



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Jeison Francisco de Medeiros

**Análise econômica do atual modelo constitucional de incidência tributária
predominantemente regressiva: proposta de tributação eficiente à luz da
constitucionalização do direito tributário brasileiro**

Florianópolis (SC)

2022

Jeison Francisco de Medeiros

**Análise econômica do atual modelo constitucional de incidência tributária
predominantemente regressiva: proposta de tributação eficiente à luz da
constitucionalização do direito tributário brasileiro**

Tese submetida ao programa de Pós-graduação em
Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para
obtenção de título de Doutor em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis (SC)

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Medeiros, Jeison Francisco de
Análise econômica do atual modelo constitucional de
incidência tributária predominantemente regressiva :
proposta de tributação eficiente à luz da
constitucionalização do direito tributário brasileiro /
Jeison Francisco de Medeiros ; orientador, Ubaldo Cesar
Balthazar, 2022.
277 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós
Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Progressividade fiscal. 3. Tributação
eficiente. 4. Constitucionalização. 5. Direito tributário.
I. Balthazar, Ubaldo Cesar. II. Universidade Federal de
Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III.
Título.

Jeison Francisco de Medeiros

**Análise econômica do atual modelo constitucional de incidência tributária
predominantemente regressiva: proposta de tributação eficiente à luz da
constitucionalização do direito tributário brasileiro**

O presente trabalho em nível de Doutorado foi avaliado e aprovado por banca examinadora
composta pelos seguintes membros:

Profa. Dra. Carolina Sena Vieira
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Fábio Pugliesi
Universidade do Estado de Santa Catarina

Prof. Dr. Gilson Wessler Michels
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Valcir Gassen
Universidade de Brasília

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi
julgado adequado para obtenção do título de Doutor em Direito.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Orientador(a)

Florianópolis, 2022.

Dedico este trabalho às Anas da minha vida, Ana Lígia, Ana Júlia e Ana Clara. Também aos meus pais, Aristiliano e Silvia, *in memoriam*. Gratidão!

AGRADECIMENTOS

Agradecimentos especiais a Deus, o Grande Arquiteto do Universo, que permitiu minha ascensão a este momento com muita luz, racionalidade, fé, sabedoria e coragem.

À minha esposa, Ana Lígia, por me apoiar incondicionalmente nesta jornada do Doutorado, assim como em muitas outras. Te amo demais.

Também às minhas filhas, Ana Júlia e Ana Clara, pela compreensão ante os momentos em que estive ausente. Sempre foi e será por vocês!

Agradecimentos especiais aos meus pais, Aristiliano e Silvia, *in memoriam*, pela base e ensinamentos que me proporcionaram e que foram fundamentais para mais esta conquista. Obrigado!

Aos meus familiares, pelo apoio e incentivo que sempre me deram. Família é a base de tudo!

À Universidade do Contestado, onde me graduei e onde leciono até os dias atuais, pelo apoio, estrutura, confiança e credibilidade em mim depositados.

Ao amigo e Professor Doutor Edgar José Galilhetti, por toda ajuda e conselhos prestados que, certamente, fizeram a diferença neste trabalho, desde o início.

Ao Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, pelas orientações precisas e elucidativas.

Aos professores membros do PPGD/UFSC, em especial aqueles que tive a oportunidade e prazer em participar das aulas.

Aos meus colegas de trabalho, seja na docência, seja no escritório advocacia onde sou sócio proprietário, pelo auxílio e compreensão nos momentos de ausência.

Enfim, a todos aqueles que direta ou indiretamente me auxiliaram de alguma maneira para esta conquista. Gratidão!

As ciências não são isoladas, mas, sim, pretendem, conjuntamente, abranger todos os aspectos do conhecimento e alcançar a verdade. (NOGUEIRA, 1989, apud SCHOUERI, 2018). As coisas são conhecidas a partir de suas relações com outras coisas. Ingênuo seria crer num saber que nada tem de enriquecer-se com os demais, ou pior, que nada devesse, de seu próprio surgimento, aos demais. Ingênuo, também, crer que, porque as coisas se relacionam, são as mesmas coisas. Por isso, deve-se saudar a autonomia científica do Direito Tributário. As coisas gozam de sua plena existência apenas quando se diferenciam sobremaneira das demais: também assim ganha vida o Direito Tributário. (SCHOUERI, 2018).

