro. Vale salientar que a anualidade orçamentária está mesclada com a anualidade tributária, que posteriormente se desdobrou na anterioridade ao exercício financeiro. Este último, porém, não se confunde com o anterior, possuindo sentidos específicos e distintos no ordenamento jurídico pátrio.²⁵³

O princípio da anualidade foi introduzido na Lei Fundamental brasileira de 1946, inspirado na Carta Magna inglesa de 1215. O item 61²⁵⁴ estabeleceu a submissão do soberano à

²⁵² ADI 939-DF-Supremo Tribunal Federal. Voto, em medida cautelar, do ministro Neri da Oliveira. Relator: Sydney Sanches.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 202.

²⁵⁴ Danziger e Gillingham anotam em sua obra: *Since, moreover, we have granted all the aforesaid things for God, for the reform of our realm and the better settling of the quarrel which has arisen between us and our barons, wishing these things to be enjoyed fully and undisturbed in perpetuity, we give and grant them the following security: namely, that the barons shall choose any twenty-five barons of the realm they wish, who with all their might are to observe, maintain and cause to be observed the peace and liberties which we have granted and confirmed to them by this our present charter; so that if we or our justiciar or our bailiffs or any of our servants offend against anyone in any way, or transgress any of the articles of peace or security, and the offence is indicated to four of the aforesaid twenty-five barons, these four barons shall come to us or our justiciar, if we are out of the kingdom, and shall bring it to our notice and ask that we have it redressed without delay. And if we, or our justiciar, should we be out of the kingdom, do not redress the offence within forty days from the time when it was brought to the notice of us or our justiciar, should we be out of the kingdom, the aforesaid four barons shall refer the case to the rest of the twenty-five barons and those twenty-five barons with the commune of all the land shall distrain and distress us in every way they can, namely by seizing castles, lands and possessions, and in such other ways as they can, saving our person and those of our queen and of our children, until, in their judgement, amends have been made; and when it has been redressed they are to obey us as they did before. And anyone in the land who wishes may take an oath to obey the orders of the said twenty-five barons in the execution of all the aforesaid matters, and to join with them in distressing us to the best of his ability, and we publicly and freely permit anyone who wishes to take the oath, and we will never forbid anyone to take it. Moreover we shall compel and order all those in the land who of themselves and of their own free will are unwilling to take an oath to the twenty-five barons to distrain and distress us with them, to take the oath as aforesaid. And if any of the twenty-five barons dies or leaves the country or is otherwise prevented from discharging these aforesaid duties, the rest of the aforesaid barons shall on their own decision choose another in his place, who shall take the oath in the same way as the others. In all matters the execution of which is committed to those twenty-five barons, if it should happen that the twenty-five are present and disagree among themselves on anything, or if any of them who has been summoned will not or cannot come, whatever the majority of those present shall provide or order is to be taken as fixed and settled as if the whole twenty-five had agreed to it; and the aforesaid twenty-five are to swear that they will faithfully observe all the aforesaid and will do all they can to secure its observance. And we*

força dos barões. Com a criação do princípio da anualidade, todas as despesas e as receitas do reino deveriam ser aprovadas em um exercício para realização no exercício seguinte. O objetivo era permitir que os súditos pudessem prever e organizar seus negócios, de modo a atender às necessidades de receita do Estado. Cabe ressaltar que o princípio da anualidade vinculava a previsão anterior de receitas e despesas. No entanto, após seu desdobramento, passou a ser aplicado às regras orçamentárias, enquanto o princípio da anterioridade limitou-se a disciplinar as regras tributárias. Como se infere, o impacto da previsibilidade do princípio da anterioridade é consideravelmente menor que o da anualidade.²⁵⁵

O princípio da anterioridade traz segurança jurídica para o sistema tributário. O constituinte brasileiro de 1988 e, posteriormente, o constituinte derivado introduziram, no ordenamento jurídico, uma regra que obriga a fazenda pública a respeitar o lapso temporal mínimo. Essa medida permite que os cidadãos e as empresas se adequem e se planejem para a entrada em vigor de um novo tributo ou de sua majoração. Deve-se observar que a majoração tributária produz impactos econômicos nas vidas das pessoas e das empresas. Por isso, precisam se planejar quanto aos efeitos.²⁵⁶

O Estado brasileiro, em que pese à existência do princípio da anterioridade ao exercício financeiro, adotou, no passado recente, uma política de alteração dos tributos, determinando sua entrada em vigor em prazo muito exíguo. Essa medida abusiva gerou forte pressão, para que fosse aplicada a essência principiológica da previsibilidade. A pressão fez emergir, no ordenamento jurídico, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que instituiu a anterioridade nonagesimal. Tal princípio nada mais é do que uma medida preventiva, cujo objetivo é evitar surpresa nas alterações tributárias. A principal causa dessa distorção é que o Estado brasileiro não tem um planejamento de longo prazo. Como resultado, suas ações não denotam uma política de Estado, mas do governo de plantão, modelo que vem sendo adotado desde a Proclamação da República.

Com efeito, a criação desses dois princípios proporciona uma segurança jurídica. Esta, por

will procure nothing from anyone, either personally or through another, by which any of these concessions and liberties shall be revoked or diminished; and if any such thing is procured, it shall be null and void, and we will never use it either ourselves or through another. A citação acima encontra-se em: DANZIGER, Danny; GILLINGHAM, John. **1215: The year of magna carta**. London: Hooder & Stoughton, 2003, p. 297.

²⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 278.

²⁵⁶ SAMPAIO, Francisco Alberto Leite. **Anterioridade constitucional tributária como garantia fundamental e contributo para segurança jurídica**. Fortaleza: UNIFOR, 2010, p. 130-131. Disponível em: <<http://www.dominipublico.gov.br/download/teste/arqs/cp119891.pdf>>. Acesso em: 24 de jun. de 2018.

sua vez, possibilita maior estabilidade e previsibilidade nas relações econômicas, sejam pessoais ou empresariais. Dessa forma, revela-se de grande importância para o desenvolvimento econômico. Como se sabe, a decisão entre um investimento de longo prazo e uma mera especulação para ganhos imediatos, normalmente, passa pela análise da segurança jurídica do sistema no qual pretenda ingressar. Para atender esse pressuposto, foram implantados os princípios da anterioridade nonagesimal e o da anterioridade ao exercício financeiro. O primeiro obedece a um decurso mínimo de noventa dias entre a aprovação da lei e o início da exigibilidade. Já o segundo dispõe sobre a vedação da exação fiscal no mesmo exercício da criação da lei. Representam, respectivamente, regras de fiscalidade e extrafiscalidade, sendo também instrumento de planejamento empresarial e particular.

O princípio da anterioridade não se aplica somente à criação ou à majoração de um tributo. Vale também, segundo Roque Carrazza²⁵⁷, no caso de extinção ou redução de isenção de tributos. O desdobramento do princípio da anterioridade, tanto no campo legislativo, quanto no caso de renúncia tributária, representa corolário lógico de segurança jurídica para o sistema e garantia de previsibilidade quanto à exação do Estado²⁵⁸. A estabilidade e a previsibilidade do sistema de arrecadação de receitas do Estado permitem o necessário planejamento por parte das pessoas físicas ou jurídicas. Em razão disso, o princípio da anterioridade apresenta-se como relevante elemento no mapeamento constitucional para o direcionamento ao desenvolvimento nacional. Não se pode negar que um Estado, ao adotar ações previsíveis e contínuas, poderá estabelecer um caminho seguro para o desenvolvimento. Ao contrário, aquele que vive de sobressaltos poderá ter, tão somente, ciclos ou ondas de crescimento eventuais, sem a concretização dos preceitos garantidores dos direitos fundamentais.

²⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

²⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 82.

4.2.8 Princípio da imunidade tributária

Com o advento da Constituição Federal, pode-se identificar, a partir da leitura dos objetivos e princípios insculpidos em seu texto, a clara vontade demonstrada pelo legislador constituinte para proporcionar o desenvolvimento nacional, bem como para reduzir as desigualdades sociais e regionais. A Carta Magna confere grande relevância aos direitos fundamentais dos cidadãos e aos objetivos garantidores de desenvolvimento traçados pela ONU, constituindo-se em conjunto mandamental nitidamente econômico. Com a consagração dos princípios tributários, foi possível estabelecer os limites ao poder de tributar. Contudo, alguns pontos relevantes precisavam ser adotados como regra de exceção geral à tributação. Convém observar, que essa exceção, por si só, não cria nova base econômica para o desenvolvimento nacional. Mas não se pode negar que essas novas regras foram inseridas no ordenamento jurídico por interesse da sociedade ou dos grupos políticos que exerceram pressão durante a elaboração do texto constitucional.

As regras de exceção ao dever geral de pagar tributos, que configuram limitação ao poder de tributar, são denominadas imunidades (art. 150, VI, da Constituição Federal), a saber: imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*); imunidade dos templos (art. 150, VI, *b*); imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social (art.150, VI, *c*); imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como do papel destinado à sua impressão (art,150, VI, *d*). Ocorre que as referidas imunidades necessitam ser analisadas quanto à sua compatibilidade com os objetivos gerais do Estado. É preciso também que se analisem os motivos que as fizeram figurar no ordenamento constitucional.

A imunidade recíproca foi colocada no ordenamento constitucional com o objetivo de evitar que um ente federado (União, Estado, Distrito Federal, Município) pagasse tributos ao outro, configurando-se como uma norma razoável e racional. Com base no princípio da imunidade dos templos, o Estado está impedido de cobrar tributos que tenham vinculação com as atividades religiosas. Sendo introduzido no ordenamento jurídico muito mais para atender os interesses das entidades religiosas, do que os objetivos desenvolvimentistas. Quando da inserção desse princípio no texto constitucional, havia grande ênfase aos preceitos religiosos da sociedade da época, fazendo com que fossem constitucionalizados.

Outra imunidade refere-se ao patrimônio, à renda ou aos serviços dos partidos políticos,

incluindo-se, suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, desde que sua regulamentação fosse feita por lei. Essa imunidade decorreu, em parte, da ideia de fortalecimento dos partidos políticos e outras entidades para a consolidação do processo democrático. No que se refere às entidades de educação e assistência, teve realmente o objetivo de contribuir para o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades. Um país não se desenvolve sem investimento em educação. O Japão, por exemplo, investiu durante anos, nesse campo, parcela relevante de seu PIB²⁵⁹.

A imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como do papel destinado à sua impressão, revela-se como uma das mais importantes medidas introduzidas no texto constitucional, visto que está intimamente ligada à liberdade de expressão e ao fortalecimento de educação e cultura do povo brasileiro. Trata-se de uma imunidade objetiva, ao considerar o fato gerador em si e não o sujeito passivo da relação obrigacional, atuando como instrumento de sedimentação ao desenvolvimento. Está direcionada, claramente, à educação e à cultura. Tratando-se de uma imunidade objetiva, se, por exemplo, um livro tiver conteúdo imoral ou que venha a causar alguma influência negativa aos leitores não será objeto de proteção pelo direito tributário. Assim, a exclusão da imunidade dos livros pornográficos apresenta-se como um elemento subjetivo que se choca com a natureza objetiva dessa imunidade.²⁶⁰

As imunidades e suas exceções caracterizam-se como regras cujas motivações são as mais diversas. Daí a existência de distorções quanto ao interesse para a sociedade brasileira e o desenvolvimento nacional. Uma dessas distorções está no fato de ter a Constituição Federal excluído de tributação livros e periódicos sem a necessária comprovação de interesse acadêmico, científico ou cultural. Não contemplou, por exemplo, edições de livros para acesso pelas populações mais carentes. O objetivo de baratear o custo das publicações e permitir o acesso ao livro pela criança carente não foi contemplado nessa imunidade tributária.²⁶¹

Portanto, impõe-se fazer uma interpretação constitucional sistêmica e alinhada com os objetivos da República Federativa Brasileira, quanto às imunidades citadas e a outras implícitas

²⁵⁹ BARBOSA, Fernando Holanda de (coord.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. FGV, 1998, p. 31-40. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

²⁶⁰ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 68.

²⁶¹ Em que pese à existência dessa imunidade, os livros têm preços elevados no Brasil. Isso ocorre em razão do aparato burocrático envolvendo a contabilidade de uma empresa imune, além da baixa competitividade no segmento. Acrescente-se a isso o pouco incentivo do Estado para a aquisição de livros em larga escala para as bibliotecas públicas.

no ordenamento constitucional, de modo que se possam eliminar algumas distorções. Essa temática precisa ser objeto de debates na academia, bem como nos órgãos judicantes, legislativos e executivos que pretendam encaminhar o Estado para uma trajetória de um efetivo desenvolvimento. Deve-se buscar, sobretudo, a eliminação das mazelas econômicas inseridas na ordem internacional, a qual não está preocupada com as condições de dignidade da pessoa humana, no âmbito do Estado brasileiro.

4.3 MODELO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: INEXECUÇÃO

A Carta Magna traçou todas as diretrizes do sistema tributário brasileiro. O legislador constituinte objetivava claramente estabelecer os fundamentos para um Estado desenvolvimentista, que proporcionasse a redução das desigualdades regionais e sociais. Contudo, o modelo estruturado na Constituição, ao longo dos anos, sofreu diversas emendas e alterações, não sendo executado como pensado originalmente.²⁶² O modelo constitucional tributário brasileiro, pensado em 1988, procurou reafirmar o pacto federativo. Vislumbrou também a possibilidade da construção de um sistema de tributação que conduzisse ao desenvolvimento nacional e à redução de desigualdades. É perceptível, porém, que a concretização dos direcionamentos principiológicos e estruturais contidos na Carta Magna não ocorreram. Além dos objetivos referentes ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades, a tributação buscava, sempre que possível, uma progressividade tributária. Com isso, seria possível garantir aos entes federados autonomia e independência financeira, contribuindo para que Municípios e Estados mais pobres tivessem um papel importante na redução da desigualdade regional.

A Carta Magna traçou um projeto que, se executado, levaria a população do país a uma melhor qualidade de vida, cumprindo, assim, os objetivos consagrados na Declaração Universal dos Direitos Humanos.²⁶³ O projeto constitucional buscava direcionar o país a uma situação de estabilidade socioeconômica, na tentativa de implantar o Estado do bem-estar social. Esse modelo estatal seria construído democraticamente pela consciência de todos os cidadãos, inclusive com o fortalecimento de uma cidadania tributária.²⁶⁴ Mas a realidade é outra, com milhões de pessoas nas filas de hospitais, uma explosão de criminalidade, a falta segurança pública e o agravamento das desigualdades. Configura-se, desse modo, um projeto inexecutado,

²⁶² A inexecução ocorreu em razão da não implementação de vários dispositivos através da legislação infraconstitucional e da ausência de ação efetiva por parte dos chefes executivos estaduais e municipais. Por outro lado, não houve a captação de receitas que poderiam ser obtidas, caso fossem cumpridas, na íntegra, as diretrizes estabelecidas na Constituição Federal.

²⁶³ ONU- Assembleia Geral das Nações Unidas. Declaração Universal dos Direitos Humanos, promulgada em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2018.

²⁶⁴ A cidadania tributária seria a consciência de cada cidadão, quanto ao seu dever de pagar tributos e também de cobrar qualidade na aplicação dos recursos públicos. Assim, cada cidadão seria equivalente ao condômino de um grande condomínio, que divide os custos deste e fiscaliza o usufruto do que foi gasto. Em relação ao projeto constitucional, pode-se dizer, *mutatis mutandis*, que a Constituição projetou um luxuoso e confortável prédio. Contudo, foi executado algo semelhante a uma casa de taipa, abrigando uma quantidade desproporcional de pessoas, sendo impossível atender ao preceito fundamental da dignidade da pessoa humana.

especialmente na esfera tributária em que o fundamento constitucional das espécies tributárias e outros elementos formalísticos estão presentes. Quando se analisa a legislação infraconstitucional, o desenho projetado para o Brasil não corresponde à realidade em sua implementação. Portanto, o constituinte brasileiro elaborou um projeto que não foi implementado de acordo com o desenho preconizado, estando a efetivação do modelo de arrecadação bem distante do planejado.

Se, efetivamente, tivesse sido implantado no Brasil o modelo de tributação constitucionalmente estabelecido em 1988, com a observância dos princípios insculpidos na Carta Magna, haveria uma tributação mais justa e capaz de conduzir ao desenvolvimento. Porém, está claro que a estrutura tributária erigida em 1988 não condiz com a realidade atual e com as novas tecnologias implantadas nas décadas seguintes, sendo necessário fazer diversos ajustes. Entretanto, é preciso criar mecanismos para a efetiva concretização da estrutura original estabelecida no texto constitucional, na tentativa de reduzir o nível de inexecução do modelo constitucional.

A Carta Magna criou os impostos de importação, de exportação e sobre produtos industrializados, dentre outros, que teriam natureza nitidamente extrafiscal, para garantir a regulação de mercado. Instituiu, ainda, o imposto de renda, cuja função seria, realmente, arrecadar recursos para o Estado, de modo a garantir o custeio da administração pública. Seria necessário, nesse sentido, que o Estado implantasse um parâmetro de progressividade tributária. Contudo, tal medida ainda é restrita, haja vista que, ao se alcançar determinado percentual, que gira em torno de 27,5%, não há mais acréscimo para rendas elevadas. Estas permanecem em patamares muito reduzidos de tributação, descaracterizando o objetivo de desconcentração das rendas nas pessoas físicas. Ficou também comprometido o objetivo de que a renda ficasse na empresa, para que ela viesse a se desenvolver. Assim, fácil é a retirada de recursos provenientes de remunerações muito elevadas. Mas, como se observa, a tributação sobre a renda é reduzida. Se fosse implantada uma verdadeira progressividade, a tributação sobre a renda deveria chegar a 50% sobre qualquer ganho de capital com operações financeiras, visando regular melhor esse mercado. A restauração da contribuição provisória sobre movimentação financeira - CPMF poderia minimizar o efeito da inexistência ou baixa tributação sobre o mercado financeiro, como será abordado no decorrer deste trabalho.

A arrecadação proveniente do imposto territorial rural também é muito pequena, a despeito de ser este um país continental, com áreas gigantescas de terras. Esse tributo teria também finalidade extrafiscal e fiscal. Mas, como já referido, sua inexecução ocorreu por incapacidade do Estado em fiscalizar e arrecadar, a exemplo do que aconteceu com tantos outros tributos, devido à conhecida ineficiência do sistema.

No modelo constitucional brasileiro, foi atribuída aos Estados-membros a prerrogativa de regulamentar a tributação sobre ICMS, IPVA e ITCD, garantindo, assim, o federalismo fiscal. Contudo, durante anos, os Estados mantiveram uma tributação sobre a herança muito baixa. Só recentemente, em razão da grande crise econômica, passaram a regulamentá-la. No que diz respeito ao IPVA, não há uma distinção na fixação do tributo entre veículos de luxo e veículos populares. Também na cobrança do ICMS, não há nenhum parâmetro de redução ou acréscimo de alíquotas ao consumidor. Não há, por exemplo, distinção entre bens que possam agredir a natureza ou bens que sejam de interesse da sociedade.

Conforme já assinalado, o ordenamento constitucional permitiu a implementação de uma tributação com feição mais justa, preocupado com a redução das desigualdades, indicando uma boa fonte de custeio para os entes federados. No entanto, por muitos motivos, a tributação projetada não foi implementada. Os Estados-membros só começavam a utilizar alguns mecanismos autorizados constitucionalmente em períodos de crise absoluta. A necessidade de arrecadar recursos fez com que os gestores do Estado até contrariassem interesses de grupos, embora de forma tímida, buscando reduzir o impacto da falta de recursos. Porém, em regra, continuou havendo a dependência do Fundo de Participação do Estado, principalmente, por parte das regiões mais pobres. De modo geral, os Estados não se esforçaram para o exercício pleno de suas competências tributárias, talvez, como mais adiante será visto, pela interferência de grupos econômicos.

Nos Municípios, mais patente e mais forte é a inexecução do sistema tributário, sobretudo porque os prefeitos não desejam cobrar tributos para não contrariarem seus grupos de apoio. Por outro lado, em boa parte dos Municípios considerados pobres, o IPTU não é cobrado ou é cobrado de maneira muito tímida. Pelas mesmas razões, o ISS apenas foi regulado há bem pouco tempo, em oposição aos interesses econômicos, como os de cartões de crédito. O ITBI quase sempre resulta em subavaliações, porque muitos imóveis pertencem aos considerados ñfilhos ilustres da terra. Também na esfera municipal, o sistema tributário brasileiro permaneceu

inexecutado em relação aos parâmetros constitucionais. Isso ocorreu, até mesmo nas capitais, embora a Constituição Federal permita a cobrança de um IPTU que possa realmente adequar a utilização do espaço urbano com melhor racionalização. Nas pequenas cidades, o IPTU normalmente não observa tal racionalização, especialmente em relação aos imóveis que comprometem o desenvolvimento da cidade, servindo de instrumento de proteção àqueles que prestam favores e apoiam os candidatos a prefeito.

A inexecução do disposto constitucionalmente para a estruturação do sistema tributário, talvez, seja um dos pontos de maior limitação da gestão nos Municípios. Especificamente, a inexecução em relação ao IPTU, ITBI e ISS possui vínculos com o baixo nível educacional dos gestores e da população. Isso ocorre porque, nos pequenos Municípios, onde não foram implementados esses tributos, há uma cobrança insignificante, geralmente, como resultado de uma convivência política com grupos de prestígio.

Os gestores municipais que decidem cobrar, de forma correta, o IPTU, o ITBI e o ISS, muitas vezes, não são reeleitos. Portanto, essa condescendência na cobrança de tais tributos também tem motivação político-eleitoral. Para não comprometerem seu projeto eleitoral, os gestores assumem uma postura de negligência em relação às receitas. No caso específico do IPTU e do ITBI, há subavaliações, às vezes, provocadas em razão da ausência de capacidade técnica dos servidores, quando fazem as avaliações dos imóveis. Geralmente, não há uma atualização na base de valores estabelecidos pelas prefeituras. Nas vendas de imóveis, são aceitos os valores declarados, mesmo que não representem frações dos valores reais da venda. O fiscal das pequenas cidades raramente deixa de autorizar o lançamento declaratório decorrente de uma informação subavaliada, através de um lançamento de ofício.

A falta de execução do sistema tributário, nos termos planejados e idealizados pela Constituição Federal, possui raízes históricas. Essa omissão envolve o problema da falta de educação tributária e de cidadania tributária, passando pela incapacidade técnica dos profissionais das pequenas prefeituras. Acrescente-se ainda o jogo de pressão política das oligarquias regionais, buscando o modelo que lhes é favorável. Com isso, deixa de haver a cobrança dos tributos sobre suas propriedades e sobre suas respectivas atividades econômicas. Isso ocorre, especialmente, em relação à tributação incidente sobre o patrimônio, que poderia ser a mais rentável para a prefeitura. Mas, em verdade, termina sendo a menor fonte de receita.

O ISS também evidencia as mesmas razões para sua inexecução: falta de vontade política, incapacidade técnica e falta de cidadania tributária, a exemplo do que ocorre em relação a todos os tributos municipais. Nesse cenário, o mais grave é ausência de cidadania tributária. Não há uma percepção por parte do cidadão daquilo que Casalta Nabais²⁶⁵ chama de dever fundamental de contribuir para com o Estado. Conforme já referido, o Município funciona como um grande condomínio, devendo todos contribuir para que o síndico possa administrar e executar ações em prol daquela comunidade. Contudo, em decorrência da falta de cidadania tributária, observa-se a ausência dessa percepção do dever de pagar os tributos. Há também a falta de um melhor sistema de contribuição para a manutenção da comunidade, bem como a ausência de transparência na aplicação dos recursos. Estes são fatores responsáveis pela inexecução do sistema tributário.

Também a falta de motivações contribui para não haver interesse em construir uma cidadania tributária. Quando não há consciência do que se paga ou do quanto se paga, esse fato igualmente cria obstáculo para uma boa aplicação dos recursos públicos. Em consequência, adotou-se o discurso de não se pagar o tributo, porque os recursos públicos são desviados e mal aplicados. O caminho inverso seria que todos os contribuintes pagassem tributos, ficando legitimados a cobrar a contrapartida, que é a qualidade na prestação dos serviços. Como corolário, podem exigir que as despesas sejam realizadas de acordo com os interesses da comunidade.

Outro grande problema do sistema tributário brasileiro foi induzir os cidadãos a pensarem que os recursos para a manutenção do Município são de responsabilidade exclusiva do governo central, passando a ser um verdadeiro instrumento de alienação. A cobrança justa e adequada de tributos, como o IPTU, o ITBI e o ISS, para a manutenção da municipalidade poderia reverter esse conjunto de distorções, revertendo também o pouco interesse dos gestores em promover a implementação adequada de tais tributos. Porém, essa noção é propositalmente distorcida quando se concedem várias isenções e imunidades completamente fora dos parâmetros legais e constitucionais.

Muitas vezes, o cidadão deixa de pagar o IPTU, beneficiado por uma isenção. No entanto, vai ao mercadinho, compra cem reais de alimentos e paga um tributo elevado, sem que perceba, porque aquele valor está embutido nos produtos. Com isso, não percebe que paga

²⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. Capítulo I.

tributos para custear o Estado. Isso ocorre porque, propositadamente, como instrumento de alienação, concedeu-se isenção tributária de IPTU para os imóveis de pessoas de baixa renda. Contudo, esse mesmo cidadão paga uma carga tributária gigantesca nos produtos alimentícios. Como se observa, é um sistema tributário construído para produzir alienação, acompanhada de uma política de inexecução tributária na esfera municipal. O prefeito não tem coragem de cobrar tributos. Se assim o fizer, a população terá consciência de que paga e de que, por isso, deve cobrar os serviços. Quando concede isenções, o gestor municipal alimenta a alienação do cidadão. Dessa forma, ele deixa de perceber que é contribuinte de uma comunidade na qual está inserido, tendo o dever fundamental de pagar seus tributos. Como está alienado, não percebe que paga outros tributos em percentuais muito elevados, quando comparados com os tributos cobrados em países desenvolvidos. Isso acontece porque lhe foi retirada a consciência sobre o quanto e o que deve pagar.

Pensar em uma reforma tributária antes de se buscar a aplicação do sistema existente é uma quimera. É caminho para criar uma nova estrutura, mais uma vez, protegendo aqueles que não pagam tributos na proporção que efetivamente deveriam, pouco contribuindo com o custeio do Estado. Portanto, como medida primeira, deve-se fazer um ajuste visando à implementação do modelo constitucional tributário brasileiro idealizado pelo legislador constituinte de 1988.

4.4 GRUPOS DE INTERESSE NA DEFINIÇÃO DAS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

A Constituição Federal, promulgada em 1988, prevê, em seu texto, várias ações alinhadas com um projeto desenvolvimentista, especialmente, com base nas diretrizes tributárias. No entanto, passados trinta anos, não foram implementados tributos que viessem a atender os objetivos constitucionais. Dentre as ações inexecutadas, podem ser citadas como exemplos: o imposto sobre grandes fortunas; uma tributação progressiva sobre a renda; o atendimento aos interesses socioeconômicos na maioria dos tributos. A principal razão para essa não implementação relaciona-se aos grupos de interesse que exerceram pressão na assembleia nacional constituinte e continuam atuando no Congresso Nacional. O mesmo acontece nas assembleias legislativas e nas câmaras de vereadores, bem como junto aos chefes do Poder Executivo nas três esferas administrativas e no Distrito Federal.

Como se percebe, a política define a sistemática de cobrança dos tributos, além do peso da carga tributária sobre os diversos grupos e classes. Porém, a tributação sobre grandes fortunas nunca foi implementada, porque alcançaria diretamente os mais ricos. Ressalte-se, que esse tipo de tributação não iria produzir os resultados desejados no médio e longo prazo. No entanto, serviria como uma forma de frear a influência dos grupos de interesse na definição das políticas tributárias.

Hugo de Brito Machado é um dos doutrinadores que se posiciona contrariamente à tributação sobre as grandes fortunas, alegando que se trata de uma falácia, na maioria das vezes, carregada de preconceito ideológico. Porém, reconhece que a verdadeira razão pela qual o imposto sobre grandes fortunas não foi instituído é a decisiva influência dos detentores de grandes fortunas que, por uma razão óbvia, não querem ser onerados.²⁶⁶ Discorda-se do citado autor somente quando afirma que os argumentos favoráveis a essa tributação seriam falaciosos. Está certo, entretanto, quando afirma que a não implementação desse tipo de imposto ocorreu, basicamente, em virtude da interferência dos grupos de interesse e de poder. A luta dos detentores de grandes fortunas pela proteção de suas riquezas vem desde a época do Império. Nesse sentido, Augusto Castro esclarece que as propriedades urbanas e rurais não foram tributadas no Brasil colonial por força da interferência da aristocracia agrícola da época.²⁶⁷ A luta contra a tributação

²⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O imposto sobre grandes fortunas. In: QUEROZ, Mary Elbe (coord.). **Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário**. São Paulo: Foco fiscal, 2015, v. 2, p. 212.

²⁶⁷ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **História tributária do Brasil**. 2. ed. Brasília: ESAF, 1998, p.159-160.

sobre a propriedade imobiliária ainda hoje persiste. Tanto é verdade que, quando se faz um levantamento das receitas provenientes da cobrança do ITR e do IPTU e compara-se com a extensão territorial brasileira, de todas as cidades e campos, observa-se que o resultado é irrisório. Em muitos casos, inexistia a efetiva cobrança desses tributos, em especial, nas pequenas cidades e nas áreas que não se consegue definir como rural ou urbana.²⁶⁸

A atuação dos grupos de interesse na definição das políticas tributárias e na execução dos tributos é generalizada. Começa pelos pequenos Municípios quando programam a cobrança do IPTU, que iria certamente incidir sobre os terrenos encravados no centro das cidades, normalmente de alto valor. Mas essas áreas servem somente à especulação, favorecendo apenas os proprietários. Observa-se, também, que essa tributação não respeita a proporcionalidade do valor do terreno e, às vezes, sequer é cobrada. Quando isso acontece, a dívida não é paga. Nesses casos, confirma-se a interferência dos grupos econômicos na política orçamentária do pequeno Município.

No âmbito do Estado, durante anos, deixou de ser, adequadamente, implementada e majorada a alíquota do imposto sobre a herança – ITCMD. Recentemente, em São Paulo, tentou-se estabelecer uma alíquota progressiva, mas não se obteve êxito.²⁶⁹ Acontece que muitos membros das assembleias legislativas são proprietários de grandes áreas e detentores de considerável patrimônio que, quando herdados ou doados, sofreriam essa tributação. Este é o principal motivo pelo qual o estabelecimento de uma alíquota progressiva sobre o imposto em análise não logrou êxito.

Em dezembro de 2007, assistiu-se à derrubada da CPMF, em torno da qual se construiu um conjunto de argumentos falaciosos, conforme se verá em tópico próprio. Os grandes interessados, na verdade, eram os políticos que não queriam ser fiscalizados, como também o mercado financeiro que desejava a eliminação dessa tributação. Inquestionavelmente, um dos maiores obstáculos à implementação da tributação no Brasil é a pressão dos grupos de interesse. Em maio de 2018, eclodiu uma greve de caminhoneiros. O objetivo principal era a redução dos

²⁶⁸ Em tópico próprio deste trabalho, que trata do IPTU e do ITR, serão analisadas todas as receitas e confrontadas com as áreas territoriais brasileiras. A partir dessa pesquisa, pode-se concluir que a tributação sobre a propriedade imobiliária não foi devidamente implementada. Ressalva-se a relação às capitais, que implementaram, contudo possuem grande déficit de atendimento dos requisitos viabilizadores de desenvolvimento. Requisitos que poderiam estar presentes nessa tributação, mas na atualidade não estão. Os municípios não tributam de forma a induzir desenvolvimento e sim com o objetivo de proteger interesses. Esse é o grande problema.

²⁶⁹ Em São Paulo, a progressividade que deveria ter sido adotada para o ITCMD, não obteve êxito, em razão das forças políticas não aprovarem a mudança legislativa necessária. Vale ressaltar que existe previsão constitucional para adoção dessa medida.

tributos sobre o diesel. Após seu encerramento, vários inquéritos indicaram que a paralisação (e não greve) foi impulsionada por donos de transportadoras e outros grupos de interesse, como forma de pressionar o governo a retirar o tributo sobre o diesel. Vale salientar que tal medida não iria beneficiar somente os caminhoneiros, mas os muito ricos que trafegam nas avenidas e rodovias em suas caminhonetes de alto luxo. Portanto, não iria ter qualquer efeito positivo nos vários segmentos da classe média que utilizam a gasolina e o álcool. Afirmava-se, antes mesmo daquela paralisação, que havia uma tendência favorável à redução de tributos, sobre o diesel, o que acabou se realizando.

Não se pode negar que a redução da tributação sobre os combustíveis seria uma medida justa. Como se sabe, retirando-se a tributação sobre todos os combustíveis ou reduzindo-se suas alíquotas a patamares menores, estar-se-ia reduzindo o peso da carga tributária sobre quem consome, beneficiando, portanto, o trabalhador. A grande questão é saber quem vai pagar a conta resultante da perda desse tributo. Seria, como sempre, o trabalhador e não as camadas mais altas. Ou então a conta seria deixada para as gerações futuras, aumentando o endividamento brasileiro, que já é gigantesco. O fato é que as diretrizes de arrecadação e as políticas tributárias no Brasil têm sido definidas por grupos de interesse e não pela racionalização em prol do efetivo desenvolvimento nacional. Eventualmente, verifica-se algum sinal de desenvolvimento em determinados segmentos aliados a grupos de interesse. Mas não foi resultante de uma tributação que proporcionasse, de uma forma geral, a redução efetiva das desigualdades. Essa questão envolvendo a pressão dos grupos de interesse não ocorre somente no Brasil. Thomas Piketty²⁷⁰ já abordava, em sua obra, a influência desses grupos de interesse na política de tributação em vários os países.

A interferência dos grupos de interesse para a não implementação de tributos que proporcionem a redução das desigualdades constitui uma realidade no Estado brasileiro. Somente com a efetiva formação de uma cidadania tributária é possível modificar esse quadro. A grande questão está no processo de escolha dos representantes da sociedade. Em sua atuação no Congresso Nacional, os parlamentares defendem menos os anseios da população e mais seus interesses. Tanto que se fala em bancada ruralista, bancada evangélica, bancada sindical e outras. Desse modo, está longe de se implantar, no Brasil, uma tributação que proporcione um processo de desenvolvimento linear e efetivo. Falaciosos, portanto, são os discursos veiculados pela mídia

²⁷⁰ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

e seus instrumentos de divulgação de massa, alegando que a carga tributária brasileira é elevada. Por tal motivo, não deve ser instituído este ou aquele tributo, pois se estaria penalizando a população.

Em face dessas considerações, fica claro que é preciso criar um novo tributo sobre as grandes fortunas ou aumentar as alíquotas do imposto sobre as rendas mais elevadas, redistribuindo-se, dessa forma, o peso das cargas tributárias. Portanto, são falaciosos os questionamentos contrários à recriação da contribuição provisória sobre as movimentações financeiras. Até porque não há grandes questionamentos quando se aumentam as alíquotas do IPI ou de outro tributo, para reforçar o caixa do governo. Sabe-se que o objetivo não é a implementação de políticas, mas o pagamento de juros da dívida. Além de atuarem junto aos parlamentares, os grupos de interesse induzem a população, formando uma opinião pública distorcida quanto aos verdadeiros fatos envolvendo a tributação no Brasil.

4.5 REQUISITOS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL

Um sistema tributário deve observar certos requisitos e princípios, sendo relevante destacar a distinção entre os dois. Os princípios são os valores eleitos por cada sociedade, em determinada época e lugar. Já os requisitos são condições essenciais que devem estar presentes em qualquer sistema tributário, independentemente da localidade e do tempo. Os princípios, em regra, são consagrados em normas de cada país, especialmente, em sua Carta Magna. Expressam-se como os valores que a sociedade elegeu como basilares na estruturação do conjunto de normas internas. Os requisitos, por sua vez, são critérios supraconstitucionais que consagram os parâmetros científicos globais, não sendo ideologizados por doutrinas liberais ou sociais.

O estabelecimento dos requisitos para a sustentabilidade de um sistema tributário só é possível, quando se estudam os diversos modelos de tributação ao longo do tempo, com um olhar externo e imparcial. Nesse sentido, trata-se de uma análise econômica das normas jurídicas e seus efeitos de curto, médio e, sobretudo, longo prazo no mundo globalizado. Tais sistemas devem ser estudados como se fossem amostras e ensaios dentro de um grande laboratório. Adota-se, portanto, uma visão epistemológica e sistêmica do percurso histórico normativo dos tributos nos vários países, ao longo do tempo. Permite-se, com isso, a percepção de quais são as condições de sustentabilidade que devem ser aplicadas aos sistemas tributários. Essas condições, no contexto do presente trabalho, são determinadas de requisitos de sustentabilidade de um sistema tributário.

A sustentabilidade de um sistema tributário resulta na estabilidade da estrutura social, econômica e política de determinada sociedade. Normalmente, quando um sistema tributário é insustentável e não sendo aceito pela sociedade contribuinte, rompe-se também o pacto de manutenção do Estado. Como resultado, surge a necessidade de se adotarem reformas e outros instrumentos para a instalação de um novo modelo. Quando o Estado pratica excessos tributários, também estão ali a pólvora e o pavio das revoluções que derrubaram governos. Embora sem maiores consequências, foi o que ocorreu recentemente, no Brasil, palco de insatisfação da população com o atual governo, motivada pelo excesso de tributos sobre os combustíveis. O cumprimento dos requisitos de sustentabilidade de um sistema tributário permite sua manutenção por várias gerações, contribuindo para a sustentação de um sistema político, econômico e social

daquele país.²⁷¹ Os requisitos tributários devem observar desde os elementos psicológicos da sociedade, até os aspectos estruturais, econômicos, políticos, jurídicos e morais, dentre outros.

Adam Smith²⁷² apontou, como requisitos de um sistema tributário, a economia, a conveniência, a certeza e a igualdade. Em relação ao requisito econômico, esclarece que o custo da coleta dos tributos deve ser menor que o total arrecadado. Atualizando-se esta ideia, mais que o simples resultado positivo da coleta de tributos, seria, em contrapartida, a eficiência do sistema de arrecadação. Dessa forma, a coleta de impostos deve representar o menor peso possível para a sociedade, resultando em baixo custo transacional.²⁷³ Tratando da conveniência, afirma que o método e o momento do pagamento de tributos devem ser convenientes para o indivíduo. A certeza significa que a quantidade de impostos a pagar não será arbitrária, visto que o contribuinte sabe quanto, em que momento e qual será a forma de pagamento. Sobre a igualdade, o mais importante dos requisitos, Adam Smith enfatiza que cada indivíduo deverá pagar na proporção da renda que aufera. Portanto, as pessoas que recebem uma renda maior devem pagar mais. Trata-se da expressão máxima da orientação para a construção do princípio da progressividade.²⁷⁴

²⁷¹ Poder-se-ia questionar se é possível haver estabilidade de um sistema tributário, de maneira a garantir-lhe sua manutenção por muitas gerações. A resposta é que, em teoria, sim, bastando que ele atenda ao requisito da elasticidade, o qual permitiria sua adaptabilidade às novas contingências da sociedade.

²⁷² SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁷³ Esses custos transacionais são representados por todo o conjunto de obrigações acessórias, bem como pelas ações do Estado, as quais possuem custos computáveis.

²⁷⁴ Sobre os quatro princípios da tributação eficiente (economia, conveniência, certeza e igualdade), assinala Adam Smith: *“Before I enter upon the examination of particular taxes, it is necessary to premise the four following maxims with regard to taxes in general. - I) The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expence of government to the individuals of a great nation is like the expence of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation. Every tax, it must be observed once for all, which falls finally upon one only of the three sorts of revenue above mentioned, is necessarily unequal in so far as it does not affect the other two. In the following examination of different taxes I shall seldom take much further notice of this sort of inequality, but shall, in most cases, confine my observations to that inequality which is occasioned by a particular tax falling unequally even upon that particular sort of private revenue which is affected by it. ¶ II) The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or less in the power of the tax-gathered, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravation, some present or perquisite to himself. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt. The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty. ¶ III) Every tax ought to be levied at the time, or in the*

A conveniência é um requisito básico para a subsistência de um sistema tributário, por estabelecer o método e o momento de cobrança de impostos. Qualquer falha no manejo desse requisito pode transformar essa função do Estado em uma despesa elevada e ineficiente como sistema de coletas. Caso isso aconteça, a sociedade poderá começar a questionar a atuação do fisco. Quando um Estado adota um sistema equivocado de coleta de tributos, o resultado é o surgimento de movimentos protagonizando a possibilidade de reformas. No Brasil, por exemplo, são elaborados, todos os anos, projetos de lei e propostas de emenda constitucional nesse sentido. Contudo, trata-se apenas de remendos, objetivando acalmar a sociedade. É que tais iniciativas não enfrentam o problema da conveniência quanto ao método e ao momento de construção de impostos. Vários sistemas tributários foram adotados ao longo da história do Brasil, sem, contudo, alterar verdadeiramente a estrutura equivocada de coleta de tributos. O Brasil necessita enfrentar efetivamente o problema motivado pelo não atendimento dos requisitos de sustentabilidade do sistema, demonstrando a necessidade de construção de um novo paradigma

manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it. A tax upon the rent of land or of houses, payable at the same term at which such rents are usually paid, is levied at the time when it is most likely to be convenient for the contributor to pay; or, when he is most likely to have wherewithal to pay. Taxes upon such consumable goods as are articles of luxury are all finally paid by the consumer, and generally in a manner that is very convenient for him. He pays them by little and little, as he has occasion to buy the goods. As he is at liberty, too, either to buy, or not to buy, as he pleases, it must be his own fault if he ever suffers any considerable inconveniency from such taxes. ¶ IV) Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state. A tax may either take out or keep out of the pockets of the people a great deal more than it brings into the public treasury, in the four following ways. First, the levying of it may require a great number of officers, whose salaries may eat up the greater part of the produce of the tax, and whose perquisites may impose another additional tax upon the people. Secondly, it may obstruct the industry the people, and discourage them from applying to certain branches of business which might give maintenance and employment to great multitudes. While it obliges the people to pay, it may thus diminish, or perhaps destroy, some of the funds which might enable them more easily to do so. Thirdly, by the forfeitures and other penalties which those unfortunate individuals incur who attempt unsuccessfully to evade the tax, it may frequently ruin them, and thereby put an end to the benefit which the community might have received from the employment of their capitals. An injudicious tax offers a great temptation to smuggling. But the penalties of smuggling must rise in proportion to the temptation. The law, contrary to all the ordinary principles of justice, first creates the temptation, and then punishes those who yield to it; and it commonly enhances the punishment, too, in proportion to the very circumstance which ought certainly to alleviate it, the temptation to commit the crime. Fourthly, by subjecting the people to the frequent visits and the odious examination of the tax-gatherers, it may expose them to much unnecessary trouble, vexation, and oppression; and though vexation is not, strictly speaking, expence, it is certainly equivalent to the expence at which every man would be willing to redeem himself from it. It is in some one or other of these four different ways that taxes are frequently so much more burdensome to the people than they are beneficial to the sovereign.¶

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Livro V, Capítulo 2, Terceira parte, p. 639-641. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2018.

de tributação. A rigor, o problema não está no sistema principiológico insculpido na Constituição Federal, mas sim na falta de vontade política para sua efetivação.

O Brasil, por vezes, chega aos extremos da inconveniência, terminando por causar gigantescas insatisfações populares. Não se trata de episódios isolados, mas de algo cíclico decorrente do não atendimento dos requisitos exigidos para um sistema tributário sustentável. O governo cobra os impostos adotando métodos errados e, quase sempre, nos momentos em que o empresário mais precisa de dinheiro para movimentar seu negócio. Com isso, dificulta o fortalecimento da atividade empresária, comprometendo o incremento da produção. Nesse caso, segundo Aliomar Baleeiro, não atende ao requisito da produtividade²⁷⁵. Nos tributos sobre o consumo, o empresário antecipa a arrecadação ao momento da industrialização, portanto, muitas etapas antes da efetivação do consumo, em uma clara inconveniência quanto ao momento de coleta. Essa antecipação constitui grave elemento limitador do desenvolvimento, pois mata as empresas no seu nascedouro.

No país das incertezas, investidores nacionais e internacionais incluem, nos seus custos de transação,²⁷⁶ o risco decorrente das modificações repentinas da vontade de exação do governo brasileiro. A instabilidade contamina o sistema tributário, quando se deixa de atender a outro importante requisito, qual seja, o da certeza. Buscando reduzir a imprevisibilidade tributária, o legislador constituinte estabeleceu o princípio da anterioridade ao exercício financeiro e o da anterioridade nonagesimal, como dois requisitos relevantes para o sistema de arrecadação do Brasil. Contudo, esses princípios possuem algumas exceções que, na prática, findam por não surtir o efeito desejado. Para dar uma roupagem de certeza, adotou também o princípio da legalidade, obrigando que os casos de exação passem pelo crivo do Parlamento. Entretanto, este é movido por interesse e, quase sempre, controlado ou manipulado pelo chefe do Poder Executivo, alimentando o não atendimento ao requisito da certeza defendido por Adam Smith²⁷⁷.

Quando se fala no requisito da igualdade, com desdobramento progressivo, passam a atuar os políticos e doutrinadores ditos liberais, com suas conhecidas falácias. O resultado é a manutenção de uma carga tributária mais pesada para a classe de menor capacidade contributiva, através de uma tributação indireta, mascarando tal fato com a complexidade do sistema. Talvez,

²⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 221.

²⁷⁶ Representa o mesmo sentido de *custo transacional* apresentado no livro *A firma, o mercado e o direito* de Ronald Coase. COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. (Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa; revisão da tradução por Francisco Niclós Negrão). 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

²⁷⁷ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007.

seja por isso que todas as reformas já aprovadas tenham mantido a complexidade do sistema tributário, demonstrando que não há real vontade na busca de sua simplificação. Conforme defende Smith,²⁷⁸ os mais ricos devem arcar com parcela maior dos custos do Estado. Porém, no Brasil, ocorre o inverso, visto que os mais pobres é que assumem essa responsabilidade. Tal modelo é agravado pela transferência de dinheiro desse grupo de contribuintes para os capitalistas financeiros, os quais recebem juros exorbitantes do ente estatal. Esse fato ratifica o sistema tributário brasileiro como uma hipocrisia liberal, na medida em que se revela contrário ao requisito básico da isonomia para a sustentabilidade do aparelho arrecadatório brasileiro.

Não é sem motivo que a sociedade brasileira constantemente exige reformas tributárias, as quais terminam por agudizar o problema. As recorrentes reformas incluíram novos tributos regressivos e aprimoraram a roupagem complexa da transferência de dinheiro para os grandes banqueiros. Mesmo assim, seus idealizadores denominam isto de liberalismo.²⁷⁹ Caso fossem adotadas as verdadeiras teorias liberais, mesmo quando os banqueiros estão em dificuldade, o Estado não deve interferir. Porém, ao longo da história, tem feito interferências e realizado ações ativas, com o objetivo de salvar grandes empresas do mercado financeiro. Intervenção é uma receita keynesiana e não liberal. Portanto, quando fizer a próxima reforma tributária, não necessariamente de natureza constitucional, o Estado brasileiro deverá enfrentar os reais problemas de seu sistema, criando novos paradigmas para a efetivação dos mecanismos de arrecadação. Esse novo modelo não deve constar apenas nas normas, mas também na vontade dos administradores do sistema de arrecadação. A eles cabe ditar as opções de políticas tributárias, considerando-se que um sistema que não atenda a certos requisitos será dotado de provisoriedade.

Os problemas referentes ao não atendimento dos requisitos para garantir a sustentabilidade do sistema de arrecadação de impostos não são exclusivos do Brasil. Na Escócia, por exemplo, uma comissão fiscal integrada por vários técnicos governamentais identificou os problemas do sistema tributário do Reino Unido. Feito isso, com base nas ideias de Adam Smith, elaborou uma proposta para ser implantada quando a Escócia passar a ser um país

²⁷⁸ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁷⁹ Fazendo-se uma análise a partir dos dados coletados para este trabalho, pode-se dizer que não se está diante de defensores de um verdadeiro liberalismo. Na verdade, trata-se de esperteza de uma classe capitalista global de cassino que não se preocupa com qualquer sustentabilidade, olhando apenas para seus elevados ganhos imediatos, de forma irresponsável.

independente²⁸⁰. Antes do estudo realizado por essa comissão, o relatório *The Mirrless Review*, publicado pela *Oxford University*, em 2011, identificou os problemas do sistema tributário do Reino Unido, apresentando sete pontos fracos. No primeiro, observou que os impostos incidentes sobre a remuneração e os benefícios sociais não estimulam o trabalho das pessoas integrantes das classes de renda mais baixa. O problema é que a tributação é muito alta para aqueles que ganham pouco. A obtenção de benefícios fiscais é condicionada a uma estrutura burocrática, indo de encontro aos requisitos básicos para um sistema sustentável, quais sejam: a simplicidade e a regressividade. O relatório apresenta um quadro com os problemas de cada imposto e a solução de como deveria ser a cobrança.²⁸¹

No segundo ponto, constatou-se que havia uma complexidade desnecessária, resultando na inconsistência do sistema tributário, em razão da má integração dos tributos, algo parecido com o que ocorre no Brasil. Esse problema viola o requisito básico da simplicidade e da transparência do sistema de arrecadação de impostos.²⁸² O terceiro diz respeito ao tratamento da poupança e das transferências de riquezas. Observou-se que o modelo é inconsistente e não equitativo, visto que não há uma alíquota básica identificada. Em consequência, a poupança é desencorajada, já que diferentes maneiras de poupar são tributadas de forma diferente.²⁸³ Porém, esse ponto deve ser observado com ressalvas, pois nele pode estar presente o direcionamento extrafiscal que permitiu melhor qualidade de vida para o povo inglês. São procedentes os

²⁸⁰ Na proposta, foram definidos os objetivos da tributação (financiamento do governo, redistribuição, estabilização macroeconômica, mudança comportamental, crescimento e competitividade). Depois estabeleceram-se quatro requisitos para o sistema de arrecadação dos impostos (simplicidade, neutralidade, estabilidade e flexibilidade), além de três métodos amplos de tributação (renda, riqueza e consumo). FISCAL COMMISSION WORKING GROUP. **Principles for a modern and efficient tax system in an independent Scotland**. Edimburgo: Governo da Escócia, 2013, p.19-74. Disponível em: <<http://www.gov.scot/resource/0043/00434977.pdf>>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

²⁸¹ *Despite improvements for some groups in recent years, the current system of income taxes and welfare benefits creates serious disincentives to work for many with relatively low potential earning power. The benefit system in particular is far too complex.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: MIRRLEES, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁸² *Many unnecessary complexities and inconsistencies are created by the fact that the various parts of the tax system are poorly joined up. These range from a lack of integration between income taxes and National Insurance contributions (NICs) to a lack of coherence between personal and corporate taxes.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: MIRRLEES, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁸³ *The present treatment of savings and wealth transfers is inconsistent and inequitable. There is no consistent tax base identified, saving is discouraged, and different forms of savings are taxed differently.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: MIRRLEES, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

problemas referentes ao não atendimento de dois requisitos básicos: a simplicidade e a transparência na tributação sobre a poupança e a propriedade. Uma das falhas é que, não necessariamente, devem ter sempre as mesmas alíquotas para os diferentes tipos de poupança. Na diferença está o segredo da extrafiscalidade, que pode conduzir ao desenvolvimento de uma nação.

O quarto problema demonstra a obsolescência do sistema tributário inglês, especialmente, no que concerne à relação entre o desenvolvimento e as questões ambientais,²⁸⁴ verificando-se que há uma inadequação às novas tecnologias. Na questão ambiental, a tributação sobre a emissão de carbonos é considerada ineficiente. O relatório cita como exemplo a tributação sobre os combustíveis, que seria adotada nos pedágios cobrados, buscando, assim, evitar congestionamento de veículos nas grandes cidades.²⁸⁵ Referida questão confronta com o estímulo ao desenvolvimento sustentável de qualquer país. Este é um requisito importante que deve nortear todo o conjunto das normas tributárias modernas, levando-se em consideração, especialmente, as diretivas de preservação do meio ambiente.

Como quinto problema, o relatório reconhece que os impostos sobre as corporações desencorajam os investimentos no negócio. A principal crítica diz respeito à redução de impostos quando se trata de dinheiro emprestado, envolvendo os recursos de capital próprio para financiar empresas. Questiona-se o fato de que a despesa de juros integra a despesa que pode ser deduzida do imposto²⁸⁶. Problema semelhante existe no Brasil, ao se tributar antecipadamente a empresa e não após a retirada de seu patrimônio. Nesse caso, consideram-se também os juros de empréstimos como despesas que reduzem o lucro líquido da empresa. Afirma-se que os dividendos não são tributados, porque já teria ocorrido a tributação na empresa. Tal medida não

²⁸⁴ *We remain some way short of having a coherent system of environmental taxes to address imperatives around climate change and congestion. The effective tax on carbon varies dramatically according to its source, and fuel duty is a poor substitute for road pricing.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: MIRRLEES, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

²⁸⁵ *The current system of corporate taxes discourages business investment and favours debt finance over equity finance. Its lack of integration with other parts of the tax system also leads to distortions over choice of legal form. Corporate taxes have also been subject to increasing international pressures.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: MIRRLEES, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p.480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁸⁶ *The current system of corporate taxes discourages business investment and favours debt finance over equity finance. Its lack of integration with other parts of the tax system also leads to distortions over choice of legal form. Corporate taxes have also been subject to increasing international pressures.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

assegura uma linha de estímulo ao crescimento empresarial. Na verdade, a tributação deveria ser progressiva, levando-se em consideração os dividendos retirados da empresa para permitir que o dinheiro permaneça com ela, estimulando o negócio. Uma medida que deveria ser adotada para que o sistema tributário não acabe por matar a galinha dos ovos de ouro, é o fortalecimento da empresa produtiva, abrindo a possibilidade de desenvolvimento nacional.

O sexto problema apontado pelo relatório diz respeito à ineficiência e inadequação dos tributos sobre a terra e a propriedade. O ponto fraco é que são imputados os impostos sobre o que é produzido e não sobre a terra, que também é uma fonte de renda pela sua simples valorização no tempo. Os tributos sobre o valor dos imóveis residenciais envolvem tanto o imposto sobre transação, como o sobre a avaliação das habitações, tomando-se por base a avaliação de 1991.²⁸⁷ Idêntica subavaliação ocorre em muitas cidades brasileiras, ferindo os princípios de proporcionalidade e da igualdade tributária. Some-se a isto a ausência de transparência, eficiência e conveniência do método.

Como sétimo e último ponto fraco, o estudo demonstrou que o sistema de arrecadação de impostos, adotado no Reino Unido, não era eficiente quanto à busca do atingimento das metas distributivas. O sistema se mostrou ineficiente em relação ao objetivo teoricamente finalístico do Estado, que é fazer a adequada redistribuição de rendas e de contribuir para o bem comum. O relatório considerou que o VAT (imposto sobre valor adicionado) não é direcionado para atender os produtos consumidos pelas pessoas de baixa renda. Observou também que o *council tax* (equivalente ao IPTU brasileiro) é regressivo, não tendo nenhuma repercussão no campo do desenvolvimento.²⁸⁸ Tal situação evidencia-se como uma patente violação ao requisito da eliminação de regressividades e estímulo ao desenvolvimento. No Brasil, o IPTU também é cobrado de forma inadequada, muitas vezes, protegendo proprietários de terrenos cujo interesse é, tão somente, a especulação imobiliária.

²⁸⁷ *Taxation of land and property is inefficient and inequitable. There is a tax on business property but not on land, which is a source of rents. Taxation of housing involves both a transactions tax and a tax based on 20-year-old valuations.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011. p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁸⁸ *Distributional goals are pursued in inefficient and inconsistent ways. For example, zero and reduced rates of VAT help people with particular tastes rather than being targeted at those with low overall resources; and council tax is regressive for no obvious efficiency-improving reasons.* MIRRLEES, James et al. Tax by design. In: **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

Christopher Heady²⁸⁹ lembra que Richard Musgrave²⁹⁰ estabeleceu três requisitos para um consistente sistema tributário: a) os tributos deveriam ser justos; b) deveriam ser aplicados para minimizar os custos administrativos com ganhos de eficiência; c) deveriam ser aplicados para minimizar os efeitos extrafiscais que retiram o incentivo da economia. Esse modelo corrobora a ideia de que a tributação deve ter como objetivo o desenvolvimento. Mas isso só será possível se seus critérios forem bem delineados, pois geralmente os impostos costumam atender apenas um ou dois dos requisitos indicados por Richard Musgrave. Porém, os três são imprescindíveis.²⁹¹ Aliomar Baleeiro²⁹², de forma sucinta, apresenta um rol de requisitos que devem nortear o sistema tributário. Afirma que, para a organização racional dos sistemas fiscais, é necessária a sua observância, enfatizando:

No esforço para a organização racional dos sistemas fiscais, os escritores assinalam certos requisitos como o mínimo desejável: a) produtividade; b) elasticidade; c) compatibilidade com a estrutura econômica e incentivo do desenvolvimento; d) conformidade com as ideias morais do povo; e) simplicidade; f) eliminação da regressividade; g) supressão e solução das duplas ou pluritributações. O problema avulta nos países federais, porque neles três competências diversas devem recorrer às mesmas fontes. Há que as discriminar e partilhá-las entre União, Estados ou Províncias e Municípios ou poderes locais.²⁹³

Os requisitos para a sustentabilidade de um sistema tributário devem, portanto, ser observados para a construção de um mecanismo que permita o custeio do Estado. Não atendendo para as concepções dos doutrinadores clássicos, sejam nacionais ou internacionais, os governos e

²⁸⁹ HEADY, Christopher. **Optimal taxation as a guide to tax policy: A survey**. Institute of Fiscal Studies, 2000. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/7107879.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁹⁰ MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. (Tradução de Nancy Cooke). 4 ed. Nova Iorque: MacMillan, 1967. Disponível em: <<http://desmarais-tremblay.com/Resourses/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>> Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁹¹ However, Smith's idea of equality (tax payments in proportion to income) is not the only one that has received support. Musgrave (1959, Chs 4 and 5) provides a history of differing views on what constitutes a fair distribution of the tax burden. The administrative costs and the effects on incentives (the discouragement of business) have also been widely discussed. Taxation proposals have therefore frequently been analysed in terms of three criteria: (1) the need for taxes to be fair (although fairness means different things to different people); (2) the need to minimise administrative costs; and (3) the need to minimise disincentive effects. The difficulty with having three separate criteria is that a particular policy proposal will typically satisfy one criterion but not another. For example, in choosing between the poll tax (Community Charge) and a local income tax to finance local government expenditure, most people would regard the local income tax as fairer but it would have a greater disincentive effect on labour supply than the poll tax. In order to come to a decision, it is necessary to weigh the fairness advantage of the local income tax against its disadvantage of discouraging work (not to mention taking account of the different administrative costs). HEADY, Christopher. **Optimal taxation as a guide to tax policy: A survey**. Institute of Fiscal Studies, 2000. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/7107879.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

²⁹² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

²⁹³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 221.

os legisladores, de modo geral, ignoram seus ensinamentos, e não é por desconhecimento. A razão para essa inobservância está na força política dos grupos de interesse, que utilizam a doutrina dos teóricos apenas nas partes que lhes interessam. Impõe-se, portanto, a construção de um novo paradigma para um sistema tributário que garanta o custeio do Estado brasileiro. Para tanto, é necessário que os poderes Legislativo e Executivo estejam efetivamente dispostos a atender determinados requisitos.

Para a elaboração deste trabalho, fez-se uma exaustiva pesquisa no *ñlaboratório globalò*,²⁹⁴ considerando os sistemas tributários como amostras tangíveis. Nessa perspectiva, partiu-se dos estudos realizados por Adam Smith, James Mirrless e Aliomar Baleeiro. Foram também considerados os índices coletados nos sites oficiais de diversos países. Após o estudo, consideram-se como essenciais os seguintes requisitos, alinhando-os com as necessidades atuais do Estado democrático de direito: a) compatibilidade com as estruturas econômicas do Estado e produtividade; b) eficiência e economia na criação e aplicação dos métodos arrecadatários; c) conveniência quanto ao método e o momento da arrecadação; d) estabilidade e certeza nas políticas tributárias; e) elasticidade e adequabilidade ao surgimento de novas tecnologias, sem o comprometimento da estabilidade e da certeza; f) estímulo ao desenvolvimento sustentável do país, considerando-se, sobretudo, as diretivas de preservação do meio ambiente;²⁹⁵ g) transparência e simplicidade, também no caso das obrigações tributárias acessórias; h) igualdade, efetiva eliminação de regressividades tributárias e não confisco; i) compatibilidade ou conformidade com os conceitos morais e os valores eleitos pela sociedade; j) realização de justiça social na distribuição da carga tributária, considerando-se os preceitos fundamentais universais referentes à dignidade da pessoa humana. Somados, esses requisitos resultaram na sustentabilidade de um sistema tributário.

²⁹⁴ Entende-se como *ñlaboratório globalò* a pesquisa realizada, através de banco de dados, livros e sites institucionais dos países elencados neste trabalho, quanto às normas jurídicas e as informações necessárias para a produção desta tese.

²⁹⁵ ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de, Misabel Abreu Machado et al (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 298.

4.5.1 Compatibilidade com as estruturas econômicas do Estado e a produtividade

O primeiro dentre os requisitos norteadores de um sistema tributário sustentável deve ser a compatibilidade com as estruturas econômicas do Estado e a produtividade. Trata-se do requisito mais relevante, visto que define a sustentabilidade e a manutenção do próprio sistema quanto à sua essência. Afinal, não é possível tributar estruturas econômicas inexistentes ou que não possuam fluxos financeiros para tal. O sistema tributário deve ser adaptado à configuração de cada segmento econômico em cada região, fazendo-se uma avaliação de toda a estrutura.²⁹⁶

Conforme Lucas Silva e Thalison Costa,²⁹⁷ referida compatibilidade com a estrutura econômica passa a ocorrer quando existe conformidade entre os tributos criados e a base econômica de sua cobrança. Em outras palavras, deve ser verificada a capacidade de pagamento de cada segmento econômico, em conformidade com os diversos tipos tributários possíveis.²⁹⁸ Por exemplo, se o volume de recursos está concentrado na agricultura, então a tributação pode ser mais elevada nesse segmento. Assim, em cada segmento econômico, deve ser verificada a capacidade financeira de contribuir para o custeio do Estado, incidindo sobre cada segmento um maior ou menor volume de tributos. Tal requisito requer uma constante reavaliação, haja vista que, com frequência, surgem novas tecnologias que mudam o panorama mundial. Há, além disso, fatores que interferem no desenvolvimento, conforme se verá em outro tópico deste trabalho.

A compatibilidade com a estrutura econômica é o primeiro requisito que deve ser observado para o sucesso de um sistema tributário mais consistente e durável. O sistema tributário idealizado até a primeira metade do século XX baseava-se na estrutura econômica do país, que era eminentemente agrária. A partir daquele período, foi introduzido o elemento industrial. Portanto, o sistema antigo não guardaria compatibilidade com a atual estrutura econômica do Estado. No Brasil e nos países desenvolvidos da Europa, os sistemas tributários para o custeio do Estado foram idealizados numa época em que a globalização era limitada. O

²⁹⁶ SILVA, Lucas Meneses de Santana e; COSTA, Thalison Clóvis Ribeiro da. Princípios e requisitos do sistema tributário. **Jus**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46572/principios-e-requisitos-do-sistema-tributario>>. Acesso em: 22. mar. 2018.

²⁹⁷ SILVA, Lucas Meneses de Santana e; COSTA, Thalison Clóvis Ribeiro da. Princípios e requisitos do sistema tributário. **Jus**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46572/principios-e-requisitos-do-sistema-tributario>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

²⁹⁸ SILVA, Lucas Meneses de Santana e; COSTA, Thalison Clóvis Ribeiro da. Princípios e requisitos do sistema tributário. **Jus**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46572/principios-e-requisitos-do-sistema-tributario>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

mercado financeiro oferecia produtos que se contavam nos dedos das mãos e os cálculos eram feitos em calculadoras. Hoje, a rapidez das transações e a velocidade de informações modificaram o anterior panorama.

No Brasil, foi realizada uma reforma tributária (Emenda Constitucional nº 18/1965), no início da ditadura militar, contida no Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG). O plano foi elaborado e depois executado pelos ministros Roberto Campos e Otávio Correia de Bulhões. Tinha como objetivo aumentar a arrecadação dos tributos para resolver os problemas do déficit público. A reforma criou tributos incidentes sobre capital estrangeiro, lucros, transações bancárias e o consumo (ICMS). Contudo, em razão do número de isenções concedidas aos tributos sobre lucros e capitais, a maior parte da receita foi fruto do ICMS. Ocorreu, assim, uma verdadeira proteção aos mais ricos, estabelecendo-se uma cegueira quanto à estrutura socioeconômica do país. Apesar dessa distorção, a reforma foi um fator importante para o crescimento econômico do país, caracterizado como milagre econômico brasileiro (1968-1973). No entanto, contribuiu para agravar a situação da desigualdade de renda e comprometeu o desenvolvimento do país. Referida reforma foi abordada por Fabio Giambiagi²⁹⁹, autor de uma proposta recente de aumento da carga tributária em 1,5%, recaindo novamente sobre a classe mais pobre.³⁰⁰

²⁹⁹ GIAMBIAGI, Fabio et al. (org.). **Economia brasileira contemporânea: 1945-2010**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. Disponível em: <http://home.ufam.edu.br/andersonlfc/Economia_Brasileira_Contemporanea/ECONOMIA%20BRASILEIRA%20CONTEMPOR%C3%82NEA%20A%20ED.pdf>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

³⁰⁰ Fabrício Oliveira formulou uma crítica construtiva sobre a oneração da classe mais pobre, anotando: ãFábio Giambiagi, mosqueteiro da corrente ortodoxa de economia, para quem a população pobre atrapalha a gestão econômica eficiente, por seus arroubos de consumo patrocinado por políticas populistas, começou, no dia 14 de março, no jornal Valor Econômico, a dar uma receita para o candidato a presidente, que ia assumir o comando do país, a partir de 2019, superar a crise econômica instalada no país desde 2014. No primeiro artigo de um total previsto de oito, Giambiagi discute e apresenta uma solução para o que considera o problema mais grave da economia brasileira na atualidade: o acentuado desequilíbrio fiscal do Estado e o elevado nível de endividamento público. Para o pensamento ortodoxo, uma solução para essa questão representa uma precondição para que o país possa novamente recolocar-se numa trajetória de crescimento mais sustentado. Sem redimir-se dos pecados cometidos no campo fiscal contra o capital, seus caminhos continuarão inevitavelmente bloqueados. Para ele, o Brasil precisa voltar a gerar superávits primários de 2,5% a 3% do PIB, o que significa, considerando o atual déficit de 2% do PIB, que terá de promover um ajuste fiscal de 4,5% a 5% do PIB ou, em se tratando de valores absolutos, de R\$ 320 bilhões. Não é pouca coisa. Pelas contas que apresenta, um ajuste dessa dimensão é impossível de ser feito apenas com o corte de gastos, em termos reais, como determina a Emenda Constitucional n. 95 aprovada em 2016. Isso porque, mesmo se o PIB crescer 3% ao ano, no final de 5 anos o gasto líquido de transferências a estados e municípios, como proporção do PIB, cairia de 19,5% para 16,8%, com uma redução, portanto, apenas de 2,7% do PIB. Na hipótese de ocorrer uma melhora de 0,5% do PIB nas finanças dos governos subnacionais (estados e municípios), o ajuste global das contas públicas chegaria a 3,2% do PIB, faltando algo em torno de 1,5% do PIB para alcançar o esforço fiscal necessário. Giambiagi não vê outra saída, diante disso, senão a de aumento da carga tributária nessa mesma dimensão de 1,5% do PIB, mesmo contrariando as posições

O mercado e a sociedade se transformaram por completo, no decorrer desses últimos cem anos. Contudo, os sistemas tributários permaneceram, em sua maioria, lastreados nos parâmetros econômicos do século passado. Esse conservadorismo os torna obsoletos e pode produzir um colapso nas contas públicas, comprometendo a capacidade empreendedora da sociedade. Faz-se necessária, portanto, a reestruturação completa dos sistemas tributários, de forma a compatibilizá-los com as novas estruturas econômicas. Isso vale tanto para a realidade brasileira como para a dos países desenvolvidos da Europa.

ortodoxas favoráveis à redução do tamanho do Estado na economia. Sua receita para este aumento segue, contudo, as regras deste pensamento de jogar a conta do ajuste para o andar de baixo da população e de proteger, dessa tributação adicional, o andar de cima, ou seja, o capital e as camadas mais ricas da sociedade. Sua proposta é de recriar a CPMF com uma alíquota de 0,35% em 2020, que seria partilhada entre o governo central (0,28%) e estados e municípios (0,07%) para vigorar até 2027, o que propiciaria uma arrecadação estimada de 1,3% do PIB. A cada ano, ou seja, a partir de 2021, a alíquota seria reduzida em 0,05% (0,04% da alíquota do governo central e 0,01% dos governos subnacionais). Para compensar a perda de receitas que ocorreria com essa redução a partir de 2021, Giambiagi propõe duas outras medidas: i) o congelamento da tabela do imposto de renda ao longo do mandato do próximo governo; ii) o fechamento de brechas para a *injeção* das pessoas físicas, ou seja, para barrar o fenômeno que permite aos indivíduos se transformarem em empresas para pagar menos impostos. Em conjunto, segundo seus cálculos, isso propiciaria um aumento do imposto de renda de 1% do PIB e, com certos aperfeiçoamentos da tributação, seria possível gerar mais 0,5% do PIB de arrecadação, completando-se a necessidade de ajuste de 1,5% do PIB, quando a CPMF deixar de existir. Por ser um tributo indireto e cumulativo, a CPMF que, em tese, incide sobre as transações financeiras realizadas, mas, na prática, recai sobre os fatos geradores que estão por trás dessas transações, como a produção, os investimentos, o consumo, o pagamento de salários, pode ser repassada para os preços, onerando mais a população de baixa renda, além de prejudicar a competitividade da produção nacional. É possível admitir, contudo, sua criação como instrumento regulatório para combater as atividades subterrâneas da economia - sonegação, tráfico, desvios de recursos públicos, remessas ilegais de recursos para o exterior etc. -, mas cobrada a uma taxa de 0,01%. O congelamento da tabela do imposto de renda, por sua vez, uma prática que se tornou rotineira desde 1997, prejudica mais os rendimentos da classe média do que os da classe rica, cujos maiores ganhos não derivam propriamente dos rendimentos do trabalho, mas de resultados de aplicações financeiras e de lucros e dividendos, que são ou isentos ou subtaxados. Já o fechamento de brechas para inibir o fenômeno da *injeção*, embora defensável para proteger a arrecadação, joga parte do ajuste para os pequenos trabalhadores autônomos que estão se ajustando às condições do mercado de trabalho decorrentes do processo de globalização. Não passa, pela cabeça de Giambiagi, assim como para os representantes da ortodoxia, mandar essa conta para a população mais rica, distribuindo melhor o ônus do ajuste, mesmo admitindo que este seja necessário, o que é discutível nos termos e dimensão propostos, tornando-o mais justo socialmente. Um imposto extraordinário cobrado sobre a riqueza e uma ampliação da alíquota-teto do imposto de renda, combinada com a revisão das isenções e das alíquotas mais reduzidas concedidas para as aplicações financeiras e para os rendimentos obtidos na forma de lucros e dividendos, por exemplo, poderiam gerar resultados talvez melhores que a sua proposta e ainda melhorar a qualidade do sistema tributário, tornando-o, também, mais justo socialmente. Reconhece-se, no entanto, que seria exigir demais de que enxerga os mais pobres como um problema para a gestão econômica e não como partes integrantes de uma população que mereceria maior atenção da ciência econômica. A proposta de Giambiagi, além de aprovar a drástica redução dos gastos sociais no orçamento determinada pela EC 95/2016, em nome de um ajuste fiscal suicida para proteger a riqueza financeira, ainda ousa, na prática, remeter a conta complementar do ajuste para a classe média e as camadas mais pobres da população. Não representa, por isso, uma proposta que deva ser levada em conta pelo candidato que, eleito, esteja comprometido com os objetivos de retirar o país das trevas da desigualdade e de recolocá-lo na trilha de um crescimento mais sustentado. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Nota sobre a *solução final* de Giambiagi para o ajuste fiscal. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. São Paulo: Plataforma Político Social, 2018. PP.137-138. Disponível em: <<http://plataformapoliticosocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

4.5.2 Eficiência e economia dos métodos arrecadatários

Constitui condição essencial de existência de um sistema tributário a compatibilidade entre os custos empreendidos para a arrecadação dos tributos e o que efetivamente é arrecadado. Como se sabe, para a realização dos ativos pelo Estado, há todo um conjunto de custos, inclusive os decorrentes de obrigações acessórias. Tal diretiva foi posta por Adam Smith, quando se refere à economia no método de arrecadação. Entretanto, esse pressuposto não é suficiente para os dias atuais, pois, além da economia, é necessária a eficiência, como defende Richard Musgrave³⁰¹. Assim, a eficiência é condição de êxito de um sistema tributário sustentável. Do contrário, desde os mais humildes cidadãos até os grandes empresários, havendo o conhecimento da ineficiência que onera os custos dos tributos pagos, rechaçariam o sistema tributário por completo.

A Constituição Federal de 1988 teve a percepção de que a administração, inclusive a tributária, deveria ser eficiente, constituindo diretiva normativa através da Lei de Responsabilidade Fiscal³⁰². Na verdade, o problema do atendimento do referido requisito está na sua execução e na vontade política do Estado. A eficiência é considerada requisito fundamental em todas as diretivas internacionais de administração tributária, por serem orientadoras da construção dos países em desenvolvimento. É considerada por Adolph Wagner³⁰³ como um

³⁰¹ MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. (Tradução de Nancy Cooke). 4 ed. Nova Iorque: MacMillan, 1967. Disponível em: <<http://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>> Acesso em: 03 jun. 2018. Em sua obra, escreve: *However, Smith's idea of equality (tax payments in proportion to income) is not the only one that has received support. Musgrave (1959, Chs 4 and 5) provides a history of differing views on what constitutes a fair distribution of the tax burden. The administrative costs and the effects on incentives (the discouragement of business) have also been widely discussed. Taxation proposals have therefore frequently been analysed in terms of three criteria: (1) the need for taxes to be fair (although fairness means different things to different people); (2) the need to minimise administrative costs; and (3) the need to minimise disincentive effects. The difficulty with having three separate criteria is that a particular policy proposal will typically satisfy one criterion but not another. For example, in choosing between the poll tax (Community Charge) and a local income tax to finance local government expenditure, most people would regard the local income tax as fairer but it would have a greater disincentive effect on labour supply than the poll tax. In order to come to a decision, it is necessary to weigh the fairness advantage of the local income tax against its disadvantage of discouraging work (not to mention taking account of the different administrative costs).* HEADY, Christopher. **Optimal taxation as a guide to tax policy**: A survey. Institute of Fiscal Studies, 2000. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/7107879.pdf>>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

³⁰² BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, 05 mai. 2000, p. 01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>.

³⁰³ WAGNER, Adolph. Three Extracts on Public Finance. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. Tradução de Nancy Cooke. 4 ed. Nova Iorque: MacMillan, 1967, p. 11. Disponível em: <<http://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>>.

requisito necessário, devendo-se empreender o máximo de esforço possível para assegurar o custeio do Estado com a menor quantidade de tributos.³⁰⁴ Havendo eficiência, é possível proporcionar baixos custos gerenciais dos tributos para o empresário. Para tanto, deve ser avaliado o impacto do custo da burocracia para o cidadão e para a empresa.³⁰⁵ Nesse quesito, o Brasil não é exatamente um bom exemplo, pois é um dos países no qual mais se gasta tempo para atender às exigências decorrentes de obrigações acessórias³⁰⁶.

