

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO**

EDNELSON LUIZ MARTINS MINATTI

EXISTEM MOTIVOS PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA?

THERE ARE REASONS FOR TAX REFORM ?

CURITIBA 2016

EDNELSON LUIZ MARTINS MINATTI

EXISTEM MOTIVOS PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA?

THERE ARE REASONS FOR TAX REFORM?

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba, como requisito parcial para a obtenção de título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Sandro Mansur Gibran.

CURITIBA 2016

EDNELSON LUIZ MARTINS MINATTI

EXISTEM MOTIVOS PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA?

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito pelo Centro Universitário Curitiba.

Presidente: Prof. Doutor Sandro Mansur Gibran

Membro Interno: Prof. Doutor Demétrius Nichele Macei

Membro Externo: Prof^a Doutora Leila Andressa Dissenha

Curitiba, 01 de fevereiro de 2016.

AGRADECIMENTOS

Alcançar objetivos na vida, finalizar etapas, são momentos bons e esta pesquisa é o marco que vem a coroar essa etapa em minha vida e estes agradecimentos talvez a parte mais difícil. É impossível listar e agradecer as pessoas e eventos que indiretamente tornam possível a realização deste curso e desta dissertação, apenas para exemplificar, meu contato com a filosofia se deu aos 8 (oito) anos de idade através do livro Mundo de Sofia de Jostein Gardner, em parte graças ao meu interesse em filosofia nutrida desde cedo foi que ainda nos bancos da graduação o professor de filosofia em direito implantou em meu coração a semente da pesquisa. Caso algum evento histórico impedisse Jostein de escrever o livro ou caso o professor de filosofia, que foi educado em seminários católicos, optasse por seguir a vida religiosa, é possível que esta dissertação não houvesse sido escrita. A lista de pessoas e eventos incertos que tornaram possível a mim escrever este trabalho antecede ao meu nascimento, então devo agradecer ao acaso poder ter vivido a minha vida até este ponto.

Assim, considerando a impossibilidade material de agradecimentos indiretos, e o pequeno espaço físico que disponho para agradecer, busco exprimir minha gratidão aqueles que mais diretamente, de forma mais intencional, contribuíram para o meu ingresso, curso e conclusão neste programa de mestrado. Começo pelo círculo familiar, em primeiro lugar a minha esposa Karla Fernanda Delmonego Minatti, quem não me deixou cair e fez possível suportar a jornada, aos meus pais Nelson e Goretti Minatti e a minha sogra Cleusa Maria Delmonego sem estes pilares eu não teria me mantido firme. Aos amigos peço perdão pela ausência, e agradeço o apoio. Falando da construção do conhecimento, não posso esquecer de todos os companheiros de batalha no Mestrado, com os quais dividi trincheira, cuja lista seria injusta sem a citação de todos e por último, tenho de agradecer a todos os meus mestres, todos os professores do curso de pós graduação em direito Unicuritiba e a todos os mestres dos meus mestres. A docência, multiplicação do conhecimento é algo incrível e carrega consigo enorme responsabilidade. Muito obrigado.

This is it.

“Não é possível alimentar os outros com restos não digeridos, mas só com o leite que se formou a partir do próprio sangue.”

Schopenhauer, Arthur. **A arte de escrever**. Traduzido por Pedro Süssekind. Porto Alegre: L&PM, 2009, p. 22

RESUMO

Esta dissertação busca analisar de forma tão ampla quanto possível os pontos os quais necessitam conhecimento e estudo para que se possa perfectibilizar uma reforma tributária. Reforma tributária, é pauta de qualquer programa político, mas o que reformar? Deste modo a dissertação inicia discorrendo sobre o homem e sobre o mundo para que se entenda o modelo brasileiro, para debater qualquer assunto de interesse da sociedade, é desejável que se entenda a função do Estado, é necessário entender os limites e formas de atuação do Estado, no caso de assuntos atinentes a tributação, tal entendimento é crucial. Na sequência passa-se a abordar a questão tributária no Brasil, para que se possa compreender o sistema tributário atual para então seguir ao último capítulo com os fundamentos necessários para uma reforma tributária ampla e boa. O trabalho não propõe a demonstrar uma verdade, todos possuem suas próprias verdades, tampouco se julga completo, a pesquisa buscará demonstrar a complexidade na proposição de qualquer reforma tributária questionando a real necessidade de uma.

Palavra-chave: Estado – Economia – Tributos - Reforma.

ABSTRACT

This research seeks to analyze as widely as possible the points which need knowledge and study so that we can do a tax reform. Tax reform is the agenda of any political program, but reform what? Thus the dissertation begins discussing the man and the world in order to understand the Brazilian model, to discuss any matter of interest to society, it is desirable to understand the role of the state, it is necessary to understand the limits and means of action of the State, in the case of matters relating to taxation, such an understanding is crucial. Following begins to address the tax issue in Brazil, so you can understand the current tax system and then flowing into the last chapter with the essentials needed for a comprehensive tax reform, restorative. The work does not propose to demonstrate a fact, everyone has their own truths, nor is judged complete, the research will seek to demonstrate the complexity in proposing any tax reform, diagnosing the issue.

Keywords: State - Economy - Taxes - Reformation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 – FUNDAMENTOS DE ESTADO E DO BRASIL	13
1.1 MULTIDIMENSIONALIDADE BRASILEIRA	13
1.2 O FATO SOCIAL.....	16
1.3 A NATUREZA DO ESTADO CAPITALISTA NA ÓPTICA DOS FUNDADORES DA CIÊNCIA ECONÓMICA.	20
1.4 ENCÍCLICA <i>RERUN NOVARUM</i>	22
1.5 ESTADO DE BEM ESTAR SOCIAL	23
1.6 MODELO REGULADOR E REGULAMENTADOR	26
1.7 O DIREITO E OS DIREITOS HUMANOS.....	29
1.8 A CONSTITUIÇÃO DE 1988	32
2 – O ESTADO DA ARTE – PROPOSTAS DE REFORMA JÁ EXISTENTES E AS DIFICULDADES EM SE REFORMAR	38
2.1 A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	38
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO É BOM EMBORA NÃO SEJA JUSTO	41
2.3 REFORMAS NOS PLANOS DE GOVERNO	42
2.4 REFLEXÃO SOBRE AS PROPOSTAS NOS PLANOS DE GOVERNO.....	46
2.5 – REFORMAS NO CONGRESSO NACIONAL.....	48
2.6 - CONCLUSÕES SOBRE AS REFORMAS NO CONGRESSO	54
2.7 - A CULTURA E OS TRIBUTOS.....	55
2.8 - AS GRANDEZAS TRIBUTÁVEIS	57
2.9 – DESCENTRALIZAÇÃO, REDUÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO.....	60
Redução.....	63
3. FUNDAMENTOS DE UMA POSSÍVEL REFORMA	71
3.1 - PORQUE UMA REFORMA AMPLA?	71
3.2 – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	72
3.3 – TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA	75
3.4 – A NÃO REFORMA.....	77
3.5 – FUNDAMENTOS À PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	79
3.6 – AS ATRIBUIÇÕES DO ESTADO.....	80
3.7 – AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	82
3.8 – NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA DE COMPORTAMENTO	83

3.9 – O SISTEMA TRIBUTÁRIO IDEAL	86
CONSIDERAÇÕES FINAIS	89
BIBLIOGRAFIA	91

INTRODUÇÃO

Certa vez um Imperador Romano, ao andar pelas ruas de Roma ouvia o povo bradar “Morte ao Imperador! Morte ao Imperador! ”

Ao passar por uma pequena rua o imperador ouviu a voz de uma velha senhora clamando o posto, “Vida longa ao Imperador! Vida longa ao Imperador! ”

Não entendendo o porquê daquilo, o imperador parou e perguntou:

_ minha senhora, por que a senhora deseja “vida longa ao Imperador! ” Enquanto o povo clama por minha morte?

No que a senhora responde:

_ pois bem, quando eu era apenas uma criança o antigo imperador era um homem muito cruel. Após a posição foi ocupada por seu antecessor, que foi um imperador ainda mais cruel. E por fim na minha velhice o senhor ocupou o trono e fez do período de seu governo o mais cruel de todos os três que presenciei. Quem me garante que o próximo imperador não será ainda mais cruel?

O conto não possui fontes e provavelmente é ficto, porém dele se pode extrair uma lição. A mudança, a reforma, é apenas uma alteração do estado presente das coisas. O fato de haver mudança não implica dizer que será uma mudança boa.

Então a primeira preocupação antes de se reformar tem de ser a de reformar para melhor. Melhor para quem? Melhor para o maior número de cidadãos possíveis, melhor para o Estado, melhor para alguma classe em específico? A complexidade em se reformar começa já na decisão do beneficiário da alteração do estado presente das coisas. Uma resposta simplista seria reformar para “melhoria das condições de vida do povo”, mas mesmo o povo possui interesses diversos e contraditórios.

Caso uma reforma tributária se pautar nos interesses da Fazenda Pública ou de uma ou outra classe econômica, social ou cultural, corre-se o risco de infringir os desejos e direitos de outros indivíduos da mesma nação de modo que é necessário o estabelecimento de marcos de legitimidade.

Tal marco legitimador tem de ser extraído da pedra fundante de nosso Estado, de nossa constituição. Desta necessidade de legitimidade e de entendimento do que pode ou deve ser reformado é que surge a necessidade de entendimento do Estado e seus fundamentos.

A título de esclarecimento, quando se fala em reforma tributária nesta pesquisa se está pensando em reformas de sistema, reformas amplas. Pequenas reformas são realizadas diariamente no sistema.

De qualquer modo, o sistema para ser reformado para "melhor" além de legitimidade, além de um fundamento constitucional, é preciso da comparação. É preciso fixar um ponto de observação no tempo e no espaço e compara-lo com outro.

No preâmbulo constitucional se encontram os valores os quais norteiam o Estado brasileiro, dentre estes valores o desenvolvimento é o valor que melhor exprime a idéia de movimento, de sair de um estado e avançar para outro melhor.

Assim, o desenvolvimento pode ser recortado como o valor fundante e legitimador de reformas no Estado, inclusive tributárias.

Uma reforma tributária boa pode ser aquela que faz o Estado sair de um ponto e chegar a outro melhor. Porém para isso é necessário entender o que é desenvolvimento e na pesquisa será utilizado o conceito do Economista Amartya Sen, em sua obra desenvolvimento como liberdade, criador do IDH – Índice de Desenvolvimento Humano.

Por óbvio este índice não é o único possível para medir o desenvolvimento, mas é um índice adequado para fixar ponto de observação e que comparar o nível de desenvolvimento das nações com base em dados econômicos e sociais.

Sair de um nível de desenvolvimento humano e alcançar um maior pode ser o fundamento de uma reforma no Estado. Porém como perfectibilizar isso por meio de reformas na tributação?

Uma primeira resposta é fácil, é impossível, apenas por meio de reformas na tributação é impossível, o desenvolvimento segundo Amartya Sen funda-se em bases econômicas, sociais e culturais. Porém também é fácil perceber que embora o desenvolvimento do Estado não esteja atrelado apenas a questão fiscal, é um elemento fundamental para o desenvolvimento uma vez que é o meio pelo qual o Estado obtém recursos para implementar suas políticas, repercutindo diretamente na vida em sociedade.

Segundo relatório das nações mundiais compilado e publicado pela Organização das Nações Unidas em 2014¹ dentre 187 nações o Brasil aparece em 79

¹ Relatório de Desenvolvimento Humano 2014 Publicado pelo Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas. Disponível em <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014.pdf> Acesso em 29.12.2015

lugar em um ranking liderado em ordem por Noruega, Austrália, Suíça, Holanda, Estados Unidos, Alemanha, Nova Zelândia, Canadá , Singapura e Dinamarca.

Pode se dizer que tais países, por possuírem índices de desenvolvimento humano maior do que o brasileiro são melhores do que o Brasil, então basta uma cópia de seus sistemas tributários.

Ocorre que os sistemas tributários destas citados países são diferentes entre si, bem como a noção que seus cidadãos possuem das funções e responsabilidades do Estado, assim, desde a introdução já se pode extrair duas conclusões, a primeira é de que o sistema tributário não é o único responsável pelo desenvolvimento de uma nação e a segunda é de que não há como transplantar um sistema tributário alienígena, vez que mesmo entre os países mais desenvolvidos, os sistemas diferem entre si.

E ainda, por conta desta ligação com diversas áreas da vida é que uma reforma no sistema de tributação pode possuir repercussões, dar forma a externalidades não desejadas pelo povo, as vezes sequer previstas ou desejadas por parte do próprio poder legislativo o qual editou, ou do parlamentar que deu início a reforma e por fim e mais grave, nem sempre estar alinhada com os objetivos constitucionais, o que tolheria sua legitimidade.

Nesta pesquisa são fornecidas hipóteses e não conclusões. Talvez é a palavra mais utilizada ao longo do texto. A mente de um único pesquisador é capaz de incitar a dúvida, mas é insignificante na tentativa de enxergar o todo, não é o bastante para fornecer respostas em matéria tão densa.

O trabalho procurará demonstrar a complexidade em se tentar reformar um sistema tributário e com o intuito de formar uma visão mais crítica sobre tal questão se inicia demonstrando a ligação intrínseca dos tributos com o Estado e seus objetivos.

1 – FUNDAMENTOS DE ESTADO E DO BRASIL

1.1 MULTIDIMENSIONALIDADE BRASILEIRA

Não há como se falar em reforma tributária sem antes discutir o Estado e a Economia. As noções de Estado e as funções que lhe são atribuídas, o entendimento de que os recursos são limitados e o sistema de tributação são questões umbilicalmente ligadas.

Não há como se pensar em tributo em um ambiente comunista por exemplo, não existe forma do Estado tributar o que já é dele. Em um estado amplamente liberal, poucas são as funções do Estado, de modo que a tributação também possui uma relevância menor. Já em um Estado de bem-estar social o tributo adquire uma importância fundamental, não há como custear políticas públicas sem antes existir produção de riqueza e tributação.

Com base nesta ligação entre tributo, Estado e economia é que o primeiro capítulo da pesquisa buscar criar um fundamento, é preciso entender minimamente o Brasil e as sociedades humanas antes de se tentar tratar de qualquer reforma fiscal.

Iniciando o trabalho, se tenta trazer uma visão sociológica do Brasil para que deste ponto em diante se evolua no pensamento político e econômico e ao final se comece a compreender os porquês de a tributação estar concentrada em uma ou outra riqueza, os porquês da sociedade brasileira julgar determinadas condutas inaceitáveis enquanto em outras sociedades são vistas como normais.

Escrever sobre a tributação e ainda mais sobre uma reforma fiscal não é trabalho fácil, construir um retrato do Brasil é ainda mais difícil. Não existe uma verdade, também não existe um Brasil e sim muitas verdades e muitos Brasis.

Ao longo da história brasileira, muitos autores já buscaram escrever e descrever o Brasil e o brasileiro. Dentre outros autores se pode citar Gilberto Freyre em *Casa-Grande & Senzala*² que fala da colonização portuguesa, da vida do índio e do negro na família brasileira, Brasis, Brasil Brasília³ que traz uma conjunto de ensaios sobre temas sociais, sociológicos, políticos e antropológicos, Roberto DaMatta em

² FREYRE, Gilberto. **Casa Grande & Senzala** Formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal. 48ª Edição. São Paulo: Global Editora, 2003.

³ Id, 1968

Carnavais, malandros e heróis⁴ e O que faz o Brasil, Brasil?⁵ que usa a casa e a rua como instrumento de análise sociológica e mais recentemente Ralé brasileira: quem é e como vive?⁶ De Jesse Souza, obra publicada em 2009, em que o autor realiza um ensaio fotográfico, onde em cada capítulo é feito um retrato de parte da realidade brasileira.

Citando Freyre “[...] e o qual, sendo uno, é também plural; sendo um só Brasil é também uma constelação de Brasis”⁷, cada capítulo da obra de Jessé Souza mostra uma parcela da realidade brasileira, isso porque a nação é um kraken⁸, imenso, de modo que é impossível se fazer um retrato panorâmico.

As realidades brasileiras são muitas e as diferenças são abissais, tanto a nível geográfico como cultural, econômico e social. Como fazer sentar lado a lado em um ônibus público em São Paulo, o filho de um rico fazendeiro nordestino e de um pobre morador de rua gaúcho?

Ainda que em condições econômicas idênticas, a diferença que existe na infância de um menino criado e educado no pantanal mato-grossense e um menino carioca criado em Copacabana obviamente é grande, o meio social constitui uma realidade diferente.

Como criar uma identidade nacional, um sentimento que os identifiquem como iguais cidadãos com realidades tão diferentes. O ponto a ser destacado a respeito destas múltiplas realidades, e pontuado por Jessé de Souza⁹ é que a noção de cidadania deve superar tais diferenças.

⁴ DAMATTA, Roberto. **Carnavais, Malandros e Heróis** para uma sociologia do dilema brasileiro. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Rocco, 1997.

⁵ Id, 1986

⁶ SOUZA, Jessé de. **Ralé Brasileira: quem é e como vive**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009

⁷ FREYRE, Gilberto. **Brasis, Brasil e Brasília: sugestões em torno de problemas brasileiros de unidade e diversidade e das relações de alguns deles com problemas gerais de pluralismo étnico e cultural**. Rio de Janeiro: Record, 1968. p. 11

⁸ Monstro marinho encontrado em contos que remontam ao século XII na Noruega que se refere a criatura tão grande que é confundido com uma ilha ou uma série de ilhas. Embora as primeiras descrições tratavam de animal com aparência de caranguejo, por volta do século XVIII começou a aparecer como um gigante cefalópode (como um polvo ou lula). Síntese e Tradução livre do site: <http://www.unmuseum.org/kraken.htm>. Acessado em 01/11/2014.

⁹ “Uma nação se constitui apenas quando os nacionais se identificam efetivamente, em alguma medida significativa, como “brasileiros” e não mais, por exemplo, como gaúchos, paulistas ou pernambucanos. A nação implica uma generalização de vínculos abstratos que se contrapõem efetivamente aos vínculos concretos estabelecidos por relações de sangue, vizinhança ou localidade. Um desses vínculos abstratos mais importantes é precisamente a noção de cidadania, que estabelece direitos e deveres iguais e intercambiáveis para todos os membros da nação.” SOUZA, Jessé. **Ralé Brasileira: quem é e como vive**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009. p. 32

Conforme promulgado no preâmbulo do texto constitucional, o Estado brasileiro é uma sociedade fraterna e estabelecer uma noção de igualdade de direitos e deveres entre todos, o reconhecimento do outro como igual, é uma necessidade do Estado.

Na obra Jessé Souza fala ainda sobre a construção desta tão bem-sucedida identidade nacional brasileira, do mito Freyriano e da aversão do brasileiro ao conflito como núcleo desta identidade.¹⁰

No entanto para fins deste estudo o essencial é o reconhecimento da existência de diversos Brasis, de diversas realidades separadas quer por fatores geográficos, quer por fatores culturais, sociais ou econômicos, ou a conjunção de mais de um ou de todos estes fatores. A multidimensionalidade brasileira é refletida em um Estado complexo em todas as esferas, e na seara tributária a realidade não seria diferente.

A título de exemplo, pesquisas que tratam de reforma fiscal verde, trazem como paradigma países europeus, como a Suécia ou Dinamarca¹¹. Santa Catarina, que é o sétimo menor Estado da federação brasileira possui o dobro da área e um milhão de habitantes a mais do que a Dinamarca¹².

Ilustrando outro caso, Jesse Souza¹³ no primeiro capítulo de “ralé brasileira” apontou que os brasileiros se comparam excessivamente aos Estados Unidos, país também de dimensões gigantescas e que em termos de tamanho e população talvez pudesse ser paradigma para o Brasil.

No entanto a história, a cultura, as condições socioeconômicas, o modo de encarar o mundo como um todo são diferentes de modo que não são passíveis de comparação, uma simples leitura do texto constitucional de ambas as nações já pode ser suficiente para refletir tais diferenças.

¹⁰ SOUZA, 2009, p. 39

¹¹ No artigo “A reforma fiscal verde e o duplo dividendo” de Lise Tupiassu publicado na obra Direito Tributário e Econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração coordenado por Fernando Facury Scaff e Jorge Alex Athias, na página 107 se encontra o subtítulo “3.2 algumas experiências vitoriosas” e traz como exemplo exatamente Dinamarca e Suécia, dois pais tanto geográfica como demograficamente minúsculos se comparados ao Brasil.

¹² Santa Catarina possui 95.736,165 km² de área e população estimada em 2014 de 6.727.148 de habitantes segundo informações do IBGE – Instituto brasileiro de Geografia e Estatística – Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=sc> Acessado em 01/11/2014. Já a Dinamarca no 4º trimestre de 2014 possui 5.655.750 habitantes e 42.921,60 km² segundo informações da “Statistic Denmark” Autoridade central de estatísticas da Dinamarca disponível em <http://www.dst.dk/> acessado em 01/11/2014.

¹³ “Nós, brasileiros, nunca nos comparamos com a Bolívia, com a Guatemala, ou mesmo com a Argentina. Nós nos comparamos obsessivamente com os Estados Unidos – na realidade, a comparação explícita e implícita com os Estados Unidos é o fio condutor de praticamente todas as interpretações da singularidade brasileira no século 20.” “SOUZA, 2009.p.33”

Assim, para a discussão de assuntos de importância social tal qual a questão tributária, essa condição multidimensional do Brasil tem de ser levada em conta, e ainda considerando tudo que faz do Brasil, Brasil, dificilmente uma solução alienígena se amoldará as muitas realidades que compõe o Brasil.

1.2 O FATO SOCIAL

Apesar da condição multidimensional do Brasil, algo liga todos os brasileiros a ponto de formar uma nação, uma sociedade de homens, de modo que para se compreender a conjuntura social ou econômica é salutar compreender um pouco sobre a formação política dos Estados.

A sociedade é anterior ao indivíduo para Durkheim, concreta e acima do indivíduo¹⁴.

Para Jon Elster, autor com influência Weberiana:

“As instituições não são entidades monolíticas com as quais se possa contar para transmitir e então executar decisões do alto. Falar sobre instituições é apenas falar sobre indivíduos que interagem uns com os outros e com pessoas de fora das instituições. Seja qual for o resultado da interação, ela deve ser explicada em termos dos motivos e oportunidades desses indivíduos”¹⁵

Estas duas ideias antagônicas são duas entre outras que tentam descrever o fato social.

Uma terceira ideia e que refuta as duas anteriores é trazida por Luhmann que:

“Buscando se desvencilhar de referenciais teóricos ultrapassados escreve que a sociologia deveria superar quatro obstáculos epistemológicos: a) O pressuposto de que a sociedade seria constituída de homens (pessoas concretas) ou de relações entre pessoas, ao que luhmann chama de “preconceito humanista”; b) O pressuposto de que haveria limites territoriais no âmbito da Sociedade (ou seja, o pressuposto de que haveria uma

¹⁴ Ao elaborar essas noções, Durkheim conclui que o indivíduo nasce da sociedade, e não o contrário. Surge daí uma de suas idéias centrais, a definição da sociologia como a prioridade do todo sobre as partes, ou a irreducibilidade do conjunto social à soma dos elementos, e a explicação dos elementos pelo todo. Cabral, Augusto. **A sociologia funcionalista nos estudos organizacionais: foco em Durkheim** Cad. EBAPE.BR [online]. 2004, vol.2, n.2, pp. 01-15. ISSN 1679-3951. <http://dx.doi.org/10.1590/S1679-39512004000200002>. Acesso em 12/02/2016

¹⁵ ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das ciências sociais**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p.186.

multiplicidade territorial de sociedades); c) O pressuposto de que a sociedade se estabelece (ou pelo menos se integra) pelo consenso dos seres humanos, pela concordância de suas opiniões e pela complementariedade de seus objetivos; d) o pressuposto de que a sociedade poderia ser observada e descrita de fora (*ab extra*), o que permitiria sua descrição objetiva por meio de um sujeito cognoscente posto diante de um objeto do conhecimento que seria essencialmente passivo¹⁶

Não vem ao caso qual dos autores está mais ou menos correto, o importante é a percepção de que a sociedade é criada por homens, embora não se limite a ele, ao homem.