RESUMO

A tributação do Estado Brasileiro tem ganho especial destaque pela necessidade de reestruturar o seu sistema constitucional tributário e adequá-lo aos objetivos da República Brasileira, previstos no artigo 3º da Constituição do Brasil. Isso porque essa tributação, que ora está implementada, possui características regressivas, resultando em distorções não apenas no âmbito da norma constitucional, como também no âmbito da própria economia, já que distorce o sistema de preços e colabora no aumento da desigualdade social. Utiliza-se como marco teórico obras escritas por John Rawls, *Uma Teoria da Justiça*; José Casalta Nabais, *“O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal”*; Paulo Caliendo, *“Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão Crítica”*; algumas obras de José Joaquim Gomes Canotilho; Konrad Hesse, *“A Força Normativa da Constituição”* e obras de Geraldo Ataliba. Para o desenvolvimento da pesquisa, objetivou-se discutir o modelo de tributação do Estado Brasileiro no âmbito da sua constitucionalização e sob o instrumental da Análise Econômica do Direito, a fim de demonstrar que a reestruturação do atual modelo constitucional de tributação no Brasil, com redução da regressividade fiscal somado a uma maior tributação sobre renda e patrimônio, pode propiciar a redução de desigualdades e promoção de desenvolvimento econômico e social. Trata-se de Tese com apoio no método dedutivo, realizada a partir de pesquisa bibliográfica sobre a Constituição do Brasil, leis infraconstitucionais, levantamento e análise de doutrinas e obras nacionais e estrangeiras de Direito, Filosofia, Sociologia e Economia, bem como, em alguns momentos, na jurisprudência do Brasil, cujo tema em discussão se encontra vinculado à linha de pesquisa do programa de Doutorado em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Os principais resultados da pesquisa teórica indicam que a tributação se tornou um instrumento de realização de políticas públicas e, conseqüentemente, de promoção de direitos fundamentais. Contudo, no âmbito do Estado Brasileiro, enquanto a Constituição Federal prevê um sistema tributário cuja incidência tributária está amparada no princípio da justiça fiscal e capacidade contributiva, verifica-se que, de fato, o que predomina é uma regressividade fiscal, a partir de um modelo que, ao tributar, não leva em conta a capacidade econômica do contribuinte e, por isso, não se coaduna com um Estado Republicano, que é o caso do Brasil, nem com suas normas constitucionais. Diante deste resultado, a Análise Econômica do Direito se mostrou como bom ferramental para sugerir uma tributação eficiente, a partir da formação de estruturas institucionais fortes e bem definidas, que assegurem soluções jurídicas e econômicas a reduzir o máximo possível os custos de transação, proporcionando um ambiente propício aos negócios. Contudo, essa reestruturação deve se dar por meio da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro o que demonstra que a tributação deve ter por princípio fundamental o da igualdade tributária, implementando o Princípio da Capacidade Contributiva de modo a observar e efetivar os objetivos fundamentais da Constituição. A solução para enfrentar essa situação está na reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, alterando a sua predominante regressividade fiscal para um modelo de progressividade, com uma tributação de acordo com a capacidade econômica e contributiva de cada contribuinte. Desse modo, não apenas se realizará uma tributação com justiça fiscal, como seus efeitos sobre o âmbito econômico serão positivos, mantendo ou até aumentando a arrecadação tributária no Estado Brasileiro.

Palavras-chave: Progressividade fiscal. Tributação eficiente. Constitucionalização. Direito tributário.