A propósito, convém frisar que a federação norte-americana não é um modelo de eficiência, nem de efetivação de um sistema tributário sustentável, a pesar de passar essa impressão. Não basta a eficiência da administração tributária, sendo necessário também um processo de educação fiscal. Em vários países europeus e nos Estados Unidos, é promovido um processo de formação cultural a respeito da necessidade de pagamento de tributos. Como resultado, os cidadãos internalizam uma espécie de conformidade tributária voluntária, por entenderem que pagar tributo não é apenas um ônus, mas também um dever inerente à cidadania. Contudo, é necessário que o sistema seja justo e sustentável para ser bem vendido como algo bom e necessário para o contribuinte. Não se trata apenas de ser duro e punir sonegador.

A questão tributária, nos Estados Unidos da América, é levada tão a sério que a sonegação constitui crime grave³⁰⁷. A execução fiscal, no citado país, ocorre pela via administrativa.³⁰⁸ Geralmente, a administração tributária só recorre à via judicial no caso de concurso de credores e cautelares, levando em consideração a relação custo-benefício fiscal, a qual estuda o potencial de

tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2018.

³⁰⁴ WAGNER, Adolph. Three Extracts on Public Finance. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. Tradução de Nancy Cooke. 4 ed. Nova Iorque: MacMillan, 1967, p. 11. Disponível em: <<http://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

³⁰⁵ Nessa burocracia, estão incluídas as obrigações acessórias, as quais demandam um tempo considerável por parte da empresa e do Estado.

³⁰⁶ Neste trabalho, há um tópico específico mostrando que, no Brasil, são gastas mais de duas mil horas só para cumprir obrigações acessórias.

³⁰⁷ Vale citar o caso famoso de Alcapone. Ele não foi para a cadeia por seus vários crimes, mas sim por sonegação de impostos. É prova de que a sociedade norte americana tem a exata noção da gravidade de não pagar os tributos devidos. Nos EUA, a pena é paga por fiança, prisão ou combinação das duas modalidades. Dependendo da natureza e da gravidade da sonegação, a multa pode ser de US\$ 100,000 a US\$500,000 e até cinco anos de prisão, além do pagamento dos impostos devidos. Dados coletados do *Legal Information Institute*. Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201>>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

êxito de uma cobrança. Afinal, não é aceitável desperdiçar esforços com cobranças que não possam render frutos. Esta é a preocupação com a eficiência do sistema de cobrança.³⁰⁹

4.5.3 Conveniência quanto ao método e ao momento da arrecadação

Outro requisito relevante para um sistema tributário que pretenda ser duradouro é a observância ao método e ao momento da arrecadação. Método significa a sistemática e os mecanismos utilizados para a arrecadação. Por sua vez, o momento refere-se ao instante em que se dará a transferência dos tributos pagos pelo contribuinte para o Estado. Nessa seara, cabe destacar que o momento da arrecadação nem sempre coincide com o momento do fato gerador do tributo. Este também nem sempre coincide com o momento em que os numerários financeiros estarão à disposição de quem paga o tributo.

Diante disso, é importante considerar que o método e o momento da arrecadação podem comprometer a sobrevivência do sistema por longo prazo. O primeiro pode ser questionado quanto à segurança, à justiça e ao excesso de documentos que podem ser exigidos resultantes das obrigações acessórias. Por sua vez, o momento da arrecadação pode ser questionado quanto ao seu peso dentro da operação. Nesse aspecto, pode-se chegar a uma conclusão equivocada de que o sistema tributário tenha uma carga muito mais elevada do que realmente há naquele Estado. Isso pode ocorrer mesmo com a carga tributária mediana. Assim, se o momento da arrecadação ocorrer muito antes do movimento dos numerários financeiros efetivos no negócio, a antecipação de tributação produzirá uma sensação de carga tributária mais densa. Tal fato acontece, justamente, porque, além do custo dos tributos, haverá também os custos dos recursos ou do valor monetário necessário ao seu pagamento.

Em face dessas ocorrências, deve-se fazer uma avaliação quanto ao momento e às possibilidades de cobrança. Somente assim, pode-se chegar ao que é considerado o momento ideal. É preciso observar se o momento da cobrança e da arrecadação deve ser na ocorrência do fato gerador, antes ou após o surgimento da obrigação tributária. No Brasil, por exemplo, o

³⁰⁹ SILVA, Jules Michelet Peireira Queiroz e. **Execução fiscal**: Eficiência e experiência comparada. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em: 15 mai. 2018.

momento de boa parte da arrecadação é anterior à ocorrência do fato gerador.³¹⁰ Isso produz um efeito impactante sobre o capital de giro das empresas, posto que necessitarão de valores além do referente ao custo do produto da operação. Terão ainda que dispor de recursos para o pagamento antecipado de tributos.

Como se observa, o sistema tributário brasileiro optou pelo momento da arrecadação coincidente com o período no qual o empresário mais precisa de recursos. Justamente porque ele ainda não recebeu os valores referentes aos produtos vendidos, antecipando o pagamento do tributo que depois será ressarcido pelo Estado. Quando isso acontece, o empresário necessitará de um volume maior de recursos, demandando maior capital para que o negócio gire, chamado costumeiramente de *hot money*³¹¹. Essa antecipação faz com que o empresário venha a ter um custo mais elevado. Às vezes, é obrigado a captar recursos através de empréstimos, sobre qual ele terá que pagar juros. O resultado é o aumento no custo da operação, ficando refém do capitalismo financeiro.

A conveniência quanto ao método e ao momento da arrecadação representa aquilo que Adam Smith³¹² entende como um dos elementos relevantes para a sustentabilidade do sistema tributário. Para tanto, deve ser adotado um método que possibilite o carreamento de recursos da sociedade para o Estado da maneira mais eficiente, mais eficaz e, principalmente, menos dispendiosa para a sociedade.

4.5.4 Estabilidade e certeza nas políticas tributárias

Um sistema tributário deve ser estável e possuir relativa certeza quanto ao seu conteúdo. Não é confiável o país cuja tributação muda ao sabor dos interesses políticos de cada governo.

³¹⁰ Isso ocorre especialmente no caso de substituição tributária.

³¹¹ *Hot money*, em sua origem, designa fundos aplicados em ativos financeiros, em diversos países, que atraem pela possibilidade de ganhos rápidos devido a elevadas taxas de juros ou a grandes diferenças cambiais. São operações de curtíssimo prazo, em que os recursos podem ser deslocados de um mercado para outro com muita rapidez. Esses recursos são administrados por especuladores no mercado de câmbio e caracterizam-se por alto grau de volatilidade, em oposição às aplicações de bancos centrais, bancos de investimento ou investidores domésticos. Por essa particularidade, são considerados causadores de turbulências nos mercados financeiros, em algumas situações. No Brasil, o *hot Money* é amplamente empregado por bancos comerciais. Por extensão de sentido, aplica-se também a empréstimos de curtíssimo prazo (de 1 a 29 dias). Esses empréstimos têm a finalidade de financiar o capital de giro das empresas para cobrir necessidades imediatas de recursos. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/c/GLOSSARIO/>>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

³¹² SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Livro V, Capítulo 2, Terceira parte, p. 639-641. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_.pdf>. Acesso em: 03 jun. de 2018.

Qualquer investidor, quando investe recursos financeiros em determinada nação, deseja ter a segurança de quanto será o seu retorno e de que forma ocorrerá. Numa situação de incerteza, o investidor se afastará, ao perceber que seus lucros e rendimentos poderão inexistir, caso a tributação seja constantemente alterada.

A estabilidade e a continuidade de um sistema de tributação são requisitos imprescindíveis numa economia de mercado, bem como para toda a sociedade que deseja segurança nas suas relações jurídicas. O investidor internacional prefere evitar os sobressaltos referentes aos tributos pagos e aos seus respectivos valores. Por isso, certeza e estabilidade são elementos indispensáveis para a manutenção de um sistema tributário estável e sustentável. Pela própria acepção das palavras, estabilidade e certeza indicam a existência de um sistema tributário que não esteja sendo reformado e alterado a todo momento. Um sistema tributário destituído de estabilidade e certeza não pode ser considerado sustentável, pois está sujeito a alterações imprevisíveis.

O sistema tributário pode dar sustentabilidade, quando é previsto em um processo de constitucionalização. Essa medida traz a certeza e a estabilidade. Do contrário, pode comprometer a elasticidade necessária à evolução das novas tecnologias. Vale ressaltar que, quando se fala em estabilidade e certeza, isso não significa, necessariamente, o engessamento de um sistema tributário. Refere-se, tão somente, a uma política tributária que seja previsível e, conseqüentemente, dê uma relativa certeza da forma como ela ocorrerá ao longo do tempo. Esses elementos são condições não só para garantir a sustentabilidade do sistema tributário em si, mas também para possibilitar o desenvolvimento da nação.

O desenvolvimento de um país está relacionado com a estabilidade e a certeza das políticas tributárias, gerando a necessária confiança que as empresas depositam no Estado.³¹³ Essa confiança permite que os cidadãos e as empresas façam planejamento de médio e longo prazo. Por sua vez, a instabilidade vai gerar uma exploração momentânea dos recursos, bem como uma situação econômica instantânea em determinado Estado. Portanto, a estabilidade e a certeza, dentro de um modelo de tributação, permitem o investimento de longo prazo e conduzem ao estímulo, no processo de desenvolvimento.

³¹³ Essa relação de confiança no Estado, quando quebrada, pode comprometer, também, a moeda e os capitais disponíveis para investimento, que tendem a fugir do país.

Um modelo de tributação que estimule o investimento de longo prazo, e não somente investimentos momentâneos, com objetivos meramente especulatórios, vai certamente render frutos para o desenvolvimento do país. Quando se fala em desenvolvimento, deve-se pensar em resultados, não só para o presente, mas também para o futuro. O investidor só faz investimentos pensando no futuro, em um sistema que seja estável. Percebendo a inexistência de estabilidade do sistema, não vai arriscar investir seu capital. Sem dúvida, a estabilidade e a certeza são elementos que garantem sustentabilidade a um sistema tributário. Funcionam também como elementos que tendem a conduzir ao efetivo desenvolvimento. Sem esses elementos, não é possível assegurar o desenvolvimento de um Estado.

Nesse quesito, o Brasil é historicamente instável, pois sua política tributária oscila de acordo com o plano de cada governo. Isso acontece porque se adota uma política de governo momentânea, e não uma sólida política de Estado. Tal fato, talvez, seja decorrente da desproporcional carga tributária em relação a determinados segmentos econômicos e sociais. Quando esses segmentos exercem um controle maior no poder, obtêm renúncias e vantagens fiscais para reduzir a carga tributária incidente sobre seu patrimônio e sua renda. Não se trata, portanto, de uma política permanente, mas de uma política de exceção ao regime geral de tributação, como será visto adiante. Em consequência, a isenção adotada hoje para um setor, amanhã será transferida para outro que exerça maior poder político dentro do Estado, estimulando o investimento especulativo que só observa os resultados de curto prazo.

Um dos problemas do Brasil, com relação à estruturação da tributação, está na ausência de uma política estável. Isso ocorre, principalmente, quando a tributação direcionada ao desenvolvimento não é feita a partir de sua estrutura geral, mas sim com base em artifícios legislativos de exceção à regra. Isso ocorre, por exemplo, através de incentivos, renúncias e subsídios fiscais diversos para garantir apenas o crescimento de determinados setores. Essas isenções e subsídios, normalmente, possuem prazo de validade preestabelecido, decorrente justamente de períodos em que determinadas forças políticas encontram-se no exercício do poder.

4.5.5 Elasticidade e adequabilidade ao surgimento de novas tecnologias

Um sistema tributário que busque a sustentabilidade e que almeje sua permanência ao longo do tempo não pode ser completamente engessado. Novas tecnologias surgem e as demandas sociais também se modificam. Por isso, deve adequar-se ao surgimento dessas novas tecnologias e das mutações sociais. Para tanto, precisa ter relativa elasticidade. Contudo, não se deve confundir flexibilidade com elasticidade. A primeira refere-se à possibilidade de alteração, através da legislação infraconstitucional, de um sistema tributário não rígido. Por sua vez, a elasticidade pode estar presente em um sistema tributário rígido. Nesse caso, alterações somente poderão ser feitas através de emendas constitucionais e, portanto, exige-se um quórum qualificado. Ela pode ser adequada dentro dessa moldura fixada às novas situações. A flexibilidade pode alterar qualquer elemento, enquanto que a elasticidade só permite alterações dentro de uma moldura estrutural que justifique certa mobilidade para fins de readequação a novas situações econômicas, sociais, ambientais e tecnológicas.

Com a elasticidade, o sistema tributário pode adequar-se ao surgimento de novas tecnologias. Sem essa possibilidade, findaria por tributar sempre os mesmos objetos e as mesmas pessoas. O objetivo dessa medida é atender a uma demanda maior do Estado, pois este existe para satisfazer as necessidades que vão surgindo na sociedade. Mesmo com o surgimento da economia nova,³¹⁴ as pessoas continuam precisando de educação, transporte, hospitais, novos equipamentos de lazer, etc. Despesas essas que continuam crescendo. Assim, a necessidade de receitas cresce para atender as novas despesas. Sem uma alteração no sistema, a conta continuaria a ser paga somente pela economia tradicional, ficando de fora essa nova economia. A elasticidade de um sistema tributário permite que, dentro de uma moldura rígida, exista uma previsão para adequação ao surgimento de novas tecnologias, as quais devem contribuir para o custeio do Estado.

A flexibilidade pode abranger a estabilidade, a certeza e a segurança de um sistema jurídico. Já a elasticidade, não. Não está se falando aqui em um sistema tributário totalmente

³¹⁴ Economia nova significa o conjunto de empreendimentos e atividades da chamada indústria 4.0. Esta é baseada numa dinâmica de atividades com pouca formalização e, muitas vezes, completamente virtual. A economia nova é regida pela informalidade e velocidade, além de pouca rastreabilidade. Como resultado desse novo modelo, há pessoas trabalhando, habitando, utilizando a infraestrutura do Estado, por vezes, com alta rentabilidade, sem contribuir para o custeio do Estado. Isso acontece porque a estrutura estatal mantém os velhos mecanismos para identificar e cobrar das pessoas que estão transacionando numa economia tradicional.

flexível. O ideal é que o sistema tributário seja rígido para garantir a certeza e a estabilidade nas relações jurídicas. Contudo, sem comprometer esses dois requisitos, existe a possibilidade de o sistema se adequar ao surgimento de novas tecnologias. Deve também adaptar-se às demandas decorrentes dos fluxos e influxos econômicos, dos fluxos especulativos e das necessidades sociais. Deve estar apto a enfrentar, até mesmo, situações excepcionais, como em casos de desastres (ecológico, social ou econômico), que exijam medidas diferenciadas para solucioná-los. A elasticidade possui grande relevância como condição imprescindível para a sustentabilidade de um sistema tributário. Caso permaneça inflexível, quando sofre pressões, tende a entrar em colapso. Entretanto, se o sistema possuir relativa estabilidade, terá grandes condições de adequar-se às situações e necessidades exigidas pela realidade fática. Assim, a elasticidade proporciona flexão na medida certa e necessária para evitar a quebra de um sistema tributário, possibilitando sua longevidade e, com isso, sua sustentabilidade ao longo do tempo.

4.5.6 Estímulo ao desenvolvimento sustentável do país

Um sistema tributário que pretenda ser estável e permanente, sem as constantes tentativas de reformas, necessita ser estruturado de forma sólida e consistente. É justamente essa estabilidade que fomentará o desenvolvimento sustentável, sempre observando as questões ambientais. O não cumprimento dessa condição produz o esgotamento do sistema de arrecadação, na medida em que não permite uma perspectiva de futuro. Como as necessidades de custeio do Estado tendem a ser crescentes, a estagnação do processo de desenvolvimento produzirá um aumento do percentual da carga tributária total.

Considerando-se apenas um dos elementos indicadores de desenvolvimento, haverá uma repercussão no crescimento do PIB. Certamente, aumentará a necessidade de receitas tributárias para custeio do Estado, com o conseqüente aumento de alguns tributos. Quando a tributação assume um peso desproporcional, poderá atingir um ponto de insustentabilidade. É o que os teóricos denominam de efeito Laffer³¹⁵. Assim, se o Estado demanda por mais receitas, deverá estimular o crescimento econômico, até mesmo como forma de alavancar o desenvolvimento. Significa que o caminho a ser trilhado é o aumento da produção. Convém sempre lembrar que a

³¹⁵ WANNISKI, Jude. Taxes, revenues, and the "Laffer curve". *The public interest*, n° 50, 1978. Disponível em: <https://www.webcitation.org/5yWZxy6RC?url=http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf>. Acesso em: 23 de jun. de 2017.

tributação deve propiciar um retorno para a sociedade, sob pena de incentivar a sonegação de impostos.

Se a sociedade não sente os efeitos dos serviços prestados, oferecerá maior resistência ao pagamento de tributos. Portanto, a percepção da sua utilidade é condição indispensável, na mente humana, para justificar seu dinheiro transferido para o Estado.³¹⁶ O mero indicativo da carga tributária de um país não significa que os cidadãos estejam pagando um valor elevado de impostos. Em um país cuja população seja extremamente rica e a necessidade de receitas do Estado seja baixa, percentualmente, a carga tributária será reduzida. O indicador de elevada carga tributária só será sentido, se não houver retorno para a sociedade em serviços públicos, considerando-se, também, os comparativos internacionais.

É possível avaliar-se o estímulo ao desenvolvimento sustentável, a partir do histórico de desenvolvimento econômico de cada país. Tal estímulo dependerá da forma de estruturação do sistema tributário, das escolhas dos segmentos econômicos que serão tributados e dos efeitos extrafiscais da tributação. A depender desses fatores, pode-se estimular ou desestimular o crescimento econômico (sustentável ou insustentável). Com base em pesquisa aos sistemas tributários dos diversos países, pode-se constatar que aqueles cuja tributação para o custeio do Estado incide predominantemente sobre a produção e a comercialização, encontram-se com uma taxa de crescimento pequena ou tendente ao declínio. Já naqueles países cuja tributação incide, de forma predominante, sobre a renda, levando-se em consideração o princípio da real progressividade tributária, a taxa de crescimento é tendente ao aumento, com curva ascendente. Consequentemente, terão uma melhor situação econômica.³¹⁷

Essa equação, por si só, não é definitiva. Todavia, é um forte indicador de que a tributação tem relação direta com o estímulo ao desenvolvimento, conforme se comprova, analisando-se a tributação em alguns países. No Brasil, por exemplo, a base do custeio do Estado está na tributação sobre o consumo e não sobre a renda. Diferente da Argentina e do México, que

³¹⁶ O Estado necessita garantir o retorno social ao desembolso financeiro individual feito para custear as despesas públicas.

³¹⁷ Foi realizado o levantamento de dados, junto aos sites governamentais de vinte e cinco países. Fez-se um recorte específico nos aspectos gerais dos seus sistemas tributários. Deu-se ênfase às alíquotas, às cargas tributárias, ao PIB e a outros indexadores econômicos do respectivo país, além de pesquisa junto à OCDE. Parte do resultado deste levantamento encontra-se no capítulo seguinte do presente trabalho. Foram escolhidos países de cada um dos continentes, observando-se o IDH alto, médio e abaixo de 0,7. Teve-se o cuidado de verificar se a legislação tributária e as informações disponíveis eram confiáveis.

também possuem como principal foco a tributação sobre a renda.³¹⁸ Nesse mesmo sentido, no Reino Unido e nos Estados Unidos assiste-se uma tributação incide sobre a renda como predominante. Não por coincidência, os países mais desenvolvidos são aqueles que menos tributam o consumo. Nos Estados Unidos, as alíquotas sobre o consumo limitam-se a um dígito, enquanto, no Brasil, giram em torno de 30%.³¹⁹ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE divulgou, em 2015, um resumo da composição da arrecadação em alguns países. Com base nesses dados, pode-se verificar que os países subdesenvolvidos têm tributação predominante sobre a produção. Já nos países desenvolvidos, a maior incidência é sobre a renda. O Brasil precisa fazer o dever de casa e tributar a renda, especialmente se tem pretensões de ingressar para a OCDE, e também se deseja trilhar por um caminho que leve ao desenvolvimento.³²⁰

Fazendo-se uma análise comparativa da distribuição da carga tributária sobre os diversos segmentos econômicos, em alguns países e no Brasil, verifica-se que os setores que menos pagam tributos na atualidade são os mercados eletrônico, informal e financeiro. A despeito disso, a composição básica da fonte de custeio do Estado está ancorada na estrutura econômica do século passado. Como consequência, o sistema tributário atual compromete o desenvolvimento em todos os países, fazendo-se necessário repensá-lo, especialmente no Brasil, ante o esgotamento do sistema atual. Quando os sistemas consideram a tributação somente sobre o consumo e a renda, esse modelo não se apresenta como solução para a segurança jurídica e a sustentabilidade do Estado contemporâneo. O desenvolvimento em alguns países, como resultado de sua elevada industrialização e fortalecimento da economia, pode parecer algo permanente. Porém, esses elementos não significam garantia da sustentabilidade, já se vislumbrando alguns indícios de sua falência como mecanismo de financiamento do Estado.³²¹

³¹⁸ No Brasil, Argentina e México, conforme dados inseridos mais adiante neste trabalho, a receita para o custeio do Estado tem como origem fundamentalmente a tributação sobre o consumo. A tributação sobre a renda representa, em média, apenas 25% das receitas para o custeio do Estado. Situação diferente ocorre nos países mais desenvolvidos. Nos quais cerca de 33% de suas receitas são provenientes da tributação sobre a renda.

³¹⁹ Foram levados em consideração o ICMS de 17% e o IPI de 13%. Ressalte-se, contudo, que existem produtos cujo ICMS é 25%, enquanto o IPI atinge percentuais superiores a 50%.

³²⁰ Adotando a atual postura de tributação, o Brasil dificilmente ingressará para OCDE. É necessário uma real reforma tributária. E não deve ser coisa para inglês ver, com mudança de dispositivo constitucional, é necessário simplificar as leis e cobrar tributos sobre a renda. Isso depende de vontade política e normas infraconstitucionais.

³²¹ A Europa emite sinais de insustentabilidade fiscal, especialmente nos países comandados pela social democracia. Também necessitam de ajuste nos seus respectivos sistemas tributários. PIKETTY, Thomas. **É possível salvar a Europa?** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 44-46; p. 237-239.

Um crescimento com grandes desigualdades sociais, por exemplo, pode produzir, no longo prazo, uma explosão de revoltas lideradas por grupos sociais inconformados. Esses eventos podem desestabilizar o Estado, ou até produzir movimentos migratórios que comprometam suas relações sociais e econômicas com outros países. Acrescente-se ainda a questão socioambiental de sobrevivência do planeta. Nesse sentido, a sustentabilidade deve ser considerada como condição para a preservação da existência humana no planeta Terra, destacando-se como elemento mais importante. Quando se vai definir o sistema tributário de determinado Estado, é necessário ter em mente que a tributação não se limita à forma de arrecadar os impostos para garantir o custeio do Estado. Mais do que isso, trata-se de um aspecto integrante de um grande sistema de normas de regulação (ambiental, social e econômica).

Na construção de um sistema tributário, devem ser observados todos os aspectos, não se podendo excluir os fatores ambientais e sociais. Atualmente, existem várias regras contendo tratamento diferenciado para as ações de proteção ao meio ambiente e às pessoas no limite da pobreza. Contudo, essas normas ainda são muito restritas no Brasil e em vários outros países. Portanto, a tributação pode ser utilizada como forma de arrecadação para o custeio do Estado e como instrumento de estímulo à prática de determinadas ações humanas. Esses estímulos resultantes da tributação podem ser legalmente definidos como intervenção do Estado no domínio econômico e social, caracterizando a tributação extrafiscal.³²²

Como já afirmado, a tributação extrafiscal pode ser utilizada nas áreas social, econômica e ecológica. É indispensável sua implantação no mundo contemporâneo, possibilitando, assim, o desenvolvimento sustentável. No campo ecológico, a tributação extrafiscal pode criar regras que estimulem o desenvolvimento sustentável, considerando os aspectos sociais e ambientais. Isso poderá ser feito através de incentivos ou, pelo menos, de tributação mais baixa para atividades econômicas que se mostrarem favoráveis ao meio ambiente ou aos interesses sociais. Por outro lado, deve-se aplicar, aplicando-se uma tributação mais elevada para aquelas atividades que violam os interesses ambientais e sociais³²³. No caso, por exemplo, de cobrança do imposto sobre os imóveis situados em zona urbana, poderiam ser cobradas alíquotas elevadas para os terrenos e prédios que podem causar danos ambientais. Em contrapartida, seria aplicado um desconto para

³²² Vale salientar que a extrafiscalidade pode ocorrer não só através da intervenção do Estado no domínio econômico e social. Ocorre, também, quando o Estado estimula diversas outras ações do domínio privado que, não necessariamente, possuem repercussão socioeconômica.

³²³ TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016, p. 47-77.

aqueles imóveis que têm telhados verdes, armazenamento de águas das chuvas, árvores nas calçadas e ou jardins, além de outro elemento de interesse ambiental.

A aplicação de tributos através de um conjunto de normas direcionadas a um ambiente mais saudável é uma exigência que se impõe, na atualidade. Está relacionada com a necessidade de assegurar a compatibilidade das políticas orçamentárias com a interpretação sistemática das normas asseguradoras dos direitos humanos fundamentais. Lise Tupiassu³²⁴ enfatiza que a utilização de políticas ambientais representa também uma exigência de eficiência econômica decorrente das externalidades ambientais e da incapacidade que tem a sociedade de lidar com as falhas de mercado. Nesse aspecto, os empresários normalmente, computam, em seus custos, salários, matérias-primas e outros insumos componentes do preço final. Contudo, permanecem sem compensação os custos decorrentes, muitas vezes, da poluição gerada, cujos efeitos deletérios só serão sentidos pelas gerações futuras. Em muitas ações, a sociedade contemporânea está cometendo um crime contra a humanidade, ao comprometer a sustentabilidade do meio ambiente para as gerações futuras. Essa conduta pode constituir um crime tão grave quanto os de homicídios que ocorrem em uma guerra³²⁵.

O instrumento costumeiramente utilizado para a adoção de medidas desestimulantes a violações ambientais é a aplicação de penalidade aos infratores. Mas, infelizmente, a maior parte do dano ambiental é produzida lentamente pela sociedade em suas rotinas diárias, não havendo como aplicar sanções. Normalmente, as pessoas físicas ou jurídicas agem influenciadas, de alguma forma, pelos custos de suas atividades. Assim, quando a tributação é utilizada como ferramenta, resulta no fortalecimento da preservação do meio ambiente. Essa medida deve ser aplicada, quando os instrumentos regulatórios tradicionais não conseguem promover a sustentabilidade. Faz-se, portanto, necessário o uso de instrumentos econômicos ou de mercado que interfiram nos custos das ações, de forma preventiva. Como se sabe, a sanção aplicada após a ocorrência de dano ambiental, na maioria dos casos, irreversível, não resgatará aquele patrimônio³²⁶.

³²⁴ TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016.

³²⁵ TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016, p. 48-49.

³²⁶ TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016, p. 60-63.

É importante investir na construção de um sistema tributário que adote o princípio do poluidor-pagador³²⁷. Abre-se, com tal medida, um novo paradigma para preservar os recursos naturais, evitando-se a degradação e possibilitando, assim, reverter certas condutas da sociedade. O poluidor não é apenas o empresário detentor da indústria que coloca fumaça negra no meio ambiente. É também o cidadão comum que faz a opção de tomar água ou refrigerante em uma garrafa com canudo. Dessa forma, é preciso frear o comportamento dos empresários e dos cidadãos, para que se possa reduzir o fardo econômico da recuperação ambiental, que será arcado pelas gerações futuras. Tal medida constitui requisito vital para a construção de um sistema tributário mais consistente e justo.

Um novo paradigma para o direito tributário deve lançar seu olhar para as questões ambientais e para a sustentabilidade a longo prazo. Deve, além disso, incentivar as boas práticas de pessoas físicas e jurídicas. Nesse novo paradigma, insere-se a tributação elevada sobre aquelas atividades que não possuem qualquer compromisso socioambiental, seja por falta de vontade, seja porque a sistemática de produção de riqueza não permite essa visão. No Brasil, já houve preocupação ambiental quando do advento do *Pro-Álcool*. Tratava-se de um programa do governo federal de incentivo à fabricação de álcool para veículos. Como forma de incentivo, foi aplicada a redução do IPI na fabricação de veículos movidos a álcool. Atualmente, há exemplos de ações de estímulo à proteção ambiental. É o caso do ICMS ecológico que vem sendo implementado em vários Estados da Federação. Na verdade, não é propriamente um incentivo tributário, mas um novo critério de repartição das receitas tributárias, através do qual se premiam as medidas de proteção ambiental.³²⁸

³²⁷ O princípio do poluidor-pagador foi adotado pela OCDE, visando à imputação dos custos associados à luta contra a poluição a partir da Recomendação C(72)128. A Declaração do Rio, de 1992, retomou o enunciado e aprovou o princípio: Princípio 16: *As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.* TUPIASSU, Lise. *Fundamentos econômicos da tributação ambiental*. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016, p. 60-63. Discorda-se, neste último ponto, em relação ao fato de que a tributação ambiental não deve provocar distorções no mercado. Ao contrário, deve produzir fortes distorções para que o comércio e os investimentos internacionais sejam redirecionados à proteção ambiental. Portanto, tal regra introduzida na Rio 92 foi feita apenas para proteger o interesse econômico dos grandes grupos empresariais. Este é o desafio na proteção ao meio ambiente: enfrentar as forças de mercado e o lucro sem limites. TUPIASSU, Lise. *Fundamentos Econômicos da Tributação Ambiental*. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016, p. 63-64.

³²⁸ Um exemplo de ausência completa de percepção das responsabilidades sociais e ambientais ocorre nas bolsas de valores. Elas operam como se fossem grandes cassinos, sem qualquer responsabilidade social ou ambiental. Ali reina o capitalismo financeiro, vilão de mercado. É típico candidato à tributação extrafiscal como forma de

Uma tributação elevada não pode, contudo, ter efeito confiscatório. Seu objetivo é, tão somente, minimizar as desigualdades sociais. Para Thomas Piketty, o aumento das desigualdades foi provocado pela acumulação de riquezas. Por isso, defende uma tributação mais elevada para os detentores de maiores patrimônios. Assinala que existe uma desigualdade entre a renda do trabalho e a renda do capital, mas não concorda em se demonizar o lucro. Em seu entendimento, caso a totalidade da produção fosse destinada apenas aos salários, sem nenhuma transformação em lucro, seria muito mais difícil atrair os recursos necessários para financiar novos investimentos.³²⁹ Entende-se, também, que, a tributação deve ser uma solução inteligente para evitar a necessidade de uma intervenção estatal no âmbito político ou no modelo econômico. A tributação deve preservar o lucro, mas sempre de acordo com a responsabilidade social e ambiental. Deve graduá-lo de acordo com o tipo de atividade que irá contribuir para o custeio das ações estatais. Não se pode perder de vista que uma tributação racional pode estimular o desenvolvimento sustentável.

4.5.7 Plena transparência e simplicidade

Simplicidade é um requisito essencial para um sistema tributário que pretenda ser efetivo e eficiente. Todavia, para se obter a eficiência, é necessário o conhecimento do sistema por um maior número de pessoas possível. É fácil conhecer um sistema simples. Ninguém acorda pensando quais tributos irá pagar naquele dia ou imaginando na complexidade do sistema, nem qual tributo será deixado de pagar. Sem dúvida, um sistema tributário simples permite uma maior efetividade na arrecadação. Se o sistema é complexo, muitas vezes, o contribuinte, mesmo de boa-fé, prefere desconhecer a existência de uma obrigação tributária e acaba fugindo dela. Um sistema simples, por sua vez, com tributos módicos para as pessoas mais modestas, permite um melhor entendimento, quebrando, com isso, resistências ao pagamento.

desestímulo a essa atividade que motiva a especulação. Como uma boa fonte de arrecadação para o Estado, bastaria tributar as movimentações financeiras de compra e venda de ações que ficassem de posse do proprietário por menos de dois exercícios fiscais. Essa medida estimularia a participação dos sócios no acompanhamento real da vida da empresa e nos dividendos que ela produz. Haveria também a percepção das decisões empresariais voltadas às consequências de longo prazo, inclusive os aspectos ambientais, e não apenas da especulação de subidas ou decidas dos valores dos papéis. Mercados de opções e outros de alto risco e de especulação agressiva seriam taxados com alíquotas ainda mais elevadas.

³²⁹ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 45.

A ausência de simplicidade nos sistemas tributários, normalmente, esconde as regressividades. O sistema tributário brasileiro não é simples. Isso permite que as grandes empresas paguem proporcionalmente menos tributos do que as pequenas. A pequena empresa optante do programa do Simples Nacional pagará a tributação sobre o faturamento, tenha lucro ou prejuízo. Por sua vez, a grande empresa, mesmo tendo faturado bilhões, pode, com seu bom planejamento tributário, demonstrar lucros menores e pagar tributos também menores, afigurando-se uma perniciosa regressividade tributária empresarial. Conforme já referido, vários interesses políticos, muitas vezes, alimentam o desejo de manutenção de um sistema tributário complexo, como é o caso do brasileiro.

A complexidade dificulta o acesso às informações vitais para um planejamento tributário que proporcione uma redução de custos para as pequenas empresas. Dessa forma, interfere na competição de mercado dos pequenos com os grandes empresários. Nos custos das obrigações acessórias decorrentes da complexidade do sistema tributário, está, quase sempre, a grande barreira para impedir que as pequenas empresas possam efetivamente crescer e contribuir para o desenvolvimento nacional. Como não conseguem reduzir os custos indiretos de sua tributação, não alcançam eficiência e competitividade para se igualar, na oferta de bens e serviços, às grandes empresas.

Além disso, o sistema complexo não permite a percepção da elevada tributação sobre as pessoas físicas e jurídicas de menor capacidade econômica. Ao contrário, quanto mais simples, com menos obrigações acessórias e com menor volume de burocracia, mais eficiente e efetivo será o sistema tributário. Entre outras vantagens, possibilita a transparência e a competitividade das pequenas empresas com as grandes as quais dominam o mercado e o poder estatal de construção legislativa dos sistemas tributários. Destaque-se ainda que a simplicidade e a transparência contribuem para a afirmação da cidadania e da democracia. Sem simplicidade e transparência, os cidadãos e as pequenas empresas não têm como fazer escolhas corretas em matéria de tributação.

Recentemente, no Brasil, estabeleceu-se uma polêmica quanto à insuficiência de recursos para o custeio da previdência, afirmando-se que as soluções propostas provocaram a redução de direitos. Culpa-se o custo dos direitos previdenciários e o tamanho do Estado, alegando-se que direitos conquistados em mais de um século de luta são privilégios. Com uma ausência completa de fundamento, veicula-se que a solução não pode passar pelo aumento da carga tributária.

Alardeia-se, também, que, no Brasil, os cidadãos pagam muitos tributos e, por isso, não pode ser instituído nenhum outro. Contudo, aumentam-se alíquotas de tributos já existentes. Como resultado, o ônus recai sobre as estruturas econômicas formais existentes desde o século passado, as quais não suportam acréscimo de carga tributária. Isso ocorre por falta de transparência do sistema, ao permitir que grupos empresariais introduzam medidas de exceção ao regime geral de tributação, sempre em benefício próprio.

Quando se defende a ideia de que não se pode criar novo tributo, o que realmente está em jogo é a proteção dos novos mercados e de segmentos econômicos que teriam condições de arcar com os custos do Estado. Argumenta-se que, se o Estado cobrar menos tributos, essa medida irá estimular a iniciativa privada a fazer novos investimentos. Porém, isso é uma falácia. Quando, por exemplo, houve a queda da CPMF, ocorreram, em consequência, picos de inflação, fortalecendo, tão somente, o mercado financeiro. A redução da carga tributária, por si só, não é receita de desenvolvimento. Pelo contrário, os países europeus, no período do pós-guerra, tributaram mais pesadamente para impulsionar o desenvolvimento. É preciso entender que, ficando na mão da iniciativa privada, o dinheiro não garante, necessariamente, geração de emprego e renda, muito menos a preservação da natureza.

Nos Estados Unidos, com o objetivo de enfrentar a crise no final da década de 1920 e, depois, no período do pós-guerra, foram criados impostos com alíquotas elevadas. Com essas medidas, o país começou a atingir pontos elevadíssimos de prosperidade e de grande crescimento de sua capacidade produtiva. Alguns indivíduos até podem enriquecer um pouco menos, mas a riqueza nacional tenderá a ser maior. O Estado retira recursos do setor privado, através dos tributos e das várias formas de garantir seu custeio, para, depois, redistribuir a riqueza. A não ser que esta seja resultante de remessas para o exterior, sem nenhuma contrapartida, como no caso do pagamento de juros elevados.

No Brasil, a imprensa tem divulgado que as finanças estão desequilibradas, atribuindo a esse desequilíbrio os gastos com a previdência social. Mas a conclusão é equivocada. Observe-se, por exemplo, o orçamento de 2014, para verificar o quanto foi arrecadado com as contribuições sociais. Comparando-se com a despesa com juros e previdência, é possível ter-se uma percepção um pouco diferente do que está sendo divulgado. Mais uma vez, chama-se a atenção para demonstrar que a simplicidade e a transparência são requisitos essenciais para um sistema tributário eficiente. São também indispensáveis para as finanças públicas de um país que não

queira sofrer contestação quanto à validade de seus atos. A grande questão é que esses dois requisitos não são implementados. Isso acontece em razão de interesses econômicos e políticos dos grupos que desejam escamotear os verdadeiros problemas que agravam o sistema tributário e as despesas públicas.

Quando são simples e transparentes, os sistemas tributários não comportam regressividades. Quando ocorre esse desvio, apenas as classes média e baixa têm a responsabilidade de custear o Estado, em especial, nos sistemas em que a tributação predominante incide sobre o consumo.³³⁰ Ademais, a pouca transparência das receitas e dos gastos, resulta na arrecadação de recursos do setor produtivo do Estado para reencaminhá-los ao mercado financeiro. Assim, os dois requisitos indispensáveis para se adotar um sistema tributário tendente à estabilidade e à aceitação por parte do contribuinte são a simplicidade e a transparência, visto que constroem a sustentabilidade sistêmica.

4.5.8 Igualdade, eliminação de regressividades tributárias e não confisco

Os requisitos da transparência e da simplicidade estão ligados, em face dos objetivos políticos, à eliminação das regressividades tributárias e ao não confisco. Conforme já anotado, a complexidade dos sistemas tributários é utilizada para esconder as regressividades e as desigualdades sociais na cobrança dos tributos³³¹. O Brasil tem uma carga tributária total não muito diferente de outros países. No entanto, aqui, a classe média tem a impressão de pagar mais tributos em comparação à classe média de outros países com idêntica carga tributária. Mas não é apenas impressão. Basta verificar que um trabalhador de baixa renda ganha, no Brasil, cerca de cem dólares mensais. Ele utiliza esse dinheiro para comprar itens de alimentação, higiene pessoal e vestuário. Apesar disso, pagará uma tributação superior a 40%³³². Já nos Estados Unidos, a tributação ficará em torno de 7%, dependendo da cidade em que reside. Pode até não pagar

³³⁰ SILVA, Lucas Meneses de Santana e; COSTA, Thalison Clóvis Ribeiro da. Princípios e requisitos do sistema tributário. **Jus**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46572/principios-e-requisitos-do-sistema-tributario>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

³³¹ SILVA, Lucas Meneses de Santana e; COSTA, Thalison Clóvis Ribeiro da. Princípios e requisitos do sistema tributário. **Jus**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46572/principios-e-requisitos-do-sistema-tributario>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

³³² KHAIR, Amir. **Regressividade do sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2018.

imposto de renda, se seu salário for baixo.³³³ Por outro lado, uma pessoa que ganha, nos Estados Unidos, cem milhões de dólares pagará uma tributação superior a 40% só de imposto de renda. Já no Brasil, se a renda for resultante de aplicação de dinheiro no mercado financeiro, essa pessoa pagará um imposto inferior a 23%³³⁴. Se a renda resultar de dividendos, não incidirá imposto. Significa que a tributação no Brasil é claramente regressiva, mas fica escondida em consequência da complexidade do sistema. Em cargas tributárias semelhantes, a tributação regressiva produz um maior peso para as pessoas de baixa renda e peso menor para as pessoas mais ricas. Apesar disso, as classes baixa e média não se rebelam contra essa regressividade, porque não conhecem como funciona o sistema tributário brasileiro, devido a sua elevada complexidade.

Eliminar também os tributos com efeito confiscatório é vital para um sistema tributário eficiente. Se um tributo tem efeito confiscatório, tal característica possui o potencial para contaminar todo o sistema. Além de consumir o capital, a tributação com efeito confiscatório desestimula a formação de patrimônio no Estado, fazendo com que o capital seja transferido para países de tributação mais branda. Para evitar esse risco, duas vertentes devem ser objeto de preocupação na construção de um sistema tributário que pretenda ser estável. Por um lado, não deve adotar uma tributação com efeito confiscatório. Por outro, para que se possa proteger o grande patrimônio, os custos do Estado não podem ser transferidos para a classe mais pobre. Esse fato é agravado, tendo em vista que se trata de uma classe com menos força política e sem proteção contra o excesso de exação do Estado. É necessário adotar-se uma dosimetria fundada no modelo smithiano³³⁵ de igualdade. Com base nele, os que ganham rendas mais elevadas devem pagar proporcionalmente mais pelo custeio do Estado. Dessa forma, inverte-se a regressividade para tornar-se em progressividade, sem, contudo, chegar-se ao efeito danoso do confisco patrimonial. A tributação sobre o patrimônio, quando é muito elevada finda por ser caracterizada como verdadeiro confisco. Tributação ideal é aquela que incide sobre os acréscimos

³³³ United Nations. The European Commission, The Organisation for Economic Co-Operation and Development, International Monetary Fund, World Bank Group. **System of national accounts**. New York: UN, 2008. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

³³⁴ Chegou-se ao percentual de 23% a partir do somatório da tributação sobre a renda, conforme estabelece a Lei nº 13.259/16, a qual prevê a alíquota de 22,5% para renda superior a 30 milhões de reais, acrescidos de encargos transacionais que giram em torno de 0,2%. Portanto, utilizou-se a expressão “pagará algo inferior a 23%”, não sendo um valor exato, mas aproximado. Ressalte-se que poderá ser algo inferior a 23%, porque a lei fixou em 22,5% a parcela superior a 30 milhões de reais, já que nas parcelas inferiores, como 5 milhões de reais, a tributação será de apenas 15%.

³³⁵ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Livro V, Capítulo 2, Terceira parte, pp. 639-641. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2018.

ao patrimônio e os fluxos financeiros. Esse modelo evita que a regressividade recaia sobre as classes mais baixas. Também não é aplicada para reduzir o patrimônio acumulado pelo fruto do esforço individual do cidadão.

A igualdade constitui um dos requisitos basilares de racionalidade e a aceitação da tributação por parte dos cidadãos. Sem esse requisito, o sentimento de injustiça e violação do esforço individual do cidadão contamina o sistema tributário e impulsiona revoltas sociais. Esses eventos ocorreram ao longo da história da humanidade, cujo principal combustível foi ter sido a tributação percebida como injusta. No Brasil, por exemplo, a Inconfidência Mineira foi provocada em razão do abuso de impostos imputados pela Coroa. A igualdade, portanto, é um valor que a sociedade normalmente elege para guiar a construção dos seus sistemas tributários. Mas, normalmente, esse valor é violado por vias transversas, omitindo-se o conteúdo dessa informação para grande parte da população.

4.5.9 Compatibilidade do sistema tributário com valores eleitos pela sociedade

Outro requisito é a compatibilidade ou a conformidade do sistema tributário com os valores morais eleitos por cada sociedade. É a base sobre a qual são construídos os princípios que devem orientar o sistema normativo tributário. Essa conformidade deve representar o conjunto de valores que orientem o legislador. Quando desconsiderados, o fato gera revoltas e convulsões sociais. Cabe destacar que os valores podem mudar ao longo do tempo e no espaço, embora seus fundamentos estejam na origem cultural de cada povo. Porém, na atualidade, os meios de comunicação em massa podem levar a sociedade a assumir determinados comportamentos, provocando a transformação de valores. Cada sociedade adota valores e parâmetros que sedimentam sua essência cultural. A quebra desses valores morais normalmente representa uma afronta ao grupo social que, normalmente, termina por se rebelar contra as decisões do Estado. A compatibilidade com as ideias morais sustentam os princípios e valores eleitos pela sociedade, os quais, normalmente, orientam a construção dos preceitos que serão constitucionalizados.

Como exemplo, cita-se o caso da China, que estabelece um acréscimo da carga tributária, à proporção que uma família aumenta o número de filhos. No Brasil, a geração de filhos não leva ao acréscimo tributário, mas a uma redução. A Índia, por sua vez, valoriza a vaca, de forma expressiva, cultuando-a como divindade e sobre ela não há tributação. O fato é que os valores da

sociedade direcionam a tributação. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 vedou a cobrança de tributos sobre templos e cultos de qualquer natureza. Portanto, o constituinte levou em consideração o valor religioso da sociedade da época. Entendia-se não ser razoável o pagamento de tributos sobre a fé religiosa. Atualmente, esse tipo de pensamento já está modificado, de modo que amplos setores da população já admitem a possibilidade de tributação sobre os templos. Mas, de modo geral, a tributação deve ser compatível com os valores da população e se afrontar os valores culturais que cada sociedade elegeu, em determinada época e lugar, com certeza essa tributação não se sustentará e terá sua legitimidade questionada. Dessa forma, uma tributação que pretenda ser duradoura e sustentável deve estar em sintonia com os valores eleitos por cada sociedade.

A Constituição brasileira fez sua opção principiológica, insculpindo em seu texto um conjunto de valores morais que a sociedade brasileira considera relevantes. Assim, cada princípio inserido no texto constitucional foi fruto das experiências vivenciadas pela sociedade. Estabeleceu, por exemplo, o princípio da legalidade, objetivando proteger a sociedade dos atos arbitrários do governo que pudessem criar tributos sem a aceitação popular. Com o princípio da irretroatividade, evitou que fossem restaurados fatos passados por nova norma impositiva de tributo. Ao exigir a anterioridade nonagesimal do exercício financeiro, evitou a ausência de previsibilidade dos atos impositivos de novos tributos costumeiramente ocorridos no passado. Estabelecendo a isonomia e a capacidade contributiva, buscou assegurar o direito à propriedade. Enfim, a Carta Magna de 1988 trouxe um conjunto de normas, em observância aos valores culturais construídos, historicamente, pela sociedade brasileira. Se alguns desses valores não estão sendo observados, isso acontece por conta da ausência da exata percepção da violação desses valores que estão inseridos no sistema. Contudo, sempre que se tem consciência da violação aos valores constitucionalmente postos, clama-se por reformas e adequação da tributação aos valores eleitos pela sociedade.

4.5.10 Efetivação da justiça social na distribuição da carga tributária

O requisito da concretização da justiça social talvez seja aquele que sintetiza todos os demais. Seu fundamento constitui a essência justificadora da cobrança de tributos no Estado democrático de direito. Várias teorias foram formuladas para justificar a cobrança de tributos pelo Estado. Vão desde a teoria da simples repartição dos custos do Estado, até a teoria da contraprestação estatal e da soberania. Contudo, a mais consistente justificativa desse requisito é a necessidade da existência do Estado como instrumento de regulação da vida em sociedade e da preservação da propriedade privada. Lastreado nessa ideia, Raimundo Falcão³³⁶ entende como condição central para uma tributação racional a implementação da justiça social. Em sua obra publicada ainda em 1981, faz referência aos parâmetros de tributação propostos pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE)³³⁷. Em seguida, considera-os relevantes para se adotar um sistema de tributação mais equânime. Defende também o uso da extrafiscalidade para o atingimento desses objetivos.

Para que se possa implementar a justiça social, a distribuição da carga tributária deve proteger os valores da dignidade da pessoa humana, prevista na Carta Magna. Afinal, uma pessoa que está abaixo da linha de pobreza, que sobrevive com uma renda em torno de cem reais, e que tem condições apenas de comprar os alimentos básicos jamais deveria pagar tributos³³⁸.

Sem dúvida, um sistema de tributação progressiva respeita muito mais a dignidade da pessoa humana que um caracterizado pela tributação regressiva. A tributação com maior carga de impostos sobre o consumo é regressiva, visto que não é possível identificar quem irá pagá-la. Assim, o benefício concedido pelo programa Bolsa Família, no Estado brasileiro, é na verdade uma compensação pela regressividade tributária sobre contribuintes de baixa renda. É uma espécie de restituição tributária para minimizar os efeitos da regressividade tributária. Se o pobre

³³⁶ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

³³⁷ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 259.

³³⁸ Os dados comprovam que os brasileiros ignoram o modelo de tributação afrontoso à dignidade da pessoa humana. Somados, IPI e ICMS superam a média da carga tributária total brasileira, que é de 33%. O leite tem percentual só de ICMS de 20,5%, considerando que o valor nominal é 17% aplicado por fora resulta nesse percentual de 20,5%. SEBRAE. **Estudo da legislação tributária para leite e derivados nos Estados do Nordeste e quadro comparativo com os Estados de Goiás, Minas Gerais, Pará e Tocantins**. Recife, 2012. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/PE/Anexos/estudo-legisla%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-leite%20e%20derivados.pdf>> Acesso em: 15 ago. 2018. RECEITA FEDERAL. **Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>> Acesso em: 15 ago. 2018.

recebesse o dinheiro com o nome de restituição tributária, os políticos não poderiam fazer sua apologia para angariar votos. Aqueles que recebem dinheiro do citado programa não deveriam pagar tributos, pois são os mais humildes.

O modelo brasileiro de tributação alimenta uma grande injustiça social ao fazer com que aqueles que possuem baixa renda sejam os mesmos que custeiam majoritariamente o Estado. Em síntese, a concretização da justiça social deve começar por um sistema de tributação justa. Constitui requisito indispensável para que se possa implantar um modelo de arrecadação de impostos integrante do ordenamento jurídico de um Estado social democrático de direito. A violação desse objetivo, em consequência de cargas tributárias mal distribuídas, produzirá recorrentes questionamentos nacionais e internacionais. Tais fatos fragilizarão a sustentabilidade do sistema tributário que não atenda a esse requisito.

5 TRIBUTOS E RENÚNCIAS COM EFEITO EXTRAFISCAL

Tributação é uma temática ainda pouco conhecida pela grande maioria da população brasileira. Somente em períodos específicos da história, como na Revolução de 1789, percebeu-se o peso da carga tributária. Recentemente, foi palco de discussões, em razão da crise de abastecimento provocada pela paralisação dos caminhoneiros (maio/2018). Entretanto, em muitos países, é comum haver uma discussão sobre a tributação, com enfoque na análise econômica dos sistemas tributários.³³⁹ Segundo Paulo Caliendo,³⁴⁰ os estudos econômicos sobre tributação reconhecem que nenhuma economia pode operar sem a existência de uma base mínima de organização institucional, que necessita ser financiada. Consoante a teoria do *minimus loss to society*, o Estado deveria minimizar os efeitos de suas políticas para a sociedade, quando busca equilibrar a distribuição de bens. Para o citado autor, trata-se do aspecto equitativo nas políticas de finanças públicas e esclarece que existem duas grandes razões que impulsionam a necessidade de criação de tributos para o ajuste do mercado, as *corrective taxes* e as *market failure*.³⁴¹

O autor em referência³⁴² toma por base o teorema de Coase, que será considerado neste trabalho, em razão de sua relevância para o cenário econômico. Configura-se como uma teoria neoclássica, criada por Ronald Coase em 1937, em sua obra *A natureza da firma*. Argumenta que os custos transacionais devem ser considerados como mecanismo de apropriação dos custos relativizados pelo mercado. De acordo com essa teoria, os custos de transação dos negócios se sustentam nos custos exigidos pelo mercado. Já os direitos de propriedade têm por suporte os custos necessários para estabelecer e proteger a propriedade.³⁴³ Salienta que a propriedade só

³³⁹ A análise econômica dos sistemas tributários passa pela compreensão dos efeitos da norma jurídica no mundo real e das ações do mundo real, as quais são levadas a regulamentação jurídica, em função de escolhas econômicas de curto, médio e longo prazo.

³⁴⁰ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015.

³⁴¹ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 308.

³⁴² CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015.

³⁴³ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 309.

existe por conta da proteção do Estado. Por isso, Adam Smith³⁴⁴ afirmou, em sua obra, que os proprietários deveriam arcar com maiores tributos que os não proprietários.

Coase critica a teoria microeconômica. Considera-a incompleta, uma vez que inclui somente os custos de produção e transporte. Dessa forma, exclui do cálculo os custos referentes à celebração e execução de um contrato, bem como os exigidos para administrar uma firma. Estes últimos, para Coase, denominam-se custos de transação por representarem uma parte considerável dos recursos utilizados pela sociedade para manter o mecanismo social de trocas e negociações.³⁴⁵ A questão entender os motivos pelos quais o mercado cria empresas com diferentes formas societárias e tipos contratuais diversos, sendo, por isso, regulamentado por instituições jurídicas diferentes. Para o autor em tela, tudo isso se justifica em razão da existência de custos de transação. Questiona, em seguida, por que as empresas utilizam mecanismos de hierarquia, no seu interior, ao invés de adotarem instrumentos de mercado, já que este é o grande vetor de alocação de recursos. A resposta é que se trata de custos sobre o mecanismo de preços. Estes são alocados por determinado valor e competem com outros mecanismos, sejam entidades privadas ou públicas. Tudo depende dos custos para a realização de transações.³⁴⁶

Na realização das operações contratuais, existem custos relevantes: os referentes à assimetria de informação (seleção adversa e risco moral)³⁴⁷; os relacionados ao poder barganha sobre as decisões, bem como os custos de controle e execução. Ao final, deve ser incluído o custo decorrente de todo o sistema de tributação, que interfere desde a necessidade de informação até a

³⁴⁴ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

³⁴⁵ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 309.

³⁴⁶ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. (Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa; revisão da tradução de Francisco Niclós Negrão). 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017 e CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise Econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 309.

³⁴⁷ Segundo Varian (2010), há dois tipos de assimetria de informação: a seleção adversa (*adverse selection*) e o risco moral (*moral hazard*). A seleção adversa é uma assimetria de informação para o consumidor, um exemplo é a compra de um carro usado. O comprador dificilmente pagará muito por um carro usado, em razão da falta de conhecimento sobre o estado do carro. Mas, com algum tipo de informação, ele pode se dispor a pagar mais. Já o risco moral é uma assimetria de informação para o vendedor. Um exemplo é o seguro de vida. Nesse caso seguradora sempre teria que cobrar um preço elevado, se não tivesse informação sobre a vida do consumidor: se o local onde ele mora é perigoso, se seu estado de saúde é instável etc. VARIAN, Hal R. **Intermediate microeconomics: a modern approach**. 8. ed. Uninated States: W. W. Norton & Company, 2010, p. 722-725. Disponível em: <[http://www3.nccu.edu.tw/~100258501/file/H.%20Varian_Microeconomics\(2010,%208th%20ed.\).pdf](http://www3.nccu.edu.tw/~100258501/file/H.%20Varian_Microeconomics(2010,%208th%20ed.).pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2018.

execução final da transação. Pode-se entender a tributação como um custo de transação, na medida em que possui papel relevante na realização de um negócio jurídico, influenciando decisivamente as escolhas dos agentes econômicos.³⁴⁸ Segundo Paulo Caliendo,³⁴⁹ a teoria de Ronald Coase tem como base a racionalidade limitada, a complexidade, a incerteza, o oportunismo e a especificidade de ativos. Segundo esclarece, os agentes econômicos são racionais, porém nem sempre têm elementos suficientes para uma decisão racional. Isto porque não têm como prever todas as contingências de um contrato nem como evitar comportamentos antiéticos, como o oportunismo.³⁵⁰ Da mesma forma, na construção normativa de um sistema tributário racional, o Estado deve observar os requisitos que possibilitam a maximização do sistema. Portanto, a preocupação não é apenas proporcionar durabilidade e desenvolvimento socioeconômico.

Um sistema tributário imperfeito e ineficiente produz maior incerteza na contratação e, conseqüentemente, um custo de transação maior. Conclui-se, então, que a tributação possui uma importância fundamental na escolha dos arranjos negociais.³⁵¹ Por esse motivo, qualquer modelo de tributação tem efeito extrafiscal,³⁵² na medida em que irá estimular ou desestimular determinadas decisões. Além disso, a análise do quanto será possível se obter de retorno, após deduzidas as obrigações tributárias (principal e acessória), deverá fazer parte da escolha de um investimento. Acrescente-se que, nessa avaliação, devem ser levadas em consideração as incertezas políticas da nação, porque podem resultar na modificação do sistema de tributação. Todo este cenário é importante para a avaliação dos riscos da transação.

No Brasil, os tributos foram instituídos de acordo com as necessidades de receitas públicas, porém de forma instável e oscilante. Assim, mais grave do que se ter uma carga tributária alta é a possibilidade de se modificar o sistema de tributação de acordo com os

³⁴⁸ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 309-311.

³⁴⁹ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015.

³⁵⁰ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 311.

³⁵¹ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015, p. 312.

³⁵² O efeito extrafiscal dos arranjos negociais decorrem, em grande parte, de externalidades, as quais podem ser identificadas a partir de uma análise econômica do direito.

interesses políticos e as pressões sociais momentâneas. No Brasil, nunca existiu um planejamento que considerasse as condições de viabilidade e sustentabilidade, no longo prazo, em relação a todo o sistema, para se iniciar a arrecadação. Também nunca se levou em conta a necessidade de estabilidade das políticas fiscais. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000)³⁵³ trouxe a semente desse planejamento. No entanto, houve apenas a execução das normas jurídicas postas. Existe um grande obstáculo para o planejamento estruturado do sistema, por força dos grupos de interesse que atuam no Congresso Nacional. Não houve qualquer estratégia para o enfrentamento dos períodos de crise. Ao contrário, o sistema tributário existente é indutor e facilitador de crises cíclicas, visto que possui uma estrutura jurídica instável. É necessária, portanto, uma racionalização do sistema tributário brasileiro, para que possa ser transformado em indutor de desenvolvimento.

Eventuais períodos de desenvolvimento tiveram como causa os regimes de exceção do sistema tributário. Foram concedidas renúncias fiscais para beneficiar segmentos econômicos ou grupos empresariais. Para tanto, houve a retirada da obrigação do pagamento de tributos de alguns segmentos econômicos. Porém, outros continuaram honrando suas obrigações com o Estado, sem terem, qualquer benefício.³⁵⁴ As intervenções do Estado no exercício da extrafiscalidade, eram executadas através do benefício fiscal. Havia também as intervenções diretas. Nesses casos, o Estado exercia alguma atividade econômica, subsidiava juros ou liberava verbas a fundo perdido para empresas de interesse dos políticos que integravam ou apoiavam o governo em determinada época. Essa foi a política desenvolvimentista do Brasil, desde o Império até o presente. Caracterizou-se como uma política casuística e sem qualquer visão macroestrutural do sistema tributário, não se fazendo uma análise sobre os reflexos econômicos de tais medidas no médio e longo prazo.

Na recente paralisação dos caminhoneiros (Maio/2018), como reação ao aumento no preço do óleo diesel, boa parte da população tomou conhecimento dos custos dos tributos. Até

³⁵³ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, 05 mai. 2000, p. 01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 02 mai. 2018.

³⁵⁴ Compreende-se o disposto a partir da leitura do item IV.5: ñExame de caso: o estímulo ao desenvolvimento econômico por meio de incentivos fiscais. Poder econômico e desenvolvimento com a redução das desigualdades regionais. Vide: ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. 2006. 180 f. Dissertação (Mestrado em de Direito Político e Econômico). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006, Capítulo IV.5.

mesmo o Congresso Nacional³⁵⁵ desconhecia o peso dos vários tributos no custeio do Estado. Para agravar a situação, constata-se o desprezo constante da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto aos seus preceitos fundamentais indicativos da obrigatoriedade de planejamento, no caso de renúncias fiscais. A citada lei exige que sejam dadas informações claras sobre seus efeitos nas receitas do Estado e as medidas compensatórias de sua perda.

Conforme já assinalado, o Brasil criou um sistema tributário estruturado em retalhos e de forma casuística. Como resultado, a economia ficou dependente do capital internacional e dos fatores climáticos responsáveis pela maior ou menor geração de *commodities* agrícolas. Há, além disso, uma mão de obra despreparada para enfrentar os novos desafios, bem como de uma classe política egoísta, individualista e corrupta,³⁵⁶ cuja origem remonta à época imperial.³⁵⁷ Essa

³⁵⁵ A Câmara dos Deputados aprovou uma redução nas alíquotas do PIS/PASEP e Cofins, estimando uma perda de 3 bilhões de receitas, porém, posteriormente, quando o projeto já se encontrava no Senado, verificou-se que a perda seria de 10 bilhões. Houve também uma proposta de redução da CIDEⁱ Combustíveis, uma perda em torno de 2,5 bilhões. Isso sem falar nos Estados e nos Municípios que participam do bolo da CIDEⁱ Combustíveis. É o desequilíbrio anunciado de todas as contas públicas. Indica-se para leitura os trechos das seguintes notícias: ãA isenção de tributos para o óleo diesel não estava prevista inicialmente no relatório antecipado sobre desoneração e provocou muita polêmica em plenário. Para o relator, a diminuição temporária desses tributos ãnão impede a necessidade de debater a política de preços da Petrobrás. As alíquotas do PIS e da Cofins tinham subido em julho de 2017 no âmbito do esforço fiscal do governo para cumprir o déficit primário de R\$ 139 bilhões. A previsão de arrecadação à época era de R\$ 10,4 bilhões. Entretanto, para a isenção proposta, o relator estimou em R\$ 3 bilhões a renúncia, que será coberta pelo aumento da arrecadação com o fim da desoneração para a maior parte dos setores atualmente beneficiados. Vide: Agência Câmara Notícias. **Câmara aprova projeto que reduz beneficiados por desoneração e dá isenção tributária ao diesel.** Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/politica/557986-camara-aprova-projeto-que-reduz-beneficiados-por-desoneracao-e-da-isencao-tributaria-ao-diesel.html>>. ãO ministro da Fazenda, Eduardo Guardia, confirmou o acordo feito entre governo e Congresso Nacional para redução do preço do diesel. Em declaração feita na noite de hoje (22) no Palácio do Planalto, Guardia disse que o governo eliminará a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) sobre o diesel e, em contrapartida, os parlamentares devem aprovar o projeto de desoneração da folha de pagamento. Agência Brasil. **Ministro da Fazenda confirma fim da CIDE para diesel.** Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-05/ministro-da-fazenda-confirma-fim-da-cide-para-diesel>>. ãA redução da CIDE a zero sobre gasolina e diesel já provocou um custo de R\$ 8,43 bilhões para a arrecadação da Receita Federal de janeiro a setembro. A perda de receitas do governo com essa política tributária de suporte à manutenção dos preços dos combustíveis subiu 49,16% no acumulado do ano. AGÊNCIA ESTADO. **Desoneração da CIDE gera perda de R\$ 8,43 bi à Receita.** Disponível em: <https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2013/10/22/internas_economia,462443/desoneracao-da-cide-gera-perda-de-r-8-43-bi-a-receita.shtml> Todas as notícias foram acessadas em 25 mai. 2018.

³⁵⁶ André Carraro pesquisou a relação da corrupção com o desenvolvimento, chegando a conclusões, no mínimo, curiosas. Embora tenha afirmado que o Brasil possui corrupção, não a coloca como impeditivo ao desenvolvimento. CARRARO, André. **Um modelo de equilíbrio geral computável com corrupção para o Brasil.** 2003. 194 f. Tese (Doutorado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003, p. 12-17.

³⁵⁷ Celso Furtado, no capítulo que trata da descentralização republicana e a formação de novos grupos de pressão, retrata bem a origem das políticas adotadas pelos governos decorrentes da influência de grupos econômicos de pressão. FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil.** 14. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1976, p. 168-173.

dependência tem orientado as estruturas econômicas do país há muitos anos.³⁵⁸ A partir de uma análise econômica, constata-se que as normas tributárias são complexas, irracionais e regressivas. Como são de difícil efetivação, não estimulam o desenvolvimento.

Na transição entre os séculos XIX e XX, o Brasil vivenciou alguns períodos de crescimento econômico, embora os valores do café estivessem flutuando. Entretanto, essa prosperidade era apenas aparente. Havia uma noção enganosa decorrente do desempenho das principais *commodities* exportadas pelo país. A borracha e o café alavancaram uma aparente prosperidade econômica para o Brasil daquela época. Isto porque permaneceram os bolsões de pobreza e absoluta miséria, sobretudo na região Nordeste, mesmo sendo exportadora de *commodities*. Tal riqueza produziu apenas crescimento, sem proporcionar o efetivo desenvolvimento e a redução das desigualdades. Como resultado, ocorreu a acumulação de riquezas nas mãos de grupos empresariais e de pessoas já abastadas.

O crescimento produzido naquela época foi setorial e regional, não sendo sustentável. Grandes áreas foram plantadas com a devastação de florestas e a destruição de nascentes de rios. Não havia qualquer preocupação com os preciosos bens naturais, que continuam sendo explorados, prejudicando as gerações futuras. Foi instalada uma indústria pouco preocupada com a qualidade de vida do ser humano, com o meio ambiente e com o mercado financeiro. Os grandes empresários passaram a obter rendimentos altos às custas da especulação e do endividamento do Estado.

³⁵⁸ Sobre a situação econômica de toda a América Latina, em análise anterior à época em que exerceu a presidência, o ex-presidente Fernando Henrique Cardoso expôs as causas da dependência econômica e limitação ao desenvolvimento no Brasil. Dentre elas, um dos fatores preponderantes foi o conflito e o interesse político de grupos e facções de classes. Nesse sentido, afirma Cardoso: “Por fim, procuramos verificar até que ponto, apesar das transformações assinaladas, seria possível manter a ideia de dependência, ou, ao contrário, dever-se-ia substituí-la pela de interdependência. Nesse passo, outra vez a especificidade da situação estrutural foi analisada juntamente com a situação política. Mostrou-se que os interesses de poder e as alianças para garantir a hegemonia de grupos e facções de classe, internos e externos, têm que ser levados em consideração para explicar as situações de dominação, pois estas não são um simples resultado iniludível do grau de diferenciação alcançado pelo sistema econômico. Por certo, a existência de um mercado aberto, a impossibilidade da conquista dos mercados dos países mais desenvolvidos pelas economias dependentes e a incorporação contínua de novas unidades de capital externo sob a forma de tecnologia altamente desenvolvida e criada mais em função das necessidades intrínsecas das economias maduras do que das relativamente atrasadas fornecem o quadro estrutural básico das condições econômicas da dependência. Mas a combinação destas com os interesses políticos, as ideologias e as formas jurídicas de regulamentação das relações entre os grupos sociais é o que permite manter a ideia de economias industriais em sociedades dependentes”. Portanto, a superação ou a manutenção das barreiras estruturais ao desenvolvimento e a dependência dependem, mais que de condições econômicas tomadas isoladamente, do jogo de poder que permitirá a utilização em sentido variável dessas condições econômicas. CARDOSO, Fernando Henrique; FALETTTO, Enzo. **Dependência e desenvolvimento na América Latina: ensaio de interpretação sociológica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 142.

5.1 PANORAMA DE AJUSTES TRIBUTÁRIOS NECESSÁRIOS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL

Conforme vem sendo demonstrado ao longo deste trabalho, uma adequada intervenção do Estado na área da tributação pode induzir o desenvolvimento nacional, revelando-se como de extrema importância.³⁵⁹ No entanto, deve adotar medidas de racionalidade e planejamento na construção de um sistema tributário justo para a nação. No Estado brasileiro, historicamente, a normatização tributária não é direcionada ao desenvolvimento nacional, gerando grandes distorções. Isso acontece, porque não são observados certos parâmetros e requisitos. Nos eventuais períodos de desenvolvimento, as riquezas foram concentradas nas regiões Sul e Sudeste, deixando à margem as demais regiões. Verificou-se, na verdade, um crescimento desordenado, localizado e, por isso, insustentável para as gerações futuras.

Quando se fala em desenvolvimento, não significa apenas crescimento econômico ou simples aumento de produção. Deve-se destacar, mais uma vez, que o verdadeiro desenvolvimento pressupõe sustentabilidade no longo prazo, o que não está ocorrendo no Brasil. Alguns problemas comprovam essa afirmativa, destacando-se os seguintes: a falta de tratamento adequado do lixo e do esgoto; a precária infraestrutura para o transporte de cargas; o constante processo de degradação da natureza e o endividamento do país. Não se pode negar que os raros períodos de crescimento econômico produziram alguns reflexos no desenvolvimento do país, proporcionando melhoria na educação e, na saúde, mas ainda de maneira bastante incipiente. Com as riquezas naturais de que dispõe, o Brasil já deveria ter atingido um padrão de qualidade de vida próximo ao dos países desenvolvidos. A Austrália é um ótimo exemplo de um país emergente, que possui índices de qualidade de vida e de desenvolvimento melhores do que o Brasil.

Quando se faz uma análise econômica direcionada ao desenvolvimento, devem-se observar as normas tributárias referentes a cada tributo, com seus respectivos acertos e

³⁵⁹ FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer et al (org.). **Direitos humanos de solidariedade:** avanços e impasses. Curitiba: Appris, 2013, p. 174. ãO direito ao desenvolvimento se situa no universo maior dos direitos humanos, caracterizados como direito de povos e coletividades, em privilégio da dimensão individual e social, nas relações que priorizam a dignidade humana.õ.

distorções.³⁶⁰ Faz-se também necessário um desenho do panorama dos ajustes imprescindíveis ao desenvolvimento, resultando na redução das desigualdades sociais e regionais. Não resta dúvida de que o sistema tributário brasileiro precisa de um ajuste urgente. Não se trata de fazer uma grande reforma constitucional, pois a Carta Magma já estabelece os princípios gerais norteadores de um modelo de tributação desenvolvimentista.³⁶¹

O ajuste no sistema tributário deve, inicialmente, ser feito através de normas infraconstitucionais. Conforme será visto, em cada espécie tributária, pode-se propor uma política fiscal mais justa e realmente desenvolvimentista. Falta, no entanto, mais vontade política do que construção normativa. Some-se a isso o fato de que os grupos políticos e econômicos que monopolizam o controle do poder não têm interesse em dar efetividade à Constituição Federal. O problema é que, quando um país realiza uma grande reforma legislativa, na área tributária, acaba por produzir mais confusão do que desenvolvimento. Para que uma reforma tributária venha a conduzir ao desenvolvimento, é necessário que haja uma ação planejada em etapas. Assim, no panorama de ajuste aplicável ao Brasil, deve-se ter em mente que as reformas não poderão ocorrer em etapa única, sob o risco de colapso.

O primeiro passo é a adoção de medidas que visem à obtenção de mais receitas para o equilíbrio das contas públicas. Basta fazer ajustes legislativos simples e já direcionados para a redução das desigualdades sociais. Uma possibilidade é o aumento de receitas com uma tributação que onere as maiores rendas. Não se deve, todavia, afetar segmentos empresariais produtivos. Não se pode perder de vista que as atividades das empresas são, normalmente, destinadas ao lucro e não ao desenvolvimento. Seria razoável a instituição de alíquotas de 30% no imposto de renda pessoa física, para rendimentos superiores a um milhão de reais por ano, e

³⁶⁰ Antes de se escrever o presente trabalho, foi realizado minucioso exame de cada um dos tributos, agrupados por renda, consumo, patrimônio, herança, fortuna e movimentação financeira. Esses tributos produziram, ao longo dos dois últimos séculos, sensíveis efeitos econômicos no Estado brasileiro e em outros países. A partir de comparativos utilizando dados nacionais e estrangeiros, realizou-se uma análise das normas jurídicas e seus efeitos na economia. Verificou-se, por exemplo, que a regra de exceção prevaleceu como instrumento de desenvolvimento. É que, através de renúncias fiscais, subsídios e isenções, surgiram ilhas de desenvolvimento do país.

³⁶¹ A Constituição Federal, embora tenha previsto tributação sobre renda, consumo, patrimônio, herança etc, não fixou para cada um percentuais mínimos ou máximos. Por outro lado, remeteu ao legislador infraconstitucional a decisão dos percentuais a serem cobrados de cada segmento econômico e de cada região. Nessa linha, o legislador infraconstitucional, desrespeitando alguns valores constitucionais, como o da redução de desigualdades e da progressividade nos tributos, fortaleceu a tributação sobre o consumo, a qual agrava a desigualdade. Na tributação sobre a renda, deixou as classes e segmentos que obtêm as maiores rendas com uma tributação menor. Na verdade, a Constituição estabeleceu, como princípio basilar, o desenvolvimento e a redução da desigualdade. Em momento algum previu tributos contrários a essa linha. As distorções foram cometidas pelos os legisladores infraconstitucionais.

35% para rendimentos superiores a dez milhões de reais por ano. Outra medida seria a inclusão dos dividendos auferidos na distribuição de lucros de empresas para pessoas físicas. O critério seria a base de cálculo da renda total, à semelhança da taxação dos rendimentos dos assalariados. Isso estimularia a não retirada dos dividendos da empresa, proporcionando o aumento dos capitais empresariais, e não os pessoais.

Essas medidas sugeridas para o âmbito federal podem ser replicadas nas esferas estaduais e municipais. Só depois se daria um segundo passo para os ajustes tributários imprescindíveis à instalação de um modelo desenvolvimentista para o Brasil. No âmbito estadual, poder-se-iam fixar alíquotas maiores para o IPVA que atingissem somente veículos de luxo. No caso do ITCD, essa majoração aceleraria ajustes sobre heranças e doações com valores expressivos, superiores a dez ou vinte milhões de reais. Nos Municípios, a legislação do IPTU poderia atender, realmente, os objetivos de observância da função social das propriedades, além da racionalização do espaço urbano.

Após o equilíbrio das contas públicas, o passo seguinte seria criar receitas para investimentos em infraestrutura para o escoamento da produção, com a otimização do transporte de carga (ferroviário e rodoviário), energia, portos e aeroportos. Nessa reforma, haveria a introdução de um sistema tributário direcionado, prioritariamente, aos grupos que não contribuem com o Estado. Seria também o caso de pensar em recriar a tributação sobre movimentação financeira. Esse novo sistema de tributação deveria ser aplicável a todas as pessoas físicas e jurídicas, sem nenhuma exclusão de grupos ou indivíduos, evitando-se, assim, as pressões dos grupos dominantes.

É inegável que o desenvolvimento está relacionado, de forma intrínseca e direta, com o sistema tributário do país. Ele sempre produzirá efeitos extrafiscais, mesmo que tenha apenas natureza aparentemente fiscal. A tendência é que o mercado se direcione para aqueles segmentos econômicos de menor carga tributária. Assim, a análise econômica das normas tributárias será de interesse do empresariado que objetiva o maior lucro possível. Vários trabalhos já abordaram a tributação em sua relação com o desenvolvimento econômico. André Elali,³⁶² por exemplo, demonstrou que boa parte do desenvolvimento do Brasil foi resultante de ferramentas de incentivos ou de renúncias fiscais. Essas medidas contemplaram apenas determinados segmentos

³⁶² ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais.** Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

econômicos, terminando por proporcionar o desenvolvimento de restritos grupos econômicos em determinadas regiões. Em seu trabalho, o citado autor apresenta um conjunto de argumentos, em defesa da tributação extrafiscal. Destaca os incentivos, isenções e outras ações do Estado direcionados para o desenvolvimento.³⁶³ Não resta dúvida de que as isenções e renúncias fiscais contribuíram para o desenvolvimento setorial. Entretanto, ainda são regras de exceção ao sistema, não gerando desenvolvimento em termos mais amplos.