Hans Jonas,¹⁷ por exemplo, no século passado, ao tratar do princípio responsabilidade, trouxe o equívoco no pensar do homem desvinculado do resto da natureza. Na mesma obra o autor também fala da inquietude do controle social, de aliviar a sociedade de comportamentos de seus membros.

Não é possível traçar categorias trazendo conceitos unívocos para termos como “sociedade”, “mundo”, “relações humanas” e essa impossibilidade decorre da liberdade humana que permite viver várias vidas, que permite organizar a sociedade de forma diferente da qual hoje é organizada.¹⁸

. No entanto, para que se responda à pergunta se é necessário reformar, o que reformar, ou como reformar o sistema tributário, é preciso construir uma ideia, é preciso que se tenha uma noção de funcionamento e funções da sociedade e do Estado.

¹⁶ GONÇALVES, Guilherme Leite e VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais:** direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. 1/1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 24

¹⁷ “Libertar doentes mentais de sintomas dolorosos e perturbadores parece ser algo claramente benfazejo. Mas uma discreta transição leva do alívio do paciente – um objetivo em total consonância com a tradição médica – a aliviar a sociedade da inconveniência de comportamentos individuais difíceis entre seus membros. Isso significa a transição da aplicação médica para a social e abre um campo indefinível, que contém possibilidades inquietantes.” (JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade:** ensaio de uma ética para a civilização tecnológica. Traduzido por Marijane Lisboa, Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: PUC-Rio, 2006, p.60)

¹⁸ Porque nem sempre é fácil escolher a melhor das vidas. Para optar por uma, temos que preferir muitas outras. Todas que passarem pela nossa cabeça. Segundo critérios de cuja eficácia não temos nenhuma certeza. Nem poderíamos ter. Daí a angústia. Uma tristeza muito particular. Por não identificar – dentre as vidas cogitadas – a melhor para viver. Angústia que é marca registrada do homem. Da qual, aparentemente, estão poupados o gato, o pombo e os demais não humanos. Como a pera. Seria curioso, uma pera angustiada. Na iminência de se despregar da pereira, cogita permanecer no galho. Só por mais um dia. Por conta das chuvas e do solo enlameado. Essa mesma pera, dias depois, decide esticar sua estada e propõe à pereira permanecer no galho até seu apodrecimento. Afirma não ter nada que fazer lá embaixo. Por terra. Não lhe agrada a ideia de ser comida pelo primeiro transeunte faminto. Proposta prontamente aceita. De uma pera que terminou por apodrecer na pereira. (Barros Filho, Clóvis de. MEUCCI, Arthur. **A vida que vale a pena ser vivida.** Petrópolis: Vozes, 2012., p.12)

Assim, não se objetiva trazer alguma verdade, se busca apenas trazer uma descrição da sociedade dentre tantas outras possíveis.¹⁹

Prosseguindo, uma abelha operária produzirá mel, um zangão defenderá a colmeia, seguirá a sua natureza, o mesmo pode se dizer dos leões, não se tem notícias de algum leão herbívoro, segue sua natureza e de qualquer outra criatura viva conhecida, exceto o homem. Embora seja uma visão homocêntrica ela serve para dar início ao processo de entendimento de funcionamento das sociedades humanas.

O ser homem, beba água do rio quando possui sede, come frutas e caça animais quando tem fome, assim poderia ser descrita a realidade de um homem ancestral, mais colado ao modo de vida das demais criaturas. No entanto, com o desenvolvimento dos modos de produção e com o domínio de um povo sobre outro este ser chamado homem passou a possuir mais e mais tempo ocioso o que permitiu a sua evolução até culminar na sociedade de relações hipercomplexas deste século

Essa liberdade advinda do domínio do homem sobre a natureza, sobre as formas de produção e sobre seu próximo é que torna possível a escolha de uma entre inúmeras vidas que podem ser vividas, este fato é o que o distância das demais criaturas vivas.

Para Hobbes a própria conservação e a felicidade é descrita como fim do homem, logo seria natural que cada indivíduo escolhesse viver a vida que lhe mostrasse ser mais interessante, mais próxima do que ele entende por felicidade.²⁰

E ainda, existem indivíduos vegetarianos, que não ingerem nenhuma espécie de proteína animal, e outros cuja felicidade é a ingestão desta espécie de alimento.

Em reflexão simples se torna óbvio que atos que podem tornar um indivíduo feliz não necessariamente levam a felicidade de outro. Esta constatação do ponto de vista político é importante.

Graças as muitas vidas que podem ser escolhidas a felicidade de um indivíduo ou de um grupo de indivíduos e outro grupo é contraditória.

¹⁹ Vale, entretanto, lembrar o alerta do próprio Luhmann: ainda que a diferença sistema/ambiente seja, como as outras, premissa para a construção de uma teoria holística – descrever a sociedade não tem a pretensão de verdade absoluta. Luhmann destaca que, como verdade, ela é um lado da diferença verdadeiro/falso, ou seja, é condição de ser falsa e produzir outras verdades. (GONÇALVES e VILLAS BÔAS FILHO, 2013. p.45)

²⁰ Sobre a origem do Estado cumpre lembrar o que escreveu Thomas Hobbes na obra *Leviatã*: “A causa final, fim ou desígnio dos homens (que apreciam naturalmente, a liberdade e o domínio sobre os outros), ao introduzir a restrição a si mesmos que os leva a viver em Estados, é a preocupação com sua própria conservação e a garantia de uma vida mais feliz. (HOBBS, Tomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. Traduzido por Regina D’Angina. 2ª Edição São Paulo: Martin Claret, 2012. p. 136)

Caso o grupo vegetariano detivesse o poder do Estado provavelmente dirigiria suas políticas para o incentivo e incremento da produção agrícola para o aumento de sua satisfação pessoal, ao passo que no caso do outro grupo suas políticas dirigiriam o Estado para a incentivos à pecuária.

Tendo por fundamento a busca da felicidade, se observa que os desejos humanos são muitos e contraditórios.

Em uma população como a brasileira que forma uma sociedade com mais de duzentos milhões de indivíduos desejantes, como conciliar as vontades? Como encontrar interesses em comum e formar um todo? O que nos une em uma única nação?

E ainda, quais questões são de interesse do Estado, quais questões merecem atenção pública e quais são de ordem privada? O Estado deve se preocupar com a preferência alimentar de seus cidadãos? E com a preferência musical? Religiosa talvez? A definição dos assuntos de Estado, dos assuntos públicos e privados.

A resposta para tais indagações pode ser encontrada no texto constitucional, nos princípios e valores fundantes do Estado brasileiro.

Pensando nas atribuições do Estado além da questão jurídica e política, a questão terá de passar pela questão econômica que avaliará sua viabilidade, findando obviamente na questão tributária, geradora dos recursos.

Quanto mais funções um Estado detiver tanto maior deverá ser sua arrecadação, tanto maior terá de ser sua fonte de recursos. A visualização desta matemática simples é o primeiro passo para o entendimento dos sistemas tributários.

Um programa político que ao mesmo tempo propõe a redução de tributação e o aumento de benefícios sociais está alinhado com o funcionamento de uma democracia, para alcançar o maior número de votos é preciso convencer o maior número de pessoas, prometer atender a maior quantidade possível de desejos, no entanto não é factível. Não é matematicamente possível reduzir fontes de custeio e aumentar despesas²¹.

²¹“Mas não é a democracia necessária para assegurar uma distribuição justa da riqueza? Os políticos costumam falar de solidariedade e da partilha equitativa, com certeza, mas o quão justos são realmente seus esquemas? Para começar, antes de a riqueza poder ser distribuída, ela tem que ser produzida. Os subsídios governamentais e serviços não são gratuitos, embora muitas pessoas parecem pensar que são. Cerca de metade do que é ganho por pessoas produtivas, é tirado pelo governo e, em seguida, redistribuído.” (KARSTEN, Frank; BECKMAN, Karel. **Além da democracia** Tradução de Fernando Manaças Ferreira – São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2013, p. 42)

Neste ponto a sociedade, a economia e os tributos entram em contato de modo que é interessante entender um pouco da evolução do pensamento econômico.

1.3 A NATUREZA DO ESTADO CAPITALISTA NA ÓPTICA DOS FUNDADORES DA CIÊNCIA ECONÓMICA.

O núcleo da pesquisa são as reformas tributárias, mas para que se responda as questões do que reformar, de como reformar, de que reforma seria boa, é necessário continuar a construção do fundamento. Nos dois itens anteriores foram tratadas das condições multidimensionais do Brasil e da organização social, resta o entendimento de fatores que influenciam até hoje a noção que se possui de Estado e de economia no Brasil.

O subtítulo escolhido é o título do artigo publicado pelo professor António José Avelãs Nunes na revista de direito nº 46 da UFPR– Universidade Federal do Paraná, no ano de 2007 p. 51 à 74. Naquele trabalho é traçado de modo histórico e linear a economia desde a revolução neolítica período em que o homem passou a produzir mais do que consumia, passando pelo período escravista, chegando ao período medieval, as *enclousures*, o fortalecimento da burguesia, o mercantilismo regulamentador, a mudança para teoria fisiocrata onde a propriedade é um direito natural do homem até a teoria de Smith, sendo aquele um bom artigo para que se tenha uma introdução da ciência econômica.

Colocando de lado a posição ideológica do professor Avelãs Nunes e observando apenas a natureza histórica do artigo citado e não de contraposição direta de ideias, chama a atenção o paralelo entre a teoria de Marx e de Smith.

Ambos, Marx e Smith, observam o mesmo fato social, a visão e leitura do mundo de ambos é idêntica, o que difere na teoria de ambos diz respeito ao ideal de mundo.

Para Marx²² e para Smith²³, o Estado está dividido em classes fruto de uma acumulação anterior. Ocorre que o primeiro entende esta realidade como sendo injusta e o segundo não possui essa preocupação, faz uma análise do mundo que se observa e sendo fruto de uma ordem natural “tão natural como as leis da física”²⁴.

Para Marx²⁵, existe no Estado uma classe que não trabalha e outra trabalhadora e assim está dividido por conta de causas as quais estes indivíduos não deram causa, por conta de um “pecado original”. Assim, uma solução para o alcance do bem estar social seria entregar o capital ao Estado para que este distribua de forma equânime a riqueza entre os cidadãos.

Já para Smith²⁶, a mão visível do Estado ao favorecer uma ou outra classe é fonte de desigualdade e afeta a ordem natural de modo que acredita que a mão

²² Essa acumulação primitiva desempenha na Economia Política um papel análogo ao pecado original na Teologia. Adão mordeu a maçã e, com isso, o pecado sobreveio à humanidade. Explica-se sua origem contando-a como anedota ocorrida no passado. Em tempos muito remotos, havia, por um lado, uma elite laboriosa, inteligente e sobretudo parcimoniosa, e, por outro, vagabundos dissipando tudo o que tinham e mais ainda. A lenda do pecado original teológico conta-nos, contudo, como o homem foi condenado a comer seu pão com o suor de seu rosto; a história do pecado original econômico, no entanto nos revela por que há gente que não tem necessidade disso. Tanto faz. Assim se explica que os primeiros acumularam riquezas e os últimos, finalmente, nada tinham para vender senão sua própria pele. E desse pecado original data a pobreza da grande massa que até agora, apesar de todo seu trabalho, nada possui para vender senão a si mesma, e a riqueza dos poucos, que cresce continuamente, embora há muito tenham parado de trabalhar. (MARX, Karl. **O capital: crítica da economia política**. Tradução de Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Nova Cultural, 1996., p. 339)

²³ No estágio primitivo da sociedade, em que não existe divisão do trabalho, em que as trocas são raras e em que cada um se supre do necessário, não é preciso de antemão acumular ou armazenar capital, para o andamento dos negócios da sociedade. Cada qual empenha-se, com seu próprio trabalho, em atender às suas necessidades ocasionais, conforme ocorrerem. Quando tem fome, vai caçar na floresta; quando sua veste está gasta, veste-se com a pele do primeiro animal de porte que consegue abater; e quando sua choupana começa a arruinar-se, repara-a, da melhor maneira que puder, com as árvores e a turfa que lhe estão mais próximas. Entretanto, uma vez implantada plenamente a divisão do trabalho, o produto do trabalho de uma pessoa só consegue atender a uma parcela muito pequena de suas necessidades. A maior parte delas é atendida com o produto do trabalho de outros, que a pessoa compra com o produto de seu próprio trabalho, ou seja, com o preço do produto de seu trabalho. Ora, isto não pode ser feito enquanto a pessoa não terminar seu próprio trabalho, e também enquanto não o tiver vendido. Portanto, antes de a pessoa executar seu trabalho e vendê-lo, é necessário acumular em algum lugar certo estoque de bens de diversos tipos, estoque este suficiente para manter o trabalhador e provê-lo dos materiais e instrumentos necessários para seu trabalho. SMITH, Adam. **A riqueza das nações investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 285)

²⁴ A verdade, porém, é que Smith entende que a economia funciona segundo *Leis naturais*, tão naturais como as leis da física. Por isso, fiel à sua filosofia individualista (porventura algo contraditória com a importância que atribui à divisão do trabalho), sustenta que a vida econômica decorrerá harmoniosamente desde que se deixem as coisas seguir o seu curso natural. (Nunes, 2007, p. 69)

²⁵ Cf. cit. 22

²⁶ Essas são as desigualdades, no conjunto global das vantagens e desvantagens dos diversos empregos de mão-de-obra e de capital, geradas necessariamente pela falta de algum dos três requisitos que acabamos de mencionar, mesmo onde existir a mais completa liberdade. Mas a política vigente na Europa, por não deixar as coisas terem seu livre curso, provoca outras desigualdades, muito mais importantes. Três são as maneiras pelas quais a política européia provoca essas desigualdades.

invisível da economia pautada na liberdade/não interferência do Estado é que seria a fonte de igualdade. Um pensador acredita na intervenção máxima do Estado outro acredita na intervenção mínima e ambos buscam o mesmo fim, que seria a justiça social.

Neste contexto, partindo das teorias de Marx e Smith e progredindo na evolução do pensamento econômico é interessante a leitura da encíclica *Rerum Novarum* escrita pelo papa Leão XIII.

1.4 ENCÍCLICA *RERUM NOVARUM*

O primeiro fato importante a ser anotado é a data em que a encíclica foi escrita, 1891. Antes de deflagrada a primeira e a segunda guerra mundial, antes de ser criada a Organização das Nações Unidas e antes de se consolidar a ideia dos direitos do homem como um direito natural.

Embora anterior ao holocausto, fato histórico marcante para o reconhecimento dos direitos do homem, a encíclica já conduzia o pensamento no sentido da garantia da dignidade humana, da função social da propriedade, da proteção do idoso, da mulher e da criança. Apesar de ter sido escrita há mais de cem anos, o pensamento, os objetivos perseguidos por meio da encíclica permanecem latentes e podem ser encontrados inclusive no texto constitucional.

Do ponto de vista econômico, a encíclica oferece um termo médio entre o Estado mínimo de Smith e o Estado Máximo de Marx. Apresenta uma teoria segundo a qual a propriedade privada deve de ser preservada, mas também o Estado deve de proteger o pobre operário *“de ávidos especuladores, que abusam, sem nenhuma descrição, tanto das pessoas como das coisas. Não é justo nem humano exigir do homem tanto trabalho a ponto de fazer pelo excesso da fadiga embrutecer o espírito e enfraquecer o corpo. [...]”*²⁷

O caminho do meio, garantia da propriedade privada e garantia de respeito ao homem. No final do século XIX já se podia notar sinais que o modelo de Estado vigente

Primeiro, limitando a concorrência, em se tratando de alguns empregos, a um número menor de pessoas do que o número daquelas que de outra forma estariam dispostas a concorrer; segundo, aumentando em outros empregos a concorrência, além da que ocorreria naturalmente; terceiro, criando obstáculos à livre circulação de mão-de-obra e de capital, tanto de uma profissão para outra como de um lugar para outro. (Smith, 1996, p. 164)

²⁷ PAPA LEÃO XIII. **Encíclica *Rerum Novarum***. 1891. Disponível em: http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html. Acesso em: 15/03/2016

não era suficiente. No século seguinte o mundo foi abalado por duas guerras mundiais cujos términos resultaram na criação da Organização das Nações Unidas, além de proporcionar profundas revoluções no direito e nos Estados.

Neste ponto da História, início do século XX, reuniram-se ao menos no ocidente as condições sociais, econômicas e políticas para florescimento da idéia de Estado de Bem-Estar, sendo a Constituição Mexicana (1917) e a de Weimar (1919) dois marcos históricos importantes para o reconhecimento dos direitos sociais, assunto do próximo tópico, e um modelo não sem falhas como se verá.

1.5 ESTADO DE BEM ESTAR SOCIAL

O Estado Social surge de uma evolução do então vigente modelo liberal. Rememorando o Estado Liberal advém como um ideal da revolução francesa e em contraposição ao totalitarismo estatal, uma primeira garantia aos direitos individuais.

Ocorre que segundo Magalhães *“esse liberalismo utópico do século XVIII, que afirma a neutralidade do Poder Público diante dos problemas sociais, conduziu os povos livres a um capitalismo absorvente, desumano e escravizador.”*²⁸

Nas palavras de Garcia-Pelayo:

“O Estado Social significa, historicamente, a tentativa de adaptação do Estado tradicional (pelo que entendemos, neste caso, o Estado Liberal Burguês) às condições sociais da civilização industrial e pós-industrial, com seus novos e complexos problemas, mas também com suas grandes possibilidades técnicas, econômicas e organizativas para enfrentá-los. Não devemos ver as medidas criadas para permitir tal adaptação como algo totalmente novo, mas como uma mudança qualitativa de tendências surgidas no século XIX e princípios do XX para regular, naquele momento, aspectos parciais da sociedade, regulação que passa, na atualidade, por um processo de generalização, integração e sistematização”.²⁹

Neste contexto histórico a figura do Estado sofre profundas alterações as quais aumentam suas funções. Os direitos fundamentais que antes eram os direitos do cidadão contra o Estado são ampliados para a ordem social.

²⁸ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Direito Constitucional tomo I**. 2º ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p.131

²⁹ GARCIA-PELAYO, Manuel. **As Transformações do Estado Contemporâneo**. Tradução: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 7

Com essa nova concepção das atribuições do Estado são causadas reformas nos campos social, cultural e econômico. E, antes de prosseguir com o estudo do Estado de Bem Estar, cumpre destacar a ideia que diz respeito à existência de um sistema econômico dominante mas nunca um puro. A promoção da dignidade da pessoa humana é o fim a ser buscado pelo Estado e pelo Direito. Partindo deste comando é que os ideais de ativismo e intervencionismo estatal se justificaram e começam a induzir um comportamento de Estado que busca a promoção do desenvolvimento econômico e social. Neste cenário é que aparece a ideia de Estado de Bem Estar.³⁰

O Estado Social, a partir da premissa de que não existe um sistema econômico puro, seria o Estado pautado em *“um modelo de forte intervenção cujo modo-de-produção é pautado pela apropriação mista dos meios de produção e por um esquema de planejamento parcial em um sistema econômico predominantemente capitalista”*³¹

Um conceito preciso pode também ser o utilizado por Gabardo, que em sua obra Interesse público e subsidiariedade: o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal, onde o autor escreveu o seguinte:

Francisco C. Guedes chega a identificar a origem do *welfare state* justamente na década de 1880, com a criação por Otto von Bismarck de um sistema composto de seguro obrigatório para acidentes do trabalho, doenças, invalidez e velhice. [...] A falta de capital, a quebra de mercados, o nacionalismo e o protecionismo praticados à revelia dos ensinamentos liberais propiciam o surgimento do segundo estágio do Estado Social: o que veio a ser chamado de “Estado providência”, cujas características essenciais passam a ser redistribuição assistencialista de riqueza, a fixação de preços e o controle administrativo da vida privada e a do próprio mercado. Esta nova forma de regulação econômica exige uma mudança na própria estrutura jurídico-constitucional. Há a necessidade, portanto, de uma “ordem pública econômica”, que visa garantir o interesse coletivo sobre o individual. Os objetivos econômicos fundem-se aos políticos, tornando-se “político-sociais” mediante a defesa do crescimento econômico, da estabilidade do padrão de vida e da possibilidade de busca da igualdade material. [...] Neste ambiente é que se desenvolve, com a Constituição de Weimar, o conceito de “constituição econômica” dotado de um específico conjunto de princípios normativos expressos que fundamentam e determinam a estrutura e o funcionamento da atividade econômica dentro do Estado e na sua relação externa. Situação que gera três consequências fundamentais: a) o poder do mercado se converte em uma questão jurídica; b) a ciência do Direito mantém sua função crítica sobre a economia; e c) o Direito assume tarefas de redistribuição e auto direção econômica. De forma definitiva, o

³⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

³¹ GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade: o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.p. 156-157

Direito não pode mais ser entendido como um mero produto faz relações econômicas.³²

Para que se possa instituir um ou outro modelo de Estado seja qual for e torna-lo efetivo, não basta à promulgação de leis e estabelecimento de normas, é necessário um querer de determinado grupo social³³.

Assim, para a constituição do Estado Social foi necessário antes um querer social, houve a necessidade da formação de um pensamento pela sociedade que se proponha a garantir o interesse coletivo sobre o direito individual. A supremacia do interesse público sobre o privado que estampa a ordem constitucional brasileira, por exemplo, não nasce a partir da publicação da Constituição de 1988; é fruto de uma construção social, econômica, cultural e política que a antecede.

A constituição de um Estado Social parte de uma análise moral da Constituição³⁴. O Estado Social parte do pensamento onde a desigualdade social não é natural, são produzidas socialmente e, portanto, modificáveis. Prescinde do entendimento do princípio da igualdade. Para Canotilho:

Como já atrás se referiu (cfr. supra, Parte IV, Padrão I, 3), o princípio da igualdade é não apenas um princípio de Estado de direito mas também um princípio de Estado social. Independentemente do problema da distinção entre «igualdade fáctica» e «igualdade jurídica» e dos problemas económicos e políticos ligados à primeira (exemplo: políticas e teorias da distribuição e redistribuição de rendimentos), o princípio da igualdade sob o ponto de vista jurídico-constitucional, assume relevo enquanto princípio de igualdade de oportunidades (Equality of opportunity) e de condições reais de vida. Garantir a «liberdade real» ou «liberdade igual» (Gleich Freiheit) é o propósito de numerosas normas e princípios consagrados na Constituição (exemplos: CRP, arts. 20.72, 60.72/c, 60.72/e, 59.73/6, 64.72, 67.72/a, 73.º, 74.º, 78.72/a)²¹.

³² GABARDO, 2009, p. 160-161.

³³ Aponta Luis Roberto Barroso que a Constituição não pode ser imutável, precisando ser dotada de uma importante capacidade de evolução histórica. Por outro lado, ela também não pode ser volúvel, cambiando “ao sabor das circunstâncias”. [...] O Estado social só possui condições de se constituir e tornar efetivo, portanto, se estiver imbuído de um “querer” constitucional-social. (GABARDO, 2009, p. 168).

³⁴ Na contemporaneidade, a ideia de manutenção de uma democracia de carácter social implica a adoção de uma interpretação moral da Constituição que seja capaz de unir os pontos positivos de ambas as tradições do Direito público, em substituição a uma interpretação constitucional eminentemente pragmática. Esta “leitura moral” é a concepção defendida por Ronald Dworkin quando afirma que os agentes devem interpretar as normas constitucionais, que em geral são amplas e abstratas, a partir de princípios de decência política e justiça. [...] Na realidade, é preciso reconhecer que o autor não é assim tão original nesta análise, pois já em Alexis de Tocqueville é possível observar uma forte crítica à valorização da premissa majoritarista (mais que isso, à própria estrutura política de reconhecimento absoluto da maioria como fundamento da democracia moderna). O princípio democrático, portanto não possui carácter exclusivamente “pragmático deliberativo”, mas se realiza por intermédio de princípios inerentes à própria estrutura substancialmente democrática e republicana. (GABARDO, 2009, p. 180-181).