ABSTRACT

The taxation of the Brazilian State has gained special attention due to the need to restructure its constitutional tax system and adapt it to the objectives of the Brazilian Republic, provided for in article 3 of the Constitution of Brazil. This is because this taxation, which is now implemented, has regressive characteristics, resulting in distortions not only within the scope of the constitutional norm, but also within the scope of the economy itself, since it distorts the price system and collaborates in the increase of social inequality. Works written by John Rawls, *A Theory of Justice*, are used as a theoretical framework”; José Casalta Nabais, “The fundamental duty to pay taxes: Contribution to the constitutional understanding of the fiscal state”; Paulo Caliendo, “Tax Law and Economic Analysis of Law: A Critical View”; some works by José Joaquim Gomes Canotilho; Konrad Hesse, “The Normative Force of the Constitution” and works by Geraldo Ataliba. For the development of the research, the objective was to re-discuss the taxation model of the Brazilian State within the scope of its constitutionalization and under the instrument of Economic Analysis of Law, in order to demonstrate that the restructuring of the current constitutional model of taxation in Brazil, with of fiscal regressiveness added to a higher taxation on income and assets, can provide the reduction of inequalities and promotion of economic and social development. It is a thesis based on the deductive method, carried out from a bibliographic research on the Constitution of Brazil, infra-constitutional laws, survey and analysis of national and foreign doctrines and works of Law, Philosophy, Sociology and Economics, as well as, in some moments, in the jurisprudence of Brazil, whose topic under discussion is linked to the line of research of the Doctoral program in Law at the Federal University of Santa Catarina. The main results of the theoretical research indicate that taxation has become an instrument for carrying out public policies and, consequently, for promoting fundamental rights. However, within the scope of the Brazilian State, while the Federal Constitution provides for a tax system whose tax incidence is supported by the principle of fiscal justice and ability to pay, it appears that, in fact, what predominates is a tax regressivity, from a model that, when taxing, does not take into account the economic capacity of the taxpayer and, therefore, is not in line with a Republican State, which is the case of Brazil, nor with its constitutional norms. In view of this result, the Economic Analysis of Law proved to be a good tool to suggest efficient taxation, based on the formation of strong and well-defined institutional structures, which ensure legal and economic solutions to reduce transaction costs as much as possible, providing a business-friendly environment. However, this restructuring must take place through the Constitutionalization of Brazilian Tax Law, which demonstrates that taxation must have as its fundamental principle that of tax equality, implementing the Principle of Contribution Capacity in order to observe and implement the fundamental objectives of the Constitution. The solution to face this situation lies in the restructuring of the Brazilian Tax System, changing its predominant tax regressiveness to a progressive model, with taxation in accordance with the economic and contributory capacity of each taxpayer. In this way, not only will taxation be carried out with fiscal justice, but its effects on the economic scope will be positive, maintaining or even increasing tax collection in the Brazilian State.

Keywords: Fiscal progressivity. Efficient taxation. Constitutionalization. Tax law.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Figura 1: Comparativo de horas trabalhadas para pagamento de tributos com outros Países.. | 80 |
| Figura 2: Carga Tributária Geral sobre a Renda Total das Famílias | 81 |
| Figura 3: Tributação no Brasil..... | 83 |
| Figura 4: Tributação nos países da OCDE | 83 |
| Figura 5: Comparativo entre Demanda/Oferta sem tributação..... | 239 |
| Figura 6: Comparativo entre demanda/oferta com tributação | 240 |
| Figura 7: Demonstrativo de oferta elástica, com demanda inelástica | 241 |
| Figura 8: Demonstrativo de oferta inelástica, com demanda elástica | 242 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela 1: Imposto sobre a Renda 2021-2022 | 74 |
| Tabela 2: Alíquotas do ITR | 76 |
| Tabela 3: Demonstrativo da tributação brasileira em 2017 | 236 |
| Tabela 4: Demonstrativo de Tributação da Média da OCDE, considerando o PIB brasileiro em 2017 | 236 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|--------------------------------------------------------|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| AED | Análise Econômica do Direito |
| ART | Artigo |
| CIAT | Centro Interamericano de Administração Tributária |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| CEPAL | Comisión Económica para América Latina y el Caribe |
| CF | Constituição Federal |
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| COSIP | Contribuição para Custeio da Iluminação Pública |
| CPP | Contribuição Previdenciária Patronal |
| CPRB | Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| DF | Distrito Federal |
| EC | Emenda Constitucional |
| FMI | Fundo Monetário Internacional |
| IRPF | Imposto de Renda da Pessoa Física |
| ITCMD | Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação |
| ICMS | Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IR | Imposto sobre a Renda |
| IRPJ | Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IPVA | Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor |
| ISS | Imposto Sobre Serviços |
| ITBI | Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis |
| IVA | Imposto sobre Valor Agregado |
| IPTU | Imposto Territorial e Predial Urbano |
| ITR | Imposto Territorial Rural |
| IBPT | Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação |
| JSCP | Juros Sobre Capital Próprio |
| LC | Lei Complementar |
| NEI | Nova Economia Institucional |