A Constituição Federal, ao estabelecer as bases econômicas, indicou os pilares do desenvolvimento e da redução das desigualdades, inspirada nas constituições social-democráticas da Europa, adotando a matriz desenvolvimentista. Contudo, quando o legislador infraconstitucional regulamentou as normas tributárias, não foi fiel ao espírito do legislador constituinte, conforme será comprovado em tópico seguinte. São evidentes as distorções em cada um dos tributos, destacando-se, principalmente, a desproporcionalidade de alíquotas e a não progressividade na incidência da tributação. Tais distorções geraram uma insustentabilidade fiscal para o Estado, induzindo a um colapso na social democracia.³⁶⁴

O processo de desenvolvimento no Brasil tem natureza dicotômica, na medida em que segmentos mais organizados se apropriam dos benefícios gerados pelo poder público, ampliando os desequilíbrios intersetoriais. Há grande dificuldade do governo em compatibilizar interesses conflitantes. As pressões vêm de todas as partes, tornando completamente desigual o processo de distribuição dos recursos públicos. Esse modelo contribui para a falta de uma melhor assistência à grande massa da população, bem como para as crises cíclicas do Estado brasileiro. O rápido crescimento populacional e a urbanização acelerada são insuficientes para abalar o corporativismo dos grandes grupos econômicos. Diante de tantas assimetrias, o crescimento do Estado representa uma situação preocupante. Mantém-se o desequilíbrio das contas públicas, em âmbito regional e social, com reduzida capacidade resolutiva dos grandes problemas estruturais.

³⁶³ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

³⁶⁴ A grande questão na Europa e no Brasil é que se busca um modelo de Estado social-democrático com a prestação de uma gama de serviços públicos para a sociedade, sem que se tenha pensado um sistema de tributação igualmente social-democrático. Ou ao menos um sistema de tributação liberal-smithiano, que atendessem aos requisitos imprescindíveis para garantir o carreamento de receitas para o custeio do Estado. A grande dificuldade que existe nos Estados social-democráticos está em suas fontes de financiamento que conservam a proteção ao grande capital especulativo, mantendo e fortalecendo uma lógica do capitalismo de cassino, denunciado por Avelã Nunes. NUNES, José António Avelãs. **A crise atual do capitalismo: capital financeiro, neoliberalismo, globalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 28-29.

Contudo, esses problemas podem ser solucionados, caso sejam adotados novos paradigmas de tributação.

Observa-se, também, que o país acaba ficando refém de um círculo vicioso: se não há desenvolvimento econômico, não pode haver crescimento das receitas públicas do Estado. Tal sistema alimenta déficits públicos continuados, que são controlados, de forma errônea, através de acréscimos de tributos sem planejamento ou pelo congelamento dos investimentos. Enquanto perdurarem essas situações de desequilíbrio estrutural do sistema tributário, as medidas de governo serão sempre paliativas. Os gestores públicos municipais, estaduais e federais se deparam constantemente com o dilema de que é preciso aumentar as receitas fiscais, mas não podem exaurir as suas fontes. Nesse contexto, o corporativismo funciona como forte instrumento de preservação da ineficiência do Estado, até na sua capacidade de intervir na área da tributação para o desenvolvimento. Com isso, são mantidas as desigualdades regionais e sociais. Conforme anota Thomas Piketty,³⁶⁵ essas desigualdades poderiam ser resolvidas com um novo modelo de tributação, observando-se, contudo, a devida adaptação ao caso brasileiro.

³⁶⁵ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

5.2 TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE SOCIAL NA ANÁLISE DE PIKETTY

A desigualdade, segundo os dados levantados e publicados por Thomas Piketty,³⁶⁶ tem relação direta com a forma de exploração empresarial e com o modelo econômico global. Essa relação é também verificada nos tipos de tributos implementados em determinado país, bem como nos efeitos regressivos de sua cobrança. Embora esses dados sejam referentes à Europa, de modo geral, servem de base analítica para o presente trabalho. Pôde-se chegar a uma base referencial alicerçada em dados empíricos levantados por Piketty. Contudo, foram formuladas conclusões distintas, em função das peculiaridades brasileiras e de variáveis não consideradas em seu estudo. O referido autor demonstra a inadequação da tributação existente em vários países, responsável por produzir desigualdades regionais e sociais. Buscando corrigir essa distorção, propõe um modelo de tributação com alíquota mais elevada sobre a herança e sobre o grande capital, com o objetivo de reduzir as citadas desigualdades. Seguindo esse mesmo diapasão, o presente capítulo analisa os tributos brasileiros e sua má distribuição entre os segmentos sociais.

Thomas Piketty³⁶⁷ faz uma análise profunda sobre a origem da desigualdade social no mundo, considerando as diversas regiões. Em sua obra, é fácil compreender as raízes da desigualdade regional e social existente nos países estudados. Nessa análise, faz uma relação entre a renda e o capital, cuja dinâmica alimenta a estrutura da desigualdade. Com base nessa relação, conclui que só é possível a redução dessa desigualdade com a introdução de um imposto mundial sobre o capital. Na sua outra obra *A economia da desigualdade*³⁶⁸, Thomas Piketty reafirma a relação desproporcional entre o capital e o trabalho,³⁶⁹ demonstrando a prevalência do primeiro sobre o segundo, bem como a necessidade de se estabelecerem limites na acumulação de capital. Além disso, reafirma a redistribuição da renda como instrumento de redução das imensas desigualdades sociais. Acrescenta que a relação entre capital e desigualdade social existe, até mesmo, em países desenvolvidos. Reconhece, como tendência mundial, que existe uma curva crescente do aumento da desigualdade, terminando por fomentar crises recorrentes. A Europa, palco de vários estudos realizados pelo autor, teve, nos últimos anos, crises na Grécia, Portugal,

³⁶⁶ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

³⁶⁷ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

³⁶⁸ PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

³⁶⁹ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 164-166.

França e Inglaterra, que receberam soluções apenas paliativas. Por isso, podem retomar de forma mais intensa.

Na obra *“É possível salvar a Europa?”*,³⁷⁰ escrita sob a forma de crônicas, Thomas Piketty demonstra as distorções e discrepâncias da situação econômico-política da Europa. Em seguida, faz algumas observações pertinentes acerca da desigualdade que, se não for combatida, pode inibir um futuro promissor. Para ele, está claro o esgotamento dos modelos de Estado existentes e da sistemática adotada para seu custeio. Discorre também sobre o modelo de exploração do trabalho inspirada na globalização. Por isso, apela para que as pessoas sejam tratadas como seres humanos que devem estar no centro dos objetivos do Estado. Chama a atenção para o fato de que o desenvolvimento passa pela qualidade de vida das pessoas e não apenas pelos resultados financeiros propiciados ao mercado. Em seu entendimento, a prioridade absoluta deve ser direcionada ao investimento no capital humano e na economia do conhecimento. Por fim, salienta que algumas horas extras de trabalho ou o baixo custo de mão de obra serão insuficientes para fazerem com que a França assuma posição de competitividade frente à Índia e à China. Porém, ressalva que a desigualdade existente nesses dois países não pode servir de referência para o mundo³⁷¹.

Com base nos estudos de Thomas Piketty, debate-se, nesse capítulo, a relação existente entre a desigualdade social e o modelo de tributação, bem como suas raízes. O problema é saber quais políticas tributárias podem conduzir à reversão desse sistema gerador de desigualdades. Apesar de serem reafirmadas as premissas básicas apresentadas pelo autor, discordar-se-á de algumas soluções propostas por ele para a redução das desigualdades, no Brasil.

³⁷⁰ PIKETTY, Thomas. **É possível salvar a Europa?** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

³⁷¹ O debate entre Ségolène Royal e Bertrand Delanoë não atingiu até agora o nível que temos o direito de esperar. A querela sobre o liberalismo se situa num plano geral demais para ser útil de verdade. É evidente que a liberdade econômica é inseparável da liberdade política. Mas as coisas sérias só começam se aceitarmos debater políticas públicas concretas, permitindo, assim, que cada um seja livre e mestre de seu próprio destino, que cada um tenha de fato acesso aos direitos e oportunidades mais extensos possíveis. Proclamar-se liberal ou antiliberal não é suficiente para definir um projeto político. A competição que se anuncia é por certo legítima: o período de 2002-2007 mostrou até que ponto adiar incessantemente as escolhas das pessoas é o caminho mais certo para o congelamento intelectual e programático. Porém, é urgente que os candidatos saiam das generalidades e deem conteúdo a seus projetos. Vide: PIKETTY, Thomas. **É possível salvar a Europa?** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 146.

5.2.1 Produção como elemento para o desenvolvimento

O primeiro aspecto que leva à real percepção da desigualdade é entender as necessidades de uma nação para poder proporcionar melhores condições de vida aos seus cidadãos. Dentro dessa percepção, Thomas Piketty considera a produção como elemento de riqueza da sociedade. Para tanto, compara o que é produzido nos diversos países e sua relação com o fator populacional.³⁷²

A partir dos levantamentos feitos pelo autor, verifica-se que a produção na África não ocorreu na mesma proporção que o aumento da população. Em consequência, é a região onde se concentra o maior índice de pobreza do mundo. Thomas Piketty faz uma análise da renda *per capita* dos cinco continentes. Conclui que o crescimento populacional é o fator de geração de pobreza. Dentro dessa percepção, depreende-se que os países com baixa produção de bens tendem a ser pobres. Contudo, como afirma Thomas Piketty, a distribuição da riqueza não é proporcional à distribuição da produção. Isso se deve ao fato de que o controle da produção está, em sua grande maioria, nos países ricos. Portanto, o lucro resultante dessa produção não permanece com o país que produz.³⁷³

Thomas Piketty aborda desigualdade decorrente dos maiores detentores de capital no mundo, em termos regionais, em relação àquelas regiões que são produtivas ou não. Segundo afirma, não prevalecerá a regra da riqueza diretamente proporcional à produção. Para ele, mesmo que uma determinada região produza muito, o resultado da riqueza não será apropriado necessariamente pelos habitantes daquela região, pois pode ser levada para outro lugar. Assim, a ausência de produção não irá trazer o indicativo de pobreza ou riqueza para a região e os seus respectivos moradores. O importante é saber onde se concentra o resultado, ou seja, o lucro do esforço para a produção, que poderá ser obtido até em outro continente.

5.2.2 Rendas e acumulação de capital

Para chegar a algumas conclusões, o autor em referência analisa os dados do seu estudo, inicialmente, na França e na Inglaterra. A partir dessa análise, examina o estoque de riqueza, a

³⁷² PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 59-61.

³⁷³ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 59-71.

renda, que é o fluxo da riqueza existente, e o capital, que é o estoque da riqueza acumulada, medida em um determinado período. Com base nessa análise conclui que, os países ricos são aqueles que acumularam capital, seja privado ou público, mas com destaque para o capital privado. Contudo, é importante observar que há países ricos cujo capital público divide igual espaço com o capital privado.

Partindo da análise da riqueza e das condições das pessoas residentes em diversos países, Thomas Piketty buscou avaliar quais deles poderiam ser considerados os mais ricos. Percebeu que a renda *per capita* média na Europa era bem superior à renda existente na África. Identificou também distorções, ao observar que a Ásia em geral, possui uma renda *per capita* mediana,³⁷⁴ enquanto no Japão essa renda é muito elevada. Em seu estudo, o autor buscou evidenciar a diferença de renda entre os habitantes da América do Norte em relação aos habitantes de países asiáticos e africanos. Nesse comparativo, demonstrou que a população da América do Norte possui uma renda média anual equivalente a cinquenta mil euros, enquanto nas populações na África, essa média não ultrapassa os dois mil euros. Observou também a existência de uma grande escala de desigualdade: a renda média dos trabalhadores situa-se entre menos cento e cinquenta euros por mês, até três mil euros. Essa medição escalonada do nível de desigualdade foi feita nos cinco continentes, comprovando-se, numericamente, que a África é a região mais pobre do mundo.³⁷⁵

Concluiu que nos países, de modo geral, a distribuição da produção não corresponde à distribuição de renda. Apesar desse dado, observou que houve um deslocamento da produção para os países emergentes. Contudo, o produto da renda dessa produção normalmente não fica com esses países, sendo destinado aos países mais ricos.³⁷⁶ Outro aspecto importante deve ser salientado: os investimentos em tecnologia e educação são ferramentas eficazes para melhorar a situação econômica dos países pobres. Os denominados tigres asiáticos, por exemplo, investiram agressivamente em tecnologia e educação, colhendo, nas últimas duas décadas, os frutos desses investimentos.

Em seu estudo, Thomas Piketty lembra Thomas Malthus,³⁷⁷ quando afirmou que a população aumentaria em progressão geométrica, enquanto a produção cresceria em progressão

³⁷⁴ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 59-61.

³⁷⁵ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 61-67.

³⁷⁶ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 67-71.

³⁷⁷ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 03-04.

aritmética, provocando a falta de alimentos no mundo. Tal assertiva de Thomas Malthus, talvez pelo desconhecimento técnico, estava apenas parcialmente correta. É que, como resultado do advento de novas tecnologias, nas últimas décadas, o crescimento da produção foi muito superior ao da população. Idêntico fenômeno aconteceu em relação à taxa de mortalidade, que também caiu em razão da melhor qualidade de vida. Em contrapartida, houve uma redução no crescimento populacional. As mudanças econômicas, culturais e educacionais exigiram um planejamento familiar, reduzindo, portanto, a taxa de natalidade. Nesse aspecto, observa-se que a redução da taxa de natalidade também produz um efeito na questão da desigualdade.

5.2.3 Desigualdade e limitação ao crescimento decorrente da herança

Quando um casal gera numerosos descendentes, há uma pulverização da herança, não havendo acumulação de renda nas mãos de um só. Thomas Piketty reitera esse entendimento, afirmando que, em uma família numerosa, o valor da herança ficará diluído entre os herdeiros.³⁷⁸ A redução da taxa de natalidade inverte essa lógica, pois muitos casais, atualmente, possuem um único herdeiro. Tal mudança faz com que o total da renda fique concentrado. Essa concentração de renda produz desigualdade em dois aspectos: o único herdeiro acumula um valor muito superior aos demais habitantes da região; o beneficiário, tende a viver apenas da renda obtida com a herança, não tendo interesse de aplicá-la no setor produtivo para a geração de novos empregos e novas receitas.

A taxa de natalidade altera o desenho de uma nação, bem como suas perspectivas de desenvolvimento. Se for baixa, há uma forte tendência para o envelhecimento da população e consequente estagnação econômica. Em um país rico e igualitário, essa estagnação não produz um efeito tão agressivo; já em países mais pobres, esse efeito será mais perverso. Vale salientar que há uma relação direta entre crescimento econômico e redução da desigualdade. Segundo Thomas Piketty, há uma tendência de equilíbrio em termos de produção e população.³⁷⁹ A produção tende a se equilibrar na sua relação por habitante. Contudo, embora essa produção tenha dado um grande salto, nos dois últimos séculos, atualmente observa-se uma certa estabilização. Salvo se vier a ocorrer nova revolução tecnológica, a produção tenderá a crescer

³⁷⁸ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 377-398.

³⁷⁹ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 59-61.

mais lentamente nos próximos anos. Idêntico fenômeno ocorrerá com a população. Há um conjunto de fatores que possibilita, mais facilmente, o controle da taxa de natalidade. Um deles é decorrente da educação direcionada para o planejamento familiar.

Segundo Piketty, entre 1950 e 1980, registrou-se o crescimento econômico, maior ou menor, em consequência de serem os países submetidos ao modelo político de controle liberal ou socialista. A partir de seus registro pode aferir que durante o citado período, o crescimento ocorreu não por uma opção política, mas sim em razão do rompimento das barreiras tecnológicas que permitiram um grande incremento da produção. Esse crescimento econômico propiciou, em vários países, uma melhor qualidade de vida para a população. Contudo, não foi capaz de reduzir a desigualdade entre os mais pobres e os mais ricos. O referido autor observa que, nas últimas duas décadas, vem aumentando a desigualdade no mundo, não só nos países pobres, mas também em países ricos, como os Estados Unidos.³⁸⁰

5.2.4 A inflação e desigualdade

Outro fator que dificulta a redução da desigualdade é a inflação. Nesse aspecto, Thomas Piketty afirma que ela gera um imposto inflacionário que funciona como receita para o ente estatal. No entanto, essa receita foi extraída, principalmente, das classes média e pobre. A classe alta tem condições de criar mecanismos para impedir a perda do valor da moeda.³⁸¹ A inflação foi utilizada pela Alemanha como estratégia para garantir seu desenvolvimento no pós-guerra, em especial quando a moeda perdeu o lastro com base no ouro. Contudo, essa instabilidade da moeda, por ter permanecido no longo prazo, gerou grande desconfiança na nação. Tanto é verdade que, pouco tempo depois, a Alemanha adotou uma política de austeridade fiscal para garantir o equilíbrio da moeda. É interessante observar que a Alemanha sempre esteve mais preocupada em melhorar a vida dos seus cidadãos do que com o capital. Isto pode ser perceptível, observando-se as empresas alemãs. Suas ações possuem um menor valor, quando comparadas com empresas de outros países. Tal fato se deve à interferência do Estado nas empresas nacionais, além das políticas que estas adotam para a garantia dos interesses da sociedade alemã.

³⁸⁰ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 96-102.

³⁸¹ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 102-103.

Na primeira parte de sua obra, Thomas Piketty buscou estabelecer uma conexão entre renda e capital, demonstrando que ambos possuem relação direta com a produção. Segundo afirma, necessariamente onde houver produção, haverá renda e capital. Em seguida, aborda a dinâmica existente entre o capital e a renda, ao longo dos anos. Ao comparar os conceitos de capital e renda, esclarece que o capital é a acumulação de riqueza ao longo do tempo, enquanto a renda representa os valores correntes. Assinala que a variação do capital vai decorrer da acumulação dos valores que circulam na sociedade. Nesse debate, convém observar que a construção da riqueza se modificou, ao longo dos anos. No passado, a fonte de riqueza era eminentemente agrícola; no presente, é originada de variados setores.³⁸² Thomas Piketty não analisa, em seus gráficos, a riqueza decorrente da mera especulação do capital. Porém, reconhece que a dinâmica da riqueza se modificou. Em consequência, países eminentemente agrícolas, como o Brasil, perderam a oportunidade de obterem um maior desenvolvimento.

5.2.5 Capital público e capital privado

Não se pode deixar de observar que ainda persiste, no mundo, uma dicotomia muito clara entre capital público e capital privado, de modo que a soma dos dois representará a riqueza de uma nação. A questão é saber se essa riqueza será partilhada entre os habitantes, matéria que será analisada depois. Evidentemente, é necessário que a nação tenha riqueza, para que possa partilhar com seus cidadãos. Thomas Piketty chama a atenção para o fato de que alguns países reduziram o capital público, com o objetivo de pagarem suas dívidas. Para tanto, venderam o patrimônio público, transferindo-o para o setor privado, reduzindo, portanto, sua independência e soberania. Todavia, as dívidas continuaram a existir.

O autor analisa, especialmente, a riqueza no Reino Unido. Aponta como exemplo de país que vendeu o patrimônio, sem obter a redução efetiva do endividamento. Houve apenas a transferência do patrimônio público para o patrimônio privado. Para tentar reduzir seu endividamento, a França utilizou-se de um recurso já usado pela Alemanha. Adotou um mecanismo, de modo a fazer com que os créditos devidos perdessem o valor. Essa medida teve êxito durante um certo período, ao contrário do Reino Unido, porque a inflação era bem menor.

³⁸² PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 39-71.

Ocorre que, quando um governo utiliza esse mecanismo, os investidores buscam garantir a sua liquidez e manutenção dos valores dos seus créditos. Para tanto, usam subterfúgios que resultam na volatilização da riqueza, transferindo-a de um país para outro. Saliente-se que a riqueza móvel transita com facilidade, mas se mantém nas mãos dos seus detentores, podendo produzir efeitos econômicos e políticos nas diversas nações. Um aspecto relevante que alterou as economias da Inglaterra e da França foi o fato de possuírem colônias, ao contrário da Alemanha. Por isso, sua estrutura econômica, não seguiu o modelo adotado nos dois países citados. A Alemanha construiu um capitalismo mais forte, fazendo com que as empresas tivessem um menor patrimônio, porém uma melhor qualidade de vida.

Em consequência das duas guerras mundiais, a Europa sofreu uma grande redução em patrimônio, devido aos choques econômicos com objetivo de garantir a recuperação dos países envolvidos. Em sua análise, Thomas Piketty afirma que os Estados Unidos têm uma origem completamente diferente da Europa. Esclarece que os imigrantes ingleses chegaram à colônia sem patrimônio. Em razão disso, passaram a ser grandes empreendedores em um país com abundância de terras. Em 1910, o país já possuía capital em parâmetros muito próximos aos da Europa. Os choques econômicos, decorrentes das forças de mercado, produziram fluxos de capital e redução do valor do patrimônio global. A quebra da bolsa de Nova Iorque, em 1929, foi um dos exemplos de redução do capital acumulado.

Nos Estados Unidos, no início de sua colonização, o capital não tinha tanta relevância quanto na Europa, sobretudo porque os imigrantes lá chegaram sem dinheiro. Entretanto, o cenário se modificou rapidamente, principalmente na região Sul. A importação de escravos provocou a acumulação de capital. A mão de obra escrava resultou em uma sensível diferença, visto que a taxa de retorno do capital aplicado no trabalho escravo era dez vezes maior do que a obtida com o trabalho de homens livres. Tal situação permitiu uma rápida acumulação de capital, turbinada pela mão de obra escrava que não existia na Europa. Com o fim da escravidão, esse cenário se modificou. Não podendo mais ser incrementado pela mão de obra escrava o capital, ficou relativamente equilibrado, durante alguns anos, equiparando-se ao capital europeu. Porém, deu um novo salto a partir das novas tecnologias que permitiram a revolução industrial. Como resultado, ocorreu novo aumento na relação entre capital e renda. O progresso tecnológico, normalmente, produz uma renda muito maior do que o retorno do capital originado da agricultura.

5.2.6 Regulação do capital no século XXI pela tributação

Julga-se desnecessário repetir todos os dados apresentados por Thomas Piketty em seu livro. O objetivo maior foi obter o lastro teórico que irá fundamentar as conclusões formuladas neste trabalho. A partir da análise dos dados empíricos apresentados pelo referido autor, percebe-se que há uma estrutura mundial que gera e alimenta as desigualdades. Elas se perpetuam em várias regiões por conta das políticas adotadas globalmente, que garantiram o desenvolvimento de determinadas regiões em detrimento de outras. Some-se a isso a exploração dos países mais pobres pelos mais ricos. Os dados apresentados por Thomas Piketty são autointerpretáveis quanto ao fato de que a desigualdade mundial tenderá a aumentar mais ainda, se não houver uma adequada regulação do capital. Este é o grande desafio para o século XXI. Fundamentado em números, ao demonstrar a necessidade de regulação do capital, Thomas Piketty propõe uma tributação progressiva sobre a renda, um imposto mundial sobre o capital e o controle do endividamento público.

Piketty apresenta elementos necessários e suficientes para apresentar uma proposta de regulação econômico-social através da tributação. Acrescenta que essa regulação deve ocorrer principalmente, através de uma tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio, bem como sobre grandes fortunas. Os dados levantados e as teorias propostas por ele respaldam e fundamentam todo o conteúdo desta tese. Demonstrar-se-á, a seguir, que a regulação através da tributação é exequível, porém utilizando-se de outros tributos, com destaque especial para a tributação sobre movimentações financeiras, não utilizada por Piketty.

O autor em referência discorre ainda sobre as vantagens e desvantagens da tributação progressiva sobre a renda obtida com o capital. Em sua análise, destaca a necessidade de uma tributação sobre a herança, de modo a estimular a produção de riqueza. Nesse ponto, sua proposta adequa-se ao caso brasileiro. Em nosso país, o grande obstáculo para o desenvolvimento dos Municípios e Estados decorre tanto do processo de transmissão patrimonial quanto das políticas públicas adotadas. O sistema tributário brasileiro, constitucionalmente, apresenta uma estrutura direcionada ao desenvolvimento. Porém, quando da sua implantação, acabou por favorecer algumas regiões, produzindo as grandes desigualdades no país. Os motivos que provocaram as desigualdades mundiais são, de modo geral, semelhantes aos que resultaram nas desigualdades do Brasil. Existem regiões interna no Brasil com índices assemelhados aos países da África,

enquanto outras ostentam índices semelhantes aos países desenvolvidos, evidenciando a grande desigualdade regional brasileira e que é necessário o devido ajuste.

Para que essa desigualdade seja reduzida, é preciso estabelecer mecanismo de regulação do capital. A ferramenta ideal é a tributação, com base no modelo proposto por Thomas Piketty para a Europa, mas criando-se um sistema que se adeque à realidade brasileira. Nos tópicos subsequentes, serão analisadas as inadequações tributárias no Brasil, propondo-se os ajustes necessários referentes a cada um dos tributos. Esses ajustes abrangem a tributação sobre renda, consumo, patrimônio imobiliário, herança, grandes fortunas e movimentação financeira. Esta última é uma das mais importantes para propiciar a adequação do sistema tributário brasileiro.

5.3 ANÁLISE DAS INADEQUAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

É consenso que o Brasil possui uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo. Seus patamares não condizem com os serviços oferecidos à população. Tal assertiva é parcialmente correta, pois o Brasil não se encontra entre os países com índice mais elevado de tributos, situando-se em uma posição mediana. Entretanto, não há dúvida de que, observando-se os parâmetros internacionais, o Estado brasileiro é um dos países com menor taxa de retorno dos tributos para a sociedade. Assim, a despeito de possuir uma carga tributária mediana, não a aplica efetivamente nos diversos setores da sociedade.³⁸³ Outro dado relevante é que o país já aplicou alíquotas menores de impostos, por exemplo, na década de 1940, quando a carga tributária gerava em torno de 15%³⁸⁴ (vide gráfico a seguir).

A grande questão não é a elevada carga tributária, mas a sua má distribuição, tendo maior incidência sobre as classes baixa e média. No Brasil, a carga tributária média situa-se em torno de 30% . No entanto, para alguns contribuintes, alcança o patamar superior a 50%. Os brasileiros possuem a sensação de que pagam muitos tributos, o que é verdade. Mas é preciso considerar que a carga tributária total no Brasil não é tão elevada em relação à de outros países. O problema é que o maior peso é suportado pelas classes média e baixa, como já afirmado. Assim, o modelo de tributação aplicado no Brasil, em vez de promover o desenvolvimento³⁸⁵, está, em verdade, comprometendo-o e propiciando o aumento das desigualdades sociais.

Muitos cidadãos comuns, sem o devido conhecimento técnico, afirmam que são totalmente contrários ao programa Bolsa Família e outros de assistência social.³⁸⁶ Contudo, na

³⁸³ Em matéria ao Portal do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) o Brasil, em 2017, e pelo sexto ano consecutivo, ficou colocado como o pior país com retorno de serviços públicos à sociedade na lista de 30 países com maior carga tributária no mundo. O IBPT chegou a esse resultado pelo cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade (IRBES) que usa como parâmetros: arrecadação tributária em relação ao PIB (coletados na OCDE); e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). A matéria está disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>> Acesso em: 02 mai. 18. A metodologia do cálculo do IRBES está disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>> Acesso em: 02 mai. 2018.

³⁸⁴ Conforme gráfico constante na página seguinte.

³⁸⁵ Burman, em seu artigo, demonstra como que a progressividade do sistema tributário dos Estados Unidos diminuiu a disparidade de renda no país no fim de 1980. BURMAN, Leonard E. **Tax and inequality**. Nova Iorque: Syracuse University, 2014.

³⁸⁶ ZANLUCA, Júlio César. **Porque sou contra o Bolsa Família? Bolsa-família: será ele um real benefício ou uma verdadeira desgraça para uma nação que tem tudo para dar certo, como o Brasil?** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/porque-sou-contra-o-bolsa-familia.htm>> Acesso em: 22 ago. 2018;

prática, esses programas são financiados pelas pessoas mais humildes, inclusive, os beneficiários dos programas, pois bancam cerca de 56% dos seus custos. Trata-se, na verdade, de um dos fatores de aumento da desigualdade, como asseveram Eduardo Fagnani e Pedro Rossi em trabalho desenvolvido pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), para dar suporte à proposta de reforma tributária.³⁸⁷

A má distribuição da carga tributária é tão grande que Alexandre Henrique S. Ferreira a denomina de dupla ofensa à sociedade. Em, primeiro lugar, observa-se uma nítida decisão política do Estado em conceber incentivos fiscais a alguns setores da atividade econômica privada. Em segundo, há um direcionamento dos recursos tributários para os segmentos econômicos privados.³⁸⁸ Esse modelo termina assemelhando-se às ações de Robin Hood às avessas, em que os mais ricos estão sendo beneficiados com o fruto do trabalho dos mais pobres.

Neste capítulo, faz-se uma análise de natureza jurídica, econômica e social sobre a tributação no Brasil, comparando-se seu peso em relação a outros países. Em seguida, analisa-se imposto por imposto, apontando a grande distorção do sistema tributário brasileiro. O primeiro

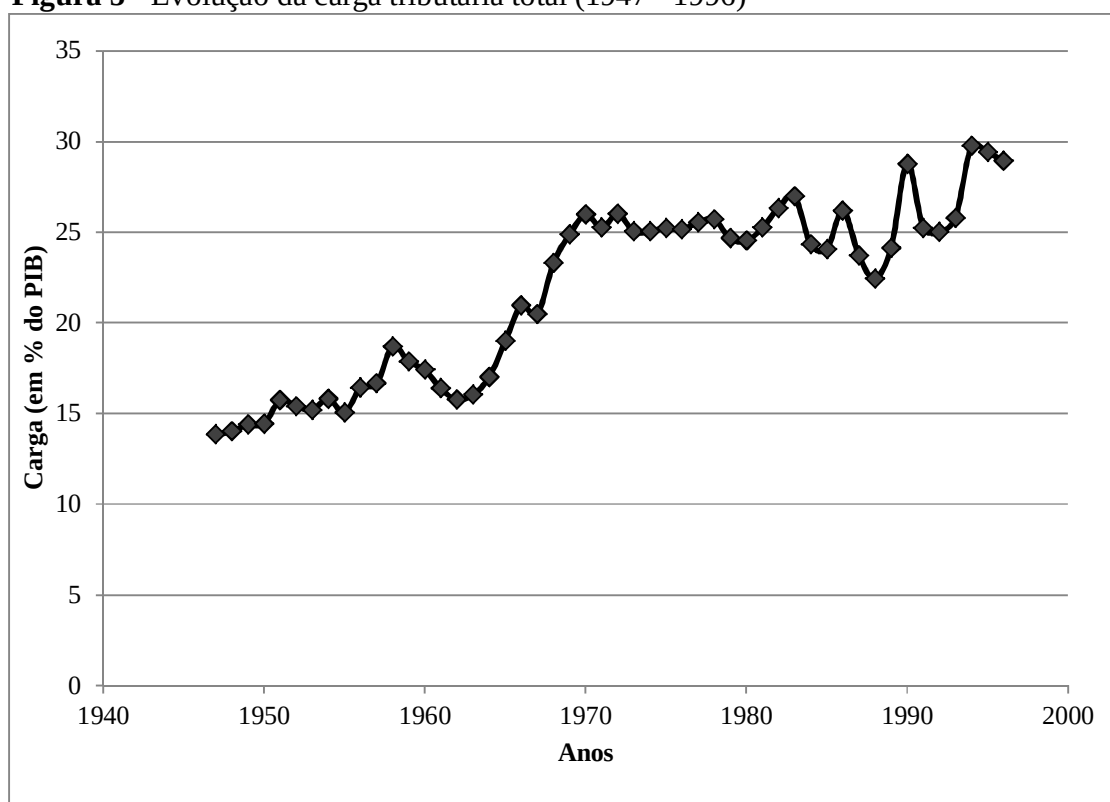
ROCHA, Marcelo. Quem é contra o Bolsa Família ou é mal intencionado ou está mal informado. **Jus**, 2015. Disponível em: <<https://marcelopintodarocha.jusbrasil.com.br/artigos/251434666/quem-e-contra-o-bolsa-familia-ou-e-mal-intencionado-ou-esta-mal-informado>> Acesso em: 22 ago. 2018.

³⁸⁷ A classe mais rica paga efetivamente menos tributos, como assinalam Eduardo Fagnani e Pedro Rossi (2018): Segundo Orair e Gobetti (2017), em 2013, no topo da pirâmide social estavam 71.440 pessoas com renda mensal superior a 160 salários mínimos, totalizando rendimentos de R\$ 298 bilhões e patrimônio de R\$ 1,2 trilhão. Essa elite (0,3% dos declarantes ou 0,05% da população economicamente ativa) concentra 14% da renda total e 22,7% de toda a riqueza declarada em bens e ativos financeiros. Esses extremamente ricos apresentam elevadíssima proporção de rendimentos isentos de imposto de renda. FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 143. Para Fagnani e Rossi (2018), citando Castro (2013), quem financia parte dos programas sociais são os próprios beneficiários, esclarecendo: Entretanto, é importante ressaltar que os beneficiários das políticas sociais são também seus principais financiadores, o que repete a dramática regressividade do sistema de impostos: 56% do valor dos gastos sociais voltam para o caixa do Tesouro na forma de tributos e contribuições sociais, depois de percorrido todo o processo de multiplicação de renda que este mesmo gasto social engendrou. Isso demonstra que o efeito de multiplicação do PIB permite um aumento das receitas do governo, fazendo com que parte do gasto social se pague no futuro. Em última instância, os ricos não pagam a conta social. São os pobres, sempre, que empurram as engrenagens para fazer a receita retornar ao Estado. FAGNANI, E.; FONSECA, A (orgs.). **Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2013.

³⁸⁸ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Nova economia, política tributária e exclusão social. **Revista Dataveni**. Campina Grande: UEPB, v. 1, p. 39, 2007. Disponível em: <https://updoc.site/download/nova-economia-politica-tributaria-e-exclusao-social_pdf>. Acesso em: 22 de fev. 2018. Estamos, então, diante de dupla ofensa à sociedade: primeiro, porque há nítida disposição estatal de afastar a incidência tributária da atividade econômica privada, distribuindo a carga tributária sobre toda a sociedade, que atualmente arca com cerca de 66% da carga tributária brasileira; segundo, porque o Estado direciona os recursos públicos tributários pagos pela sociedade à atividade econômica privada.

ponto a ser observado é o aumento da carga tributária no Brasil. Em relação ao PIB, teve grande crescimento a partir de 1947 até 1996, segundo estudo do IPEA. Vale salientar que o maior crescimento ocorreu nas décadas de 1960 e 1970, em razão dos grandes investimentos em infraestrutura. Porém, estabilizou-se a partir do final dos anos de 1970 até a década de 1990. O gráfico a seguir demonstra que a carga tributária do Brasil mais que dobrou no período de 1947 a 1996, conforme estudo realizado pelo IPEA.

Figura 5 - Evolução da carga tributária total (1947 - 1996)



Fonte: IPEA³⁸⁹

Observando-se o gráfico, é perceptível o crescimento da carga tributária no Brasil. Os poucos períodos em que houve redução não decorreram de alguma reforma, aumento ou queda do PIB, resultando na diminuição da arrecadação. Isso porque, se o PIB aumenta, mas o montante arrecadado continua o mesmo, há um decréscimo percentual. Houve apenas o crescimento da economia, sem que tenha aumentado a arrecadação de tributos. Em sentido inverso, quando a

³⁸⁹ Gráfico elaborado com dados disponíveis em: VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/td_0583.pdf> Acesso em: 01 mai. 2018.

economia decresce e a receita tributária se mantém igual, ocorre o aumento da porcentagem em relação ao PIB. Essa regra oscilou em vários períodos, provocando grandes aumentos na carga tributária e resultando no aperfeiçoamento do sistema de cobrança de tributos³⁹⁰, tendo alcançado mais o mercado informal existente. Oscilou também nos períodos em que houve reformas estruturais. Com base nos dados da Receita Federal, do IPEA e do IBGE, observa-se que, no período de 1994 a 2017, a receita sofreu uma oscilação que se situou entre 3% a 5% de carga tributária. Tal fato demonstra que a carga tributária brasileira não teve um sensível aumento no período, exceto na década de 1960. O problema, então, não está no aumento da carga tributária como um todo, mas sim no peso que representa para determinados segmentos econômicos. A tabela abaixo demonstra a oscilação da carga tributária no citado período.

Tabela 10 Percentual da carga tributária em relação ao PIB (1994-2017)

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1994	29,75	2003	31,50	2012	35,85
1995	29,41	2004	32,38	2013	35,85
1996	28,93	2005	33,60	2014	33,49
1997	26,00	2006	33,51	2015	32,68
1998	26,60	2007	34,79	2016	32,37
1999	27,90	2008	35,78	2017	32,43
2000	29,80	2009	33,57		
2001	31,50	2010	33,57		
2002	32,10	2011	35,32		

Fonte: IPEA, IBGE e Receita Federal³⁹¹

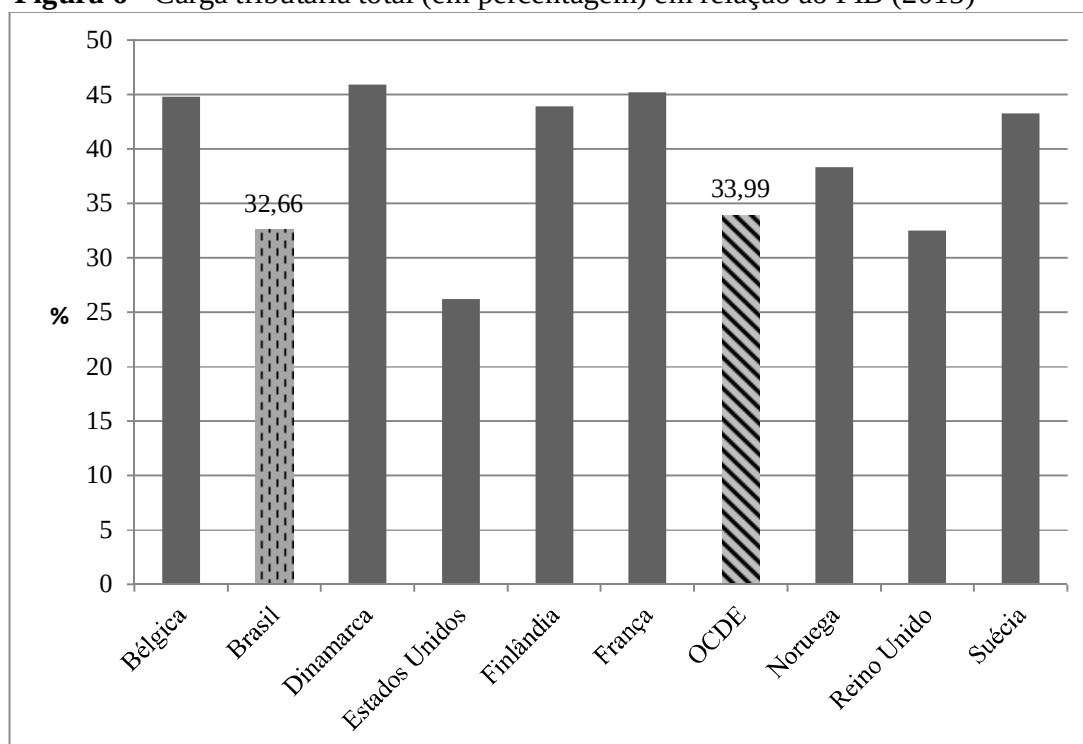
Conforme os dados apresentados na tabela, a partir de 1996, o patamar da carga tributária ficou em torno de 28%, aproximando-se dos 32% no ano de 2015³⁹², e representando um

³⁹⁰ Um exemplo de aperfeiçoamento ocorreu com o imposto sobre grandes fortunas (IGF) aprovado na constituinte de 1988, como se observa no art. 153, VII, da Constituição Federal. A CPMF foi criada em 1996, por emenda constitucional. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 02 mai. 2018.

³⁹¹ A tabela foi elaborada com base nos dados da Receita Federal, utilizando-se os relatórios de cada ano e a partir do somatório de cada grupo de tributos segmentados, sem considerar a totalização feita na planilha da própria Receita Federal. Foram também consideradas as informações constantes dos relatórios do IPEA. VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/td_0583.pdf> Acesso em: 02 mai. 2018. SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 26 mar. 2019. Os dados referentes aos anos de 1996 a 2003 foram retirados diretamente do IBGE. Disponível em: <<https://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49-->>> Acesso em: 02 mai. 2018.

aumentou em torno de 4%. Por isso, afirma-se, mais uma vez, que o problema não está na carga tributária total. Existem vários países desenvolvidos que, apesar de possuírem uma carga tributária elevada, conseguiram eliminar ou reduzir, de forma considerável, a regressividade existente. (Esses dados já foram analisados no capítulo 3). Países como Austrália, Suíça, Alemanha, Dinamarca, Reino Unido, França, Áustria e Portugal possuem IDH superior a 0,8 e carga tributária superior à brasileira. O gráfico abaixo representa a carga tributária total em diversos países e o referenciado como ideal pela OCDE, em 2015.

Figura 6 - Carga tributária total (em percentagem) em relação ao PIB (2015)



Fonte: OCDE e Receita Federal ³⁹³

³⁹² SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 02 mai. 2018.

³⁹³ A figura foi elaborada a partir dos dados da OCDE e da Receita Federal. In: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Também foram retirados do site institucional da OCDE. Disponível em: <<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>> Acesso em: 02 mai. 2018.

Alguns desses países, apesar da carga tributária elevada, oferecem uma grande taxa de retorno, com a oferta de serviços públicos, como saúde, educação, segurança e outros. Como se constata no gráfico, países desenvolvidos como Finlândia, Noruega e Dinamarca possuem carga tributária mais elevada que a aplicada no Brasil. Portanto, o argumento de que o Brasil possui uma carga tributária elevada é falacioso, na medida em que os recursos arrecadados são necessários para custear um país pobre e de proporções continentais. O problema, na verdade, está na aplicação desses recursos e nos entraves burocráticos que dificultam o empreendedorismo e dão espaço à corrupção.³⁹⁴

Pode-se afirmar que a corrupção e má distribuição dos pesos das cargas tributárias entre os segmentos econômicos e as regiões a maior responsável pelo não desenvolvimento do Brasil. Além disso, a burocracia estatal, muitas vezes, acaba inviabiliza muitas atividades econômicas. As empresas que desejam se implantar no Brasil enfrentam burocracia, corrupção e desproporcional tributação.³⁹⁵

Destaca-se, mais uma vez, que o principal problema brasileiro está na má distribuição dos pesos da carga tributária. Essa distorção faz com que uma parte da sociedade pague uma parcela maior, enquanto outra seja beneficiada com um menor percentual. Acrescente-se o momento da cobrança do tributo que onera o capital de giro das empresas e que acaba transferido para seus produtos. O peso maior recai sobre os consumidores das classes média e baixa. Já os grandes investidores, nacionais e internacionais, que pouco ou nada produzem para o Brasil, pagam uma alíquota tributária inferior aos 32%, que é a média da carga tributária brasileira. A análise desenvolvida nesta tese demonstra que a carga tributária está mal equacionada entre as classes sociais. Desse modo, o que há no Brasil é uma inadequação na distribuição dos pesos dos

³⁹⁴ A corrupção no Brasil tem como uma das molas propulsoras a estrutura burocrática. Muitas vezes, ela cria uma série de barreiras para a instalação de empresas produtivas de bens e serviços. Para se livrarem dessa burocracia e conseguirem se instalar, as empresas sujeitam-se à corrupção. Dessa forma, um dos maiores problemas que vem limitando o empreendedorismo e o crescimento do país não está na carga tributária total, mas sim na sua má distribuição e na burocracia pesada. CARRARO, André. **Um modelo de equilíbrio geral computável com corrupção para o Brasil**. 2003. 194 f. Tese (Doutorado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003, p. 137.

³⁹⁵ Nesse sentido, afirma André Carraro: ãDe um lado, a corrupção é tratada como benéfica para a sociedade, pois permitiria a correção, via mercado, das distorções criadas pela excessiva regulamentação das atividades econômicas pelo Estado. Visto desta forma, o burocrata corrupto surge como um representante do Estado preocupado com o excesso de burocracia, que oferece, cobrando um preço, seus serviços para agilizar a oferta do bem ou serviço requerido pelo representante civil. E, paradoxalmente, é a possibilidade de corrupção que salva o representante civil da ineficiência típica do setor público.ð CARRARO, André. **Um modelo de equilíbrio geral computável com corrupção para o Brasil**. 2003. 194 f. Tese (Doutorado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003, p. 137.

diversos tributos para o custeio do Estado. Ademais, existe um emaranhado de normas criadas para proteger o capital e transferir as obrigações de custeio do Estado para os contribuintes de menor capacidade econômica contributiva. Nos tópicos subsequentes, faz-se uma análise sobre o sistema tributário brasileiro, detalhando os principais tributos constitucionalmente previstos no ordenamento jurídico pátrio.

5.3.1 Tributação sobre renda

Inquestionavelmente, a tributação é fundamental para o custeio do Estado. No Brasil, o imposto de renda é uma das principais fontes de recursos para esse custeio. Em decorrência da relevância desse imposto, pretende-se demonstrar, neste tópico, a existência de uma grande distorção em sua aplicação no Brasil, comparando-se com idêntico tributo em outros países. Thomas Piketty³⁹⁶ faz uma distinção entre os impostos sobre a renda, sobre o capital e sobre o consumo. A arrecadação desses três conjuntos de receitas, de maneira geral, tem por base proporções diversas, de modo que os critérios, nem sempre, são objetivos. Um exemplo dessa distorção está no fato de que esse imposto tanto se aplica sobre as rendas do capital quanto sobre as do trabalho. Em geral, incluem-se, nos impostos sobre o capital as arrecadações sobre seu fluxo (por exemplo, sobre o lucro das empresas). Incluem-se também aquelas que se baseiam no valor do estoque de capital (por exemplo, a contribuição predial, o imposto sobre a herança e o imposto sobre a fortuna).

Por sua vez, os impostos sobre o consumo compreendem, atualmente, a taxação sobre o valor agregado e as diversas taxas sobre a importação, as bebidas, os combustíveis, o tabaco, um bem ou serviço particular. Esses impostos, conforme anotado ao longo deste trabalho, são mais onerosos para as classes de renda mais baixa. Caracterizam-se como impostos *indiretos*,³⁹⁷ por não dependerem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual. Quando a pessoa utiliza a quase integralidade de sua renda com o consumo de bens ou serviços, a carga tributária

³⁹⁶ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

³⁹⁷ Tributação indireta é aquela cujo pagamento é realizado pelo sujeito X. Contudo, os custos são transferidos para outra pessoa, a qual pagará o tributo sem perceber que o está desembolsando.

incidirá de maneira mais intensa do que sobre aquela que simplesmente acumula renda. Nesse contexto, a tributação sobre a renda parece ser uma das mais justas.³⁹⁸

O imposto de renda deve ser analisado historicamente sob o aspecto de sua aplicação no custeio do Estado. Na atualidade, esse tipo de tributo incide sobre o lucro e o trabalho assalariado, sob uma perspectiva jurídico-econômica. Por isso, é importante na equalização das desigualdades regionais e sociais. Neste contexto de tributação sobre a renda do trabalho assalariado, critica-se a ausência de tributação sobre a renda decorrente dos dividendos. Caso existisse, muito contribuiria para o desenvolvimento das atividades econômicas.

5.3.1.1 Surgimento do imposto de renda no Brasil: análise crítica

A história do imposto de renda no Brasil demonstra a fragilidade desse tributo como fonte de custeio do Estado, por força dos interesses políticos de cada época. Referido imposto só foi implementado na década de 1920. Após quase cem anos de discussões e sugestões, ainda permanece como um tributo com grandes inadequações na sua cobrança. Durante todo o Império e as três primeiras décadas da República, a principal fonte de custeio do Estado não era a tributação sobre a renda, como já acontecia na Europa e nos Estados Unidos. No entanto, durante o Império, houve grande influência das instituições britânicas sobre os estadistas e até sobre os cidadãos comuns, conforme atesta Gilberto Freyre em seus estudos³⁹⁹. Em razão dessa influência, não causa estranheza o fato de alguns homens públicos do Brasil pensarem em adotar o modelo de imposto de renda introduzido na Inglaterra, em meados do século XIX, em um contexto de

³⁹⁸ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 494, afirma: *One usually distinguishes among taxes on income, taxes on capital, and taxes on consumption. Taxes of each type can be found in varying proportions in nearly all periods. These categories are not exempt from ambiguity, however, and the dividing lines are not always clear. For example, the income tax applies in principle to capital income as well as earned income and is therefore a tax on capital as well. Taxes on capital generally include any levy on the flow of income from capital (such as the corporate income tax), as well as any tax on the value of the capital stock (such as a real estate tax, an estate tax, or a wealth tax). In the modern era, consumption taxes include value-added taxes as well as taxes on imported goods, drinks, gasoline, tobacco, and services. Such taxes have always existed and are often the most hated of all, as well as the heaviest burden on the lower class (one thinks of the salt tax under the Ancien Régime). They are often called "indirect" taxes because they do not depend directly on the income or capital of the individual taxpayer: they are paid indirectly, as part of the selling price of a purchased good. In the abstract, one might imagine a direct tax on consumption, which would depend on each taxpayer's total consumption, but no such tax has ever existed.*

³⁹⁹ FREYRE, Gilberto. **Casa-grande & senzala: formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal**. 48. ed. São Paulo: Global, 2003. É importante ter a exata percepção do que representou a escravidão no Brasil e sua abolição. Esta a qual não decorreu de uma ação meramente humanitária, mas sim de um conjunto de interesses políticos envolvendo a questão.

economia quase integralmente agrária e extrativista. Depois, o modelo foi consolidado naquele país, na esteira da crescente riqueza mobiliária, bem como da expansão da indústria, decorrente da política do câmbio livre. À época, a Inglaterra implantou o imposto de renda como uma das principais fontes de custeio das despesas estatais.

Inspirados no modelo inglês, o visconde de Jequitinhonha, em 1869, e, dez anos depois, o barão de Ouro Preto e o barão do Rosário, defenderam a implantação, no Brasil, de uma tributação sobre a renda. Contudo, somente em 1883, o conselheiro Lafayette designou uma comissão para estudar a matéria. Os membros da comissão, integrada por destacados homens públicos e altos funcionários, entenderam ser pertinente a instituição do referido tributo. Em 1891, Rui Barbosa defendeu a implantação imediata do imposto de renda, fundamentando seus argumentos em um texto de dezenas de páginas. No entanto, sua proposta não foi acolhida pelo constituinte daquele ano. À época, a arrecadação de impostos era concentrada em tributos sobre importação.⁴⁰⁰ Em 1921, depois de várias tentativas, foi aprovado o esboço de uma tributação incidente sobre a renda. Em 1922, finalmente, foi implementado o imposto sobre a renda, porém muito simples e de tímida arrecadação. A legislação que o disciplinou inicialmente veio com lacunas depois supridas pelas Leis nº 4.738/1923 e nº 4.984/1925. A tributação sobre rendimento era caracterizada por sua base proporcional, constituindo a soma dos rendimentos brutos, após feitas certas deduções. Em 1926, o sistema foi aperfeiçoado, separando pessoas físicas de sociedades empresariais quanto ao tratamento tributário, bem como fixando regimes e alíquotas diferenciadas. Contudo, nunca atingiu patamares, em relação à tributação sobre a renda equivalente a existente em países desenvolvidos.

Convém salientar que, desde a formação do Estado brasileiro, adotou-se um sistema tributário tendente a criar desigualdades regionais e sociais. O próprio imposto sobre a renda, quando inicialmente implementado, não tinha características de tributação progressiva, mas proporcional. Posteriormente, quando da consolidação do imposto sobre a renda no Brasil, foram adotados dois parâmetros: o conceito de renda e o conceito de proventos. Nesse diapasão, não seria somente a renda do capital que financiaria a tributação, mas também a renda decorrente de salários dos trabalhadores.

⁴⁰⁰ FRANCO, Gustavo; LAGO, Luiz Aranha Corrêa do. O processo econômico. A economia da Primeira República, 1889-1930. In: SCHWARCZ, Lilia Moritz (org.) **A abertura para o mundo 1889-1930**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2012, p 205.

Juridicamente, a renda pressupõe uma fonte permanente de tributação. Pode ser a produção de uma fábrica, atividades físicas ou intelectuais, que estejam gerando renda por um período de tempo previamente estabelecido, geralmente um ano. Isso mostra o caráter periódico desse tributo, que deve ser aplicado diretamente ao recebedor da renda ou ao titular de gestão desses recursos. Assim, do ponto de vista jurídico-tributário, o imposto de renda pode incidir tanto sobre os proventos de qualquer natureza, modelo adotado pelo direito positivo brasileiro, como também sobre o rendimento do capital.

5.3.1.2 Rendas das pessoas físicas, da herança e da doação

O conceito de tributo sobre a renda adotado no Brasil encontra guarida na agregação de valor. Fundamenta-se na teoria econômica, segundo a qual renda significa qualquer ganho monetário como o lucro, acréscimos por receitas, rendas provenientes de remunerações diversas, além de herança, doações e outros rendimentos de origem imaterial. Contudo, a primeira legislação brasileira que criou o imposto de renda observou que o modelo adotado coincidia com os critérios contábeis. Por esse motivo, a herança e as doações ficaram sujeitas a uma tributação específica e diferenciada. Desse modo, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação tinha alíquotas bem mais módicas.

Em outros países, a exemplo da Austrália, a herança assume a característica de imposto sobre ganhos de capital, sendo tributada pelo imposto de renda. De fato, essa tributação deve ser considerada como fonte de renda, pois a herança e a doação representam um acréscimo patrimonial individual. No Brasil, a herança e a doação não estão na base de incidência do imposto de renda, não sendo, por isso, de competência da União. Por uma tradição construída ao longo de anos, esse tipo de tributação tem competência e regras específicas. Pode até ser objeto de uma reforma tributária futura, mas, de acordo com o modelo atual, é de competência dos Estados. Trata-se de uma forma de garantir receitas para o custeio dos Estados-membros, observando-se o federalismo fiscal brasileiro. Ao regulamentar esse tributo, a legislação brasileira limitou sua alíquota a 8% do valor da herança ou da doação, muito abaixo dos padrões de outros

países.⁴⁰¹ Como se observa, ao criar esse tributo e estabelecer sua base de cálculo, o legislador terminou por beneficiar a classe rica, sobretudo, no caso de herança, tendo em vista que fixou uma alíquota baixa. Em outros países, as tributações análogas possuem um caráter progressivo, sendo, portanto, mais justas.

5.3.1.3 Renda da pessoa física e o efeito da regressividade tributária

O imposto de renda das pessoas físicas no Brasil foi composto, durante muitos anos, basicamente, por apenas duas alíquotas: uma de 15% outra variando entre 25% a 27,5%, além da faixa de isenção. Apenas entre 1994 e 1995, passou a vigorar uma alíquota de 35%. À época, a base de cálculo, muitas vezes, não era anualmente reajustada. Quando acontecia, eram fixadas alíquotas inferiores à inflação. Essa ausência de correção monetária tornou mais intenso o efeito regressivo da tributação sobre a renda no Brasil. Durante muitos anos, houve redução real da base de cálculo da tabela de imposto de renda, com aumento do peso do tributo sobre as classes mais baixas.

As tabelas a seguir demonstram a não atualização monetária e o aumento de alíquotas sobre remunerações relativamente baixas. Em 2009, o imposto de renda passou a ter uma alíquota inicial de 7,5%, como forma de garantir a progressividade tributária. Porém, esta não foi atingida, pois a alíquota máxima permaneceu em 27,5%, fixando valores muito baixos, tanto no piso, quanto no teto. As alíquotas decorrentes de ganhos econômicos não originários do trabalho serão analisadas mais adiante. Conforme os dados, em todas as hipóteses, as alíquotas são inferiores àquelas oriundas da renda recebida com o trabalho.⁴⁰² As tabelas a seguir apresentam as alíquotas do imposto de renda no período de 1992 a 2017.

⁴⁰¹ Um elemento normativo interessante sobre a tributação israelense é o fato de que os ganhos obtidos em outros países, mesmo que sejam sob a forma de bens patrimoniais estão sujeitos à tributação pelo governo, apenas em relação aos contribuintes residentes no país. Vide: HARRIS, Leon. **Your taxes:** what you need to know about Israeli tax rates. The Jerusalem Post, 8, jan. 2013, disponível em: <<https://www.jpost.com/Business/Commentary/Your-Taxes-What-you-need-to-know-about-Israeli-tax-rates>> Acesso em: 02 mai. 2018.

⁴⁰² Fazendo-se um comparativo entre as tabelas progressivas do imposto de renda do trabalho assalariado com as tabelas de ganhos de capital, observa-se que este paga percentualmente menos imposto.

Tabela 11 - IRPF (ano-calendário 1992 e 1993)

	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
1992-1993			
	Até R\$ 12000	Isento	-
	Acima de R\$ 12.000,00 até R\$ 23.400,00	15%	R\$ 1.800,00
	Acima de R\$ 23.400,00	25%	R\$ 4.140,00

Fonte: Fiscosoft ⁴⁰³

Nos anos de 1992 e 1993, não ocorreu reajuste da tabela do imposto de renda em valor real, mas somente em valor nominal. Naquela época, a inflação era elevada, consumindo o valor da moeda de quem tivesse dinheiro fora do banco. Em 1994, com o equilíbrio no ajuste monetário e a estabilização da economia, os recursos do imposto inflacionário desapareceram. Porém, o Brasil necessitava de mais receitas. Adotou-se, então, uma tabela do imposto de renda com alíquota de 35% para rendas mais elevadas.

⁴⁰³ Tabela elaborada com base nos dados retirados do site da Fiscosoft e convertidos em reais. FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Tabela 12 - IRPF (ano-calendário 1994 e 1995)

ANO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
1994-1995	Até R\$ 12000	Isento	-
	Acima de R\$ 12.000,00 até R\$ 23.400,00	15%	R\$ 1.800,00
	Acima de R\$ 23.400,00 até R\$ 216.000,00	26,60%	R\$ 4.516,68
	Acima de R\$ 216.000,00	35%	R\$ 22.659,00
1995	Até R\$ 8.803,44	Isento	-
	Acima de R\$ 8.803,44 até R\$ 17.166,30	15%	R\$ 1.320,52
	Acima de R\$ 17.166,30 até R\$ 158.457,39	26,60%	R\$ 3.313,45
	Acima de R\$ 158.457,39	35%	R\$ 16.622,63

Fonte: Fiscosoft ⁴⁰⁴

Verifica-se que, nos anos de 1994 e 1995, a tabela do imposto de renda estabeleceu a alíquota de 35% para as faixas de renda mais elevadas. Há, no entanto, uma discrepância entre os anos analisados. Em 1994, a base utilizada para a alíquota era de R\$ 216.000,00. O problema é que essa base foi reduzida, no ano seguinte, para R\$ 158.457,39.

⁴⁰⁴ Tabela elaborada com base nos dados retirados do site da Fiscosoft. FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Tabela 13 - IRPF (ano-calendário 1996 e 1997)

	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
1996-1997			
	Até R\$ 10.800,00	Isento	-
	Acima de R\$ 10.800,00 até R\$ 21.600,00	15%	R\$ 1.620,00
	Acima de R\$ 21.600,00	25%	R\$ 3.789,00

Fonte: Fiscosoft ⁴⁰⁵

Em 1996, a tributação sobre a renda teve suas alíquotas máximas reduzidas, mantendo-se, ainda, os valores da tabela por dois anos, portanto, desconsiderando a inflação.

Tabela 14 - IRPF (ano-calendário 1998-2004)

ANO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
1998-2001			
	Até R\$ 10.800,00	Isento	-
	Acima de R\$ 10.800,00 até R\$ 21.600,00	15%	R\$ 1.620,00
	Acima de R\$ 21.600,00	27,50%	R\$ 4.320,00
2002-2004			
	Até R\$ 12.696,00	Isento	-
	Acima de R\$ 12.696,00 até R\$ 25.380,00	15%	R\$ 1.904,00
	Acima de R\$ 25.380,00	27,50%	R\$ 5.076,00

Fonte: Fiscosoft ⁴⁰⁶

No período de 1998 a 2001, a tabela novamente permaneceu inalterada. Houve uma modificação em 2002, permanecendo inalterada até 2004. A partir dessa data, as tabelas do imposto de renda foram reajustadas anualmente. Contudo, esses reajustes foram fixados em percentuais inferiores aos valores reais da perda do valor da moeda e dos aumentos de salários mínimos.

⁴⁰⁵ FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

⁴⁰⁶ FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Tabela 15 - IRPF (ano-calendário 2005-2008)

ANO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
2005	Até R\$ 13.968,00	Isento	-
	Acima de R\$ 13.968,00 até R\$ 27.012,00	15%	R\$ 2.095,20
	Acima de R\$ 27.012,00	27,50%	R\$ 5.584,20
2006	Até R\$14.992,32	Isento	-
	Acima de R\$14.992,32 até R\$ 29.912,00	15%	R\$ 2.248,87
	Acima de R\$ 29.912,00	27,50%	R\$ 5.993,73
2007	Até R\$ 15.764,28	Isento	-
	Acima de R\$ 15.764,28 até R\$ 31.501,44	15%	R\$ 2.364,80
	Acima de R\$ 31.501,44	27,50%	R\$ 6.302,28
2008	Até R\$ 16.473,72	Isento	-
	Acima de R\$ 16.473,72 até R\$ 32.919,00	15%	R\$ 2.471,06
	Acima de R\$ 32.919,00	27,50%	R\$ 6.585,93

Fonte: Fiscosoft⁴⁰⁷

Em 2009, a tabela do imposto de renda teve um reajuste razoável, dando-se início ao critério para a adoção da progressividade. Apesar de o limite de isenção ter permanecido em torno de R\$ 17.000,00, criou-se uma nova alíquota de 7,5%. Elevou-se, consideravelmente, a base de cálculo da alíquota de 27,5% do patamar de R\$ 30.000,00 para o de R\$ 40.000,00. Caso fosse mantido esse critério de alteração das tabelas do imposto de renda, aumentando alíquotas para remunerações acima de um milhão de reais, ter-se-ia mantido a progressividade desse tributo. Contudo, não basta se estabelecer a progressividade sobre o imposto atual. Para que essa medida seja adotada com eficácia, é necessário reduzir a tributação sobre o consumo, conforme será discutido no próximo tópico.

⁴⁰⁷ Tabela elaborada com base nos dados retirados do site da Fiscosoft. FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Tabela 16 - IRPF (ano-calendário 2009 e 2010)

ANO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
2009	Até R\$ 17.215,08	Isento	-
	Acima de R\$ 17.215,08 até R\$ 25.800,00	7,50%	R\$ 1.291,13
	Acima de R\$ 25.800,00 até R\$ 34.400,40	15%	R\$ 3.226,13
	Acima de R\$ 34.400,40 até R\$ 42.984,00	22,50%	R\$ 5.806,16
	Acima de R\$ 42.984,00	27,50%	R\$ 8.313,35
2010	Até R\$ 17.989,81	Isento	-
	Acima de R\$ 17.989,81 até R\$ 26.961,00	7,50%	R\$ 1.349,13
	Acima de R\$ 26.961,00 até R\$ 35.948,40	15%	R\$ 3.371,31
	Acima de R\$ 35.948,40 até R\$ 44.918,28	22,50%	R\$ 6.067,44
	Acima de R\$ 44.918,28	27,50%	R\$ 8.313,35

Fonte: Fiscosoft⁴⁰⁸

Como se observa, nos anos de 2009 e 2010, fez-se a atualização da tabela do imposto de renda, adequando-o à inflação e ao crescimento do PIB. A mesma política de correção foi adotada pelo governo subsequente, que teve a preocupação de ajustar, a tabela de maneira a não aumentar a tributação sobre o assalariado de renda mais baixa.

⁴⁰⁸ Tabela elaborada com base nos dados retirados do site da Fiscosoft. FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Tabela 17 - IRPF (ano-calendário 2011-2014)

ANO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
2011	Até R\$ 18.799,32	Isento	-
	De R\$ 18.799,33 até R\$ 28.174,20	7,50%	R\$ 1.409,95
	De R\$ 28.174,21 até R\$ 37.566,12	15%	R\$ 3.522,01
	De R\$ 37.566,13 até R\$ 46.939,56	22,50%	R\$ 6.340,47
	Acima de R\$ 46.939,56	27,50%	R\$ 8.687,45
2012	Até R\$ 19.645,32	Isento	-
	De R\$ 19.645,33 até R\$ 29.442,00	7,50%	R\$ 1.473,40
	De R\$ 29.442,01 até R\$ 39.256,56	15%	R\$ 3.681,55
	De R\$ 39.256,57 até R\$ 49.051,80	22,50%	R\$ 6.625,79
	Acima de R\$ 49.051,80	27,50%	R\$ 9.078,38
2013	Até R\$ 20.529,36	Isento	-
	De R\$ 20.529,37 até R\$ 30.766,92	7,50%	R\$ 1.539,70
	De R\$ 30.766,93 até R\$ 41.023,08	15%	R\$ 3.847,22
	De R\$ 41.023,09 até R\$ 51.259,08	22,50%	R\$ 6.923,25
	Acima de R\$ 51.259,08	27,50%	R\$ 9.486,91
2014	Até R\$ 21.453,24	Isento	-
	De R\$ 21.453,25 até R\$ 32.151,48	7,50%	R\$ 1.608,99
	De R\$ 32.151,49 até R\$ 42.869,16	15%	R\$ 4.020,35
	De R\$ 42.869,17 até R\$ 53.565,72	22,50%	R\$ 7.235,54
	Acima de R\$ 53.565,72	27,50%	R\$ 9.913,82

Fonte: Fiscosoft⁴⁰⁹

Durante o período de 2011 a 2014, as correções foram mantidas, com uma limitada progressividade na tabela do imposto de renda. O governo poderia ter restabelecido a alíquota de 35% que teve vigência apenas durante os anos de 1994 e 1995. Ao contrário disso, foi um período em que ocorreram grandes desonerações, resultando no desequilíbrio das contas públicas. Como pode ser visto nas tabelas a seguir, as bases de cálculo, bem como a parcela a deduzir foram atualizadas adequadamente em 2015 e 2016, voltando a ficar congeladas em 2017.

⁴⁰⁹ Tabela elaborada com base nos dados retirados do site da Fiscosoft. FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Tabela 18 - IRPF (ano-calendário 2015)

	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
2015			
	Até R\$ 22.499,13	Isento	-
	De R\$ 22.499,13 até R\$ 33.477,72	7,50%	R\$ 1.687,43
	De R\$ 33.477,72 até R\$ 44.476,74	15,00%	R\$ 4.198,26
	De R\$ 44.476,75 até R\$ 55.373,55	22,50%	R\$ 7.534,02
	Acima de R\$ 55.373,55	27,50%	R\$ 10.302,70

Fonte: Fiscosoft ⁴¹⁰

No ano-calendário de 2016, houve atualização na tabela do imposto de renda, não ocorrendo, porém em 2017. Tal fato denota um aumento do imposto de renda sobre aqueles que ganham menos.

Tabela 19 - IRPF (ano-calendário 2016 a 2018)

ANO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR
2016-2018			
	Até R\$ 22.847,76	Isento	-
	De R\$ 22.847,77 até R\$ 33.919,80	7,50%	R\$ 1.713,58
	De R\$ 33.919,81 até R\$ 45.012,60	15%	R\$ 4.257,57
	De R\$ 45.012,61 até R\$ 55.976,16	22,50%	R\$ 7.633,51
	Acima de R\$ 55.976,16	27,50%	R\$ 10.432,32

Fonte: Fiscosoft ⁴¹¹

Em resumo, no período de 2009 a 2016, as quatro faixas de alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% 27,5%) permaneceram com o reajuste apenas dos valores sobre os quais incidia a faixa de renda. Em 2016, iniciou-se um debate sobre a possibilidade de se estabelecerem faixas de 30% e 35% para rendas mais altas. Entretanto, o debate não prosperou. Pode-se verificar, ademais, que houve atualização apenas das tabelas do imposto de renda incidente sobre a pessoa física, em relação aos rendimentos individuais. Foram excluídos os ganhos decorrentes do capital e de aplicações financeiras, que possuem tabelas próprias de tributação. Conforme referido, em 2017 e 2018, a tabela não foi corrigida, retornando-se a um ciclo que já ocorreu no passado, de não correção e, por conseguinte, aumento da regressividade tributária.

⁴¹⁰ Tabela elaborada com dados retirados do site da Fiscosoft FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018;

⁴¹¹ Tabela elaborada com dados retirados do site da Fiscosoft FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398>. Acesso em: 02 mai. 2018;

5.3.1.4 Redução do efeito regressivo nos ganhos de capital

O desenvolvimento de um Estado está vinculado à sua política de captação de recursos, a qual inclui a tributação. Portanto, um sistema tributário deve ser estruturado, de forma a propiciar não só o crescimento econômico, mas também o verdadeiro desenvolvimento do país. Esta é a receita de sucesso dos Estados que alcançaram uma relativa prosperidade. Vários países permanecem em crise, dentre outros motivos, porque seu sistema tributário ficou obsoleto, não conseguindo acompanhar as novas fontes de recursos. Em consequência, a desigualdade social permanece, mesmo em países que aparentemente já haviam solucionado esse tipo de problema. Thomas Piketty⁴¹² analisa cientificamente o crescimento da desigualdade no mundo, através de uma curva crescente. Celso Furtado⁴¹³, quando trata do capitalismo global, critica o capitalismo de cassino.⁴¹⁴ Esse tipo de capitalismo predomina como instrumento de enriquecimento, substituindo o capitalismo industrial. Tal distorção está presente no sistema tributário brasileiro que privilegia os ganhos de capital e o mercado financeiro, deixando de aplicar a adequada tributação sobre a renda.

Os rendimentos provenientes do mercado financeiro são normalmente tributados em patamares inferiores em relação àqueles obtidos com o trabalho e a produção industrial. Assim, a partir de uma análise econômica e jurídico-tributária⁴¹⁵, melhor que produzir e trabalhar é aplicar no mercado financeiro. Não se pode, todavia, negar que no Brasil, em 2016, houve um pequeno aumento na tributação sobre os ganhos de capital. Com o advento da Lei nº 13.259/16⁴¹⁶,

⁴¹² PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

⁴¹³ FURTADO, Celso. **O capitalismo global**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

⁴¹⁴ Conforme José Antônio Avelãs Nunes, a noção de "capitalismo de cassino" relaciona-se à especulação, esclarecendo: "O recurso abusivo à sua emissão e comercialização conduziu rapidamente à manipulação e a instabilidade dos mercados financeiros, porque os contornos e os riscos que esses "produtos" incorporam nem sempre são facilmente identificáveis, mesmo pelos habituais frequentadores deste "cassino" (como os bancos), que compram muitas vezes "produtos financeiros" tão esotéricos que nem sabem o que estão a comprar". NUNES, José Antônio Avelãs. **A crise atual do capitalismo: capital financeiro, neoliberalismo, globalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 28-29. O termo "capitalismo de cassino" foi criado por Susan Strange, em seu livro "Casino capitalism" publicado originalmente em 1986, vide MINSKY, Hyman. **Review of "casino capitalism" (1987)**. Bard: Levy Economics Institute, 2011. Disponível em: <http://digitalcommons.bard.edu/hm_archive/158/>. Acesso em: 02 jun. 2018.

⁴¹⁵ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. (Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa). 2. ed, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

⁴¹⁶ BRASIL. Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016. Altera as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei

incorporaram-se novas regras relativas à tributação do imposto de renda sobre ganhos de capital por pessoa física, bem como a criação de novas alíquotas. A partir de janeiro de 2017, essa lei passou a orientar a tributação com base no princípio da progressividade, de acordo com o volume de ganho de capital, conforme demonstra a tabela abaixo.

Tabela 20 - Alíquotas progressivas sobre ganhos de capital

GANHOS DE CAPITAL	ALÍQUOTA
Até R\$ 5.000.000,00	15%
Entre R\$ 5.000.000,00 e R\$ 10.000.000,00	17,5%
Entre R\$ 10.000.000,00 e R\$ 30.000.000,00	20%
Superior a R\$ 30.000.000,00	22,5%

Fonte: Receita Federal e Lei nº 13.259/16⁴¹⁷

nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, de 17 de março de 2016, p. 1.

⁴¹⁷ Tabela elaborada com base nos dados disponíveis em: MIFANO, Flavio; PENIDO, Tatiana Moraes. Tributação dos ganhos de capital auferidos pelas pessoas físicas residentes no país e pelos investidores não residentes. Contexto histórico e evolução legislativa. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (org.). **Sinopse tributária: 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 174-175.

A citada lei inovou, ao criar regras gerais referentes aos ganhos de capital, no caso de pessoas físicas, sendo, em alguns casos, aplicáveis aos não residentes no Brasil. Apesar disso, não fixou significativo aumento das alíquotas incidentes sobre a renda. As antigas alíquotas continuam sendo aplicadas às outras hipóteses. Citam-se os ganhos com fundos de investimento em participações (FIP) e fundos de investimento em ações (FIA), com aplicação de alíquotas de apenas 15%.⁴¹⁸ Esse patamar de alíquota mantém o sistema tributário regressivo na aplicação do imposto sobre a renda. Observe-se que o trabalho assalariado tem uma alíquota de até 27,5%, enquanto, a tributação especulativa e sobre o capital é taxada com uma alíquota máxima de 22,5%. Apesar dessa distorção, a Lei nº 13.259/16 representou um avanço no processo de requalificação da carga tributária no Brasil, ainda que modestamente. Critica-se também o limite de isenção do imposto de renda do trabalho assalariado, que é muito baixo.

⁴¹⁸ MIFANO, Flavio; PENIDO, Tatiana Moraes. Tributação dos ganhos de capital auferidos pelas pessoas físicas residentes no país e pelos investidores não residentes. Contexto histórico e evolução legislativa. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (org.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 171-173. A legislação tributária dispõe que, de modo geral, o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior em investimento direto realizado no País será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes. Por outro lado, o ganho de capital apurado por não residentes em decorrência de investimento em ativos dos mercados brasileiros financeiros e de capitais, nos termos da Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 4.373 de 29 de setembro de 2014, estão sujeitos a um regramento específico previsto nos artigos 78 e seguintes da Lei nº 8.981/95, com as alterações promovidas pelo artigo 16 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, no artigo 3º da Lei nº 11.312 de 27 de junho de 2006 e pelo artigo 97 da Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Tais dispositivos e suas respectivas regulamentações preveem o seguinte tratamento para o investidor não residente: (i) alíquota de 15% para os rendimentos em geral; (ii) alíquota de 10% para os ganhos nas operações realizadas nos mercados de liquidação futura fora de bolsa e aqueles gerados em investimentos por meio de fundos de investimentos em ações (FIA); (iii) alíquota zero para os ganhos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores e assemelhadas, para os ganhos em investimentos realizados por meio de fundos de investimentos em participação (FIP), desde que atendidos os requisitos aplicáveis (caso não atendidos os requisitos aplica-se a alíquota de 15%), bem como em fundos exclusivos para não residentes que apliquem seus recursos exclusivamente em ativos isentos para tais investidores. É importante ter em mente que pessoas físicas e não residentes podem investir em participações societárias diretamente, ou, indiretamente, via fundos de investimento. Nesse contexto, a legislação tributária referente ao imposto incidente sobre ganhos de capital permaneceu inalterada por décadas para as pessoas físicas nos ganhos de capital em operações fora de bolsa. Mesmo as regras relacionadas aos ganhos líquidos em operações realizadas em bolsa e assemelhadas e o Regime de Tributação do Investimento 4.373 permaneceram vigentes, sem grandes alterações, pelos últimos 10 anos, exceção feita apenas ao Fundo 12.973 cujo regramento foi editado apenas em 2014.

5.3.1.5 Regressividade decorrente da manutenção dos limites de isenção do IRPF

Como pode ser visto na tabela a seguir, em 1995, a isenção do imposto de renda incidia sobre quem recebia rendimentos de até R\$ 8.803,44. Nesse período, o salário mínimo vigente era de R\$ 100,00. Já em 2000, a isenção do imposto de renda passou a incidir sobre quem recebia rendimentos de até R\$ 10.800,00, quando o salário mínimo era de R\$ 151,00. Para que se possa ter a percepção comparativa da flutuação da tributação sobre a classe média e sua maior incidência sobre as classes mais elevadas, é preciso levar em consideração a redução, em salários mínimos, do limite de isenção. A Tabela 21 apresenta o valor do salário mínimo e sua relação com o limite de isenção do imposto de renda, no período de 1994 até 2019.⁴¹⁹

⁴¹⁹ Somente será considerado a partir de 1994, pois antes a inflação mensal produziu dados distorcidos nesse comparativo. Apesar disso, foi anexada ao trabalho uma tabela do imposto de renda dos anos de 1993 e 1992 com valores convertidos em reais, para se ter uma referência dos efeitos dos planos econômicos sobre a tributação e sobre a renda, bem como as alíquotas vigentes à época.