Esta igualdade conexas-se, por um lado, com uma política de «justiça social» e com a concretização das imposições constitucionais tendentes à efectivação dos direitos económicos, sociais e culturais (Cfr. supra, Parte IV, Padrão I, Cap. 3). Por outro, ela é inerente à própria ideia de igual dignidade social (e de igual dignidade da pessoa humana) consagrada no artigo 13.º que, deste modo, funciona não apenas com fundamento antropológico-axiológico contra discriminações, objectivas ou subjectivas, mas também como princípio jurídico-constitucional impositivo de compensação de desigualdade de oportunidades e como princípio sancionador da violação da igualdade por comportamentos omissivos (inconstitucionalidade por omissão).³⁵

No Estado Social a redistribuição da riqueza e a contribuição ao bem comum não se faz por caridade ou por ser bom, é uma questão de direito, o Estado recebe novas funções, nas palavras de Calixto Salomão Filho:

Em vez de gestão abstrata e macroeconómica da sociedade, cumpra-lhe fazer algo que o particular e o mercado jamais farão: incumba-lhe redistribuir. É na redistribuição que deve ser identificada a grande função do novo Estado. Trata-se de um Estado que deve basear sua gestão (inclusive do campo económico) em valores não em objetivos económicos.”³⁶

Neste modelo a tributação é ponto crucial, a livre iniciativa e a propriedade privada são respeitadas, com algumas limitações, e o Estado se utiliza dos tributos para arrecadar fundos e financiar suas políticas públicas com o fim redistribuidor.

A atuação do Estado no modelo de bem estar também sofreu alterações ao longo do tempo, desde seu surgimento no início do século XX até a atualidade, assunto do próximo item.

1.6 MODELO REGULADOR E REGULAMENTADOR

No modelo de Bem-Estar o Estado adquire novas funções e para cumprir tais atribuições, interfere na economia. Essa intervenção pode se dar de forma direta onde o Estado regulava a economia mediante *“atuação direta, via empresa pública, sociedades de economia mista e fundações; ou indireta, através das normas legais*

³⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. p. 567

³⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). *Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41

*de direito, no domínio econômico, em nome do desenvolvimento ou crescimento*³⁷, o que se chamou de neoliberalismo de regulamentação.

Já no fim do século XX e início do XXI, este modelo foi substituído por uma técnica chamada de neoliberalismo de regulação³⁸, onde o controle é feito por via indireta. Ocorre neste período a privatização e desestatização de empresas públicas as quais passaram ao controle da iniciativa privada, e o Estado continuou intervindo, mas agora mediante agências que ditam “comandos técnicos” de expansão, qualidade, indicadores de reajuste de preços, etc.”

Neste novo cenário, os sindicatos de trabalhadores, associações ambientalistas, associações consumeristas, etc., assumem um papel fundamental na execução e crítica das normas de política econômica.³⁹

Neste modelo de execução de políticas econômicas a edição de normas de regulação pode por vezes se mostrar inadequada aos fins do Estado, de modo que só existirá uma democracia e um desenvolvimento social se estes grupos organizados e atingidos pela regulação estiverem atentos para a efetivação dos direitos sociais e econômicos no Estado.

Este modelo regulatório, quando de sua instituição, foi alvo de inúmeras críticas, porém estas em sua grande maioria não se voltavam contra o modelo em si ou contra a intervenção estatal, mas sim contra a irracionalidade das regulações.

Produziu-se e produz-se regulações sem se atentar para os efeitos especialmente indiretos das mesmas. Assim, observa Justen Filho⁴⁰ que era necessária a revisão da regulação produzida ao longo do tempo. Era necessário aos órgãos regulatórios a observância das especificidades de cada setor econômico e era preciso a tomada de consciência dos efeitos de suas decisões.

³⁷ CLARK, Giovani. **Política Econômica e Estado**. Revista de Direito Público da Economia, Belo Horizonte, n. 53, jul/dez 2008. Disponível em: < <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/79/75> >. Acesso em: 04 de maio de 2016. p. 105

³⁸ No modelo desenvolvido ao longo dos últimos trinta anos, a atuação e a intervenção estatal diretas foram reduzidas sensivelmente. A contrapartida da redução da intervenção estatal consiste no predomínio de funções regulatórias. Postula-se que o Estado não deveria mais atuar como agente econômico, mas sim como árbitro das atividades privadas. Não significa negar a responsabilidade estatal pela promoção do bem-estar, mas alterar os instrumentos para realização dessas tarefas. JUSTEN FILHO, 2002, p. 21

³⁹ Id. 2008, p. 108

⁴⁰ Id. 2002, p. 42-44

Em síntese, no modelo regulador o Estado diminui sua intervenção direta e impõe mecanismo de controle (regulação) da atividade privada, com o fim de fazer com que ela realize os fins de interesse público.

Por fim, Justen Filho divide temporalmente o modelo regulador em duas “ondas regulatórias”. A primeira, exclusivamente econômica, buscava a proteção de interesse capitalistas buscava o controle e correção de deficiências do mercado. Já a segunda onda regulatória, a regulação social, defende a ideia que a regulação “não poderia restringir-se a preocupações meramente econômicas.” A regulação deveria buscar a realização de valores econômicos e também sociais. Ou seja, algumas medidas de regulação induzem a realização de condutas que não aconteceriam espontaneamente em um ambiente de competição, em um ambiente de mercado e buscam a realização de valores não econômicos.⁴¹

Hoje se busca um novo modelo, o Estado de bem-estar social proposto nos modelos supra delineados⁴² não se mostrou viável. Em grande parte, as críticas para este modelo de Estado apontam para “o fracasso do intervencionismo do Estado, a intervenção indevida em algumas áreas e o mau desempenho do direito como meio de emancipação social”⁴³

No Brasil com a atual conjuntura econômica, questionar o papel do Estado adquire cada vez mais importância e aumentar o conhecimento econômico do povo é de fundamental importância o que nos leva ao próximo ponto: o direito e os direitos humanos.

⁴¹ JUSTEN FILHO, 2002, p. 30-39

⁴² Para Marçal, o êxito deste modelo de intervenção, o Estado Providência, também foi a causa de sua inviabilização. Para o autor, nunca antes na história “os seres humanos experimentaram tamanho conforto e tão grande quantidade de benefícios” a multiplicação da população e o não acompanhamento dos mecanismos de financiamento dos benefícios contribuíram diretamente para a redução da eficiência do Estado. Esta redução da eficiência do Estado é que instaurou a crise que tornou possível o florescimento das ideias do Estado Regulador. JUSTEN FILHO, 2002, p.18-19

⁴³ Uma série de teorias críticas da modernidade aponta o fracasso do intervencionismo do Estado de bem estar em boa medida por conta do próprio mau desempenho do Direito como meio de emancipação social e efetivação de direitos. São apontado os casos de intervenção indevida em algumas áreas. [...] Nesta conjuntura é que surge o pragmatismo como uma filosofia branda que se acomoda facilmente ao niilismo típico das propostas pós-moderna e, por isso estaria mais voltada ao reconhecimento do “mundo real”. [...] Neste ambiente correntes de pensamento, como a abordagem econômica do Direito (que tem como um de seus principais expoentes Richard Posner, passam a insistir apenas na realização de um teste de eficiência do Direito, como se o modelo normativo se restringisse ao aspecto institucional. GABARDO,2009, p. 192-193

1.7 O DIREITO E OS DIREITOS HUMANOS

A mudança nos modelos de Estado, as novas atribuições que lhe foram atribuídas no início do século XX e apesar de ter sido uma evolução da concepção de Estado, tal modelo não é livre de falhas. Antes de avançar e entender a constituição brasileira e o modelo econômico escolhido pelo Brasil, mostra-se importante uma última questão e diz respeito a uma crítica ao Estado de bem-estar.

O título deste tópico faz referência ao livro de igual nome “le droit et les droit de l' homme” escrito pelo francês Michel Villey⁴⁴ onde são feitas críticas aos direitos humanos. Outra obra que fundamenta o item é Depois da Virtude⁴⁵ do britânico Alasdair MacIntyre que não trata especificamente dos direitos do homem mas escreve sobre o discurso moral contemporâneo, sobre sua estridência e seu caráter interminável.

Apontar críticas aos direitos humanos não é o mesmo que apoiar seu contrário, já parafraseando Villey, políticos de esquerda ou direita, todos apoiam os direitos humanos, ele só tem amigos e seu maior defeito é o de prometer demais.

As constituições ao promulgarem os direitos do homem, ou ao menos a constituição brasileira, ao os promulgar, deixa de esclarecer aqueles direitos possíveis de aplicação imediata daqueles programáticos, que devem de ser alcançados na medida do possível.

Para que se entenda o ponto onde se deseja chegar, é interessante a leitura de alguns excertos da obra do autor francês:

Convidado em 1948 à celebração do texto das Nações Unidas, o filósofo italiano Croce, famoso liberal, nada encontrou pra dizer a não ser que era “inepto”. a) Os “direitos do homem” são *irreais*. Sua impotência é manifesta. [...] O erro delas é *prometer* demais: a vida, a cultura, a saúde igual para todos: um transplante de coração para todo cardíaco? Haveria, só com o direito de todo francês “à Saúde”, com o que esvaziar o orçamento total do Estado francês, e cem mil vezes mais! O dissidente soviético Bussowski maravilhou-se ao ver proclamado nos Estados Unidos o “direito à felicidade”. O que pensar, perguntava ele, se a felicidade do Senhor X... é matar a mulher dele? [...] As promessas das Declarações tem ainda menos possibilidades de ser cumpridas porque suas formulações são incertas, indeterminadas. Concedem-nos a “liberdade”: termo cuja definição extenuamos em procurar. [...]

O “direito à segurança” sempre será apenas uma expressão vazia se, por medidas apropriadas (tal como a lei Peyrefitte), não forem reforçados os meios de ação da polícia, e limitadas as garantias dos jurisdicionados. O direito a vida não combina

⁴⁴ VILLEY, Michel. **O direito e os direitos Humanos**. Tradução de Maria Fernanda de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

⁴⁵ MACINTYRE, Alasdair. **Depois da Virtude**. Trad. Jussara Simões. Bauru: EDUSC, 2001.

bem com a liberdade do aborto; o direito ao casamento, com o direito do divórcio. O direito da mulher a trabalhar – ou do pai – contrariará o direito da criança à educação. O “direito ao silêncio” é dificilmente compatível ao direito de manifestar-se na rua etc., e o “direito à intimidade”, ao nosso direito a informação generalizada...Cada um dos direitos humanos é a negação de outros direitos humanos, e praticado separadamente é gerador de *injustiças*. [...]

– A “esquerda” é imbuída da linguagem dos direitos humanos – e triunfa intelectualmente. Os homens de direita – à parte alguns extremistas – dão a aparência de desobedecer às mesmas ideologias. Os direitos humanos só tem amigos.⁴⁶

E também do britânico MacIntyre na obra *Depois da Virtude*:

“E é isso que o emotivismo nega. O que afirmarei ser o que acontece em geral na nossa própria cultura – que na argumentação moral a afirmação evidente de princípios funciona como disfarce das expressões de preferência pessoal – é o que o emotivismo interpreta como verdade universal. Além do mais, baseia-se em fundamentos que não requerem investigação histórica e sociológica geral das culturas humanas, pois o que o emotivismo afirma é, principalmente, que *não* existe e *não* pode existir justificativa racional válida para qualquer afirmação da existência de padrões morais objetivos e impessoais e, portanto, que tais padrões não existem. Sua afirmação é da mesma ordem que a afirmação de que é verdade acerca de todas as culturas, quaisquer que sejam, que não existem bruxas. Supostas bruxas podem existir, mas bruxas verdadeiras não podem ter existido, pois não existe nenhuma. Assim, o emotivismo afirma que pode haver supostas justificativas racionais, mas não pode haver justificativas racionais verdadeiras porque elas não existem.” [...]

“E o mais recente defensor desses direitos, Ronald Dworkin (*Taking Right Seriously*, 1976) admite que não se pode demonstrar a existência de tais direitos, mas salienta simplesmente sobre isso que não se segue de fato de que uma afirmação não possa ser demonstrada que ela não seja verdadeira (p.81). O que é verdade, mas poderia ser igualmente utilizado para defender afirmações sobre unicórnios e bruxas. Os direitos naturais são, portanto, ficções – assim como a utilidade – mas ficções com propriedades bem específicas.”⁴⁷

O ponto possível de conjugar e se mostra útil para a pesquisa diz respeito a impossibilidade aritmética do Estado cumprir o que é proposto pelos direitos naturais/direitos do homem e mais que na *“argumentação moral a afirmação evidente de princípios funciona como disfarce das expressões de preferência pessoal”*.⁴⁸

Quando uma ação judicial determina que o Estado pague o tratamento de uma doença rara para uma criança ao custo de um milhão de reais o Judiciário, na figura de um magistrado, não está apenas garantindo o direito a saúde a esta criança, está negando o direito a saúde a milhares de outras uma vez que os recursos são limitados e que se deixará de investir em outras áreas, como por exemplo a compra de um milhão de reais em vacinas para poliomielite.

⁴⁶ VILLEY, 2007, p. 5-20

⁴⁷ MACINTYRE, 2001. p. 43-127

⁴⁸ Id, 2007, p.5

Por óbvio que o exemplo é simplista e que se poderia utilizar inúmeros argumentos para defender ou para se posicionar contra uma decisão naquele sentido, de qualquer modo, todos seriam argumentos que expressam preferências pessoais de seu interlocutor.

O fato imutável é que as riquezas são limitadas, os recursos são escassos e as necessidades humanas ilimitadas. Tratar das ações afirmativas de direitos ou mesmo dos direitos humanos seria assunto para uma pesquisa própria, o ponto que se recorta e que é interessante para o estudo do fenômeno tributário diz respeito justamente a junção do modelo de Estado Social e da Finitude de riquezas.

O ponto é ainda mais interessante na atual conjuntura econômica do Brasil de 2015/16. O fenômeno a que se deu o nome de “pedaladas fiscais,”⁴⁹ em estreita síntese, trata de se prometer demais, criaram-se programas para aumentar o nível de atingimento dos direitos do homem sem a preocupação de como ou quem irá pagar por estes benefícios.

Na antiguidade, aqui reporta-se ao Império Romano e aos anteriores ao mesmo, as fontes de receita do Estado provinham muitas vezes de territórios conquistados, de povos conquistados e o trabalho escravo era considerado natural em muitas organizações sociais. Neste século não há como se cogitar nem uma coisa nem outra de modo que as fontes de receita do Estado são internas, a riqueza em regra é produzida por seu próprio povo.

Tanto é assim que a última medida anunciada em canais de notícias como solução para a crise brasileira é a instituição de um novo tributo⁵⁰, uma nova fonte de receita.

A ligação entre os fundamentos do Estado e os tributos neste ponto começa a aparecer de forma mais clara de modo que antes de se adentrar na questão tributária propriamente dita, resta apenas estudar o marco que funda o Estado brasileiro nos moldes atuais, resta verificar o modelo trazido por meio da Constituição de 1988.

⁴⁹ Dados disponíveis em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/12/1724307-entenda-as-pedaladas-fiscais-governo-decide-hoje-como-quitar.shtml> Acesso em 05/01/2016

⁵⁰ O governo federal anunciou nesta segunda-feira (14) que vai propor o retorno da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), dentro do conjunto de medidas fiscais de R\$ 64,9 bilhões para garantir a meta de superávit primário de 0,7% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2016. O impacto esperado é de R\$ 32 bilhões. Disponível em <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/09/governo-propoe-volta-da-cpmf.html> Acesso em 05/01/2016

1.8 A CONSTITUIÇÃO DE 1988

Atentando para a existência de muitos Brasis, de muitas realidades, parte-se dos pressupostos que soluções alienígenas ao direito brasileiro dificilmente se adequariam as nossas muitas realidades e também de que é muito difícil se tomar qualquer decisão em termos de Brasil que satisfaça as muitas realidades existentes.

Não se pode deixar de observar também, dentre as várias opções possíveis, o modelo de Estado adotado no Brasil. Conforme escreve GABARDO:

Toda economia é um sistema ou um tipo, “no sentido de um conjunto de elementos ordenados unitariamente e dotados de certa estabilidade”, Por seguinte possui elementos pessoais (produtores, consumidores), materiais (meio de produção, matéria prima) e processos (produção, distribuição), podendo ser caracterizado segundo dois critérios fundamentais: o modo-de-produção (foco de Karl Marx) e o tipo-de-coordenação (foco de Max Weber). [...] Há várias possibilidades entre estes modelos estruturantes e, ademais em uma economia concreta nunca há um único sistema econômico puro. (embora sempre haja um dominante). O Estado social, desse modo, caracteriza-se por introduzir por meio da ordem constitucional um específico modelo de forte intervenção cujo modo-de-produção é pautado pela apropriação mista dos meios de produção e por um esquema de planejamento parcial em um sistema econômico predominantemente capitalista. [...] O avanço da indústria, as políticas habitacionais, o incremento do consumo de base, o pleno emprego e a melhoria geral das condições de vida no ocidente contribuíram para a crença no Estado e na sua capacidade de normalização da realidade.⁵¹

É necessário se estabelecer uma âncora, é necessário que se tenha um marco normativo que estabeleça amarras para pautar a conduta do Estado manifestado por qualquer de seus poderes ou mesmo por parte dos particulares.

Mesmo o pensamento científico tem de estar atrelado a este marco normativo que é a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 com suas 90 (noventa) emendas até a data de janeiro de 2016. Qualquer solução ou proposição que se afaste do plano constitucional, uma proposição separatista, por exemplo; pressupõe a inexistência da ordem constitucional. E sem uma ordem constitucional, não se possui critérios, de modo que qualquer medida pode ser tomada como legítima.

Os fundamentos para qualquer estudo a respeito do Estado brasileiro têm de ter por pano de fundo a norma constitucional. Daí a importância em se conhecer tal marco normativo. Para entendimento da norma constitucional não se poderia partir de outro lugar que não do seu Preâmbulo, onde consta:

⁵¹ GABARDO, 2009, p. 156-157.

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.⁵²

Recorre-se a Peter Haberele para entender o significado dos Preâmbulos:

“En todo caso, los preâmbulos remiten a verdades básicas o de fe pre-positivas de una comunidade política; em ocasiones reactualizan un pedazo de la “religion civile”. Presumiblemente, las constituciones sin preâmbulo contienen también dichas “verdades de fe”, que son previas a sus disposiciones jurídicas, pues todo orden jurídico positivo penetra em dichas camadas profundas. Los preâmbulos pretenden racionalizarlas y darles expresión, a veces em forma secularizada, otras em forma “todavía teológica”. Estos fundamentos de la autocomprensión (em la entidade) de una comunidade política, el concentrado, es aquello que obliga a todos los ciudadanos, casi como una “profesión de fe”, es aquello que es puesto “antes del parêntesis” y que com frecuencia es formulado em términos similares a um contrato (la Constitución como contrato).⁵³

Conforme exposto, para Häberle o Preâmbulo “remete a verdades básicas ou de fé pré positivas”.

Para Kelsen, O preâmbulo. Uma parte tradicional dos instrumentos chamados "constituições" é uma introdução solene, um, assim chamado, "preâmbulo", que expressa as ideias políticas, morais e religiosas que a Constituição pretende promover. Esse Preâmbulo em geral não estipula quaisquer normas definidas para a conduta humana e, assim, carece de conteúdo juridicamente relevante. Ele tem antes um caráter ideológico do que jurídico. Normalmente, se ele fosse suprimido, o teor real da Constituição não seria modificado nem um pouco. O Preâmbulo serve para dar maior dignidade à constituição e, desse modo, maior eficácia.⁵⁴

Em sentido oposto aos dois autores, José Afonso da Silva escreve:

“O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. ‘Assegurar’, tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu ‘exercício’. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de ‘assegurar’, tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico”⁵⁵

⁵² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁵³ HÄBERLE, 2003. p. 276.

⁵⁴ KELSEN, 1998, p.372.

⁵⁵ SILVA, 2006. p. 22.

Na doutrina existe divergência em relação ao conteúdo valorativo do Preâmbulo constitucional, de qualquer sorte para este estudo se escolhe o último entendimento, o de que o Preâmbulo possui “função pragmática” e dirige o Estado à realização dos valores lá contidos.

Por este caminho o preâmbulo, ao guardar os valores supremos, serve de bússola e deve reger os atos do Estado no cumprimento das demais normas contidas por exemplo, nos artigos 1º a 4º, 5º, 6º, 23, 25, 30, 37 (§ 6º), 170 a 175, 193 a 230 da Constituição Federal de 1988.

Ainda, do preâmbulo constitucional para esta pesquisa merecem ser recortado dois valores: o desenvolvimento e a sociedade fraterna. O primeiro por representar a saída de uma realidade, de um estado das coisas, para outro melhor; e o segundo por representar o direito sem sanção, por representar aquilo que une os brasileiros de forma geral sem precisar estar em qualquer norma.

Dois provérbios, ditados populares brasileiros dizem, “Educação vem de casa” e “Eu pago meus impostos” ambos trazem consigo, parafraseando Justen Filho ao tratar do Estado regulamentador, uma “grande comodidade filosófica: a transplantação da responsabilidade social do indivíduo para o Estado”⁵⁶. Ocorre que não parece ser este o caminho adotado pela Constituição de 1988, com aspiração social democrata.

Neste ponto se retoma o entendimento de Marçal Justen Filho, segundo o qual:

“[...] o Estado é instrumento para promoção da dignidade da pessoa humana. Mas não se adota a crença de que o Estado seja suficiente para realizar todas as tarefas necessárias à consecução dos valores fundamentais. Os valores fundamentais da sociedade devem ser buscados através da atuação do Estado, da sociedade civil e do cidadão. A dignidade da pessoa humana não é um valor externo a cada sujeito e todos têm um compromisso moral e político com ela – não apenas com a dignidade alheia, mas com a própria.”⁵⁷

Até este ponto já deve de ter ficado clara a ligação existente entre a economia, os tributos e os objetivos do Estado, para que se avance é interessante tomar maior conhecimento do texto constitucional.

Não é foco da pesquisa o estudo das questões constitucionais ligadas à economia: tais questões são o pano de fundo. No entanto é de extrema importância tomar conhecimento do ambiente jurídico em que o Brasil se encontra.

⁵⁶ JUSTEN FILHO, 2002, 11.

⁵⁷ Id, 2002, 11.

A obra a Constituição Econômica de 1988 escrita por Eros Roberto Grau é notória, independentemente de posição ideológica, ou mesmo da discordância de alguns pontos do texto. Sem dúvidas é um trabalho o qual deve de ser respeitado, e que foi eleito para balizar o conteúdo econômico do texto constitucional, de modo que é importante compreender o conteúdo do livro.

No primeiro capítulo desta obra, Estado e Economia é feita uma contextualização do Estado sob o modelo econômico capitalista. Já se nota no primeiro capítulo da obra uma crítica aos direitos fundamentais e aos direitos do homem, ao apontar que são “autonomias individuais dos que podem tê-las, ou seja, dos proprietários burgueses”⁵⁸. Aponta também que em sua concepção o Estado existe para “permitir a fluência da circulação mercantil, para tentar “domesticar” os determinismos econômicos”⁵⁹ e concluí dizendo que “No desempenho do seu novo papel, o Estado, ao atuar como agente de implementação de políticas públicas, enriquece suas funções de integração, de modernização e de legitimação capitalista.”⁶⁰

No segundo capítulo o autor deixa claro que com o advento da constituição de 1988 “A ordem econômica liberal é substituída pela ordem econômica intervencionista”.⁶¹

Adiante, no terceiro capítulo da obra é abordado o conceito de intervenção estatal. Antes de se atingir o conceito e demonstrar as formas em que se pode dar tal intervenção, o autor começa por explicar o que vem a ser atividade econômica em sentido amplo e em sentido estrito.

Em estreita síntese, para o autor atividade econômica em sentido amplo abarca serviço público e atividade econômica em sentido estrito, a primeira sujeita ao regime jurídico público e a segunda ao privado.

Para Grau serviço público não é um conceito, mas sim uma noção, e em sua classificação, o que determina a caracterização de determinada parcela da atividade econômica em sentido amplo como *serviço público* é a sua vinculação ao *interesse social*.

⁵⁸ GRAU, 2010, p. 37.

⁵⁹ Id, 2010, p. 34.

⁶⁰ Id, 2010, 44-45.

⁶¹ Id, 2010, p. 72.

O autor destaca também que o uso do termo intervenção como sendo a atuação em área de outrem, ou seja, “intervenção Estatal”, viria a ser a atuação do Estado na Esfera do privado.

Ainda de acordo com o texto, o Estado pode intervir de quatro maneiras, por absorção, participação, direção ou indução. Na absorção o estado assume o monopólio de determinada atividade econômica em sentido estrito. Por participação o Estado assume o controle de parcela de determinado setor da atividade econômica em sentido estrito e atua em regime de competição. Por direção o Estado exerce pressão e estabelece normas de comportamento para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito e por Indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção de conformidade com as leis de mercado.

Grau ainda destaca que a indução pode ser negativa, como por exemplo o aumento significativo do tributo sobre determinada mercadoria a ponto de deixá-la menos atrativa, ou proibitiva economicamente.

Por derradeiro o autor deixa claro que em seu entendimento, obras e serviços públicos de infra-estrutura, o planejamento, ainda que otimize o exercício da atividade econômica em alguns setores e regiões, não se trata de intervenção.

No quarto capítulo que trata dos princípios e da interpretação da constituição duas ideias são recorrentes e se mostram importantes, a primeira diz respeito a interpretação, o autor afirma que “Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”⁶², não se pode isolar um artigo da constituição para interpreta-lo. Cada dispositivo constitucional faz parte de um todo, de um sistema que tem de ser levado em conta na hora da interpretação.

A segunda ideia que merece destaque neste capítulo diz respeito ao dinamismo, a necessidade de se levar em conta o contexto histórico, cabendo aqui transcrever o que disse o autor: “[...]Como a interpretação / aplicação se dá no quadro de uma situação determinada, expõe o enunciado semântico do texto no contexto histórico presente, não no contexto da redação do texto.”⁶³

No quinto e último capítulo que trata da interpretação e crítica da ordem econômica de 1988 se tem o trabalho mais árduo da obra. O autor aborda a constituição ponto a ponto, inicia declarando ser a constituição brasileira uma constituição dirigente e começa a desfolhar a constituição tratando de vários pontos,

⁶² GRAU, 2010, p.164.

⁶³ Id, 2010, p. 166.

como a ideia da ordem econômica estar fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, do desenvolvimento como processo que leva a um salto qualitativo de uma estrutura social para outra, repartição do produto econômico e a função social da propriedade.

Feita esta síntese da obra de Grau somado ao todo já escrito se pode começar as reflexões de como casar, de como conciliar livre iniciativa, repartição do produto econômico, função social da propriedade entre outros fundamentos constitucionais para que ao fim se alcance o desenvolvimento, realize-se “um salto qualitativo de uma estrutura social para outra”.

Por óbvio não há uma única resposta, tampouco se pode pensar que todos os atos para que tal salto ocorra dependam exclusivamente do Estado, muito menos da simples realização de uma reforma tributária.

De qualquer modo uma questão dificilmente poderá ser superada, para que exista desenvolvimento, nos termos em que o Estado brasileiro está erigido na constituição federal de 1988, seja qual for a proposta tomada, terá que se enfrentar a questão tributária.

2 – O ESTADO DA ARTE – PROPOSTAS DE REFORMA JÁ EXISTENTES E AS DIFICULDADES EM SE REFORMAR

2.1 A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para conhecimento da história do tributo no Brasil se recomenda a leitura da obra “História do Tributo no Brasil”,⁶⁴ escrita por Ubaldo Cesar Balthazar. No livro, que é dividido em sete capítulos, é estudada a evolução do tributo no Brasil desde o período pré-colonial até, no sétimo capítulo, o sistema tributário atual o qual é importante para este estudo.

Já no início do livro Balthazar aponta que:

“É possível constatar que os problemas, ao longo da história tributária brasileira, foram sempre os mesmos. De um lado, os sucessivos governos buscando aumentar suas receitas através de aumento de impostos, e seu corolário, a implantação de uma eficiente fiscalização financeira e fiscal, sempre desorganizada e incontrolável; e, de outro, o contribuinte imaginando diferentes formas de sonegar o tributo devido”.⁶⁵

Em uma pesquisa cuja proposta seja a de formular uma reforma tributária, o estudo de sistemas alienígenas e o estudo da evolução do sistema tributário pode se mostrar importante.

Para fins desta pesquisa onde é questionada a necessidade de reforma tributária, a necessidade da alteração do sistema atual, não faz muito sentido estudar a origem da tributação na antiguidade ou mesmo os tributos precedentes no Brasil.

Quando se questiona a necessidade de reforma, o interessante é observar o sistema vigente o qual nasceu a partir de uma reforma tributária em 1965.

No prefácio da obra “50 anos da Reforma Tributária Nacional”, organizada por Fernando Rezende e José Roberto Afonso, pode-se ler o seguinte:

“A reforma tributária de 1965 foi elaborada pelos professores Gilberto de Uihôa Canto, Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva, na gestão de Octávio Gouvêa Bulhões e Roberto Campos nos ministérios da Fazenda e do planejamento do governo Castello Branco. Ela teve como premissas básicas a redução do número de impostos, a criação de um sistema de repartição de receitas dos impostos da União para os estados e municípios, e a substituição de fatos geradores

⁶⁴ BALTHAZAR, Cesar Ubaldo. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005

⁶⁵ Id, 2005. p. 10

representados por atos jurídicos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como a renda, o consumo e o patrimônio”.⁶⁶

A gênese do sistema tributário brasileiro atual se deu na Emenda Constitucional nº 18/1965. Com fundamento nesta Emenda é que em outubro de 1966, foi publicada a Lei nº 5.172, o Código Tributário Nacional.

Desde a publicação do Código Tributário Nacional até a promulgação da Constituição vigente, inúmeros fatores políticos e econômicos promoveram alterações no sistema tributário até que nas palavras de Ubaldo Cesar Baltazar:

“A partir de fevereiro de 1987, a Constituinte Congressual começou a discutir o texto da futura Carta. Quanto à questão tributária, entendia-se que o Código Tributário Nacional de 1965 precisaria ser adaptado à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática. Grupos políticos federalistas defendiam a descentralização do poder da União, maior justiça fiscal, simplificação do sistema tributário, dentre outras metas. A constituição de 1988 manteve os princípios gerais da tributação presentes nas Cartas anteriores, acrescentando outros, antes implícitos, como vimos anteriormente. Desta forma, a seção correspondente às limitações ao poder de tributar foi consideravelmente ampliada. Também a discriminação de rendas tributárias sofreu modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias.”⁶⁷

Observe-se que a Constituição de 1988 não foi o molde para o Código Tributário Nacional mas sim o contrário, tanto que o código tributário aprovado em 1966 ainda está em vigor e com poucas alterações vez que recepcionado pelo art. 34, §5º do ADCT – (Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias).

Em especial o livro segundo do Código Tributário Nacional trás as normas gerais cuja leitura permite a formação de um desenho, tal qual uma máquina permite entender as engrenagens que fazem funcionar o sistema de tributação brasileiro.

Voltando ao texto constitucional de 1988 o título VI foi reservado ao sistema tributário (Da tributação e orçamento). Uma leitura atenta deste título que vai do Art. 145 até 169, somado a alguns artigos esparsos tal como o 195 que trata do financiamento da seguridade social, somado ao texto da Lei nº 5.172/1966 é possível enxergar um quadro geral do sistema tributário, uma visão macro do sistema brasileiro.

O texto constitucional somado ao texto do código tributário nacional permite entender o sistema tributário, ainda que seja impossível conhece-lo como um todo.

⁶⁶ REZENDE, Fernando, AFONSO, José Roberto (org.) **50 anos da reforma tributária nacional: origens e lições**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014. p. 1

⁶⁷ BALTAZAR, 2005, p.180-181.

Demonstrando a impossibilidade material de conhecer o sistema de forma integral basta notar que a Constituição reparte a espécie tributária “imposto” em impostos de competência da União, Estados e Municípios. Cabendo por exemplo à União o IR e o IPI, aos Estados ICMS e aos municípios IPTU, entre outros impostos.

O Decreto nº 3.000/1999 que regula o Imposto de Renda possui 1004 (mil e quatro) artigos, destes derivam incontáveis normas complementares. O IPI regulado pelo Decreto nº 7212/2010 é mais modesto, possui apenas 617 artigos, com também inúmeras normas complementares.

Quando se parte para uma tentativa de estudo do ICMS dos Estados e o IPTU dos Municípios, o manicômio se instala. Cada unidade federativa possui seu próprio regulamento de ICMS, ainda que respeite a matriz constitucional e a lei complementar nº 87/1996, todos os 27 (vinte e sete) regulamentos são diferentes entre si, sequer foi tocada ainda na questão dos convênios, acordos firmados entre unidades da federação que não necessariamente abrangem todas as unidades, criando regras próprias para determinadas operações em determinados espaços de território, tornando difícil o entendimento por qualquer contribuinte do seu funcionamento e de todas as obrigações as quais está obrigado a cumprir.

E por fim o IPTU, basta lembrar que o Brasil possui 5.561 municípios segundo dados do IBGE⁶⁸ do ano 2000 e cada um possui sua própria legislação. Apenas a título de exemplo, o município de Curitiba, por meio de seu código florestal municipal (Lei Complementar nº 9.806/2000), instituiu um desconto do IPTU do contribuinte que possua bosque nativo ou árvores consideradas imunes de corte entre outras hipóteses⁶⁹. Tal desconto só é aplicado a Curitiba, para que se verifique a existência de regras parecidas seria necessário a análise da legislação de todos os municípios do País.

Assim fica fácil perceber que embora possa se entender como o sistema funciona é humanamente impossível conhecer todas as normas tributárias.

Todos os dias são publicadas normas que alteram ou criam novas obrigações, a legislação tributária cresce e se torna mais complicada.

⁶⁸ Disponível em : http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm Acesso em 25/01/2016.

⁶⁹ Disponível em <http://www.curitiba.pr.gov.br/conteudo/iptu-isencao-e-reducao/373> Acesso em 25/01/2016.

O contribuinte fica refém desta burocracia infinita e impossível de se conhecer, fato este cuja exclusividade não é de nosso país, tampouco de nosso tempo.

Na obra teoria geral do direito tributário, Alfredo Augusto Becker cita o italiano R. Liguori, autor de “La Riforma Tributaria” de 1951, e o português Soares Martinez, autor de “Estudos de Direito Financeiro – Da personalidade tributária”, de 1953, quando escreve:

“Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto não tanto em virtude de fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.”⁷⁰

A complexidade do sistema é evidente, as externalidades negativas advindas desta complexidade também, porém pensar que o sistema tributário brasileiro é o único complexo e alvo de críticas é um erro, e ainda assim, apesar de toda sua complexidade o sistema tributário brasileiro é bom!

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO É BOM EMBORA NÃO SEJA JUSTO

A acepção de justiça trazida no subtítulo remete a idéia de que a carga tributária brasileira é mal distribuída em relação a capacidade contributiva, acepção esta adotada por Alfredo Meneghetti Neto e Isabel Noemia Rücker em artigos publicados já nos anos de 1992⁷¹ e 1993⁷². Outras acepções que definem a justiça do sistema tributário foram descartadas por ser tema merecedor de uma pesquisa própria.

Já em relação a categoria “bom” utilizada no subtítulo, é bom porque funciona. De fato, para que se defina se algo é bom ou ruim é preciso que se determine uma

⁷⁰ BECKER, 2007, 9

⁷¹ Um bom sistema tributário deve sempre procurar respeitar os princípios de produtividade e justiça fiscal; em relação ao primeiro princípio, uma boa base tributária dá condições para que a receita possa acompanhar o crescimento da economia; já com referências à justiça fiscal, é fundamental que o sistema tributário almeje gravar o contribuinte segundo a capacidade econômica. No caso brasileiro, isso está, inclusive, determinado pela Constituição Federal, através do artigo 145. MENEGHETTI NETO, A.; RÜCKERT, I. N. J.. **Sistema tributário brasileiro: algumas considerações**. Indicadores Econômicos FEE, v. 19, n.3. Porto Alegre: 1992, p.119

⁷² “Concluindo-se, é importante enfatizar que uma reforma fiscal pressupõe uma definição do papel do Estado na sociedade. Sem dúvida, uma reforma fiscal ampla e eficaz é aquela que leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte, fazendo, assim, incidir a tributação muito mais sobre a renda acumulada do que sobre a renda consumida.” MENEGHETTI NETO, A.; RÜCKERT, I. N. J. . **Uma agenda para a questão tributária**. Indicadores Econômicos FEE, v. 21, n.3 Porto Alegre: 1993, p. 231.

referência, um ponto de comparação. Não existe nada bom tampouco ruim se não em relação a algo ou alguém.

Em outubro de 2015 foi publicado pela Receita Federal do Brasil, órgão integrante do Ministério da Fazenda, o estudo da Carga Tributária no Brasil, do ano de 2014⁷³. Neste estudo, já no primeiro quadro se tem que o Produto Interno Bruto do Brasil em 2014 foi de 5.521,26 bilhões e a arrecadação tributária (englobando as três esferas, federal, estadual e municipal) foi de 1.847,74 bilhões, ou seja 33,47% do PIB – Produto Interno Bruto.

Não se pode negar que o sistema funciona então o sistema tributário é bom porque funciona. Ainda que altamente complexo, ainda que sua burocracia o torne dia a dia mais dispendioso para os contribuintes, ainda que não seja justo nos termos da acepção adotada no trabalho, no ano de 2014 conseguiu arrecadar um terço de toda a riqueza produzida no Brasil.

Neste número arrecadado por óbvio não estão contabilizados os custos dos técnicos, contadores, advogados e demais profissionais os quais são contratados com o único fim de auxiliar os contribuintes a cumprir suas obrigações, na tentativa diminuir ao máximo os riscos de que além das penas, se vá o fígado e a vida do ganso⁷⁴.

A distribuição de riquezas não seria maior e melhor aproveitada se em vez de arrecadar um terço do produzido para financiar o Estado, fosse reduzida a tributação e as suas competências? Começam a surgir questões cujas respostas não podem ser apressadas, tampouco restritas ao campo da tributação.

Antes de se tomar qualquer conclusão ou iniciar um julgamento de valor sobre o sistema tributário, sobre a necessidade de reforma, é prudente tomar conhecimento do Estado da Arte, do que vem propondo os candidatos à presidência da República bem como o que propõem os congressistas.

2.3 REFORMAS NOS PLANOS DE GOVERNO

⁷³ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 25/01/2016

⁷⁴ A alusão ao depenamento dos gansos advém de referência muito difundida na celeuma tributária que trata do conselho de Jean-Baptiste Colbert, então ministro de finanças, do Rei Luiz XIV da França segundo o qual “A arte tributar consistia em depenar o ganso de modo a obter o maior número de penas com o menor número de grasnidos”

Propostas de governo não são a melhor forma de aferir as intenções de uma reforma tributária. Primeiro porque não vinculam seus proponentes, os quais após eleitos podem governar segundo seus próprios interesses e segundo porque em um regime democrático governa aquele que consegue mais votos, então planos são escritos para a obtenção do maior número de votos possível e não necessariamente para serem seguidos.

Ainda assim, desde que entendido o funcionamento do sistema as propostas de governo podem se mostrar úteis ao menos para demonstrar aquilo que os partidos políticos brasileiros pensam que seus eleitores desejam ler para conduzir seu voto.

Para fins de pesquisa se colheu amostragem das eleições presidenciais de 2014 onde foram analisadas as propostas de governo de todos os candidatos à presidência da república disponíveis no sistema de divulgação de candidaturas do superior tribunal eleitoral⁷⁵.

Na sequência e em ordem alfabética pelo nome do candidato à presidência se fará um resumo das propostas de governo para ao final se analisar as convergências e divergências entre as proposições.

Na proposta de Governo do Candidato Aécio Neves existe tópico específico dedicado a reforma tributária, donde se extrai o seguinte:

O Brasil é um país de elevada carga tributária para seu nível atual de desenvolvimento. Temos uma carga tributária de 36% do PIB num país com PIB per capita de R\$ 24 mil. Em geral, países com carga tributária semelhante à nossa têm um PIB per capita quase três vezes superior.

Assim, aumentar a carga tributária deixou de ser uma opção viável para o financiamento das políticas públicas, mas há espaço para uma melhoria substancial no nosso sistema tributário, que é extremamente complexo e distorcido. Um exemplo é o número elevado de impostos e contribuições, que aumentam muito a burocracia e o custo das empresas. De acordo com dados do Banco Mundial, as empresas no Brasil levam, em média, cerca de 2.600 horas para cumprirem com suas obrigações fiscais, ante uma média de apenas 366 horas para todos os países da América Latina e Caribe. Assim, é possível avançar de forma rápida na forte redução do número de impostos e contribuições.

DIRETRIZES:

1. Simplificação do sistema tributário nacional, objetivando revisar as competências tributárias, unificando impostos e contribuições que incidam sobre a mesma base, com respeito aos princípios federativos.
2. Agilização no aproveitamento dos saldos credores acumulados junto ao fisco.

⁷⁵ Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-anteriores/eleicoes-2014/sistema-de-divulgacao-de-candidaturas> Acesso em 28/12/2015

3. Instituição do cadastro único para pessoas físicas e jurídicas. Para minimizar grande parte da complexidade do sistema tributário nacional, iremos instituir, por meio de Projeto de Lei Complementar, o cadastro único. Isto irá conferir simplificação e racionalidade ao sistema tributário brasileiro.⁷⁶

No caso da re-eleita presidente Dilma Viana Rouseff, não há um tópico específico tratando da tributação, mas do texto publicando junto ao TRE se extrai os seguintes excertos:

“Avançaremos na desburocratização de processos e procedimentos nos negócios, incluindo ampla simplificação tributária, e na redução de custos financeiros e de insumos. [...] A reforma federativa e a reforma dos serviços públicos são complementares e se confundem. Precisam ser realizadas juntas, para aumentar a efetividade e eficiência das políticas públicas, maximizar os seus efeitos e reduzir a relação entre o custo e o benefício dos serviços.

No âmbito desta reforma, caberá enfrentar o debate sobre a estrutura tributária nacional tão importante para os rumos de nosso desenvolvimento.”⁷⁷

Com o falecimento durante a campanha do candidato à presidência Eduardo Campos, sua então vice Marina Silva assume a candidatura pela coligação “Unidos pelo Brasil”, no entanto a proposta de Governo de ambos os candidatos permaneceu a mesma, se extraindo dela o seguinte:

Nessa mesma perspectiva, é importante que se promova um novo federalismo, que fortaleça – com os recursos correspondentes, por meio de uma reforma tributária – a autonomia de estados e municípios, nos quadros de nosso marco constitucional. Não pode continuar cabendo à União a maior parte dos recursos orçamentários e aos demais entes, mais próximos da população, o maior conjunto de responsabilidades sem a correspondência de recursos. Teremos como diretriz um novo federalismo que promova a descentralização e a cooperação intergovernamental.⁷⁸

No caso do candidato Eduardo Jorge, percebem-se ideias interessantes, mas tal como a maioria dos outros candidatos, apenas existe uma proposta, não existe um plano de execução. Se lê nesta proposta de Governo:

Nossa ideia é, na divisão dos recursos totais dos tributos, deslocar progressivamente e por critérios automáticos estes recursos em direção aos estados e municípios, que deverão ser avaliados na sua aplicação por indicadores nacionais. [...] Pode parecer estranho que apareçam com destaque tarefas e propostas referentes a estados e municípios, porém isto é muito necessário para

⁷⁶ Disponível em <http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/280000000085/idarquivo/229?x=141530460000280000000085> Acesso em 28.12.2015

⁷⁷ Disponível em: <http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/280000000083/idarquivo/194?x=141562060000280000000083> Acesso em 28.12.2015

⁷⁸ Disponível em: <http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/280000000063/idarquivo/108?x=1409866177000280000000063> Acesso em 28.12.2015

uma adequada divisão de tributos e para acabar de uma vez com a política de colocar de joelhos estados e municípios no altar do governo federal. [...] Vamos assumir o compromisso de não aumentar a carga tributária em percentual do PIB hoje em 36%, e estudar formas de procurar reduzi-la. Uma empresa no Brasil gasta 2.600 horas/ ano para tentar processar e pagar todos os impostos. Nos outros países da América Latina, esta média fica em cerca de 300 horas/ano! Defendemos a adoção de um imposto único arrecadatório sobre movimentação financeira, baseado na proposta do professor Marcos Cintra, em substituição aos atuais impostos arrecadatórios federais.⁷⁹

Talvez a proposta que melhor tenha se atentado para a ligação entre as funções do Estado e os Tributos tenha sido a proposta do candidato Everaldo Dias Pereira. É possível observar na proposta de Governo em especial nos tópicos que tratam da economia e da administração pública um enfrentamento da questão tributária, o que indica um pensamento no mínimo mais sério da questão, de modo que sem maiores delongas se pode extrair da proposta o seguinte:

Uma economia livre a partir do empreendedorismo individual, com mínima intervenção estatal, priorizando atenção na proteção ao consumidor, gera grande desenvolvimento econômico. Seu estímulo, com redução dos tributos e da burocracia, além do acesso ao crédito, é historicamente a política pública mais eficiente de redução da pobreza. A eficiência administrativa só pode ser alcançada com a simplificação e modernização dos trâmites burocráticos; a redução de tributos e competências estatais para que se possa focar na entrega de serviços públicos essenciais; a descentralização administrativa para Estados e Municípios; a criação de metas e incentivos para o setor público; as parcerias público-privadas, o reforço da Lei de Responsabilidade Fiscal para evitar déficits públicos e, principalmente, a busca de um plano de longo prazo para pagamento da dívida pública, que hoje destrói a possibilidade de investimentos maiores na economia. [...] apresentação de um plano de reforma tributária visando a responsável redução do número de tributos, simplificação da burocracia no recolhimento de tributos e das leis tributárias; [...] substituição dos impostos sobre consumo em favor de impostos diretos, evitando o efeito regressivo dos impostos indiretos contra os mais necessitados;⁸⁰

No caso da candidata Luciana Genro se propõe apenas a instituição do imposto sobre grandes fortunas e a desoneração dos mais pobres e classe média e oneração dos mais ricos.

O candidato José Levy Fideliz da Cruz ataca o sistema financeiro e busca “uma redução da carga tributária nacional” sem maiores detalhes. Para José Maria Eymael a proposta é simplificar o sistema e também reduzir a carga tributária

⁷⁹ Disponível em: <http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/280000000061/idarquivo/83?x=1414180049000280000000061> Acesso em 28.12.2015

⁸⁰ Disponível em: <http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/280000000065/idarquivo/128?x=1414180049000280000000065> Acesso em 28.12.2015

Nas propostas de Governo dos candidatos José Maria de Almeida e Mauro Luís Iasi não se encontram propostas de reforma tributária.

Este último, Mario Luís Iasi e também Rui Costa Pimenta propõem revoluções a instituição de um novo Estado. Em uma nova constituinte qualquer proposta pode se tornar válida de modo que não foram analisadas tais proposições.

2.4 REFLEXÃO SOBRE AS PROPOSTAS NOS PLANOS DE GOVERNO

Antes de se falar das proposições e das convergências é interessante notar que nenhum candidato deixa explícito como fará a reforma proposta. Da mesma maneira que já alertado no início, tais propostas infelizmente não possuem efeito vinculante, após a eleição não possuem qualquer valor.

Talvez uma vinculação do candidato à sua proposta pudesse gerar uma maior responsabilidade na formulação das proposições ou talvez fosse o fim do Estado, afinal planos de governo em uma democracia representativa possuem um fim específico, o de convencer o maior número possível de eleitores.

De qualquer modo, os pontos recorrentes são três, e deve de haver alguma razão de ser. Os pontos são estes:

- **Simplificação do Sistema:** Proposta constante nos planos de governo de Aécio Neves, Dilma Rousseff, José Maria Eymael. Porém quem pode afirmar que simplificar é bom? O Imposto de Renda chegou a possuir mais de dez alíquotas conforme se pode observar da Lei nº 7.450/1985. Com o advento da lei 7.713/1988 o imposto de renda foi simplificado passando a possuir apenas duas alíquotas. O efeito, um contribuinte que auferir renda de aproximadamente R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês ao final de um ano pagará proporcionalmente a mesma quantidade de imposto de renda que um contribuinte cuja renda mensal foi de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). A burocracia por óbvio não é boa e é dispendiosa, no entanto simplificar sem que fique claro o que ou como será simplificado, tampouco pode ser interessante ao povo.