Tabela 21 - Correlação entre os valores anuais de isenção e o salário mínimo no Brasil (1995-2019)

VIGÊNCIA	DIPLOMA LEGAL	DOU	VALOR MENSAL	ISENÇÃO EM VALORES ANUAIS	ISENÇÃO EM SALÁRIOS MÍNIMOS
01.01.2019	Decreto nº 9.661	01.01.2019	R\$ 998,00	R\$ 22.847,76	22,89
01.01.2018	Decreto nº 9.255/2017	29.12.2017	R\$ 954,00	R\$ 22.847,76	23,94
01.01.2017	Decreto nº 8.948/2016	30.12.2016	R\$ 937,00	R\$ 22.847,76	24,00
01.01.2016	Decreto nº 8.618/2015	30.12.2015	R\$ 880,00	R\$ 22.499,13	25,00
01.01.2015	Decreto nº 8.381/2014	30.12.2014	R\$ 788,00	R\$ 22.847,76	28,00
01.01.2014	Decreto nº 8.166/2013	24.12.2013	R\$ 724,00	R\$ 21.453,24	29,00
01.01.2013	Decreto nº 7.872/2012	26.12.2012	R\$ 678,00	R\$ 20.529,36	30,00
01.01.2012	Decreto nº 7.655/2011	26.12.2011	R\$ 622,00	R\$ 19.645,32	31,00
01.03.2011	Lei nº 12.382/2011	28.02.2011	R\$ 545,00	R\$ 18.799,32	34,49
01.01.2011	MP nº 516/2010	31.12.2010	R\$ 540,00	R\$ 18.799,32	34,81
01.01.2010	Lei nº 12.255/2010	16.06.2010	R\$ 510,00	R\$ 17.989,81	35,27
01.02.2009	Lei nº 11.944/2009	29.05.2009	R\$ 465,00	R\$ 17.215,08	37,02
01.03.2008	Lei nº 11.709/2008	20.06.2008	R\$ 415,00	R\$ 16.473,72	39,69
01.04.2007	Lei nº 11.498/2007	29.06.2007	R\$ 380,00	R\$ 15.764,28	41,48
01.04.2006	MP nº 288/2006	31.03.2006	R\$ 350,00	R\$ 14.992,32	42,83
01.05.2005	Lei nº 11.164/2005	22.04.2005	R\$ 300,00	R\$ 13.968,00	46,56
01.05.2004	MP nº 182/2004	30.04.2004	R\$ 260,00	R\$ 12.696,00	48,83
01.04.2003	MP nº 116/2003	03.04.2003	R\$ 240,00	R\$ 12.696,00	52,90
01.04.2002	MP nº 35/2002	28.03.2002	R\$ 200,00	R\$ 12.696,00	63,48
01.04.2001	MP nº 2.142/2001 (atual 2.194-5)	30.03.2001	R\$ 180,00	R\$ 10.800,00	60,00
03.04.2000	Lei nº 9.971/2000	24.03.2000	R\$ 151,00	R\$ 10.800,00	71,52
01.05.1999	Lei nº 9971/2000 / MP nº2.019-1	19.5.2000	R\$ 136,00	R\$10.800,00	79,41
01.05.1998	Lei nº 9971/2000 / MP nº2.019-1	19.5.2000	R\$ 130,00	R\$10.800,00	83,07
01.05.1997	Lei nº 9971/2000/ MP nº2.019-1	19.5.2000	R\$ 120,00	R\$10.800,00	90,00
01.05.1996	Lei nº 9971/2000/ MP nº2.019-1	19.5.2000	R\$ 112,00	R\$10.800,00	96,42
01.05.1995	Lei nº 8.880/94	29.4.1995	R\$ 100,00	R\$ 8.803,44	88,03

Fonte: Receita Federal, leis e decretos⁴²⁰.

⁴²⁰ A tabela foi elaborada com base em valores de salários mínimos retirados dos diplomas legais referidos. Valores referentes a isenções tributária anuais do imposto de renda já foram referidos ao longo deste trabalho. A metodologia para obter a quantidade de salários mínimos de isenção tomou por base os cálculos elaborados, considerando-se o valor de isenção anual dividido pelo valor mensal do salário.

Assim, pode ser vista a crescente redução das isenções, obrigando os assalariados com renda mais baixa a pagar imposto de renda. Quando se retira da faixa de isenção um grupo de trabalhadores com baixa remuneração cria-se para eles um conjunto de obrigações acessórias. Por exemplo, pagarão o mesmo valor pelo trabalho contábil de preenchimento de formulários tanto os assalariados situados na faixa de alíquota de 7,5% como os integrantes da faixa de 27,5%.

Dividindo-se cada ano relacionado na tabela por doze meses, verifica-se que o limite de isenção mensal foi reduzido de cerca de oito salários mínimos em 1995 para menos de dois salários mínimos em 2019. Necessitando de maior fonte de recursos para financiar o Estado, a União adotou uma política, de modo a transformar assalariados das classes média e baixa em contribuintes do imposto de renda. Com isso, o Brasil intensificou a regressividade tributária, adotando uma política fiscal de aumento da carga tributária sobre os contribuintes de menor renda. No período de 1995 a 2001, os assalariados foram assumindo maior obrigação de pagar imposto de renda. Apenas nos anos de 2003 a 2005, iniciou-se o processo de suavização dessa política. Caso fosse mantido o critério adotado em anos anteriores, o trabalhador que, atualmente, recebesse um salário mínimo já pagaria tributo. No decênio entre 2005 e 2015, a redução ocorreu em percentuais mais módicos.

Fazendo-se o comparativo entre limite de isenção e salários mínimos, observa-se que os fundamentos da Constituição Federal foram violados em quase todos os anos. A exceção ocorreu apenas em 2009, quando houve o incremento das novas faixas de alíquotas. Porém, nos anos subsequentes, não houve reajuste dessa tabela de isenção de imposto de renda brasileiro. A política de tributação, na sua busca por receitas para custear o Estado, está retirando parcela da renda da classe média. Em contrapartida, desonera, reiteradamente, os ganhos de capital e as classes mais ricas. Isso acontece com a adoção de renúncias fiscais expressas ou pela concessão de parcelamentos que acabam não sendo pagos, em razão da ineficiência dos órgãos de cobrança dos tributos.

Apenas nos anos de 1994 e 1995, foi aplicada para as classes com maior rendimento a alíquota de 35%, compatível com os parâmetros internacionais. Os países com boa qualidade de vida e desenvolvimento elevado tributam as rendas mais altas em percentuais superiores a 40%. No entanto, o Brasil insiste em manter uma tributação sobre a renda da pessoa física incompatível

com a adotada em países do primeiro mundo. Outra distorção é a carga tributária específica do imposto de renda em relação ao produto interno bruto.

5.3.1.6 Carga tributária decorrente do imposto de renda em relação ao PIB

A carga tributária total brasileira não está entre as maiores do mundo, embora seja bem elevada. Situa-se, atualmente, entre 32% a 34%, dependendo dos parâmetros aplicados pelo órgão que fez a aferição. No cenário internacional, existem países com carga tributária muito superior à brasileira, como também outros com carga tributária inferior. Porém, conforme já demonstrado, o peso da carga tributária, por si só, não é suficiente para mensurar se ela é elevada ou baixa. Se um país é muito rico, possui um PIB gigantesco, com infraestrutura e serviços de qualidade, sua carga tributária será percentualmente menor do que a existente em um país pobre.

A base de cálculo sobre o qual incidirá a carga tributária será a produção. Assim, se o total equivale a 100 unidades e retiram-se 30 unidades, a carga tributária será de 30%. Contudo, se a produção equivale a 200 unidades e for retirada a mesma quantidade (30 unidades), a carga tributária será de apenas 15%. Percebe-se, então, que, somente a carga tributária, nesse panorama, não indica que seja elevada, média ou baixa. Por outro lado, deve-se levar em consideração a distribuição do peso dessa carga tributária nos diversos segmentos. Somente desse modo, pode-se entender se carga tributária incide mais sobre um segmento econômico do que em outro.

No caso brasileiro, atualmente, a carga tributária total gira entre 32% a 34% do PIB, como já afirmado. Contudo, no caso do imposto sobre a renda, situa-se entre 5% a 6%. Convém observar que a carga tributária geral, entre os anos de 2010 a 2015, sofreu uma pequena redução. Em contrapartida, outros tributos, como os incidentes sobre a folha de salário, bens ou serviços, aumentaram. Portanto, com base na análise dos dados apresentados, não se pode falar em carga tributária total elevada do Brasil, mas apenas na que incide sobre determinados segmentos. Dessa análise infere-se que o problema não está na carga tributária total, mas na sua distribuição. Em outros países, a carga tributária sobre a renda corresponde a, pelo menos, um terço do custeio do Estado. Já no Brasil, ela representa menos de um quinto, observando-se que seu menor peso está na alíquota aplicada sobre bens e serviços. Na tabela a seguir, demonstra-se o percentual da carga tributária sobre o PIB, em relação a diversas fontes de custeio do Estado.

Tabela 22 - Percentual das cargas tributárias sobre o PIB brasileiro (2006-2017)

ANO	TRIB. SOBRE A RENDA	TRIB. SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS	TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	OUTROS TRIBUTOS	TOTAL
2006	6,26%	7,48%	1,10%	15,98%	1,64%	1,05%	33,51%
2007	6,71%	7,85%	1,17%	16,31%	1,70%	1,05%	34,79%
2008	7,34%	8,06%	1,23%	17,32%	0,73%	1,10%	35,78%
2009	6,67%	8,75%	1,13%	15,90%	0,61%	0,51%	33,57%
2010	6,18%	8,78%	1,18%	16,30%	0,72%	0,41%	33,57%
2011	6,72%	9,10%	1,31%	17,38%	0,77%	0,04%	35,32%
2012	6,40%	9,51%	1,38%	17,83%	0,70%	0,03%	35,85%
2013	6,51%	8,89%	1,41%	18,43%	0,60%	0,01%	35,85%
2014	6,03%	8,43%	1,40%	17,07%	0,54%	0,02%	33,49%
2015	5,97%	8,44%	1,45%	16,22%	0,59%	0,01%	32,68%
2016	6,47%	8,52%	1,51%	15,35%	0,54%	0,00%	32,39%
2017	6,23%	8,47%	1,49%	15,71%	0,53%	0,00%	32,43%

Fonte: Receita Federal e IPEA ⁴²¹

Conforme demonstram os dados, a carga tributária sobre o imposto de renda representa, aproximadamente, menos da metade do peso incidente sobre bens e serviços. Esse fato gera grande distorção, fazendo com que a tributação sobre as pessoas que consomem seja muito pesada. O resultado é que ela será mais sentida pelos integrantes das classes média e baixa, que utilizem a maior parte de sua renda para alimentação e consumo de bens e serviços em geral. Uma medida que resultou na melhor redistribuição dos pesos da carga tributária no Brasil foi adotada no passado, através da contribuição sobre movimentação financeira. A alíquota fixada alcançou desde as atividades econômicas informais até os contribuintes com rendas mais elevadas. Por este e outros motivos, a tributação sobre a renda não representa o principal peso da

⁴²¹ A tabela utilizou dados da Receita Federal constantes de cada relatório no ano e a partir do somatório de cada grupo de tributo segmentados, sem considerar a totalização feita na planilha da própria Receita Federal. Foram considerados ainda os valores líquidos de cada tributo e as informações constantes dos relatórios do IPEA. SANTANA, Iraelson Calado (org.). Estudos tributários: carga tributária no Brasil. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019. VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/td_0583.pdf> Acesso em: 22 mai. 2018. Fonte da Receita Federal: CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2016**. Brasília: Centro de estudos tributários e aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 26 mar. 2019.

carga tributária total. Desse modo, os contribuintes cuja renda é muito elevada não poderão reclamar da carga tributária.

5.3.1.7 Imposto de renda no custeio do Estado

O imposto de renda é um dos tributos de inegável relevância para o custeio do Estado brasileiro. Representa uma carga tributária de aproximadamente 18%. Esse dado demonstra, claramente, que, na arrecadação total, o peso maior para o custeio do Estado recai sobre o assalariado. Na legislação que disciplina a tributação sobre a renda, há um teto máximo estabelecido. Assim, mesmo no caso das grandes rendas, estas são tributadas na mesma proporção que os trabalhadores de renda mediana.

Esse modelo alimenta a concentração de riqueza para grupos privilegiados. Conforme já assinalado, sem o aumento das alíquotas para as rendas mais elevadas, não se corrigirá a distorção que existe nesse tipo de tributo. Se fosse estabelecida uma alíquota de 35% para renda anual superior a dez milhões de reais, por exemplo, essa distorção seria em parte corrigida. Assim, mesmo que a concentração de renda permanecesse, o Estado teria mais receitas. No modelo atual, existe um processo de estagnação. O único período em que houve uma mais justa redistribuição no peso do custeio do Estado foi quando ainda existia a CPMF⁴²², cujo percentual de participação nesse custeio chegou a, aproximadamente, 5%. A tabela a seguir mostra o percentual dos tributos recolhidos no Brasil entre 2006 e 2017.

⁴²² A contribuição sobre movimentação financeira teria natureza cumulativa. Contudo, mesmo com várias incidências, em uma cadeia econômica, é menos danosa do que outras incidências ditas não cumulativas, existentes no sistema tributário. Vale destacar que a preocupação com a não cumulatividade é relevante. No entanto, existem brechas fiscais para os grandes sonegadores ou até para os grupos de interesse conseguirem colocar suas remunerações fora da incidência da tributação sobre a movimentação financeira. Nem toda cumulatividade é danosa, em especial, quando se trata de alíquotas de percentual inferior a meio por cento.

Tabela 23 - Percentual das cargas tributárias segmentadas no Brasil (2006-2017)

ANO	TRIBUTOS SOBRE A RENDA	TRIBUTOS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDAD E	TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS	TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	OUTROS TRIBUTOS	TOTAL
2006	18,67%	22,33%	3,30%	47,67%	4,88%	3,15%	100,00%
2007	19,28%	22,56%	3,37%	46,90%	4,88%	3,01%	100,00%
2008	20,50%	22,53%	3,45%	48,41%	2,04%	3,07%	100,00%
2009	19,88%	26,05%	3,37%	47,36%	1,82%	1,52%	100,00%
2010	18,40%	26,15%	3,52%	48,57%	2,15%	1,21%	100,00%
2011	19,02%	25,76%	3,70%	49,23%	2,19%	0,10%	100,00%
2012	17,84%	26,53%	3,85%	49,75%	1,95%	0,08%	100,00%
2013	18,10%	24,98%	3,93%	51,28%	1,67%	0,04%	100,00%
2014	18,02%	25,18%	4,17%	51,00%	1,61%	0,02%	100,00%
2015	18,27%	25,83%	4,44%	49,68%	1,76%	0,02%	100,00%
2016	19,97%	26,30%	4,67%	47,39%	1,66%	0,01%	100,00%
2017	19,22%	26,12%	4,58%	48,44%	1,63%	0,01%	100,00%

Fonte: Receita Federal⁴²³

Como se verifica na tabela, a contribuição da tributação sobre a renda para o custeio do Estado, no período de 2006 a 2017, sofreu poucas alterações, mantendo uma média de aproximadamente 19%. Em relação ao imposto sobre a renda, trata-se de um tributo que pode propiciar maior justiça social, se for respeitado um dos princípios constitucionais basilares, qual seja, o princípio da progressividade.

Na pesquisa realizada para a elaboração deste trabalho, observou-se que, em países desenvolvidos, o imposto de renda é norteado pela progressividade e corresponde, geralmente, a um terço do custeio do Estado. Isso demonstra que, caso fossem fixadas altas alíquotas, incidentes sobre pessoa física com renda igual ou superior a dez milhões de reais, no Brasil, a medida iria contribuir para o desenvolvimento do país. Como se sabe, a renda pessoal elevada normalmente é destinada à aquisição de bens supérfluos, e não ao investimento. Convém, mais

⁴²³ A tabela utilizou dados da Receita Federal disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários**: carga tributária no Brasil. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários**: carga tributária no Brasil. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view>> Acesso em: 26 mar. 2019.

uma vez, observar que crescimento não se confunde com desenvolvimento, pois este pressupõe uma equalização, com a redução das desigualdades sociais e regionais.

Uma tributação com alíquotas maiores incidentes sobre rendas mais altas iria reduzir o peso das classes média e baixa no custeio do Estado. No Brasil, o fluxo do dinheiro tem um destino inverso, quando se trata do custeio do Estado, na medida em que termina por beneficiar as classes já privilegiadas. O Estado brasileiro obtém suas receitas com recursos advindos das classes mais baixas. Posteriormente, esses recursos são canalizados para a classe mais rica, através do pagamento de juros, dos dividendos de empresas estatais, bem como do pagamento de obras e serviços superfaturados, beneficiando empresas vencedoras de licitações fraudadas e direcionadas.

5.3.1.8 Parâmetros internacionais da tributação sobre a renda

No Brasil, como já dito, as maiores rendas e os segmentos da economia mais rentáveis pagam menos tributos, como resultado da pressão de forças políticas. Dessa forma, ferem o dever fundamental de pagar tributos para custear o Estado.⁴²⁴ Os segmentos mais ricos não são os mais tributados, produzindo-se, assim, uma tributação com efeito regressivo. Em consequência, as classes menos favorecidas pagam elevados tributos, considerando-se os incidentes sobre o consumo de bens e serviços. A tabela a seguir apresenta dados comparativos sobre as alíquotas máximas referentes aos rendimentos pessoais no Brasil e em alguns países desenvolvidos.

⁴²⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 09-117.

Tabela 24 - Alíquotas máximas sobre rendimentos pessoais (*income tax*) nos países desenvolvidos, em comparação com o Brasil

PAÍS	ALÍQUOTA
ALEMANHA	47,5%
ÁUSTRIA	55%
BÉLGICA	53,7%
BRASIL	27,5%
DINAMARCA	55,8%
ESLOVÊNIA	50%
FRANÇA	50,2%
FINLÂNDIA	51,6%
INGLATERRA	45%
HOLANDA	52%
ISRAEL	50,2%
JAPÃO	55,95%
PORTUGAL	56,5%
SUÉCIA	57,1%
USA	48,3%

Fonte: Nomad capitalist e Tax foundation ⁴²⁵

Como se observa, os países mais desenvolvidos aplicam alíquotas de imposto sobre a renda bem superiores às praticadas pelo Brasil. Isso se deve ao fato de que esses países realmente adotam o princípio da progressividade, proporcionando a redução das desigualdades sociais. Eles retiram das classes mais altas uma parcela significativa de seus ganhos, aumentando os recursos para o custeio do Estado. Quando a tributação sobre a renda é aplicada progressivamente, permite um relativo nivelamento entre as classes sociais. Além disso, contribui para reduzir a tributação aplicada sobre o consumo de bens e serviços necessários a uma vida digna.

Nos Estados Unidos, a tributação sobre a renda foi mais progressiva na época em que o país mais cresceu, embalado pelo sonho de milhões de pessoas que também queriam progredir. Vale salientar que, em 1932, durante o governo Roosevelt, a alíquota máxima do imposto de renda incidente sobre a pessoa física foi superior a 60%. Mais recentemente, foi reduzida a 28% no governo Ronald Reagan, que restringiu consideravelmente sua progressividade. Posteriormente, percebendo esse erro grave, o governo estabeleceu valores mais elevados, os

⁴²⁵ Os dados foram coletados em Nomad capitalist. **15 Countries with the highest tax rates in the world.** Disponível em: <<http://nomadcapitalist.com/2017/08/07/countries-with-the-highest-tax/>>. Acesso em: 14 mai. 2018. Dados referentes à tributação dos Estados Unidos da América foram compilados a partir das informações da Tax foundation que traz as alíquotas do imposto de renda aplicados nos vários Estados da federação norte-americana: SCARBORO, Morgan. **State individual income tax rates and brackets for 2018.** Disponível em: <<https://taxfoundation.org/state-individual-income-tax-rates-brackets-2018>>. Acesso em: 01 mai. 2018. Os dados referentes à Inglaterra foram retirados do próprio site do governo: <<https://gov.uk/income-tax-rates>> Acesso em: 17 mai. 2018.

quais, até o ano passado, estavam na casa dos 39%. Tais ciclos de aumento e redução das alíquotas do imposto de renda coincidem com os períodos de aumento e redução da desigualdade social, demonstrando que tributação possui relação direta com desenvolvimento.⁴²⁶

5.3.1.9 Inadequação da tributação sobre a renda no Brasil

Os liberais defendem um sistema tributário neutro ou progressivo. Entretanto, o Brasil não segue esse ideário, fato que possibilita a redução da concentração da renda, não combatendo a desigualdade. Pelo contrário, o sistema tributário brasileiro retira do pobre o dinheiro necessário para suas necessidades de alimentação, educação, saúde, habitação etc.⁴²⁷ A proposta de adotar-se

⁴²⁶ Em seu estudo sobre tributação nos Estados Unidos, Fabrício Augusto de Oliveira anota: ãCom Reagan, portanto, e com as teorias antikeynesianas em que se apoiou a sua política econômica, a tributação e os impostos progressivos começaram a deixar para trás o papel de instrumento de coordenação do processo de desenvolvimento e de redutor das desigualdades, tal como defendera Keynes, e a se transformar em mecanismo de concentração de renda e da riqueza. Se a partir de 1932, no governo Roosevelt, a alíquota-teto do imposto de renda das pessoas físicas foi sempre superior a 60%, alcançando mais de 90% entre o início da década de 1940 e 1964, quando o governo Johnson a reduziu para 70%, Reagan cuidou de restringir consideravelmente sua progressividade, diminuindo-a para 28% e aliviando a carga tributária para as empresas, enfraquecendo o principal instrumento à disposição do Estado para corrigir os defeitos do capitalismo. Não poderia dar certo. Considerando a recessão que se abateu sobre a economia norte-americana no triênio 1979-1982, Reagan obteve um relativo sucesso econômico ao longo de seus dois mandatos, com um crescimento médio anual de 3,4%. Este, no entanto, foi inferior ao da década de 1960, que registrou taxa média de 4,1%. Foi um crescimento inferior até ao da problemática década de 1970, com 4,4%; mas ligeiramente melhor que o dos governos Carter (3,3%), Nixon/Ford (2,8%) e Eisenhower (2,9%), perdendo para o de Kennedy/Johnson (4,9%). A taxa de desemprego, que estava em 7,5% quando Reagan assumiu, em 1981, elevou-se para 9,3% em 1983, mas depois começou a cair em virtude do melhor desempenho da economia, fechando o último ano de seu governo em 5,3%. A inflação, por sua vez, que chegou a 13,5% em 1980, devido ao choque dos juros e da crise econômica, declinou nos anos seguintes, caindo para 4% em 1988.2 Não se pode dizer, contudo, que estes resultados tenham sido fruto das políticas neoliberais que povoaram os sonhos de Reagan. Ele, na verdade, não conseguiu ir muito longe com o projeto do Estado mínimo e combinou aquelas políticas com as políticas keynesianas da demanda efetiva para recuperar a economia e sustentar uma taxa mínima de crescimento. Aqueles resultados foram fruto, assim, da diminuição paulatina da taxa de juros, que depois de bater em 19%, em 1981, oscilou entre 6% e 9% entre 1985 e 1989, injetando oxigênio na economia; da estabilização dos preços das *commodities* no mercado internacional, que favoreceu o combate à inflação e conteve os déficits comerciais; e, principalmente, do aumento apreciável dos gastos e da ampliação dos déficits públicos, que fortaleceu o consumo e o investimento, ao contrário de seu discurso neoliberal. Aparentemente, em contradição com aquele discurso. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 46-47.

⁴²⁷ A esse respeito, afirma Maria Helena Zockun: ãAté o final do século XIX e início do XX, a tributação era justificada como o preço pago pelos bens e serviços providos pelo governo em troca do pagamento de impostos. Entendia-se que o cidadão simplesmente trocava o pagamento de impostos pelos benefícios que recebia do estado. Para seus defensores, essa visão justificava porque os pobres poderiam ser tributados relativamente mais dos que os ricos: se os mais ricos pagam pelas escolas particulares de seus filhos, mantêm seus próprios seguranças privados, pagam seus próprios médicos etc. seria justificável que fossem relativamente menos tributados do que os pobres que obtêm esses serviços apenas do estado. Mesmo assim, a teoria do ãtoma-la-dá-

o caráter regressivo no sistema tributário brasileiro foi logo abortada pelas forças políticas, por não admitirem a implantação dessa medida. Essa atitude é compatível com a realidade histórica do Brasil, sustentada por argumentos retóricos da classe detentora de poder econômico, político e ideológico. Historicamente, essas forças políticas e econômicas nunca demonstraram qualquer interesse de reverter essa situação de desigualdade tributária, utilizando argumentos pretensamente científicos.⁴²⁸

O principal argumento é o de que haverá aumento com os gastos sociais. Afirma-se que essa regressividade na receita será compensada pela progressividade na despesa. Trata-se, no entanto, de uma ideia contrária à exigência constitucional de redução da desigualdade. Isto porque retira parte da renda dos mais fracos, impedindo-os de satisfazerem suas necessidades mínimas e viverem com dignidade. Trata-se de uma grave distorção do sistema tributário tanto na sua elaboração quanto na aplicação. O fato é que a regressividade tributária não é compensada com os gastos públicos. Portanto, são falaciosos os argumentos contrários à não adoção da progressividade no imposto de renda, ferindo, ademais, o preceito insculpido na Constituição Federal.⁴²⁹

cão seria inconclusiva porque, se contra argumentava, a maior parte do gasto público é aplicada para proteger o rico do pobre, e se usada aquela mesma visão, o rico deveria pagar relativamente mais do que o pobre. Nos tempos modernos, se poderia argumentar que a quantidade e qualidade de serviços públicos disponíveis às famílias residentes nas áreas mais abastadas dos grandes centros (meios de transporte, equipamentos de lazer, áreas verdes, saneamento, pavimentação das vias públicas etc.) são muito superiores aos encontrados na periferia em que residem os mais pobres. Como seria impossível atribuir a cada indivíduo sua exata porção nos benefícios proporcionados pela atividade do governo, o princípio seria inaplicável na prática. Ao contrário do princípio do benefício, o princípio da capacidade contributiva justificava a tributação como o preço a pagar para se conviver de forma civilizada sob a coordenação de um ente que precisava ser financiado. Argumentava-se que, assim como é dever de cada cidadão manter a si mesmo e à sua família, é dever de todo cidadão manter o estado independentemente de outros serviços que ele lhe provê. E, sob essa visão, cada cidadão deveria contribuir de acordo com sua renda e riqueza embora, na época, se reconhecesse as dificuldades de tornar essas ideias aplicáveis na prática. A ideia do imposto de renda veio indissociável da ideia de progressividade na tributação, esta baseada no conceito de utilidade marginal decrescente da renda. A teoria marginalista explicava, assim, que a progressividade não era nem uma defesa do *status quo*, nem uma forma de confisco, pregado pelos socialistas: era na verdade a condição para a equidade dos sacrifícios entre indivíduos com diferentes níveis de renda. ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação** (texto para discussão nº 15). São Paulo: FIPE, 2016. Disponível em: <<http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/textos/publicacao-textos-15-2016.pdf>> Acesso em: 14 nov. 2018.

⁴²⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Direito tributário e outros temas**: estudos desenvolvidos no programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC. Sergio Ricardo Ferreira Mota (Orgs.). Florianópolis: Insular, 2015, p. 137-138.

⁴²⁹ VECCHIO, Humberto Pereira. Justiça distributiva e tributação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (orgs.). **Direito tributário e outros temas**: estudos desenvolvidos no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015, p. 137-138.

Casalta Nabais⁴³⁰ defende o dever de pagar tributos, desde que haja uma tributação justa. Somente assim, são criadas efetivas possibilidades de arrecadação de recursos necessários a uma estabilidade democrática, duradoura e consciente do Estado. A confiança de que essas condições sociais e econômicas perdurarão no futuro deve ser construída mediante decisões políticas adequadas. Por essa razão, deve prevalecer o princípio de justiça, adotando-se uma tributação que o torne efetivo. Há muitos argumentos econômicos que se pretendem consistentes, porém, não ultrapassam as condições para das explicações suficientes a fim de justificar as políticas conjunturais. Elas podem até gerar certos efeitos, mas sem provas de que irão contribuir para a efetiva estabilização social e para o desenvolvimento econômico. Quando se adere a essa linha de argumentação dos que defendem menor cobrança do imposto de renda, alegando-se uma pretensa regressividade, estar-se-á admitindo a injustiça. O argumento de crescimento econômico sustentável não é cientificamente previsível. De outro lado, a tributação justa é condição indispensável para a construção da democracia e para o desenvolvimento.

O imposto de renda, a exemplo dos demais tributos, em um contexto de capitalismo globalizado, deve ser capaz de propiciar crescimento. Deve também contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais, distribuindo-se os custos e os benefícios do sistema tributário. Somente desse modo, é possível abrir caminho para a solução dos problemas sociais e econômicos. Não é admissível esperar soluções mágicas capazes de corrigir as desigualdades sociais e regionais.⁴³¹ As distorções na tributação sobre a renda provenientes de trabalho assalariado vão desde alíquotas pequenas para a faixa de remuneração muito baixa, até a alíquota máxima de 27,5% para rendas mais elevadas. Como se observa, no Brasil, esse tipo de tributo está abaixo da média adotada nos países desenvolvidos, que é de 40%. Porém, a principal distorção reside na taxa do imposto de renda sobre o trabalho assalariado, por atingir rendas muito baixa. Em contrapartida, as pessoas com renda elevada pagam percentuais baixos em relação ao contexto internacional.

A renda proveniente de heranças e doações não é tributada pelo imposto de renda, tendo legislação específica. Os patamares estabelecidos para esse tipo de renda são também inferiores aos parâmetros internacionais. Os ganhos de capital no mercado especulativo possuem faixas de

⁴³⁰ NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

⁴³¹ VECCHIO, Humberto Pereira. Justiça distributiva e tributação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (orgs.). **Direito tributário e outros temas**: estudos desenvolvidos no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015, p. 137-138.

alíquotas igualmente inferiores às aplicadas às rendas provenientes da remuneração salarial. O mesmo acontece com as rendas provenientes dos dividendos retirados das empresas que não são tributadas. Por não haver tributação, estimula-se a retirada de capitais da empresa para gastos pessoais, muitas vezes, com objetos de luxo e ostentação. Esse sistema não é fator de desenvolvimento, mas sim de subdesenvolvimento e desigualdade social e regional, como já afirmado.

Para agravar, ainda mais, esse quadro, convém lembrar que o Estado não consegue adotar meios de tributar as rendas provenientes do mercado informal. Com suas estruturas obsoletas de fiscalização, não consegue atingir segmentos econômicos novos, como as rendas provenientes do sistema 4.0. A indústria integrante desse sistema não tem chaminés nem o controle dos valores monetários gerados. Assim, a exemplo do que acontece com o mercado informal, não é atingida pelos tributos tradicionais. Impõe-se, portanto, que o imposto de renda adote novas fórmulas para alcançar os fatos geradores desse mercado volátil e invisível aos olhos do Estado.⁴³² O fato é que esse novo segmento econômico não contribui para o custeio do Estado, nos moldes da tributação atual.

Quando se estuda a tributação sobre a renda, verifica-se que ela recai, principalmente, sobre o trabalho assalariado e o consumo. Nesse aspecto, caracteriza-se como tributação regressiva, além de contribuir para a concentração de renda, para manter a desigualdade regional e para enfraquecer o federalismo fiscal. O problema é que as contribuições sociais não são repartidas com os Estados-membros, e acabam sendo instrumento de concentração de recursos nas mãos do governo federal, agravando as necessidades de receitas dos Estados. Em decorrência disso, não há interesse, por parte da União, em regulamentar melhor o imposto sobre a renda que é repartida com Estados e os Municípios. A tributação retida na fonte é eficiente, contudo, quem mais paga é o trabalhador assalariado, em relação à tributação dos diretores, situados nos altos escalões de empresas, e até em um grupo de servidores do próprio Estado. Estes, normalmente, utilizam-se de mecanismos indenizatórios, para fugirem da incidência de tributação sobre a renda obtida.

Os descontos com a educação na redução da base de cálculo não estimula as despesas com esse item. Os efeitos de tal tributação recaem, principalmente, sobre o trabalhador da classe

⁴³² O sistema 4.0 envolve as tecnologias digitais, atualmente, em expansão no país. É o caso do sistema da Uber e outros aplicativos para celulares.

média, que gasta bem mais com educação do que os limites estabelecidos pelo governo. Consequentemente, perpetuam-se os efeitos regressivos da tributação sobre o trabalho assalariado, além de desestimular o investimento em educação. Esse desconto deveria ter limites compatíveis com a realidade. Deveria também estimular o investimento em educação para beneficiar pessoas carentes. O Japão, por exemplo, investiu, durante muitos anos, 30% do PIB em educação, o que explica o desenvolvimento alcançado. Como se sabe, o Brasil possui um nível de educação muito abaixo dos países considerados desenvolvidos ou em desenvolvimento.

Some-se a isso a grande desigualdade regional provocada pelos critérios de repartição da receita proveniente do imposto de renda com os Estados e Municípios. Tais critérios de repartição estimulam a criação de mais Municípios, com o objetivo de garantir o recebimento das quotas do FPM. O resultado é o aumento de recursos públicos para sustentar as máquinas administrativas e não com serviços efetivamente necessários à população. Há, por fim, o direcionamento de recursos para os Estados mais ricos. Em síntese, os incentivos fiscais com critérios assimétricos acabam por atender apenas a grupos específicos. Por isso, geram crescimento eventual de algumas regiões ou de alguns segmentos econômicos e não o desenvolvimento geral da nação.

5.3.2 Tributação sobre o consumo de bens e serviços

A maior parcela no custeio do Estado é representada pelo imposto sobre o consumo. Neste tópico, serão feitos alguns comparativos entre esse tipo de tributo e seu congênere em outros países. Além dessa análise comparativa, será feita uma crítica sobre o custo das transações⁴³³ decorrentes das obrigações acessórias. Como já referido, a tributação sobre o consumo tem maior peso nos gastos das classes média e baixa.⁴³⁴ Seus integrantes destinam

⁴³³ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. (Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa; revisão da tradução de Francisco Niclós Negrão). 2. Ed, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017, p. 15.

⁴³⁴ A análise foi feita a partir do estudo de Maria Helena Zockun, intitulado *Projeto simplificando Brasil*, de outubro de 2005, baseado nas pesquisas de orçamento familiar (POF). O estudo demonstra que aqueles que ganham menos salários têm a carga tributária mais pesada, em decorrência do consumo imprescindível de bens necessário à vida digna. Ressalte-se que, mesmo sendo realizado em 2005, o referido estudo, apresenta parâmetros relativamente parecidos com os dados de 2015. Embora não haja um estudo tão criterioso como aquele realizado em 2005 para indicar o percentual da renda familiar comprometida com o pagamento de tributos, utilizá-lo para referenciar o atual estudo. Isso porque em 2005, a carga tributária total era de 33,6% do PIB e, em 2015, permanece em patamar aproximado. Atente-se que a distribuição do peso da carga tributária entre renda e consumo também permanece muito semelhante na comparação entre 2005 e 2015.

quase a totalidade de seus rendimentos para a aquisição de bens e serviços, sobrando-lhes muito pouco para investir em mercado financeiro. Assim, uma tributação sobre o consumo para o custeio do Estado onera, consideravelmente, as classes menos favorecidas.

5.3.2.1 Histórico da tributação sobre o consumo e a desigualdade originária

Historicamente, a tributação sobre o consumo sempre foi uma das principais fontes de receita para o custeio do Estado brasileiro. No passado, esse tributo equivalia ao que hoje seria o imposto sobre produtos industrializados (IPI).⁴³⁵ De acordo com a legislação brasileira, o imposto sobre o consumo é o conjunto de tributos suportados pelo contribuinte consumidor final. Nesse conjunto de tributos, estão incluídos: o imposto sobre importação (II), o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, transporte e comunicação (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o impostos sobre o serviço de qualquer natureza (ISS), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), entre outros.⁴³⁶ Tais tributos são transferidos, através do preço das mercadorias e serviços destinados aos consumidores. Caso não façam a transferência de tais tributos, as empresas passam a suportar uma elevada exação fiscal, comprometendo sua saúde financeira.⁴³⁷

Conforme foi visto, na tributação sobre o consumo, deve ser considerada a incidência de, pelo menos, cinco impostos.⁴³⁸ Todavia, nessa abordagem, serão discutidas, principalmente, as distorções existentes no IPI e no ICMS. Somados, esses dois impostos são os responsáveis pelas maiores discrepância do sistema tributário brasileiro. As distorções existentes nos dois poderiam ser corrigidas, sem a necessidade de reformas constitucionais. Embora o foco da análise esteja direcionado ao ICMS e ao IPI, nos comparativos com outros países, serão computados todos os tributos incidentes sobre o consumo. É que, no Brasil, todos fazem parte da base de cálculo da

⁴³⁵ Antes da criação do IPI, havia uma tributação sobre os bens produzidos e comercializados, com várias nomenclaturas.

⁴³⁶ Incluem-se ainda a CIDE e o PIS cujos valores também são transferidos ao consumidor final.

⁴³⁷ Quem arca com o tributo sobre o consumo não é a empresa, mas o cidadão contribuinte. Em 1990, já havia estudo denunciando o modelo de tributação cujo peso maior sobre o consumo. PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: RJ: Vozes, 1990, p. 74.

⁴³⁸ Na verdade, são sete tributos, pois devem ser incluídos também a CIDE incidente sobre os combustíveis e o PIS sobre a remuneração do trabalho.

Receita Federal e de muitos demonstrativos. Contudo, a maior ênfase será dada aos dois principais impostos, por provocarem maior impacto nas contas públicas.

O atual imposto sobre produtos industrializados é o mesmo imposto sobre o consumo existente nas constituições anteriores, até a de 1946. Antes da República, esse tipo de imposto era restrito a pouquíssimas mercadorias. Posteriormente, passou a ter uma enorme expansão, tornando-se uma das principais fontes de custeio do Estado brasileiro.⁴³⁹ Entretanto, a partir da década de 1970, começou a dividir espaço com o imposto de renda. Apesar disso, a principal fonte de custeio do Estado brasileiro continua sendo a tributação sobre o consumo.⁴⁴⁰

O imposto sobre o consumo sempre constou no ordenamento jurídico brasileiro como um tributo suportado economicamente pelos consumidores finais. No período de 1891 a 1900, esse imposto incidia apenas sobre alguns produtos, como, por exemplo, bebidas, alimentos acondicionados em latas, fósforo, vestuário, calçados, velas e assemelhados. Naquela época, o imposto de importação era o que mais pesava sobre o preço dos bens de consumo. Em consequência, a tributação sobre o consumo recaía, principalmente, sobre as classes média e baixa, maiores consumidoras dessas mercadorias. Por outro lado, a classe rica preocupava-se em comprar terras e gado, dando início à conhecida desigualdade tributária no Brasil.⁴⁴¹

Somente mais tarde, a tributação sobre o consumo veio a alcançar bens duráveis, tais como material de construção, objetos de adorno, automóveis, máquinas, joias etc. Nas duas primeiras décadas do século XX, esse tributo passou a incidir sobre os bens consumidos pela classe mais alta, porém com alíquotas menores.⁴⁴² Cigarros e bebidas sempre foram os produtos mais tributados. Somente em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, o tributo sobre o

⁴³⁹ O art. 15, II, da Constituição Federal de 1946 dispunha ser da competência da União decretar impostos sobre consumo de mercadorias. BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁴⁴⁰ Chegou-se a essa conclusão, após a análise de evolução desses tributos no Brasil a partir dos dados fornecidos pela Receita Federal. SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

⁴⁴¹ Em outros países, o surgimento da tributação sobre o consumo teve um fato gerador diferente. A ideia era que a tributação fosse incidente sobre artigos que tivessem sido industrializados, não havendo a distinção existente no Brasil.

⁴⁴² Durante vários anos, inexistiu tributação para joias e outros supérfluos consumidos classe alta. Quando foi introduzida, tinha alíquotas menores do que as normalmente praticadas para outros bens rotineiramente consumidos pela classe média.

consumo passou a ser mais abrangente. Com isso, tanto os produtos nacionais como os importados passaram a ser tributados.⁴⁴³

O imposto sobre importação, em sua participação como receita do governo, vem sofrendo flutuações significativas desde o fim do século XIX. Entre meados de 1889 e início de 1890, esse imposto correspondia a 53,7% da receita do governo. Posteriormente, entre 1896 e 1899, alcançou 70,3%. No início do século XX, a média voltou à casa dos 50%, ficando em 52,4% entre os anos de 1906 e 1913. Na mesma época, o imposto sobre o consumo correspondia a apenas 10% da receita, enquanto a dívida interna situava-se em apenas 13% do produto interno bruto. Deve-se observar que, na época, não existia uma tributação sobre a renda apesar de já haver forte concentração e elevada renda nas mãos de alguns poucos aquinhoados, gerando, consequentemente, desigualdade.⁴⁴⁴ Em 1975, a receita tributária proveniente do imposto de renda superou a gerada pelo imposto de importação no custeio das contas do governo federal. Deve-se observar, porém, que já existia o ICM, que já era a principal fonte de receita dos Estados-membros desde 1936. Desse modo, quando foram acrescidos os recursos oriundos do ICM, a principal fonte de renda do Estado brasileiro continuou sendo a tributação sobre o consumo.

O ICM foi criado pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, sendo denominado de imposto sobre vendas mercantis. Seu principal objetivo era facilitar a obtenção de descontos, junto aos bancos pelos compradores de produtos, em relação às faturas de vendas. Na época, o Congresso Nacional atendeu à solicitação de industriais e comerciantes formuladas através de suas associações. As faturas passaram a ser emitidas em duplicata, para que fossem aceitas pelos devedores. Em troca, haveria um imposto de 0,3% sobre as vendas, que eram registradas em livro próprio. Nos anos seguintes, o sistema foi sendo aperfeiçoado. A Constituição Federal de 1934 instituiu a incidência desse imposto sobre a consignação, e não apenas sobre vendas mercantis, como fora estabelecido pela legislação de 1922.⁴⁴⁵

⁴⁴³ ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de, Misabel Abreu Machado et al (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 283.

⁴⁴⁴ FRANCO, Gustavo; LAGO, Luiz Arranha Corrêa do. O processo econômico. A economia da Primeira República, 1889-1930. In: SCHWARCZ, Lilia Moritz (org.). **A abertura para o mundo 1889-1930**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2012, p. 205.

⁴⁴⁵ A respeito da matéria, anota Paulo Caliendo: ñA Constituição de 1934 expressamente determinou que o imposto sobre as vendas seria uniforme, sem distinção entre produtos em razão da sua procedência ou destino. Anteriormente, a defesa do mercado nacional integrado somente poderia ser realizada com o recurso aos princípios constitucionais, tais como da igualdade, da uniformidade geográfica e do federalismo nacional. O

Como resultado da inovação trazida pela Carta Magna de 1934, essas receitas passaram a ser a principal fonte de renda dos Estados-membros, tendo sua regulamentação ocorrido nos anos de 1935 e 1936. Atualmente, esse tributo assumiu um papel muito relevante no conjunto das receitas estaduais. As alíquotas que, em 1922, eram de 0,3%, atualmente, variam entre 17% e 35% dependendo do tipo de mercadoria. Assim, a expansão do ICMS aumentou, de forma considerável, a carga tributária sobre o consumo, em especial quando acrescida da carga tributária originária do IPI, COFINS e ISS.

5.3.2.2 Efeito regressivo da tributação sobre o consumo

A tributação elevada sobre bens e serviços onera, excessivamente, o cidadão contribuinte, fazendo com que sua sistemática regressiva seja fator de aumento da desigualdade social. Quando se fala em desenvolvimento de uma nação, significa que ela deve crescer respeitando determinados princípios, como a preservação do ambiente e os direitos inerentes ao bem-estar da pessoa humana. Mas esses princípios não são observados, por conta de uma sistemática tributária com características regressivas. O sistema tributário de custeio do Estado brasileiro conduz à manutenção de uma situação de subdesenvolvimento com o aumento agudo das desigualdades sociais. Para que possa cumprir os mandamentos constitucionais, o sistema tributário reclama um ajuste urgente. O que falta é vontade política no sentido de dar cumprimento aos preceitos constitucionais insculpidos na Carta Magna.⁴⁴⁶

dispositivo da Constituição dirigia-se inicialmente apenas ao imposto sobre vendas e não para todos os tributos. Esta regra foi repetida na Constituição de 1937 e ampliada na Constituição de 1946 para todas as espécies de tributos e mesmo de tratamento tributário. A Constituição de 1967 iria novamente restringir o sentido da norma tão somente para um tipo de tributo (imposto sobre venda e consignações). CALIENDO, Paulo. Comentário ao artigo 152. In: CANOTILHO, J. J. Gomes (coord.) et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 1680.

⁴⁴⁶ PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis - RJ: Vozes, 1990, p. 20. Deoni Pellizzari quando comenta a regressividade tributária, o autor destaca o quão nocivo é o efeito da tributação sobre produtos e serviços, afirmando: "Os regressivos são aqueles estipulados sem considerar o poder aquisitivo ou a capacidade contributiva dos contribuintes. Este princípio é utilizado nos impostos indiretos que gravam os produtos e os serviços, independentemente de quem vai comprá-los. A carga tributária é estipulada para os produtos e serviços, e não para os contribuintes que irão consumi-los. Com isso, quem gasta tudo o que ganha no consumo de produtos e serviços, a maioria dos assalariados, tem uma carga tributária, percentualmente ao seu ganho, muito maior do que aqueles que fazem poupança ou investimentos. A consequência do imposto regressivo é que, quanto menor é a remuneração do indivíduo tanto maior é a proporção da carga tributária sofrida. Como já dissemos, a maioria dos impostos no Brasil são indiretos e de caráter regressivo, penalizando mais os pobres do que os ricos. O que é uma injustiça fiscal e social."

A Carta Constitucional em vigor estabelece o princípio da não cumulatividade. Dessa forma, o contribuinte empresário deve compensar o imposto incidente sobre as operações realizadas e o imposto relativo às compras efetuadas. Portanto, nas operações de vendas, deve ser transferido ao adquirente o ônus do imposto que foi adiantado ao Estado, de modo que cabe ao consumidor final pagar o tributo. Mas, como se sabe, as classes mais baixas utilizam a grande parcela de seu orçamento com despesas relacionadas à alimentação, vestuário, transporte e moradia, pagando, percentualmente, mais impostos.⁴⁴⁷

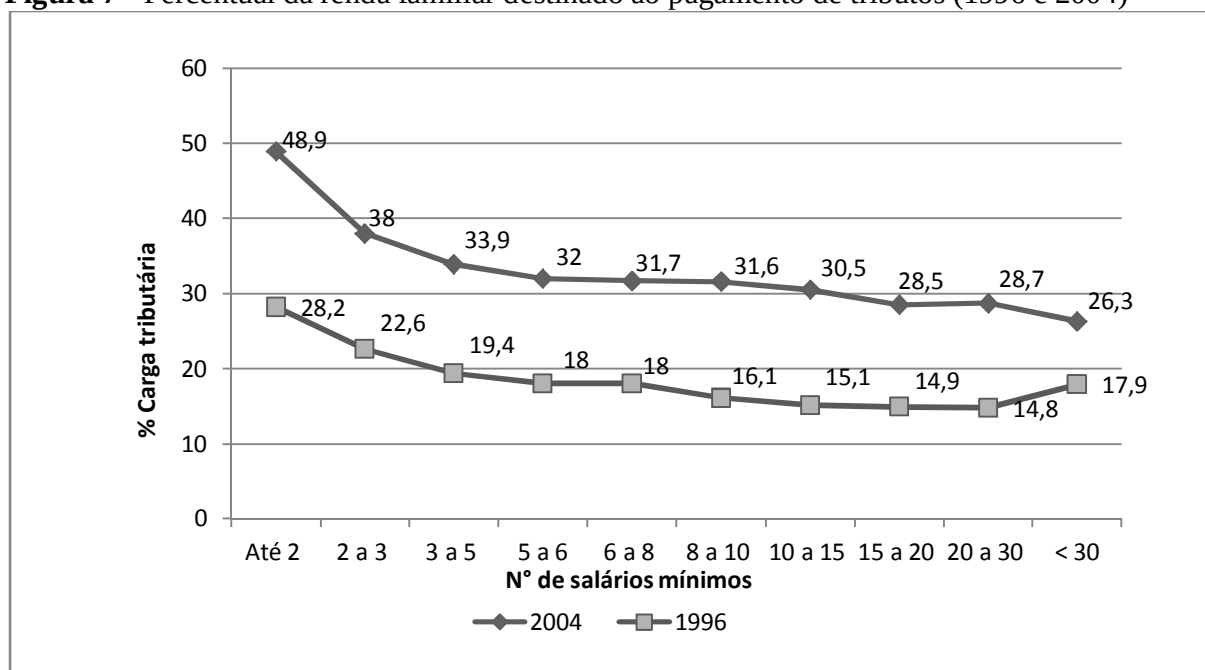
Maria Zockun⁴⁴⁸ realizou estudo abordando o efeito regressivo sobre o consumo, comparando o peso tributário, nos anos de 1996 e 2004, nas diversas faixas de renda familiar. Segundo esse estudo comparativo, em 1996, as famílias que ganhavam até dois salários mínimos pagavam quase 30% de seus rendimentos com tributos. Havia caso das famílias que ganhavam remunerações próximas de trinta salários mínimos, enquanto a tributação girava em torno de

⁴⁴⁷ PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis-RJ: Vozes, 1990, p.40. Deoni Pellizzari destaca a transferência do custo do tributo sobre o consumo para o trabalhador. *In verbis*: ñÉ comum o empresariado e suas entidades de classe usarem os meios de comunicação para reclamarem que a carga tributária é muito alta para as empresas, que elas não suportam, que esta inviabilizando os negócios, etc. Falam isso da boca para fora, pois suas empresas são altamente beneficiadas como o nosso sistema de tributação, tanto por nunca pagarem impostos, quanto pelos favores que recebem do governo, assim como pela manipulação desses recursos. E, mentirosamente, tentam demonstrar que são eles que pagam os impostos, que mantêm o Estado, que produzem, conseguindo mistificar e mascarar a realidade para serem ñreconhecidosò pela sociedade e receberem sempre mais vantagens públicas e terem poder político. - A iniciativa de reclamar deve partir dos que realmente pagam, os assalariados, e não dos intermediários, simples depositários dos tributos. Reclamar, por exemplo, por uma fiscalização rigorosa e punição exemplar aos sonegadores, além da exigência para que o poder público aplique os recursos dos tributos em serviço para toda a população, e que não somente para beneficiar as minorias. E muito menos permitir que os tributos sejam utilizados para reprimir e oprimir o povo. - Não podemos aceitar essa falsa queixa dos empresários, que querem diminuir a carga tributária, porém não reduzir os preços de suas mercadorias e receber quase todos os recursos públicos. Não adianta diminuir o custo tributário, se não houver uma redução real dos preços. São inúmeros os exemplos em que os empresários, com seu poder econômico e político, conseguiram diminuir impostos incidentes em seus produtos e, no entanto, não reduziram os preços dos mesmos. Maior exemplo foi que o fim da CPMF não baixou o preço dos produtos. Outro exemplo é dos automóveis que, após o cruzado tiveram diminuídas as alíquotas dos impostos e os preços também aumentaram. O mesmo ocorreu na passagem do ICM para o ICMS, março de 1989, nos produtos em que a alíquota era 17% e foi baixada para 12%. A esse respeito, o economista e professor Ibanês César Cassel, em matéria assinada no Jornal do Comércio de 10 de abril de 1988, na página 01 do 2º caderno, com o título Impostos indiretos e preços, diz: ñ... Entretanto, a reflexão que sempre me ocorre nessas situações é uma antiga convicção que tenho: apesar de todos os aumentos nos tributos serem imediatamente repassados aos preços das mercadorias, elevando-os, a recíproca parece não ser verdadeira. Ou seja, as reduções dos impostos indiretos não implicam, na maioria das vezes, diminuições nos preços em nível do consumidorò. - É obvio que, se fossem acabados os favores, os incentivos fiscais e a sonegação, isto aliado a um governo sério, que realmente utilizasse os recursos públicos em benefício de toda a população, poderíamos reduzir a carga tributária, baixando o preço dos produtos e serviços. Por outro lado, necessitamos fazer uma nova reforma tributária para que os ricos também paguem impostos e não só os intermedie.ò.

⁴⁴⁸ ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação** (texto para discussão n° 15). São Paulo: FIPE, 2016. Disponível em: <<http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/textos/publicacao-textos-15-2016.pdf>> Acesso em: 14 nov. 2018.

apenas 17%. A situação se agravou em 2004. O mesmo estudo verificou que o percentual da renda familiar comprometido com o pagamento de impostos atingiu, aproximadamente, 50% para quem ganhava até dois salários mínimos, e apenas 26% para quem recebia em torno de trinta salários mínimos. Os dados da pesquisa estão demonstrados no gráfico a seguir.

Figura 7 - Percentual da renda familiar destinado ao pagamento de tributos (1996 e 2004)



Fonte: ZOCKUN, Maria Helena⁴⁴⁹

⁴⁴⁹ Gráfico construído a partir de dados extraídos de KHAIR, Amir. **Regressividade do sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2018. Gráfico elaborado a partir do trabalho de Maria Helena Zockun, (Projeto Simplificando Brasil), de outubro de 2005, baseado nas pesquisas de orçamento familiar (POF). Cita-se como exemplo, o caso em que um indivíduo pobre, ao consumir um sabonete para tomar banho, reconhece o peso na sua carga tributária. Portanto, o sabonete é algo representativo em seu orçamento. Por outro lado, o indivíduo rico não sente da mesma forma, já que, para ele, o consumo do mesmo sabonete representa migalhas quando comparado em seu conjunto de receitas. Desse modo, se o sabonete possui mesma carga tributária para pobres e ricos, já se inicia uma desigualdade muito grande na retirada de recursos para custeio de Estado por parte de cada um, visto que, proporcional e percentualmente, o pobre está pagando mais tributo do que o rico no modelo de tributação preponderantemente sobre o consumo. Embora os dados sejam antigos, a situação não melhorou, ao contrário, se agravou.

Diante desse demonstrativo, não há dúvida de que a carga tributária sobre o consumo no Brasil afeta fortemente os trabalhadores de baixa renda. Já que em relação à aquisição desses bens de consumo, não há a diferenciação de quem é mais pobre ou mais abastado. Não há meios para especificar a capacidade econômica entre quem irá pagar o tributo. Dessa maneira, se todas as classes sociais consomem o mesmo produto, o tributo incidirá mais intensamente sobre as classes média e baixa.

5.3.2.3 Efeitos da tributação sobre o consumo na substituição tributária

Como já afirmado no decorrer deste trabalho, o sistema tributário brasileiro é dotado de regressividade, não contribuindo, assim, para o pleno desenvolvimento nacional. Revela-se, como um sistema injusto, na medida em que há uma incidência maior de tributação sobre o consumo do que sobre patrimônio, renda e mercado financeiro. Porém, o texto constitucional prevê a possibilidade de implementar-se um sistema tributário de caráter progressivo, o qual poderá ser criado por legislação infraconstitucional. A substituição tributária para frente possibilita a cobrança de um tributo antes que o fato gerador ocorra. Tal medida termina sendo mais um fator de regressividade tributária, comprometendo o capital de giro empresarial, o qual repercute no valor do produto final.

Pelo modelo atual, percentualmente, a carga tributária incide, de forma mais onerosa, sobre o produto que agregou menor valor para o empresário. Os produtos de menor valor, no caso de substituição tributária, geralmente são consumidos por indivíduos que auferem menor renda. Para exemplificar, apontam-se duas situações diversas. Na primeira, determinado tipo de refrigerante é vendido por um pequeno comerciante apenas para manter seu negócio, sem a pretensão, de extrair grande lucro. Na segunda, o mesmo refrigerante é vendido em restaurantes considerados *ñde elite*, com objetivo eminentemente lucrativo. Analisando-se ambas as situações, observa-se que a incidência do imposto será percentualmente maior sobre o refrigerante vendido pelo pequeno comerciante, porque, geralmente, utiliza valores de venda com uma margem de ganho muito pequeno. Já os estabelecimentos de luxo vendem o mesmo produto com grande margem de lucro. Porém, na substituição tributária o preço do produto é fixado com

base em um valor estimado de venda. Por esse motivo, o peso da tributação na venda de produtos em estabelecimentos frequentados pelas classes mais altas será percentualmente menor.

Como se observa, a substituição tributária, por si só, já possui uma regressividade tributária, pois as classes média e baixa acabam pagando percentualmente mais tributos do que as classes mais altas. Assim, apenas com base nos preços exemplificados para a venda de refrigerantes, na qual incide a substituição tributária do ICMS, fica clara a distorção do percentual tributário pago. A tabela abaixo apresenta os valores estimados hipotéticos do ICMS para a percepção do efeito regressivo da substituição tributária.

Tabela 25 - Tabela comparativa de preços estimados pela substituição tributária

VALOR NA DISTRIBUIDORA DO PRODUTO	IMPOSTO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	VALOR DE ENTRADA NO ESTABELECIMENTO	VALOR DE VENDA AO CONSUMIDOR	PERCENTUAL DE IMPOSTO SOBRE A VENDA FINAL	OBSERVAÇÕES
R\$ 1,0	R\$ 0,50	R\$ 1,50	R\$ 2,00	25%	Valor estimado pela substituição tributária.
R\$ 1,0	R\$ 0,50	R\$ 1,50	R\$ 1,50	33,33%	Valor de venda sem nenhum lucro para o comerciante.
R\$ 1,0	R\$ 0,50	R\$ 1,50	R\$ 12,50	8,33%	Valor de venda praticado em estabelecimentos de luxo.

Fonte: Análise feita pelo próprio autor.

A regressividade tributária não foi adotada por acaso no Brasil, sendo ao contrário, planejada. Isto porque o sistema tributário é embasado em impostos indiretos e sobre a renda consumida, resultando em um direcionamento para a concentração da renda nacional. Quando se considera o ICMS como substituição tributária, verifica-se claramente que seu maior peso incide sobre os contribuintes de menor renda. Mas, para ser justa, a tributação deveria ter maior peso sobre as classes mais abastadas e, portanto, com maior poder contributivo, como ocorre nos países desenvolvidos. Dessa forma, o sistema tributário brasileiro, ao invés de ser instrumento de uma justa distribuição de renda, contribui para sua concentração. Além disso, quando ocorre a

distribuição desses recursos, uma parcela considerável é transferida para as empresas através de incentivos, ajudas oficiais e pagamento de juros aos banqueiros.⁴⁵⁰

A Constituição Federal tem como objetivos fundamentais, nos termos do art. 3º, o desenvolvimento nacional (inciso II); a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III). Para tanto, adota, dentre os princípios tributários, a progressividade. O objetivo era fazer com que os detentores das rendas mais elevadas pagassem, proporcionalmente, mais tributos. O sistema tributário brasileiro deveria ter, portanto, como fio condutor, o caráter progressivo. Porém, segundo parâmetros adotados na legislação infraconstitucional, o Estado brasileiro não vem sendo conduzido nessa direção, em especial, quando se trata da tributação sobre o consumo, que assume proporções incompatíveis com a razoabilidade e com o cenário internacional. Em razão disso, assume um viés regressivo.

5.3.2.4 Complexidade e custos da burocracia na tributação sobre o consumo

Essa regressividade é escamoteada principalmente pela extrema complexidade do sistema. Constata-se que para cada tributo, há um emaranhado de normas, dificultando a eficiência no processo de arrecadação. A complexidade do sistema tributário brasileiro viola o princípio da

⁴⁵⁰ PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis - RJ: Vozes, 1990, p.73. Como se observa, em 1990, o autor já criticava o sistema tributário brasileiro como concentrador de rendas. Nos anos seguintes, a situação pouco se alterou. O Brasil mantém um modelo tributário nitidamente concentrador de rendas. Nesse sentido, argumenta o citado autor: "O nosso sistema econômico, por si, é concentrador de rendas. Além de ser um sistema capitalista, tem características de um capitalismo brutal, em que cada vez mais os trabalhadores recebem menos por seu trabalho e, em consequência, os empregadores têm maiores lucros. No Brasil, a concentração de renda é tanta que somos a 8ª economia do mundo, mas, ao mesmo tempo, temos um dos menores salários do mundo. Isso quer dizer que o PIB é grande, mas que os trabalhadores não ficam com os resultados dos produtos por eles criados, ficando estes concentrados nas mãos dos 5% da população rica. A concentração de renda, formação de capital, no sistema capitalista normal, se dá pela diferença entre o valor do produto e seu custo. Em suma, o lucro. Mas os capitalistas, não se satisfazendo somente com o lucro, usam outros mecanismos, legais e ilegais, para enriquecerem e um deles é a sonegação: o ganho que a empresa ou empresários têm com o não recolhimento dos tributos devidos. Se o lucro é, por essência, concentrador de renda, o que dizer da sonegação, que é um sobre-lucro? O próprio sistema tributário brasileiro, ao invés de ser uma forma de distribuição de renda, é uma forma de concentração, uma vez que quem paga os impostos são os assalariados e, na distribuição destes recursos, uma grande parte é transferida para as empresas - através de infraestrutura, incentivos e ajudas oficiais sobrando uma pequena parte para retornar, em serviços públicos, aos contribuintes de fato. Seria socialmente mais justo que a tributação recaísse sobre as classes mais abastadas e, portanto, com maior poder contributivo, e os recursos aplicados para toda a população, como ocorre em países desenvolvidos, sendo efetivamente um instrumento de distribuição de renda. Na realidade, o nosso sistema tributário, embasado em impostos indiretos e sobre a renda consumida, foi justamente planejado para concentrar a renda nacional. Certamente, pelos mesmos que defenderam, a tempos atrás, a necessidade de "fazer crescer o bolo para depois dividi-lo".

transparência. Assim, quanto mais existirem normas e regimes tributários diferenciados, mais hermético e complexo será o sistema. No que concerne às pequenas empresas, o custo para mantê-las se torna maior, em comparação com empresas de grande e médio porte. Some-se a isso o fato de que a burocracia gera um custo operacional bastante elevado, na medida em que o custo para a abertura de uma pequena empresa é, proporcionalmente, maior que para uma grande empresa.⁴⁵¹

Para avaliar-se o custo da burocracia na empresa e na vida do cidadão contribuinte, basta citar a quantidade de normas tributárias que foram editadas no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988. Conforme estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no período de outubro de 1988 a outubro de 2013, já haviam sido editadas mais de trezentas mil normas regulando matéria tributária nas quatro esferas de governo (federal, distrital, estadual e municipal). Assim, o elevado número de normas e sua falta de clareza ocasionam gastos superiores a quarenta e cinco bilhões de reais, por ano, para as empresas, com pessoal, sistemas e equipamentos, ante a necessidade de se fazerem frequentes ajustes decorrentes das modificações na legislação. Com isso, o país é colocado em patamar indesejável, ficando em primeiro lugar no número de horas gastas por contribuinte, para que suas obrigações tributárias principais e acessórias sejam cumpridas.⁴⁵²

A complexidade do sistema tributário incide principalmente no imposto sobre o consumo, porque seus custos são transferidos para os bens consumidos, sem que apareçam nos dados estatísticos. Tal fato demonstra o quão necessária é a revisão de todo o regramento tributário brasileiro, sem que isso implique necessariamente uma alteração constitucional. O Brasil é um dos países com custos de transações mais elevados. Segundo os estudos da *PriceWaterhouse Coopers* (PWC) e do Banco Mundial, o país gasta mais de duas mil e seiscentas horas no cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias.⁴⁵³ Desses total, mil, trezentas e setenta e quatro horas são gastas somente com a tributação sobre o consumo, demonstrando que o custo de transação no Brasil é o mais elevado do mundo. Para agravar a situação, recai

⁴⁵¹ O cumprimento de obrigações acessórias é obrigatório tanto para empresas pequenas quanto grandes, gerando um custo proporcionalmente maior para as pequenas empresas.

⁴⁵² BRIGAGÃO, Gustavo. Tributação indireta no Brasil: seus paradoxos e problemas. In: PRETO, Raquel Elita Alves et al (org.). **Tributação brasileira em evolução**: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo - Iasp, 2015. p. 703-707.

⁴⁵³ BRIGAGÃO, Gustavo. Tributação indireta no Brasil: seus paradoxos e problemas. In: PRETO, Raquel Elita Alves et al (org.). **Tributação brasileira em evolução**: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo - Iasp, 2015. p. 704.

principalmente sobre os consumidores. A tabela abaixo apresenta dados comparativos entre o Brasil e alguns países quanto ao número de horas gastas no cumprimento das obrigações tributárias.

Tabela 26 - Comparativo de horas gastas para o cumprimento de obrigações tributárias

PAÍS	HORAS/TRIBUTAÇÃO TOTAIS	HORAS/TRIBUTAÇÃO COM CONSUMO
Argentina	405	216
Alemanha	218	43
Austrália	105	50
Brasil	2.600	1.374
China	261	92
Dinamarca	130	40
França	137	31
Japão	330	35
Nigéria	908	152
Reino Unido	110	25
USA	175	33
Venezuela	792	384

Fonte: Relatório preparado pela PwC para o Banco Mundial⁴⁵⁴

A análise da tabela permite a confirmação de que o dispêndio de horas para o cumprimento de obrigações tributárias (acessórias e principais) no Brasil é totalmente incongruente com a realidade mundial. É mais um motivo para que o Estado brasileiro reforme seu sistema tributário, de forma a adotar com parâmetros mais racionais, que atendam os requisitos da eficiência, economia dos métodos arrecadatários e simplicidade nas obrigações acessórias.

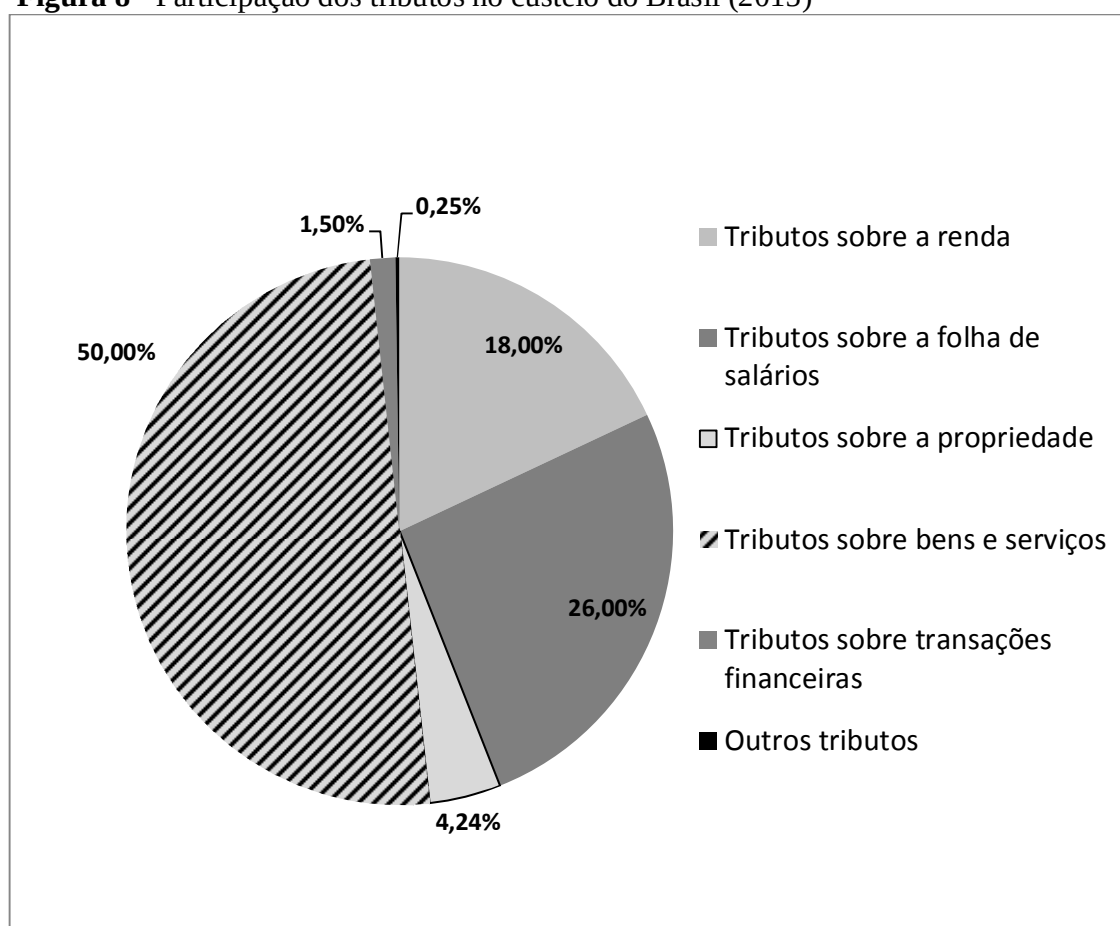
5.3.2.5 Participação dos tributos sobre o consumo nas receitas do Estado

Os principais tributos que custeiam o Estado brasileiro são os incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Em 2015, a arrecadação da receita tributária sobre esses dois itens correspondia a 49,68%, conforme dados da Receita Federal. Ressalte-se que, nesses números, não

⁴⁵⁴ Tabela elaborada com dados disponíveis em: PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). **Paying taxes 2015: the global picture - the changing face of tax compliance in 189 economies worldwide** (English). Washington, DC; World Bank Group, 2015, p. 159-162. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-high-resolution.pdf>>. Acesso em: 14 mai. 2018.

estão inclusos os custos indiretos decorrentes de obrigações acessórias. A figura a seguir demonstra os percentuais de participação de alguns tributos no custeio do Estado brasileiro.

Figura 8 - Participação dos tributos no custeio do Brasil (2015)



Fonte: Receita Federal⁴⁵⁵

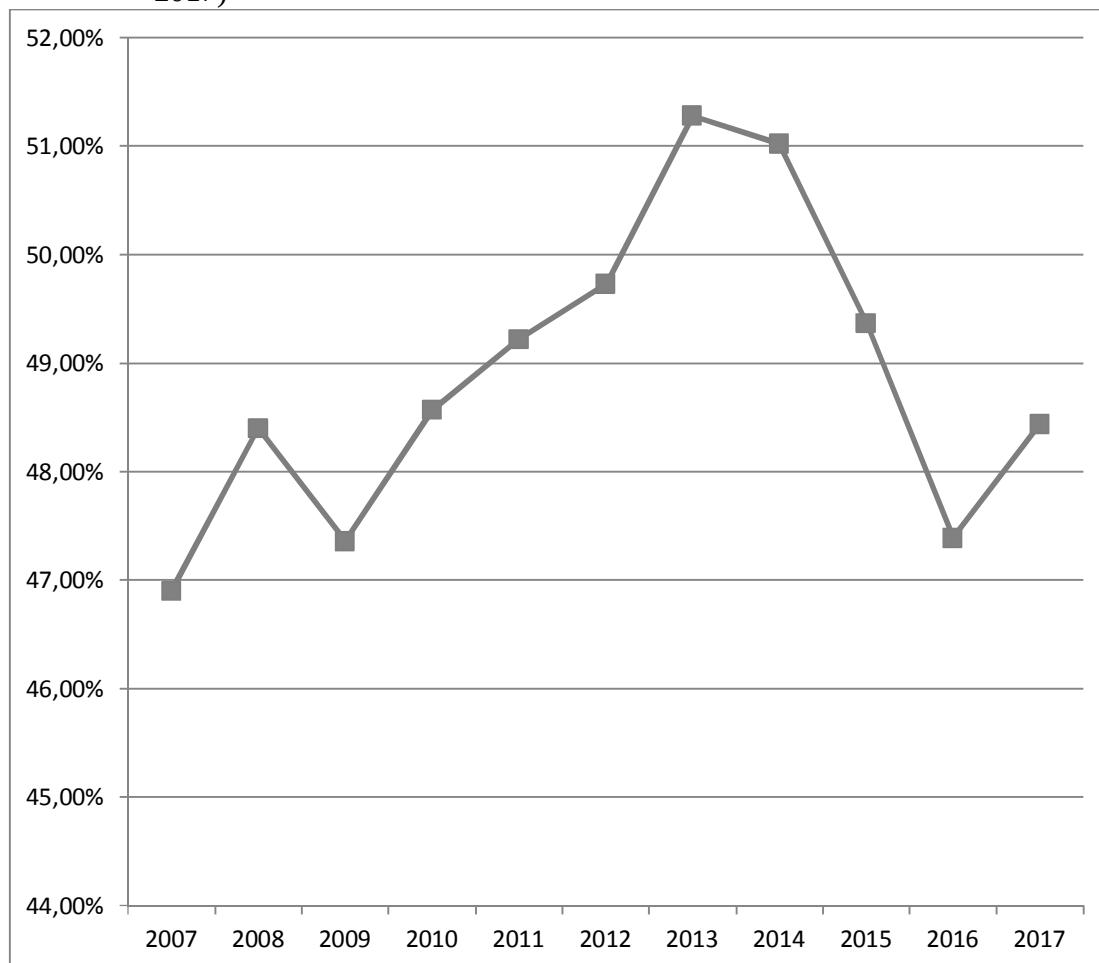
Analisando-se o período de 2007 a 2017, observa-se que, entre os anos de 2010 a 2013, ocorreu um aumento na tributação sobre o consumo (bens e serviços). Nesses dados, não estão computados os custos da burocracia ou custos de transação⁴⁵⁶. Caso isso acontecesse, o

⁴⁵⁵ Figura elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

⁴⁵⁶ A noção relacionada a custos de transação, conforme Coase, seria essencial para a compreensão do funcionamento do sistema econômico e das dificuldades por ele enfrentadas e até mesmo para a noção da elaboração de políticas do setor. FERREIRA, Antonio Carlos; FERREIRA, Patrícia Cândido Alves. **Ronald**

aumento seria maior ainda, visto que, regularmente, são editadas normas tributárias disciplinando IPI e ICMS. O gráfico a seguir mostra o crescimento das receitas arrecadadas com a tributação sobre o consumo, no período de 2010 a 2013. Nesse período, o percentual aumentou de 47%, em 2007, para um patamar superior a 51%, em 2013.

Figura 9 - Crescimento da arrecadação com tributos incidentes sobre o consumo (2007-2017)



Fonte: Receita Federal⁴⁵⁷

Em dezembro de 2007, a contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) foi extinta, havendo uma redução de cerca de 2,5% na participação desse tributo no custeio do

Coase: um economista voltado para o direito. COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito.** 2. Ed, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017, p. XLII.

⁴⁵⁷ Figura elaborada a partir de dados disponíveis em: CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil.** Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 26 mar. 2019.

Estado. Nos anos seguintes, a ausência de tal tributo repercutiu no aumento de outros, especialmente, na tributação sobre o consumo, que teve uma expansão de quase quatro pontos percentuais.

A função primordial da tributação é garantir o custeio dos serviços públicos. Em tal cenário, os tributos que oneram o consumo são eficazes instrumentos de arrecadação. Por isso, atuam como um dos principais vetores de incremento das receitas do Estado. Além disso, são eficazes em termos de arrecadação, porque oneram diretamente as operações realizadas pelos principais setores da economia: agronegócio (ICMS), combustíveis e derivados de petróleo, energia elétrica (ICMS), siderurgia e metalurgia, fumo, bebidas, empresa automobilística, aeronaves (ICMS e IPI), telecomunicações (ICMS e ISS), construção civil (ISS), varejo (ICMS), concessões governamentais (ICMS e ISS), tecnologia de informação (ICMS e ISS). Essa eficácia ocorre, em especial, quando o ente estatal utiliza a sistemática de cobrança da substituição tributária para frente.⁴⁵⁸

Como se observa, a tributação sobre o consumo incide diretamente nas atividades realizadas pelos contribuintes: venda, prestação de serviços, auferimento de receitas e de bens. Esse sistema de tributação termina por afetar diretamente o preço dos bens e serviços. Devido a isso, o sucesso ou o insucesso dos empreendimentos empresariais está na capacidade de mensurar seus efeitos. Ao projetar a venda de um bem ou serviço ao consumidor final, o empresário necessita saber que irá recolher do contribuinte uma parte do valor do produto, entregando ao Estado. Como são tributos incidentes sobre o produto das atividades empresariais, afetam diretamente os seus resultados. Portanto, podem criar equilíbrio ou desequilíbrio em relação à carga tributária suportada por cada uma dessas atividades.⁴⁵⁹ Daí a necessidade de compreender que parte da receita dos bens vendidos não é do empresário, mas, do Estado.