- **Novo Federalismo - Deslocamento da receita:** Proposta constante nos planos de governo de Eduardo Campos/Marina da Silva, Eduardo Jorge e Everaldo Dias. A efetividade da medida demanda um pouco mais de estudo e de entendimento do funcionamento do Estado, ao deslocar os recursos do poder central e migra-los

para mais perto de casa tanto a fiscalização/controle quanto a observação do destino dos recursos por parte do contribuinte se tornam mais aparentes. Tal medida foi implantada com sucesso na Suíça por exemplo, porém não se pode comparar a realidade de um país com pouco mais de sete milhões de habitantes com o Brasil que possui esse número apenas de servidores públicos.

Hoje os Estados se digladiam em torno do ICMS, recentemente entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 87/2015 que busca resolver a questão do ICMS nas compras eletrônicas, fato que apesar de crescer ano a ano, é uma migalha se comparada a arrecadação total. Coloque à mesa a arrecadação do PIS e da COFINS que no ano de 2014 foi de 253.719 milhões, segundo relatório da própria Receita Federal do Brasil e deixe que o senado e a presidência representando a União, os governadores, deputados, prefeitos e vereadores de todas as unidades da federação e municípios opinem como repartir a receita. É provável que não se chegue a lugar algum.

- Redução da Carga Tributária Nacional: Não existem respostas simples para questões tão complexas quanto a tributação para uma nação cuja população e dimensão geográfica é continental. Não faltam propostas miraculosas. Os integrantes do movimento passe livre de São Paulo ao propor o transporte “gratuito” talvez esqueçam que os motoristas de ônibus possuem família e precisam ser remunerados, os veículos além de consumirem combustível, precisam de manutenção e renovação. É muito fácil observar e se impressionar com a coluna da receita, o difícil é custear a coluna das despesas de qualquer empresa privada. Também é fácil dizer que os custos de operação serão custeados por tributos esquecendo de quem irá pagar tais tributos.

A redução da Carga Tributária Nacional é uma destas propostas que cabem no discurso de qualquer candidato e em qualquer tempo, o difícil é no mesmo discurso apontar que a redução da carga tributária virá atrelada a uma redução de serviços prestados pelo Estado.

Tal fato, a diminuição do Estado é ruim? É boa? Mais uma vez se torna a questão, depende para quem. Pode tanto ser boa quanto ruim, a diferença entre um e outro ponto de vista reside no quão preparada está a sociedade e o cidadão para enfrentar a nova situação.

Uma redução de tributos causará automaticamente uma revisão *de Mark Ups* com uma redução do custo dos produtos para o consumidor final ou um aumento de

salários para os funcionários os quais poderão por si custear os serviços antes prestados pelo Estado?

Uma isenção de ICMS sobre o vinho automaticamente reduzirá o preço deste produto nas prateleiras dos supermercados? Se deixe a questão no ar, como já apontava Becker, não se ouse operar o paciente, receitar o remédio, sem antes ter sido diagnosticada a doença! (BECKER, 2007, 7).

As propostas de governo embora indiquem o que os candidatos acreditam que seus eleitores desejariam ouvir são ainda muito abstratas. Propostas de reforma tributária em tramitação no congresso nacional são muito mais concretas e indicadas para se entender o estado da arte, o que já foi proposto e o que se pretende reformar.

2.5 – REFORMAS NO CONGRESSO NACIONAL

Considerando que a pesquisa aborda a questão tributária de um ponto de vista macroeconômico e social e que se propõe a discussão sobre reformas do sistema é que foram descartados todos os projetos de lei, propostas de resolução, requerimentos e outras formas de atividade legislativa que não propostas de emenda à constituição cujo efeito altere o sistema.

Por exemplo a Proposta de Emenda à Constituição nº 150/2012, busca estender a imunidade concedida a livros, jornais e periódicos físicos também para os editados e publicados em mídia digital (eletrônica). Tal proposta é uma emenda à constituição, propõe uma reforma tributária, mas não uma reforma do sistema tributário, portanto, descartada do Estudo.

Também foram descartadas as proposições já arquivadas. Por exemplo a PEC 175/1995 tratava de alterações em todo o capítulo da constituição que trata da tributação, porém como se trata de medida já arquivada permanece apenas seu valor histórico e de pesquisa, não podendo fazer parte desta etapa do trabalho onde se afere o Estado da Arte, aquelas medidas já propostas e que ainda podem ou não ser aprovadas.

Com o afunilamento e os critérios de seleção acima dispostos ainda restaram três propostas para estudo, sendo elas a proposta de emenda à constituição de nº 110/1992, 293/2004 e 31/2007 e uma menção honrosa à proposta de emenda nº 511/2010.

A primeira a ser estudada e talvez a mais antiga proposta de reforma tributária ainda em trâmite a Emenda 110/1992 é resultante além da proposta inicial da soma de outras oito propostas de emendas as quais foram anexadas, sendo elas PEC 38/1995, PEC 46/1995, PEC 47/195, PEC 195/1995, PEC 559/1997, PEC8/1999 e PEC77/1999.

A última movimentação desta proposta se deu em 2003 (praticamente treze anos) e hoje seu status atual é “pronta para pauta no plenário”.

Nesta proposta basicamente se propôs a alteração das competências tributárias existentes na estrutura atual.

No artigo 153 passariam a constar como impostos de competência da União apenas comércio exterior (junção do Imposto de Importação e Exportação), renda e proventos de qualquer natureza, operações de crédito, câmbio e seguro e grandes fortunas.

No artigo 155 competiria aos Estados apenas um imposto sobre a circulação de produtos uma espécie do IVA (imposto sobre valor agregado) Português ou VAT na sigla em inglês em substituição ao ICMS e ao IPI atuais.

Na sequência passaria aos municípios a competência para impostos sobre propriedade imobiliária (Atuais IPTU e ITR) e sobre a propriedade de veículos (atual IPVA), impostos sobre a transmissão de propriedade tanto inter vivos (ITBI) quanto causa mortis (ITCMD) e ainda permaneceria com o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Na justificação da proposta se vê que a reforma foi produzida a partir de um estudo intitulado “Novo sistema tributário”, produzido pela Abrasf - Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais.

Ainda segundo a justificativa, o objetivo do trabalho é a redução dos tributos dos atuais 15 para 8 o que simplificaria o sistema e a cessão de parcelas de receita da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios buscando proporcionar a descentralização administrativa.

E assim é que em nove parágrafos a justificativa se encerra. Reduzir a complexidade e realizar descentralização administrativa, reduzir a complexidade e realizar descentralização administrativa, palavras que entoadas em tom de mantra dão conta de uma espécie de hipnose que permeia as propostas de reforma tributária.

Após apresentação do parecer do relator, parecer da comissão de constituição e justiça e apensamentos de outras propostas, a versão final recebeu um parecer de

uma comissão especial criada para avaliar o projeto e publicada em suplemento do diário da câmara dos deputados em 21 de março de 2000.

Neste parecer foram apresentados alguns pontos positivos do projeto e inúmeras falhas. Todo o parecer debate questões unicamente tributárias, sequer chegou a enfrentar as questões de natureza econômica. Em conclusão o parecer diz que o projeto não alcançou a desejada simplificação e que as dificuldades operacionais e econômicas que poderão surgir do projeto poderão comprometer o capital de giro e a solvência dos contribuintes.

Em síntese, embora pronto para apreciação do plenário há mais de dez anos, tal proposta não é factível.

A próxima proposta que merece atenção foi apresentada pelo Poder Executivo, e recebeu o número 293/2004 na câmara dos deputados. Foi chamada de Mini-Reforma tributária, tal proposta em sua proposição original, entre outros objetivos, possuía por fim propor uma revisão do sistema tributário nacional a ser realizada pelo Senado em 2007 onde se discutiria a simplificação, racionalização e unificação de impostos sobre o valor adicionado e o estabelecimento de novo sistema de partilha dos tributos.

Desde a proposição referida emenda recebeu 49 (quarenta e nove) emendas as quais alteram inúmeras questões pontuais do sistema tributário, tal qual a emenda que proíbe a regulação de tributos por Medida Provisória, outra que estabelece a aplicação da anterioridade anual para as contribuições sociais ou a proibição de qualquer exigência de garantia para apresentação de defesa ou recurso administrativo interposto por contribuintes em processos de fiscalização.

De qualquer modo, em 28 de junho de 2004, foi emitido despacho para que a proposta fosse encaminhada a comissão especial para exame e emissão de parecer. Até o início de 2016 não se tem notícias da existência de parecer, pelo que se conclui que tal proposta embora em trâmite, é mais uma congelada. Aliás, a razão porque determinados projetos são aprovados em dias e outros não são analisados passados mais de décadas poderia ser um ótimo objeto de estudo científico.

Por fim, observa-se que tal qual a proposta de Emenda 110/1992 a presente entoou o mesmo cântico, simplificação e descentralização.

Prosseguindo, a proposta de Emenda Constitucional nº 31/2007 possui 485 emendas. A melhor maneira de iniciar o estudo desta proposta de emenda constitucional é já alertando o grande mosaico em que ela se transformou.

A proposta original foi fortemente fundada em mudanças do ICMS, na unificação e integração tributária entre as unidades da federação deste tributo. Após as emendas em maio de 2008 foi adotado um substitutivo o qual reúne e tenta organizar as emendas. Neste substitutivo é extinto o ICMS nos termos em que é conhecido, também o PIS, COFINS e CSLL e é criado um novo tributo sobre “operações onerosas com bens e serviços ainda que iniciados no exterior” chamado de IVA-F, além de retomar a CPMF como uma contribuição permanente de caráter fiscalizatório.

Interessante notar que neste novo tributo o imposto pertence ao Estado de destino do bem ou serviço ficando apenas uma parcela ao Estado de origem, matéria tratada e regulada no ICMS atual por meio da emenda constitucional nº 87/2015 já promulgada.

Com o fim das contribuições e considerando que elas eram vinculadas a determinadas finalidades a proposta remendada faz uma série de arranjos para adequar as receitas da União à nova realidade como por exemplo vincular 50,3% da receita deste novo IVA-F, do IPI e do IR aos dispêndios com seguridade social, seguro desemprego, educação básica, etc.

Neste ponto começa a parte interessante: em outubro de 2008 foi emitido o primeiro parecer da comissão especial aprovando inúmeras emendas e rejeitando tantas outras e neste parecer se pode ler o seguinte:

O novo cenário que agora se desenha faz ressurgir, no mundo inteiro, apelo ao fortalecimento do Estado apto a regular e vigiar o funcionamento sadio dos mercados, do Estado suficientemente instrumentado para intervir quando necessário, para coibir abusos, corrigir desequilíbrios e eventualmente dar suporte a mercados em desfalecimento, evitando rupturas mais dramáticas da vida social. Nesse contexto, desvanece o apelo de medidas voluntaristas de derrubada forçada da carga tributária. O bom-senso faz reconhecer que a carga tributária não tomba por decreto. Para que a distribuição da carga tributária se faça mais equânime, para que se alivie a intensidade individual ou setorial do ônus fiscal, é preciso alargar as bases impositivas, combatendo a sonegação e incorporando ao esforço contributivo novas jazidas de capacidade contributiva antes não alcançadas. É o conhecido bordão do “onde todos pagam, todos pagam menos”. No novo cenário de recessão mundial, e de conseqüente queda do crescimento em nosso país, é presumível que a carga tributária decline por si mesma, refletindo o esmorecimento da atividade econômica, o que deve acontecer, como nos casos precedentes, mais do que proporcionalmente, isto é, com queda da arrecadação tributária nitidamente maior do que a queda do produto bruto. O foco do nosso esforço não deve ser, portanto, sobre o corte na carga tributária, e, sim, sobre a qualidade intrínseca de todo o sistema tributário, em termos de redução de custos e eliminação de entraves ao empreendedorismo, de estabilidade de regras, de previsibilidade da matriz tributária, de segurança jurídica, de respeito aos direitos do contribuinte, de melhoria

do ambiente de negócios. São essas, pois, as diretrizes básicas da Nossa Reforma Tributária.⁸¹

Interessante observar que esta proposta não propõe redução de carga ou simplificação do sistema, mas o oposto! Alargamento das bases impositivas e alargamento do Estado. Por fundamento ainda prescreve que o foco da reforma é a eliminação de entraves ao empreendedorismo, a estabilidade de regras e a previsibilidade da matriz tributária.

A proposta põe do avesso o texto constitucional que trata do sistema tributário, implica em alterações estruturais em todos os âmbitos, federal, estadual e municipal, alarga o Estado e as bases de incidência e tem por justificativa o empreendedorismo e a estabilidade de regras? Salvo tenha sido feita uma interpretação equivocada, tal proposta aparenta ser contraditória.

Difícil compreender, de qualquer modo, é uma proposta alinhada aos interesses das classes políticas e dos interesses do sistema da democracia representativa, um alargamento do Estado. Por este ponto de vista tal medida possui chances de aprovação.

Na sequência do parecer ainda se pode ler o seguinte

É evidente que o cenário de crise exclui, de antemão, não só modelos especulativos e devaneios acadêmicos, mas qualquer inovação mirabolante, que por definição não se coaduna com ambiente de turbulência. Só é possível, agora, trabalhar com o conhecido, o já testado. Nada de aventuras. Modelos mais ousados ficam reportados para o futuro. Não há mais ambiente para especular a respeito de um sonho de IVA único, ou uma miragem de imposto único sobre movimentações financeiras

Simplificação prudente. Redução do número de tributos, extinção de tributos de menor qualidade, mas sem cortar cegamente. Por exemplo, não adianta exterminar a CIDE-combustíveis inteira se a sua função regulatória é necessária e vai ter que ser resgatada por meio de novo tributo, é melhor esvaziar a CIDE da função arrecadadora que não lhe é intrínseca, mantendo a função regulatória, que é necessária e está sendo útil.

Foco no interesse público geral.

Todos ganham no longo prazo. A maioria ganha no curto e médio prazo. Ninguém perde agora porque os que ganham compensam os perdedores eventuais. Para que todos ganhem, todos têm que ceder um pouco, não é possível equacionamento viável de interesses se todos quiserem sempre ganhar tudo.⁸²

⁸¹ Disponível em http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=608524&filename=Tramitacao-PEC+31/2007 Acesso em 25/01/2016

⁸² Disponível em http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=608524&filename=Tramitacao-PEC+31/2007 Acesso em 25/01/2016

“Só é possível trabalhar agora com o conhecido, o já testado. Nada de aventuras” e “Foco no interesse público geral”. Faz falta o pensamento crítico do falecido professor Alfredo Augusto Becker. É difícil escolher um ponto por onde começar a tecer os comentários em relação não a proposta, mas a sua justificativa, talvez pelo foco no interesse público geral.

Ora, qual é o interesse público geral? Se fosse colocada ao povo a seguinte proposição: Será extinto o SUS, porém todas as empresas do Brasil serão obrigadas a contratar planos de saúde para seus funcionários e dependentes. Será que seria de interesse do público geral? Dos empregados talvez, mas não existe um interesse público geral. O que existem são escolhas e cada escolha, cada caminho importa também em uma renúncia.

Trabalhar com o já testado. Não se encontra em parte alguma seja da proposta, seja do parecer o quanto 50,3% do proposto IVA-F representa para que se saiba que 2,3 % são suficientes para financiamento da educação básica. Aliás, o quando é necessário para financiamento da educação básica? E a curva de Laffer? O Sistema tributário e a nova distribuição de receitas constante na proposta são inteiramente diversos do existente, “conhecido e testado”, ainda que se projete uma receita, são inúmeros fatores imprevisíveis que podem influenciar na arrecadação.

Por fim, volta a questão posta já na introdução deste estudo, reformar é apenas alterar o Estado presente das coisas, não quer dizer que uma reforma será para melhor. A proposta não busca a simplificação, tampouco redução de carga, mantra entoado repetitivamente em outras propostas, busca ao contrário um aumento da base imponible e conseqüentemente da carga tributária. O Estado brasileiro com suas contas deficitárias não tem se mostrado um bom administrador da riqueza alheia. A proposta de emenda nº 31/2007 será boa para quem? O público em geral é etéreo e pouco representa. Qual será a utilidade desta reforma?

A última movimentação desta PEC se deu em outubro de 2015 com o requerimento de inclusão na ordem do dia do plenário da câmara dos deputados.

Faz-se uma menção honrosa à proposta de Emenda nº 511/2010 que basicamente fixa um limite de arrecadação para o Estado no patamar de vinte e cinco por cento do produto interno bruto, determina que do total arrecadado cinquenta por cento seja destinado à União, vinte e cinco por cento aos Estados e vinte e cinco por cento aos Municípios.

Na proposta ainda fica estabelecido que o patamar será alcançado em um prazo de dez anos para que se realize a adequação das despesas anuais de cada ente federativo e por fim outorga ao Senado Federal o poder para monitorar o percentual fixado e estabelecer os critérios para a repartição das receitas.

Na justificção é apontado que a tributação brasileira alcança 37% do PIB, sendo maior do que a tributação dos países que compõe o BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China) e que a redução seria medida necessária para o aumento da competitividade de setores estratégicos para a economia.

Na proposta não é sugerido nenhuma forma de operacionalização da proposta. Ao atingir o limite todos param de pagar tributos? Se realizará a redução de alíquotas? De quais tributos. Um sem número de questões que apontam para a óbvia inviabilidade da proposta.

2.6 - CONCLUSÕES SOBRE AS REFORMAS NO CONGRESSO

Todos os meses o sistema tributário sofre alterações, é um sistema em mutação constante, para melhor, para pior, não há como se afirmar. Apenas são feitas mudanças para que se corrija problemas pontuais, para a satisfação de necessidades emergenciais, não se discute os efeitos a longo prazo das medidas ou as externalidades advindas de tais alterações.

Neste ano de 2016 onde o governo federal (Poder Executivo) vinha a todos os custos buscando a aprovação junto ao congresso nacional (Poder Legislativo) da CPMF -contribuição provisória sobre a movimentação financeira - um novo velho tributo, como solução para os déficits orçamentários da União se tem um bom exemplo de alteração no sistema tributário de emergência.

Já quando se parte para a análise das propostas verdadeiramente estruturantes, basta observar a data de propositura das medidas estudadas para que se perceba a dificuldade em sua análise e aprovação.

Também se pode notar que em geral buscam os mesmos três objetivos entoados nos planos de governo analisados, basicamente perseguem redução da carga tributária, simplificação do sistema e descentralização administrativa.

O núcleo é sempre o mesmo, porém ou se tratam de propostas muito simples tal qual a PEC nº 511/2010, de difícil possibilidade de aplicação concreta, ou muito complexas tal qual a PEC nº 31/2007 que, após estudadas seriamente, não se pode afirmar que trará alguma melhoria no sistema ou que atingiria algum dos três objetivos nucleares acima anunciados.

Será que existe algum meio de se proceder uma reforma ampla do sistema tributário nacional e que seja boa aos cidadãos? Será que é realmente necessária uma reforma tributária profunda? Esse é o assunto do próximo capítulo, mas antes é preciso refletir a respeito de algumas das dificuldades em se efetuar reformas tributárias profundas, sejam quais forem.

2.7 - A CULTURA E OS TRIBUTOS

Para o estudo, revisão ou propositura de novos tributos o primeiro pensamento pode levar para a convocação de economistas, advogados, contabilistas, matemáticos entre outros profissionais, porém embora menos evidente, também os profissionais da filosofia, sociologia, antropologia, cientista político, entre outros são de relevância e interesse para estudo da questão tributária.

A negligência da análise do fenômeno tributário e sociocultural em conjunto pode por terra qualquer reforma tributária antes de seu nascimento, se inadequada ao contexto em que for proposta.

Para que se demonstre a ideia se pode utilizar o livro *Economia da Desigualdade* de Thomas Piketty. A obra trata profundamente da questão trabalho/capital e é uma busca pelos mecanismos de redistribuição eficientes⁸³.

Este trabalho de Piketty pode servir de referência inclusive para o combate de inúmeros mitos e ideias propostas como boas, como por exemplo o mito de que os tributos sobre o trabalho realizam distribuição de riqueza. Conforme apontado pelo

⁸³ PICKETTY, Thomas. **A ECONOMIA DA DESIGUALDADE**. Traduzido por André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 38

autor há longo prazo, de algum jeito tais tributos acabam sendo pagos pelos próprios trabalhadores, sem alterar de fato qualquer efeito distributivo⁸⁴.

Por óbvio é uma impropriedade realizar uma síntese de uma obra técnica e densa como a citada em poucos parágrafos. De qualquer modo, apenas para ilustrar o proposto se isola a ideia de Pickety de uma redistribuição fiscal e um aumento da tributação sobre o capital.

Partindo de tal ideia, um aumento dos tributos sobre o capital, de maneira simplória, propõe-se a seguinte reflexão, hoje no Estado de Santa Catarina o imposto de transmissão *causa mortis*, o tributo sobre as heranças (capital), chega a alíquota máxima de 8% (oito por cento) e a base de cálculo é o valor do bem, por vezes subvalorizado por seus contribuintes. Assim, se determinado sujeito possui um imóvel avaliado em tantos mil reais, oito por cento do valor deverá ser recolhido por seus herdeiros no ato de transferência do capital.

Continuando no exercício, uma reforma tributária hipotética que implique na manutenção de todas as atribuições atuais do Estado (o que implica na necessidade na manutenção de receita) porém que desloque a tributação sobre bens de consumo para bens de capital faria com que em tese, o preço dos produtos (alimentos, vestimentas, eletrônicos, móveis, bens consumíveis em geral) sofresse uma redução por conta de uma carga tributária menor ao passo que a tributação sobre capital necessariamente deveria ser majorada, hipoteticamente para 50% (cinquenta por cento).

O último passo neste processo reflexivo. Imagine no momento algum familiar próximo sem grandes noções ou conhecimentos do funcionamento do Estado, da economia ou da tributação e proponha o seguinte: O preço dos televisores irá baixar, no entanto metade do seu patrimônio quando da sua morte irá para o Estado em vez de seus herdeiros. Se você possui duas casas e dois filhos, em sua morte uma casa irá para o governo e a outra será dividida entre seus filhos.

⁸⁴ Id., 2015, p. 96

No final da década de setenta Freyre já escreveu “Ter casa própria é o ideal de quase todo brasileiro: mesmo que seja o que às vezes por modéstia se define como um mucambinho”⁸⁵

Devido às condições socioculturais brasileiras, longe de se julgar boa ou ruim, é um tipo de reforma que provavelmente não teria aceitação sequer por pessoas simples e com baixo capital que dirá dos verdadeiros detentores do capital e financiadores das campanhas eleitorais dos congressistas.

Com o exercício de reflexão acima proposto se busca apenas reforçar a idéia trazida no primeiro capítulo de que uma medida alienígena dificilmente se amoldaria as realidades brasileiras e ainda de que não basta uma alteração fria, técnica.

O remédio testado no laboratório em ambiente e condições ideais pode não produzir a mesma cura quando posto à prova em um ambiente real. Há que se atentar que a reforma tributária ideal pode não ser a possível.

E ainda, uma reforma tributária, seja qual for, não pode ser discutida apenas no interior das cúpulas do congresso ou escritas por especialistas sentados em seus escritórios apenas com os livros à mão.

É necessário antes de tudo o diagnóstico da doença junto aos pacientes, cidadãos brasileiros, a busca pelos ingredientes do remédio e só então é que deveria se propor alguma cura.

Para que se entenda melhor a ligação cultural com a tributação é preciso entender as grandezas tributáveis.

2.8 - AS GRANDEZAS TRIBUTÁVEIS

Eros Roberto Grau sobre classificações já escreveu que

“As classificações, como observei anteriormente, não são verdadeiras ou falsas, porém úteis ou inúteis. Prestando-se uma delas a apresentar ou representar

⁸⁵ FREYRE, 1979, p. 4

determinado objeto de modo a torna-lo compreensível, nos aspectos que queira indicar, útil resultará.”⁸⁶

Para o fim de identificar a justiça tributária, nos termos propostos no item 2.2, é possível a classificação dos tributos por sua categoria econômica e também por ente tributante.

Por ente tributante se tem a União, os Estados e Municípios e por categoria econômica se pode dividir os tributos sobre a propriedade, a renda do trabalho e sobre a atividade econômica (consumo).

Em rápido exemplo da aplicação desta classificação se pode dizer que o IPTU, o IPVA, o ITCMD e o ITR são tributos incidentes sobre a propriedade, o ISSQN, o IPI e o ICMS sobre o consumo e o Imposto de Renda sobre a renda.

Em relatório publicado pela Receita Federal do Brasil em dezembro de 2013⁸⁷ sobre a carga tributária no Brasil em 2012 se pode observar que naquele ano, de toda a arrecadação, 17,84% foram sobre a renda, 26,53% sobre as folhas de salário, 3,85% sobre a propriedade, 49,73% sobre bens e serviços, 1,95% sobre operações financeiras e 0,09% outros tributos.

No mesmo relatório se extrai que do total da arrecadação, no mesmo ano, 69,05% da arrecadação foram destinadas a União, 25,16% aos Estados e 5,79% aos Municípios, nos estudos idênticos publicados nos anos seguintes, em 2014⁸⁸ e 2015⁸⁹ não há variação relevante, mantendo-se o mesmo perfil de tributação.

Dos números apresentados pela Receita Federal do Brasil é possível realizar um diagnóstico preliminar: A concentração da tributação se dá nos bens e serviços e o fruto da arrecadação se concentra na União.

Uma vez que os dados apontam que existe concentração na carga nos bens e serviços e a tributação direcionada para a União, e tendo por premissa a má distribuição da carga como fonte de injustiça, bastaria reformar estes dois pontos e tudo se resolveria! A questão não é tão simples, e os porquês são mais complexos do que possam aparentar.

⁸⁶ GRAU, 2010, p.91.

⁸⁷ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso em 16/05/2016.

⁸⁸ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf> Acesso em 16/05/2016.

⁸⁹ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 16/05/2016.

A tributação sobre a propriedade no país responde a menos de 5% do total arrecadado, porém uma reforma tributária partindo deste ponto provavelmente não funcionaria no Brasil, conforme já apontado no tópico anterior.

Para se ter um parâmetro, por meio do “American Taxpayer Relief Act of 2012” o State Tax teve sua alíquota máxima alterada para 40%⁹⁰. Sem entrar em muitos detalhes a alíquota deste tributo norte americano varia de 18% à 40% e é o equivalente ao brasileiro ITCMD – Imposto de transmissão causa mortis e doações.

No Brasil este tributo é estadual sendo que no estado de Santa Catarina, por exemplo, é regulado pela lei nº 13.136, de 25 de novembro de 2004 e conforme determina o artigo 9º desta lei, a alíquota varia de 1% ao máximo de 8%. A alíquota máxima do tributo sobre a propriedade nacional é menos da metade da alíquota mínima do tributo norte americano.

Então a carga tributária brasileira (sobre a propriedade) na verdade é pequena! Em relação a propriedade, de fato e as razões por tal fato vão além da vontade do ente tributante.

Lembrando o trecho já citado de Freyre: “Ter casa própria é o ideal de quase todo brasileiro: mesmo que seja o que às vezes por modéstia se define como um mucambinho”⁹¹, nos quase trinta anos que se seguiram do livro o ideal ainda não foi alterado. A fuga do aluguel e a conquista da casa própria continua sendo um objetivo para a maioria dos brasileiros.

Observe-se que nenhuma criança nasce desejando uma casa própria. Todos somos ensinados, educados, e este desejo hoje faz parte do que nos faz brasileiros.

A Caixa Econômica Federal, principal instituição financeira no que se refere a financiamento de residências no país, conforme publicado em seu site, concede prazos de até 35 (trinta e cinco) anos para financiamento da casa própria.

Considerando que uma pessoa leve os trinta e cinco anos para pagar, ao final ter o conhecimento que quase 40%, nos moldes tributários norte-americanos, do seu ideal retornará aos cofres públicos, deve de ser um tanto quanto difícil de ser aceito.

⁹⁰ (1) Maximum estate tax rate equal to 40 percent.--The table contained in subsection (c) of section 2001, as amended by section 302(a)(2) of the Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010, is amended by striking “Over \$500,000” and all that follows and inserting the following: (Disponível em: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-112publ240/html/PLAW-112publ240.htm> Acesso em 01/08/2015)

⁹¹ FREYRE, 1979, p. 4

Ao se falar em reforma tributária com aumento da tributação sobre as propriedades em discursos rasos é comum a alegação de que tal espécie de medida não é aprovada por conta de lobby político de grandes latifundiários.

Pode ser verdade, não é possível negar aquilo que não se tem conhecimento, porém também parece verdade o fato de que mesmo o mais humilde brasileiro não concordaria em pagar tributos elevados sobre um bem que lhe é tão precioso, sobre algo que faz parte de quem ele é, sobre sua casa, ainda que no caso de venda ou de falecimento.

Assim, se nota mais uma complexidade alertada desde o primeiro capítulo desta pesquisa, os fatores sociais e culturais também são de extrema relevância ao se pensar em uma reforma tributária. Remanejar a tributação que hoje se concentra no consumo de produtos e serviços para qualquer outra categoria econômica, propriedade como exemplo, implica em uma alteração muito mais profunda do que possa aparentar.

Ainda resta o outro dado levantado pela pesquisa da Receita Federal do Brasil, a concentração da arrecadação na União. Para se refletir sobre este ponto é preciso um olhar crítico sobre a democracia representativa e o modelo de Estado hoje adotado pelo Brasil, o que leva ao próximo ponto. Uma reflexão a respeito dos três grandes objetivos de reforma, descentralização, redução e simplificação.

2.9 – DESCENTRALIZAÇÃO, REDUÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO

Simplificação do Sistema - A constituição brasileira de 1988 possui traços sociais democratas, estabeleceu que a ordem econômica fosse fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, assim para atingir seus fins sociais o Estado depende, ainda que não exclusivamente, mas em maior grau da arrecadação tributária.

É muito difundido na celeuma tributária o conselho de Jean-Baptiste Colbert, então ministro de finanças, ao Rei Luiz XIV da França segundo o qual “A arte de depenar o ganso consiste em obter o maior número de penas com o menor número de grasnidos”.

A importância da arrecadação para a ordem constitucional é indubitável, ocorre que tão ou mais importante do que a arrecadação é a saúde da livre iniciativa, leia-se empresa.

Para que se possa redistribuir riqueza é preciso antes produzir riqueza. Para que se possa financiar e alcançar os objetivos institucionais é necessário antes de tudo garantir a saúde dos meios de produção.

Fábio Ulhoa Coelho ao tratar dos princípios de direito comercial e não do sistema tributário escreveu:

“O ambiente institucional marcado pela previsibilidade das decisões judiciais é uma das condições para a atração de investimentos e realização de negócios. O empresário, ao fazer os cálculos destinados à definição do preço dos produtos ou serviços que oferecerá ao mercado, adota como premissa a efetividade da lei e dos contratos. Mais que isto, parte do pressuposto de que lei será aplicada tal como resulta de seu sentido imediato e que, se o contratante não honrar o contratado, o Poder Judiciário garantirá, firme e prontamente, o resultado equivalente ao adimplemento. As decisões judiciais são, para o empresário, imprevisíveis quando o juiz interpreta a lei de forma não assimilável diretamente por ele ou libera o contratante do cumprimento de obrigação assumida em contrato.”⁹²

As mesmas palavras servem para o sistema tributário. O conhecimento do sistema, a certeza das regras do jogo é elemento necessário para que se tenha um ambiente de negócios saudável, para que a livre iniciativa se desenvolva.

A magnitude e complexidade do sistema tributário é notória, no entanto, antes que se critique o sistema é interessante notar que o problema não é novo, tampouco restrito ao sistema tributário pátrio.

Luigi Einaudi, economista e Presidente da República italiana de 1948 a 1955 e crítico do sistema tributário italiano, mostra que a situação italiana da década de quarenta não difere da realidade brasileira atual. Em tradução direta, Einaudi escreveu

“O objetivo de um bom sistema fiscal não é para pagar impostos com o maior rendimento para o Estado e com o menor desconforto para os contribuintes. Um imposto não é "moderno" ele não segue a tendência da moda, se não for feito de modo ao contribuinte preencher o grandes formulários, para ele correr o risco de em qualquer momento pagar multa, para tornar sua vida miserável com aborrecimentos e a privação de conforto que ele tenha adquirido através de longa experiência e que não faz mal a ninguém. Entre o modo sem problemas, com uma mera dedução, sem entrar nos segredos da vida de ninguém, e a escolha de um modo com o custo de inúmeras indomocações, não há dúvidas de qual caminho a doutrina jurídica irá preferir. O objetivo do imposto não é adquirir fundos ao erário, mas ferir o contribuinte.”⁹³

⁹² COELHO, Fábio Ulhoa. **Princípios do direito comercial: com anotações ao projeto de código comercial**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 16-17.

⁹³ EINAUDI, Luigi. **Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria**. 2ª Ed. Torino, 1940. p.12.

Em Portugal da década de cinquenta a situação não era diferente da Itália. O catedrático da Universidade de Lisboa Soares Martinez escreveu

“Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais são as exigências do Fisco.”⁹⁴

Embebendo tais obras e observando a realidade brasileira da época é que na obra Teoria Geral de Direito Tributário da década de sessenta, Becker escreveu sobre o “manicômio tributário” o seguinte:

E a mais confusa e ridícula das mentalidades pseudojurídicas é a que predomina no Direito Tributário; neste campo “há burrices que, de tão humildes, chegam a ser pureza e tem algo franciscano. Outras há, porém tão vigorosas e entusiásticas, que conseguem imobilizar por completo o nosso espírito para a contemplação do espetáculo.

Frequentemente, a balbúrdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o cocktail de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem saber qual era o problema.⁹⁵

Chega a ser interessante como mais de meio século depois as palavras dos três autores permanecem vivas. Mais atuais e relevantes do que nunca. Não há pessoa no Brasil que possa afirmar conhecer o direito tributário brasileiro como um todo tamanha sua complexidade.

É possível sim entender o sistema, é possível conhecer as normas gerais é possível escrever sobre direito tributário, mas não há pesquisador no Brasil que conheça por exemplo o ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – em sua integralidade. Apesar de se ter normas gerais, cada um dos Estados da federação possui suas próprias regras, obrigações e incentivos de modo que temos de fato um “manicômio tributário”.

Tampouco existe empresa no Brasil que possa afirmar categoricamente ter ciência de todas suas obrigações para com o Ministério da Fazenda. A cada dia novas obrigações e cada vez mais complexas são criadas, o que obviamente torna o sistema de produção menos eficiente.

⁹⁴ MARTINEZ, Pedro Soares. **Estudos de Direito Financeiro - Da Personalidade Tributária**, vol. I. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1953. p. 35.

⁹⁵ BECKER, 2007. p.7

A Simplificação do sistema perseguida por inúmeras propostas de reforma se justifica por esta perspectiva, com a simplicidade em tese se tornaria o sistema mais previsível e por consequência o sistema de produção mais eficiente.

Ao tornar os meios de produção menos eficiente, ao forçar os contribuintes a gastarem mais e mais tempo e recursos financeiros no cumprimento de obrigações se poderia dizer também que a complexidade do sistema tributário é contrária ao interesse constitucional, então é simples! Basta simplificar o sistema e tudo estaria resolvido. Ocorre que o sistema tributário brasileiro, apesar de sua complexidade, é bom, conforme já observado no item 2.2.

O sistema tributário brasileiro é bom porque funciona, se hoje é publicada uma nova instrução normativa pela Receita Federal do Brasil, criando uma obrigação tributária acessória, na semana seguinte os contribuintes no país inteiro já estão a cumprindo. Ou seja, é bom porque funciona, é bom porque arrecada.

Neste sentido então se pode concluir que não pode ser a complexidade o maior mal do sistema, se o fosse, não haveria uma arrecadação tão expressiva. De alguma maneira os tributos são pagos, as obrigações tributárias são cumpridas.

Há um certo consenso no Brasil de que o sistema tributário brasileiro não é justo. A redistribuição da carga conforme estudado se mostra difícil por questões que vão além da técnica, o mais perto do possível seria então uma redução da carga. A redução traria mais justiça, Será?

Na sequência se fará uma tentativa de pensar os efeitos de uma redução da carga tributária.

Redução da Carga Tributária - O primeiro ponto, reduzir qual parte da tributação? Partindo da classificação econômica, propriedade, renda e consumo, não faz muito sentido reduzir a tributação sobre a propriedade, pois tributa justamente os detentores do capital além do que em números absolutos tal tributação no Brasil já é baixa, representa pequena parcela da arrecadação, conforme demonstrado pelos relatórios publicados anualmente pela Receita Federal do Brasil.

A tributação sobre a renda talvez esteja dividida em poucas alíquotas, não se tenha a progressividade estampada no texto constitucional, no entanto, se comparada a tributação da maioria dos países classificados como desenvolvidos, a carga tributária brasileira sobre a renda é adequada é até menor do que o exigido por muitas

nações. Resta a redução da carga tributária sobre o consumo, porém será que uma redução neste sentido é eficaz ou boa?

A primeira reflexão esbarra na questão trabalhista e consumerista. Tornando a reflexão objetiva por meio de um exemplo concreto, há alguns anos tramitou na câmara dos deputados do Rio Grande do Sul proposta de se incluir o vinho como item da cesta básica estadual. A consequência desta inclusão é a isenção do imposto estadual de circulação de mercadorias, cuja alíquota nominal (embora a real seja mais alta por conta de metodologias de cálculo) em 2016 é de 18% (dezoito por cento).

A proposta em questão na época não foi aceita, no entanto, caso houvesse sido aprovada o custo de produção do vinho reduziria ao menos 18% (dezoito por cento), o lucro dos produtores de vinho aumentaria em 18% ante a redução da carga tributária, e o que acontece com esse recurso financeiro?

O consumidor final compraria o vinho com um desconto de 18%? Por óbvio não, consumidor paga preço e não tributo. Os funcionários das empresas produtoras receberiam aumento de salários equivalentes aquela desoneração? Este lucro seria reinvestido na infraestrutura da empresa? Ou seria revertido em proveito apenas dos sócios daquela empresa?

Quando se fala em redução de carga tributária o senso comum indica como algo bom. Ocorre que a concentração da tributação no Brasil está sobre o consumo e quem suporta a tributação são os contribuintes, empresas em geral e não o consumidor. O consumidor final paga apenas preço, não poderá ser executado pelo não pagamento de um tributo incidente sobre a coisa consumida, tampouco poderá exigir redução de preço com base em alguma isenção, salvo previsão legal expressa.

Assim, partindo de uma visão concreta, uma redução da carga tributária sobre o consumo de imediato aumenta o lucro da empresa, o lucro dos meios de produção, o que por óbvio é saudável para a economia – em tese torna o meio de produção mais forte – porém não implica de imediato na redução do custo de produtos no varejo, na melhoria das condições sociais do trabalhador ou do consumidor.

O lucro é o prêmio pelo desenvolvimento da atividade empresarial, não pode ser condenado sob pena de enfraquecimento da livre iniciativa, porém acreditar que o quotista ou acionista é mais fraterno do que o político e que livremente irá dispor deste lucro em benefício dos cidadãos, é um tanto quanto temeroso.

Um Estado constituído sob o pensamento liberal não é sinônimo de Estado justo, é apenas outra forma de organização de poderes onde o indivíduo analisado

singularmente pode ou não ter melhores condições de vida do que em outro modelo. Tampouco um Estado de bem estar é sinônimo de eficiência ou justiça, ambos padecem de males que passam pela questão tributária, mas não podem ser resolvidos unicamente por meio da regulação dos tributos.

O segundo ponto e que é questão raramente discutida quando se propõe tal medida diz respeito aos cortes, a diminuição necessária do Estado que lhe acompanha. Uma redução da carga tributária pode se tornar inócua e até mesmo prejudicial para o desenvolvimento do país se não discutido antes os efeitos e externalidades deste ato.

Uma redução ampla da carga tributária só é factível e pode se tornar boa se discutido antes o modelo de Estado e as atribuições de cada indivíduo no contexto social. O que compete ao Estado, à empresa e ao cidadão?

Esta discussão das funções de cada qual no seio da sociedade também é questão nuclear para as propostas que tratam da descentralização administrativa.

Descentralização - Além da Democracia - Frank Karsten e Karel Beckman são dois holandeses autores do livro “Beyond Democracy”⁹⁶ que trata dos mitos da democracia e que expõe parte da teoria econômica liberal austríaca.

Referida obra tem de ser lida com cuidado, caso um leitor descuidado tome as ideias lá contidas como verdades absolutas corre o risco de se perder no meio do caminho.

Na obra é pregado o Estado mínimo, a mínima intervenção e a auto regulação pelo mercado consumidor, é um modelo de Estado dentre tantos outros possíveis.

A crítica fica centrada no ponto onde o modelo proposto parte da ideia que são as forças do mercado são o que o regulam, no entanto notadamente o consumidor não é a mais forte dessas forças.

A história “I, Pencil: My Family Tree as Told to Leonard E. Read.” que pode ser lida na obra livre para escolher⁹⁷ de Milton e Rose Friedman, e que defende a mesma linha de pensamento demonstra o poder auto regulatório do mercado e sua eficiência superior a de qualquer governo. No entanto, no estágio atual da sociedade é de se questionar se de fato é o consumidor que escolhe a compra de um ou outro produto.

⁹⁶ KARSTEN, Frank; BECKMAN, Karel. **Além da democracia**. Tradução de Fernando Manaças Ferreira. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2013.

⁹⁷ FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. **Livre para escolher**. Tradução de Ligia Filgueiras. Rio de Janeiro: Record, 2015. p. 35

A história de Friedman explica o poder auto regulatório do mercado aplicado ao consumo ligado à necessidade ocorre que todos os dias somos incitados a consumir bens e serviços que a cinco anos atrás sequer conhecíamos, tampouco sentíamos falta.

A troca do governo pelo mercado talvez seja apenas a troca de um dominador por outro, a promessa da liberdade que propõe apenas a libertação do Estado, corrupto e ineficiente e busca personificar o mercado como se o consumidor fosse seu senhor há que ser vista com cuidados. Não é a primeira vez na história que a liberdade é utilizada como máscara para esconder a pretensão de exercer o poder de outros senhores.

De qualquer modo, o ponto trazido diz respeito a descentralização, mas sim a redução do Estado, fato ligado à redução da carga tributária.

Não é a intenção deste tópico criticar ou exaltar um ou outro modelo de Estado, mas sim aproveitar o que a obra além da democracia traz de útil para a questão da descentralização.

Nesta pesquisa não se propõe a defender o Estado social, ou qualquer outro modelo como sendo melhor. Apenas se toma o cuidado de ao apontar os defeitos do modelo vigente, o que não leva a se aceitar imprudentemente outro modelo sem deixar de observar seus próprios defeitos.

Prosseguindo, nos bancos das escolas públicas brasileiras são ensinados cálculos de termodinâmica, algoritmos, ligações covalentes, etc. porém aos jovens não se tem conhecimento de ser lecionado cinco minutos a respeito do Estado, da Economia ou sequer lido o preâmbulo de nossa Constituição.

Também não se quer aqui criticar os programas de ensino nacionais, mas o fato é que nação brasileira não possui educação política ou econômica. Como se pode exigir responsabilidades de um povo que sequer conhece os fundamentos do Estado sob o qual sua vida é regida.

É fácil saber quando se está doente ou o quanto é pago a título de imposto de renda, mas tomar conhecimento da própria ignorância é tarefa mais árdua. Instigar o investimento na educação política e econômica do povo não traz votos. E, sem essa educação o povo pede ajuda ao seu governo da mesma forma que uma criança pede brinquedos aos seus pais, sem noção do custo daquele dinheiro.

Por óbvio existem fatores históricos relevantes para que a concentração da arrecadação se mantenha na União. Desde a formação do Estado brasileiro e o surgimento das federações, a forma de organização do poder.

A periculosidade dessa concentração é com muita precisão apontada na obra para além da democracia quando lembra das palavras do economista Milton Friedman que classificou o gasto de dinheiro em quatro tipos.

O primeiro é quando você gasta o seu dinheiro com você mesmo. Você tem um incentivo para buscar qualidade e gastar o dinheiro de forma eficiente. Este é o modo como, geralmente, o dinheiro é gasto no setor privado. O segundo tipo é gastar o seu dinheiro com outra pessoa, por exemplo, quando você compra jantar para alguém. Você certamente se preocupa com a quantidade de dinheiro que você gasta, mas está menos interessado na qualidade. O terceiro tipo é quando você gasta o dinheiro de outra pessoa consigo mesmo, como quando você almoça à conta de sua empresa. Você vai sentir pouco incentivo para ser frugal, mas você vai se esforçar para escolher o melhor almoço. A quarta forma é quando você gasta o dinheiro de alguém com outra pessoa. Nesse caso, você não tem motivos para se preocupar com a qualidade ou o custo. Este é o modo como, geralmente, o governo gasta o dinheiro dos impostos”.⁹⁸

O governo gasta o dinheiro de alguém com outra pessoa e ambas não possuem educação econômica para julgar a qualidade ou o custo. Um exemplo recente e chocante diz respeito ao empréstimo realizado pelo BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social -, empresa pública federal que busca o desenvolvimento econômico e social do Brasil e que fez um empréstimo de 682 milhões de dólares para a construção de um porto em Cuba.

Com todo respeito à nação amiga mas o Brasil não exhibe a melhor infraestrutura portuária ou trata-se de um Estado pronto, teria de estar preocupado primeiro com o desenvolvimento de sua própria infraestrutura.

Este recurso arrecadado dos contribuintes brasileiros poderia ser investido na construção de um porto no rio Paraguai por exemplo, fomentando as relações com as nações integrantes do Mercosul. Qual a razão de fomentar a economia Cubana?

No Brasil um Presidente foi deposto por conta de um veículo Fiat Elba, se fez manifestações nas ruas por conta de passagens de ônibus, fatos notórios e amplamente noticiados, mas não há manifestações sobre estes quase setecentos milhões de dólares. Falta ao povo conhecimento político e econômico.

No início do ano de 2015, por meio de uma série de medidas foram realizados cortes em diversos programas sociais. Um dos cortes se deu em relação ao FIES

⁹⁸ KARSTEN e BECKMAN, 2013, p. 77

(fundo de financiamento estudantil), com relação a este corte o governo espera economizar 4,2 bilhões de reais. Caso o Brasil não houvesse “investido” no desenvolvimento cubano, o corte ao financiamento estudantil poderia ter sido cortado pela metade em outro exemplo.

Para os tributaristas, *Pecunia non olet*, o dinheiro não tem cheiro, os mesmos dólares investidos em Cuba poderiam ser utilizados para compra de remédios, financiamento do ensino superior ou infraestrutura nacional, de qualquer modo a questão real é aquela apontada por Freedman, “Quando você gasta o dinheiro de alguém com outra pessoa, você não tem motivos para se preocupar com a qualidade ou o custo”⁹⁹

Em relação a este ponto é que a obra para além da democracia pode contribuir para se pensar em uma reforma tributária brasileira. Nesta obra, escrita por holandeses, é trazido o exemplo de descentralização da Suíça.

Nas palavras do autores,

“A Suíça já comprovou que a descentralização pode funcionar bem. As pessoas muitas vezes pensam que o tamanho e centralização trazem prosperidade e todos os tipos de outros benefícios. No entanto, a Suíça, que não é nem um membro da UE, nem da OTAN, prova o contrário. Com quase oito milhões de habitantes, este país tem mais ou menos a população da Virgínia e seu governo é altamente descentralizado. Vinte e seis cantões – regiões – competem uns com os outros e desfrutam de uma grande autonomia. Os cantões já foram estados autônomos separados e alguns têm menos de 50.000 habitantes. Além disso, existem 2.900 municípios na Suíça – o menor tem cerca de 30 habitantes. Isso é muito mais do que a maioria dos outros países europeus. A maior parte do imposto de renda suíço é pago ao município e ao cantão e não ao governo federal. Os municípios e cantões são muito diferentes em tributação e regulamentação e, assim, competem pelas preferências dos cidadãos e das empresas.

É sabido que a Suíça é um país de grande sucesso. Está entre os melhores do mundo em termos de expectativa de vida, emprego, bem-estar e prosperidade. É um dos poucos países no mundo que não tem convivido com guerras por mais de um século. Apesar da existência de quatro idiomas (alemão, francês, italiano e romanche), há uma grande quantidade de harmonia social, em contraste com a situação na Bélgica, onde as tensões e conflitos de interesses entre os flamengos que falam holandês e os valões que falam francês estão sempre ameaçando dividir o país. Considerando que os flamengos se queixam de que eles têm que pagar para os menos ricos valões, os suíços não experimentam qualquer atrito, consequência de seu sistema descentralizado.