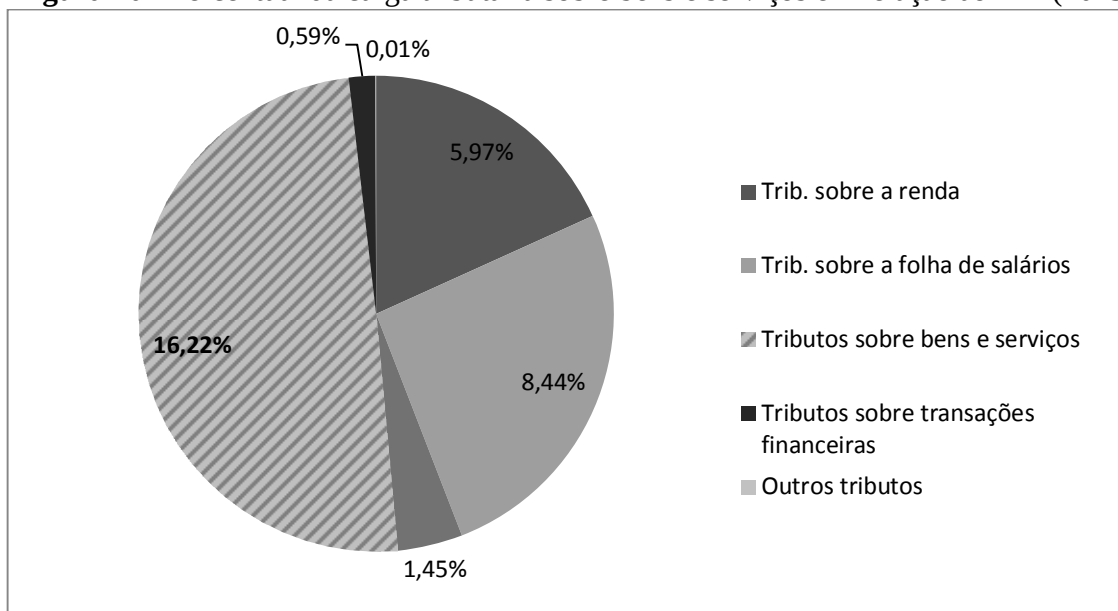
⁴⁵⁸ ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de; Misabel Abreu Machado et al. (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 298.

⁴⁵⁹ FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial: uma análise, sob a ótica empresarial, das propostas e dos bastidores da reforma tributária**. São Paulo: Geração Editorial, 2002, p. 22.

5.3.2.6 Tributação sobre o consumo e sua participação no PIB

A carga tributária total no Brasil situa-se na faixa de 32%, dos quais metade corresponde à tributação sobre o consumo. Com base nos dados da Receita Federal, verifica-se que a tributação sobre bens e serviços representa cerca de 16% do PIB. Os outros 16% correspondem à tributação sobre a renda, a folha de salários e outros tributos, conforme demonstra a figura abaixo.

Figura 10 - Percentual da carga tributária sobre bens e serviços em relação ao PIB (2015)



Fonte: Receita Federal⁴⁶⁰

Uma nação com carga tributária elevada não significa necessariamente que se elimine a possibilidade de desenvolvimento econômico. Vários Estados desenvolvidos possuem carga tributária superior a 30%, como é o caso da Finlândia, França, Noruega e Dinamarca. A diferença em relação ao Brasil é que esses países têm taxas elevadas para os rendimentos do capital, assegurando mais recursos para o custeio do Estado. Quando a renda é tributada em percentuais elevados e progressivos, o sistema de arrecadação de impostos é mais justo. Isso faz com que o Estado disponha de mais recursos para a prestação de serviços públicos. Portanto, os

⁴⁶⁰ Figura elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 02 mai. 2018.

recursos para o custeio do Estado devem vir, majoritariamente, do patrimônio e do capital e não da renda dos trabalhadores das classes média e baixa. Os detentores de grande patrimônio e renda muito elevada devem contribuir numa proporção muito maior para que as pessoas de baixa renda possam usufruir dos serviços prestados pelo Estado. Porém, como foi visto na figura, no Brasil, a principal fonte de recursos vem da tributação sobre o consumo, de modo que o sistema atua em sentido inverso. O fluxo inverso dos recursos ocorre porque os mais ricos não contribuem, na devida proporção, para custear bens e serviços para os mais pobres, bem como os juros pagos pelo Estado. Com isso, os recursos extraídos da tributação sobre os mais pobres são usados para custear os juros bancados pelo Estado de capitais emprestados pelos mais ricos. O Brasil, há décadas, paga juros exorbitantes, resultando em um contínuo crescimento do endividamento.

Como já enfatizado, no sistema tributário brasileiro, o maior percentual de imposto incide sobre o consumo. Assim, proporcionalmente, as classes que possuem renda mais baixa pagam tributos mais elevados. O mais justo seria que a principal fonte de custeio do Estado viesse da renda e do patrimônio da classe mais rica. O fato é que as classes média e baixa estão pagando um volume alto de tributos, sem a correspondente prestação de serviços, visto que parte da receita dos tributos está sendo destinada ao pagamento de juros. Portanto, retiram-se recursos das classes mais baixas para pagar-se a remuneração do capital. Assim, a intervenção estatal tem garantido mecanismo de concentração de renda e aumento da desigualdade.

5.3.2.7 Desigualdades regionais decorrentes da receita tributária dos Estados

Esse modelo de tributação com maior incidência sobre o consumo, bem como a má distribuição das rendas arrecadadas, acaba por propiciar maiores receitas para os Estados-membros mais ricos. O resultado é o aumento das desigualdades regionais, contrariando um dos preceitos da Constituição Federal, que estabelece, como objetivo fundamental, a redução das desigualdades regionais. A tabela a seguir mostra o percentual de receitas arrecadadas pelos entes da federação brasileira, no período de 2003 a 2017.

Tabela 27 - Percentual de receitas arrecadadas pelos entes federados (2003-2017)

	UNIÃO	ESTADO	MUNICÍPIO
ANO	GERAL	GERAL	ICMS
2003	68,80%	26,76%	22,52%
2004	69,04%	26,66%	22,09%
2005	69,62%	26,21%	21,62%
2006	69,21%	25,68%	21,18%
2007	70,00%	24,85%	20,39%
2008	69,38%	25,46%	21,29%
2009	68,81%	25,71%	21,18%
2010	69,94%	25,53%	21,27%
2011	69,99%	24,47%	20,37%
2012	69,06%	25,15%	20,76%
2013	68,92%	25,27%	20,91%
2014	68,39%	25,40%	20,84%
2015	69,26%	25,37%	20,56%
2016	68,27%	25,40%	20,37%
2017	68,02%	25,72%	20,73%

Fonte: Receita Federal⁴⁶¹

De acordo com o critério adotado para a arrecadação do ICMS, uma parcela fica com o Estado de origem do produto e outra com o Estado destinatário, alimentando a desigualdade regional. Além disso, a complexidade do sistema e o modelo adotado funcionam como impulsionadores de uma guerra fiscal entre os Estados. Essa regra, contudo, está prevista no texto da Carta Magna. O legislador constitucional deixou a cargo do Senado a função de estabelecer mecanismos para garantir o desenvolvimento econômico dentro de um federalismo assimétrico.

⁴⁶¹ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro De Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019. CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 02 mar. 2018. Os percentuais são diferentes em relação ao relatório de 2007 para 2015. Essas diferenças percentuais devem ser decorrentes da metodologia de apuração e de ajustes que possam ter ocorrido em anos subsequentes em que foram atribuídos os valores não computados, ou em prestação de contas de entes estatais e municipais, que ainda não haviam sido computadas. Contudo, a alteração percentual é muito pequena e não compromete o objetivo desse trabalho, que é demonstrar que a concentração das receitas do Brasil está quase todas nas mãos da União, e que os serviços públicos são prestados pelos Municípios, que são detentores do menor volume de receita do país.

Conforme as disposições constitucionais, cabe ao Senado aprovar as seguintes diretrizes: fixar alíquotas mínimas de operações internas (art. 155, V, alínea *a*); fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, V, alínea *b*); estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV). A Carta Magna prescreve que as alíquotas internas sejam inferiores às interestaduais, exceto aquelas autorizadas por meio de convênio interestadual (art. 155, § 2º, VI). Além disso, conforme o disposto no art. 155, § 2º, XII, alínea *g*, da Constituição Federal, uma lei complementar estabelecerá, o modo como os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS⁴⁶². Cabe aos Estados a fixação das alíquotas internas do ICMS. Estas só poderão ser inferiores ao mínimo estabelecido mediante resolução do Senado, caso haja anuência unânime dos outros Estados e do Distrito Federal, por meio de convênios.

5.3.2.8 Estímulo à guerra fiscal pelo modelo de tributação sobre o consumo

Para que se possa adotar o federalismo de fato, é imprescindível o cumprimento dos objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais e regionais e de estímulo ao desenvolvimento nacional. Esse modelo assimétrico de federalismo previsto no texto constitucional propicia o desenvolvimento do Estado brasileiro. A exigência dos Estados e Distrito Federal de deliberação unânime para a regulamentação de ICMS vem sendo cumprida. Porém, a medida se mostrou impotente diante do capital e do modelo de globalização econômica da atualidade. Não houve êxito no combate ao poder de barganha do capital, que acabou por obter isenções e benefícios fiscais. Dessa forma, ficaram em segundo plano os objetivos constitucionais de redução das desigualdades regionais e de estímulo ao desenvolvimento nacional. O poder do capital não ficou restrito somente a esse aspecto. Também exerceu pressão junto ao Poder Legislativo para que fossem concedidos benefícios fiscais.

Na era da globalização econômica, as forças do capital comprometem o modelo tributário caracterizador de um federalismo assimétrico. Comprometem, além disso, a própria manutenção

⁴⁶² -FERNANDES, Bernardo Gonçalves; MEIRA, Renan Sales de. Guerra Fiscal do ICMS: os desafios do projeto de federalismo assimétrico na era do capital volátil. In: DERZI, Misabel Abreu Machado *et al* (org.). **Estado federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico filosófica**. 4. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 74-75.

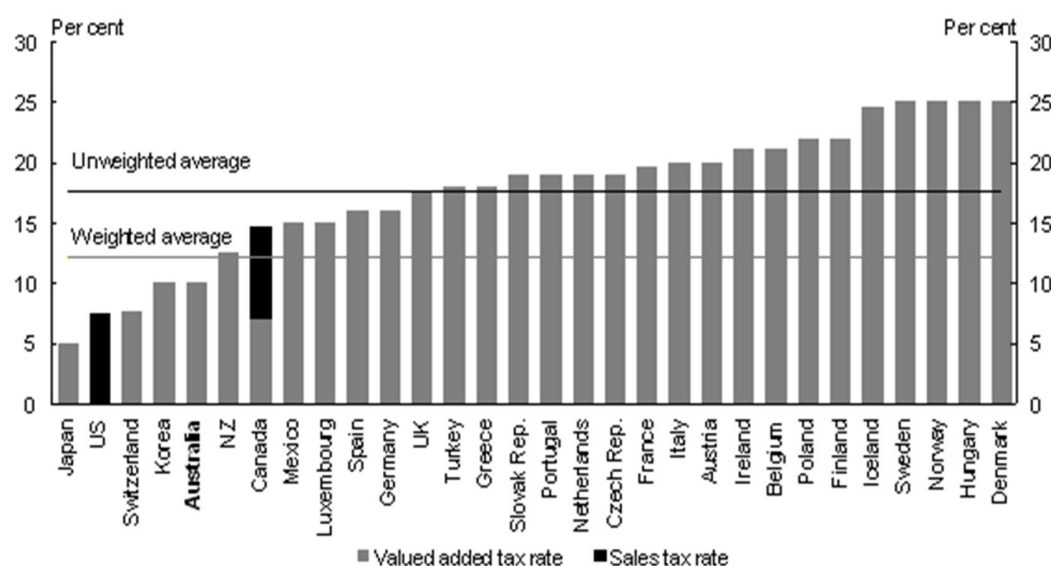
dos laços federativos. Isto porque, na tentativa de atraírem grandes empresas para seu território, os Estados entram em uma competição viciosa, conhecida como *guerra fiscal*⁴⁶³. Nesse tipo de enfrentamento, saem sempre perdendo os Estados menos desenvolvidos. Com isso, agrava-se sua dependência econômica do governo federal, em razão do colapso do federalismo fiscal assimétrico. A luta travada entre os Estados para atraírem o capital reproduz a lógica internacional. Em qualquer país capitalista, as empresas que geram empregos exigem um conjunto de condições favoráveis, minando as possibilidades de ações coordenadas. O capital volátil se vale desse cenário caótico, estimulando, cada vez mais, essa competição entre os Estados e, até mesmo entre as nações. Assim, como resultado dos benefícios fiscais excessivos, as grandes empresas aumentam, ainda mais, seus lucros.

⁴⁶³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves; MEIRA, Renan Sales de. Guerra fiscal do ICMS: os desafios do projeto de federalismo assimétrico na era do capital volátil. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (org.). **Estado federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica**. 4. ed, Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 81-85.

5.3.2.9 Comparativo internacional da tributação sobre o consumo

A tributação sobre o consumo no Brasil apresenta uma discrepância com os parâmetros internacionais. Ela pode ser comprovada pela análise de dados apresentados pela OCDE, elaborados em 2005, auge do crescimento de diversos países, antes da crise de 2008. Comprova-se que a tributação sobre o consumo era menor nos países que apresentaram maior desenvolvimento, o que reforça os argumentos constantes da presente tese.

Figura 11 - Percentual de tributação sobre o consumo em alguns países



Fonte: OECD tax database; Federation of tax administrators website; PricewaterhouseCoopers (2005).⁴⁶⁴

⁴⁶⁴ Disponíveis em: <http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/10_Chapter_8-02.asp> Acesso em: 29 ago. 2017. O gráfico foi construído a partir dos dados da OCDE, Federation of Tax Administrators e PricewaterhouseCoopers (2005). Nota: *The VAT rates shown are the standard VAT rates for 2005. As state and local sales tax rates for 2005 were not available, the rate shown for the United States is an average of the maximum combined state and local rates as at 1 July 2004 (7.4 per cent). As at 1 July 2004, maximum combined rates varied across the US States from 4 per cent to 11.5 per cent. The sales tax rate for Canada is an average of the provincial sales tax rates (7.8 per cent). Provincial sales tax rates in Canada range from 7 per cent to 10 per cent.*

Esse comparativo internacional evidencia a situação brasileira. Os números indicam que houve menor tributação sobre o consumo nas regiões que apresentam cenários econômicos mais favoráveis, além de uma qualidade de vida melhor. Segundo dados do IDH⁴⁶⁵, o desenvolvimento está presente nos países onde tributação sobre a renda é feita com base na progressividade tributária. Em países desenvolvidos, não há regressividade tributária, e muito menos, predominância da tributação sobre o consumo. A tributação predominante sobre o consumo e a regressividade tributária normalmente só conseguem subsistir em sistemas complexos e pouco transparentes. Portanto, o modelo atual de cobrança de tributo no Brasil precisa ser simplificado, caso se pretenda aumentar o resultado da arrecadação, com uma menor carga tributária sobre o consumo.

O comparativo internacional permite também conhecer os aspectos negativos do aumento da tributação sobre o consumo como indutor da desigualdade social. Um dos exemplos está nas reformas tributárias promovidas por Ronald Reagan e Margaret Thatcher nos Estados Unidos e Inglaterra, respectivamente. Nos dois países, houve um aumento expressivo da desigualdade, atestado pelo índice Gini.⁴⁶⁶ Um dos principais pontos da reforma feita por Margaret Thatcher foi deslocar de parte do custeio do Estado proveniente do imposto de renda para o imposto sobre o valor agregado (IVA). Esse tributo passou a ter alíquota mínima de 15%. No caso das pessoas físicas, a alíquota máxima chegava a 83% para o rendimento do trabalho e a 98% para as rendas do capital (aluguéis, juros e dividendos). Depois, foi reduzida para uma taxa máxima de 40%, o que, em termos relativos, aproximou-se da redução feita por Reagan.⁴⁶⁷

⁴⁶⁵ Estudo da ONU sobre o índice de desenvolvimento humano apresenta os países com melhor qualidade de vida. Coincidentemente, são os que possuem menor tributação sobre o consumo.

⁴⁶⁶ O índice de Gini mede o nível de desigualdade de renda entre as classes sociais mais elevadas e as mais pobres.

⁴⁶⁷ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 48-49. ãDe fato, embora em conteúdo semelhante à de Reagan, a política tributária de Thatcher pode ser vista como um pouco menos benevolente, principalmente em se tratando dos impostos sobre as corporações, devido ao propósito de proteger a arrecadação. É bem verdade que o centro de gravidade da tributação se deslocou, com ela, do imposto de renda para o incidente sobre o consumo, com o aumento significativo da alíquota dos impostos indiretos, principalmente do imposto sobre o valor agregado (IVA), que passou a ter uma alíquota mínima de 15% [...] No caso das pessoas físicas, a alíquota máxima no caso dos rendimentos do trabalho era, à época, de 83% e de 98% para as rendas do capital (aluguéis, juros e dividendos), um recorde absoluto até os dias atuais [...] Como resultado dessa política, aumentou expressivamente a desigualdade no país [...] Embora tenham perseguido como objetivo o desmonte do Estado de bem-estar e ensaiado avanços concretos nessa direção, nem Reagan, nem Thatcher conseguiram, contudo, muito sucesso nessa empreitada, o que frustrou, em parte, seus planos de reduzir o Estado a uma dimensão mínima.ò

5.3.2.10 Desestímulo ao desenvolvimento produzido pela extrafiscalidade

O Estado onera os tributos sobre o consumo por causa de suas características de incidência. É que são cobrados independentemente do período de maturação dos investimentos realizados nessas áreas. Portanto, não é necessário esperar o resultado positivo de cada empreendimento para obter a receita. A obtenção mais rápida de receitas é um fator geralmente determinante para a tributação. Ao contrário, na tributação sobre a renda ou lucro das empresas, o Estado precisa esperar o resultado dos ganhos líquidos do contribuinte, o que pode demorar certo tempo. Os tributos sobre o consumo oneram, sob o ponto de vista econômico, os dispêndios com a aquisição de bens, serviços e outros insumos, ainda que o resultado do empreendimento seja negativo. Tal aspecto transforma esses tributos em instrumentos fundamentais da arrecadação pública, mas também contribui para a limitação do desenvolvimento.⁴⁶⁸

Embora o conceito de desenvolvimento apresente significados diferentes, nos dias atuais, a sociedade o compreende como a possibilidade de usufruir de bens de consumo que proporcionem uma melhor qualidade de vida. Entretanto, para que o Estado tenha crescimento econômico, é necessário um conjunto de fatores, tais como território, recursos naturais, qualificação de mão de obra, legislação, além de custos trabalhistas e tributários. Mesmo tendo natureza fiscal, a tributação sempre produzirá efeitos extrafiscais, uma vez que, por si só, já interfere nas escolhas dos indivíduos.

O Brasil teve forte crescimento econômico com as *commodities* e no agronegócio. Em contrapartida, assumiu um grau elevado de dependência de produtos industrializados e importados. Esse fato não surpreende, visto que os incentivos nesse segmento ocorreram durante anos. Para que uma indústria se instale e passe a produzir, deverá preencher um conjunto de obrigações tributárias acessórias, antes mesmo de vender o primeiro item produzido. Assim, ao colocar seu produto em consignação em um estabelecimento comercial, já será devedora de IPI, mesmo sem a venda daquele produto ao consumidor final. A empresa pode até não vender o

⁴⁶⁸ ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de, Misabel Abreu Machado et al. (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 298.

produto ao consumidor final, mesmo assim, deverá arcar com o tributo. Significa que seu capital de giro fica comprometido com as obrigações tributárias.⁴⁶⁹

Se uma empresa vende o produto ou o entrega em consignação para um estabelecimento comercial de outro Estado, pagará o ICMS referente à alíquota interestadual. Portanto, arca com os custos tributários, mesmo que o produto não seja vendido ao consumidor final. Assim, uma pequena empresa terá custos tributários elevados (obrigações principal e acessória) para iniciar suas atividades. Em razão disso, o detentor de capital prefere investir em algo que proporcione retorno, não se sentindo estimulado a aplicar seu capital nesse segmento econômico. Caso o faça, será mais atrativo destinar o produto ao mercado exterior e não ao mercado interno. Além desses obstáculos, o empreendedor corre os riscos inerentes ao empreendimento, estando seu negócio sujeito a várias situações imprevistas. Pouco importa, pois a tributação ocorre no momento da instalação da estrutura da empresa, antecedendo, portanto, à efetiva produção.⁴⁷⁰

Os dois citados impostos sobre o consumo incidem diretamente nas atividades realizadas pelos contribuintes sobre a venda, a prestação de serviços e o auferimento das receitas (presentes e futuras) do estabelecimento, independentemente de seu resultado. Trata-se de tributos plurifásicos, por afetarem diretamente os preços dos bens, serviços e outros insumos. O êxito ou insucesso dos empreendimentos empresariais não comprometem a receita do Estado, mas a

⁴⁶⁹ Segundo Marco Aurélio Greco, o IPI é devido pela simples fabricação, visto que não depende da realização de negócio jurídico, enfatizando: "De fato, ao comparar a norma do artigo 153, IV, com outras normas constitucionais de atribuição de competência, como as do próprio artigo 153, V, ou do artigo 155, II, verifica-se que a materialidade da competência para instituir IPI alcança apenas o produto (coisa), enquanto, nas demais normas, a competência é para instituir imposto sobre operações que revistam determinadas características (serem qualificadas como de crédito, câmbio etc., ou serem relativas à circulação de mercadorias). Nos termos da Constituição, o núcleo da materialidade da competência tributária determina que o IPI não é um imposto sobre operações relativas a produtos industrializados. É um imposto sobre o produto em si! Isto traz implicações relevantes". GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 153, inciso quarto. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 1690.

⁴⁷⁰ Cabe destacar que, embora haja a transferência para o preço do produto dos custos com IPI e ICMS, esses dois tributos são bem distintos, conforme destaca Marco Aurélio Greco: "Há enorme distância entre o perfil de competência tributária para instituir ICMS e o perfil constitucional do IPI. Para fins de ICMS, doutrina e jurisprudência caminham no sentido de reconhecer que o imposto incide sobre negócios jurídicos (ou operação relevante perante terceiros de impulsionamento da mercadoria em direção ao consumo no bojo do respectivo ciclo econômico. Sublinhe-se, porém, que assim concluíram, não porque isto resultasse meramente da palavra operação, mas porque a competência constitucional do ICMS diz respeito a circulação de mercadoria entidades que são identificadas no contexto de um negócio jurídico ou de um evento do ciclo com reflexos perante terceiros. As conclusões pertinentes ao ICMS não podem ser transplantadas para o IPI, apesar dos dois tributos possuírem alguns aspectos comuns e, em certa medida, uma técnica de dimensionamento do montante a recolher (não cumulatividade) em muitos pontos semelhantes. Enfatizo que o IPI é tal como contemplado na CF/88 e não é um imposto que incide sobre negócios jurídicos! O fato da materialidade da competência tributária do IPI não ser negócio jurídico que tenha por objetivo o produto industrializado, não significa que o produto tributado não possa ser objeto de um negócio jurídico". CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 1690.

existência do empreendimento. Esses tributos incidem sobre o produto das atividades empresariais, afetando diretamente seus resultados, podendo gerar equilíbrio ou desequilíbrio entre a carga tributária suportada por cada uma dessas atividades econômicas.

Certamente, antes de abrir seu empreendimento, o empresário avalia os custos com a transação da atividade industrial e com a constituição formal da empresa, conforme legislação específica. Avalia também os custos na aquisição de máquinas e equipamentos e, por fim, os custos com a aquisição de insumos e com a mão de obra. Após essa análise, dificilmente fará a opção por aplicar seu capital no enfrentamento. E assim, acabará escolhendo o mercado financeiro, fortalecendo o capitalismo de cassino⁴⁷¹, que nada produz e apenas consolida a especulação.

5.3.2.11 Inadequações da tributação sobre o consumo

Dois objetivos principais devem estar presentes na tributação: incentivos ao desenvolvimento econômico e arrecadação de recursos para custeio do Estado. Em 1995, durante a discussão da proposta de emenda constitucional contendo a reforma tributária, três aspectos foram considerados: ampliação do número de contribuintes, desoneração da produção e multiplicação no sistema de recolhimento de tributos. Objetivava-se, com isso, que o governo arrecadasse mais e gastasse melhor os recursos arrecadados⁴⁷². Contudo, a reforma não foi efetivada com base nesses objetivos, mantendo-se a inadequação do sistema vigente. Isso porque, na época, o Estado não podia prescindir das receitas provenientes do tributo sobre a produção e consumo.

Desde a promulgação da Carta Magna em 1988 até os dias atuais, vários projetos de reforma tributária foram encaminhados ao Congresso Nacional. Contudo, mesmo após a aprovação de emendas constitucionais, leis, decretos, instruções normativas e outros atos infralegais, permaneceram as distorções do sistema. Além disso, as modificações introduzidas

⁴⁷¹ Sobre o capitalismo de cassino, ver: NUNES, José António Avelãs. **A crise atual do capitalismo: capital financeiro, neoliberalismo, globalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 28-29; MINSKY, Hyman P. **Review of casino capitalism**. Bard Digital Commons, 1987. Disponível em: <http://digitalcommons.bard.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=hm_archive> Acesso em: 22 mai. 2018.

⁴⁷² ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de; Misabel Abreu Machado et al. (coord.) **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 298.

nos diferentes tributos geraram insatisfações e se mostraram inadequadas como instrumento para a redução das desigualdades regionais. Assim, é imprescindível a criação de novos paradigmas capazes de fomentar o desenvolvimento nacional.

O resultado é que a tributação sobre o consumo no Brasil continua inadequada, pois afeta, de forma mais intensa, as classes que possuem rendas mais baixas. No custeio do Estado, desde o Império até a República, a tributação sobre o consumo sempre foi a principal fonte de receitas, situando-se em um patamar histórico de 50%. Além disso, o modelo de tributação do ICMS não contribui para a integração nacional. Ao contrário, faz com que os Estados se digladiem em uma guerra fiscal pela sobrevivência. Em especial, o IPI e o ICMS geram para as empresas uma sobrecarga de custos administrativos, em razão da quantidade de horas dispendidas para o cumprimento de obrigações acessórias. Há, ainda, os custos referentes ao processo de fiscalização, que exige uma estrutura adequada. Os elevados custos com as obrigações tributárias, cobrados antes que o produto seja adquirido pelo consumidor final, desestimulam o empresário a investir seu capital em empreendimentos, não proporcionando, portanto, desenvolvimento nacional.

5.3.3 Tributação sobre o patrimônio imobiliário

O Estado brasileiro tem como principal fonte de custeio o imposto sobre o consumo, juntamente com a tributação sobre rendimentos e folhas de salários. Já a tributação sobre a propriedade é, historicamente, baixa, talvez por sua origem patrimonialista, remontando à época das capitanias hereditárias, cujos resíduos permaneceram ao longo dos anos. Existem três tipos de tributos sobre o patrimônio: o ITR, o IPVA e o IPTU. O primeiro é a tributação federal sobre as propriedades rurais; o segundo é a tributação estadual sobre veículos automotores (exceto iates, lanchas, barcos etc); o terceiro é a tributação municipal sobre a propriedade urbana. O ITR, especialmente, é um título que apresenta várias distorções, pois, um país de terras continentais as receitas da propriedade territorial são pífias.

De modo geral, o ITR e o IPTU possuem como principal problema a falta de uma política adequada de recolhimento de tributos dos grandes proprietários. A baixa participação desses tributos no custeio do Estado ocasionou o aumento do peso de outros. Faz-se, portanto, necessária uma correção no sistema tributário, de modo que a contribuição do ITR, somada a do IPTU, venha a ter sua devida relevância no custeio do Estado. Por último, o IPVA sequer alcança todos os veículos e embarcações, deixando de fora um grande contingente de pessoas que poderiam contribuir. Entretanto, este trabalho ficará restrito ao tributo sobre imóveis. O objetivo dessas observações foi mostrar a omissão do legislador decorrente de fatores complexos e de grupos de interesses.

O imposto territorial apresenta um grave problema de eficiência fiscalizatória, visto que é distribuído por entes federados distintos. No Brasil, existem propriedades imobiliárias sobre as quais não incide nem o ITR nem o IPTU. Muitas vezes, não se sabe a quem pertence a competência para a cobrança do imposto. Existem propostas defendendo que a responsabilidade por esse tributo ficasse a cargo apenas dos Municípios, que passariam a ser competentes para regulamentar, fiscalizar e cobrar o imposto sobre o patrimônio imobiliário. Acrescente-se que, mesmo mantendo-se o sistema atual, o ITR e o IPTU podem ser instrumentos de relevante contribuição para o custeio do Estado. Além disso, podem contribuir para a melhoria dos equipamentos urbanos e rurais. Se, por exemplo, em determinada cidade, existem áreas que foram urbanizadas, mas não foram ocupadas, isso representa um gasto desnecessário. Por fim, se não fosse permitida a especulação de propriedades dentro do espaço urbano, haveria mais racionalização e menos despesas.

A especulação nada produz, a não ser o enriquecimento dos donos das propriedades, sem trazer nenhum benefício efetivo para a União ou o Município. Há ainda a exigência de cumprimento da função social da propriedade. Mesmo sendo economicamente explorada, no caso da propriedade rural, é preciso cuidar para não degradar a natureza. Fazendo um comparativo internacional da tributação sobre a propriedade imobiliária, Thomas Piketty⁴⁷³ afirma que, em outros países, é igualmente muito baixa. Segundo esclarece, nos países capitalistas, há uma interferência muito forte dos patrimonialistas. Eles pressionam governantes e legisladores, objetivando que essa tributação permaneça baixa. Assim, os modelos de tributação sobre a propriedade imobiliária não são construídos de forma a desestimular a especulação que nada produz, salvo o fortalecimento do capital financeiro.

5.3.3.1 Participação da tributação sobre a propriedade imobiliária no custeio do Estado

A tributação sobre a propriedade imobiliária revela-se como uma das que tem menor participação no custeio do Estado brasileiro. Fazendo-se uma regra de três simples, verifica-se que, no Brasil, o quilômetro quadrado de terra gera centavos de contribuição para o custeio do Estado. Está, portanto, na contramão da doutrina smithiana,⁴⁷⁴ segundo a qual os proprietários de imóveis deveriam contribuir com a maior parcela para o custeio do ente estatal. A tabela a seguir faz o comparativo das receitas arrecadadas no Brasil, provenientes de alguns tributos, no período de 2002 a 2017.

⁴⁷³ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

⁴⁷⁴ SMITH, Adam. **an inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. MetaLibri, 2007. Disponível em: <[https:// www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf)> Acesso em: 03 jun. 2018.

Tabela 28 Comparativo de receitas arrecadadas por grupos de tributação, em milhões de reais (2002-2017)

ANO	TRIBUTOS SOBRE A RENDA	TRIBUTOS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS	TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	OUTROS TRIBUTOS
2002	90.160,59	113.216,19	16.899,78	232.793,79	24.261,59	891,22
2003	99.016,70	127.821,71	19.261,08	264.754,16	27.406,32	640,19
2004	108.794,42	151.378,57	21.519,85	319.723,02	31.626,57	887,26
2005	135.949,53	175.321,88	24.321,83	356.903,72	34.967,36	1.120,29
2006	148.229,33	196.322,11	27.882,48	390.532,15	38.677,01	1.047,07
2007	176.761,82	222.067,23	32.246,72	438.113,49	44.140,36	2.316,20
2008	213.217,16	252.624,82	37.126,43	518.941,39	21.143,29	10,00
2009	211.078,54	282.639,54	42.004,34	521.071,65	19.205,91	10,00
2010	230.111,58	327.865,46	47.823,67	626.606,18	26.559,21	1.528,34
2011	278.651,60	373.971,00	54.622,64	720.219,85	32.081,38	793,42
2012	281.652,01	415.385,54	61.083,21	782.806,37	30.746,81	10,00
2013	315.247,07	447.926,66	68.399,72	875.692,15	29.162,89	696,85
2014	332.888,43	478.505,13	76.840,90	925.635,63	29.819,44	170,96
2015	352.305,41	498.034,80	85.696,87	957.923,77	34.686,30	10,00
2016	404.817,40	533.235,87	94.602,37	960.556,63	33.644,91	157,30
2017	408.941,58	555.582,33	97.512,32	1.030.411,76	34.683,11	238,79

Fonte: Receita Federal⁴⁷⁵

A tabela mostra, em números, que a contribuição da tributação sobre o patrimônio é insignificante, quando comparada à tributação sobre o consumo, que é dez vezes maior. Excluído o tributo sobre a propriedade de veículos, a contribuição decorrente da propriedade imobiliária é menor ainda, segundo dados da tabela a seguir.

⁴⁷⁵ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil** 2015. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.

CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil** 2016. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 02 mar. 2018. Ressalta-se que o número 10,00 na tabela significa que os dados originais obtidos pela Receita Federal estavam negativos, o que indicava erro contábil.

Tabela 29 - Tributação sobre a propriedade no Brasil (2002-2017)

ANO	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA (URBANA E RURAL)		
			ITR	IPTU
2002	R\$16.899,78	R\$7.706,91	R\$ 190,59	R\$ 7.516,32
2003	R\$19.261,08	R\$ 8.899,29	R\$ 233,09	R\$ 8.666,21
2004	R\$21.519,85	R\$9.946,89	R\$ 243,34	R\$ 9.703,55
2005	R\$24.321,83	R\$10.818,22	R\$ 272,96	R\$ 10.545,26
2006	R\$27.882,48	R\$11.887,40	R\$ 290,29	R\$ 11.597,11
2007	R\$32.246,72	R\$12.945,68	R\$ 317,35	R\$ 12.628,33
2008	R\$37.126,43	R\$14.214,16	R\$ 402,10	R\$ 13.812,06
2009	R\$42.004,34	R\$15.609,73	R\$ 421,19	R\$ 15.188,53
2010	R\$47.823,67	R\$17.933,26	R\$ 485,02	R\$ 17.448,24
2011	R\$54.622,64	R\$20.276,41	R\$ 570,71	R\$ 19.705,70
2012	R\$61.083,21	R\$22.147,55	R\$ 614,30	R\$ 21.533,25
2013	R\$68.399,72	R\$25.062,68	R\$ 763,97	R\$ 24.298,71
2014	R\$76.840,90	R\$28.739,35	R\$ 900,12	R\$ 27.839,23
2015	R\$85.696,87	R\$31.864,47	R\$1.104,97	R\$ 30.759,50
2016	R\$94.602,37	R\$38.688,11	R\$1.126,42	R\$37.561,70
2017	R\$97.512,32	R\$39.700,04	R\$ 1.273,20	R\$ 38.426,85

Fonte: Receita Federal⁴⁷⁶

Analisando-se a contribuição da tributação sobre propriedade imobiliária rural em relação à urbana, percebe-se o grau de distorção existente. A receita arrecadada com a tributação sobre a propriedade imobiliária rural representa cerca de um milésimo do que é arrecadado com a tributação sobre o consumo. Os números demonstram que estão sendo descumpridos os preceitos da Carta Magna, que estabeleceu como objetivos fundamentais da República a redução das desigualdades sociais e o desenvolvimento nacional.

⁴⁷⁶ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil** i 2015. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil** i 2016. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 02 mar. 2018.

A tributação sobre a propriedade imobiliária urbana e rural, para o custeio do Estado, no período de 2002 a 2017, representou um índice inferior a 2%, conforme demonstra a tabela abaixo.

Tabela 30 - Percentual dos tributos sobre a propriedade em relação à arrecadação no Brasil (2002-2017)

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA (URBANA E RURAL)
2002	100,00%	3,53%	1,61%
2003	100,00%	3,57%	1,65%
2004	100,00%	3,39%	1,57%
2005	100,00%	3,34%	1,48%
2006	100,00%	3,47%	1,48%
2007	100,00%	3,52%	1,41%
2008	100,00%	3,56%	1,36%
2009	100,00%	3,91%	1,45%
2010	100,00%	3,79%	1,42%
2011	100,00%	3,74%	1,39%
2012	100,00%	3,89%	1,41%
2013	100,00%	3,94%	1,44%
2014	100,00%	4,17%	1,56%
2015	100,00%	4,44%	1,65%
2016	100,00%	4,67%	1,91%
2017	100,00%	4,58%	1,87%

Fonte: Receita Federal⁴⁷⁷

A questão da desigualdade social é grave. Mais grave ainda é a existência de um sistema tributário direcionado a mantê-la. O grande latifúndio, conforme comprovam os números, não contribui adequadamente para o custeio do Estado. Em consequência, o maior peso da carga tributária fica com a classe assalariada. Mesmo os latifundiários de outros países que possuem grandes propriedades rurais no Brasil contribuem irrisoriamente para o custeio do Estado.

⁴⁷⁷ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro de estudos tributários e aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view>> Acesso em: 02 mar. 2018.

5.3.3.2 Imposto sobre a propriedade rural e o desenvolvimento nacional

O imposto sobre a propriedade territorial rural foi criado pela Constituição Federal de 1934, sendo da competência dos Estados. As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram essa competência. Em 1961, com a Emenda Constitucional nº 5, foi transferida aos Municípios, passando para a União, em 1964, através da Emenda Constitucional nº 10, prerrogativa confirmada pela Carta Magna de 1988. Com a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, o ITR passou a ter a possibilidade de ser fiscalizado e cobrado diretamente pelos Municípios que assim decidirem na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal.⁴⁷⁸ No âmbito da União, a responsabilidade de cobrar o ITR já pertenceu ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Em 1992, com o advento da Lei nº 8.022, passou a ser administrado pela Secretaria da Receita Federal. Finalmente, a Lei nº 11.250, de 2005, facultou à Receita Federal transferir aos Municípios e ao Distrito Federal a responsabilidade de fiscalizar e cobrar o ITR.⁴⁷⁹

A celebração do convênio com os municípios e o Distrito Federal não compromete a competência supletiva da Secretaria da Receita Federal, não retirando também a competência legislativa, que permanece com a União. No entanto, ocorrendo demanda judicial acerca da cobrança do ITR, nos termos do convênio celebrado, a lide deverá ser processada perante a justiça estadual, e não na justiça federal como acontece rotineiramente nas ações de interesse da União e suas autarquias (art. 109 da CF). Como a União não ficará mais com nenhum produto proveniente da arrecadação do ITR, é provável que perca o interesse de realizar as necessárias atualizações quanto à legislação que trata desse tributo. O desinteresse da União já ocorre em relação a outros tributos cujo produto destina-se, preponderantemente, a Estados e Municípios. A inércia legislativa da União quanto ao ITR, em alguns anos, trará a obsolescência na tributação sobre a propriedade territorial rural. Dessa forma, a tendência é que a competência tributária do ITR seja transferida por completo para a municipalidade.

Nos termos da Constituição Federal de 1988, o ITR tem caráter eminentemente extrafiscal, a exemplo do que acontece com o IPI. Contudo, tal extrafiscalidade é muito limitada

⁴⁷⁸ FORCENETTE, Rodrigo. IPTU, IPVA e ITR. Impostos sobre a propriedade de bens. In: SABBAG, Eduardo (org.). **Estudos tributários**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 107-108.

⁴⁷⁹ FORCENETTE, Rodrigo. IPTU, IPVA e ITR. Impostos sobre a propriedade de bens. In: SABBAG, Eduardo (org.). **Estudos tributários**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 107-108.

e não contempla os reais interesses da sociedade. Tentando corrigir essa falha, o legislador constituinte derivado, através da EC nº 42, permitiu aos Municípios fiscalizar e cobrar o ITR, numa percepção de que tal tributo também pode ser relevante fonte de receita. A rigor, qualquer tributo acaba produzindo efeitos extrafiscais sobre o segmento econômico de sua incidência.

O maior exemplo é o agronegócio, que teve uma grande expansão nos últimos anos. Grande parte dessa produção é destinada ao exterior e, portanto, não há incidência de ICMS e IPI. Esses incentivos econômicos tornaram o segmento do agronegócio mais atrativo, contribuindo decisivamente para sua expansão. Contudo, esse crescimento não significa necessariamente desenvolvimento sustentável. Convém chamar a atenção para o fato de que as terras estão sendo utilizadas, gerando grandes riquezas no presente. Porém, não há garantias de que haja o esgotamento do solo no futuro, nem mecanismos que possam evitar a consequente desertificação. A legislação constitucional e infraconstitucional não possui meios preventivos nesse sentido, mas apenas normas gerais sobre a necessidade de preservação do meio ambiente para as futuras gerações.

A Constituição Federal de 1988, no art. 153, § 4º, III, preceitua que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção da propriedade improdutiva. Além disso, não incidirá sobre pequenas glebas rurais definidas em lei, desde que o proprietário não possua outro imóvel. Esse dispositivo constitucional está alinhado com o Estatuto da Terra, promulgado em 1964 (Lei nº 4.504). Naquela época, objetivava-se a promoção da atividade agrícola, obtendo tal política êxito em nosso país.⁴⁸⁰

A progressividade do ITR está ligada à função social e não ao valor do imóvel. Consequentemente, não se trata de progressividade no sentido estrito, mas de extrafiscalidade. Nos termos do art. 153, § 4º, I da Constituição Federal, reformulada pela Lei nº 9.393, de 1996, as alíquotas do ITR devem variar de acordo com o grau de utilização da terra, situando-se entre 0,3% a 20%. Contudo, a União, a quem compete realizar a fiscalização, não tem pessoal suficiente para realizar o acompanhamento em todos os Municípios quanto à efetivação dos requisitos e condições previstas em lei. Em consequência, o tributo acaba por ser recorrentemente instrumento de burla e sonegação por contribuintes.

⁴⁸⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 mai. 2018.

Como já referido, a EC n° 42/2003 permitiu que os Municípios fiscalizassem e arrecadassem o ITR, ficando com a integralidade de suas receitas. O objetivo foi incrementar o potencial arrecadatário desse tributo. Porém, espera-se que nova emenda constitucional retire da União a competência para legislar sobre esse tributo, transferindo-a aos Municípios. Dessa maneira, o ITR teria uma função mais próxima dos objetivos postos na Constituição Federal. Destaque-se que as normas disciplinadoras da tributação sobre a propriedade rural dispõem sobre o grau de utilização da propriedade e a sua função social, sem, contudo, observar as questões relativas ao passivo ambiental e social na exploração das terras.

No estado do Piauí, há um exemplo patente de exploração industrializada das lavouras de soja e milho, sem a devida avaliação dos danos ambientais que poderão ser deixados para as gerações futuras. A exploração de soja e de milho por grandes empresas gera consideráveis receitas para o Estado, no presente. Contudo, não há qualquer medida que previna uma possível degradação do ambiente, causando a desertificação dessas áreas ao final da sua utilização. Como se observa, a tributação sobre a propriedade territorial rural não estabelece as medidas preventivas que evitem a ocorrência de problemas desse tipo. As grandes empresas exploram as áreas rurais, enquanto sua lucratividade for elevada. Quando houver a necessidade de adquirir adubos e outros implementos agrícolas, muitas vezes, as áreas são abandonadas, ficando sob a responsabilidade do Estado resolver os problemas provocados. Como se sabe, uma área desertificada compromete todo o ecossistema da região circundante, prejudicando também a qualidade de vida urbana.

A propriedade imobiliária, historicamente, sempre esteve ligada aos interesses econômicos e sociais, sendo, assim, disciplinada constitucionalmente. Para Eros Grau, o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário, ou a quem detém o poder de controle na empresa, o dever de exercê-lo em benefício de outrem. Deve, portanto, demonstrar comportamentos positivos, assumindo a obrigação de fazer e, não meramente, de evitar prejuízos a terceiros. Essa obrigação envolve não apenas um compromisso, no sentido de que a propriedade gere benefícios para a sociedade, mas também uma responsabilidade ambiental, no seu processo de exploração.⁴⁸¹

⁴⁸¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. (Interpretação e crítica). São Paulo: RT, 1990, p. 250-251.

O território rural está estreitamente interligado ao espaço urbano, de forma que a utilização de ambos deve ser racionalizada, evitando-se desperdícios e despesas públicas inúteis. Quem melhor pode garantir essa racionalização, bem como fiscalizar o aproveitamento da propriedade, seja rural ou urbana, é o Município. Por exemplo, quando, em uma área desocupada, existir uma estrutura viária, sem que suas margens sejam utilizadas para qualquer tipo de exploração, trata-se de um desperdício para a sociedade. Os recursos públicos empregados produzem um efeito multiplicador de despesas para a sociedade, isto porque, se outra área é utilizada para moradia, mas sem a estrutura viária necessária, nem serviços, tais como fornecimento de água e esgotamento sanitário, novas despesas serão demandadas. Se a área, não ocupada por moradia, comércio e indústria está sendo utilizada, tão somente, para a especulação imobiliária ou para garantir a valorização patrimonial de algum latifundiário urbano ou rural. Caso fosse ocupada, haveria menos demandas por novas estruturas, abastecimento de água, energia, esgotamentos sanitários e outros serviços imprescindíveis e caracterizadores do desenvolvimento regional e social nessas áreas. Haveria, inclusive, redução dos desmatamentos e menos degradação de solo com loteamentos novos de baixa ocupação.

5.3.3.3 Imposto sobre a propriedade urbana e a extrafiscalidade para a organização das cidades

O primeiro imposto sobre imóveis edificados no Brasil é datado de 1808. Denominava-se imposto da décima dos prédios urbanos, mais conhecido como décima urbana⁴⁸². Incidia sobre as edificações existentes em todas as vilas e cidades situadas no litoral, funcionando, naquela época, como importante fonte de arrecadação municipal. Com a promulgação da Constituição Federal de 1891, passou a ser um imposto de competência estadual. Contudo, a partir da Constituição de 1934, voltou a ser um imposto municipal⁴⁸³. Passou, então, a ser denominado imposto sobre a propriedade predial territorial urbana (IPTU), tendo como principal objetivo a obtenção de recursos financeiros para os Municípios.

⁴⁸² O Alvará nº0 de 27/06/1808 Brasil Colônia (D.O.U. 27/06/1808). Disponível em: <<https://www.diariodasleis.com.br/legislacao/federal/209875-crua-o-imposto-da-decima-dos-predios-urbanos.html>>

⁴⁸³ MARANINCHI, Fernando Castro da Silva. **O elemento material e a sujeição passiva do IPTU**. 2007. 135 f. Tese (Mestrado em Direito Empresarial e Tributário). Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2007.

Embora se trate de um tributo tipicamente fiscal, exerce função extrafiscal. Busca-se, com sua aplicação progressiva, desestimular que áreas urbanas tenham fins meramente especulativos, gerando, nas cidades, uma dificuldade de organizar o seu crescimento e de construir equipamentos públicos. Infelizmente, poucos Municípios adotam alíquotas progressivas, talvez para não contrariarem interesses específicos. Muitos sequer cobram a alíquota normal, isentando até proprietários de grandes terrenos, especialmente nas pequenas cidades.

O Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001) determinou as formas de intervenção do Estado na propriedade urbana. O objetivo foi garantir sua correta utilização e proporcionar o devido cumprimento da cláusula constitucional instituidora da função social da propriedade, seja pública ou privada. Em observância ao disposto no art. 182, § 4º, da Constituição Federal, o Estatuto da Cidade exige a utilização racional do solo urbano. Para tanto, indicou instrumentos a serem empregados para o devido aproveitamento do terreno urbano por parte de seu proprietário. Do contrário, autoriza-se a desapropriação do bem pelo poder público municipal. Ou, então, são aplicadas alíquotas progressivas incidentes sobre o IPTU. Regulamentado pelo art. 7º do Estatuto da Cidade, o IPTU tem caráter eminentemente extrafiscal. Surgiu, no ordenamento jurídico brasileiro, como uma forma de sanção ao proprietário que não fizer uso do seu imóvel urbano. O objetivo dessa sanção é fazê-lo atender aos fins sociais da propriedade ou arcar com recursos adicionais para suprir os cofres públicos.⁴⁸⁴

Conforme o disposto no art. 17 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a propriedade é definida como *diritto affievolit*. Sua finalidade precípua é garantir a função social e, para tal, podem ser impostas muitas restrições. A função social da propriedade, prevista no art. 5º, inciso XXIII, da Carta Magna, consagra os direitos fundamentais a serem protegidos pelo Estado brasileiro. Com efeito, o direito de propriedade é limitado constitucionalmente, podendo ser objeto de desapropriação ou de tributação de natureza extrafiscal. Esse poder impositivo municipal sobre a propriedade indica também o dever que tem o proprietário de arcar com uma cota adicional para o custeio do Município. Nesse sentido, Sacha Coelho e Misabel Derzi afirmam que os proprietários de imóveis, ao reivindicarem seu direito de propriedade, têm, também, os deveres tributários respectivos.⁴⁸⁵

⁴⁸⁴ BONIZZATO, Luigi. **Propriedade urbana e privada e direitos sociais**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2015, p. 134-135.

⁴⁸⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Belo Horizonte: Saraiva, 1982. p. 73. ãEm verdade, a existência do poder impositivo municipal sobre a propriedade significa que, sobre o direito de propriedade (o seu valor), devemos

As alíquotas do IPTU são fixadas por cada Município. Alguns aplicam esse imposto apenas em seu caráter fiscal; outros o fazem como instrumento de extrafiscalidade, para que os proprietários de imóveis urbanos lhes deem destinação. Existem situações em que a lei prevê a arrecadação do tributo, entretanto, despreza a obrigatoriedade prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal. Muitos prefeitos ignoram essa obrigação, principalmente no caso de pequenos Municípios. Nas grandes cidades, a legislação é, normalmente, cumprida. Porém, a arrecadação poderia ser maior, se não fossem as isenções criadas para atender interesses de grandes empresários. É o caso do estado do Piauí, em que os proprietários de shoppings centers não pagam IPTU. É o fiel retrato da interferência do poder econômico nas decisões políticas do ente estatal.

A tabela a seguir apresenta os percentuais de alíquotas do IPTU adotados nas seguintes capitais: Campo Grande⁴⁸⁶, Curitiba⁴⁸⁷, Fortaleza⁴⁸⁸, Manaus⁴⁸⁹, Porto Alegre⁴⁹⁰, Recife⁴⁹¹, Rio

entregar uma cota-parte ao Estado. Em última análise, deveres tributários são atribuídos aos proprietários de imóveis para que ãmantenhamo seu direito de propriedadeo.

⁴⁸⁶ A alíquota incide sobre imóveis não edificadas e localizados em logradouros públicos que possuem três ou mais melhoramentos ou serviços. Dados coletados na Secretaria Municipal de Finanças e Planejamento do Município de Campo Grande. disponível em: <<http://www.campogrande.ms.gov.br/sefin/artigos/imposto-predial-e-territorial-urbano-iptu/>>. Acesso em: 03 de jun. de 2018.

⁴⁸⁷ Curitiba apresenta alíquotas progressivas de acordo com o valor venal do imóvel. Conforme o art. 39 da Lei nº 40/01, as alíquotas do imposto serão diferenciadas em função da utilização e progressivas em razão do valor venal dos imóveis, fracionado por faixas, nas tabelas previstas no Anexo II da lei. Lei nº 40, de 18 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os tributos municipais, revogando as Leis nº 6.202/80, 6.457/83, 6.619/85, 7.291/88, 7.832/91, 7.905/92, 7.983/92, Lei Complementar nº 17/97 e Lei Complementar nº 28/99. Curitiba, 18 dez. 2001. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-curitiba-pr-2017-12-27-versao-compilada>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁴⁸⁸ Alíquota de IPTU para imóveis territoriais. Lei Complementar nº 33/06, de 18 de dezembro de 2006. Altera a legislação tributária municipal relativa ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e dá outras providências. Fortaleza, 18 dez. 2006. Disponível em: <<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/consolidacao/20-consolidacao-iptu>> Acesso em: 01 de jun. de 2018.

⁴⁸⁹ Alíquota para imóvel não edificado. O Município penaliza anualmente esse tipo de imóvel, caso ele se localize em um local que possua requisitos mínimos de melhoramentos, que são denominados glebas. Assim, após 8 anos, a gleba será tributada em 8%. Lei nº 1697, de 20 de dezembro de 1983. Dispõe sobre o Código Tributário do Município e dá outras providências. Manaus, 20 dez. 1983. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-manaus-am>>. Acesso em: 03 de jun. de 2018.

⁴⁹⁰ Alíquota de IPTU para imóveis territoriais. Para esse tipo de imóvel, Porto Alegre apresenta três divisões fiscais. Dentro de cada divisão fiscal há três patamares progressivos de acordo com a unidade financeira municipal (UFM). Para áreas com residência, as taxas são fixas. Lei complementar nº 7, regulamentada pelos Decretos nº 15.416/2006, nº 16.500/2009. Institui e disciplina os tributos de competência do Município. Porto Alegre, 17 dez. 1973. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-porto-alegre-rs>> Acesso em: 03 jun. 2018.

⁴⁹¹ Lei nº 15.563, 27 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. Recife, 28 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-recife-pe>>. Acesso em: 03 de jun. de 2018.

de Janeiro⁴⁹², Salvador⁴⁹³, São Paulo⁴⁹⁴ e Teresina⁴⁹⁵. Os percentuais de IPTU constam na tabela a seguir.

Tabela 31 - Alíquotas de IPTU em algumas capitais brasileiras

CAPITAIS	IPTU
Campo Grande	3,5%
Curitiba	3%
Fortaleza	2%
Manaus	2%
Porto Alegre	6%
Recife	3%
Rio de Janeiro	3%
Salvador	1,5%
São Paulo	6%
Teresina	2,6%

Fonte: Informações obtidas junto aos sites de cada Município⁴⁹⁶

⁴⁹² Lei nº 6.250/17: O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas, de acordo com a utilização dada ao imóvel (...). Lei nº 6.250, de 28 de setembro de 2017. Altera a alíquota padrão do ITBI, promove alterações e inserções de dispositivos relativos a IPTU e TCL, inclusive na planta genérica de valores (PGV) de imóveis, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 13 nov. 2017. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/da65a6361caf879083257f460066ebb6/3518886cb3f67455832581aa005432fb?OpenDocument>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁴⁹³ As alíquotas são progressivas, contudo somente em duas faixas de valores. Alíquota máxima de imóveis não edificadas. Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. Salvador, 28 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/documento/obterarquivo/131>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁴⁹⁴ Decreto nº 57.560, de 22 de dezembro de 2016. Art. 1º Ficam atualizados em 6% (seis por cento), para o exercício de 2017, os valores em vigor no exercício de 2016 a seguir relacionados: I - os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno, utilizados para apuração da base de cálculo e correspondente lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, estabelecidos pelo artigo 1º da Lei nº 15.889, de 5 de novembro de 2013; II - os valores unitários de metro quadrado de terreno fixados na forma do parágrafo único do artigo 5º da Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986; III - o valor unitário de metro quadrado de terreno estabelecido no artigo 10 da Lei nº 15.889, de 2013; Art. 2º Fica concedido desconto de 4% (quatro por cento) para o pagamento à vista, até a data de vencimento normal da primeira parcela, do IPTU do exercício de 2017. Art. 3º Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017. Lei nº 15.889, de 05 de novembro de 2013. Atualiza os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno previstos na Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986; fixa, para efeitos fiscais, novos perímetros para a primeira e a segunda subdivisões da zona urbana do Município e dispõe sobre o imposto predial e imposto territorial urbano - IPTU. São Paulo, 05 nov. 2013. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=06112013L158890000>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁴⁹⁵ Em Teresina as alíquotas variam de acordo com o tipo de propriedade (residencial, não residencial e não edificadas). São progressivas de acordo com o valor venal da propriedade. Alíquota máxima para imóveis não edificadas. Dados coletados na Secretaria Municipal de Finanças, disponível em: <<http://semf.teresina.pi.gov.br/iptu/>>. Acesso em: 03 de jun. de 2018.

⁴⁹⁶ As notas anteriores apresentam os dados coletados nos sites referidos que possibilitaram a elaboração da tabela.

Como se observa, algumas capitais brasileiras possuem percentuais de tributação de IPTU razoavelmente elevados, considerando os parâmetros internacionais. Contudo, essas cidades não adotam critérios para a otimização do espaço urbano. Existem terrenos sem qualquer uso, embora dotados de calçamento, esgotamento sanitário, iluminação e outras estruturas urbanas. Os equipamentos que não são utilizados pelos cidadãos e os terrenos urbanizados têm apenas objetivo especulativo para alguns investidores capitalistas. Para atender às demandas por novas habitações em terrenos urbanizados, são abertas novas áreas em localidades normalmente distantes do centro da cidade, demandando, inclusive, transporte urbano. Além disso, os cidadãos residentes em áreas distantes gastam um maior tempo no deslocamento.

Esses imóveis dotados de infraestrutura servem apenas para valorização imobiliária em benefício de seus proprietários, porém os custos de manutenção são arcados pela municipalidade. São exemplos do uso irracional do espaço urbano e, do fortalecimento do mercado especulativo. Se todas as cidades adotassem um padrão de otimização do seu espaço urbano, garantir-se-ia uma menor demanda de ampliação de infraestruturas. A concentração da cidade em um pequeno espaço territorial permite a redução nos custos de sua manutenção e dos seus equipamentos. Ao fazerem a limpeza pública, os caminhões de lixo percorrerão trechos menores, os custos com postejamento e iluminação pública também serão menores. Há ainda economia de gastos com pavimentação, abastecimento de água e esgotamento sanitário. A racionalização do espaço urbano é uma questão também de direito ambiental. Porém, a tributação obsoleta e retrógrada do século passado não é sensível a esse direito.

O artigo 182 § 4º, da Constituição Federal faculta ao poder público municipal, mediante lei específica para a área incluída no plano diretor, nos termos da lei federal, exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento. Caso não dê a adequada utilização, o imóvel será objeto de desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública, com emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. Mas essa medida não é economicamente viável para o Município, pois a desapropriação será feita, pagando-se o valor do imóvel. Dessa forma, o proprietário venderá o imóvel para o Município com elevados ganhos decorrente da ação especulativa.

5.3.3.4 Grupos de interesse na tributação sobre a propriedade urbana

A tributação sobre a propriedade urbana é uma excelente ferramenta de custeio das cidades. Contudo, muitas vezes, organizados em grupos, os proprietários pressionam o poder público para que seja minimizado seu ônus fiscal. Esse grupo usa o argumento de que já paga um percentual de impostos bem elevado, se comparado à população de baixa renda, que desfruta de todos os benefícios proporcionados pelo Estado. Tal argumento, contudo, não é verdadeiro, pois a população de baixa renda paga tributos pesados sobre o consumo. Já o segmento populacional mais rico investe parte dos seus recursos em mercados de capital ou até em imóveis para valorização futura. Nessa linha de raciocínio, Cláudia de Cesare argumenta que algumas pessoas residentes em zonas não supridas por serviços públicos pagam mais IPTU do que outros contribuintes. Alega que o dinheiro arrecadado será fundamentalmente investido nas zonas periféricas ou na melhoria das condições de vida da população mais pobre. Essa justificativa, na verdade, é uma forma de se eximir do pagamento desse tributo, o qual não tem como objetivo uma contraprestação de serviço do Município para todos os contribuintes.⁴⁹⁷

A definição das alíquotas a pagar, geralmente, é feita tomando-se como referência uma planta genérica de valores, aprovada pela câmara de vereadores. No entanto, a definição das alíquotas deveria ser precedida de uma avaliação pautada em critérios técnicos indicativos da base de cálculo do tributo. Nas grandes cidades, a determinação da base de cálculo para o IPTU é feita por agentes políticos que sofrem pressão de grupos econômicos. Nos pequenos Municípios, os próprios integrantes do poder público, são, normalmente, os proprietários dos imóveis mais valorizados e não tributados na mesma proporção. Em ambos os casos, existem poucos incentivos para a revisão dos valores estipulados nas plantas genéricas. Com isso, deixam de refletir o preço dos imóveis em seu real valor venal. A falta de interesse em alterar os parâmetros referentes às alíquotas do IPTU é também potencializada pelo fato dos Municípios contarem com outro imposto - o ISS - muito mais fácil de ser administrado e cobrado.

No Brasil, existe uma tendência, por parte das administrações municipais, de avaliarem os imóveis de maneira regressiva. Em consequência desse critério, as propriedades mais valorizadas

⁴⁹⁷ CESARE, Cláudia de. O cadastro como instrumento de política fiscal. In: ERBA, Diego A.; OLIVEIRA, Fabrício L. de e LIMA JR., Pedro de Novaes (orgs.). **Cadastro multifinalitário como instrumento de política fiscal e urbana**. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <<http://www.geodesia.ufba.br/site/artigos/cadastro-multifinalitario-como-instrumento-de-politica-fiscal-e-urbana>> Acesso em: 22 mai. 2018.

tendem a apresentar uma defasagem maior em relação ao seu preço de mercado do que os imóveis mais simples. Segundo Pedro Humberto Carvalho Jr., muitos Municípios utilizam o mesmo valor do terreno para todo o perímetro urbano, gerando distorções significativas no processo de avaliação. Nas cidades, existem regiões de baixa valorização, enquanto, em outras, o valor do metro quadrado é elevadíssimo.⁴⁹⁸

É, portanto, indispensável a modificação periódica da planta genérica de valores, seguida da implementação de um sistema de avaliação constante. Além disso, é necessário identificar cada imóvel que esteja se prestando apenas para fins especulativos. As avaliações precisam considerar os mais variados fatores que contribuem para a valorização dos imóveis ao longo do tempo. A finalidade de seu uso deve induzir a eficiência fiscal na arrecadação do IPTU, de modo a assegurar os fins sociais da propriedade. A falta de uma melhor avaliação dos imóveis urbanos afeta os preceitos de justiça fiscal que poderiam ser alcançados por meio desse imposto tão importante no processo de desenvolvimento das cidades.⁴⁹⁹

⁴⁹⁸ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O IPTU no Brasil**: progressividade, arrecadação e aspectos extrafiscais (texto para discussão n° 1251). Brasília: IPEA, 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1251.pdf> Acesso em: 22 mai. 2018.

⁴⁹⁹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. FGV projetos. 2009. Disponível em: <http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrangente_0.pdf> Acesso em: 22 mai. 2018.

5.3.3.5 Comparativos internacionais da tributação sobre a propriedade imobiliária

A tributação sobre o patrimônio, nos vários países, é maior ou menor conforme o nível de interesse no direcionamento dos recursos para o desenvolvimento da região. Esse tipo de tributo existe em, praticamente, todos os países, com percentuais que giram em torno de 1% sobre o patrimônio.⁵⁰⁰ Em países com pequeno território, sua arrecadação corresponde, aproximadamente, a 5% do total arrecadado. No Brasil, que possui um território de dimensão continental, tal tributação deveria ser expressiva. Mas, ao contrário, é bastante pequena. O ITR, por exemplo, tem uma alíquota de 0,3% incidente sobre várias propriedades rurais.⁵⁰¹ Porém, no caso do IPTU, suas alíquotas são mais elevadas do que em outros países. A tabela a seguir apresenta algumas alíquotas de tributação sobre o patrimônio imobiliário em vários países.

Tabela 32 - Imposto sobre propriedade urbana e rural em alguns países

PAÍS	IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE URBANA	IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE RURAL
Alemanha	3,5%	6%
Austrália	2%	2%
Bélgica	2,5%	2,5%
Canadá	1,04%	0,22%
Estados Unidos	2,35%	2,35%
Japão	1,4%	1,4%

Fonte: Dados coletados junto aos sites governamentais de cada país⁵⁰²

⁵⁰⁰ A tributação média sobre o patrimônio gira em torno de 1%. Contudo, as alíquotas podem chegar a percentuais de até 12%, de acordo com a progressividade e com os interesses extrafiscais do Estado.

⁵⁰¹ A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, estabelece as alíquotas do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR. A alíquota varia de 0,03% a 20%, considerando a área total do imóvel e o grau de utilização - GU. _____. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Institui o Imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por títulos da dívida agrária e dá outras providências. **Publicado no D.O no dia 20 de dezembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm>. Acesso em: 22 mai. 2018.

⁵⁰² Os percentuais identificados foram extraídos dos sites de cada país e referidos nas notas subsequentes vinculadas a cada um deles.

A partir da consulta legislativa em páginas e sítios eletrônicos institucionais da Alemanha⁵⁰³, Austrália⁵⁰⁴, Bélgica⁵⁰⁵, Canada⁵⁰⁶, Estados Unidos⁵⁰⁷ e Japão⁵⁰⁸ é possível se extrair os

⁵⁰³ De acordo com Spahn (2003), na Alemanha o imposto sobre a terra (*Grundsteuergesetz*) é cobrado para dois tipos de propriedade: o tipo A que inclui o agronegócio e áreas florestadas, e o tipo B que inclui os outros tipos de terra. O imposto leva em consideração: 1) o valor da propriedade; 2) uma taxa base (*Steuermesszahl*) aplicada a todos os municípios, que pode ser de 6% para propriedades rurais e áreas florestadas, 2,6% para casas de uma família de até \$38.346,89 e acima disso uma taxa de 3,5%, 3,1% para casa de duas famílias e 3,5% para outras propriedades com ou sem construções; 3) uma taxa escolhida pelos municípios (*Hebesatz*) sem alíquota máxima prevista na lei, sendo que eles definem uma taxa para as terras do tipo A e outra para as terras do tipo B. Por exemplo, Berlim tem uma alíquota de 150% para as terras do tipo A e de 810% para as terras do tipo. Multiplicando a taxa base (ex: uma casa para duas famílias i 3,1%) pelo valor da terra (ex: 40.000 ú) resulta no imposto básico para fins de tributação anual (124 ú), que multiplicado pela taxa municipal (810%) resultaria no imposto territorial que o município pode coletar (1.004,40 ú). SPAHN, Paul Bernd. **Land taxation in Germany**. Seminário realizado em junho de 2003 pelo Banco Mundial. Disponível em: <<http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Germany.pdf>> Acesso em: 30 mai. 2018. Dados de Berlim coletados no *Service Portal Berlin*, disponível em: <<https://service.berlin.de/dienstleistung/325407/>> Acesso em: 30 mai. 2018.

⁵⁰⁴ Na Austrália o imposto sobre a terra (*Land Tax*) é um imposto federal e progressivo de acordo com o valor da propriedade e dividido em três faixas: a primeira de 0 a \$629,00 onde não se cobra o imposto; a segunda de \$629,00 a \$3,846,000 onde o imposto é de \$100 mais 1,6% do valor da terra; e a terceira acima de \$3,846,000 cobrando uma tarifa de \$51,572 para os primeiros \$3,846,000 depois 2% sobre o valor excedente. Abrem-se exceções principalmente se a propriedade for a única que o indivíduo mora ou fazenda própria. Também cobra-se um imposto municipal sobre a propriedade (*Council rates*), que varia de município para município. A *Council rate* é calculado dividindo a estimativa do total há ser coletado para manutenção do município pelo valor total das propriedades no município. Dados coletados do *NSW Government Revenue*, disponível em: <<http://www.revenue.nsw.gov.au/taxes/land>> e do *Local Government Association of South Australia*, disponível em: <<https://www.lga.sa.gov.au/councilrates>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

⁵⁰⁵ Na Bélgica o imposto sobre imóveis (*PréCompt Immobilier i PI*) é um imposto anual e não leva em consideração se o imóvel está na área urbana ou rural. Pode haver deduções, dependendo da situação da propriedade e de seus moradores. Há duas taxas básicas: uma de 1,25% para as regiões de Bruxelas e Valônia e outra de 2,5% para a região de Flandres. Além dessa taxa básica, são cobradas as taxas do município onde está o imóvel. Dados retirados do *Service Public Fédéral Finances*, disponível em francês em: <<https://finances.belgium.be/fr/>> Acesso em: 30/05/18.

⁵⁰⁶ No Canadá as taxas sobre propriedade variam entres as províncias e nessas entres os municípios. Na capital, o imposto leva em conta o tipo de propriedade (residencial, industrial, comércio, etc.) e está diretamente vinculado com o custeio da manutenção da cidade: polícia, corpo de bombeiros, serviços de saúde, coleta de lixo, etc. O montante do imposto é calculado a partir do valor da propriedade, multiplicando-o pelas taxas municipais descritas acima e pela alíquota educacional determinado pela província. As taxas na tabela são para residências e fazendas em 2018. Dados disponíveis no website oficial do município de Ottawa, disponível em inglês em: <<https://ottawa.ca/en/city-hall/budget-and-taxes/property-taxes/property-tax-information#how-your-property-taxes-are-calculated>> Acesso em: 3 mai. 2018. O município oferece uma calculadora que estima o valor total a ser pago em impostos com as quantidades que serão distribuídas para cada setor de serviço público, disponível em: <<http://ottawa.ca/cgi-bin/tax/tax.pl?lang=en>> Acesso em: 30 mai. 2018.

⁵⁰⁷ Nos Estados Unidos, a *property tax* é um imposto municipal cobrado ao dono da propriedade. Tem como fim custear as despesas dos municípios com serviços públicos. O imposto incide sobre o preço de mercado da propriedade que é multiplicado pelo *assessment ratio* pela alíquota definida pelo município. O *assessment ratio* é uma alíquota calculada por uma autoridade fiscal do município. Quando multiplicado pelo valor de mercado da propriedade, resulta no valor que será tributável: o *assessed value*. A *assessment ratio* leva em conta não só os aspectos da propriedade, mas também da vizinhança e região. A alíquota do imposto está geralmente em permissão e pode ser definida de diferentes formas: nos municípios do Texas, por exemplo, a alíquota é calculada a partir do orçamento anual estimado; já em Washigton DC e em Nova York, as alíquotas dependem do

parâmetros de tributação adotados em cada país, considerando a referência das principais cidades. Convém destacar que os percentuais identificados são valores médios de referência.

Como visto, praticamente todos os países desenvolvidos possuem tributação sobre o patrimônio imobiliário, normalmente, com o objetivo de se garantir a função social da propriedade. Há países, por exemplo, que, antes de fixarem o percentual, observam se existem na propriedade pessoas portadoras de doença ou inabilitadas para o trabalho. No Brasil, as isenções são dadas considerando-se apenas o valor da propriedade ou, no máximo, a titularidade do proprietário do imóvel. Isso não é função social, porque, se um empresário for detentor de várias propriedades pequenas, de pouco valor, obterá isenções em todas. Também o deficiente-físico, que não reside no imóvel poderá ser beneficiado.

Nos vários países, o desconto concedido para a propriedade é, normalmente, em função da inabilitação para o trabalho, ou da condição do titular ocupante do imóvel, mesmo não sendo o proprietário. Se o titular do imóvel não reside nele, mas, utiliza-o como renda, em alguns países, a tributação é acrescida. Especialmente quando o imóvel é alugado (*tax rents*), a tributação sobre

tipo de propriedade (residencial, comercial, etc.). Há também a chamada taxa efetiva (*effective tax rate*), que é a alíquota necessária para arrecadar o mesmo montante de impostos arrecadados no ano anterior. Porém a taxa efetiva pode aumentar ou diminuir não só com mudanças nas alíquotas impostas pelos municípios como também pela flutuação do *assessed value*. De acordo com Kolomatsky (2017) em um artigo no *New York Times*, New Jersey é a cidade com maior taxa efetiva de Imposto sobre Propriedade, com alíquota de 2,35% e como valor médio do *assessed value* de \$315,900 e Hawaii tinha a menor taxa efetiva de 0,27% e como valor médio do *assessed value* de \$515,300. Dados e informações coletados no *Texas Comptroller of Public Accounts*, disponível em: <file:///C:/Users/delano.camara/Downloads/96-1425.pdf>, Acesso em: 31/05/18; no *Illinois Department of Revenue*, disponível em: <<http://www.revenue.state.il.us/publications/localgovernment/ptax1004.pdf>>, Acesso em: 31/05/18; no *Louisiana House of Representatives*, disponível em: <<http://house.louisiana.gov/housefiscal>>, Acesso em: 31 mai. 2018; no *New York Department of Finance*, disponível em: <<http://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/calculating-your-property-taxes.page>>, Acesso em: 31/05/18; no *Washington DC Office of Tax and Revenue*, disponível em: <<http://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/calculating-your-property-taxes.page>>, Acesso em: 31 mai. 2018; e KOLOMATSKY, Michael. **Highest and lowest property tax rates in the U.S.** *New York Times*, 10 de março de 2017. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/03/10/realestate/highest-and-lowest-property-tax-rates-in-the-us.html>>, Acesso em: 31 mai. 2018.

⁵⁰⁸ No Japão o imposto sobre bens imóveis (*Katei Shisan-Zei*) é um imposto municipal tributado anualmente sobre toda propriedade de terreno, casa e bens depreciables (qualquer bem utilizado por pessoa física ou jurídica para manter um trabalho ou empresa) a uma taxa fixa de 1,4% multiplicada pelo valor do bem imóvel. De acordo com prefeitura municipal de Ota o valor do bem imóvel é avaliado e definido conforme o padrão de avaliação do bem imóvel determinado pelo Ministério de Assuntos Internos e comunicação, registrado no livro de tributação de bem imóvel. Em princípio, o valor padrão de tributação é o valor de avaliação do bem imóvel. Além deste, há um pequeno imposto sobre urbanização (*Toshi Keikaku-Zei*) também municipal e direcionado a custeio com desenvolvimento urbano (pavimentações, praças, etc.) e calculada a partir de uma alíquota definida pelo município. A cidade de Ota cobra uma alíquota de 0,2% - multiplicado pelo valor do bem imóvel. Dados coletados na Associação Internacional de Ota, documento de 2015, disponível (em português) em <<http://www.city.ota.gunma.jp/005gyosei/0020-007kikaku-kouryu/kokusaikouryu-por/files/3-12H28Pt.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

renda de aluguel, é específica para municipalidade, sendo distinta da tributação sobre a renda. Tal renda confere à municipalidade maior independência quanto as suas receitas. Assim, o custeio da cidade é dividido com aqueles que ganham dinheiro com os imóveis situados em áreas urbanas cuidadas e com serviços mantidos pela municipalidade. Trata-se de uma tributação justa e de uma contribuição racional no custeio da cidade. No panorama internacional, a tributação sobre a propriedade é fonte de receita para custear benefícios nas pequenas localidades. Muitas vezes, essa tributação já tem destinação previamente estabelecida, como, por exemplo, financiamento de serviços públicos. Existe, assim, uma garantia de que o recurso proveniente do imposto sobre a propriedade será realmente investido em serviços e equipamentos a serem usufruídos por aquela comunidade, assegurando-se sua adequada taxa de retorno.

Cabe destacar que, não basta garantir receitas para o Município, se a destinação não estiver vinculada a gastos com bens e serviços a serem usufruídos pela sociedade. É necessário mudar a cultura daqueles legislativos municipais cuja preocupação centra-se em garantir percentual a ser destinado para seus próprios salários e de seus assessores. As câmara de vereadores devem ser conselhos de cidadãos que representam os seus pares e não cabide de emprego e *start* de carreira política. Dessa forma, uma reforma tributária que não seja direcionada ao desenvolvimento e à manutenção da cidade não surtirá efeitos. Será apenas uma nova nomeação aos tributos ou uma nova roupagem para garantir a continuidade da essência do sistema. Assim, a reengenharia da tributação sobre a propriedade deve simplificar todo o conjunto, unificando-o em um único tributo: O Imposto Territorial (IT). Este somaria as bases tributárias do ITR e de IPTU, cuja competência seria inteiramente municipal. A receita desse tributo deverá ter sua aplicação vinculada aos investimentos e despesas com bens e serviços públicos. Fica vedada sua utilização com burocracia e despesas correntes de custeio, salvo aquelas destinadas à educação, saúde e fiscalização do próprio tributo.⁵⁰⁹

⁵⁰⁹ Infelizmente, os vereadores em razão de sua baixa instrução e baixo controle pelo cidadão das atividades da vereança, não desempenham adequadamente suas funções, quando da fiscalização e da inclusão em orçamentos públicos de quantitativos detalhados para a despesa de recursos provenientes da tributação própria do Município.

5.3.4 Tributação sobre herança e doação

A tributação sobre a herança⁵¹⁰ foi destacada por Thomas Piketty⁵¹¹ como um importante instrumento para evitar a acumulação de patrimônio. Todavia, não teve no Brasil e no mundo sua adequada utilização, visto que não contribuiu para a redução de desigualdades sociais. Além disso, sempre teve pouca contribuição no custeio da máquina pública. Subestima-se, portanto, a relevância desse tributo, pois poderia assumir papel importante no custeio do Estado, aliviando parcela da tributação sobre o consumo. Seria uma alternativa para a redução da elevada carga tributária brasileira. A tributação sobre a transferência imobiliária foi construída também em parâmetros regressivos. E assim, dependendo da legislação estadual, permanece. Muitos Estados aplicam ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCD) uma alíquota de, no máximo, 4%, como por exemplo, São Paulo. No entanto, ao longo de 2015, em um significativo número de Estados, foram feitas alterações legislativas para majorar a alíquota incidente sobre o ITCD.⁵¹²

Conforme será visto, neste tópico, historicamente, a tributação sobre a transmissão de bens, no Brasil, atendeu aos interesses dos detentores de grandes patrimônios. Desde o ano do surgimento desse tributo, o objetivo sempre foi garantir a hereditariedade patrimonial.⁵¹³ O ITCD, a exemplo de outros tributos incidentes sobre a transmissão, assume caráter regressivo. Esse fato é agravado pelas taxas cartorárias, as quais são, percentualmente, mais pesadas nos custos de transferências de imóveis de menor valor. Comparando-se a realidade brasileira com o cenário internacional, verifica-se que essa tributação é bem mais elevada em alguns países desenvolvidos. Entretanto, isso não é indicativo de desenvolvimento, sabendo-se que alguns países não a utilizam. Talvez, em razão dessa lacuna, Thomas Piketty⁵¹⁴ defenda, de maneira tão forte, a tributação sobre grandes fortunas.

⁵¹⁰ Thomas Piketty propôs uma tributação mundial sobre a herança. Mas tal medida seria impossível, pois sempre poderia haver algum país disposto a burlá-la. No Brasil, a tributação sobre a herança é variável de um Estado para outro, o que propicia a escolha de domicílios com tributação mais baixa. Assim, esse tipo de imposto deveria ter uma só alíquota em âmbito nacional.

⁵¹¹ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 411-418.

⁵¹² FONSECA, Alessandro Amadeu da; OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. Pessoas físicas: a contribuição na arrecadação tributária e a perspectiva de elevação de tributos. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (coord.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 160.

⁵¹³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 276.

⁵¹⁴ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 433.

É relevante destacar a diferença entre o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e o imposto sobre doações e herança, para concluir que os dois tributos são geradores de receitas para Municípios e Estados, respectivamente. O ITBI incide somente sobre a transmissão de bens imóveis, ao passo que, no ITCD, a transmissão, seja de bens moveis ou imóveis, dar-se-á com a morte e a doação.⁵¹⁵ Conforme já assinalado, o ITBI tem alíquotas muito reduzidas, atingindo apenas 2% da carga tributária. Quando são computadas as despesas cartorárias para a transferência, fica evidente a regressividade do imposto de transmissão a título oneroso,⁵¹⁶ em relação a outros países. Apesar dessa alíquota reduzida, quando o ITBI é recolhido adequadamente, pode ser fonte de financiamento em infraestrutura. Tendo em vista as distorções na cobrança do ITBI, existe a necessidade de algumas alterações legislativas tanto para corrigir as alíquotas como para implementar, nos Municípios, melhores políticas para a efetiva arrecadação desse imposto.

5.3.4.1 Contribuição da tributação sobre herança e doação no custeio do Estado

A contribuição da tributação sobre doação e herança no custeio do Estado brasileiro é irrelevante. Tal fato se deve ao pouco interesse dos entes estatais na cobrança desse tributo que incide sobre os grandes patrimônios herdados ou transferidos por doação. A administração pública tem sido submetida, desde a época do Império, aos interesses patrimonialistas. Nesse aspecto, o Estado brasileiro deixa de atender aos interesses democráticos da sociedade. Dessa forma, não contribui para a formação da consciência do dever de pagar tributos, conforme lembram José Casalta Nabais⁵¹⁷ e Yves Lacoste.⁵¹⁸ Na tabela a seguir, observa-se a pouca representatividade da tributação sobre herança e doação no custeio do Estado brasileiro. Os

⁵¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 366.

⁵¹⁶ Para imóveis de pequeno valor, o maior peso não está no ITBI, mas nas taxas de registro da propriedade. Com exceção dos imóveis adquiridos pelos programas sociais do governo, as taxas cartorárias podem representar um expressivo percentual na transação.

⁵¹⁷ NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

⁵¹⁸ Sobre este assunto, Casalta Nabais afirma que uma sociedade civilizada e democrática tem a consciência do dever fundamental de pagar os tributos. No Brasil há uma cultura do não pagamento de impostos. Contudo, todos os direitos têm um custo e, para supri-lo, são necessários os tributos. Em igual sentido, Yves Lacoste destaca a necessidade da conscientização por parte da sociedade do seu subdesenvolvimento e dos mecanismos de saída desta situação. Cf. NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42-43. LACOSTE, Yves. **Les pays sous-développés**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963, p. 29-30. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/contemporains/lacoste_yves/caracteres_sous_developpement/sous_devel.html>.

números apresentados demonstram a omissão de uma elite patrimonialista brasileira e sua falta de compromisso para com a sociedade.

Tabela 33 - Tributo sobre a propriedade, em milhões de reais (2002-2017)

ANO	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA (URBANA E RURAL)	ITR	IPTU	PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)	TRANSFERÊNCIAS PATRIMONIAIS	ITCD	ITBI
2002	16.899,78	7.706,91	190,59	7.516,32	6.953,00	2.239,88	522,84	1.717,04
2003	19.261,08	8.899,29	233,09	8.666,21	7.657,02	2.704,77	874,37	1.830,39
2004	21.519,85	9.946,89	243,34	9.703,55	8.829,08	2.743,88	738,17	2.005,71
2005	24.321,83	10.818,22	272,96	10.545,26	10.406,35	3.097,25	818,12	2.279,13
2006	27.882,48	11.887,40	290,29	11.597,11	12.305,98	3.689,11	973,51	2.715,60
2007	32.246,72	12.945,68	317,35	12.628,33	14.626,12	4.674,92	1.207,88	3.467,04
2008	37.126,43	14.214,16	402,10	13.812,06	17.035,37	5.876,89	1.491,50	4.385,40
2009	42.004,34	15.609,73	421,19	15.188,53	20.107,34	6.287,27	1.677,65	4.609,62
2010	47.823,67	17.933,26	485,02	17.448,24	21.366,56	8.523,85	2.518,38	6.005,47
2011	54.622,64	20.276,41	570,71	19.705,70	24.112,03	10.234,20	2.768,22	7.465,98
2012	61.083,21	22.147,55	614,30	21.533,25	27.029,65	11.906,00	3.408,68	8.497,31
2013	68.399,72	25.062,68	763,97	24.298,71	29.232,08	14.104,96	4.142,18	9.962,78
2014	76.840,90	28.739,35	900,12	27.839,23	32.452,96	15.648,59	4.698,16	10.950,43
2015	85.696,87	31.864,47	1.104,97	30.759,50	36.257,11	17.575,28	6.468,65	11.106,63
2016	94.602,37	38.688,11	1.126,42	37.561,70	39.012,85	16.901,41	7.262,15	9.639,25
2017	97.512,32	39.700,04	1.273,20	38.426,85	40.508,51	17.303,77	7.242,07	10.061,70

Fonte: Receita Federal⁵¹⁹

De acordo com os dados expressos na tabela, a arrecadação proveniente do imposto sobre herança tem pouquíssima representatividade em relação à arrecadação total do país. Além das alíquotas diminutas, existe a ineficiência do poder público na cobrança desse tributo. Na tabela a seguir, consta o percentual da tributação sobre a propriedade em relação à arrecadação total, no período de 2002 a 2017, ficando demonstrada a pouca contribuição desse tributo com o custeio total do Estado.

⁵¹⁹ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil 2015**. Brasília: Centro de estudos tributários e aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil 2016**. Brasília: Centro de estudos tributários e aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 02 mar. 2018.

Tabela 34 - Percentual da tributação sobre a propriedade em relação à arrecadação total (2002 - 2017)

ANO	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE DE	PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA (URBANA E RURAL)	ITR	IPTU	PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)	TRANSFERÊNCIA AS PATRIMONIAIS	ITCD	ITBI
2002	3,53%	1,61%	0,039%	1,57%	1,45%	0,47%	0,11%	0,36%
2003	3,57%	1,65%	0,043%	1,61%	1,42%	0,50%	0,16%	0,34%
2004	3,39%	1,57%	0,038%	1,53%	1,39%	0,43%	0,11%	0,32%
2005	3,34%	1,48%	0,037%	1,44%	1,43%	0,43%	0,12%	0,31%
2006	3,47%	1,48%	0,036%	1,44%	1,53%	0,46%	0,12%	0,34%
2007	3,52%	1,41%	0,034%	1,37%	1,60%	0,51%	0,13%	0,37%
2008	3,56%	1,36%	0,038%	1,31%	1,63%	0,56%	0,14%	0,42%
2009	3,91%	1,45%	0,039%	1,41%	1,87%	0,58%	0,15%	0,43%
2010	3,79%	1,42%	0,038%	1,38%	1,70%	0,68%	0,18%	0,50%
2011	3,74%	1,39%	0,039%	1,34%	1,65%	0,70%	0,19%	0,51%
2012	3,89%	1,41%	0,039%	1,37%	1,72%	0,76%	0,22%	0,54%
2013	3,94%	1,44%	0,043%	1,39%	1,68%	0,81%	0,24%	0,57%
2014	4,17%	1,56%	0,048%	1,5%	1,76%	0,85%	0,26%	0,59%
2015	4,44%	1,65%	0,057%	1,59%	1,88%	0,91%	0,35%	0,57%
2016	4,67%	1,91%	0,055%	1,85%	1,92%	0,83%	0,36%	0,47%
2017	4,58%	1,87%	0,059%	1,80%	1,90%	0,81%	0,34%	0,47%

Fonte: Receita Federal do Brasil⁵²⁰

Mais uma vez, os números demonstram a pouca contribuição do imposto arrecadado do patrimônio para o custeio do Estado. Conforme já anotado, é fácil perceber que o Estado brasileiro é custeado basicamente pelos trabalhadores das classes média e baixa. Em contrapartida, o patrimônio da elite é preservado e transferido de geração em geração.

⁵²⁰ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2016**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view>> Acesso em: 02 mar. 2018.

5.3.4.2 Comparativos internacionais da tributação sobre herança e doação

O Brasil adota uma alíquota baixa para a tributação sobre a herança, pouco contribuindo para o custeio do Estado brasileiro. Essa distorção fica ainda mais clara, quando se compara a alíquota cobrada no Brasil com a aplicada em vários países, conforme comprova a tabela abaixo.

Tabela 35 - Alíquotas máximas incidentes sobre de herança e doação em vários países

PAÍS	ALÍQUOTA DE HERANÇA (%)	ALÍQUOTA DE DOAÇÃO (%)
Alemanha	50	50
Austrália	(45)	(45)
Áustria	-	-
Argentina	(8,8)	(8,8)
Bélgica	90	90
Brasil	8	8
Chile	25	25
Canadá	(50)	(50)
Dinamarca	25	15
Espanha	34	34
França	60	60
Finlândia	14	20
Holanda	40	40
Inglaterra	40	40
Irlanda	33	33
Itália	8	8
Nova Zelândia	-	25
Japão	55	55
Portugal	-	-
Suécia	-	-
USA	40	40

Fonte: Sites institucionais de cada país⁵²¹

Como se observa, os países desenvolvidos, em sua maioria, adotam alíquotas que giram em torno de 40% para a tributação sobre herança e doação. Os países que não adotam essa alíquota elevada, o fazem na tributação sobre a renda, considerada como ganhos de capital. Nos países citados, a tributação sobre a transferência a título gratuito de propriedade, que não seja aquela das famílias mais humildes, de regra, é feita de forma progressiva e justa.

⁵²¹ Os dados para a formação desta tabela foram retirados dos sites de cada país os quais estão referidos nas notas atinentes a pesquisa de cada país. Foram colocadas entre parênteses as alíquotas referentes aos países cuja tributação ocorre através da tributação sobre a renda e não através de um tributo específico.

Pode-se depreender da tabela acima que Alemanha⁵²², Austrália⁵²³, Áustria⁵²⁴, Argentina⁵²⁵, Bélgica⁵²⁶, Brasil⁵²⁷, Chile⁵²⁸, Canadá⁵²⁹, Dinamarca⁵³⁰, Espanha⁵³¹, França⁵³², Finlândia⁵³³, Holanda⁵³⁴, Inglaterra⁵³⁵, Irlanda⁵³⁶, Itália⁵³⁷, Nova Zelândia⁵³⁸, Japão⁵³⁹,

⁵²² A taxa varia de acordo com o grau de parentesco entre o falecido e o herdeiro. Dados retirados do site oficial de estatísticas da Alemanha. Disponível em inglês <<https://www.destatis.de/EN>> e em alemão <<https://www.destatis.de/DE/Startseite.html>> Acesso em: 19 mai. 2018

⁵²³ Na Austrália não há imposto direto sobre herança ou doação. Mas se o valor que o beneficiário receber for muito alto, ele terá que pagar a *capital gains tax (CAT)*, que tem a mesma alíquota do imposto de renda. Dados retirados do site oficial da Legislação Federal da Austrália. Disponível em: <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2004A00556>> e no *Australian Taxation Office* <<https://www.ato.gov.au>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵²⁴ A Áustria aboliu os impostos sobre herança e doações em 2008.

⁵²⁵ Não há nenhum imposto direto sobre herança ou doação na Argentina. Mas, de acordo com a Lei 14.044 de 23 de setembro de 2009, há um imposto sobre transferência gratuita de bens, na qual estão inseridas a herança e doações. Disponível em: <<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-14044.html>> onde a alíquota máxima era de 21,9% e foram todas atualizadas em 2018, passando para a alíquota máxima de 8,8%, disponíveis em <<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-14983.html>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵²⁶ A taxa varia de acordo com o grau de parentesco entre o falecido e o herdeiro e também com a região do país, sendo a mais alta na região de Valónia. Dados retirados do site oficial de estatística da Bélgica. Disponível em inglês <<https://www.belgium.be/en/taxes>> e em francês <<https://www.belgium.be/fr/impots>>. Acesso em: 19 mai. 2018.

⁵²⁷ As alíquotas de herança e doação variam entre os Estados, de acordo com suas respectivas legislações.

⁵²⁸ Dados retirados do Diário Oficial do Chile. Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/herencias_asignaciones_donaciones.htm> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵²⁹ O Canadá não tem imposto direto sobre herança ou doação, mas a herança e doação são consideradas como ganho de capitais, cobrando-se a taxa de 50% no Imposto de Renda. Dados coletados do governo do Canadá, disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵³⁰ A taxa varia somente de acordo com o grau de parentesco entre o doador e o beneficiário, sendo a taxa constante independentemente do valor a ser transferido. Dados retirados do site oficial de estatísticas da Dinamarca. Disponível em inglês <<https://www.dst.dk/en>> e em dinamarquês <<https://www.dst.dk/da>> Acesso em: 19 mai. 2018.

⁵³¹ Pode haver dedução do imposto a ser pago, dependendo do grau de parentesco e das condições físicas do beneficiário. Dados retirados do *Boletín Oficial del Estado, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, disponível em: <<https://www.boe.es/>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵³² A taxa varia de acordo com o grau de parentesco entre o doador e o beneficiário. Dados retirados do site oficial de estatísticas da França. Disponível em: <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 18 mai. 2018

⁵³³ As taxas de herança e doação variam de acordo com o grau de parentesco entre o doador e o beneficiário. Dados retirados do site oficial de estatísticas da Finlândia. Disponível em inglês: <https://www.stat.fi/index_en.html> e em finlandês. Acesso em: 19 mai. 2018.

⁵³⁴ O valor do imposto a ser pago depende do grau de parentesco com o falecido. Dados retirados do site oficial sobre testamentos da Holanda. Disponível em: <<https://www.testamenttest.nl/vragen/erfbelasting>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵³⁵ Dados retirados do site oficial de estatísticas da Inglaterra. Disponível em: <<https://www.gov.uk/>> Acesso em: 18 mai. 2018.

⁵³⁶ Essa taxa não varia de acordo com a quantidade a ser transferida. Mas dependendo do grau de parentesco, há um teto de valor para isenção fiscal. Disponível em inglês no Escritório da Receita Irlandesa <<https://www.revenue.ie/en/Home.aspx>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵³⁷ A alíquota muda de acordo com o grau de parentesco, além de haver um teto de valor para isenção fiscal. Dados retirados da Gazeta Oficial da República Italiana. Disponível em: <<http://www.gazzettaufficiale.it/>> Acesso em: 21 mai. 2018.

Portugal⁵⁴⁰, Suécia⁵⁴¹ e USA⁵⁴² possuem alíquotas elevadas de tributação para os casos de doação e a herança. Cabe destacar que, mesmo os países mais desenvolvidos tiveram avanços e retrocessos nessa tributação. Pode-se apontar como exemplo o que ocorreu nos Estados Unidos. De acordo com o grupo político dominante em cada época, essa tributação foi alterada para cima ou para baixo. A tabela abaixo mostra as alíquotas máximas adotadas naquele país, no período de 2002 a 2018.

Tabela 36 - Imposto sobre sucessão (*estate tax*) e doação (*gift tax*) nos USA

Ano	Alíquota Máxima
2002	50%
2003	49%
2004	48%
2005	47%
2006	46%
2007	45%
2008	45%
2009	45%
2010	35%
2011	35%
2012	35%
2013	40%
2014	40%
2015	40%
2016	40%
2017	40%
2018	40%

Fonte: Joint Committee on Taxation. Senate Committee on Finance⁵⁴³

⁵³⁸ Na Nova Zelândia, é normal se fazer um testamento e não há taxas sobre a herança. Caso não seja feito o testamento, a herança é distribuída de acordo com o grau de parentesco. Se não houver nenhum parente, a propriedade passará a ser do Estado, de acordo com as leis: *Will of Act 2007, Administration Act 1969, Family Protection Act 1955, Property (Relationships) Act 1976, Law Reform (Testamentary Promises) Act 1949*, e o *Estate and Gift Duties Act 1968*. Disponível em: <<http://www.legislation.govt.nz>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵³⁹ Dependendo do grau de parentesco entre o doador e o beneficiário, pode haver deduções do pagamento do imposto. Dados retirados do site oficial de estatísticas do Japão. Disponível em inglês <<http://www.stat.go.jp/english>> e em japonês <<http://www.stat.go.jp/index.html>> Acesso em: 19 mai. 2018.

⁵⁴⁰ Portugal aboliu os impostos sobre herança e doação em 2004.

⁵⁴¹ A Suécia aboliu os impostos sobre herança e doação em 2004.

⁵⁴² Dados disponíveis em <<https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-3505630>> Acesso em: 18 mai. 2018.

⁵⁴³ A tabela foi elaborada considerando os dados do período entre 2002 e 2015 constantes da pesquisa realizada por: BARTHOLD, T. A. et al. **History, presente law, and analysis of federal wealth transfer tax system**. Joint Committee on Taxation. Senate Committee on Finance, 2007. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4744>> Acesso em: 18 mai. 2018. Quanto ao período de 2015 a 2018 foi utilizada a fonte: GARBER, Julie. **Federal state tax exemptions 1997 through 2018**. The balance, 2018. Disponível em: <<https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-3505630>> Acesso em: 18 mai. 2018.

A Inglaterra também realizou alterações em suas alíquotas. Vale destacar que, no Reino Unido, em caso de doação, nos anos de 1986 e 1987, a alíquota poderia chegar a 60%, conforme demonstra a tabela abaixo.

Tabela 37 - Imposto sobre sucessão na Inglaterra, em libras (1986 e 1987)

VALOR DO BEM	ALÍQUOTAS (%)
0 ã 71.000	Nil
71.001 ã 95.000	30
95.001 - 129.000	35
129.001 ã 164.000	40
164.001 ã 206.000	45
206.001 ã 257.000	50
257.001 ã 317.000	55
317.001 em diante	60
Imposto sobre Sucessão (eventos após abril de 1990)	
0 ã 128.000	Nil
128.001 em diante	40%

Fonte: Website do Governo do Reino Unido⁵⁴⁴

Tabela 38 - Imposto sobre sucessão na Inglaterra (1990 a 2018)

EXERCÍCIO FISCAL	VALORES TRIBUTÁVEIS ACIMA DE:
2009 ã 2018	325.000 £
2008	312.000 £
2007	300.000 £
2006	285.000 £
2005	275.000 £
2004	263.000 £
2003	255.000 £
2002	250.000 £
2001	242.000 £
2000	234.000 £
1999	231.000 £
1998	223.000 £
1997	215.000 £
1996	200.000 £
1995	154.000 £
1994/1993/1992	150.000 £
1991	140.000 £
1990	128.000 £

Fonte: Website do Governo do Reino Unido⁵⁴⁵

⁵⁴⁴ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em site institucional do governo. Disponível em: <<https://www.gov.uk/>> Acesso em: 10 nov. 2017.

⁵⁴⁵ O limite de 325.000 £ existe desde 2009. Mas, a partir de 2017, exigiu-se um valor adicional de 100.000 £ para familiares. O teto é atualmente de 125.000 £ e tende a aumentar nos próximos anos. **Inheritance tax thresholds and interest rate.** UK Government, 2018. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-inheritance-tax-thresholds-and-interest-rates/inheritance-tax-thresholds-and-interest-rates#inheritance-tax-thresholds---from-18-march-1986-to-5-april-2019>> Acesso em: 18 mai. 2018.

A Alemanha, na definição das alíquotas, considera, além dos valores, a relação de parentesco. A justificativa é que se trata de um ganho de capital sem esforço para a sua obtenção. As Tabelas 39 e 40 apresentam, em percentuais, as alíquotas cobradas na Alemanha sobre herança e doação.

Tabela 39 - Imposto sobre herança e doação na Alemanha (1991)

VALOR DO BEM EM DM	CÔNJUGE ï FILHOS (%)	NETOS (%)	PAIS, IRMÃOS, CÔNJUGE DIVORCIADO (%)	OUTROS (%)
Até 50.000	3	6	11	20
75.000	3,5	7	12,5	22
100.000	4	8	14	24
125.000	4,5	9	15,5	26
150.000	5	10	17	28
200.000	5,5	11	18	30
250.000	6	12	18,5	32
300.000	6,5	13	21,5	34
400.000	7	14	23	36
500.000	7,5	15	24,5	38
600.000	8	16	26	40
700.000	8,5	17	27,5	42
800.000	9	18	29	44
900.000	9,5	19	30,5	46
1.000.000	10	20	32	48
2.000.000	11	22	34	50
3.000.000	12	24	36	52
4.000.000	13	26	38	54
6.000.000	14	28	40	56
8.000.000	16	30	43	58
10.000.000	18	33	46	60
25.000.000	21	36	50	62
50.000.000	25	40	55	64
100.000.000	30	45	60	67
+100.000.000	35	50	65	70

Fonte: Destatis: Statistisches Bundesamt⁵⁴⁶

⁵⁴⁶ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.destatis.de/EN>> Acesso em: 10 nov. 2017.

Tabela 40 - Imposto sobre herança e doação na Alemanha (2009)

VALOR A SER TRANSFERIDO (EM EURO)	TAXA DE ACORDO COM A CLASSE ⁵⁴⁷ (%)		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
+ 26.000.000	30	43	50

Fonte: Destatis: Statistisches Bundesamt⁵⁴⁸

Tais dados são apenas ilustrativos, mas demonstram que a carga tributária brasileira incidente sobre a herança e a doação está fora dos padrões internacionais. A França também adota alíquotas progressivas. Nesse sentido, vincula os percentuais ao grau de parentesco de quem recebe o patrimônio por herança ou doação.

Tabela 41 - Imposto sobre herança ou doação em linha reta (ascendente e descendente) na França

VALOR APÓS DEDUÇÃO (EM EUROS)	ALÍQUOTA
De 0 a 7.953	5%
De 7.953 a 11.930	10%
De 11.930 a 15.697	15%
De 15.697 a 544.173	20%
De 544.173 a 889.514	30%
De 889.514 a 1.779.029	35%
Acima de 1.779.029	40%

Fonte: Le site officiel de l'administration française⁵⁴⁹

⁵⁴⁷ As três classes representam o grau de parentesco entre o falecido e os beneficiários. Na primeira classe estão: esposo/esposa, filhos, enteados, netos, pais e avós (se estiverem no testamento). A segunda abrange: pais e avós (fora do testamento), irmãos, sogros, crianças adotivas, ex-marido/ex-mulher. Os beneficiários que não se encaixarem nas classes anteriores, pertencem à terceira. SCHWEIZER, Norbert, KOBRAS, Michael. **Inheritance law in Germany and Australia (NSW)**. Lawyers & Notaries, Sydney, 2014. Disponível em: <http://www.schweizer.com.au/documents/Inheritance_Law_in_Germany_and_Australia.pdf> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵⁴⁸ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.destatis.de/EN>> Acesso em: 10 nov. 2017.

⁵⁴⁹ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

Tabela 42 - Imposto sobre doação entre cônjuges ou parceiros na França

VALOR APÓS DEDUÇÃO (EM EUROS)	ALÍQUOTA
De 0 a 7.953	5%
De 7.953 a 15.697	10%
De 15.697 a 544.173	20%
De 544.173 a 889.514	30%
De 889.514 a 1.779.029	35%
Acima de 1.779.029	40%

Fonte: Le site officiel de l'administration française⁵⁵⁰

Tabela 43 - Imposto sobre sucessão e doação entre irmãos (vivos ou representados) na França

VALOR APÓS DEDUÇÃO (EM EUROS)	ALÍQUOTA
De 0 a 24.069	35%
Acima de 24.069	45%

Fonte: Le site officiel de l'administration française

Tabela 44 - Imposto sobre sucessão com base em outros graus de parentesco ou por afinidade na França

SITUAÇÃO EM QUE OS VALORES ESTARÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA	ALÍQUOTA
Sucessão entre parentes de até 4º grau, inclusive.	55%
Sucessão entre parentes para além do 4º grau	60%
Crianças adotadas por meio da adoção simples	60%

Fonte: Le site officiel de l'administration française⁵⁵¹

⁵⁵⁰ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

⁵⁵¹ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

Tabela 45 - Tributação sobre herança ou doação (ascendente e descendente) na França (2013)

VALOR APÓS DEDUÇÃO (EM EUROS)	ALÍQUOTA
De 0 a 8.072	5%
De 8.072 a 12.109	10%
De 12.109 a 15.932	15%
De 15.932 a 552.324	20%
De 552.324 a 902.838	30%
De 902.838 a 1.805.677	40%
Acima de 1.805.677	45%

Fonte: Le site officiel de l'administration française⁵⁵²

Tabela 46 - Tributação sobre sucessão e doação entre irmãos (vivos ou representados) na França (2013)

VALOR APÓS DEDUÇÃO (EM EUROS)	ALÍQUOTA
De 0 a 24.430	35%
Acima de 24.430	45%

Fonte: Le site officiel de l'administration française⁵⁵³

Tabela 47 - Tributação sobre sucessão entre outras pessoas na França (2013)

SITUAÇÃO EM QUE OS VALORES ESTARÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA	ALÍQUOTA
Sucessão entre parentes de até 4º grau,	55%
Sucessão entre parentes além do 4º grau ou entre não parentes	60%

Fonte: Le site officiel de l'administration française⁵⁵⁴

Como se observa, repita-se, a França adota um tratamento diferente para cada grau de parentesco. Assim quanto mais distante a relação, menor é o direito.

A tributação sobre a herança em outros países, como, por exemplo, Canadá⁵⁵⁵, Austrália⁵⁵⁶ e Israel⁵⁵⁷, incide no momento da transferência dos valores, caracterizando-se, portanto, como um imposto de renda.⁵⁵⁸

⁵⁵² Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

⁵⁵³ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

⁵⁵⁴ Os dados para a construção das tabelas tributação França nº 01 ao nº 07 foram retirados do site institucional do Governo. Disponível em <<https://www.service-public.fr/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

⁵⁵⁵ A legislação canadense considera que o falecido, antes de sua morte, tenha vendido toda sua propriedade. Isso inclui tanto os bens reais (*real estate property*) quanto os bens de capitais, como ações (*capital property*), pelo preço justo de mercado (*fair market value* ou fmv, este é o preço mais alto que alguém pode conseguir no

Uma tributação no patamar de 50% poderia ser considerada como tendo efeito confiscatório. Contudo, isso não ocorre, porque, na verdade, o beneficiário não contribuiu para a formação daquele patrimônio. Confisco seria se a retirada do citado percentual fosse feita do seu titular em vida. Também a tributação sobre grandes fortunas poderia ser considerada um confisco. Todavia, no momento da transferência gratuita, o que ocorre é a coparticipação do Estado na garantia da transferência patrimonial. Se não existisse o Estado, o instrumento de transferência não seria legal. Haveria apenas a tradição que, nem sempre, seria pacífica. Assim, nada mais justo que os beneficiários do ganho patrimonial, arquem com parte dos custos de manutenção do Estado.

É necessário a compreensão de que a ausência do Estado permitiria que os miseráveis que nada têm, que moram debaixo de pontes ou ao relento, poderiam simplesmente se instalarem nos imóveis desocupados e se tornarem novos proprietários, pois não haveria direito de propriedade tutelado pelo Estado. Os herdeiros para recuperarem a área perdida teriam que novamente reconquistá-la na força, como fizeram os antepassados quando tomaram dos indígenas todo o

mercado). Se o FMV dos bens no momento da morte for maior que no momento da aquisição do bem, é considerado como ganho de capital, sendo cobrado o tributo na declaração de renda no nome do falecido. Depois de feitas as deduções tributárias, os beneficiários recebem sua herança ou doação e não têm que se preocupar com impostos. Tudo isto está de acordo com o Boletim de Interpretação 218 da *Canada revenue agency*. Disponível em: <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/it218r/it218r-lp-e.pdf>>, de acordo com o Guia de ganho de capitais de 2017, também da *Canada Revenue Agency*, disponível em: <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/t4037/t4037-17e.pdf>> e com a Legislação do Governo do Canadá, disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/l-3.3/>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵⁵⁶ Na Austrália não há impostos diretos sobre herança ou doação. Mas, se o valor que o beneficiário receber for muito alto, ele terá que pagar a *Capital Gains Tax (CAT)*, que tem a mesma alíquota que o imposto de renda. Dados retirados do site oficial da legislação federal da Austrália. Disponível em: <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2004A00556>> e no *Australian Taxation Office* <<https://www.ato.gov.au>> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵⁵⁷ O imposto sobre ganhos de capitais (em hebraico: *Mas Shevac*) é cobrado caso o herdeiro venha a vender os bens reais adquiridos após a morte do falecido. Em Israel, o ganho de capital leva em conta o valor do ativo no momento da morte do falecido. Nesse caso, se o herdeiro receber uma propriedade no valor de um milhão de dólares e vender a propriedade imediatamente pelo mesmo valor, não irá pagar imposto sobre ganho de capital. Mas se não vender e a propriedade se valorizar, por exemplo, para um milhão e quinhentos mil de dólares, pagará imposto sobre os quinhentos mil, desconsiderando a inflação. Essa taxa é cobrada sobre qualquer bem real em qualquer lugar do mundo. A alíquota máxima chega a 32%. HARRIS, Leon. **Your taxes: Authority Receive your inheritance**. The Jerusalem Post, 9 fev. 2010, disponível em: <<https://www.jpost.com/Business/Business-Features/Your-Taxes-Will-the-Tax-Authority-receive-your-inheritance>>. HARRIS, Leon. **Your taxes: what you need to know about israeli tax rates**. The Jerusalem Post, 8, jan. 2013. Disponível em: <<https://www.jpost.com/Business/Commentary/Your-Taxes-What-you-need-to-know-about-Israeli-tax-rates>>. OLMAN, Jane. **Capital gains tax in Israel: understanding, the recent changes in mas shevach**. Buy it in Israel, 16 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.buyitinisrael.com/guide/capital-gains-tax-in-israel/>>. CHIKOREL, Yitzchak; BLAU, Guy. **International tax Israel highlights 2018**. Deloitte, 2018. Disponível em: <<http://www.buyitinisrael.com/guide/capital-gains-tax-in-israel/>>. Site do governo de Israel. Disponível em inglês em: <<https://www.gov.il/en>>. Todas as referências foram acessadas em 25 mai. 2018.

⁵⁵⁸ Em vários outros países, a tributação sobre a herança ocorre juntamente com a do imposto de renda.

território. Desta feita, justiça existe nessa tributação e não em uma tributação elevada sobre o consumo.

No panorama internacional, muitos países se preocupam com a possibilidade de burla, no caso da tributação sobre doação e a herança, especialmente, quando se adotam tabelas progressivas. A Inglaterra, por exemplo, preveniu a possibilidade de haver burla. Para tanto, leva em consideração o total das doações feitas nos últimos sete anos antecedentes à morte do doador. Evita, assim, que, durante esse período, sejam doadas pequenas quantias, objetivando evasão fiscal.⁵⁵⁹ Na maioria dos países, esse tipo de tributação é considerado de fácil fiscalização. Ao tomar conhecimento do falecimento de algum grande detentor de patrimônio, o ente estatal passa a ter o registro de todos os bens que serão transferidos. Por tal motivo, seria mais adequado que, no Brasil, esse tributo fosse de competência federal. Como se sabe, as grandes propriedades podem se estender a mais de um Estado. Em uma reforma mais abrangente, esse tributo poderia ter sua competência transferida para a União, compensando-se essa transferência com receita para os Estados.

Portanto, de modo geral, o imposto sobre herança e doação tem o objetivo de evitar a acumulação de riquezas por gerações a fio. Thomas Piketty⁵⁶⁰ é um dos defensores desse tipo de tributação. Ressalta o autor que as heranças transferidas sem tributação compatível podem estimular a ação dos especuladores, que nada produzem para o país. Aquele que herda um grande patrimônio pode decidir viver de rendas, sem contribuir para a geração de empregos, nem para a produção de bens e serviços imprescindíveis à sociedade. Se o Estado não atuasse para garantir a propriedade, não existiria patrimônio a ser transferido. Então, a pessoa que recebe esse patrimônio deverá contribuir mais para o custeio do Estado. Não pode haver direitos sem as respectivas obrigações. Para Casalta Nabais, os cidadãos devem ser conscientizados de que não existem somente direitos, havendo também obrigações para a manutenção do Estado. Uma das obrigações mais relevantes nesse sentido é o pagamento de tributos para seu custeio.⁵⁶¹

⁵⁵⁹ Informação extraída da página institucional do governo do Reino Unido. Disponível em: <<https://www.gov.uk>> Acesso em: 01 fev. 2018.

⁵⁶⁰ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 411-418.

⁵⁶¹ NABAIS, Casalta. **Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal**. Coimbra, Almedina SA, 2005, p. 41-44.

5.3.4.3 Inadequações da tributação sobre herança e doação no Brasil

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação teve sua alíquota limitada a 8% por resolução do Senado Federal. Os Estados possuem competência para legislar, cobrar e arrecadar esse tipo de tributo. A transferência a título gratuito diz respeito à tributação sobre todos os bens, sejam móveis ou imóveis. Já na transferência onerosa - é o caso do ITBI - só há pagamento quando se trata de bens imóveis. Feita esta pequena distinção, vale ressaltar que a competência do Estado em relação ao imposto sobre a herança deve submeter-se à alíquota estabelecida pelo Senado Federal. Diante disso, alguns Estados a exercem de maneira mais adequada.⁵⁶²

⁵⁶² Art. 155 da CF/88: ãCompete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. § 1º O imposto previsto no inciso I. I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o

Nesse aspecto, compreende-se como a tributação que mais obedece ao princípio de progressividade e aos requisitos de sustentabilidade caracterizadores do sistema tributário. Em alguns Estados, a tributação sobre herança e doação é progressiva de acordo com o valor do bem; já em outros, esse valor é fixo. Quando se adota a progressividade, essa tributação se torna mais justa. Assim, aqueles que têm imóveis mais baratos pagam menos tributos, enquanto os que têm imóveis de luxo pagam uma alíquota percentualmente maior. No caso da transmissão de bens por herança, aquele que herdou o mínimo para sua subsistência não deveria pagar tributos, ao contrário daquele que recebeu elevados valores. Vale ressaltar que essa progressividade é limitada, pois as alíquotas máximas ainda são muito baixas. Em alguns Estados, há a equivalência de alíquotas entre aqueles que herdaram pequenos valores e aqueles que herdaram uma fortuna.

ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. § 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. § 6º O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 mai. 2018.

Até bem pouco tempo, esses tributos tinham valores muito baixos e até desprezíveis. Somente nos últimos anos, percebeu-se sua importância como fonte financiadora do custeio da despesa pública, principalmente em momentos de crise, quando não é possível aumentar outros tributos. A partir de 2015, alguns Estados começaram a implementar alíquotas maiores e progressivas. Na maioria dos casos, a alíquota da tributação incidente sobre a doação e a herança situava-se em torno de 4%. Porém, com a crise econômica, houve uma mudança de postura em relação a esse tributo, conforme se observa na tabela a seguir referente aos anos de 2015 e 2016.

Tabela 48 i Tributação sobre herança e doação em vários Estados federados e do Distrito Federal do Brasil (2015 e 2016)

ESTADO	2015	2016
Ceará	2% a 8% herança 2% a 4% doações	2% a 8% herança e doação
Distrito Federal	4% herança e doação	4% a 6% herança e doação
Goiás	4% herança e doação	2% a 8% herança e doação
Maranhão	2% herança e doação	1% a 2% doação e 3% a 7% herança
Mato Grosso do Sul	4% herança 2% doação	6% herança e 3% doação
Paraíba	4% herança e doação	2% a 8% herança e doação
Pernambuco	5% herança 2% doação	2% a 8% herança e doação
Piauí	4% herança e doação	2% a 6% herança 4% doação
Rio de Janeiro	4% herança e doação	4,5% a 5% herança e doação
Rio Grande do Norte	3% herança e doação	3% a 6% herança e doação
Rio Grande do Sul	4% herança 3% doação	até 6% herança 3% a 4% doação
Sergipe	4% herança e doação	2% a 8% herança 4% doação
Tocantins	2% a 4% herança e doação	2% a 8% herança e doação

Fonte: Dados extraídos de FONSECA e OLIVEIRA⁵⁶³

Conforme os dados expostos na tabela, acima, constata-se que o Estado do Ceará adotou a alíquota progressiva de 2% a 8% para o imposto sobre herança e doação, quando antes essas

⁵⁶³ A tabela foi elaborada a partir de dados disponíveis em: FONSECA, Alessandro Amadeu da; OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. Pessoas físicas: a contribuição na arrecadação tributária e a perspectiva de elevação de tributos. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (coord.). **Sinopse tributária: 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 161.

alíquotas eram de apenas 4%. No Distrito Federal, que adotava também uma alíquota de apenas 4%, a partir de 2016, passou a ter uma alíquota progressiva de 4% a 6%. Em Goiás, também, havia uma alíquota de apenas 4%, passando a adotar, em 2016, uma alíquota progressiva de 2% a 8%. No Maranhão, as alíquotas também foram modificadas, chegando a 7% para a herança.⁵⁶⁴

A partir dessa análise, verifica-se a variedade de critérios estabelecidos na fixação das alíquotas. Porém, essa diversidade é importante para que cada Estado amadureça em termos de conhecimento e utilização desses tributos. As adequações feitas em alguns Estados irão inspirar outros, permitindo um processo de aperfeiçoamento na cobrança de tão importantes tributos. Em especial, é preciso ter a percepção de que são necessários para o custeio do Estado, desenvolvendo a conscientização política tributária.⁵⁶⁵ Essa conscientização envolve o afastamento das interferências de grupos de interesses econômicos e patrimonialistas.

Analisando-se a legislação que disciplina a tributação sobre herança e doação existentes nos vários Estados, percebe-se que o Mato Grosso do Sul e o Maranhão enfrentam o mesmo problema de interferência dos latifundiários, impedindo que sejam aprovadas alíquotas mais

⁵⁶⁴ O Estado do Ceará, que é um polo de desenvolvimento, teve a percepção da necessidade de recursos como instrumento de financiamento das infraestruturas do Estado, imprescindíveis ao desenvolvimento. Já no Maranhão, um Estado tipicamente de latifundiários, em que os coronéis elegem os políticos, a ideia de perenidade de herança é ainda muito forte. Instituiu a tributação sobre doação de maneira muito restrita, limitando-se a 2% na doação, e a 7% na herança. Tal procedimento é uma estratégia para a redução da incidência tributária.

⁵⁶⁵ Essa conscientização leva também a uma melhor noção sobre desenvolvimento ou subdesenvolvimento. A esse respeito, lembra o francês Yves Lacoste: *«Depuis quelques décades, le sous-développement compte un élément constitutif nouveau, peut-être l'un des plus importants: la prise de conscience par les populations des pays sous-développés des réalités de leur situation. La relative passivité qui les a longtemps caractérisés a cédé la place à un bouleversement psychologique considérable: la découverte du caractère anormal et monstrueux de leur misère par rapport au reste du monde moderne. Cette prise de conscience procède évidemment des conséquences de la guerre, de la diffusion des nouvelles, de la presse et de ses illustrations publicitaires, du cinéma, de la radio, du déplacement des hommes. Si les manifestations de la richesse des pays développés sont devenues plus visibles, l'écart qui sépare ceux-ci des pays sous-développés est devenu formidable et il ne cesse de s'accroître. Cette prise de conscience tient aussi à des causes plus profondes, à l'évolution interne des pays sous-développés. Sous l'influence de la vie "moderne", les structures sociales traditionnelles et les formes de pensée qui leur sont liées tendent à se désagréger. Dès lors, la misère est considérée d'un point de vue différent de celui d'autrefois. Les hommes la comparent à ce qu'ils ont vu ailleurs, à ce qu'ils ont appris; d'autre part, ses aspects ne sont plus les mêmes que par le passé: Dans les villes, et aussi dans les campagnes, le visage de la pauvreté prend des traits inaccoutumés qui la rendent plus perceptible. Ces changements, les comparaisons qu'impose la juxtaposition de plus en plus fréquente de la richesse et du dénuement ont provoqué "le grand réveil" (G. Myrdal) des pays sous-développés. Cet événement est d'une capitale importance, car il s'accompagne du désir puis de la volonté de changement et de développement. Cette aspiration au développement conçue comme un programme politique en vue d'élever le niveau de vie des masses, est un facteur historique entièrement nouveau" (G. Myrdal). C'est de ce phénomène qu'est résulté l'apparition récente du concept de "pays sous-développés", qui repose au fond sur un jugement de valeur implicite et sur le postulat que le développement de ces pays est insuffisant et désirable.* Texto disponível em: LACOSTE, Yves. **Les pays sous-développés**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963, p. 29-30. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/contemporains/lacoste_yves/caracteres_sous_developpement/sous_devel.html>

elevadas. A Paraíba, que possuía uma alíquota única de 4%, adotou um percentual progressivo entre 2% a 8%. Pernambuco, antes com alíquotas fixas de 5% para herança e 2% para doação, alterou-as para 2% e 8%, respectivamente. O Piauí fez uma alteração significativa em sua tributação sobre herança e doação. Aprovou alíquotas progressivas entre 2% a 6% para herança e um patamar fixo de 4% para doação. O Rio de Janeiro adotou uma fórmula anômala. Até 2015, sua tributação fixava 4% de alíquota para herança e doação. Em 2016, elevou a primeira para 4,5% e a segunda para 5%. Ressalte-se que, naquele ano, o Estado já enfrentava uma crise econômica gigantesca. A despeito disso, deixou de aumentar a alíquota sobre herança, sabendo-se que, em seu território, existem propriedades muito valorizadas.

O Rio Grande do Norte, até 2015, possuía uma alíquota única de 3% para as duas situações. Em 2016, adotou uma alíquota progressiva entre 3% a 6%. O Rio Grande do Sul possuía uma tributação de 4% sobre herança e de 3% sobre doação. Em 2016, aprovou uma alíquota progressiva de 3% a 6% sobre a herança e de 3% a 4% sobre a doação. Sergipe, que tinha uma alíquota fixa de 4% para herança e doação, passou a adotar o critério da progressividade, aprovando uma faixa entre 2% a 8% para herança e de 4% para doação. Finalmente, o Estado do Tocantins, cuja tributação era de 2% a 4% para herança e doação, manteve o mínimo de 2%, porém elevou o máximo para 8%.

Como se observa, muitos Estados adotaram a alíquota máxima de 8%, de acordo com o teto estabelecido pelo Senado. Tal fato demonstra que não é necessária uma grande reforma tributária, de natureza constitucional, para solucionar o problema referente a essa importante receita estadual. Existe, portanto, a possibilidade de melhor utilização da tributação sobre herança e doação no Brasil. É necessário apenas que o Senado estabeleça um teto mais elevado para fins de regulamentação pelos Estados, bem como maior liberdade nas competências para adequações às peculiaridades locais.⁵⁶⁶ Assim, os Estados teriam maior liberdade para fixarem as alíquotas,

⁵⁶⁶ Com elevadas alíquotas, poderia ocorrer a fuga patrimonial para evitar o pagamento de tributo. Contudo, a maior parte do patrimônio sobre a qual incide essa espécie tributária envolve os imóveis. Assim, não haveria muito o que fazer em relação à evasão da base econômica para outras regiões. O que poderia ocorrer seria a transferência em vida, através de venda simulada, para fugir da tributação sobre herança e doação. Sob este aspecto, seria necessário que o Estado exercesse uma fiscalização permanente, bem como regulasse, de forma dura, as transferências ocorridas nos cinco ou dez anos antecedentes à morte. Tal regra de considerar as doações dos anos antecedentes à morte já existe em outros países. Outra burla seria a transferência parcelada ao longo de vários anos, através de doações de pequenos valores, sobre as quais a tributação seria mais baixa. A regra de considerar o somatório das doações realizadas para determinado beneficiário nos últimos dez anos constituir-se-ia uma forma de reduzir os efeitos dessa possibilidade de burla.

conforme suas necessidades, seus interesses e, principalmente, como resultado da conscientização sobre a noção de desenvolvimento e subdesenvolvimento.

Por outro lado, a maior liberdade para a adoção de tetos maiores para esse tributo garantiria um verdadeiro federalismo fiscal, em especial, no que se refere aos imóveis situados nos Estados. Eles poderiam regulamentar esse imposto de forma mais efetiva e progressiva, para que passasse a ser uma fonte considerável de receita. Entretanto, atualmente, em quase todos os Estados, os dois citados tributos contribuem muito pouco para custeio da máquina administrativa. A partir das mudanças ocorridas em 2016, os Estados começaram a perceber a importância desse imposto, com potencial para provocar uma alteração no cenário atual. Com isso, os dois tributos representarão uma fonte de receita mais significativa no custeio dos Estados. Em consequência, podem reduzir as alíquotas dos impostos sobre consumo de bens e serviços, diminuindo, substancialmente, o peso da carga tributária que incide sobre os trabalhadores de baixa renda.

Os maiores beneficiários da existência do Estado são os grandes proprietários, na medida em que as estruturas estatais garantem seu patrimônio. Sem a legislação que disciplina o conceito de propriedade, a anarquia e o caos reinariam no mundo. Não haveria qualquer garantia ao direito de propriedade, tampouco de sua transferência aos herdeiros. Se os maiores beneficiários da estrutura do Estado são os proprietários, nada mais justo que lhes seja transferida grande parte dos custos da administração pública, pagando alíquotas mais elevadas sobre ações, títulos e outros valores mobiliários. Ocorre que, desde o início da colonização brasileira, as elites tentam manter seu poder e conforto às custas da grande massa. Conforme amplamente denunciado neste trabalho, com o atual modelo tributário, retira-se parte da renda auferida com o trabalho para o custeio do Estado, através da tributação sobre o consumo e pagando com esta juros e dividendos para as elites. Nesse cenário, a tributação sobre doação e herança assume um papel relevante no que diz respeito ao modelo de tributação progressiva. É imprescindível a adoção de uma política tributária, de modo a eliminar paradigmas da época do Império.

Os interesses das elites não estão somente nos Estados do Norte e Nordeste, mas também em São Paulo, que manteve, até hoje, alíquotas baixas sobre o ITCD. Tramita na Assembleia Legislativa daquele Estado o Projeto de Lei nº 1.408, apresentado em outubro de 2015. O citado projeto propõe instituir a sistemática de alíquotas progressivas para a tributação sobre herança e doação. Desse modo, a alíquota atual do ITCD, que é de 4%, passaria para alíquotas progressivas de 3% a 8%, a depender do valor transmitido. Contudo, ao ser apreciado pela Comissão de

Constituição, Justiça e Redação, o projeto recebeu parecer contrário à sua aprovação. Alessandro Fonseca critica o fato de existir uma grande discrepância entre as legislações aplicadas a esse imposto nos Estados, não havendo uma uniformidade em sua regulamentação.⁵⁶⁷ Tal discrepância é o retrato da falta de consciência política da sociedade brasileira.

Existem várias propostas de emenda à constituição sugerindo a alteração de artigos da Carta Magna concernentes ao imposto sobre herança e doação. Uma delas propõe que as alíquotas sejam superiores aos 8% atuais fixados pelo Senado, além de alteração no critério de distribuição das receitas arrecadadas. As tentativas de aumento das alíquotas para os dois impostos não se restringem a emendas constitucionais. Em 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) encaminhou projeto de resolução ao Senado, no sentido de elevar a alíquota máxima do ITCD de 8% para 20%. Caso a proposta seja aprovada, reduzirá a regressividade desse tributo e, conseqüentemente, adotar-se-á uma tributação mais próxima dos preceitos constitucionais. Como foi visto, a Carta Magna estabelece os princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da adequação a um modelo que gere o desenvolvimento e reduza as desigualdades.⁵⁶⁸ O Estado do Piauí editou, em 2015, uma lei que atualizou os valores referentes à transmissão de bens por doação e *causa mortis*. Porém, estabeleceu a alíquota máxima de 6% para a herança e manteve o patamar de 4% para a doação. As alíquotas estão apresentadas na tabela a seguir.

⁵⁶⁷ FONSECA, Alessandro Amadeu da; OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. Pessoas físicas: a contribuição na arrecadação tributária e a perspectiva de elevação de tributos. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (coord.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 161-162.

⁵⁶⁸ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: FONSECA, Alessandro Amadeu da; OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. Pessoas físicas: a contribuição na arrecadação tributária e a perspectiva de elevação de tributos. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (coord.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 163.

Tabela 49 - Imposto de transmissão *causa mortis* e por doação no Estado do Piauí

TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS	ALÍQUOTA
Até 20.000 UFR-PI	2%
Acima de 20.000 e até 500.000 UFR-PI	4%
Acima de 500.000 UFR-PI	6%
TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO	ALÍQUOTA
Para qualquer valor	4%

Fonte: Diário Oficial do Estado do Piauí⁵⁶⁹

O Estado poderia ter estabelecido a alíquota de 8% para transmissão de bens por herança e doação, no caso de valores superiores a um milhão de unidades fiscais de referência (UFR-PI). A medida resultaria em uma tributação mais adequada, na medida em que aumentaria sua progressividade. Caso o Senado aprove o projeto que estabeleça alíquota de 20%, o ideal seria que fosse editada tabela progressiva, de modo que o último patamar atingisse as heranças e doações superiores a cem milhões de reais. Convém acrescentar que a legislação brasileira sobre herança e doação não atentou para a possibilidade de burla, através de doações feitas, seguidamente, com pequenos valores aos herdeiros. Com isso, seria reduzido o montante final, quando da transmissão de bens *causa mortis*. O mesmo pode ocorrer no caso de doação. Uma pessoa idosa, possuidora de muitos bens, pode fazer doações sucessivas e separadas para fugir de alíquotas maiores. Para evitar essa burla, poder-se-ia considerar o somatório dos bens dos últimos cinco anos.⁵⁷⁰

⁵⁶⁹ PIAUÍ. Lei nº 6.744, de 23 de dezembro de 2015. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 4.261, de 01 de fevereiro de 1989, que disciplina o imposto sobre transmissão "*causa mortis*" e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCD.

⁵⁷⁰ Na Inglaterra, a tributação sobre herança leva em consideração, para efeito de cálculo, as doações feitas nos últimos sete anos. Isso porque, como a alíquota é progressiva em função do valor, é possível que ocorram várias pequenas doações, tornando as alíquotas menores. Busca, com essa medida evitar a fraude, através de pequenas doações para que não se perceba o montante total, a Inglaterra, no momento da transferência por morte, considera o somatório dos últimos sete anos. Sobre isso, notas seguintes tratam dos parâmetros internacionais.

5.3.5 Tributação sobre grandes fortunas

O imposto sobre grandes fortunas (IGF) encontra-se previsto na Constituição Federal, art. 153, inciso VII⁵⁷¹, devendo ser regulamentado por lei. Entretanto, até o momento, não houve edição dessa lei regulamentadora. Em razão dessa omissão legislativa, o tributo ainda não foi aplicado, embora tenham sido apresentados vários projetos de lei para regulamentá-lo. Neste tópico, serão levados em consideração os argumentos de Thomas Piketty⁵⁷² e o princípio da capacidade contributiva.

5.3.5.1 Surgimento e críticas à tributação sobre as grandes fortunas

A acumulação de riqueza e a formação de grandes fortunas acompanham a humanidade desde sua formação como sociedade organizada. Raimundo Falcão⁵⁷³ assinala que a *polis* grega⁵⁷⁴ já era constituída por ricos (com fortunas acumuladas) e pobres. Destaca que, nos períodos de guerra, houve modificação nesse cenário. Cita, como exemplo, a guerra do Peloponeso. No mesmo sentido, Thomas Piketty⁵⁷⁵ lembra que, durante as duas guerras mundiais, muitas fortunas foram dizimadas, não sendo transmitidas por herança.⁵⁷⁶

⁵⁷¹ Art. 153: ãCompete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.õ.

⁵⁷² PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

⁵⁷³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

⁵⁷⁴ O professor Falcão destacou o problema da multiplicação de governos, que hoje é assistida a multiplicação de Municípios para atender aos interesses oligárquicos de concentração de renda e defesa das fortunas acumuladas. FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 83-85.

⁵⁷⁵ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

⁵⁷⁶ A esse respeito, assinala: *For cohorts born in the 1870s and after, the share of inheritance in total resources begins to decline gradually. This is because a growing share of these individuals should have inherited after World War I and therefore received less than expected owing to the shocks to their parentsõ assets. The lowest point was reached by cohorts born in 1910 ã 1920: these individuals should have inherited in the years between the end of World War II and 1960, that is, at a time when the inheritance flow had reached its lowest level, so that inheritance accounted for only 8 ã 10 percent of total resources. The rebound began with cohorts born in 1930 ã 1950, who inherited in 1970 ã 1990, and for whom inheritance accounted for 12 ã 14 percent of total resources. But it is above all for cohorts born in 1970 ã 1980, who began to receive gifts and bequests in 2000 ã 2010, that inheritance regained an importance not seen since the nineteenth century: around 22 ã 24 percent of total resources. These figures show clearly that we have only just emerged from the ãend of inheritanceõ era, and they also show how differently different cohorts born in the twentieth century experienced the relative importance of savings and inheritance: the baby boom cohorts had to make it on their own, almost as much as the interwar and turn-of-the-century cohorts, who were devastated by war. By contrast, the cohorts born in the last third of the century experienced the powerful influence of inherited wealth to almost the same degree as the cohorts of the nineteenth and twenty-first centuries.* PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 406.

Na sociedade atual, a acumulação de riquezas, em um contexto de intensa desigualdade social, revela-se afrontosa. Não parece razoável que uma pequena parcela da população seja detentora de uma imensa fortuna, enquanto a grande maioria dos indivíduos possui apenas o mínimo para sobreviver. Não será debatido aqui acerca da legitimidade do acúmulo dessas fortunas. O que se questiona é o acúmulo de patrimônio sem seu devido investimento em outras áreas de interesse comum da sociedade. Alguns autores – a exemplo de Thomas Piketty⁵⁷⁷ – enxergam na tributação sobre grandes fortunas uma solução para a redução das desigualdades sociais. Essa medida, porém, não seria uma resposta efetiva, principalmente para um país como o Brasil, onde não há muitos detentores de gigantescas fortunas. Apesar de ser considerada uma solução imediata, utilizada em um contexto excepcional, a tributação sobre grandes fortunas não resultaria, diretamente, em um desenvolvimento concreto da sociedade. Isso porque não representaria, de imediato, a efetiva transferência de valores para os setores sociais que mais necessitam de investimentos.

Analizando-se o imposto sobre grandes fortunas na conjuntura brasileira e, principalmente, levando-se em conta a ausência de debates imprescindíveis à sua implementação, a medida poderia criar um ambiente de rivalidade e disputa. Em uma sociedade cuja desigualdade social é tão acentuada e a elite se mostra a cada dia, mais egoísta⁵⁷⁸, a tentativa de tributar as grandes fortunas acirraria a ideia em torno da divisão entre ricos e pobres. É certo que os problemas estruturais da sociedade, tais como a ausência de investimento em setores básicos, a corrupção e a violência, dentre outros, necessitam de uma resposta do Estado. Nesse sentido, a tributação sobre as grandes fortunas poderia dar uma grande contribuição. Esses argumentos corroboram a ideia proposta no presente trabalho de que a tributação sobre a movimentação financeira seria mais adequada e eficiente do que a tributação sobre as grandes fortunas.

Alguns países instituíram a tributação sobre grandes fortunas, mas o fizeram na verdade, sobre o patrimônio herdado.⁵⁷⁹ Os países que adotaram a tributação sobre as grandes fortunas correntes, em pouco tempo, decidiram por sua extinção, sobretudo levando-se em conta a facilidade de burlar o sistema. Sendo fácil fraudar a sistemática tributária, seria igualmente

⁵⁷⁷ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

⁵⁷⁸ Trata-se de crítica formulada a partir de uma percepção analítica dos fatos cotidianos e da mídia veiculada em jornais e canais de televisão.

⁵⁷⁹ CAMPOS, Carla. Análise sobre a possibilidade de redução da desigualdade social por meio da tributação da renda, das grandes fortunas e das heranças. In: FEITOSA, Raymundo Juliano; RIBEIRO, Maria de Fátima; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coords.). **Direito tributário e financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2017, p. 157-159.

conveniente um esquema de sonegação por parte daqueles que se consideram detentores legítimos de suas fortunas, sem preocupação com a coletividade que não possui o mínimo para sobrevivência. O ideal seria uma tributação global, de modo que o contribuinte não pudesse fazer uma espécie de planejamento fiscal para fugir de sua obrigação.⁵⁸⁰

A grande maioria dos países europeus e os Estados Unidos da América, entre 1200 e 1800, implementaram vários tributos sobre o patrimônio e a renda. Contudo, nenhum foi direcionado às grandes fortunas. De modo geral, instituíram três espécies de tributos: *land tax*, *property tax* e *income tax*. A Alemanha, atualmente um dos países mais desenvolvidos da Europa, instituiu um tributo denominado ñimposto permanente sobre a fortunaò (*Erganzungsteuer*), incidente sobre patrimônios maiores. A França também criou um imposto sobre grandes fortunas (*impôt sur les grandes fortunes*).⁵⁸¹ Vários doutrinadores vêm defendendo a instituição de um imposto global sobre o patrimônio líquido pessoal e familiar, entre outros motivos, como forma de evitar a concorrência fiscal internacional.

No Brasil, a instituição do imposto sobre as grandes fortunas gerou grandes debates durante a assembleia nacional constituinte, realizada entre 1987 e 1988. A proposta foi aprovada por 308 votos favoráveis e 84 contrários. Entretanto, conforme já anotado, não é a melhor estratégia para reduzir as desigualdades sociais. Nos países desenvolvidos, a solução foi buscada através do aprimoramento da tributação sobre a renda e a herança.⁵⁸² Apesar de previsto constitucionalmente, o imposto sobre grandes fortunas não foi implementado por contrariar muitos interesses nacionais e internacionais. Vários projetos de lei foram apresentados no decorrer dos últimos anos, porém não receberam a devida atenção. É preciso, no entanto, salientar que esse tipo de tributação não terá instrumentos para alcançar o grande capital internacional investido no Brasil, que aufere ganhos imensuráveis.⁵⁸³

⁵⁸⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo Saraiva, 2017, p. 382-387.

⁵⁸¹ CAMPOS, Carla. Análise sobre a possibilidade de redução da desigualdade social por meio da tributação da renda, das grandes fortunas e das heranças. In: FEITOSA, Raymundo Juliano; RIBEIRO, Maria de Fátima; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coords.). **Direito tributário e financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2017, p. 156.

⁵⁸² CAMPOS, Carla. Análise sobre a possibilidade de redução da desigualdade social por meio da tributação da renda, das grandes fortunas e das heranças. In: FEITOSA, Raymundo Juliano; RIBEIRO, Maria de Fátima; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coords.). **Direito tributário e financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2017, p. 164.

⁵⁸³ Para José Antônio Avelãs Nunes, o ñcapitalismo de cassinoò relaciona-se à especulação, enfatizando: ñO recurso abusivo à sua emissão e comercialização conduziu rapidamente à manipulação e à instabilidade dos mercados financeiros porque os contornos e os riscos que esses ñprodutosò incorporam nem sempre são facilmente

5.3.5.2 Subdesenvolvimento e o efeito da fuga de capitais do IGF

O debate envolvendo o imposto sobre grandes fortunas (IGF) é bastante intenso. Argumenta-se que, se for aplicado com alíquota média de 1%, proporcionaria uma arrecadação equivalente à da extinta contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF). Atualmente, o valor estimado chegaria a cem bilhões de reais por ano, valor que muito contribuiria para o custeio do Estado. Contribuiria também para uma melhor distribuição de renda entre a população, reduzindo os efeitos da tributação sobre o consumo.⁵⁸⁴

Com efeito, o tributo sobre as grandes fortunas geraria considerável receita para o Estado brasileiro. Por outro lado, no médio e longo prazo, não alcançaria seu objetivo, visto que os proprietários das grandes fortunas iriam encontrar formas de burlar a cobrança desse imposto. Entre as muitas possibilidades, poderiam transferir seu patrimônio para outro país ou constituir pessoa jurídica para administrá-lo. Além disso, os detentores das grandes fortunas poderiam encontrar meios para transferir seu patrimônio a uma empresa estrangeira, o que naturalmente iria produzir a evasão de recursos do Brasil. Uma maneira de evitar a prática destas e outras manobras seria aplicar o tributo no momento da transferência do patrimônio do pai para filho ou de titular para algum herdeiro. Tal medida contribuiria também para o aperfeiçoamento da tributação sobre a herança e a doação.

Como já afirmado, dentre os defensores da tributação sobre o grande patrimônio, destaca-se Thomas Piketty. Ele defende o imposto mundial sobre o grande capital para evitar uma guerra fiscal e entre os Estados. Piketty⁵⁸⁵ compreende que é necessária a criação de novos instrumentos, para que se possa retomar o controle do Estado que está hoje com o capital financeiro globalizado e assim resgatar a verdadeira democracia. Um desses instrumentos seria a criação de um imposto mundial e progressivo sobre o capital, acompanhado da indispensável transparência internacional. Tal medida muito contribuiria para conter a espiral que alimenta as desigualdades

identificáveis, mesmo pelos habituais frequentadores deste cassino (como os bancos), que compram muitas vezes produtos financeiros tão esotéricos que nem sabem o que estão a comprar. NUNES, José Antônio Avelãs. **A crise atual do capitalismo: capital financeiro, neoliberalismo, globalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 28-29.

⁵⁸⁴ Amir Khair, em entrevista à revista *Carta Capital*, informou que se poderiam arrecadar cem milhões de reais por ano com a taxa sobre os grandes patrimônios, sem, contudo, esclarecer o que seria concebido como patrimônio. CARTA CAPITAL. **Imposto sobre grandes fortunas renderia 100 bilhões por ano**. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

⁵⁸⁵ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

sociais, freando também a inquietante dinâmica da concentração mundial de riqueza.⁵⁸⁶ Tratando do atual cenário brasileiro, Antônio Andrada e Alex Alvarenga destacam a necessidade de a Receita Federal fazer relatórios periódicos sobre a distribuição da renda da população brasileira.⁵⁸⁷

A tributação sobre grandes fortunas, caso seja implantada sem os instrumentos de controle, será um convite à fuga de capitais, deixando de contribuir para o processo de desenvolvimento nacional. Embora se defenda a implantação desse tributo, ele não seria a garantia da melhor qualidade de vida para as classes menos favorecidas e, muito menos, um modelo sustentável, no longo prazo. O problema da fortuna não está em sua existência, mas na sua não utilização racional, capaz de gerar desenvolvimento. O ideal seria que os grandes patrimônios fossem utilizados em prol da geração de emprego e renda. Somente dessa forma, iriam contribuir para o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades. A problemática está, portanto, em fazer o direcionamento do capital, com o objetivo primordial de contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais.

O imposto sobre grandes fortunas não pode ter por objetivo, tão somente, o equilíbrio das contas públicas e a exação do Estado no intuito de obter receitas. Pode-se até alegar que a receita obtida iria proporcionar investimentos em infraestrutura para o desenvolvimento da nação. Entretanto, nada garante que tal receita seria realmente utilizada nesses projetos. A tributação sobre o capital deve ocorrer de forma a proporcionar desenvolvimento e, sobretudo, impulsionar as pessoas detentoras de grandes fortunas a aplicarem seu capital em projetos desenvolvimentistas. A mera expropriação de recursos apenas estimularia a transferência das grandes fortunas para o exterior, enfraquecendo o capital nacional. Além disso, pavimentaria o caminho para o capital internacional comprar esses bens a preços vis, empobrecendo, mais ainda, o Estado brasileiro. A melhor tributação é aquela que contribui para fortalecer a posição do Brasil no panorama internacional.

Realmente, a tributação sobre grandes fortunas não proporciona o desenvolvimento. Contudo, poderia ser utilizada temporariamente para resolver um problema financeiro do Estado.

⁵⁸⁶ Nesse sentido, esclarece: *To regulate the globalized patrimonial capitalismo of the twenty-first-century, rethinking the twentieth-century fiscal and social model and adapting it to today's world will not be enough. To be sure, appropriate updating of the last century's social-democratic and fiscal-liberal program is essential (é).* PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p 515.

⁵⁸⁷ ANDRADA, Antônio Carlos Suppes Doorgal de; ALVARENGA, Alex da Silva. O direito tributário como instrumento para redução da desigualdade social: entre as lições de Piketty e o dever fundamental de pagar impostos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Brasília, v. 3, n. 1, p. 19 - 34, jan./jun., 2017.

Acrescente-se que esse imposto pode ser caracterizado como bitributação, visto que o patrimônio já é tributado pelos tradicionais IPTU, ITR e IPVA. Conforme amplamente discutido, esses três tributos possuem graves distorções que demandam urgentes alterações. Uma delas é a falta de vontade política para efetivar suas cobranças compatíveis com o valor real do patrimônio. Por outro lado, a tributação sobre os grandes patrimônios pessoal e familiar esbarra na falta de capacidade do Estado em realizar uma gestão eficiente dos recursos públicos. Basta analisar o contexto político brasileiro, em que campeiam a corrupção e a falta de responsabilidade por parte dos gestores públicos.

Afirma-se que, por conta da força do capital, ocorre uma transferência do patrimônio público para o privado. Assim, caso seja instituída uma tributação sobre o patrimônio, não há garantias quanto à sua efetiva cobrança. Além disso, há o risco de deixar de fora os patrimônios invisíveis. Ante essa possibilidade, seria muito mais eficaz induzir o capital privado para o desenvolvimento nacional e não a simples tributação por parte de um Estado que ainda não resolveu seus problemas de gestão. O problema não reside, portanto, no capital em si, mas, na sua má utilização e na possibilidade de acumulação de riquezas. Na visão de Thomas Piketty,⁵⁸⁸ a ferramenta para reduzir a desigualdade pode ser a tributação. Entretanto, discordando do autor, a tributação sobre grandes fortunas não seria a solução para países subdesenvolvidos. Poderia se mostrar razoável, caso a receita arrecadada seja vinculada, especificamente, a algum projeto de desenvolvimento. Desse modo, a melhor tributação seria aquela que desestimulasse o capitalismo financeiro especulativo, sendo a tributação sobre a movimentação financeira a melhor solução, como será demonstrado no tópico a seguir.

⁵⁸⁸ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014.

5.3.6 Tributação sobre movimentação financeira

Desde o século passado, o mercado financeiro é um dos setores econômicos que mais vem crescendo, tornando-se atrativo aos investidores. A influência dos grandes capitalistas sobre o poder político, no mundo inteiro, talvez tenha sido o motivo da baixa tributação nesse segmento. Neste tópico, irá demonstrar-se a baixa contribuição do mercado financeiro no custeio do Estado brasileiro. Por esse motivo, defende-se a inclusão da contribuição sobre movimentação financeira no ordenamento jurídico pátrio. Como se sabe, esse tipo de tributo incide apenas sobre operações financeiras (IOF). A contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) foi aplicada apenas no período de agosto de 1996 a dezembro de 2007. Trata-se de um tributo de baixo impacto sobre os contribuintes de baixa renda. Apesar da sua curta existência, a CPMF é um dos principais objetos de estudo deste trabalho, por revelar-se como solução imediata para aumentar a capacidade de financiamento do Estado.

5.3.6.1 Surgimento da tributação sobre movimentação financeira no Brasil

Antes da criação da CPMF, a Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1983, autorizou a instituição do denominado imposto provisório sobre movimentações financeiras i IPMF. Consoante à referida emenda, a criação de tal tributo deveria ocorrer por meio de lei complementar, haja vista se tratar de imposto residual de competência da União.⁵⁸⁹ Sacha Calmon destaca algumas características intrínsecas a esse tributo, quais sejam: vigoraria, tão somente, até 31 de dezembro de 1994; teria alíquota de 0,25%, facultando-se ao Poder Executivo propor sua prorrogação; deveria observar o princípio da anterioridade constitucional (art. 150. III. b, da Carta Magna). A autora chama a atenção para o fato de que a imunidade intergovernamental

⁵⁸⁹ Consultar: TORRES, Ricardo Lobo. A reforma tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Otthon de Pontes (coord.). **Reforma tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 234. COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. A CPMF e os Princípios Constitucionais Tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/cpmf-e-os-principios-constitucionais-tributarios/>> Acesso em: 22 mai. 2018.

recíproca não se aplicaria a esse tributo, além do que o produto arrecadado não se sujeitaria à repartição com os outros entes federados.⁵⁹⁰

O IPMF somente foi efetivado, em 13 de julho de 1993, pela Lei Complementar nº 77. Sua vigência foi prorrogada até 31 de dezembro de 2004, conforme disposição da EC nº 03/93. Porém, essa emenda infringiu dois princípios instituídos expressamente pelo poder constituinte originário de 1988, a saber: a anterioridade anual⁵⁹¹ e a imunidade intergovernamental recíproca.⁵⁹² Em decorrência dessas infringências, o Supremo Tribunal Federal julgou-a inconstitucional e, por conseguinte, parte da LC nº 77/93, naquilo que contrariava os preceitos estabelecidos na Carta Fundamental. Em virtude dessa decisão, o IPMF foi extinto em 31 de dezembro de 2004. No entanto, levando-se em consideração a relevância desse tributo incidente sobre movimentações financeiras, em 15 de agosto em 1996, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 12, que incluiu o art. 74 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).⁵⁹³

A partir da Emenda Constitucional nº 12, o que era tributo passou a ser denominado contribuição, sendo o produto de sua exação vinculado ao Fundo Nacional de Saúde. Em razão dessa alteração na espécie tributária (de imposto para contribuição), a CPMF teve sua arrecadação subordinada ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme estabelece o art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Portanto, não se aplicou o princípio da anterioridade anual, como ocorria com o IPMF. Porém, o novo tributo continuava condicionado ao exíguo prazo de

⁵⁹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. A CPMF e os princípios constitucionais tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Curso de Direito Tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/cpmf-e-os-principios-constitucionais-tributarios/>> Acesso em: 22 mai. 2018.

⁵⁹¹ Dispõe o art. 150 da Constituição Federal: ãSem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III i cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.ò **BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 mai. 2018.

⁵⁹² Também é vedado aos entes federativos, nos termos do art. 150, VI, a, da CF/88: instituir imposto sobre: a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. **BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 22 mai. 2018.

⁵⁹³ Art. 74. ãA união poderá instituir contribuição provisória sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza de natureza financeira. § 1º. A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei. § 2º. À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º e 154, I, da Constituição. § 3º. O produto de arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde. §4º. A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.ò

validade de dois anos.⁵⁹⁴ Somente com a promulgação da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, a contribuição provisória sobre movimentação financeira foi efetivamente instituída. Conforme disposto no seu art. 2º, o tributo incidia sobre os seguintes fatos geradores⁵⁹⁵:

Art. 2º. O fato gerador da contribuição é:

I - o lançamento a débito por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimos, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas.

II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores. Por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

A contribuição provisória sobre movimentação financeira, prorrogada sucessivas vezes por novas emendas constitucionais, foi considerada por Ricardo Torres⁵⁹⁶ como uma tributação exótica, sendo cobrada, naquela época, apenas pelo Brasil. Segundo ele, tratava-se de um modelo que se afastava dos modernos princípios da tributação, como o da capacidade contributiva. No entanto, reconhece que era imprescindível à União para o equilíbrio das contas públicas⁵⁹⁷. A

⁵⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. A CPMF e os princípios constitucionais tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/cpmf-e-os-principios-constitucionais-tributarios/>> Acesso em: 22 mai. 2018.

⁵⁹⁵ BRASIL. Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências. **Publicado no DOU no dia 25 de outubro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9311.htm>. Acesso em: 22 mai. 2018.

⁵⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A reforma tributária da emenda constitucional nº 42/2003. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Otthon de Pontes (coord.). **Reforma tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 234.

⁵⁹⁷ A esse respeito, assinala: ñA CPMF (contribuição provisória sobre a movimentação financeira), que substituiu o antigo IPMF (EC nº3/93) e que vem sendo prorrogada sucessivamente (EC nº12/96. nº 21/99 e nº 37/02) é contribuição exótica, cobrada pelo Brasil. Destorce economia e se afasta de princípios modernos da tributação, máxime da capacidade contributiva, mas se tornou indispensável à União para o equilíbrio das contas públicas.ò.

propósito da alegação do citado autor, na verdade, os tributos que ferem a capacidade contributiva são aqueles incidentes sobre bens e serviços, conforme os dados contábeis que serão demonstrados ao longo deste capítulo.

Tributos que incidem sobre bens e serviços oneram, de forma mais intensa, os trabalhadores assalariados, por consumirem quase a totalidade dos seus rendimentos. Em contrapartida, uma tributação que incidisse sobre qualquer tipo de movimentação financeira permitiria um maior controle dos agentes fomentadores da especulação no mercado financeiro. É nesse contexto em que se insere o princípio da capacidade contributiva. Portanto, seria mais pertinente uma tributação sobre a movimentação financeira que o aumento de 5% do IPI sobre bebidas, como já aconteceu. Essa tributação contribuiria para a adoção de um sistema mais justo. Além disso, não se afastava do princípio da capacidade contributiva, quando visto no conjunto do modelo tributário brasileiro.

5.3.6.2 Extinção da CPMF e argumentos contrários

O principal argumento utilizado para extinguir a CPMF foi que ela produziria um efeito cascata sobre o preço dos bens e serviços ofertados para a população. Tal assertiva poderia ser considerada válida, se não fosse o fato de que, na época, o mercado não possuía bens necessários disponíveis para o consumo. Assim, a simples retirada do tributo não iria reduzir o valor dos bens. Ao contrário, foram valorados, em razão do maior volume de dinheiro circulante. Para conter a inflação, na época da extinção da CPMF, foi necessário fazer um ajuste no valor dos juros pagos pelo Tesouro. O objetivo desse ajuste era reduzir o capital circulante e, assim, conter a pressão inflacionária decorrente dos numerários que deixaram de ser recolhidos pela CPMF. Em consequência, os recursos deixaram de ser carreados para o Estado através desse tributo, beneficiando os bancos e grandes capitalistas que passaram a receber melhores remunerações pelo dinheiro aplicado. Para a sociedade, o preço dos produtos aumentou. O problema é que o dinheiro resultante desse aumento não foi convertido em receitas para que o Estado pudesse equilibrar as contas públicas, cujo déficit foi agravado nos anos subsequentes.