É claro, a Suíça é uma democracia, mas o país tem tantos e tão pequenas unidades democráticas, que consegue evitar muitos dos efeitos negativos da democracia parlamentar nacional.”¹⁰⁰

⁹⁹ Id. 2013, p. 77

¹⁰⁰ KARSTEN e BECKMAN, 2013, p. 85

Um eleitor catarinense não sabe onde mora o senador manauara que votou a favor de um aumento de impostos, porém deve de saber perfeitamente onde o prefeito de sua cidade ou o vereador o qual recebeu seu voto reside. Da mesma forma aquele prefeito e vereador está mais próximo de seu eleitor, assim com uma relação mais próxima, tanto o contribuinte possui mais controle do destino do tributo pago quanto o governo possui mais responsabilidade na forma em que o recurso é utilizado.

A proximidade entre a arrecadação e o gasto é o ponto positivo da descentralização, resta pensar no revés, nas consequências negativas desta proposição.

Casado com a maior autonomia as Unidades Federadas e maior arrecadação dos Estados e Municípios também as responsabilidades e as atribuições do Estado têm de ser discutidas e migradas da esfera federal para estadual e municipal.

O sistema único de saúde por exemplo se estadual seria mais eficiente? Administrativamente por exemplo as licitações que são realizadas em âmbito nacional teriam de ser realizadas no interior de cada unidade federada. Os pontos positivos da descentralização (maior percepção, fiscalização e controle do produto arrecadado) são de fácil compreensão, porém há que se levantar também o custo e a eficiência desta medida.

Também não se pode deixar de notar que se realizada uma descentralização sem antes uma discussão das atribuições do Estado, a eficácia da medida também deveria de ser questionada. Afinal apenas os comandantes são trocados, os comandos permanecem os mesmos.

Por fim, embora aparentemente este argumento descentralizador pudesse trazer ordem e eficiência ao Estado, conforme exemplo suíço, à um sem número de externalidades as quais devem de ser pensadas antes sem contar a possível inadequação constitucional da medida, uma vez que nosso Estado propõe a redução das desigualdades regionais e uma medida descentralizadora possivelmente aponta em direção oposta.

De qualquer modo as propostas que tratam deste tema travam em um ponto quase insuperável.

Como tal proposta se daria? Como conciliar os interesses do congresso nacional representado pelos seus 81 senadores e 513 deputados, dos governadores dos 27 Estados com seus respectivos deputados estaduais e dos prefeitos e

vereadores do mais de cinco mil e quinhentos municípios do Brasil? Lembrando da frase atribuída a Antônio Carlos Jobim “O Brasil não é para principiantes”.

3. FUNDAMENTOS DE UMA POSSÍVEL REFORMA

3.1 - PORQUE UMA REFORMA AMPLA?

“Os homens, porém, em sua maioria, julgam-se mais sábios e mais capacitados do que os outros para o exercício do poder público, esforçando-se para realizar reformas e inovar, cada qual a seu modo, e acabando, assim. Por levar o país à desordem e à guerra civil.” (HOBBS, 2012, p.139)

Embora muito e há muito tempo se escreva sobre reforma tributária e na necessidade em se reformar o sistema tributário, tanto em programas políticos, na imprensa ou mesmo na academia, os discursos em regra são fortemente marcados por posições ideológicas e em geral etéreos, vapores de ideias, imateriais.

Redução de carga, Imposto único, descentralização administrativa, transporte público gratuito, saúde e educação de qualidade, tantas são as questões que passam pela esfera tributária sem um questionamento sério, sem uma reflexão mais crítica, que desenham um quadro preocupante e motor primeiro deste estudo.

Esta pesquisa é apenas um pequeno retalho de análise, mas como esse retalho se busca trazer o leitor ao chão, a concretude, a pensar antes de aceitar qualquer proposição. Se não for possível, ao menos se procura demonstrar a complexidade em se falar de reformas, reformas verdadeiras, estruturais.

A questão tributária não é apenas jurídica ou econômica, há que se levar em conta além de fatores históricos e culturais, também os objetivos do Estado emanados do texto constitucional, o sistema de produção e a economia brasileira e mais um sem número de fatores em conjunto.

As questões apontadas neste estudo resumem-se a capacidade de pensar de um pesquisador, são exemplificativas. De maneira nenhuma exaustivas.

Não se pode matar o ganso enquanto o depena, não se pode matar as empresas por meio da tributação. Também não se pode gastar mais do que se arrecada e ao mesmo tempo tem de se investir a arrecadação em programas vinculados aos objetivos constitucionais.

Será a carga tributária brasileira a grande vilã que impede o crescimento do país? Se a resposta for sim, reduzi-la implicaria no corte de quais gastos? E o que reduzir?

Para números não existem argumentos, para que se financie programas sociais é preciso de recursos financeiros, é preciso arrecadação. Quando mais “benefícios” o povo deseja maior precisa ser a arrecadação. Simultaneamente ao corte da carga, que cortes esperar? E qual parte da carga será cortada?

Será que o problema se encontra no fruto da arrecadação concentrada na União? Em caso positivo, será que os governos Estaduais são melhores gestores do que os federais? E será que a descentralização é de interesse de todos os Estados? E o que implicaria tal descentralização? Juntamente com a arrecadação quais custos seriam direcionados aos Estados?

Em que ponto uma redução de carga ou descentralização de arrecadação traria uma vida melhor aos nacionais?

Este pequeno trabalho vai chegando ao seu último capítulo com um sem número de perguntas e poucas ou nenhuma resposta. O único e principal objetivo é o de trazer o leitor à luz e a crítica, para que rejeite discursos rasos e sem aplicabilidade.

Tratar de alterações no sistema que garante o funcionamento do Estado, reformas na política nacional de tributação é tarefa séria e complexa e que por óbvio merece muitos outros estudos e não só de pesquisadores do direito ou das ciências econômicas.

A regressividade do sistema tributário e sua falta de transparência são razões, que se não únicas, passíveis de fundamentar uma necessidade de reforma. Na sequência tentará se construir uma ideia de reforma tributária.

3.2 – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sobre uma tributação regressiva, Joacir Sevegnani, ou melhor, ao acusar o modelo regressivo de tributação no Brasil, escreveu que

“Quando se afirma que o Brasil apresenta uma tributação regressiva significa que há uma retirada proporcionalmente maior das pessoas com menor capacidade de contribuir, seja por meio de tributos pagos diretamente ou indiretamente suportados.”¹⁰¹

¹⁰¹ SEVEGNANI, Joacir. **O modelo regressivo de tributação no Brasil**. FISCOsoft, v. 3176, p. 1-1, 2012.

A regressividade é o reverso da progressividade, que viria a ser a retirada maior daqueles com maior capacidade de contribuir. No texto constitucional se pode ler que sempre que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e antes disso no preâmbulo está declarado o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, entre outros, como valores supremos de uma sociedade fraterna.

A progressividade, o princípio de que cada um deve contribuir com as despesas da coletividade de acordo com sua capacidade de contribuir é um princípio que pode ser visto em diferentes organizações sociais, não sendo uma construção nova.

Becker aponta artigo de Jones “The nature and First principle os Taxation, London, 1914, pp. 52-53” que reporta um excerto de Eródoto, donde se apura a existência do princípio já entre os antigos egípcios.

Sobre a origem da capacidade contributiva Becker ainda escreve que:

“Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica”¹⁰²

Becker ainda escreve sobre a ambiguidade da locução “capacidade contributiva” pois

“dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva” sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la a dos demais.”¹⁰³

Na sequência o autor escreve sobre a constitucionalização do equívoco, traz o princípio como uma regra de direito natural e acaba a pesquisa por buscar a eficácia jurídica do princípio, e este é o ponto que interessa ao se pensar nos fundamentos de uma possível reforma.

Ao tratar da eficácia, Becker escreve que a “a certeza e a praticabilidade são atributos essenciais da juridicidade.”¹⁰⁴ E ainda

“A construção de toda e qualquer regra jurídica importa, sempre e necessariamente, numa maior ou menor deformação da realidade que lhe serve de matéria prima.

¹⁰² Becker, 2007, p. 509

¹⁰³ Id, 2007, p. 511

¹⁰⁴ Id, 2007, p. 524

Esta deformação atinge o máximo de constrição quando a matéria prima é um princípio de Direito Natural.”¹⁰⁵

Para a eficácia jurídica do conceito de capacidade contributiva Becker aponta como necessárias três constrições, três deformações da realidade.

A primeira é a “exclusão do conceito de capacidade contributiva global”¹⁰⁶ a aferição de proporção da riqueza de um indivíduo e todos os tributos que ele deverá pagar é impossível de modo que o princípio deve ser isolado e analisado a um único tributo.

A segunda é “a riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com um tributo singular” não é a totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou capital.”¹⁰⁷ A capacidade contributiva é aferida *a priori*, de modo que a capacidade só pode ser relacionada a uma presunção de riqueza e não a riqueza real.

E a terceira deformação da realidade diz que a renda ou capital presumido deve se situar acima do mínimo indispensável¹⁰⁸.

Na sequência Becker fala do alcance da eficácia jurídica do princípio cuja eficácia segundo o autor se dá apenas perante o legislador ordinário e concluí, ao falar dos tributos extrafiscais, por dizer que somente será inconstitucional aquele tributo cuja hipótese de incidência “constituir fato que, presumivelmente, ofenda o *mínimo indispensável* de renda ou capital.”¹⁰⁹

De fato não há um metro passível de medir a “capacidade contributiva”, tampouco existe uma medida exata de mínimo indispensável, de qualquer modo, é possível a separação de absurdos, é possível a construção de um sistema norteado pelo princípio da capacidade contributiva.

Uma possível reforma tributária ampla, eficaz e boa talvez devesse iniciar seus trabalhos por analisar o sistema como um todo identificando os pontos onde o princípio destacado é mais ou menos atingindo ajustando as hipóteses de incidência para que se busque um sistema o mais progressivo possível, o mais alinhado possível com os valores de igualdade e justiça e os ideais de fraternidade.

¹⁰⁵ Becker, 2007, p. 525

¹⁰⁶ Id., 2007, p. 527

¹⁰⁷ Id. 2007, p. 527

¹⁰⁸ Id., 2007, p. 528

¹⁰⁹ Id. 2007, p. 531

Além das constringências na realidade necessárias à praticabilidade do princípio e apontadas por Becker, existe ainda outra dificuldade que é o desconhecimento da regressividade do sistema pelos contribuintes.

Conforme já estudado a maior fatia da receita tributária brasileira provém de tributos incidentes sobre o consumo. Tributos economicamente suportados pela massa de consumidores. Um brasileiro médio não possui conhecimento da quantia de tributo que lhe é cobrada em cada compra que efetua.

A observação do princípio é dificultada pela falta de transparência do sistema tributário brasileiro. É difícil a percepção da regressividade tributária pelos contribuintes principalmente por sua falta de clareza, próximo ponto de estudo e essencial para uma possível reforma.

3.3 – TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA

No Brasil o sistema tributário chegou a complexidade tamanha que sequer obedece a linguagem mais universal de todas, a matemática. O imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação no Estado de Santa Catarina possui alíquota de 17%, porém caso se multiplique o valor de qualquer mercadoria pela alíquota o resultado será menor do que o tributo efetivamente cobrado, o mesmo vale para qualquer outra unidade da federação.

São criadas ficções, subterfúgios, até mesmo para regras matemáticas. É difícil criar um ambiente de respeito ao tributo, às obrigações tributárias, quando é impossível ao cidadão comum sequer entender como foram calculadas tais obrigações.

Na busca de fundamentos constitucionais para a transparência tributária o mais evidente sem dúvidas está no art. 150, §5º do texto constitucional e que diz que “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

Com base neste dispositivo é que foi aprovada a lei nº 12.741/2012 que trata da transparência tributária. Seria cômico não fosse a tragicidade da redação já do primeiro artigo da lei na parte em que determina a “a informação do valor aproximado” dos tributos a que estão sujeitos às mercadorias ou serviços.

É adequado apontar a diferença entre a simplificação e a transparência. Simplificar possui mais relação com a redução do número de etapas que se é preciso executar para se chegar de um ponto a outro. Transparecer é mais próximo de demonstrar como foi que se chegou de um ponto a outro.

Por óbvio que um sistema mais simples tende a ser mais transparente, o que não implica reconhecer um sistema simples como melhor ou mais justo que um sistema mais complexo.

O ponto da questão é o sistema tributário brasileiro nos moldes em que se encontra alcançou complexidade tamanha que tornou o sistema opaco, obscuro, impossível ao consumidor identificar a quantia exata de tributo incidente sobre a mercadoria ou serviço o que traz ao menos duas externalidades negativas.

A primeira por parte da força privada, é de que os meios de produção podem exacerbar seus lucros escondidos sob o véu da tributação. O que torna produto x ou y caro são os tributos. Não é possível ao consumidor formar um conhecimento econômico, buscar uma relação entre custo e preço se a questão mais pública de todas (tributação) não é transparente.

E a segunda por parte da administração pública, é de esconder a regressividade existente no sistema que além do princípio da capacidade contributiva também de forma menos evidente ofende o princípio da moralidade administrativa estampado no art. 37 da constituição federal, segundo o qual não basta a legalidade, não basta a existência da lei, é preciso perseguir a razoabilidade e justiça.

E a quantia de tributo que é suportada pelo povo é apenas um terço da transparência que deveria embeber o sistema, a transparência na forma como o recurso obtido através da tributação é consumido e também a transparência dos atos dos contribuintes devem de ser transparentes.

Em artigo sobre o princípio da transparência no direito financeiro Torres escreve:

O dever de transparência incumbe ao Estado, subsidiariamente, e à Sociedade. A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos. O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.¹¹⁰

¹¹⁰ TORRES, Ricardo. **O Princípio da Transparência no Direito Financeiro**. Disponível em <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/28916-28934-1-PB.pdf> Acesso em 26.05.2016

A lei da transparência já citada, a publicação das contas dos entes públicos em portais de transparência, a publicação de relatórios anuais pela receita federal demonstram avanços na questão, mas não são suficientes.

De pouco adianta a publicação de um relatório onde pouquíssimos membros do povo detém conhecimento para compreender os dados lá publicados. A educação de um povo mais cidadão é questão central e sem a qual outros esforços provavelmente se mostraram de pouca valia.

A soma dos dois enunciados, capacidade contributiva e transparência podem formar a base principiológica mínima de uma eventual reforma, lembrando que a proposição é de reforma e não formação de um sistema novo.

Ao se pensar em como aumentar o alcance da progressividade e da transparência, passando pela emancipação do cidadão, da educação do povo, talvez a melhor aposta dirija para uma “não reforma”.

3.4 – A NÃO REFORMA

É difícil a observação de um sistema em constante mutação. É difícil a compreensão de um sistema complexo e não transparente. As externalidades negativas deste cenário são prejudiciais ao Estado. O povo demonstra insatisfação no pagamento dos tributos por sequer entender como são calculados ou onde são gastos. Na atividade econômica a externalidade é maior. A atração de investimentos no Brasil, a vontade de desenvolver a atividade econômica tanto por nacionais quanto por estrangeiros se dá por inúmeros fatores que não a tributária, esta é causa de desestímulo.

Não há fórmula mágica para solucionar o quadro mas a sedimentação das normas é um bom ponto por onde começar.

A ideia não é nova, já foi levada a público por Hugo de Brito Machado em entrevista concedida ao sitio Conjur em novembro de 2006 ao responder à pergunta de qual reforma tributária seria a desejável afirmando que:

“Como todas as reformas feitas até hoje implicaram aumento de tributos e agravamento das complexidades e da burocracia no sistema tributário, a melhor reforma consiste em proibir toda e qualquer mudança de toda e qualquer norma durante cinco ou dez anos. Durante esse tempo, uma comissão de financistas e

tributaristas poderia estudar uma reforma para, no final desse prazo, ser discutida e votada”¹¹¹

A resposta à uma entrevista não é a posição acadêmica do autor. Por óbvio em entrevista jornalística não há espaço para as reflexões necessárias e para os estudos dos efeitos de uma proposição desta natureza.

De qualquer modo, antes de Hugo de Brito Machado, de maneira mais poética Becker já havia escrito:

“Frequentemente, a balbúrdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante da qual resulta a terapêutica do desespero: o cocktail de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem saber qual era o problema.”

Embora Becker não recomende o congelamento das normas tributárias, ambos autores observam o mesmo problema, são efetuadas reformas de emergência. Alterações no sistema para resolução de questões pontuais, sem um estudo das externalidades advindas da mudança. Sem a certeza de que a reforma é boa para o contribuinte ou para o Estado.

Apenas para retratar o pandemônio, segundo Liliana Lavoratti o ICMS, tributo estadual, sofreu 24.627 alterações no ano de 2015¹¹², na mesma matéria é citada a existência de dois milhões e trezentas mil normas tributárias.

Um congelamento na produção de normas deixaria o paciente (Sistema Tributário) em observação para que se identifique de fato onde estão os males, onde é preciso alterar para que se alcance um maior desenvolvimento da nação.

É preciso maiores reflexões sobre as externalidades negativas advindas de um congelamento de normas, forte oposição no momento em que alguma reforma se mostrar necessária pode ser uma delas. Das positivas se pode em resumo apontar a possibilidade de um estudo e elaboração de propostas de reforma mais sérias onde

¹¹¹ **ConJur — Qual é a reforma desejável e a possível?**

Hugo de Brito Machado — Desejável para quem? Para o governo, é desejável aumentar os tributos. Assim têm sido as reformas tributárias em nosso país. Possível é a que resulta da conciliação dos interesses em conflitos, especialmente interesses do governo federal, dos governadores e dos prefeitos. Como todas as reformas feitas até hoje implicaram aumento de tributos e agravamento das complexidades e da burocracia no sistema tributário, a melhor reforma consiste em proibir toda e qualquer mudança de toda e qualquer norma durante cinco ou dez anos. Durante esse tempo, uma comissão de financistas e tributaristas poderia estudar uma reforma para, no final desse prazo, ser discutida e votada. Disponível em http://www.conjur.com.br/2006-nov-05/melhor_reforma_tributaria_ao_nada_10_anos Acesso em 10/02/2016)

¹¹² Disponível em <http://www.dci.com.br/opiniaio/25-mil-mudancas-nas-regras-do-icms-id521287.html> Acesso em 10/02/2016

se estude a reforma e suas consequências a longo prazo, a criação de um ambiente para o desenvolvimento da atividade econômica mais saudável ante a maior estabilidade de regras, um maior grau de transparência vez que a estabilidade permitiria a uma maior parcela do povo tomar conhecimento do funcionamento do sistema.

3.5 – FUNDAMENTOS À PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Um sistema fundado na capacidade e transparência, uma reforma iniciada pela não reforma, pelo congelamento das normas, é apenas o começo. Após o período de “congelamento” por onde se começaria a reformar?

Uma reforma tributária seja qual for notadamente será objeto de estudo e interesse multidisciplinar, versando a pesquisa sobre reforma tributária do ponto de vista do Direito há que se tomar por base o sistema jurídico vigente, notadamente, o texto constitucional.

Propostas que se afastem do plano constitucional sugerem a existência de outra ordem jurídica, e em outra ordem, em outro plano institucional qualquer proposição pode ser considerada válida.

Os fundamentos de qualquer reforma tributária deveriam prescindir de uma análise e adequação de suas proposições ao texto constitucional. No final do primeiro capítulo já se iniciou este estudo ao fazer uma análise econômica da constituição de 1988 e na demonstração da importância da análise do preâmbulo constitucional sendo que naquele ponto foram recortados dois valores, o desenvolvimento e a sociedade fraterna.

Por óbvio o sistema tributário, assim como todas as normas na medida do possível devem de refletir não só estes mais todos os demais valores lá contidos. O sistema tributário por óbvio deverá estar fundado no desenvolvimento, mas também por exemplo na liberdade, na justiça, no bem-estar, entre outros fundamentos lá contidos.

Categorizar tais valores, apresentar um conceito para justiça, para desenvolvimento ou bem-estar é tarefa complexa, ainda assim, o sistema tributário precisa refletir tais valores.

O sistema não é, ou ao menos não deveria, ser erigido para o único fim de arrecadar. Uma análise do sistema vigente a partir dos valores constitucionais para então se identificar os pontos passíveis de otimização se mostra adequado.

Após esta primeira análise, uma verificação dos atores da relação jurídica tributária pode se mostrar adequada.

Pensando no sistema tributário sem o preconceito erigido pela divisão da questão em disciplinas (direito tributário e financeiro), há que se lembrar a existência de dois momentos e duas partes nesta relação jurídica.

Quanto ao momento, o primeiro em que o tributo é arrecadado e o segundo em que essa receita arrecadada é consumida, em relação aos sujeitos, se tem o ativo (Estado) e o sujeito passivo (Contribuinte).

Cumprir lembrar que ambas as partes possuem deveres e garantias previstas no texto constitucional de modo que na sequência se analisará primeiro as funções do Estado e na sequência a função e as garantias do contribuinte.

3.6 – AS ATRIBUIÇÕES DO ESTADO

Para que servem os tributos? Quais são as atribuições do Estado? Chegando ao seu final a pesquisa busca responder neste item as três indagações e não há como tratar de nenhuma senão partindo do texto constitucional.

A resposta para a primeira indagação é simples e complexa ao mesmo tempo e só poderá ser respondida depois de estudada a segunda resposta. Para que servem?

Para custear o Estado, para pagamento dos funcionários e serviços públicos, para o financiamento do porto de Mariel em Cuba, da usina hidrelétrica de San Francisco e Manduriacu no Equador, metro e autopista no Panamá, dos programas minha casa minha vida ou bolsa família, para financiamento do sistema único de saúde, para manutenção e funcionamento das polícias, das escolas, do poder judiciário, a lista das despesas do Estado é muito grande.

Quais das despesas citadas realmente possuem fundamento constitucional e quais poderiam ser questionadas? Ao longo do trabalho a questão da educação do povo, a emancipação do povo permeou todas as questões.

O conhecimento das atribuições do Estado pelo povo são um passo importante em uma reforma tributária eficaz e o estudo de tais atribuições não poderia nascer de outro lugar se não do texto constitucional.

Da leitura dos artigos 1º a 4º, 5º, 6º, 23, 25, 30, 37 (§ 6º), 170 a 175, 193 a 230 da Constituição Federal de 1988 é possível perceber que o Estado brasileiro possui muitas atribuições, muitas funções. Não é trabalho fácil para um jurista elencar todos os deveres do Estado, que dirá de um cidadão médio.

A título de exemplo o artigo 174 dispõe que o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica.

A criação de agências reguladoras fundada neste dispositivo necessitará de patrimônio físico e pessoal. Considerando que a atividade econômica foi outorgada aos particulares cabendo a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo por óbvio a manutenção das instituições fundadas no artigo 174 será financiada por meio da arrecadação tributária.

Outras atribuições demandam menos exercício mental, como por exemplo o sistema único de saúde que nos termos do artigo 198, §1º é financiado com “recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.”

A conclusão iminente é de que o Estado brasileiro é grande, não apenas em termos geográficos mas também em termos institucionais, em deveres que lhe são atribuídos.

Uma possível reforma tributária deverá enfrentar a questão dos deveres do Estado, não há meios de se propor um sistema com uma carga reduzida e ao mesmo tempo manter e exigir do Estado o cumprimento de todas as atuais funções constantes no texto constitucional.

A discussão vai para além da questão tributária. De outra parte não é possível admitir também que fundado na “promoção do bem de todos” objetivo fundamental da república esculpido no artigo 3º, IV da constituição o Estado tribute sem limites, extraia dos particulares além do que podem contribuir. Neste ponto é que entram em cena as limitações ao poder de tributar.

3.7 – AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente. Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado. As necessidades imaginárias são o que exigem as paixões se as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, com o espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas. Não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor regradar do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos. Não é sobre o que o povo pode dar que se devem medir as rendas públicas, e sim sobre o que ele deve dar; e se forem medidas sobre o que ele pode dar é preciso que, pelo menos, sejam medidas sobre o que ele pode sempre dar.¹¹³

O contribuinte não deveria de pagar tributo esperando alguma retribuição pessoal do Estado, tal pensamento é equivocado. O Estado tributa para que possa custear suas atribuições, tributa para que possa atingir seus objetivos.