O argumento de que os preços iriam recuar com a extinção da CPMF revelou-se falacioso. Na verdade, a intenção dos empresários não era reduzir preços, mas deixar de pagar o tributo. Tentando frear os picos inflacionários, o governo aumentou a taxa de juros. Por isso, ficou mais atrativo emprestar dinheiro ao Estado e receber juros, em troca desses empréstimos, do que investi-lo para movimentar a economia com a aquisição de equipamentos ou sua aplicação direta na produção. O resultado foi o aumento nas despesas com juros, seguido de uma queda na receita tributária. Com a extinção da CPMF, ao invés de ocorrer a prometida redução nos valores dos produtos, operou-se a lei da oferta e da procura, já que os bens disponibilizados eram limitados e ficaram mais caros. Isto ocorreu porque passou a haver um maior volume de dinheiro em circulação. Para agravar esse quadro, com o fim da CPMF, o Estado deixou de arrecadar cerca de quarenta bilhões de reais, ao ano.

Outro argumento contrário à CPMF foi que ela feria o princípio da não cumulatividade. A despeito de ser um argumento jurídico razoável, não seria suficiente para eliminar esse tributo. Caso fosse, não se adotaria no Brasil a contribuição social sobre o lucro líquido (que possui a mesma base de cálculo do imposto de renda). Portanto, também acaba sendo cumulativo no estabelecimento do preço final de bens e serviços, à semelhança de tantos outros tributos. Acrescente-se ainda que a cumulatividade só seria danosa,⁵⁹⁸ se sua proporção assumisse caráter confiscatório. A tributação sobre movimentação financeira sempre teve valores módicos, por exemplo, situando-se em torno de 0,5%. Mesmo que gerasse acúmulos em várias operações subsequentes, estava longe de alcançar o percentual de 2,5% ou 3% estabelecido para operações regulares com fins não especulativos.

Recentemente, para cobrir suas despesas, a União aumentou as alíquotas de IPI sobre diversos bens, como é o caso das bebidas, alcóolicas ou não. No estado do Piauí, por exemplo,

⁵⁹⁸ Muitos autores entendem que toda cumulatividade é danosa. Contudo, é preciso fazer uma análise econômica acerca do efeito de cada tributo sobre o mercado e o custo desses tributos para o cidadão. Convém observar que dois tributos cumulados em valores inexpressivos refletirão um custo menor para o cidadão do que apenas um único tributo com um valor mais elevado. Assim, não necessariamente, a cumulatividade será algo ruim em um processo de obtenção de receitas pelo Estado, pois poderá possibilitar estratificações no pagamento de determinado tributo. Possibilita, assim, a justiça social, o que não ocorreria em um tributo monofásico não cumulativo e incidente de forma indireta sobre todos indistintamente. A cumulatividade pode ser utilizada com degraus de progressividade, de acordo com a quantidade de operações realizadas ou com os valores mais elevados recebidos. No caso da CPMF, em que a cada operação incidiria 0,3% ela acabaria produzindo uma progressividade de efeito extrafiscal, tendo em vista que aqueles que fazem uma única operação pagariam 0,3%. Se a pessoa realizasse cinco ou seis operações haveria um degrau de acréscimo. Ressalte-se, contudo, que caso esses numerários estivessem sendo transferidos diariamente dezenas de vezes para produzir um efeito especulativo, o degrau seria bem mais alto, em razão do grande número de operações.

houve aumento do ICMS sobre combustíveis. Essas alíquotas são superiores aquelas incidentes sobre a CPMF, mas não geravam o mesmo resultado: o aumento da base de contribuição. Como foi visto, tanto os mercados formais quanto os informais, deixaram de pagar a CPMF.

O terceiro argumento contrário à CPMF dizia respeito à possibilidade de aumentar o custo do dinheiro a ser emprestado. Entretanto, tal entendimento não pode prosperar, haja vista que o valor final do dinheiro emprestado é regulado não só pelos custos iniciais, mas também pela oscilação do mercado. Caso esse tributo tivesse um peso elevado, automaticamente, pressionaria os juros para baixo, realinhando, portanto, o valor do crédito para o consumidor final. Porém, havia muitos interesses envolvidos na construção do ambiente contrário à CPMF. Havia, ainda, o argumento de que as classes mais baixas pagariam mais tributos, aumentando para elas a carga tributária. Porém, isto não foi sequer mensurado quando se decidiu aumentar o ICMS ou o IPI. O objetivo da CPMF era fazer com que bilhões de reais movimentados no mercado financeiro fossem devidamente tributados. A grande vantagem da CPMF estava no fato de que alcançava os mais diversos contribuintes, do pequeno prestador de serviço informal ao grande movimentador de valores que remeteria capitais para o mercado internacional.

Alegou-se também que movimentações com objetivo de gerar ganhos também eram tributadas. Mas essas movimentações foram excluídas da lei e do controle do Banco Central. Vale salientar, como lembra Hugo Leal,⁵⁹⁹ que o direito constrói prescritivamente suas próprias realidades, seja através de normas jurídicas fictícias ou verdadeiras. Contudo, não existe coincidência entre verdade jurídica e verdade fenomenológica. Considerando isto, o Banco Central, no exercício de sua competência, percebeu as ficções cambiais que eram realizadas no sistema, apenas para fins de fiscalização, não existindo a efetiva movimentação.⁶⁰⁰ Por fim,

⁵⁹⁹ LEAL, Hugo Barreto Sodré. Não incidência da CPMF nos contratos de câmbio simbólico realizados na Conferência Internacional de Ações. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (coords.) **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

⁶⁰⁰ LEAL, Hugo Barreto Sodré. Não incidência da CPMF nos contratos de câmbio simbólico realizados na Conferência Internacional de Ações. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (coords.) **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 478. A esse respeito, acrescenta: *“Exatamente por isso é que a operação é dita simbólica, pois, apesar do fechamento dos contratos de câmbio, jamais ocorrerá qualquer saída ou ingresso de divisas do país. Falar-se em fechamento de câmbio sem que o mesmo corresponda qualquer compra e venda estrangeira, não passa de uma ficção regulamentar constituída pelo Banco Central. Não há dúvida de que, na exata medida em que o direito constrói prescritivamente as suas próprias realidades, podem as normas jurídicas construir ficções, não havendo uma coincidência necessária entre verdade jurídica e verdade fenomenológica. Nenhuma objeção, portanto, há que se fazer a que seja criada, pelo Banco Central do Brasil, no exercício de sua competência, uma ficção cambial para fins de controle do seu sistema registral. Trata-se apenas*

argumentou-se que a CPMF atingiria o direito ao livre-arbítrio, visto que iria controlar os valores movimentados pelas pessoas físicas e jurídicas. Entretanto, na contramão de tal argumento, esse tributo abre a possibilidade de melhor fiscalização pelo Estado de valores que antes eram sonegados.

Sem dúvida, a manutenção da CPMF seria melhor do que a oneração dos tributos já existentes. Nessa hipótese, aumenta-se a carga tributária sobre quem já a paga. A CPMF teria a vantagem adicional de alcançar os especuladores, os sonegadores e os corruptos, por terem seus recursos rastreados com mais facilidade. Como se observa, os argumentos contrários à contribuição sobre movimentação financeira foram construídos com respaldo, principalmente, em interesses de grupos políticos e econômicos, visto que seriam afetados substancialmente com sua manutenção, conforme afirma Marcos Cintra.⁶⁰¹

de um mecanismo operacional encontrado pelo Banco do Brasil para fins de promover o controle e a fiscalização dos investimentos estrangeiros no Brasil ou de investimentos nacionais no exterior.º

⁶⁰¹ CINTRA, Marcos. Globalização, modernização e inovação fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 78-79. *In verbis*: ñA primeira crítica afirma que a CPMF, por ser um tributo cumulativo, é um imposto pouco inteligente e disfuncional. Impostos em cascata não são necessariamente ruins. As recentes teorias da tributação ótima, juntamente com os postulados da teoria de *second best*, de safra mais antiga, já deveriam ter convencido os economistas de que nada se pode concluir *a priori*, como será comprovado mais adiante. Um tributo em cascata com alíquotas baixas pode ser melhor, do ponto de vista alocativo, que tributos sobre valor agregado com alíquotas altas. E sabe-se que no Brasil foi gerado um círculo vicioso: o governo aumenta as alíquotas para compensar a enorme evasão tributária. Isso, contudo, estimula ainda mais a evasão e suscita novas rodadas de aumentos de impostos. Uma segunda crítica é factual. Afirma que a cumulatividade magnifica os impostos nos preços, e que cadeias longas poderão implicar cargas tributárias elevadas. Trata-se em geral de um equívoco. O conceito de número finito de etapas de produção é destituído de sentido. O processo de produção é circular. O número de etapas é infinito para qualquer produto. Ademais, como será demonstrado nas simulações abaixo, a cumulatividade não implica maior carga tributária setorial em comparação com tributos convencionais em simulações que mantêm a arrecadação constante. Uma terceira crítica se refere ao efeito que a CPMF tinha sobre o comércio exterior: dificuldades de desoneração das exportações que acumulavam o tributo ao longo do processo produtivo. Ora, para desonerar a exportação basta conceder rebates fiscais, como na devolução do ICMS cobrado nas fases intermediárias de produção de exportados. Por exemplo, na legislação vigente, no caso da exportação de tratores, a montadora recebe créditos de 5,2% por conta do ICMS acumulado na aquisição de insumos, além da isenção de exportador. Bastaria fazer o mesmo para um tributo como a CPMF em todos os setores, com o auxílio da matriz interindustrial brasileiro. A quarta crítica afirma que a alíquota do imposto sobre a movimentação financeira pode começar baixa, porém tenderia a ser elevada ao longo do tempo. Tal crítica, em realidade, não deve ser atribuída a este ou àquele tributo, mas aos mecanismos de controle social exercidos pelos cidadãos. A crítica deveria ser dirigida aos governantes, que aumentam as alíquotas, e à própria sociedade, que aceita a situação. Aliás, se houvesse imposto único, os olhos da sociedade estariam mais bem focados no controle social de uma única alíquota. Hoje, a babel tributária impede que efetivos mecanismos de controle sejam exercidos pela sociedade.º.

5.3.6.3 Participação da tributação sobre as transações financeiras no custeio do Estado

A tributação sobre transação financeira constitui atualmente, menos de 2% do custeio do Estado brasileiro, embora seja um dos segmentos econômicos mais fortes. Durante o período em que vigorou a CPMF, esse tipo de contribuição representou quase 5% do custeio da máquina estatal. A tabela abaixo mostra que houve a queda no custeio do Estado, no ano de extinção da citada contribuição.

Tabela 50 - Percentual das cargas tributárias sobre a arrecadação no Brasil ((2006-2017)

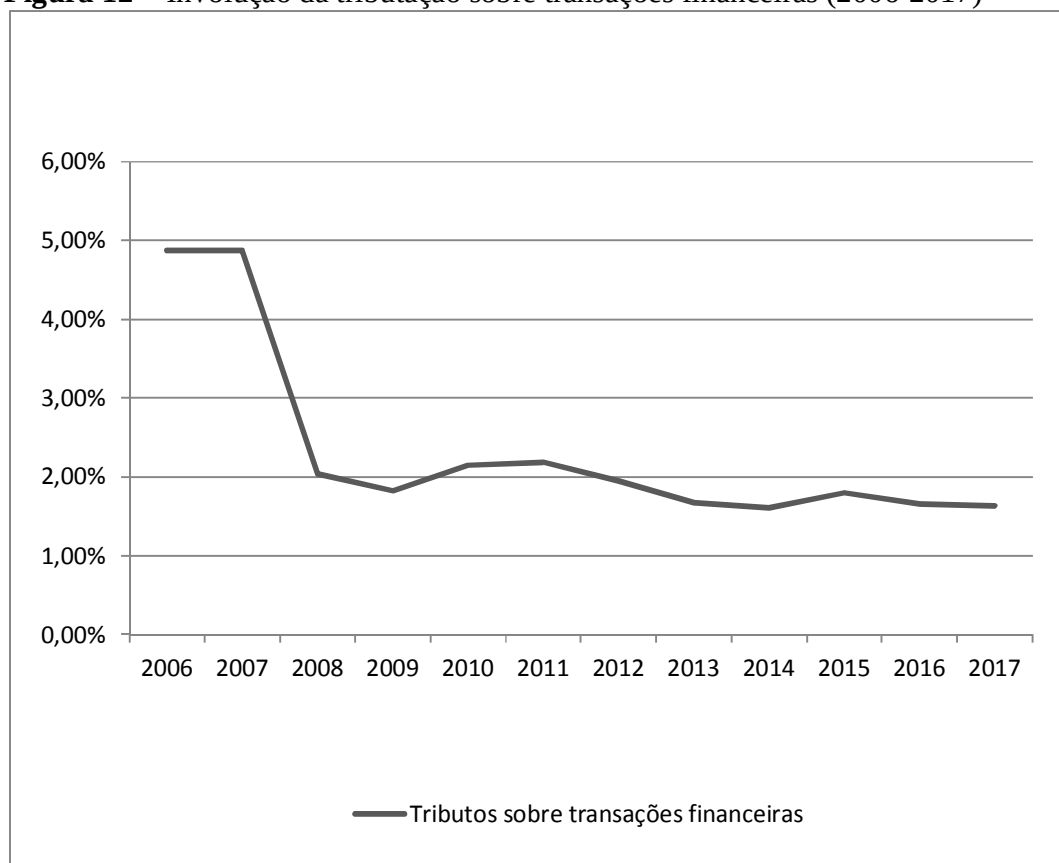
ANO	TRIBUTOS SOBRE A SENDA	TRIBUTOS SOBRE A SOLHA DE SALÁRIOS	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS	TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	OUTROS TRIBUTOS	TOTAL
2006	18,67%	22,33%	3,30%	47,67%	4,88%	3,15%	100,00%
2007	19,28%	22,56%	3,37%	46,90%	4,88%	3,01%	100,00%
2008	20,50%	22,53%	3,45%	48,41%	2,04%	3,07%	100,00%
2009	19,88%	26,05%	3,37%	47,36%	1,82%	1,52%	100,00%
2010	18,40%	26,15%	3,52%	48,57%	2,15%	1,21%	100,00%
2011	19,02%	25,76%	3,70%	49,23%	2,19%	0,10%	100,00%
2012	17,84%	26,53%	3,85%	49,75%	1,95%	0,08%	100,00%
2013	18,10%	24,98%	3,93%	51,28%	1,67%	0,04%	100,00%
2014	18,02%	25,18%	4,17%	51,00%	1,61%	0,02%	100,00%
2015	18,27%	25,83%	4,44%	49,68%	1,76%	0,02%	100,00%
2016	19,96%	26,31%	4,67%	47,39%	1,66%	0,01%	100,00%
2017	19,22%	26,12%	4,58%	48,44%	1,63%	0,01%	100,00%

Fonte: Receita Federal⁶⁰²

Após a extinção da CPMF, de acordo com os demonstrativos da Receita Federal, houve uma redução brusca das receitas provenientes da movimentação financeira. Caiu de, aproximadamente 4,5% para 2% no custeio das despesas do Estado. Os ciclos estão demonstrados no gráfico a seguir.

⁶⁰² Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.

CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos Tributários: Carga tributária no Brasil i 2016**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 26 mar. 2019.

Figura 12 - Involução da tributação sobre transações financeiras (2006-2017)

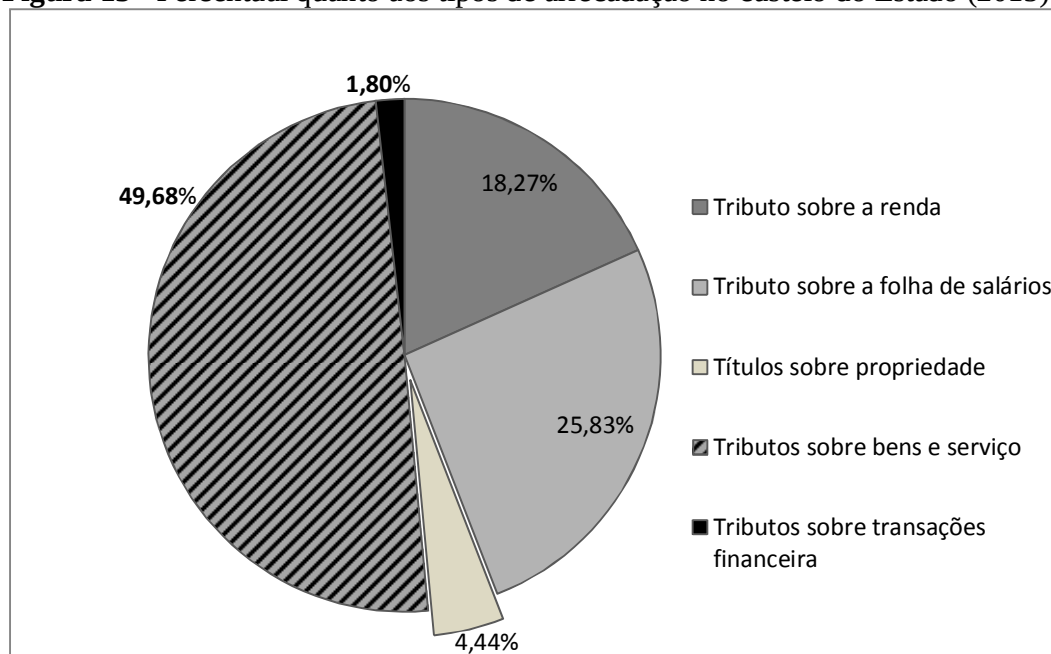
Fonte: Receita Federal ⁶⁰³

Essa queda na contribuição por parte do mercado financeiro para o custeio do Estado foi compensada com o aumento de outros tributos, destacando-se os incidentes sobre o consumo e sobre a folha de salários. Conforme se observa no gráfico, em 2006, a CPMF concorria com quase 5% da receita total do Estado. Após sua extinção, houve uma redução de mais de 2,5%. Essa perda de receita, inevitavelmente, teria que ser compensada com outras fontes, o que

⁶⁰³ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos Tributários: carga tributária no Brasil i 2016**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 02 mar. 2018.

efetivamente ocorreu. Nos anos seguintes, houve o crescimento das receitas provenientes de outros tributos, como a contribuição sobre a folha de salários e a tributação sobre o consumo. Além disso, os especuladores ficaram livres para aumentarem seus lucros com dólares, bolsas de valores e outros mercados de cunho eminentemente especulativo, sem nenhuma tributação.

Analisando-se os percentuais de distribuição da carga tributária, verifica-se que houve uma transferência perceptível para o custeio do Estado do setor financeiro para outros segmentos econômicos. Durante os anos de 2005 e 2006, quando existia contribuição sobre a movimentação financeira, a participação do mercado financeiro no custeio do Estado situava-se em torno de 4,5%. Em 2007, quando da extinção da CPMF, houve um decréscimo desse percentual. Teoricamente, a compensação foi feita, aumentando-se os tributos incidentes sobre a produção. Mas, na prática, coube ao consumidor final arcar com essa responsabilidade. Atualmente, a tributação sobre as transações financeiras representa muito pouco no custeio total do Estado. Tal fato pode ser comprovado nos dados apresentados na tabela anterior, observando-se os percentuais das cargas tributárias sobre a arrecadação no Brasil.

Figura 13 - Percentual quanto aos tipos de arrecadação no custeio do Estado (2015)

Fonte: Receita Federal⁶⁰⁴

A contribuição da tributação sobre as transações financeiras com o custeio do Estado é quase irrisória na atualidade. A perda da receita decorrente da extinção da CPMF acarretou a redução da participação do mercado no custeio da máquina pública, especialmente do governo federal. A tabela a seguir apresenta os valores arrecadados com a referida contribuição e sua participação na arrecadação realizada pelo governo federal.

⁶⁰⁴ Figura elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de estudos tributários e aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

Tabela 51 - Percentual da CPMF em relação à arrecadação federal (2000-2016)

ANO	TRIBUTOS DO GOVERNO FEDERAL	CONTRIBUIÇÃO PROV. SOBRE MOV. FINANCEIRA	PERCENTUAL DA CPMF EM RELAÇÃO A ARRECADAÇÃO FEDERAL
2000	R\$ 216.518,00	R\$ 14.544,64	6,71 %
2001	R\$ 241.439,00	R\$ 17.197,01	7,12%
2002	R\$ 286.175,00	R\$ 20.367,61	7,11%
2003	R\$367.321,32	R\$23.029,01	6,26%
2004	R\$432.192,06	R\$26.399,16	6,10%
2005	R\$498.535,55	R\$29.188,22	5,85%
2006	R\$550.788,49	R\$32.057,93	5,82%
2007	R\$632.648,56	R\$36.319,86	5,74%
2008	R\$723.415,55	-	-
2009	R\$740.052,08	-	-
2010	R\$868.964,87	-	-
2011	R\$1.022.081,28	-	-
2012	R\$1.085.320,70	-	-
2013	R\$1.197.200,53	-	-
2014	R\$1.260.983,20	-	-
2015	R\$1.316.190,50	-	-
2016	R\$ 1.383.758,72	-	-

Fonte: Receita Federal e Unafisco⁶⁰⁵

A extinção da CPMF, em dezembro de 2007, provocou drástica redução da participação do mercado financeiro no custeio do Estado. Em consequência levou ao aumento da carga tributária sobre outros segmentos econômicos. A tabela demonstra que a participação da CPMF na arrecadação da União representava cerca de 7% da receita total. Conforme demonstrado, se essa tributação houvesse permanecido, atualmente representaria um volume de recursos calculado entre oitenta a cem bilhões de reais, isto considerando-se o crescimento da receita total do Estado,

⁶⁰⁵ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Irailson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

Destaques-se que o percentual refere-se ao total de tributos arrecadados pelo governo federal nos anos de 2000 a 2007, período em que esteve válida a CPMF. A partir do ano de 2007 a contribuição provisória sobre movimentações financeiras deixou de ser contabilizada como um tributo específico porque foi extinta e passou a ser agrupada no rol de outras contribuições federais.

o aumento do PIB e dos valores monetários circulantes no país.⁶⁰⁶ Se a incidência desse tributo atingisse, em uma nova versão, qualquer tipo de movimentação financeira, inclusive as originárias de remessas de valores ao exterior, o Brasil poderia arrecadar mais de trezentos bilhões de reais. Modificava-se, assim, o cenário das fontes de custeio do Estado brasileiro, que passaria a ter considerável foco representativo no mercado especulativo.

5.3.6.4 Tributação sobre movimentação financeira e seu efeito nas taxas de juros

Uma consequência que ocorreria com a incidência da CPMF seria queda na taxa de juros, segundo a lei da oferta e da procura que regula o mercado.⁶⁰⁷ Um bom exemplo seria colocar linhas de crédito à disposição no mercado financeiro. Quando estipulam as taxas de juros, as instituições financeiras levam em consideração o valor final a ser pago pelos clientes visto que é fundamental a fixação de taxas mais atrativas. No entanto, quando, além dos juros, o cliente é obrigado a pagar o tributo sobre a movimentação financeira, esses valores se tornam mais elevados e, conseqüentemente, menos atrativos. Buscando recuperar a atratividade, as instituições financeiras tendem a diminuir as taxas de juros, de modo que os custos dos créditos ao consumidor final ficam mais competitivos. Com isso, uma parte dos juros que, anteriormente, ia para os banqueiros e os donos do capital seria redirecionada para o Estado, quando do pagamento dos tributos. Para o cidadão tomador de crédito, o custo final do dinheiro seria o mesmo, em virtude das leis de mercado. Para o ente estatal, que recebe a receita da tributação e paga juros, teria um impacto na redução da despesa pública. Dessa forma, o governo pagaria menos juros e arrecadaria mais receitas.⁶⁰⁸

⁶⁰⁶ Em entrevista a Carta Capital, Amir Khair fala em 100 bilhões, quando fala que o IGF arrecadaria o que a antiga CPMF arrecadaria. CARTA CAPITAL. **Imposto sobre grandes fortunas renderia 100 bilhões por ano**. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

⁶⁰⁷ A comprovação de tal assertiva decorre de teorização quanto às leis de mercado da oferta e da procura. Isso porque se os juros estão altos e o mercado não os toma, naturalmente, para que o dinheiro não fique parado, o mercado passa a oferecer juros mais baixos.

⁶⁰⁸ A redução da taxa de juros se daria em virtude da elevação do custo do dinheiro no mercado, em relação à capacidade do mercado de pagar esses custos do dinheiro a ser emprestado. Isso se daria da seguinte forma: se a taxa de juros estivesse em 1%, com a CPMF incidente sobre o valor transacionado, ela automaticamente acresceria ao custo do dinheiro 1% ou o percentual referente à contribuição sobre movimentação financeira. Com esse acréscimo da taxa de juros, o dinheiro chegaria mais caro ao mercado. Esse movimento, haveria uma disponibilidade maior de dinheiro a ser emprestado. A fim de realinhar o valor do custo final do dinheiro, naturalmente a taxa de juros seria conduzida à redução, para que o custo final do dinheiro a ser emprestado ficasse equivalente ao valor original sem a tributação. Assim, ao invés de se pagar a integralidade do valor do custo do dinheiro para empresário ou banqueiro, uma parte desse dinheiro seria destinada para reforçar o caixa do

Com essa fonte suplementar de receitas, o Estado não necessitaria aumentar a carga tributária sobre o consumo ou sobre a folha de salários, como tradicionalmente o faz. Por sua vez, no caso da despesa, haveria uma redução no pagamento de juros da dívida pública, a qual, desde a queda da CPMF, teve uma escalada ascendente desproporcional. Em 2018, o governo deveria pagar de juros, aproximadamente, quatrocentos bilhões de reais. Porém, esse volume não foi efetivamente liberado, aumentando o endividamento total, que já está se aproximando da casa dos quatro trilhões. A CPMF seria indutora da redução dos juros e, conseqüentemente, da contenção do processo de crescimento desproporcional da dívida pública brasileira.⁶⁰⁹

Foi argumentado, na época, que a extinção da CPMF reduziria o preço dos produtos, pois seria retirado do custo dos produtos o valor referente ao tributo. Contudo, isso não aconteceu. Ao contrário, foram aumentados devido ao volume de dinheiro disponível no mercado. A lei da oferta e da procura atuou nos preços, que aumentaram por não ter sido retirado dinheiro das mãos dos consumidores com o recolhimento de tributos. O volume do dinheiro disponível elevou a demanda, pressionando o preço para cima, pois os bens e serviços ofertados no mercado eram os mesmos. A extinção da CPMF ocasionou a redução das receitas do Estado brasileiro. Além disso, impulsionou o aumento da taxa de inflação e das taxas de juros para compensar e realinhar os custos dos créditos finais disponíveis ao consumidor. Como consequência, os credores capitalistas e banqueiros ganharam.

estado. Se a taxa de juros como um todo, há uma sobra de recursos no mercado e a taxa de juros cai sem baixar o custo do dinheiro. Portanto, se você baixa a taxa de juros sem tributos gera inflação, mas se você baixa a taxa de juros e compensa com tributo que irá onera-la, ela fica no mesmo patamar e não compromete o mercado nem conduz para inflação, mas tende ao equilíbrio pela pressão para baixo.

⁶⁰⁹ Embora não haja nenhuma pesquisa que possa comprovar a redução especificamente de juros, é possível aplicar as pesquisas utilizadas na oferta dos outros produtos em geral. Em qualquer oferta de produto cujos preços sejam elevados pela tributação, naturalmente há uma retração do mercado no consumo desse produto, caso não haja numerários disponíveis para o incremento total do custo do produto. Ou seja, se o somatório dos preços dos produtos disponíveis for maior do que os numerários disponíveis, o mercado se autorregula, pressionando o preço dos produtos para baixo. A oferta dos percentuais de juros é um produto que guarda semelhança com outros produtos, que podem ter elasticidade ou inelasticidade pela maior ou menor oferta. No caso dos juros, está comprovado que tem elasticidade quando da maior ou menor oferta. Isso porque, quando os juros estão muito elevados há uma menor quantidade de tomadores, o que resulta na redução destes. Se os juros estavam no patamar de 1,3% quando acrescidos de mais meio ponto percentual de impostos, resultará em um percentual final ao consumidor de 1,8%. Se o mercado tem como ponto de equilíbrio um percentual final de 1,5%, naturalmente recuará o valor dos juros a 1% para que haja a margem de pagamento de 0,5% de impostos.

5.3.6.5 CPMF na condução ao equilíbrio das contas públicas

Diante do efeito redutor de juros ocasionado pelos motivos citados, depreende-se que seria relevante para a sociedade brasileira a implementação da CPMF. A medida levaria o país a adotar um sistema tributário mais equilibrado e menos regressivo.⁶¹⁰ Como resultado dos recursos arrecadados, haveria o acréscimo de receitas e, em contrapartida, reduzir-se-iam as taxas de juros, beneficiando diretamente o Estado. Em decorrência desses fatores, seria possível destinar parcelas maiores de investimentos para os serviços essenciais à sociedade, tais como: saúde, educação, segurança, pesquisa, assistência social, dentre outros. Uma das distorções recorrentes é que a União desvincula parte de suas receitas que deveriam ser destinadas à educação e à saúde para o pagamento de juros da dívida e outras obrigações, através da DRU⁶¹¹. Dessa forma, o Estado poderia cumprir, de forma mais satisfatória, os preceitos básicos da Constituição Federal, sobretudo, o da dignidade da pessoa humana.⁶¹² Tal tributação poderia proporcionar receitas para o Estado, além de conduzir ao equilíbrio das contas públicas, permitindo a retomada dos investimentos em infraestrutura.

5.3.6.6 Regulação, desestímulo da especulação e possibilidade de fortalecimento do capitalismo industrial

O Brasil não pode ficar refém do capitalismo financeiro, também conhecido como capitalismo de cassino. Desenvolve-se, especialmente, a partir da especulação de juros, possuindo forte influência sobre os mercados. Em consequência, os bens e insumos podem ser elevados ou reduzidos conforme interesses dos capitalistas. Nesse fluxo de mercados, o dólar, as ações, bem como a entrada e saída de capitais funcionariam como uma jogatina na busca por ganhos maiores,

⁶¹⁰ Com o acréscimo de receitas seria desonerada a tributação sobre o consumo ou, pelo menos, não seria aumentada.

⁶¹¹ DRU ï Desvinculação de receitas da União. Por emenda constitucional, foi retirada da base de cálculo total de receitas um percentual de 30% que originalmente comporia a obrigatoriedade de aplicação em saúde e educação.

⁶¹² ñHá uma disfuncionalidade entre o modelo constitucional do Estado Social e a política econômica na perspectiva das políticas fiscais. Especialmente no caso brasileiro, as políticas fiscais não convergem ao funcionamento dos gastos sociais a fim de corresponder ao projeto constitucional de Estado Democrático de Direito na realização do Estado social. Diante disso, tem-se o dilema entre a necessidade do Estado desempenhar positivamente as suas tarefas de socialidade por meio de provisões financeiras suficientes através de um sistema fiscal eficiente e o pragmatismo das estruturas dos sistemas tributários adequando-se sempre às políticas neoliberais e ao capitalismo excludente.ð. MORAIS, José Luiz Bolzan de; MAZZA, Willame Parente (coords.). **Estado contemporâneo: direitos humanos, democracia, Jurisdição e decisão**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 98.

em detrimento dos interesses da sociedade. O objetivo original, dos mecanismos de captação de capital para investimentos concretos foi deturpado pelos interesses especulativos do ganho fácil e imediato. Construiu-se um círculo vicioso que estimula esse capitalismo de cassino, no qual predomina somente o desejo de acumular capital⁶¹³.

Esse mercado predador apresenta, como exemplo, as bolsas de valores. A entidade foi criada, originalmente com o objetivo de fazer a captação financeira de um grande volume de capital, para a formação de empresas maiores e capazes de produzir bens de maior complexidade. Os investidores poderiam usufruir dos lucros e dividendos, ao final de um exercício, bonificando os sócios acionistas com essas remunerações. Contudo, esse objetivo transformou-se em instrumento de mera especulação. A preocupação deixou de ser com o crescimento das empresas, focando apenas na cotação das ações.⁶¹⁴ Esse objetivo foi sendo fortalecido a partir da especulação do mercado, em que as ações se transformaram em uma verdadeira gangorra de valorização e desvalorização.

Tal procedimento adotado pelos investidores favorece os ganhos de capital, sem a preocupação de saber qual a contribuição para a sociedade. A atenção volta-se apenas para o valor das ações, jogando-se esses valores para ganhar ou perder. Dessa forma, o mercado vive centrado no movimento de compra, quando as ações estão desvalorizadas, e de venda, quando estão valorizadas. Em outras palavras, vive-se da especulação. No Brasil, o mercado de capitais sustenta-se, principalmente, da especulação e dos juros, sem nada produzir. Isso decorre da própria tributação privilegiada que lhe é concebida, em detrimento de outros segmentos econômicos, que possuem tributação mais elevada. O especulador que obtém ganhos muito elevados não irá pagar tributos na mesma proporção. Caso esse mercado especulativo passe a ser

⁶¹³ Para José Antônio Avelãs Nunes, a noção de "capitalismo de cassino" relaciona-se à especulação, acrescentando: "O recurso abusivo à sua emissão e comercialização conduziu rapidamente à manipulação e a instabilidade dos mercados financeiros porque os contornos e os riscos que esses produtos incorporam nem sempre são facilmente identificáveis, mesmo pelos habituais frequentadores deste 'casino' (como os bancos), que compram muitas vezes produtos financeiros tão esotéricos que nem sabem o que estão a comprar." NUNES, José Antônio Avelãs. **A crise atual do capitalismo: capital financeiro, neoliberalismo, globalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 28-29. Sobre a temática, consultar também: MINSKY, Hyman P. **Review of casino capitalism**. Bard Digital Commons, 1987. Disponível em: <http://digitalcommons.bard.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=hm_archive> Acesso em: 22 mai. 2018.

⁶¹⁴ Originariamente a preocupação era saber quanto uma ação poderia gerar de dividendos. Atualmente, hoje a preocupação centra-se nas ações com maior perspectiva de valorização. Lógico que só se valorizam as ações que estão com dividendos positivos. Porém, não é a proporção desses dividendos positivos que é o principal foco do mercado, mas sim a especulação da valorização ou desvalorização de uma determinada ação. Não se espera um ano por dividendo de uma empresa. Realizam-se contabilmente os ganhos no mercado de ações no momento em que são vendidas por um valor mais elevado e não quando do recebimento dos dividendos.

tributado com um percentual mais elevado, deixará de ser atrativo. Consequentemente, esses capitais serão redirecionados para outros segmentos econômicos.

A implantação da contribuição sobre movimentação financeira iria funcionar como um instrumento de regulação desse segmento econômico. Assim, todas as movimentações de compra e venda no âmbito do mercado financeiro, sejam ações, títulos públicos ou derivativos, seriam tributadas sem qualquer exceção. O argumento sustentado por alguns autores, alegando que tal tributo afrontaria os princípios constitucionais, não tem respaldo. Alega-se, especialmente, sua natureza extrafiscal. Mas, caso houvesse ilegalidade, a extrafiscalidade não estaria presente no IPI e nos tributos aduaneiros. Além disso, não é privilégio do Brasil. Nos Estados Unidos, a Suprema Corte já reconheceu a constitucionalidade da *regulatory taxation*.⁶¹⁵

⁶¹⁵ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. (Tradução de Marco Aurelio Greco). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 49. Acerca do debate da extrafiscalidade, Victor Uckmar traz o debate da Suprema Corte Americana, a qual, em regra geral, confirma tal possibilidade. *In verbis*: ñAlguns autores pretenderam sustentar que, por princípio constitucional, as leis tributárias deveriam ter exclusivamente a finalidade de propiciar entradas para o Estado: seriam, pois, ilegítimos os impostos, mediante os quais se pretendesse obter resultados extrafiscais. O problema foi amplamente debatido nos Estados Unidos da América onde assume particular importância, na medida em que a União, através de normas fiscais, por vezes desenvolve *regularly taxations*, estendendo assim, embora, indiretamente, a sua ingerência em setores, como por exemplo, o da polícia, reservados aos Estados. Uma das primeiras controvérsias do gênero dizia respeito à introdução de uma taxa de selo de 10% sobre papéis emitidos pelos bancos de cada um dos Estados, que teria tido a finalidade de restringir a atividade de tais bancos, a favor do Banco Nacional: a atividade de tais bancos, a favor do Banco Nacional da suprema corte, embora reconhecendo o excessivo peso do imposto, declarou que este não era um motivo para considerar ilegítima a lei, na medida em que *the power to tax may be exercised oppressively upon person, but the responsibility of the legislature is not to the courts, but not the people by whom its members are elected*. O congresso repetidamente recorreu a impostos *destructive or regulation*: por exemplo em 1890 introduziu, sobre cada libra de ópio de fumar, um imposto de \$10, elevado em 1914 a \$ 300; em 1912 tornou impossível a confecção de fósforos à base de fosforo branco, que é venenoso, estabelecendo um imposto de 2 cents para cada cem fósforos. Em 1904 foi submetida ao exame da corte Suprema a controvérsia concernente à constitucionalidade de uma lei que impunha uma taxação mais pesada sobre a fabricação e venda da margarina com corantes do que sobre a manteiga: 0,25 cents por libra se não tivesse corante, 010 cents se tivesse. Evidentemente tal discriminação tinha a finalidade de tornar antieconômica a produção da margarina colorada, e isso em tutela da fé pública contra as fraudes (tutela que, porém, não compete à União). A Corte Suprema rejeitou a exceção de inconstitucionalidade, pois a lei em exame pelos menos tinha a aparência de um *act levying taxes*. Vasto clamor suscitou nos Estados Unidos a controvérsia sobre a legitimidade constitucional da *child labor tax provision*, inserida no Revenue Act de 1919. Tal disposição previa um imposto especial de 10% sobre a renda das sociedades que mantivessem como empregados, com honorário superior a oito horas diárias, jovens de idade inferior a 16 anos. O imposto era aplicado na mesma medida, mesmo que fosse contratado um só jovem um só dua: além disso, poderes de verificação eram atribuídos não só ao *Treasury Department*, mas também ao Department of Labor. Tais circunstâncias tornavam absolutamente evidente que a exação não tinha natureza tributária, mas exclusivamente de sanção aos empresários que faziam trabalhar os referidos jovens por mais oito horas . a questão foi levada ao exame da corte Suprema, a qual frisou que seria *blind not to see that the so called tax is imposed to stop the employment of children within the age limits prescribe*, de modo que excede os poderes atribuídos à União, e em particular aqueles de caráter financeiro; portanto a disposição em exame foi entendida ilegítima. Pode-se dizer, porém, que, não obstante tal decisão, aliás dizendo respeito a uma hipótese limite, a jurisprudência americana decididamente propende a reconhecer a legitimidade dos impostos, ainda que introduzidos com finalidades de não exclusivamente fiscais, e isto sobretudo em consideração ao fato de que o

A contribuição sobre movimentação financeira teria efeito regulatório ou extrafiscal, visto que iria desestimular o investimento especulativo. As pessoas que quisessem investir seu capital apenas para obter ganhos decorrentes da flutuação do mercado seriam tributadas a cada ação de compra ou venda. Com isso, muitos investidores iriam direcionar uma parte do seu capital para as atividades de produção, contribuindo para o desenvolvimento nacional.⁶¹⁶ Uma tributação sobre a movimentação financeira aplicada no Brasil, ou em qualquer lugar do mundo, desestimularia as tentativas do mercado de comprometer o equilíbrio das contas públicas de um país, com seu capitalismo de cassino. As movimentações especulativas gerariam mais receitas para os Estados, dando-lhes robustez e blindagem a esses ataques.

O fluxo de capitais com finalidades especulativas pode abalar a economia de uma nação, ao objetivar o aumento dos juros e a desvalorização de ações. Isso fará com que a nação seja pressionada a vender suas reservas cambiais a preços inferiores. Porém, o efeito seria inverso, caso fosse aplicada uma tributação sobre movimentação financeira. A medida proporcionaria o equilíbrio das contas públicas e desestimularia o mercado especulativo. Se o capital deixasse de ser aplicado na especulação, passando a ser investido na efetiva geração de riquezas, a sociedade seria a maior beneficiária. Nessa perspectiva, o Brasil poderia gerar emprego e renda, fortalecendo o capitalismo industrial.

O capital especulativo nada constrói, apenas produz volumes monetários que geram passivos para as nações e bolhas que inevitavelmente explodirão. Quando deixa de ser rentável, normalmente, contribui para fomentar crises. Assim, o Estado fica refém de um mercado com vontade própria, com a capacidade de desestruturá-lo, sem dar a devida contribuição para o custeio do Estado e o desenvolvimento da sociedade. Todavia, é o Estado que fornece a segurança jurídica necessária para seu funcionamento. De outra parte, o mercado financeiro nada oferece em troca, sendo, ao contrário, predatório no mundo globalizado. Assim, a contribuição

poder de aplicar impostos pode ser exercitado de muitas formas, até mesmo com tarifas aduaneiras protecionistas que, para alcançar verdadeiramente a sua finalidade, não deveriam produzir qualquer receita.

⁶¹⁶ Dois fatores podem ser ponderados em relação aos efeitos extrafiscais da contribuição sobre movimentação financeira. O primeiro seria uma possível fuga de capitais que realmente ocorreria em um primeiro momento. Contudo, os juros brasileiros e os bens negociados, como petróleo e energia, continuam tendo seu valor internacional. Por outro lado, o mercado não desprezaria um país continental nesse conjunto de relações comerciais, com possibilidades de ganho. O fato é que ainda existiria lucro, contudo, reduzido. Outro fator a ser ponderado é a inexistência de evidência empírica quanto aos efeitos da CPMF. Mas só poderiam ser avaliados quando de sua implementação, visto ser quase impossível construir um laboratório social que possa aquilatar seus efeitos na economia real. A teorização parte dos fundamentos econômicos existentes e aplicáveis a outros bens e serviços nos diversos modelos de elasticidade e inelasticidade existentes no mundo.

sobre movimentação financeira poderia direcionar esses recursos para serem investidos em infraestrutura e em ações efetivamente produtivas.

5.3.6.7 Desproporção na distribuição atual da carga tributária sobre o PIB e a CPMF

O Brasil é custeado principalmente pelas receitas dos tributos incidentes sobre bens e serviços. Por isso, são os que mais pesam no cálculo da carga tributária sobre o PIB, em comparação à tributação sobre movimentação financeira. Segundo análise de Thomas Piketty⁶¹⁷, os países, de modo geral, pouco tributam as transações financeiras e o patrimônio dos grandes capitalistas. Isso acontece em razão da influência exercida pelo poder econômico.⁶¹⁸

No Brasil, ao longo dos últimos trinta anos, o patamar da carga tributária, que era de 20%, aumentou para mais de 30%. Durante esse período, só foi alterada durante a vigência da contribuição sobre movimentação financeira. Quando a CPMF foi extinta, em dezembro de 2007, acreditava-se que haveria uma redução da carga tributária. Porém, ocorreu o contrário. A carga tributária, que em 2007, era de 34,79%, aumentou, no ano seguinte para 35,78%. A extinção da CPMF, portanto, não contribuiu para sua redução da carga tributária. O mais grave é que esse aumento recaiu principalmente sobre a folha de salários, bem como sobre os bens e serviços. Significa que o trabalhador pagou a conta da retirada desse tributo. Fica, assim, mais uma vez, comprovado que não é a quantidade de tributos que define o percentual da carga tributária, mas o volume total das alíquotas dos tributos existentes.

Em 2016, alguns economistas propuseram o retorno da CPMF, como forma de aumentar receita para a superação da crise econômica e reequilíbrio das contas públicas. Contudo, a proposta foi imediatamente rechaçada pelo mundo político e pela mídia financiada pelos bancos. Dentre os argumentos, alegou-se que seria a instituição de mais um tributo, aumentando o número dos já existentes no Brasil. Entende-se, porém, que o número de tributos não é algo ruim quando o objetivo é evitar uma maior oneração para os que já pagam tributos, superando, as vezes, sua capacidade econômica. O problema não está na quantidade de tributos cobrados da

⁶¹⁷ PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. London: Harvard University Press, 2014, p. 411-418.

⁶¹⁸ O direcionamento para a tributação indireta é muito forte, porque é menos perceptível pelas pessoas menos instruídas, e facilmente transferida àquelas que consomem produtos. Como se percebe, não é a tributação sobre a renda ou o grande patrimônio a principal fonte de custeio do Estado.

sociedade, mas na sua desproporcionalidade. O argumento de que a recriação da CPMF aumentaria a carga tributária é falacioso. Se assim o fosse, quando se decidiu por sua extinção, ocorreria uma redução. A maior vantagem da reintrodução da CPMF é que pode mudar a distribuição dos pesos da carga tributária sobre o PIB, conforme pode ser visto na tabela a seguir.

Tabela 52 - Percentual das cargas tributárias sobre o PIB no Brasil (2006-2017)

ANO	TRIB. SOBRE A RENDA	TRIB. SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS	TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE	TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS	TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	OUTROS TRIBUTOS	TOTAL
2006	6,26%	7,48%	1,10%	15,98%	1,64%	1,05%	33,51%
2007	6,71%	7,85%	1,17%	16,31%	1,70%	1,05%	34,79%
2008	7,34%	8,06%	1,23%	17,32%	0,73%	1,10%	35,78%
2009	6,67%	8,75%	1,13%	15,90%	0,61%	0,51%	33,57%
2010	6,18%	8,78%	1,18%	16,30%	0,72%	0,41%	33,57%
2011	6,72%	9,10%	1,31%	17,38%	0,77%	0,04%	35,32%
2012	6,40%	9,51%	1,38%	17,83%	0,70%	0,03%	35,85%
2013	6,51%	8,89%	1,41%	18,43%	0,60%	0,01%	35,85%
2014	6,03%	8,43%	1,40%	17,07%	0,54%	0,02%	33,49%
2015	5,97%	8,44%	1,45%	16,22%	0,59%	0,01%	32,68%
2016	6,47%	8,52%	1,51%	15,35%	0,54%	0,00%	32,39%
2017	6,23%	8,47%	1,49%	15,71%	0,53%	0,00%	32,43%

Fonte: Receita Federal ⁶¹⁹

A tabela apresenta a série histórica da carga tributária total e os pesos proporcionais sobre renda, folha de salários, propriedade, consumo e transações financeiras. Como se verifica, a carga tributária sobre o consumo foi a mais elevada durante toda a série histórica, respondendo por quase a metade da carga tributária total. Enquanto isso, a tributação sobre transações financeiras passou a representar, a partir de 2008, com a extinção da CPMF, menos de um ponto percentual. Os dados apresentados na tabela provam que, com extinção da CPMF, em 2007, houve um aumento do imposto sobre o consumo no custeio do Estado e forte redução de tributo sobre transações financeiras.

⁶¹⁹ Tabela elaborada a partir de dados disponíveis em: SANTANA, Iraelson Calado (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil I 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 26 mar. 2019.
CORREA, Alessandro Aguirres et al. (org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil I 2016**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 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-2016.pdf/view> Acesso em: 02 mar. 2018.

Willame Mazza⁶²⁰ destaca a relevância da tributação sobre o mercado financeiro para o custeio do Estado. Segundo os dados de seu estudo, o imposto sobre o consumo contribuiu com 15,2% do PIB em 2008. Na ordem decrescente, registraram-se os seguintes percentuais: 7,8% sobre a renda; 6% sobre a folha de salários; 1,1% sobre patrimônio e apenas 0,7% sobre operações financeiras. Os dados evidenciam inegável desigualdade na carga tributária nacional, especialmente, quando se observa que houve aumento na tributação sobre o consumo e redução na oneração sobre a renda. É o típico modelo de uma política fiscal que transfere a renda de uma parcela da população para alimentar o capital financeiro.⁶²¹

Para alguns autores, ao invés de se restaurar a tributação sobre a movimentação financeira, deveria ser criada a tributação sobre grandes fortunas. Convém frisar que não são excludentes. O problema é que a tributação sobre grandes fortunas não atingiria o mercado especulativo. Pouparia, principalmente, o investidor internacional que vem ao Brasil apenas fazer negócios financeiros. A substituição da contribuição sobre movimentação financeira pela tributação sobre grandes fortunas interessa principalmente ao investidor internacional. No âmbito interno, não modificaria a desproporção na distribuição das cargas tributárias entre os diversos segmentos econômicos sobre o PIB.

5.3.6.8 Adequação da tributação ao Sistema 4.0

A contribuição sobre movimentação financeira pode ser uma alternativa para o Estado obter receitas advindas de tributação sobre os blindados mercados relacionados ao Sistema

⁶²⁰ MAZZA, Willame Parente. A sustentabilidade do estado social: o estado fiscal e a manutenção do Estado democrático de direito. In: MORAIS, José Luis Bolzan de; MAZZA, Willame Parente (coords.). **Estado contemporâneo: direitos humanos, democracia, jurisdição e decisão**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 96-97.

⁶²¹ Embora os valores apresentados por Mazza sejam, em parte, diferente dos valores empiricamente levantados pelo autor deste trabalho, suas conclusões são semelhantes, respaldando e consolidando os argumentos postos nesta tese. Nesse sentido, Mazza afirma: Analisando os setores que mais contribuíram no para o financiamento do Estado, percebe-se a prevalência da tributação sobre o consumo com 15,25 do PIB em 2008, seguida pela renda com 7,8%, folha de pagamentos 0,6% tributação sobre operações financeiras com 0,7% e apenas 1.1% sobre o patrimônio. Dessa forma tem-se um agravamento do quadro das desigualdades com as desigualdade com as recentes reformas na legislação tributaria nacional, com aumento da tributação no consumo e uma diminuição da oneração na renda. Nesse sentido, constata-se que a politica fiscal foi direcionada a transferir a renda de um conjunto da população para saciar o capital financeiro. Dessa forma: ãa relação receita/PIB saiu de 12,6% em 1995 para 17,1% em 2002. A relação juros/PIB salta de 2,9% para 9% no mesmo período. MAZZA, Willame Parente. A sustentabilidade do estado social: o estado fiscal e a manutenção do Estado democrático de direito. In: MORAIS, José Luis Bolzan de; MAZZA, Willame Parente (coords.). **Estado contemporâneo: direitos humanos, democracia, jurisdição e decisão**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 96-97.

4.0⁶²². O modelo tributário não pode pretender, tão somente, ajustar seus sistemas de arrecadação de impostos. Não se pode esperar que tributos convencionais e ortodoxos, adotados em outras épocas, venham a ser capazes de evitar a evasão tributária. Como se sabe, esse problema provoca graves consequências para o financiamento do Estado moderno. Como forma de evitar esse esvaziamento de recursos, impõe-se a necessidade de reformular o sistema tradicional de tributos.

A antiga CPMF, durante o período em que existiu, demonstrou sua eficiência em razão de ter atingido todo o mercado informal. Esse setor nunca havia contribuído para o custeio do Estado. Foi também eficaz ao utilizar-se de novas tecnologias, visto que os avanços tecnológicos e a revolução da informática afetaram fortemente as relações econômicas na contemporaneidade. A moeda física perdeu lugar para outras modalidades de pagamento, desde o cartão de crédito até as novas moedas virtuais. O grande desafio não é apenas fazer ajustes nos tributos existentes, mas garantir o custeio do Estado da forma mais justa possível. Para que esse objetivo seja alcançado, é necessário ampliar a base econômica de incidência tributária. Dessa forma, os que pagam muito passariam a pagar menos, enquanto os que nada pagam passariam a contribuir também para o financiamento do Estado. É dever de todos os cidadãos contribuir para o custeio do Estado, no contexto de uma sociedade civilizada.⁶²³

Analizando-se o sistema tributário brasileiro, conclui-se que a CPMF tem potencial para atender a esta nova realidade. Trata-se de um mecanismo de tributação capaz de neutralizar uma parte das anomalias e distorções que comprometem o atual modelo, sobretudo, por permitir a ampliação da base econômica de incidência tributária. Além disso, é de difícil sonegação, funcionando como instrumento para evitar a evasão fiscal.⁶²⁴ Vale salientar que a tributação sobre

⁶²² O sistema 4.0, refere-se à indústria 4.0, de acordo com a Confederação Nacional da Indústria, refere-se à quarta revolução industrial. Esse termo foi utilizado para designar à nova indústria que utiliza tecnologias digitais com a finalidade de desenvolvimentos produtivos e na forma de fazer negócio. Caracteriza-se pela união de ferramentas digitais com instrumentos reais, favorecendo a automação da atividade. Vide: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Desafios para a indústria 4.0 no Brasil**. Brasília: CNI, 2016, p. 11. Disponível em: <<http://www.pedbrasil.org.br/ped/artigos/079F8BA3E7E5281B.0%20no%20Brasil.pdf>> Acesso em: 23 mai. 2018.

⁶²³ NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42-43.

⁶²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. A CPMF e os princípios constitucionais tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/cpmf-e-os-principios-constitucionais-tributarios/>> Acesso em: 22 mai. 2018. In verbis: ãContudo, em 1996, a ideia de se retornar com um tributo incidente sobre as movimentações financeiras (logo, ãinsonegável) ganhou força, tendo sido editada a Emenda Constitucional nº

a movimentação financeira seria apenas um paliativo na busca do equilíbrio fiscal. Possivelmente, as futuras relações comerciais não mais utilizarão moeda, apenas processos e sistemas contábeis. Essa inovação evidencia a magnitude do crescimento da riqueza não monetária, com consequências ainda desconhecidas e não mensuradas⁶²⁵. Portanto, insistir em uma reforma tributária pensando nos modelos econômicos tradicionais é construir o caminho para a manutenção do subdesenvolvimento nacional.⁶²⁶

5.3.6.9 Enfrentamento da concorrência fiscal internacional através da tributação sobre movimentação financeira

O cenário internacional caracteriza-se por uma grande concorrência fiscal. Os dados disponibilizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) mostram os fluxos de capital no âmbito mundial. Uma das consequências é que as economias dos países subdesenvolvidos têm sido prejudicadas com o carreamento de recursos para os países desenvolvidos. A tributação aplicada nos países em geral incide mais sobre a renda e sobre o patrimônio. O grande problema é que, nas economias desenvolvidas, cada vez mais, é custoso manter-se o Estado de bem-estar social. Nos países considerados desenvolvidos, os custos atingem patamares insustentáveis, exigindo a busca de novas fontes de recursos. A concorrência fiscal é legítima, considerando-se, no entanto, a forma como é exercida pelos países desenvolvidos. O grande problema da concorrência fiscal internacional acontece quando passa a produzir efeitos predatórios nos países de economias frágeis.

Segundo afirma Fernando Aurelio Zilveti⁶²⁷, a boa tributação é ãaquela que vale quanto pesaò. Esse truismo acirra a concorrência fiscal, principalmente, no mundo globalizado. Foi essa

12, de 15 de agosto daquele ano, que incluiu o seguinte artigo no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁶²⁵ CINTRA, Marcos. Globalização, modernização e inovação fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 54.

⁶²⁶ A realidade formal se contrapõe à realidade material. A velocidade das relações no mundo real, bem como das novas tecnologias, é bem mais rápida do que a capacidade de formalização de regulamentação jurídica estatal. O desafio da modernidade é dotar o Estado da capacidade de construção jurídica para acompanhar as transformações do mundo real.

⁶²⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

globalização que alterou, de maneira relevante, o jogo na concorrência fiscal.⁶²⁸ Para o Brasil, o modelo de tributação incidente sobre as grandes fortunas não seria interessante. Isto porque, elas passariam a ser deslocadas para os países desenvolvidos, restando ao Brasil apenas fazer a movimentação de numerários que seriam enviados ao exterior. Assim, a tributação sobre movimentação financeira seria mais eficaz, porque incidiria sobre essa transferência de valores.

5.3.6.10 Experiência internacional da tributação sobre movimentação financeira

Nos países pesquisados, não há uma tributação semelhante à contribuição provisória sobre movimentação financeira aplicada no Brasil. Uma das referências relevantes internacionais para essa tributação é a chamada *Tobin tax* proposta pelo economista americano, de orientação keynesiana, James Tobin.⁶²⁹ Ele defendeu a criação de um tributo global sobre as transações cambiais como forma de regular esse mercado nos países subdesenvolvidos. Segundo ele, seria possível fazer a regulação desse mercado através da tributação, fixando-se alíquotas que variariam de 0,5% a 1%, de acordo com a maior ou menor especulação cambial. Referido tributo atingiria, tão somente, o mercado cambial e não as demais transações financeiras. No Brasil, durante a existência da CPMF, houve uma maior capacidade de resistência a essas tentativas de minar o valor da moeda brasileira.

⁶²⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 392-393: ãAs estatísticas da OCDE acerca da concorrência fiscal internacional são bastante ilustrativas. Esses dados levantados pela OCDE revelam movimentações no fluxo de capital no âmbito mundial. Os efeitos sobre a tributação da renda e dos mecanismos fiscais originados a partir do processo de globalização devem ser mais bem pesquisados. Um medo latente provocado pelas estatísticas da OCDE acerca da concorrência fiscal esta na capacidade dos governos em seguir financiando o bem estar social das economias ricas. O crescimento do gasto público com o bem-estar social nos países considerados desenvolvidos atinge patamares insustentáveis. Esse seria o pano de fundo do combate às jurisdições que praticam a chamada concorrência fiscal predatória. A concorrência fiscal legítima, porém, preocupa de igual forma as jurisdições mais caras do ponto de vista social. Na visão de Tanzi, o desafio da concorrência num ambiente de grande comprometimento das receitas fiscais com a redistribuição. O preço do bem-estar custa tributos. O contribuinte paga pelo que recebe e boa tributação é aquela que vale quanto pesa. Esse truismo acirra concorrência fiscal, principalmente no mundo globalizado. A globalização alterou de certo modo o jogo da concorrência fiscal. A concorrência não se da pelo custo do Estado Social, mas por estruturas fiscais de transferências de bases tributárias criadas em função da globalização pelos países ricos em detrimento daqueles em desenvolvimento ou miseráveiso.

⁶²⁹ TOBIN, James. **A proposal for international monetary reform**. Washington D.C.: Eastern Economic Association, 1978. Disponível em: <http://web.holycross.edu/RePEc/eej/Archive/Volume4/V4N3_4P153_159.pdf>. Acesso em 27 de jan. de 2018.

O Fórum Social Mundial⁶³⁰, que é realizado em Davos, na Suíça, todos os anos, em algumas de suas reuniões, debateu a necessidade de regulação das transações financeiras. Concluiu-se ser esta uma importante fonte de arrecadação de recursos para atender as agendas nos campos social, ambiental e econômico, bem como para combater as desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, a *Oxfam* e *StampOutPoverty*, da Inglaterra, em parceria com a *CoalitionPlus*, da França, e a *WEED*, da Alemanha, propuseram a criação de um tributo denominado *Robin Hood tax*. O objetivo seria uma tributação financeira internacional para atender as carências sociais causadas pela grande recessão provocada pelas crises dos derivativos hipotecários de 2007-2008. Com isso, é possível fazer a alocação de recursos para o desenvolvimento sustentável e a erradicação da pobreza mediante cooperação internacional, criando-se um novo paradigma para atender essas demandas.⁶³¹

Essa tributação internacional sobre transações financeiras poderia trazer maior estabilidade econômica, maior eficiência dos mercados e redução das desigualdades de renda no mundo. Johannes Kaiser, Thorsten Chmura e Thomas Pits⁶³², contudo, não aceitam que essa tributação seja adotada por apenas um país, pois poderia fazer com que houvesse uma retração no seu mercado interno. Tais ideias são respaldadas também pela teoria dos jogos quanto ao comportamento humano diante de determinadas situações, que é denominada de *economic behavior*, defendida por John Neumann e Oskar Morgenstern.⁶³³

Experiência tão importante quanto a tributação sobre mercado de capitais foi adotada na Suécia. Durante um curto período, aplicou uma tributação parecida com a *Tobin tax*, embora não tenha produzido os efeitos desejados por causa da fuga de capitais. O problema é que aquele país

⁶³⁰ O Fórum Social Mundial, criado em meados de 2000, foi realizado, pela primeira vez, em janeiro de 2001. Atua como evento paralelo e em contraposição ao Fórum Econômico Mundial (FEM). É realizado todos os anos na luxuosa estação de esqui de Davos, na Suíça. A repercussão que teve, o número de participantes que aglutinou e as expectativas que gerou, fizeram com que a discussão sobre sua natureza tivesse que se estruturar de forma mais profunda. A principal delas se deu em torno de considerar o FSM como um espaço aberto ou como um movimento.

⁶³¹ FERNANDES, Claudio Guedes. Tributos sobre transações financeiras: peça-chave da reforma tributária. . In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 357-358.

⁶³² KAISER, Johannes; CHMURA, Thorsten; PITZ, Thomas. **The Tobin tax i a game-theoretical and an experimental approach**. 2007. Disponível em: <https://www.steuer-gegen-armut.org/fileadmin/Dateien/Kampagnen-Seite/Unterstuetzung_Wissenschaft/07_Tobin_Tax_Spieletheorie.pdf>. Acesso em: 27 de jan. de 2018.

⁶³³ NEUMANN, John von; MORGENSTERN, Oskar. **Theory of games and economic behavior**. New Jersey: Princeton University Press, 2004.

adotou alíquotas muito elevadas, diferentemente do Brasil, no caso da CPMF, cuja alíquota era de 0,38%. Acrescenta-se o fato de que a rentabilidade de juros no Brasil era uma das mais altas do mundo. Com o mesmo propósito, o parlamento da União Europeia debateu proposta levada pela Alemanha e França. No entanto, foi fortemente rechaçada pelo primeiro-ministro inglês, David Cameron. Em seu pronunciamento, convidou as companhias financeiras do continente a transferirem suas atividades para a Inglaterra. Sem consenso, a proposta de criar tributos sobre operações financeiras foi retirada de pauta. Ressalte-se que, em alguns países, existe tributação sobre operações financeiras, mas nenhuma especificamente sobre movimentação financeira.⁶³⁴

⁶³⁴ FERNANDES, Claudio Guedes. Tributos sobre transações financeiras: peça-chave da reforma tributária. . In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 360: ãNo momento, 33 países têm algum tipo de tributo sobre operação financeira. A Suécia teve a pior experiência, pois adotou, em 1990, uma alíquota de 1% sobre compra e venda de ações, o que definitivamente deprimiu o pequeno mercado de capitais do país, e o TTF foi definitivamente revogado no ano seguinte. O Reino Unido arrecada mais de seis bilhões de libras esterlinas com seu Selo Real sobre ações. Argentina, Colômbia, Equador, Malásia, Marrocos, Paquistão e Peru também adotaram algum tipo de tributo sobre operação financeira, e até a Suíça aplica uma alíquota de 0,15% sobre ações e debêntures públicas e privadas (HILLMAN; ASHFORD, 2012).

5.4 RENÚNCIAS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE EXCEÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO NACIONAL

Conforme se depreende nas várias considerações feitas ao longo deste trabalho o sistema tributário brasileiro não foi planejado de maneira a permitir o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais. Alguns casos isolados de crescimento não foram decorrentes do sistema tributário como um todo, mas motivados por algumas exceções. Em determinados períodos, por exemplo, ocorreu a redução ou até a isenção de tributos de alguns segmentos econômicos ou de poucas regiões. O fato é que o sistema tributário, da forma como está estruturado, não vem contribuindo para o desenvolvimento nacional nem para a redução das desigualdades sociais. Esses benefícios fiscais foram concedidos a determinados setores, tais como indústria automobilística, mercado financeiro, indústria petrolífera. Em consequência, os empresários desses segmentos procuram fazer maiores investimentos.

5.4.1 Surgimento das renúncias fiscais e seu conteúdo

A renúncia fiscal como ferramenta de impulsão excepcional ao desenvolvimento passa pela história da extrafiscalidade como instrumento de estímulo ou desestímulo das ações humanas. A extrafiscalidade ocorre de várias formas, por exemplo, através de acréscimos e adicionais à tributação ou renúncias tributárias. Tradicionalmente, na Europa, a tributação extrafiscal limitava-se aos interesses referentes à demografia para estimular a expansão populacional.⁶³⁵ Posteriormente, os tributos foram utilizados, no continente europeu, após a Segunda Guerra Mundial, para auxiliar a reconstrução de vários países. Na Itália, Alemanha e Inglaterra, foi utilizada, largamente, a extrafiscalidade.⁶³⁶

No Brasil, a extrafiscalidade foi utilizada desde a época do Império, principalmente, em relação ao comércio exterior. Criou-se uma tributação alfandegária diferenciada, com o objetivo de favorecer os produtos de origem inglesa. Durante a República Velha (1889 ã 1930), os tributos

⁶³⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 109-110.

⁶³⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 114-115.

alfandegários foram mantidos. Além disso, instituiu-se o imposto sobre novos pés de café, com o objetivo de desestimular a expansão da oferta cafeeira e conter a crise econômica do setor, que eclodiu no fim do século XIX.⁶³⁷ Durante o século XX, a renúncia fiscal que o Estado fez subsidiando a importação de trigo e de petróleo, buscando estimular o barateamento dos custos desses produtos foi uma prática corriqueira.⁶³⁸ Outra medida que constitui exemplo mais curioso foi a tributação aplicada aos solteiros e às famílias com poucos filhos, que passaram a pagar um adicional de imposto de renda de 5% a 15%, conforme legislação que vigorou no período de 1941 a 1964.⁶³⁹

Outra tributação, no campo da extrafiscalidade, foi criada durante o regime militar e incidia sobre o mercado de capitais. Objetivando estimular a formação de companhias de capital aberto, o Estado brasileiro concedeu redução e até isenção de imposto de renda a esse tipo de empresa, quando da distribuição de lucros e dividendos.⁶⁴⁰ Esse tipo de renúncia tributária, que até hoje preserva seus traços no mercado de ações, constitui uma exceção ao que é praticado em outros países, pois no Brasil não é cobrado imposto de renda na distribuição de dividendos. Esse mercado, cuja lucratividade é uma das mais elevadas, continua sendo o mais beneficiado com o sistema tributário vigente no Brasil. O mercado de capitais movimenta milhões de reais nas bolsas de valores. Recebe valores elevados em juros, mas paga uma tributação muito baixa. Deveria ser a maior fonte de contribuição para o custeio do sistema. Essa renúncia fiscal que ocorre na distribuição de lucros estimula a retirada do patrimônio das empresas para fins de especulação financeira, deixando-as sem recursos para sua expansão e melhorias. Assim, o mercado financeiro necessita ser desestimulado para que os recursos sejam novamente carreados ao setor produtivo.

⁶³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 122.

⁶³⁸ GIAMBIAGI, Fabio et. al. (org.). **Economia brasileira contemporânea: 1945-2010**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 14 e p. 43. Disponível em: <http://home.ufam.edu.br/andersonlfc/Economia_Brasileira_Contemporanea/ECONOMIA%20BRASILEIRA%20CONTEMPOR%C3%82NEA%20A%20ED.pdf>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

⁶³⁹ O Decreto-Lei nº 3.200 de 19 de abril de 1941, só foi revogado pelo art. 22 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/Textos/1942/1.htm?InFrame=Out>>. Acesso em: 2 de ago. de 2018.

⁶⁴⁰ Neste tópico Giambiagi também comenta sobre as alterações que foram feitas na reforma tributária para atrair o capital estrangeiro para o país, mas sem fazer referência a tributos ou isenções com esse fim. GIAMBIAGI, Fabio et. al. (org.). **Economia brasileira contemporânea: 1945-2010**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 58. Disponível em: <http://home.ufam.edu.br/andersonlfc/Economia_Brasileira_Contemporanea/ECONOMIA%20BRASILEIRA%20CONTEMPOR%C3%82NEA%20A%20ED.pdf>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

5.4.2 Renúncias na Lei de Responsabilidade Fiscal

A renúncia fiscal é concedida quando apenas um grupo determinado de empresas de um segmento econômico da sociedade deixa de pagar determinado tributo em detrimento de outras, caracterizando um tratamento diferenciado. A Lei de Responsabilidade Fiscal determina, em seu art. 14, que a concessão de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Deve, além disso, atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a, pelo menos, uma das seguintes condições: a) demonstrar, através do proponente, que a renúncia foi considerada na estimativa de receita prevista na Lei Orçamentária, não afetando os resultados fiscais previstos; b) estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput do art.14 da LRF, por meio do aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, da majoração ou da criação de tributo.⁶⁴¹

Assim, quando o Estado deixar de arrecadar determinado tributo, conforme a citada norma, a perda de arrecadação será suportada por outro segmento econômico, sob pena de haver corte na oferta de serviços. Isto porque somente será possível manter o resultado primário, se ocorrer corte nas despesas. Segundo o § 1º do art. 14 da LRF, consideram-se renúncia fiscal: a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral,

⁶⁴¹ Art. 14. **¶**A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições(Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001). I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, seção II, art. 14. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 de jul. de 2018.*

a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, bem como outros benefícios que impliquem tratamento diferenciado.⁶⁴²

A LRF é, sem dúvida, um importante instrumento para o equilíbrio das contas públicas, por conter, em seus dispositivos, orientações básicas para uma gestão gerencial pautada no interesse público. No caso de renúncia de receita, exige que seja feita de forma transparente, de modo a ficar claro como será compensada a perda de arrecadação: como o aumento de outros tributos ou com o corte de despesas e consequente redução na oferta de serviços. O outro objetivo dessa exigência é permitir que a sociedade tenha elementos para avaliar se os benefícios proporcionados por estímulos decorrentes da renúncia fiscal serão compensados na proporção das perdas ocorridas.

Leis específicas que autorizam vantagens, subsídios ou incentivos que impliquem essa perda de receita também constituem renúncias fiscais. Assim, é necessário avaliar se essas vantagens foram concedidas, levando-se em consideração o interesse público. O segmento econômico que deixa de pagar determinado tributo normalmente é estimulado a produzir mais ou a instalar a filial da empresa no Estado que concedeu o benefício. Em geral, há um efeito extrafiscal, quando se concede esse tipo de estímulo. A renúncia fiscal, nesse caso, tem dois elementos básicos: de um lado, perda de receita para o Estado; do outro, interesse do Estado em estimular determinado segmento econômico, em nome do interesse público. Infelizmente, às vezes, existem deturpações provocadas pelos interesses políticos envolvidos.

André Elali⁶⁴³ destaca a importância das normas tributárias que concedem benefícios fiscais, bem como de outras ferramentas de tratamento diferenciado para a redução das desigualdades regionais e sociais. Sem elas, não seria possível o estímulo ao desenvolvimento econômico regional. A necessidade de concessão de renúncia fiscal só existe porque o sistema tributário, como um todo, foi concebido para não proporcionar o desenvolvimento igualitário em

⁶⁴² A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar N° 101, de 4 de maio de 2000, seção II, art. 14, § 1°. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 de jul. de 2018.

⁶⁴³ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. Dissertação (Mestrado). Curso de Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

todo o país. Assim, essa medida tem funcionado como um regime de exceção ao modelo de tributação implantado no país.⁶⁴⁴

Portanto, conclui-se que a tributação pode induzir ao desenvolvimento, como o fez em várias situações específicas. Por outro lado, pode inviabilizá-lo, conforme tem ocorrido. Luís Schoueri⁶⁴⁵ faz um interessante estudo sobre normas tributárias indutoras e de intervenção econômica, destacando sua importância no processo de desenvolvimento nacional. André Elali⁶⁴⁶ reconhece que algumas iniciativas nesse sentido encontram barreiras nos princípios constitucionais e econômicos. No entanto, é preciso lembrar que a tributação brasileira vigente foi construída por normas infraconstitucionais que, normalmente, desconsideram o preceito constitucional de desenvolvimento e redução de desigualdades.

5.4.3 Normas tributárias indutoras e tributos indutores de desenvolvimento

Segundo Luís Schoueri⁶⁴⁷, existe uma distinção entre normas tributárias indutoras e tributos indutores. No entanto, reconhece que não é tarefa fácil especificar o que sejam tributos indutores, visto que, às vezes, estão contrapostos aos tributos arrecadadores. Como os tributos indutores têm também o objetivo de arrecadar, seria muito difícil afirmar que teriam natureza exclusivamente extrafiscal. O grande problema está na possibilidade de se estabelecerem limites claros que possam diferenciar impostos fiscais e extrafiscais. Dentre os critérios caracterizadores da extrafiscalidade, cita-se o fato de que o Estado não busca receita proveniente do tributo. O citado autor apresenta um conjunto de critérios indicativos de que um tributo teria natureza extrafiscal. Contudo, apesar dessa caracterização, remanesce uma grande zona cinzenta envolvendo várias situações em que a extrafiscalidade e a fiscalidade coexistem de forma marcante.

⁶⁴⁴ Quando a tributação no Brasil incide predominantemente sobre o consumo, faz com que as famílias de mais baixa renda tenham um percentual no orçamento familiar maior com o pagamento de tributos. Isso constitui uma redução de renda dos mais pobres, configurando um instrumento de aumento de desigualdades econômicas sociais.

⁶⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

⁶⁴⁶ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. Dissertação (Mestrado). Curso de Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

⁶⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

Luís Schoueri⁶⁴⁸ centraliza seu estudo nas normas tributárias indutoras, por considerar que seria muito difícil analisar os tributos indutores. Entretanto, afirma que os tributos produzem alguma intervenção no domínio econômico. Assim, mesmo que a norma expressamente estabeleça sua natureza extrafiscal, o tributo acaba tendo o efeito arrecadatório. Destaca o citado autor que, para o tributo ter finalidade indutora, deve observar três critérios objetivos: a) a falta de necessidade de arrecadação por parte do ente estatal; b) os custos administrativos de sua cobrança, que não devem interferir nas opções políticas de sua instituição e efetiva implementação; c) a tributação não deve estar preocupada com a arrecadação, buscando, até mesmo, desencorajar o contribuinte na prática de atos que possam denotar o surgimento de um fato gerador. Todavia, não se podem estabelecer critérios absolutos na delimitação conceitual do que vem a ser tributação com efeito extrafiscal.⁶⁴⁹

O sistema tributário, em seu conjunto, afeta a vida cotidiana de todos os cidadãos, estimulando-os ou desestimulando-os a praticar determinadas ações. Isso acontece no caso específico das renúncias fiscais decorrentes de incentivos e subsídios, não somente sob o aspecto normativo abstrato, mas também pelas situações efetivadas no Brasil. Esses incentivos têm sido os grandes responsáveis pela mudança na realidade econômica das regiões Norte e Nordeste, quando passaram a receber investimentos nacionais e internacionais. A utilização excepcional da tributação extrafiscal foi adotada para estimular regiões e setores empresariais. Como exemplo, destaca-se o crescimento dos estados de Alagoas, Bahia, Ceará e Rio Grande do Norte, no segmento do turismo. Houve também avanço na construção civil, no período em que foram concedidas reduções tributárias sobre os insumos industrializados de produtos destinados a residências. O mesmo ocorreu com o crescimento do mercado de *commodities* destinadas à exportação, que teve sua tributação reduzida.⁶⁵⁰

As leis tributárias podem apresentar duas modalidades de indução: por estímulo e por desestímulo. Na primeira, são oferecidas vantagens para os setores econômicos que aceitarem cumprir as condições apresentadas. Já no caso da indução por desestímulo, a norma cria barreiras e custos adicionais para dificultar o incremento de determinada atividade. Conforme já referido,

⁶⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

⁶⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 19.

⁶⁵⁰ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. Dissertação (Mestrado). Curso de Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

embora sendo classificada legalmente como fiscal, acaba produzindo efeito extrafiscal pela sua simples existência. Se, por exemplo, sobre determinado segmento incidir uma tributação mais baixa e sobre outro uma tributação mais elevada, este tenderá a desenvolver a atividade cuja tributação é menos onerosa. A não ser que, no caso da tributação mais elevada, a atividade econômica seja tão lucrativa que compense os custos adicionais. Quando o Estado deseja desestimular essa atividade mais lucrativa, adiciona mais impostos.