No entanto apenas o conhecimento das atribuições é inútil. Quanto é preciso arrecadar para que o Estado cumpra com suas atribuições? Qual é o limite de tributação possível de ser suportado por um contribuinte? Até que ponto o Estado pode avançar no domínio privado tributando?

O quanto é necessário diz respeito a uma questão orçamentária complexa e tema das ciências econômicas. O quanto pode ser tributado de cada contribuinte diz respeito à sua capacidade de contribuir, valor oriundo do direito natural e estudado no item 3.1.

Para além da questão da capacidade de contribuir o texto constitucional estabelece limitações ao próprio Estado no seu poder de avançar no patrimônio dos particulares, como meio de garantir uma série de valores fundantes e que poderiam ser mitigados por meio do uso da ferramenta fiscal.

Positivadas entre os artigos 150 à 152 da constituição da república, as limitações tratam basicamente das imunidades e dos princípios,

Quanto aos princípios podem ser organizados na seguinte sequência: legalidade (art. 150, I), anterioridade (art. 150, III, b e c), isonomia (art. 150, III), irretroatividade (art. 150, III, a), não-confisco (art. 150, IV), não limitação ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, V), uniformidade geográfica (art. 151, I); proibição de tributar

¹¹³ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. tradução Cristina Murachco. 2 ed. São Paulo : Martins Fontes, 1996, p.221

a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (art. 151,II), proibição de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151,III) e proibição de estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Em relação as imunidades, encontram-se no artigo 150, VI, alíneas “a” à “e” e buscam proteger valores políticos, religiosos, sociais e culturais, colocando a margem da tributação as hipóteses e indivíduos lá elencados.

O estudo tanto dos princípios limitadores quanto das normas imunizadoras pode ser encontrado em qualquer manual de direito tributário, buscando não se afastar da pesquisa não se aprofundará nestas questões.

A questão central envolvendo as limitações é que se de um lado o Estado possui uma infinidade de atribuições e no uso de sua soberania irá tributar para cumprir seus objetivos, de outro, buscando proteger o próprio sistema como um todo existem limitações a este poder.

O princípio do não-confisco por exemplo insculpido no artigo 150,IV da constituição por um prisma pode consistir em uma proteção ao contribuinte, no entanto caso ajustada a lente se pode enxergar também uma proteção ao sistema.

Pois se observe, a exploração da atividade econômica cabe a iniciativa privada, caso o Estado por meio da tributação arrecade mais do que determinado ente privado consegue produzir estará por meio do confisco aniquilando sua fonte produtora de renda.

A relação entre contribuinte e fazenda é simbiótica e um dos fundamentos de uma reforma deveria de ser a de preservar e manter tal relação em um nível o mais saudável possível.

3.8 – NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA DE COMPORTAMENTO

Na física, matemática, engenharias, contabilidade e economia é claro o conceito de ação e reação, de que sempre que se altera um fato qualquer haverá um reflexo, haverá uma reação, já na produção legislativa aparentemente não existe tal preocupação.

Ao instituir um sistema de cotas por exemplo, questão política e jurídica, o Estado está garantindo privilégios à um cidadão e automaticamente negando direitos a outro cuja vaga foi ocupada. Ainda que se defenda que o “racismo é institucional e precisa ser combatido” o fato de que alguém cujo crime foi não nascer nos padrões exigidos pela lei está perdendo uma oportunidade é inegável.

Mesmo a mais nobre das ações pode ser fonte de injustiça. Será que o sistema de cotas não estimula o conflito? Seja social ou racial, será que tal sistema não estimula o conflito de classes e raças? Como no futuro um brasileiro branco e que estudou em escolas particulares irá considerar como igual um brasileiro que por força de lei possui maiores chances de sucesso no ingresso em cursos superiores?

Não se quer defender ou ir contra o sistema de cotas, assunto complexo e considerando o discurso moral contemporâneo, seja qual for a posição tomada o resultado será o mesmo, críticas de alguma parte.

Apenas se procura lembrar de que para cada tomada de decisão haverá uma resposta, haverá um efeito reflexo e a percepção deste efeito é tão importante quanto a alteração que se procura introduzir.

Não se pode negar que o sistema tributário induz comportamentos, a alteração do sistema tributário produzirá respostas, produzirá reflexos.

Ainda que sem intenção, a existência da norma tributária que permita a escolha de um ou outro caminho modifica a realidade. BONFIM ao tratar da neutralidade tributária já constatou que:

A existência de normas tributárias indutoras, seja pela técnica de agravamentos ou de incentivos, pressupõe, pelo menos potencialmente, a discriminação de pessoas, atividades ou bens em função do objetivo almejado, impossibilitando a existência de uma neutralidade tributária.¹¹⁴

Considerando a força indutora da norma tributária, as formas de atuação do Estado e os objetivos definidos pelo Estado, não há razões para que a norma tributária se restrinja a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos.

Dado ao caráter imanente da norma tributária em induzir o comportamento e modificar a realidade, ao planejar melhorias no sistema por que não produzir alterações que levem ao contribuinte de maneira espontânea perseguir objetivos do Estado?

¹¹⁴ BONFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 197 ISSN 1413-7097. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2012. p. 36

Essa utilização da norma tributária com outro fim que não o de arrecadar é o que os livros que tratam do direito tributário chamam de “extrafiscalidade”, conceito delineado por BECHO, conforme segue:

“A extrafiscalidade é o aspecto que nomeia o fato de que, por vezes, a competência tributária é exercida não em busca, ou não apenas em busca de arrecadar dinheiro para os cofres públicos. Por vezes seu exercício visará alcançar outros objetivos. [...] Em nossa Opinião, a busca pela redução das desigualdades regionais, estabelecida como “objetivo fundamental”, ao lado de outros, pelo artigo 3º da Constituição, explica melhor as isenções tributárias concedidas a empresas globais com capacidade contributiva¹¹⁵

Complementando o entendimento, CABRERA completa:

Variáveis que podem caracterizar o fenômeno da extrafiscalidade, ou seja, a finalidade da tributação não pode ser exclusivamente arrecadatória. Pois, pode ser utilizada para tutelar também outras finalidades estatais, quando presente a correlação entre Ética e Direito, legitimando, por consequência, a possibilidade da tributação. Isso não implica desconsiderar a capacidade contributiva, nem a destinação da arrecadação, já que, dificilmente, a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal elimina o aspecto arrecadatório, mas, ao contrário, amplia as possibilidades que justificam a tributação. Como resultado, uma justificativa que não pode estar fundada em objetivos meramente arrecadatórios.¹¹⁶

Adiante em sua dissertação de Mestrado Neusa Maria Cabrera¹¹⁷, que tratou dos incentivos tributários como normas indutoras do desenvolvimento sustentável, escreve sobre a existência de duas técnicas para se realizar a extrafiscalidade, a primeira por meio de impostos extrafiscais e a segunda por meio de benefícios tributários.

Nas palavras da autora:

A primeira técnica, que veicula a extrafiscalidade, cuja função permite desestimular comportamentos, possui três características: não consiste em nova técnica, pois já era utilizada desde a criação dos impostos aduaneiros, visando proteger a economia; é rara e caracteriza o que se denomina de “...agravamentos extrafiscais de impostos fiscais”. Como exemplo dessa técnica, o autor cita sua aplicação para atingir objetivos da política ambiental como, por exemplo, a imposição de taxas com valores mais elevados nos casos de consumo de produtos anti-ambientais.¹¹⁸

Adiante sobre a segunda técnica:

¹¹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Competência Tributária, Extrafiscalidade e Novos Desafios para o Direito Tributário**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 216 ISSN 1413-7097. São Paulo: Dialética, setembro de 2013. p.129-130

¹¹⁶ CABRERA, Neusa Maria: **Os Incentivos Tributários Como Normas Indutoras Do Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba, 2010. 180 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito Empresarial e Cidadania – Centro Universitário Curitiba, 2010. p. 63

¹¹⁷ Id.2010,p. 99-101

¹¹⁸ Id. 2010, p. 100

Sobre o benefício fiscal, JOSÉ CASALTA NABAIS enfatiza que, para caracterizá-lo, não basta que tenha uma finalidade extrafiscal, mesmo que dominante em relação à finalidade tributária: é necessário que "...se materialize em vantagens para os respectivos contribuintes e se insira na promoção ou fenômeno econômico ou social (...)".¹¹⁹

Cumprido esclarecer que além das técnicas acima citadas, o sistema tributário atualmente é extremamente complexo e induz comportamento mesmo sem intenção, é o caso por exemplo da análise de escolha de tributação sobre o lucro onde a maioria das empresas no Brasil antes de escolher a modalidade lucro real ou presumido precisam verificar os efeitos dessa escolha sobre outro tributo o PIS e a COFINS, ou ainda no caso de prestadores de serviço, ainda que microempresas por vezes adotam a tributação com base no lucro presumido por verificar que o regime de tributação diferenciado "simples nacional" pode lhe ser gravoso.

Assim, ainda que fundada em boas intenções e belos princípios qualquer reforma que se proponha precisa estar atenta a seus reflexos com igual preocupação com que se faz o estudo das alterações.

Considerando que em ambiente de laboratório é difícil de prever a totalidade das externalidades possíveis, pode se sugerir a realização de testes, na proposição de reforma há que se prever a possibilidade de reverter ou ajustar a própria alteração promovida.

Na busca de um sistema tributário ideal não há como avançar sem a existência de acertos mas também de erros. Restando ainda uma última pergunta, qual seria o sistema tributário ideal?

3.9 – O SISTEMA TRIBUTÁRIO IDEAL

Ideal para quem? É difícil conceber que algo compulsório possa ser ideal para todos em algum momento. Ideal para os Governos seria aquele sistema mágico, do pote de ouro infinito, que volta a se encher sozinho sempre que a riqueza é consumida. Ideal para o Contribuinte seria aquele sistema em que todos seus desejos e necessidades fossem atendidos sem a necessidade de pagar um centavo ao Estado.

Os interesses são conflitantes e uma resolução passa por maiores estudos da educação tributária e econômica do povo, um maior entendimento a respeito das

¹¹⁹ CABRERA, 2010, p. 101

atribuições do Estado e da aplicação das receitas tributárias talvez sejam tão importantes quanto qualquer proposição de alteração no sistema vigente.

Construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação são objetivos fundamentais do Estado brasileiro, insculpidos no artigo terceiro da constituição, mas também servem para fundamentar qualquer proposta de reforma tributária.

Tais objetivos deveriam de ser materialmente perseguidos quando do pensamento de qualquer proposição de reforma. Fundamentar as exposição de motivos de uma proposta de reforma tributária na “promoção do bem de todos” é algo vazio. A busca deste bem maior deve de ser real.

Conforme estudado, simplificar, reduzir, descentralizar não necessariamente trazem por consequência algo de inovador ou bom ao povo, sejam eles contribuintes ou beneficiários do fruto da arrecadação.

Nesta pesquisa não se julga o modelo de Estado brasileiro como sendo melhor ou pior do que qualquer outro modelo. Tampouco se cogita a proposição de um novo modelo, tais questões são mais pertinentes em estudos cuja discussão se pautem na análise econômica do direito.

O que se perseguiu ao longo da pesquisa é a necessidade de alinhamento entre os tributos e o modelo de Estado seja qual for.

O descompasso entre os objetivos do Estado, e a aplicação dos recursos financeiros na perseguição destes objetivos pelos Governos, somados ao desconhecimento pelo povo de ambas as coisas, desestabilizam o sistema e fazem urgir o apelo por mudanças.

O descompasso entre a arrecadação e a capacidade de produção de riquezas é um ponto de observação ainda mais importante.

O Estado precisa arrecadar para atingir seus objetivos, considerando suas muitas atribuições precisa arrecadar muito, porém quando arrecada mais do que os meios de produção são capazes de produzir, além de insatisfação uma tributação nestes termos pode comprometer o próprio meio de produção, o que de forma paulatina podem levar primeiro a sonegação, não necessariamente por dolo, mas por sobrevivência, na sequência a insolvência e por fim o encerramento das atividades.

Na observação de tais considerações é que mais uma vez a transparência e a capacidade contributiva se mostram como fundamentais na busca de um sistema tributário ideal.

O desespero na proposição de mudanças sem um diagnóstico profundo do problema e sem sopesamento dos efeitos colaterais, das externalidades advindas da mudança, podem agravar a doença ao invés de remedia-la.

O sistema tributário ideal pode ser qualquer um, desde que alinhado aos objetivos institucionais do Estado, ao querer do povo e dos governos. No caso brasileiro, enquanto vigente o modelo de Estado atual, o sistema tributário ideal deverá continuar a possuir uma carga tributária elevada, com uma constante observação da capacidade de contribuir dos meios de produção e as reformas poderiam centrar-se em outras questões, tais quais tornar o sistema mais progressivo e transparente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depois do tudo o que foi escrito até este ponto seria um contrassenso indicar a solução para os males do sistema tributário brasileiro nas considerações finais.

Lembrando Nietzsche “Toda filosofia esconde uma outra filosofia; toda opinião é um esconderijo, toda palavra uma nova máscara”¹²⁰ as opiniões deste pesquisador estão fundadas em filosofias e máscaras que o próprio autor desconhece em sua completude.

Respondendo à pergunta é necessária uma reforma tributária? Do ponto de vista do Governo se pode concluir que o sistema não necessita de reformas, pois arrecada, embora sua sanha sempre será a de arrecadar mais.

Sob o prisma do Estado, o sistema precisa e sempre precisará de reformas pois tem de buscar um alcance cada vez maior de seus valores supremos. O desenvolvimento, a justiça, o bem estar, a sociedade fraterna, sem dúvidas passam pela questão tributária.

Já por meio da perspectiva do contribuinte, a maior reforma não se alcançaria por meio de alteração no sistema de tributação mas sim na formação de sua cidadania. Acredito que o povo antes de ser contribuinte precisa ser cidadão, é necessária uma melhor educação nas artes políticas e econômicas do povo. O reconhecimento da necessidade de se pagar tributo e das funções do Estado é condição necessária para que em um estágio seguinte possa discutir de maneira séria seu desejo de pagar mais ou menos tributos com as consequências advindas da tomada desta decisão.

E por fim, no mundo das ideias cada qual pode possuir um ideal de Estado, o que não implica dizer que no plano concreto este ideal se reproduziria.

No mundo particular, na imaginação, deste autor onde possuo poderes totalitaristas capazes de alterar qualquer coisa, uma reforma tributária eficiente estaria pautada em apenas duas alterações que, embora possíveis no mundo real provocariam um pandemônio.

A primeira seria, um rompimento com o passado. Declaração da extinção de todas as obrigações dos contribuintes para com o Estado e do Estado para com os contribuintes. Quaisquer tributos em atraso seriam perdoados, quaisquer créditos

¹²⁰ Nietzsche, 2001, p. 220.

juntos com a Fazenda Pública não seriam pagos e todas as ações judiciais ou administrativas em que se discute questões tributárias ainda não julgadas o seriam com efeito unicamente declaratório, interpretativo.

A segunda medida seria a proibição de qualquer alteração no sistema tributário pelo prazo de alguns anos, período no qual todas as ações judiciais ou administrativas deveriam de ser julgadas. Todos os contribuintes deveriam buscar conhecer e adequar suas atividades ao sistema. Os Governos poderiam regular suas contas e seus orçamentos, e uma comissão formada por profissionais do maior número de áreas possíveis poderia analisar o sistema, encontrar seus defeitos para ao final do período apresentar medidas que pudessem aumentar a adequação do sistema aos valores fundantes do Estado.

Por óbvio as duas alterações são fontes de injustiça quer sejam analisadas por quaisquer dos agentes envolvidos, no entanto, para tratar uma gangrena o cirurgião necessariamente cortará parte de tecido saudável. Para se criar um sistema mais alinhado com os objetivos institucionais em curto prazo, seriam necessárias medidas drásticas como a imaginada.

No mundo real, no plano de existência compartilhada com milhões de outros seres desejantes acredito que uma reforma possível e eficaz deveria contar com um plano de execução de pelo menos meio século, mais sã e lenta e iniciando não diretamente pela alteração de normas tributárias, mas sim pela inclusão de disciplinas escolares com foco na emancipação cidadã do povo. Um povo mais cidadão, mais ciente de sua existência, de seus direitos e principalmente de seus deveres refletiriam em uma sociedade mais desenvolvida e um sistema tributário paulatinamente reformado e mais adequado aos seus interesses.

BIBLIOGRAFIA

ABDALA, Vantuil. **Terceirização: normatização, questionamentos**. Revista do Tribunal Superior do Trabalho, Porto Alegre, v. 74, n. 4, p. 17-25, out./dez. 2008.

BARROS FILHO, Clóvis de. MEUCCI, Arthur. **A vida que vale a pena ser vivida**. Petrópolis: Vozes, 2012.

BECHO, Renato Lopes. **Competência Tributária, Extrafiscalidade e Novos Desafios para o Direito Tributário**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 216 ISSN 1413-7097. São Paulo: Dialética, setembro de 2013.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4^o Edição. São Paulo, Noeses, 2007.

BOMFIM, Diego Marcel. **Reconsiderações sobre a neutralidade tributária**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 197 ISSN 1413-7097. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2012

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 4330/2004**. Altera a Lei Complementar nº 219, de 31 de dezembro de 2001 que dispõe sobre Dispõe sobre o contrato de prestação de serviço a terceiros e as relações de trabalho dele decorrentes. Disponível em: < http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=BA87E428986E3C54ECC2FAC0A3217977.proposicoesWeb1?codteor=246979&filename=PL+4330/2004> . Acesso em: 31 jul. 2015.

BRASIL. **Exposição de Motivos nº 197-A/2003**. 30 de outubro de 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003_3__mf.htm Acesso em 30 de julho de 2015.

BALTHAZAR, Cesar Ubaldo. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

CABRERA, Neusa Maria: **Os Incentivos Tributários Como Normas Indutoras Do Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba, 2010. 180 p. Dissertação (Mestrado em

Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito Empresarial e Cidadania – Centro Universitário Curitiba, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CLARK, Giovani. **Política Econômica e Estado**. Revista de Direito Público da Economia, Belo Horizonte, n. 53, jul/dez 2008. Disponível em: < <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/79/75> >. Acesso em: 04 de maio de 2016. p. 103-118.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Princípios do direito comercial: com anotações ao projeto de código comercial**. São Paulo: Saraiva, 2012

DAMATTA, Roberto. **O que faz o brasil, Brasil?** Rio de Janeiro: Editora Rocco, 1986.

DAMATTA, Roberto. **Carnavais, Malandros e Heróis** para uma sociologia do dilema brasileiro. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Rocco, 1997.

DESCARTES, René. **Discurso do Método**. Traduzido por Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martin Claret, 2008.

EINAUDI, Luigi. **Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria**. 2ª Ed. Torino, 1940.

ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das ciências sociais**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FILHO, Oswaldo Othon Pontes de Saraiva. **A não-cumulatividade no direito brasileiro** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) O principio da não-cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FREYRE, Gilberto. **Brasis, Brasil e Brasília**: sugestões em torno de problemas brasileiros de unidade e diversidade e das relações de alguns deles com problemas gerais de pluralismo étnico e cultural. Rio de Janeiro: Record, 1968.

FREYRE, Gilberto. **Casa Grande & Senzala** Formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal. 48ª Edição. São Paulo: Global Editora, 2003.

FREYRE, Gilberto. **Oh de Casa! em torno da casa brasileira e de sua projeção sobre um tipo nacional de homem**. Recife: Instituto Joaquim Nabuco de Pesquisas Sociais, 1979.

FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. **Livre para escolher**. Tradução de Ligia Filgueiras. Rio de Janeiro: Record, 2015. p. 35

GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade: o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GARCIA-PELAYO , Manuel. **As Transformações do Estado Contemporâneo**. Tradução: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2009

GONÇALVES, Guilherme Leite e VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. 1/1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p.91

HÄBERLE, Peter. **El Estado Constitucional**. Tradução de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003

HOBBS, Tomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. Traduzido por Regina D'Angina. 2ª Edição São Paulo: Martin Claret, 2012.

JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica**. Traduzido por Marijane Lisboa, Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: PUC-Rio, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002

KARSTEN, Frank; BECKMAN, Karel. **Além da democracia** Tradução de Fernando Manaças Ferreira – São Paulo :Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACINTYRE, Alasdair. **Depois da Virtude**. Trad. Jussara Simões. Bauru: EDUSC, 2001.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Direito Constitucional tomo I**. 2º ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MARTINEZ, Pedro Soares. **Estudos de Direito Financeiro - Da Personalidade Tributária**, vol. I. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1953.

MARX, Karl. **O capital: crítica da economia política**. Tradução de Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENEGHETTI NETO, A.; RÜCKERT, I. N. J. . Sistema tributário brasileiro: algumas considerações. Indicadores Econômicos FEE, Porto Alegre, v. 19, n.3, p. 106-124, 1992

MENEGHETTI NETO, A.; RÜCKERT, I. N. J. **Uma agenda para a questão tributária**. Indicadores Econômicos FEE, Porto Alegre, v. 21, n.3, p. 224-236, 1993.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. tradução Cristina Murachco. 2 ed. São Paulo : Martins Fontes, 1996.

NIETZCHE, Friedrich Wilhelm. Além do bem e do mal ou prelúdio **de uma filosofia do futuro**. Tradução de Márcio Pugliesi. Curitiba: Hemus, 2001.

NONES, Nelson. **Gênese e evolução histórica da empresa: aspectos jurídicos, políticos e econômicos**. Blumenau: Edifurb; Nova Letra, 2013.

NUNES, António José Avelãs. **A Natureza do Estado Capitalista na Óptica dos Fundadores da Ciência Económica**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. n. 46. Curitiba: SER/UFPR, 2007, p. 51-74.

PAPA LEÃO XIII. **Encíclica Rerum Novarum**. 1981. Disponível em: http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html. Acesso em: 15/03/2016

PEREIRA, Alexandre Pimenta Batista e SOUZA , Larissa Martins de. **Acerca da dicotomia atividade-fim e atividade-meio e suas implicações na licitude da terceirização trabalhista.** Revista de Informação Legislativa. Ano 51 Número 201 jan/mar2014. p. 175-192

PICKETTY, Thomas. A ECONOMIA DA DESIGUALDADE. Traduzido por André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

REZENDE, Fernando, AFONSO, José Roberto (org.) **50 anos da reforma tributária nacional: origens e lições.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

VIANA, Márcio Tulio. **A terceirização revisitada: algumas críticas e sugestões para um novo tratamento da matéria.** Revista do TST vol. 78 nº 04, Brasília out/dez 2004. Disponível em: <http://www.femargs.com.br/uploads/artigos/a-terceirizacao-revisitada/a-terceirizacao-revisitada.pdf> Acesso em: 31 jul. 2015

VILLEY, Michel. **O Direito e os Direitos Humanos** tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). Regulação e desenvolvimento. São Paulo: Malheiros, 2002.

SEBRAE. **Onde estão as Micro e Pequenas Empresas no Brasil /** Marco Aurélio Bedê, (coordenador). 1ª ed. - São Paulo : SEBRAE, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição.** São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A Constitucionalização Do Direito: Os Direitos Fundamentais Nas Relações Entre Particulares.** São Paulo: Malheiros, 2014.

SITE <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 25/01/2016

SITE <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso em 16/05/2016

SITE U.S GPO <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-112publ240/html/PLAW-112publ240.htm> Acesso em 01/08/2015

SITE. ANAMATRA. **Críticas ao Projeto de Lei da Terceirização (PL 4.330/2004)**. Disponível em <http://www.anamatra.org.br/index.php/artigos criticas-ao-projeto-de-lei-da-terceirizacao-pl-4-330-2004> Acessado em 30 jul. 2015.

SITE **Ajuste fiscal no Fies vai gerar economia de R\$ 4,2 bilhões, diz MEC** Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/educacao/2015/03/1607393-ajuste-fiscal-no-fies-vai-gerar-economia-de-r-42-bilhoes-diz-mec.shtml> Acessado em 30 jul. 2015.

SITE <http://www.unirconsultoria.com/index.php/artigos-publicados/31-artigos-imoveis/268-caixa-economica-da-35-anos-para-financiar-a-casa-propria.html>

SOUZA, Jessé de. **Ralé Brasileira: quem é e como vive**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009

SMITH, Adam. **A riqueza das nações investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TORRES, Ricardo. **O Princípio da Transparência no Direito Financeiro**. Disponível em <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/28916-28934-1-PB.pdf> Acesso em 26.05.2016