No Brasil, a tributação sobre produtos industrializados é mais elevada do que aquela incidente sobre outros segmentos econômicos. Tanto é que, nos segmentos industriais em que houve redução de carga tributária, verificou-se uma clara expansão de suas atividades. Isso ocorreu, por exemplo, na construção civil, durante o período em que recebeu essa vantagem. O mesmo aconteceu na produção de eletrodomésticos da linha branca para cozinha, bem como na indústria automobilística. Nas normas indutoras por estímulo, o benefício pode ser concedido por subvenção, por crédito subsidiado ou através da oferta de garantia. Na primeira modalidade, concede-se uma prestação financeira para determinado segmento, sem o estabelecimento da obrigação do pagamento da dívida. Já no caso do crédito, exige-se, necessariamente, o pagamento do valor emprestado, com ou sem juros. Por fim, a garantia ocorre quando o débito da pessoa jurídica pode ser transferido para o Estado.⁶⁵¹

⁶⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 55.

CONCLUSÃO

Com base em todas as considerações feitas ao longo deste trabalho, bem como nos dados levantados e analisados, pode-se concluir que o Estado brasileiro encontra-se em crise econômico-financeira, resultando em forte desequilíbrio nas contas públicas. Esse quadro é decorrente não só da ineficiência da gestão dos recursos públicos, mas também da sistemática adotada para a arrecadação de receitas e dos tributos existentes com suas respectivas alíquotas. Dessa forma, é indubitável a necessidade de construção de um novo modelo de Estado, pautado na eficiência e em uma tributação que propicie melhor resultado. A questão é saber como seria esse novo modelo, afastando-se, desde logo, a hipótese de ser construído na esteira de um ultraliberalismo, descartando-se também a adoção de medidas tendentes a aumentar as desigualdades sociais e regionais. Um modelo com esse perfil, fatalmente, agravaria a crise econômico-financeira no médio e longo prazo. Foi enfatizada, no capítulo segundo, a imprescindibilidade de um desenho institucional que possa garantir os direitos fundamentais da pessoa humana, estimulando crescente produção de riquezas para o país.

Em consonância com as premissas levantadas no capítulo terceiro, o desequilíbrio das contas públicas é histórico e recorrente no Estado brasileiro, visto que o problema não é atacado em suas causas fundamentais. Desequilíbrio gera a redução das ações estatais em prol do desenvolvimento e contribui para o aumento das desigualdades. Essa crise é também resultante da ação predatória de grupos que defendem seus próprios interesses. A Emenda Constitucional nº 95/2016 estabeleceu um conjunto de limitações de gastos públicos, sem que fossem previstos parâmetros de eficiência na administração ou prioridades na oferta de políticas públicas. O equilíbrio buscado pelo congelamento das despesas produzirá efeitos econômicos contrários às expectativas. Isso porque a mola propulsora da economia brasileira ainda está nos investimentos estatais.

Assim, o melhor caminho para a superação da crise deve ser pelo incremento de receitas. A questão é como e onde incrementar receitas, sem que isso implique limitação ao crescimento econômico do país e fuga de capitais que seriam destinados ao setor produtivo. Outro problema

diz respeito à adequada aplicação dos recursos públicos. Um direcionamento errado pode produzir a estagnação do IDH ou até sua redução. Conforme amplamente delatado, o crescimento econômico com redução dos benefícios sociais e aumento do nível de desigualdade não é desenvolvimento, nos termos preconizados pela Carta Magna brasileira.

A elevada carga tributária total, no Brasil, abordada no capítulo terceiro, não pode, por si só, ser considerada problema para o aumento da produtividade e o desenvolvimento nacional. Essa constatação permite concluir que o desenvolvimento não está relacionado, necessariamente, a uma carga tributária total baixa. Ao contrário, países com menor grau de desigualdade e maior IDH possuem cargas tributárias elevadas. O maior problema está na inadequação do gasto público e na injusta distribuição da carga tributária por segmento econômico e classe social. Alguns países desenvolvidos possuem carga tributária abaixo dos padrões estabelecidos pela OCDE. Porém, como ostentam um PIB elevado, têm possibilidade de aplicar um maior volume de recursos públicos. Os Estados Unidos, por exemplo, aplicam uma carga tributária que gira em torno de 26%. Contudo, a receita disponível por habitante é de quase quinze mil dólares. Na França, a carga tributária aproxima-se de 45%, com uma receita disponível por habitante de dezesseis mil dólares. Fica demonstrado que a qualidade de vida dos cidadãos depende da riqueza gerada e de quanto o Estado dispõe para gastar por habitante. Obviamente, o fluxo de receitas disponíveis por habitante deve ser compatível com a estrutura econômica, riquezas públicas e privadas e o tamanho de sua população.

Entre 2009 e 2014, o Brasil apresentou índices econômicos positivos, crescimento da taxa de emprego e redução das desigualdades sociais e receitas tributárias disponíveis mais elevadas. Em 2011, a proporção era de quase cinco mil dólares por habitante. A situação econômica decorrente da EC nº 95/2016, contudo, levou à redução das despesas com saúde, educação e benefícios previdenciários, até 2036. Projeta-se uma perspectiva de redução da despesa disponível por habitante. Tal política econômica colocará o Brasil em um círculo pernicioso de aumento das desigualdades e acumulação de riquezas por um grupo privilegiado. Isso significa que o projeto econômico-social decorrente do congelamento da despesa segue numa trilha contrária àquela adotada pelos países que obtiveram um desenvolvimento sustentável. A

aplicação de um projeto desenvolvimentista para a obtenção de receitas tributárias pode impulsionar a saída da atual crise, fomentando novos investimentos econômicos. Enquanto os poderes Legislativo e Executivo não solucionarem o impasse sobre a melhor solução para estancar o desequilíbrio nas contas públicas, o mercado financeiro especulativo aproveita para aumentar seus ganhos.

Em consequência da redução das receitas por habitante, a partir de 2014, o Brasil passou a registrar uma queda nos índices de qualidade de vida dos cidadãos e um aumento do endividamento. O emprego e a produção permaneceram estagnados ou com tímidos aumentos, demonstrando que o país não conseguiu sair da crise instalada. Pode-se, então, afirmar que o problema econômico-social do Estado brasileiro não está na despesa pública, mas sim na falta de uma adequada aplicação dos recursos. Não está na carga tributária total, mas sim na forma de custeio do Estado e na injusta distribuição de tributos entre os vários segmentos econômicos e sociais, alimentando as desigualdades regionais e sociais. Acrescente-se que este fato não é tão facilmente percebido em virtude da ausência de transparência na aplicação de recursos públicos.

A Carta Magna de 1988 estabeleceu diretrizes norteadoras da aplicação das receitas públicas. Porém, com o objetivo de burlar os critérios e percentuais originalmente fixados, o governo brasileiro criou um atalho, denominado desvinculação de receitas da união - DRU, estando autorizada a desvincular até 30% das receitas orçamentárias. Com isso, de forma transversa, retirou-se a possibilidade de discussão acerca das prioridades de aplicação dos recursos públicos. Fica, portanto, a critério do governo escolher a destinação dos recursos, não havendo real compromisso com aquilo que é de interesse da sociedade. O modelo de tributação brasileiro é indutor da dependência de Municípios e Estados em relação à União, dificultando o combate às desigualdades regionais e sociais, bem como inviabilizando o desenvolvimento nacional, apesar de ser este um dos objetivos fundamentais insculpidos na Constituição Federal. O modelo de tributação, historicamente, vem privilegiando as regiões mais ricas e os grupos econômicos mais poderosos.

A manutenção do atraso das pequenas cidades brasileiras, especialmente localizadas no Nordeste, acontece porque as receitas tributárias são direcionadas dos Estados consumidores

para ãEstados produtores. Essa inversão resulta em uma completa dependência dos fundos de participação, até mesmo, com a convivência dos governos locais, por não se insurgirem contra esse modelo federativo predatório. Tal fato vem se repetindo, desde o governo imperial, em razão do sistema centralizado e do controle político exercido facilmente pelos tradicionais grupos políticos e econômicos. Com efeito, manter centralizados os critérios e percentuais de tributação facilita o controle de variáveis políticas, sempre em benefício dos interesses do capital, da propriedade e do mercado especulativo. Por todos esses motivos, é necessária uma reengenharia tributária, a única forma de propiciar o equilíbrio nas contas dos pequenos municípios. Os números apresentados demonstram que as reformas propostas poderão comprometer, ainda mais, a liberação de recursos para a maioria dos Municípios brasileiros já tão dependentes do FPM. Portanto, os projetos de modelagens institucionais, propondo cortes de despesas ou congelamento orçamentário, podem inviabilizar o desenvolvimento nacional e dificultar o combate às desigualdades sociais e regionais.

Reformas que não atacam as reais causas da crise podem produzir picos momentâneos de crescimento, mas terminam gerando grandes passivos, no longo prazo, para a sociedade. Transmitem apenas a falsa impressão de que os problemas foram solucionados. Assim, conforme foi discutido no terceiro capítulo deste trabalho, é imprescindível fazer-se uma profunda remodelagem institucional-gerencial para tirar o Brasil do atraso. Enfatizou-se também que esse novo modelo de tributação não pode decorrer da simples mudança de opção político-constitucional social para uma concepção mais liberal. Até porque a Constituição Federal consagrou cláusulas pétreas garantidoras de um modelo federativo com base no sistema tripartite de poder, bem como no respeito aos direitos e garantias individuais.

O texto constitucional fixou princípios claros e norteadores do sistema econômico-social, neles incluindo os preceitos para a adoção de um sistema tributário desenvolvimentista e redutor de desigualdades sociais, mas que, infelizmente, não estão sendo executados. Uma tributação compatível com os ditames constitucionais é peça fundamental para colocar o país no caminho da prosperidade, desde que atenda, adequadamente, os princípios preconizados pela Carta Magna. Não é necessário, portanto, refundar o Estado nem promover profundas reformas constitucionais

para impulsionar o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Basta que se cumpra o ordenamento constitucional e se implementem medidas adequadas.

Fica claro que o modelo de tributação implementado no Brasil não observou as diretrizes previstas na Carta Magna, quando da normatização infraconstitucional. Pelo contrário, desconsiderou os preceitos fundamentais, resultando na inexecução e na falta de efetividade do processo da sistematização implantada para o custeio do Estado. Uma das causas foi a pressão dos grupos de interesses na definição das políticas tributárias, as quais se restringiram a proteger o capital e os grandes patrimônios. Criou-se, então, uma burocracia complexa, com base em um emaranhado de normas, inviabilizando o modelo de regressividade tributária e mantendo as distorções já conhecidas. Com isso, o Brasil tornou-se um paraíso fiscal, desestimulando o empreendedorismo e a construção de um Estado economicamente forte. O país é refém do capital internacional, retraindo o setor produtivo na sua capacidade de empreender e de instalar novas unidades de geração de bens e serviços.

Conforme já assinalado, o simples corte ou a limitação de despesas não é solução para a crise econômico-social do país e, muito menos, para o seu desenvolvimento. Em consequência, o sistema de arrecadação de receitas tributárias necessita de uma profunda mudança, com ajustes fundamentalmente infraconstitucionais e alguns poucos de natureza constitucional. Em suas linhas mestras, a concepção e posterior aplicação de um novo sistema tributário nacional devem atender às diretrizes postas originalmente na Carta Magna, que já direcionam para o cumprimento da função máxima do Estado, que é o bem comum.

A partir de pesquisas realizadas, pode ser proposto um conjunto de condições imprescindíveis a sustentabilidade de um sistema tributário que não seja recorrentemente contestado quanto a sua validade e eficácia. Essas condições são aqui denominadas de requisitos de sustentabilidade dos sistemas tributários. Cabe resgatar o conceito que diferencia os princípios, que são valores eleitos por determinada sociedade e determinada época para aplicação em um território, de requisitos que são condições universalmente aplicáveis a qualquer sistema tributário que seja sustentável.

Desta feita, a presente tese propõe os seguintes requisitos para a construção de um novo modelo tributário no Brasil: a) compatibilidade com as estruturas econômicas do Estado e a produtividade; b) eficiência e economia nos métodos arrecadatários; c) melhor sistemática para o método e o momento da arrecadação; d) estabilidade e certeza nas políticas tributárias; e) adequabilidade ao surgimento de novas tecnologias; f) estímulo ao desenvolvimento nacional sustentável; g) igualdade, progressividade tributária e não confisco; h) compatibilidade do sistema tributário com valores eleitos pela sociedade; i) realização da justiça social na distribuição da carga tributária.

Cada um desses requisitos representa um tijolo na construção de uma tributação direcionada ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades regionais e sociais. O primeiro requisito apresentado diz respeito à compatibilidade com as estruturas econômicas do Estado e a produtividade. Essa exigência representa a exata percepção de como o sistema tributário pode, de forma eficiente e proporcional, retirar de cada segmento econômico e social, a quota necessária para o custeio do Estado, estimulando o setor produtivo. Caso venha ser implementada, essa diretriz, possibilitará o aumento da riqueza do país, bem como a redução das grandes desigualdades sociais e regionais. Não basta compatibilizar um sistema tributário quanto aos tipos de tributo. O mais importante é estabelecer sua adequada calibragem em relação a cada um deles, para que o Estado ganhe eficiência nos processos arrecadatários. Esse critério transmitirá para a sociedade a sensação de que existe justiça tributária, bem como otimizará o resultado da arrecadação. Trata-se, sem dúvida, de um dos maiores desafios na reengenharia do modelo tributário a ser implantado pela administração pública brasileira. O Brasil é o exemplo da ineficiência quanto aos métodos de arrecadação de tributos. Isso possibilita um grande volume de sonegação, de ações e de dívidas não recebidas por parte do Estado. Some-se a isso o considerável número de horas trabalhadas somente para cumprir exigências burocráticas e obrigações tributárias acessórias. As mudanças pontuais não dependem de emenda à Constituição Federal, mas apenas de um conjunto de normas processuais capazes de melhorar os processos arrecadatários brasileiros.

O ineficiente método de arrecadação constitui um dos fatores de limitação ao crescimento econômico. Por outro lado, o momento de arrecadação não pode ser concentrado no fabricante do produto ou no distribuidor. Foi visto que a cobrança antecipada do tributo, cujo valor será transferido ao consumidor final, eleva o custo operacional de uma empresa, afetando o capital de giro e outros custos agregados decorrentes do cumprimento de obrigações acessórias. A regra de antecipação tributária inviabiliza a entrada de novas empresas no mercado, especialmente daqueles empreendedores com capital limitado ou que mantêm seu capital de giro através de instituições financeiras a um custo bastante elevado.

Uma das principais distorções do sistema tributário é a cobrança do IPI e do ICMS no momento da fabricação e distribuição do produto. O problema é que o ICMS interestadual configura um acréscimo de custo empresarial e uma transferência de recursos de uma região para outra. Cite-se, como exemplo, o caso de um empresário que decidiu abrir uma fábrica de confecções. Antes que o produto chegue ao consumidor final, residente em uma região distante do centro de produção, ele já terá arcado com todos os tributos referentes à produção. O IPI e o ICMS são pagos antes mesmo que o produto seja colocado na prateleira, sem que sequer haja a certeza de que efetivamente será vendido. Assim, mais da metade do valor agregado do produto já foi antecipado a título de impostos, onerando o capital de giro e outros encargos sociais. Portanto, fica demonstrado que, em razão do momento e do método de arrecadação, o Brasil cria dificuldades competitivas para quem deseja instalar uma unidade produtora. Sem a participação dos empreendedores, será difícil o crescimento na produção de bens e serviços, que iriam contribuir para a elevação do PIB.

Outro requisito indispensável envolve a estabilidade e a certeza nas políticas tributárias. Este é um dos elementos avaliados por qualquer investidor internacional em relação ao Brasil. Ocorrências como decisões judiciais, constantes alterações legislativas e isenções diversas fazem com que a instalação de uma empresa no Brasil envolva elementos de riscos incalculáveis. Assim, ao projetarem a instalação de alguma unidade produtora no Brasil, os investidores internacionais inserem, em seus cálculos, todos esses riscos. Qualquer sistema tributário que pretenda proporcionar desenvolvimento econômico deve adequar-se ao surgimento de novas

tecnologias, sem, contudo, comprometer a estabilidade e a certeza nas relações jurídicas. Esta é uma das questões a ser enfrentada pelo Brasil. Contudo, cabe destacar que existem outros sistemas tributários no mundo que também estão inadequados e antiquados. O novo modelo tributário, que se preconiza para o Brasil, deve levar em consideração que a preservação do meio ambiente é prioridade e deve ser estimulada através de tributos extrafiscais.

Responsável pela manutenção do Estado, a sociedade deve aceitar a existência de tributos e compreender sua necessidade. Em contrapartida, tem o direito de saber quem paga, quanto paga e porque paga. Porém, os contribuintes não têm acesso a essas informações, seja pela complexidade das leis tributárias, seja por falta de transparência do poder público. A ausência de transparência e simplicidade pode ter o objetivo de escamotear as distorções no rateio dos custos para manter o Estado. Assim, utilizando ardilosos mecanismos, os Poderes Legislativo e Executivo não expõem, com clareza, a desproporcionalidade na distribuição das cargas tributárias. Ora, se os contribuintes das classes média e baixa tivessem consciência de que estão pagando proporcionalmente mais tributos que os da classe alta, com certeza, haveria revoltas e fortes pressões por transformações, exigindo-se a calibragem de todo o sistema tributário. Portanto, assevera-se, mais uma vez, que não existe problema na carga tributária total, mas sim em seu sistema de distribuição de pesos de cargas tributárias entre os diversos segmentos sociais e econômicos.

Em face dessas considerações, conclui-se que o Brasil não precisa de uma grande reforma tributária, mas apenas de uma nova calibragem nos pesos dos tributos, nos métodos e nos momentos da arrecadação. Impõe-se, também, que haja transparência e simplicidade no sistema de cobrança, para que a receita pública o realize de forma efetiva. Outros requisitos para a adoção de um sistema tributado sustentável são a igualdade e a eliminação das regressividades tributárias. Em razão de sua complexidade, o atual sistema tributário brasileiro consegue esconder o fato de que não respeita os princípios da igualdade e da progressividade. Esse modelo perverso contribui para o aumento das desigualdades. De acordo com os dados apresentados, fica claro que os ricos pagam percentualmente menos tributos que as classes média e baixa. Como resultado, os integrantes do segmento econômico mais elevado acumulam capitais indevidos,

porque não estão arcando com o custeio do Estado proporcionalmente aos seus ganhos e patrimônio.

Para onerarem as classes média e baixa da pirâmide econômico-social, os governantes utilizam artifícios engenhosos e complexos, com justificativas políticas convincentes. Na recente reforma tributária norte-americana, alegando necessidade de estabelecer barreiras alfandegárias, o governo aumentou a tributação sobre produtos importados e reduziu as alíquotas do imposto de renda incidente sobre a pessoa física. E assim, de forma pouco perceptível ao cidadão mediano, transferiu parte do custeio do Estado para a tributação sobre o consumo. Em consequência, os mais ricos tiveram uma redução de alíquotas na ordem de 4,7%, enquanto os consumidores medianos de produtos importados foram onerados entre 10% a 20% através de uma tributação indireta sobre o consumo.

O produto chinês, normalmente de baixo preço, é consumido pela população norte-americana mais humilde, cabendo-lhe, portanto, arcar com os custos resultantes do aumento das alíquotas do imposto de importação implantado no país. Assim, a redução da capacidade de poupar e de empreender, a concentração de renda e outros problemas causados pelas distorções nas políticas tributárias poderão agravar as desigualdades sociais e regionais naquele país. Caso não haja uma profunda alteração no sistema, nos próximos vinte ou trinta anos, haverá, nos Estados Unidos, um grande aumento das desigualdades sociais.

Caso pretenda reduzir as desigualdades, o Brasil não deve manter o modelo de tributação preponderantemente sobre o consumo. Além disso, deve rever a tributação sobre a renda, em especial, aquela gerada pelo capital especulativo. O atual sistema de tributação vem contribuindo para a estagnação da atividade empresarial, comprometendo, dessa forma, o projeto de desenvolvimento nacional. Esta é apenas uma das muitas situações que necessitam ser revertidas para que o país possa superar a crise econômica, aumentar o PIB e reduzir o alto índice de desemprego. A compatibilidade do sistema tributário com os valores eleitos pela sociedade brasileira é o melhor caminho a seguir. Assim, não seria razoável um sistema tributário que atuasse na contramão desses ideais. Na teoria, o requisito de compatibilidade com as ideias morais de uma sociedade foi contemplado com a promulgação da Carta Magna de 1988. Seu

texto estabeleceu os fundamentos de um sistema de tributação compatível com os valores morais e religiosos do povo brasileiro.

Caso sejam contemplados os requisitos sugeridos linhas atrás, o Brasil poderá adotar um sistema tributário direcionado a impulsionar o desenvolvimento econômico, com a redução das desigualdades. Emergiria, então, a justiça social com o ajuste na distribuição dos pesos da carga tributária entre os segmentos econômicos, as classes sociais e as regiões do país. Este talvez seja um dos pontos mais relevantes para tirar o país da crise. Conclusão inegável é que o Brasil necessita de mudanças profundas na sua sistemática de financiamento do Estado pelos tributos. No entanto, essas modificações não podem limitar-se a novas roupagens ou a diferentes nomenclaturas de tributos, pois tais medidas não irão resolver o problema. Reformas disfarçadas de novo modelo, sem alterar a essência do sistema ou circunstâncias que objetivam manter os critérios regressivos e injustos do atual sistema tributário não repercutirão no impulsionamento do país rumo à correção dos seus problemas estruturais impregnados no inadequado sistema tributário atual.

Por exemplo, não basta ao sistema tributário brasileiro renomear e unificar o ICMS com o IPI naquilo que se pretende denominar imposto de valor agregado - IVA. Mais do que isso, são imprescindíveis a redução dos percentuais e a modificação do momento da cobrança desses tributos. Dessa forma, a cobrança do tributo sobre o consumo somente deveria ocorrer após a aquisição pelo consumidor final dos bens ou serviços. A manutenção do atual modelo descapitaliza as empresas existentes e inviabiliza o surgimento de novas. É necessário também eliminar a proteção ao mercado financeiro do capitalismo de cassino, que nada produz. Sem contribuir para a geração de bens e serviços para serem consumidos pela população, o capitalismo de cassino entrava o desenvolvimento nacional e contribui para o agravamento das desigualdades.

Para que se possa gerar empregos e renda, é necessário estimular a indústria nacional. Essa medida já foi efetivada no passado, porém de forma apenas setorializada. Cita-se, como exemplo, a desoneração tributária das indústrias de veículos e de eletrodomésticos. O ideal é estimular a pequena indústria e garantir sua expansão. Para tanto, faz-se necessário excluir o IPI

incidente na indústria por pelo menos dez anos. Portanto, não basta isentar, mas sim excluir esse imposto, incluindo-se as obrigações acessórias, salvo em relação às indústrias de fumo, bebidas, armas, automóveis não utilitários, produtos que causem dano ambiental e aqueles referentes à importação. Vale salientar que a renúncia fiscal do IPI, excluídos os itens citados acima, resultaria em um total de oito bilhões de reais, aproximadamente. Esse valor poderia ser facilmente compensado com uma tributação sobre movimentações financeiras sem isenções ou exceções, poderiam ser arrecadados cerca de trezentos bilhões.

O capítulo quarto buscou comprovar que o sistema tributário brasileiro atual não atende as expectativas de desenvolvimento e de redução das desigualdades. Assim, a partir dos requisitos sugeridos para uma tributação sustentável, é possível traçar um panorama capaz de fomentar um projeto desenvolvimentista para o país. Somente com a racionalização dos tributos e com o uso da extrafiscalidade, pode-se garantir um projeto de desenvolvimento sustentável. Considerando-se os dados colhidos e a teoria formulada por Thomas Piketty, abre-se a possibilidade de regulação de capitais através da tributação. Contudo, ao invés de se aplicarem os tributos indicados pelo autor, seriam mantidos os tributos já existentes, com o acréscimo da contribuição sobre movimentação financeira. Assim, remodelando-se e recalibrando-se as cargas tributárias, pode-se criar um modelo tributário nacional, justo, durável e sustentável.

Analisando-se cada um dos tributos existentes no Brasil, percebe-se uma clara inadequação do método, do momento da cobrança, do estabelecimento de alíquotas e da calibragem dos pesos das cargas tributárias sobre os segmentos econômicos e sociais, resultando em distorções regionais. Os principais tributos brasileiros estão inadequadamente regulamentados quanto ao método e ao momento da arrecadação. Acrescentam-se ainda os excessos de obrigações acessórias e a ausência da progressividade tributária. Conforme foi observado, o imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas não constitui a principal fonte de receita do Estado brasileiro. O principal problema é que possui alíquotas regressivas na incidência sobre as rendas mais elevadas. Em contrapartida, a tributação sobre o consumo de bens e serviços acaba sendo a principal fonte de receita do Estado, prejudicando o crescimento das empresas e, por via reflexa, aumentando o nível de desemprego. E esse sistema de tributação termina gerando guerras fiscais,

produzindo desarmonia, instabilidade no pacto federativo, desigualdades sociais e subdesenvolvimento.

A partir da análise das distorções existentes no sistema tributário brasileiro, observa-se a necessidade de urgentes ajustes, com a recalibragem da tributação sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas, efetivando-se o princípio constitucional da progressividade. Essa adequação não exige uma reforma constitucional, mas apenas iniciativa do poderes Executivo e Legislativo. É necessária, por exemplo, a implantação do imposto de renda sobre dividendos distribuídos por pessoas jurídicas, com alíquotas progressivas. A incidência desse imposto poderia chegar ao patamar de 45% para valores acima de dez milhões de dólares por exercício financeiro.

A tabela do imposto de renda incidente sobre pessoa física deve passar a respeitar o real princípio da progressividade, resgatando-se os limites de isenção que foram reduzidos por artifícios de congelamentos. Essa distorção fez com que assalariados de baixa e média renda passassem a pagar o tributo, proporcionalmente, igual ao incidente sobre as rendas mais elevadas. Este é um claro exemplo de violação ao princípio constitucional da progressividade tributária. Portanto, a tabela desse tipo de tributo deve ser adequada aos parâmetros de justiça fiscal. Por outro lado, a tributação sobre a renda de pessoas jurídicas deve ser reduzida para estimular a expansão da empresa. Podem também ser estabelecidas alíquotas regradas pela extrafiscalidade. Assim, as empresas que, na proporção de seus lucros, mantiverem um número maior de empregados possuiriam alíquotas de imposto de renda reduzidas. Seria uma forma de estimular a geração de um emprego. Em contrapartida, empresas que fornecessem produtos com baixo efeito na expansão do emprego e da renda teriam tributação mais elevada.

Os dividendos seriam tributados de forma progressiva e conjunta com a tabela de rendimentos dos assalariados, efetivando-se, em seguida, uma redução da tributação sobre a pessoa jurídica. São exemplos de medidas que estimulariam a manutenção do dinheiro nas empresas. Estas, ao longo dos anos, iriam aumentando sua capacidade de investimentos e fomentando a formação de poupança empresarial. O Brasil não tem número maior de grandes empresas porque, entre outros motivos, elas são sangradas com retiradas através da distribuição dos seus dividendos. Assim, utilizando-se de uma simples análise econômica do direito, um

pouco de teoria sobre os juros, além de uma análise comportamental-econômica, fica fácil entender as consequências resultantes da retirada do máximo de dividendos possíveis da pessoa jurídica. A principal delas é o empobrecimento das empresas.

Uma tabela razoável de alíquotas sobre o imposto de renda de pessoa física, poderia isentar do tributo a remuneração inferior a mil dólares mensais. Estabelecendo o princípio da progressividade, seriam fixadas as seguintes alíquotas: 15% para aqueles que ganham até cinco mil dólares mensais; 25%, para aqueles que recebem remuneração mensal entre cinco e dez mil dólares; 30% para os que recebem mensalmente uma renda superior a dez até vinte mil dólares; 45% para aqueles que recebem uma remuneração superior a esse valor. Nas deduções e isenções, deve ser ampliado o desconto para os domésticos de carteira assinada, objetivando a geração de mais empregos formais e aumentando, conseqüentemente, o número de contribuintes para o custeio previdenciário. Com a inclusão das receitas de ganhos decorrentes de dividendos, haveria uma regulação empresarial permitindo uma rota de crescimento da atividade empresarial, com o conseqüente aumento do PIB.

A partir das premissas desenvolvidas nesta tese e dos estudos da OCDE, conclui-se que o efeito regressivo da tributação sobre o consumo e o incidente sobre a produção é fator limitador ao desenvolvimento. São, portanto, necessárias medidas como simplificação, redução das alíquotas e das obrigações acessórias vinculadas a esses tributos incidentes sobre bens e serviços. As obrigações acessórias constituem um custo elevadíssimo para as empresas e também para o Estado. Seus agentes perdem muito tempo para o cumprimento e a fiscalização das obrigações acessórias.

Acrescente-se aos problemas gerados pelo atual modelo de cobrança do IPI e ICMS a guerra fiscal na disputa pela implantação de novas empresas e indústrias em determinado Estado ou Município. Na concorrência por quem receberá uma determinada instalação industrial o ente federado renuncia receitas vitais para sua saúde fiscal. Os Estados e Municípios mais ricos conseguem oferecer maiores vantagens, contribuindo para aumentar as desigualdades regionais e sociais. Uma medida capaz de solucionar esse problema seria estabelecer que o ICMS fosse cobrado no Estado de destino dos produtos e não no Estado de origem. Essa inversão de critério

iria proporcionar a redução dos custos do capital de giro das empresas, fomentando também o crescimento de outros segmentos empresariais. Além disso, reduziria os casos de corrupção na concessão de vantagens para a instalação de uma indústria nesta ou naquela região. Esse critério deve ser adotado para todas as indústrias, evitando-se as negociações políticas junto aos legislativos para a obtenção de vantagens diferenciadas, como ocorre no atual sistema de tributação.

A tributação sobre o patrimônio imobiliário também se revela inadequada quanto à fixação de alíquotas e sua utilização extrafiscal na otimização dos espaços urbanos e na produção rural. Ela poderia ser melhor utilizada para impactar o desenvolvimento urbano e rural, assegurando-se também a necessária proteção ambiental. Na área urbana, o modelo poderia desestimular a especulação imobiliária irracional e a acumulação patrimonial sem função social. O atual sistema de competência dividida entre União (ITR) e Municípios (IPTU) abre espaço para a sonegação fiscal. As dúvidas envolvendo a definição da área como sendo urbana ou rural possibilitam vácuos de competência para fiscalização e cobrança do tributo. Esses dois geram arrecadação pífia para um país continental, fazendo-se também necessários ajustes na definição das alíquotas. Vale ressaltar que algumas capitais cobram o IPTU de forma elevada para alguns e baixa para outros, havendo também distorções no mesmo.

Este é um dos poucos casos que exige alteração da norma constitucional. Sugere-se a criação de um único imposto territorial (IT), que passaria a ser de competência exclusiva do Município. A autonomia legislativa municipal permitiria a adequação do tributo às peculiaridades locais, com um melhor disciplinamento da exploração da área rural. Esse imposto seria um fator de equilíbrio dos fluxos orçamentários das pequenas cidades, muitas delas com grandes áreas rurais e pequenas áreas urbanas. Pelo atual sistema, os impostos pagos são desproporcionais e pouco contribuem para o efetivo custeio dos municípios localizados no interior do Brasil.

A implementação do imposto territorial (IT), a transparência, a simplificação e o método de arrecadação estimulariam uma cidadania fiscal, bem como melhores escolhas nas definições das políticas públicas. A ideia é elidir velhas práticas corruptas de gestão, exigindo que os pequenos Municípios recolham esse tributo de forma correta, propiciando uma gestão eficiente

dos recursos públicos. Com o deslocamento da competência do imposto territorial rural para a municipalidade, formando um imposto com nomenclatura única e competência plena municipal, haveria uma efetividade maior na cobrança deste pela municipalidade. Com tudo isso, os cidadãos passariam a compreender que o dinheiro para a manutenção do Município sai do seu bolso e não de Brasília, segundo a falsa percepção reinante. A implantação do IT (Imposto Territorial), de competência municipal plena para todos os imóveis situados em cada município, seja rural ou urbano, tem potencial para criar novos paradigmas organizacionais no Município, estimulando o desenvolvimento de modelo mais sofisticado de governança, resultando na prestação de serviços mais eficientes para a comunidade local.

A partir dos dados e dos argumentos desenvolvidos nesta tese, conclui-se também que a tributação sobre a herança e a doação constitui outra disparidade em relação aos parâmetros internacionais. O atual sistema permite acumulação patrimonial, fomentando as desigualdades sociais e regionais. Esse tributo pode ser arrecadado em percentuais que contribuam, de fato, para o custeio do Estado, deixando de ser apenas decorativo. Como as alíquotas não estão fixadas na Carta Magna, as alterações poderiam ser feitas por norma infraconstitucional. Esse tributo passaria a ser aplicado aos imóveis herdados e doados, de forma progressiva e com percentuais elevados para imóveis de alto valor econômico. Seria um instrumento regulatório eficiente contra acumulação de riqueza e a utilização de áreas urbanas e rurais com finalidade de especulação.

O único problema estaria no patrimônio financeiro herdado ou doado, em face da sua volatilidade e da dificuldade de fiscalização pelo governo estadual. Apenas neste caso, seria necessário um pequeno ajuste constitucional, no sentido de transferir essa competência para a União, vinculando-o ao imposto de renda, como ocorre em alguns países. O objetivo dessa reforma tributária somente seria alcançado se as alíquotas progressivas chegassem ao patamar de 50%, alcançando também as doações entre as pessoas jurídicas com fins lucrativos. O tributo não necessitaria receber uma nova nomenclatura. Suas alíquotas seriam reguladas juntamente com as do imposto de renda, sendo incluído na classificação de ganhos de capital, com recolhimento feito no momento da transferência dos bens.

A tributação sobre grandes fortunas i IGF está prevista na Constituição Federal de 1988, mas ainda não foi regulamentada. No Brasil, é considerada um importante fator de combate às desigualdades sociais. Ao analisar esse tipo de tributo, Piketty demonstra que ele somente geraria os efeitos desejados, se fosse implantado por todos os países. Esclarece que, caso se limite a um número reduzido de países, produziria fuga de capitais para aqueles onde não existe, especialmente através de empresas situadas em paraísos fiscais. Assim, caso fosse implementado no Brasil, poderia ter o efeito contrário ao pretendido. Significa que a criação deste tributo teria o potencial de alcançar somente a classe média com mediano patrimônio, que não tivesse acessória jurídica para escapar a essa tributação. Alcançaria os incautos e desavisados quanto aos mecanismos jurídicos para fugir da incidência da tributação sobre grandes fortunas. Os realmente muito ricos não seriam alcançados por esse tributo.

Conforme ficou demonstrado, a tributação sobre a movimentação financeira é ponto central do presente trabalho. É a ferramenta mais poderosa para deslocar os ganhos fáceis do mercado financeiro especulativo, direcionando-os ao setor produtivo. O deslocamento de dinheiro do mercado especulativo para a produção é imprescindível para o desenvolvimento nacional, bem como para a redução das desigualdades. Segundo ficou demonstrado na pesquisa, os valores recolhidos de impostos incidentes sobre o mercado financeiro especulativo, atualmente, pouco contribuem com o custeio do Estado. É, portanto, imperiosa a ampliação da tributação para esse tipo de investimento. A proposta é que haja um ajuste para instituir a tributação sobre a movimentação financeira, de modo a disponibilizar recursos para a formação de empresas sólidas e produtivas de bens e serviços à população, inibindo, consequentemente, o investimento especulativo. As obrigações assumidas constitucionalmente pelos entes federados brasileiros demandam receitas. É preciso, no entanto, que sejam feitos alguns ajustes no sistema tributário, de modo que não se possa cogitar o aumento dos impostos já existentes. Impõe-se também uma maior eficiência na prestação dos serviços públicos.

A tributação sobre movimentação financeira pode ser fonte de financiamento da União, Distrito Federal, Estados e Município. Com isso, é possível reduzir a incidência do IPI sobre a indústria e retirar a participação de Estados e Municípios no produto da arrecadação desse tributo

que integra o Fundo de Participação dos Municípios - FPM e o Fundo de Participação dos Estados - FPE. Tal medida abriria o caminho para atribuir a esse tributo um caráter tipicamente extrafiscal. Os recursos arrecadados seriam destinados a Estados e Municípios com a obrigatoriedade de serem gastos em investimentos estruturais. Portanto, não seriam mais computados para efeito de cálculos de repasses para outros poderes ou como receita corrente para efeito de despesas com pessoal ou endividamento. Em consequência o IPI, deixaria de ser exigido de várias indústrias, incluindo-se as obrigações tributárias acessórias. Seria mantido apenas para as indústrias automobilísticas, bem como de fumo, armas, bebidas e outras com impacto ao meio ambiente.

Dessa forma, o IPI teria natureza extrafiscal, com alíquotas variáveis e definidas por decreto do Poder Executivo, desde que não haja prejuízo para os demais entes da Federação. A desoneração da maioria esmagadora das industriais quanto ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados, bem como das respectivas obrigações acessórias, estimularia o empreendedorismo em todo o país, produzindo um verdadeiro milagre econômico. Além disso, elas disporiam de mais recursos, com a redução dos custos do capital de giro decorrentes da antecipação do pagamento de um tributo sobre o consumo, cujos valores seriam destinados à aquisição de bens e equipamentos. Por sua vez, a tributação sobre a movimentação financeira não teria exceções, isenções ou imunidades, de modo a evitar as tradicionais interferências de grupos políticos em benefício de determinados agentes econômicos. A receita arrecadada deveria ser rateada igualmente entre os quatro entes da Federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esses recursos impulsionariam o desenvolvimento nacional e contribuiriam para a redução das desigualdades regionais e sociais.

O total arrecadado do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS seria repassado para os Estados onde os bens e serviços são consumidos. Estes teriam a liberdade de estabelecer alíquotas adequadas às suas realidades, podendo ser progressivas, seletivas ou de natureza extrafiscal. Contudo, seria vedada a substituição tributária para frente, sendo permitida apenas para o comércio de veículos, bebidas, combustíveis, armas e alguns segmentos cujos efeitos da comercialização tenham impacto ambiental. Seria também proibido conceder-se

tratamento diferenciado às grandes empresas, caso a medida venha a comprometer a capacidade competitiva dos pequenos empresários. Transferindo-se a tributação do ICMS para o consumidor final, a guerra fiscal perderia sentido. Deixaria de existir a tradicional disputa pela oferta de benefícios para a instalação de empresas industriais ou comerciais em determinadas regiões.

Essa alteração também resolveria o problema das renúncias fiscais, bem como carrearia novos recursos para os Estados mais pobres. Eles deixariam de controlar a origem e o destino das mercadorias. Por outro lado, a fiscalização seria mais rigorosa no momento da venda do produto ao consumidor final. As grandes empresas, atualmente submetidas a dezenas de regimes fiscais diferentes, dependendo do Estado de origem ou destino de suas mercadorias, seriam isentas de um conjunto de obrigações acessórias. A simples ausência de milhares de obrigações acessórias e a consolidação de um regime único na cobrança do ICMS, que somente ocorreria quando da venda a consumidor final, além da simplificação de suas operações, produziria a redução dos custos do capital de giro inicial para fabricação e venda de um novo produto nas diversas praças do país. Especialmente, porque os encargos principais e acessórios não estariam mais sob a responsabilidade de quem produz e sim de quem na ponta está a vender.

A aplicação da tributação extrafiscal teve seus efeitos comprovados, confirmando-se sua viabilidade como instrumento de regulação, no caso de renúncias fiscais de incentivo econômico e social. Os benefícios fiscais concedidos possibilitaram o crescimento econômico de alguns setores e regiões. O problema é que, na maioria, foram beneficiadas grandes empresas que obtiveram seus benefícios às custas de favores políticos. Dessa forma, o incentivo com base na extrafiscalidade, não deve ser concedido apenas a determinado grupo, em decorrência, muitas vezes, de procedimentos suspeitos e viciados por corrupção ou como contrapartida de vantagens pessoais aos políticos. Uma tributação transparente contribui para a eliminação dos focos de corrupção. É preciso também eliminar as dificuldades criadas por um emaranhado de normas, até mesmo, como forma de dar consistência a essa transparência. Como foi visto, progressos isolados resultantes de benefícios fiscais pontuais revelaram-se insuficientes para um desenvolvimento geral. Então, é preciso ajustar todo o sistema tributário, para que possa abrir a possibilidade de pleno desenvolvimento em âmbito nacional.

Com base nos argumentos sustentados ao longo desta tese, é possível utilizar-se da tributação como instrumento de regulação socioeconômica para a promoção do desenvolvimento nacional. Como foi demonstrado, atualmente, os maiores pesos da carga tributária incidem principalmente sobre o consumo e a produção. Tem baixa incidência sobre renda e patrimônio, menos ainda, sobre os ganhos obtidos no mercado financeiro especulativo. Por todos esses motivos, defende-se a implementação de uma tributação sobre qualquer movimentação financeira. Esta é a melhor forma de minimizar os efeitos das constantes gangorras produzidas pelos especuladores nas bolsas de valores e mercado de balcão. O mercado de capital é impessoal e insensível a qualquer responsabilidade com a geração de emprego e renda, com a dignidade da pessoa humana ou com impactos ambientais decorrentes dos seus investimentos. A preocupação é somente a maximização de lucros.

Com os ajustes sugeridos, os custos de movimentações financeiras meramente especulativas e de curto prazo, inibiriam os aventureiros acostumados a fazer operações financeiras arriscadas para pressionar o mercado e o valor da moeda. Os especuladores deixariam de fazer frequentes aplicações e reaplicações de determinadas ações, de moedas estrangeiras ou de outros derivativos financeiros. Como se sabe, os lucros obtidos com o capital especulativo não geram produção de bens e serviços. Assim, a tributação sobre a movimentação financeira reforçaria o custeio do Estado, contribuindo, conseqüentemente, para o equilíbrio das contas públicas. Além disso, estimularia os detentores de grandes capitais a utilizá-los com atividades produtivas.

Um dos maiores desafios para a efetivação dos ajustes propostos é eliminar ou, ao menos, reduzir o tradicional sistema de pressão de determinados grupos sobre o Poder Legislativo, passando a atender aos interesses gerais da sociedade. Uma tributação mais adequada para a redução das desigualdades e para a promoção do desenvolvimento nacional. Com base em todas as considerações feitas ao longo deste trabalho, conclui-se que o atual modelo de tributação termina por contribuir para a manutenção das desigualdades econômico-sociais, inibindo o desenvolvimento nacional. É fácil perceber que os preceitos constitucionais acerca do sistema tributário nacional não estão sendo cumpridos. Eles orientam a adoção de um modelo de

tributação que fortaleça o pacto federativo e que tenha o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais, fomentando o desenvolvimento nacional.

Porém, o modelo atual de tributação tem produzido efeitos contrários aos preconizados pela Carta Magna de 1988. É necessário o cumprimento dos princípios estabelecidos em seu texto para o ajuste adequado do sistema tributário, bem como dos requisitos de sustentabilidade de um sistema tributário demonstrados nesta tese. Observe-se, por fim, que a tributação pode e deve ser utilizada como principal ferramenta de regulação socioeconômica. Sendo bem planejada e adequadamente executada. Em consequência, será um forte instrumento na redução das desigualdades, fomentando o desenvolvimento sustentável e preservando o meio ambiente para esta e as futuras gerações. O resultado final é a efetivação dos direitos fundamentais da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. Disponível em: <http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrangente_0.pdf> Acesso em: 22 mai. 2018.

AGÊNCIA BRASIL. **Ministro da Fazenda confirma fim da Cide para diesel**. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-05/ministro-da-fazenda-confirma-fim-da-cide-para-diesel>> Acesso em: 25 mai. 2018.

AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. **Câmara aprova projeto que reduz beneficiados por desoneração e dá isenção tributária ao diesel**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/POLITICA/557986-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-REDUZ-BENEFICIADOS-POR-DESONERACAO-E-DA-ISENCAO-TRIBUTARIA-AO-DIESEL.html>> Acesso em: 25 mai. 2018.

AGÊNCIA ESTADO. **Desoneração da Cide gera perda de R\$ 8,43 bi à Receita**. Disponível em: <https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2013/10/22/internas_economia,462443/desoneracao-da-cide-gera-perda-de-r-8-43-bi-a-receita.shtml> Acesso em: 25 mai. 2018.

ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de; MACHADO, Misabel Abreu et al (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADA, Antônio Carlos Suppes Doorgal de; ALVARENGA, Alex da Silva. O Direito Tributário como instrumento para redução da desigualdade social: entre as lições de Piketty e o dever fundamental de pagar impostos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Brasília, v. 3, n. 1, jan./jun., 2017.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O poder normativo das agências reguladoras. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, 2001, v. 1.

ASSEMBLEIA GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. 10 dez. 1948. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2018.

ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Ranking i Todo o Brasil**. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>> Acesso em: 20 de ago. de 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BALERA, Wagner. **Declaração sobre o direito ao desenvolvimento anotada**. Curitiba: Juruá, 2015.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (orgs.). **Direito tributário e outros temas** ï estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Regimes políticos**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

BARBOSA, Fernando de Holanda et al (org.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de Reforma Tributária. Brasília: FGV, 1998. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Um outro país**: transformações no direito, na ética e na agenda do Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

BARTHOLD, Thomas A. et al. **History, present law, and analysis of federal wealth transfer tax system**. Joint Committee on Taxation. Senate Committee on Finance, 2007. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4744>> Acesso em: 18 mai. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BELLÙ, Lorenzo Giovanni; LIBERATI, Paolo. Inequality Analysis: The GINI Index. **Easypol**. 2006. Disponível em: <http://www.fao.org/docs/up/easypol/329/gini_index_040en.pdf> Acesso em: 27 de ago. de 2018.

BLOCH, Esnst. **Derecho natural y dignidad humana**. Madrid: Dykinson, 2011.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. São Paulo: Editora Brasiliense, 2000.

_____, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora UNB, 1995.

_____, Norberto. **The age of rights**. USA: Polity Press, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. São Paulo: Saraiva, 1961.

BONIZZATO, Luigi. **Propriedade urbana e privada e direitos sociais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

BORGES, Ithyara; MAGALHÃES, João. **Deputados criticam inabilidade do governo e alta carga tributária do país**: o preço dos combustíveis é a principal queixa dos caminhoneiros. O governo tem dialogado com a categoria, mas a greve persiste. Disponível em: <<https://www.portalodia.com/noticias/politica/deputados-criticam-inabilidade-do-governo-e-alta-carga-tributaria-do-pais-319238.html>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Série histórica da Composição da DLSP**. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/htms/infekon/seriehistDLSPComposicao.asp>> Acesso em: 16 nov. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 02 mai. 2018.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 21 mai. 2018.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, 05 mai. 2000, p. 01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>.

_____. Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016. Altera as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, de 17 de março de 2016, p. 1 i edição extra.

_____. Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. **Publicado no D.O.U no dia 25 de outubro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9311.htm>. Acesso em: 22 mai. 2018.

_____. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Institui o imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Publicado no D.O.U no dia 20 de dezembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm>. Acesso em: 22 mai. 2018.

_____. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Tesouro transparente**. Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/series-temporais>> Acesso em: 16 nov. de 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. Tributação indireta no Brasil: seus paradoxos e problemas. In: PRETO, Raquel Elita Alves et al (org.). **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo - Iasp, 2015, p. 701-722.

BURMAN, Leonard E. **Tax and inequality**. Nova Iorque: Syracuse University, 2014.

CALIENDO, Paulo. Comentário ao artigo 152. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes (coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014.

_____, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015.

CAMPOS, Carla. Análise sobre a possibilidade de redução da desigualdade social por meio da tributação da renda, das grandes fortunas e das heranças. In: FEITOSA, Raymundo Juliano; RIBEIRO, Maria de Fátima; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coords.). **Direito tributário e financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2017.

CAMPOS, Francisco. Igualdade de todos perante a lei. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 2013, p. 47-85. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14112>>

CANOTILHO, José Joaquim Gomes (coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014.

_____, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

CARDOSO, Fernando Henrique; FALETTO, Enzo. **Dependência e desenvolvimento na América Latina: ensaio de interpretação sociológica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979.

CARIOCA, Paulo Carvalho de Azevedo. As mudanças no papel regulador do estado em face da globalização. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 82, out/dez, 1999.

CARRARO, André. **Um modelo de equilíbrio geral computável com corrupção para o Brasil**. Tese (Doutorado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARTA CAPITAL. **Imposto sobre grandes fortunas renderia 100 bilhões por ano**. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html>> Acesso em: 01 mai. 2018.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O IPTU no Brasil: Progressividade, arrecadação e aspectos extrafiscais** (texto para discussão nº 1251). Brasília: Ipea, 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1251.pdf> Acesso em: 22 mai. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário linguagem e método**. 2. Ed, São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Ronaldo Adriano de. et al. **O reflexo da carga tributária para o desenvolvimento do país**. Taubaté: Universidade de Taubaté, 2012. Disponível em: <<http://www.unitau.br/unindu/artigos/pdf484.pdf>>

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **História tributária do Brasil**. 2. Ed, Brasília: ESAF, 1998.

CASTRO, Jorge Abrahão de. Política social, distribuição de renda e crescimento econômico. In: FAGNANI, Eduardo; FONSECA, Ana (orgs.). **Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2013.

CASTRO, Matheus Felipe; MEZARROBA, Orides. **História ideológica e econômica das Constituições Brasileiras**. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

CESARE, Cláudia de. O cadastro como instrumento de política fiscal. In: ERBA, Diego A.; OLIVEIRA, Fabrício L. de e LIMA JR., Pedro de Novaes (orgs.). **Cadastro multifinalitário como instrumento de política fiscal e urbana**. Rio de Janeiro, 2005.

CHIKOREL, Yitzchak; BLAU, Guy. **International tax israel highlights 2018**. Deloitte, 2018, disponível em: <<http://www.buyitinisrael.com/guide/capital-gains-tax-in-israel/>> Acesso em: 25 mai. 2018.

CHINA. State administration of taxation of the people's Republic of China. **Revenue statistics**. 2015. Disponível em: <<http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367736/index.html>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

CINTRA, Marcos. Globalização, modernização e inovação fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 47 - 126.

COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. A cpmf e os princípios constitucionais tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/cpmf-e-os-principios-constitucionais-tributarios/>> Acesso em: 22 mai. 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Desafios para a indústria 4.0 no Brasil**. Brasília: CNI, 2016, p. 11. Disponível em: <<http://www.pedbrasil.org.br/ped/artigos/079F8BA3E7E5281B.0%20no%20Brasil.pdf>> Acesso em: 23 mai. 2018.

CORAZZA, Gentil. Teoria econômica e estado (de Quesnay a Keynes). **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 1985.

COURI, Daniel Veloso; BARROS, Gabriel Leal de. **Breve análise do teto de gastos no Legislativo, Judiciário, MPU e DPU**. Instituição Fiscal Independente, Nota Técnica nº 5, 2017. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-05-breve-analise-do-teto-de-gastos-no-legislativo-judiciario-mpu-e-dpu-ago-2017>>. Acesso em: 06 de ago. de 2018.

CURITIBA. Lei nº 40, de 18 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os tributos municipais, revogando as Leis nº 6.202/80, 6.457/83, 6.619/85, 7.291/88, 7.832/91, 7.905/92, 7.983/92, Lei Complementar nº 17/97 e Lei Complementar nº 28/99. **Curitiba, 18 dez. 2001**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-curitiba-pr-2017-12-27-versao-compilada>>.

DANZIGER, Danny; GILLINGHAM, John. **1215: The year of Magna Carta**. London: Hooder & Stoughton, 2003.

DEDECCA, Claudio Salvadori. **Brasil, o novo governo e o desenvolvimento social**. Forum Culturas del Trabajo, Barcelona, 2004. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/cdedecca_governoedesarvolvimentosocial.pdf> Acesso em: 12 mai. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Estado Federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídica filosófica**. 4. ed., Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Belo Horizonte: Saraiva, 1982.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. Dissertação (Mestrado) Curso de Direito Político e Econômico. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

EMERY, Emerson Baldotto. **Desenvolvimento sustentável**: princípio da eficiência em procedimentos licitatórios. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

ERBA, Diego A.; OLIVEIRA, Fabrício L. de; LIMA JR., Pedro de Novaes (orgs.). **Cadastro multifinalitário como instrumento de política fiscal e urbana**. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <<http://www.geodesia.ufba.br/site/artigos/cadastro-multifinalitario-como-instrumento-de-politica-fiscal-e-urbana>> Acesso em: 22 mai. 2018.

EUROPEAN UNION. Eurostat - your key to european statistics. **Database**. 2015. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

FACHIN, Melinda Girardi. **Direitos humanos e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

FAGNANI, Eduardo; FONSECA, Ana (orgs.). **Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento**: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2013.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FATTORELLI, Maria Lucia. **Explicação sobre o gráfico do orçamento elaborado pela auditoria cidadã da dívida**. Disponível em: <<https://auditoriacidada.org.br/conteudo/explicacao-sobre-o-grafico-do-orcamento-elaborado-pela-auditoria-cidada-da-divida/>> Acesso em: 14 ago. 2018.

FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. Direito econômico do desenvolvimento e direito humano ao desenvolvimento. Limites e confrontações. In: FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer et al (org.). **Direitos humanos de solidariedade: avanços e impasses** Curitiba: Appris, 2013, p. 171 - 241.

_____, Maria Luiza Alencar Mayer. **A desregulação dos mercados e as recentes crises econômicas:** questionamentos acerca da teoria das expectativas racionais no âmbito da *law and economics*. In: Separata do Boletim de Ciências Econômicas XLIX. Coimbra: Gráfica Coimbra, 2006, p. 3 - 17.

_____, Maria Luiza Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos:** os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

FEITOSA, Raymundo Juliano; RIBEIRO, Maria de Fátima; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coords.). **Direito Tributário e Financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2017.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves; MEIRA, Renan Sales de. Guerra Fiscal do ICMS: Os desafios do projeto de Federalismo Assimétrico na Era do Capital Volátil. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al (org.). **Estado Federal e guerra fiscal:** uma perspectiva jurídico filosófica. 4. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

FERNANDES, Claudio Guedes. Tributos sobre Transações Financeiras: Peça-Chave da Reforma Tributária. In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Nova Economia, política tributária e exclusão social. **Revista Dataveni**. Parnaíba: UEPB, v. 1, p. 39, 2007. Disponível em: <https://updoc.site/download/nova-economia-politica-tributaria-e-exclusao-social_pdf>. Acesso em: 22 de fev. 2018.

FERREIRA, Antonio Carlos; FERREIRA, Patrícia Cândido Alves. Ronald Coase: um economista voltado para o Direito. COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial:** uma análise, sob a ótica empresarial, das propostas e dos bastidores da reforma tributária. São Paulo: Geração Editorial, 2002.

FISCAL COMMISSION WORKING GROUP. **Principles for a modern and efficient tax system in an independent scotland**. Edimburgo: Governo da Escócia, 2013, p.19-74. Disponível em: <<https://www.gov.scot/resource/0043/00434977.pdf>> Acesso em: 03 de jun. 2018.

FISCOSOFT. **Tabelas progressivas anuais IR de 1992 até 2016**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=96855&key=1969398> Acesso em: 02 mai. 2018.

FONSECA, Alessandro Amadeu da; OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. Pessoas físicas e a contribuição na arrecadação tributária e a perspectiva de elevação de tributos. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (Coord.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016, p. 155-167.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FONTANEL, Jacques. O Estado e o processo de globalização. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 1998, v.19, n.2, p.9-37.

FORCENETTE, Rodrigo. IPTU, IPVA e ITR e Impostos sobre a propriedade de bens. In: SABBAG, Eduardo (Org.). **Estudos tributários**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 89 e 113.

FORTALEZA. Lei Complementar nº 33, de 18 de dezembro de 2006. Altera a legislação tributária municipal relativa ao Imposto Sobre A Propriedade Predial E Territorial Urbana (IPTU) e dá outras providências. Fortaleza, 18 dez. 2006. Disponível em: <<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/consolidacao/20-consolidacao-iptu>>

FRANCO, Gustavo; LAGO, Luiz Arranha Corrêa do. O processo econômico/A economia da Primeira República, 1889-1930. In: SCHWARCZ, Lilia Moritz (org.). **A abertura para o mundo 1889-1930**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2012, p. 173 - 237.

FREYRE, Gilberto. **Casa-grande & senzala**: formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal. 48. ed. São Paulo: Global, 2003.

Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES), Fórum 21, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); Plataforma Política Social. **Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil**. São Paulo, 2016, p. 19. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 31 jul. 2018.

FURTADO, Celso. **O capitalismo global**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

_____, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 14. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1976.

GARBER, Julie. **Federal state tax exemptions 1997 through 2018**. The balance, 2018. Disponível em: <<https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-3505630>> Acesso em: 18 mai. 2018.

GIAMBIAGI, Fabio et al. (org.). **Economia brasileira contemporânea: 1945-2010**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. Disponível em: <http://home.ufam.edu.br/andersonlfc/Economia_Brasileira_Contemporanea/ECONOMIA%20BRASILEIRA%20CONTEMPOR%C3%82NEA%20A%20ED.pdf>. Acesso em: 22 de jun. de 2018.

GIAMO, Susan; MANOW, Philip. Adapting the welfare state: The Case of Health Care Reform in Britain, Germany, and United States. **CPS ï Comparative Political Studies**. Washington: vol. 32, number 8, p. 967-1000, dez/1999.

GIOIA, Fulvia Helena de; PIERDONÁ, Zélia Luiza (coords.). **Pacto federativo, tributação e cidadania**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

GONÇALVES, Oksandro; HACHEM, Daniel W.; SANTANO, Ana Cláudia (coords.). **Desenvolvimento e sustentabilidade: desafios e perspectivas**. Curitiba: Íthala, 2015.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 153, inciso quarto. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes (coord.) et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e princípios constitucionais tributários**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-gruppenmacher/>> Acesso em: 01 jun. 2018.

HARRIS, Leon. **Your taxes: authority receive your inheritance**. The Jerusalem Post, 9 fev. 2010. Disponível em: <<https://www.jpost.com/Business/Business-Features/Your-Taxes-Will-the-Tax-Authority-receive-your-inheritance>> Acesso em: 25 mai. 2018.

_____, Leon. **Your taxes: what you need to know about israeli tax rates**. The Jerusalem Post, 8, jan. 2013. Disponível em: <<https://www.jpost.com/Business/Commentary/Your-Taxes-What-you-need-to-know-about-Israeli-tax-rates>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

HAYEK, Friedrich August von. **The fatal conceit. The errors of Socialism**. Edited by W. W Bartley III. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

HEADY, Christopher. **Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey**. Institute of Fiscal Studies, 2000. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/7107879.pdf>>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HIRSHMAN, Albert. La Estrategia del Desarrollo Economico: Una Reevaluacion. **Coleccion Estudios Cieplan**, nº 10, Estudio nº 73, 1983.

HOBBS, Thomas. **Leviathan**. London: Oxford University Press, 2012.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights** i Why Liberty Depends on Taxes. London: W. W. Norton & Company, 1948.

HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

IBGE. **Tabelas i Sistema de contas nacionais**. Coordenação de Contas Nacionais. 3. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 11 dez de 2018.

_____. **Séries históricas**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=series-historicas>> Acesso em: 15 de ago. de 2018.

_____. **Séries estatísticas**. Disponível em: <<https://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49-->>> Acesso em: 02 mai. 2018.

INFANTE, Vidal Sunci6n. **Limites ao poder de tributar no marco da Constitui66o Brasileira de 1988**. Curitiba: CRV, 2017.

IRWIN, Neil. **The era of fiscal austerity is over. Here's what big deficits mean for the economy**. The New York Times, 2018. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2018/02/09/upshot/the-era-of-fiscal-austerity-is-over-heres-what-big-deficits-mean-for-the-economy.html>> Acesso em: 22 ago. 2018.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. O Federalismo e a Tributação no Estado Brasileiro. In: GIOIA, Fulvia Helena de; PIERDONÁ, Zélia Luiza (coords.). **Pacto federativo, tributação e cidadania**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 119-156.

KAISER, Johannes; CHMURA, Thorsten; PITZ, Thomas. **The Tobin tax i a game-theoretical and an experimental approach**. 2007. Disponível em: <https://www.steuer-gegen-armut.org/fileadmin/Dateien/Kampagnen-Seite/Unterstuetzung_Wissenschaft/07_Tobin_Tax_Spieletheorie.pdf>. Acesso em: 27 de jan. de 2018.

KANT, Immanuel. **Practical philosophy**. UK: Cambridge University Press, 1999.

KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. The University of Adelaide Library Eletronic Text Collections, 2003. Disponível em: <<http://cas2.umkc.edu/economics/people/facultypages/kregel/courses/econ645/winter2011/generaltheory.pdf>>. Acesso em: 6 ago. de 2018.

KHAIR, Amir. **Regressividade do sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308.pdf>> Acesso em: 16 mai. 2018.

KOLOMATSKY, Michael. **Highest and lowest property tax rates in the u.s.** New York Times, 10 de março de 2017. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/03/10/realestate/highest-and-lowest-property-tax-rates-in-the-us.html>> Acesso em: 31 mai. 2018.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. (Tradução de Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Editora Perspectiva, 2003.

LACOSTE, Yves. **Les pays sous-développés**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/contemporains/lacoste_yves/caracteres_sous_developpement/sous_devel.html> Acesso em: 23 mai. 2018.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. El Principio da Legalidade y da Reserva de Ley. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, 1989.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. Não incidência da CPMF nos Contratos de Câmbio Simbólico realizados na Conferência Internacional de Ações. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (coords.). **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

LIMA, Rogério Medeiros Garcia de. Neoliberalismo e globalização: para entender o mundo em que vivemos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 225, jul./set., 2001.

LOCKE, John. **The first & second treatises of government**. London: The UK Bureau Books, 2016.

LOSURDO, Domênico. **Contra-história do liberalismo**. (Tradução de Giovanni Semeraro). São Paulo: Editora Ideias&Letras, 2006.

NATIONAL ACCOUNTS MAIN AGGREGATES DATABASE. **Basic data selection**. 2017. Disponível em: <<https://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>>. Acesso em: 07 ago. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____, Hugo de Brito. O Imposto Sobre Grandes Fortunas. In: QUEROZ, Mary Elbe (coord.). **Tributação em foco**: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário. v. 2. São Paulo: Foco fiscal, 2015, v. 2, p. 207-213.

_____, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MALTHUS, Thomas. **An essay on the principle of population**. London: Oxford University Press, 2009.

MANAUS. Lei nº 1697, de 20 de dezembro de 1983. Dispõe sobre o Código Tributário do Município e dá outras providências. Manaus, 20 dez. 1983. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-manaus-am>> Acesso em: 03 de jun. de 2018.

MARANINCHI, Fernando Castro da Silva. **O elemento material e a sujeição passiva do IPTU**. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial e Tributário). Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2007.

MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**. Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr. 2017.

MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (org.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARX, Karl. **Capital**. London: Wordsworth, 2013.

MAZZA, Willame Parente. A sustentabilidade do estado social: o estado fiscal e a manutenção do estado democrático de Direito. In: MORAIS, José Luis Bolzan de; MAZZA, Willame Parente (Coords.). **Estado contemporâneo**: Direitos humanos, democracia, jurisdição e decisão. Curitiba: Juruá, 2014, p. 83 - 100.

MEIRELLES, Henrique de Campos; OLIVEIRA, Dyogo Henrique. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00083/2016**, Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Brasília, 15 de junho de 2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1468431&filename=PEC+241/2016>. Acesso em: 8 abr. 2017

MCGREGOR, Richard. **The party: the secret world of China's Communist rulers**. Austrália: Harper Collins Publishers, 2010.

MIFANO, Flavio; PENIDO, Tatiana Moraes. Tributação dos ganhos de capital auferidos pelas pessoas físicas residentes no país e pelos investidores não residentes - contexto histórico e evolução legislativa. In: MARREY JUNIOR, Pedro Luciano et al (Org.). **Sinopse tributária 10 anos**. São Paulo: Imprensa Régia, 2016.

MILL, John Stuart. **On liberty, utilitarianism and other essays**. 2. ed. London: Oxford University Press, 2015.

MINSKY, Hyman P. **Review of casino capitalism**. Bard Digital Commons, 1987. Disponível em: <http://digitalcommons.bard.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=hm_archive> Acesso em: 02 jun. 2018.

MIRRLEES, James et al. Tax by Design. In: MIRRLEES, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 480-481. Disponível em: <<https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch20.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2018.

_____, James et al. **The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2011.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat-Baron de. **The spirit of Laws**. UK: Cambridge University Press, 1989.

MORAIS, José Luiz Bolzan de; MAZZA, Willame Parente (Coords.). **Estado contemporâneo: direitos humanos, democracia, jurisdição e decisão**. Curitiba: Juruá, 2017.

MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. (Tradução de Nancy Cooke). 4. ed. Nova Iorque: MacMillan, 1967. Disponível em: <<http://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>> Acesso em: 03 jun. 2018.

NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NEUMANN, John von; MORGENSTERN, Oskar. **Theory of games and economic behavior**. New Jersey: Princeton University Press, 2004.

NEVES, Marcelo. Constitucionalização simbólica e desconstitucionalização fática: mudança simbólica da Constituição e permanência das estruturas reais de poder. **Revista de informação legislativa**, v. 33, n. 132, out./dez., 1996, p. 321 - 330.

NOMAD CAPITALIST. **15 Countries with the highest tax rates in the world**. Disponível em: <<http://nomadcapitalist.com/2017/08/07/countries-with-the-highest-tax/>> Acesso em: 14 mai. 2018.

NUNES, José Antônio Avelãs. **A crise atual do capitalismo**: capital financeiro, neoliberalismo, globalização. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____, Antônio José Avelãs. **Neoliberalismo & direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

OECD. **Revenue statistics 2018 - Israel**. 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-israel.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

_____, Fabrício Augusto de. Nota sobre a insensata reforma tributária de TRUMP. In: ANFIP e FENAFISCO; FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Angela. Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017. In: ANFIP; FENAFISCO. **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 560-600. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/wp-content/uploads/2018/06/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>> Acesso em: 22 jun. 2018.

OLMAN, Jane. **Capital gains tax in Israel**: Understanding, the Recent Changes in Mas Shevach. Buy it in Israel, 16 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.buyitinisrael.com/guide/capital-gains-tax-in-israel/>> Acesso em: 25 mai. 2018.

ORAIR E GOBETTI (2017). **Reforma tributária: princípios norteadores e propostas para o debate**, mimeo.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2004.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis - RJ: Vozes, 1990.

PEREIRA, Luiz Bresser. **Lucro, acumulação e crise. A tendência declinante da taxa de lucro reexaminada**. 2. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1988.

PIAUÍ. Lei nº 6.744, de 23 de dezembro de 2015. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 4.261, de 01 de fevereiro de 1989, que disciplina o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD.

PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first Century**. London: Harvard University Press, 2014.

_____, Thomas. **É possível salvar a Europa?** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

_____, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTAL INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT. CNPL: **Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>> Acesso em: 02 mai. 2018.

PORTO ALEGRE. Lei complementar nº, regulamentada pelos Decretos 1993 nº 15.416/2006, nº 16.500/2009. Institui e disciplina os tributos de competência do Município. Porto Alegre, 17 dez. 1973. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-porto-alegre-rs>>

PRETO, Raquel Elita Alves et al (org.). **Tributação brasileira em evolução**: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo - Iasp, 2015.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). **Paying taxes 2015**: the global picture - the changing face of tax compliance in 189 economies worldwide (English). Washington, DC; World Bank Group, 2015. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-high-resolution.pdf>>. Acesso em: 14 mai. 2018.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Relatório de Desenvolvimento Humano 2016 (RDH-PNUD)**. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/2016_human_development_report.pdf>. Acesso em: 07 ago. 2018.

RANIERI, Nina Beatriz. Do Estado Liberal ao Estado Contemporâneo. Notas sobre os processos de exaustão dos modelos políticos e da ordem jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, 2001, ano 9, jul./set.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. (Tradução de Dinah de Abreu Azevedo). 2. ed. São Paulo: Ática, 2000.

RECEITA FEDERAL. **Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>> Acesso em: 15 ago. 2018.

RECIFE. Lei nº 15.563, 27 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do município do Recife e dá outras providências. Recife, 28 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-recife-pe>> Acesso em: 03 de jun. de 2018.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. **Alexandre de Moraes suspende mudanças no local de cobrança de ISS**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-24/alexandre-moraes-suspende-mudancas-cobranca-iss>> Acesso em: 08 de agosto de 2018.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração pública** i **RAP**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul./ago., 2010.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coords.). **Direito Tributário e Financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2017.

RICARDO, David. **The principles of political economy and taxation**. USA: Dover Publications, 2004.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 6.250, de 28 de setembro de 2017. Altera a alíquota padrão do ITBI, promove alterações e inserções de dispositivos relativos a IPTU e TCL, inclusive na planta genérica de valores i PGV de imóveis, e dá outras providências. **Publicado no D.O do Rio de Janeiro, em 29 set. 2017, p. 3**. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/da65a6361caf879083257f460066ebb6/3518886cb3f67455832581aa005432fb?OpenDocument>> Acesso em: 03 jun. 2018.

ROCHA, Marcelo. Quem é contra o Bolsa Família ou é mal-intencionado, ou está mal informado. **Jus**, 2015. Disponível em: <<https://marcelopintodarocha.jusbrasil.com.br/artigos/251434666/quem-e-contra-o-bolsa-familia-ou-e-mal-intencionado-ou-esta-mal-informado>> Acesso em: 22 ago. 2018.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do Estado Moderno? In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização econômica**: implicações e perspectivas. São Paulo: Malheiros, 1996.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **The social contract**. United States: Oxford University Press, 2009.

SÁ, Geysa Elane Rodrigues de Carvalho; CÂMARA, Delano Carneiro da Cunha. Neuroeconomia: um novo paradigma da economia comportamental. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Piauí**, vol. 13, n. 1, p. 29-32, jan/dez. 2009.

SABBAG, Eduardo (org.). **Estudos tributários**. São Paulo: Saraiva, 2016.

SAICH, Tony. **Governance and politics of China**. 2. ed. China, England and New York, N.Y: Palgrave Macmillan, 2004.

SALVADOR. Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. Salvador, 28 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/documento/obterarquivo/131>> Acesso em: 03 jun. 2018.

SAMPAIO, Francisco Alberto Leite. **Anterioridade constitucional tributária como garantia fundamental e contributo para segurança jurídica**. Fortaleza: UNIFOR, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha. A regulação: história breve de um conceito. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa, ano 60, 2000.

SANTANA, Irailson Calado (Org.). **Estudos tributários: carga tributária no Brasil i 2015**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> Acesso em: 02 mai. 2018.

SÃO PAULO. Lei nº 15.889, de 05 de novembro de 2013. Atualiza os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno previstos na Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986; fixa, para efeitos fiscais, novos perímetros para a primeira e a segunda subdivisões da zona urbana do Município e dispõe sobre o Imposto Predial e Imposto Territorial Urbano - IPTU. **Publicada na Secretaria do Governo Municipal**, em 5 de novembro de 2013. São Paulo, 05 nov. 2013. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=06112013L158890000> Acesso em: 03 jun. 2018.

SCARBORO, Morgan. **State individual income tax rates and brackets for 2018**. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/state-individual-income-tax-rates-brackets-2018>> Acesso em: 01 mai. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

SCHWARCZ, Lilia Moritz (org.). **A abertura para o mundo 1889-1930**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2012.

SCHWEIZER, Norbert, KOBAS, Michael. **Inheritance Law in Germany and Australia (NSW)**. Lawyers & Notaries, Sydney, 2014. Disponível em: <http://www.schweizer.com.au/documents/Inheritance_Law_in_Germany_and_Australia.pdf>

SEBRAE. **Estudo da legislação tributária para leite e derivados nos Estados do Nordeste e quadro comparativo com os estados de Goiás, Minas Gerais, Pará e Tocantins**. Recife, 2012. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/PE/Anexos/estudo-legisla%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-leite%20e%20derivados.pdf>> Acesso em: 15 ago. 2018.

SEN, Amartya; DALYELL, Tam. **Obituary: Mahbubul Haq**. Independent, 3 aug. 1998. Disponível em: <<https://www.independent.co.uk/arts-entertainment/obituary-mahbub-ul-haq-1169323.html>> Acesso em: 21 mai. 2018.

SILVA, José Afonso. Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 173, jul./set., 1988.

SILVA, Jules Michelet Peireira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet> Acesso em: 15 mai. 2018.

SILVA, Lucas Meneses de Santana e; COSTA, Thalison Clóvis Ribeiro da. Princípios e requisitos do sistema tributário. **Jus**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46572/principios-e-requisitos-do-sistema-tributario>> Acesso em: 03 jun. 2018.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations**. MetaLibri, 2007. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf> Acesso em: 03 jun. 2018.

SPAHN, Paul Bernd. **Land taxation in Germany**. Seminário realizado em junho de 2003 pelo Banco Mundial. Disponível em: <<http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Germany.pdf>> Acesso em: 30 mai. 2018.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan. **Ciência política e teoria geral do estado**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 5.835 MC/DF. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. DJ nº 63 04/04/2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5835Liminar.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

TANZI, Vito. **The individual income tax and economic growth: an international comparison: France, Germany, Italy, Japan, United Kingdom, United States**. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1969.

THE WORLD BANK. **Gini index**. Disponível em: <<https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

TIMM, Luciano Benetti. **Artigos e ensaios de direito e economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

TOBIN, James. **A proposal for international monetary reform**. Washington D.C.: Eastern Economic Association, 1978. Disponível em: <http://web.holycross.edu/RePEc/eej/Archive/Volume4/V4N3_4P153_159.pdf>. Acesso em: 27 de jan. de 2018.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **Democracy in America**. Translated, edited and with an introduction by Harver C. Mansfield and Delba Winthrop. Chicago: The University of Chicago Press, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Otthon de Pontes (coord.). **Reforma tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TUPIASSU, Lise. Fundamentos Econômicos da Tributação Ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coords.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Belém: CESUPA, 2016.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. (Tradução de Marco Aurelio Greco). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

USA-Government Publishing Office. Disponível em: <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BILLS-115hr1enr/html/BILLS-115hr1enr.htm>> Acesso em: 27 ago. 18.

VAIRÃO JUNIOR, Newton Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ** (online). Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, maio/ago., 2017.

VARIAN, Hal R. **Intermediate microeconomics: a modern approach**. 8. ed. Uninated States: W. W. Norton & Company, 2010.

VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/td_0583.pdf> Acesso em: 02 mai. 2018.

VECCHIO, Humberto Pereira. Justiça distributiva e tributação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (orgs.). **Direito tributário e outros temas** ï Estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015.

VILLANUEVA, Mariana Hubner; MOTTA, Tatiana Maria Oliveira Prates. O Sistema de Repartição Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro: A discriminação dentro do sistema de repartição tributária brasileiro. **Revista eletrônica do Centro Universitário Newton Paiva: Letras jurídicas**, n. 4, p. 14-20. Disponível em: <<http://npa.newtonpaiva.br/letrasjuridicas/wp-content/uploads/2016/05/LJ-0402B.pdf>> Acesso em: 20 ago. 2018.

WAGNER, Adolph. Three Extracts on Public Finance. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. (Tradução de Nancy Cooke). 4 ed. Nova Iorque: MacMillan, 1967. Disponível em: <<http://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf>> Acesso em: 03 jun. 2018.

WANNISKI, Jude. Taxes, Revenues, and the ñLaffer Curveò. **The public interest**. nº 50, 1978. Disponível em: <https://www.webcitation.org/5yWZxy6RC?url=http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf> Acesso em: 23 de jun. de 2017.

WATANABE, Marta. **Carga tributária sobe e atinge 33,6% do PIB**. Valor Econômico, 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/5377687/carga-tributaria-sobe-e-atinge-336-do-pib>> Acesso em: 02 mai. 2018.

ZANLUCA, Júlio César. **Porque sou contra o Bolsa Família? Bolsa-família: será ele um real benefício ou uma verdadeira desgraça para uma nação que tem tudo para dar certo, como o Brasil?** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/porque-sou-contra-o-bolsa-familia.htm>> Acesso em: 22 ago. 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação:** análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação** (texto para discussão n° 15). São Paulo: FIFE, 2016. Disponível em: <<http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/textos/publicacao-textos-15-2016.pdf>> Acesso em: 14 nov. 2018.