| | |
|-------|-----------------------------------------------------------|
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| PANUD | Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento |
| PASEP | Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público |
| PIS | Programa de Integração Social |
| RE | Recurso Extraordinário |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| STF | Supremo Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | | |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO..... | 17 |
| 2 | SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: O PARADOXO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO | 21 |
| 2.1 | CONCEITO DE SISTEMA | 22 |
| 2.1.1 | Aspectos históricos da formação do Sistema Tributário..... | 23 |
| 2.1.2 | Aspectos da evolução do Sistema Tributário Brasileiro | 36 |
| 2.2 | O MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 | 44 |
| 2.2.1 | Dos princípios gerais de tributação expressos na Constituição da República Federal do Brasil de 1988..... | 44 |
| | 2.2.1.1 Princípio da Capacidade Contributiva | 45 |
| | 2.2.1.2 Princípio da Reserva Legal | 45 |
| 2.2.2 | Dos Princípios gerais de tributação não expressos na Constituição Brasileira de 1988 | 47 |
| | 2.2.2.1 Princípio Republicano e Tributação..... | 47 |
| | 2.2.2.2 Princípio da Segurança Jurídica e Tributação | 49 |
| | 2.2.2.3 Princípio da Justiça Fiscal..... | 50 |
| 2.2.3 | Das limitações específicas do Poder Tributário positivadas na Constituição de 1988 | 51 |
| | 2.2.3.1 Princípio da Legalidade Tributária..... | 52 |
| | 2.2.3.2 Princípio da Previsibilidade Tributária | 53 |
| | 2.2.3.3 Princípio da Igualdade Tributária..... | 55 |
| | 2.2.3.4 Princípio da Liberdade de Tráfego..... | 56 |
| | 2.2.3.5 Imunidades Tributária | 58 |
| 2.3 | A PREDOMINANTE REGRESSIVIDADE FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UM PARADOXO CONSTITUCIONAL | 60 |
| 2.3.1 | Tributação e Economia Política | 61 |
| | 2.3.1.1 Tributação Regressiva no Estado Brasileiro | 65 |
| | 2.3.1.1.1 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados..... | 66 |
| | 2.3.1.1.2 PIS/PASEP e COFINS – Contribuições Sociais | 67 |
| | 2.3.1.1.3 ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços | 68 |

| | | |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.3.1.1.4 | ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza..... | 69 |
| 2.3.1.2 | Tributação Progressiva no Estado Brasileiro | 72 |
| 2.3.1.2.1 | IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza | 73 |
| 2.3.1.2.2 | ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural | 75 |
| 2.3.1.2.3 | ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação..... | 77 |
| 2.3.1.2.4 | IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana..... | 77 |
| 2.3.2 | O Impacto do Modelo de Tributação do Estado Brasileiro sobre a Desigualdade Econômica | 78 |
| 2.4 | SÍNTESE CONCLUSIVA | 90 |
| 3 | INTERAÇÕES ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E ECONOMIA NO ÂMBITO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO..... | 91 |
| 3.1 | ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: ASPECTOS HISTÓRICOS, CONCEITUAIS E METODOLÓGICOS..... | 92 |
| 3.1.1 | Elementos Conceituais da Ciência Econômica..... | 92 |
| 3.1.1.1 | Escola Clássica | 93 |
| 3.1.1.2 | Escola Neoclássica e Marginalismo | 96 |
| 3.1.1.3 | Escola Institucionalista..... | 98 |
| 3.1.1.4 | Escola da Nova Economia Institucional..... | 99 |
| 3.1.2 | Aspectos destacados da Análise Econômica do Direito..... | 99 |
| 3.1.2.1 | Elementos conceituais da Análise Econômica do Direito..... | 100 |
| 3.1.2.2 | Premissas Estruturais da Análise Econômica do Direito | 103 |
| 3.1.2.3 | Análise Econômica no Direito Brasileiro..... | 104 |
| 3.2 | TRIBUTAÇÃO E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA INTERVENCIONISTA | 107 |
| 3.2.1 | Premissas Básicas sobre o intervencionismo | 108 |
| 3.2.2 | Aspectos históricos sobre o Intervencionismo..... | 110 |
| 3.2.3 | Intervenção do Estado sobre a Economia no Direito Brasileiro | 112 |
| 3.2.4 | A Tributação como instrumento de intervenção sobre a Economia..... | 115 |
| 3.3 | TRIBUTAÇÃO, CUSTOS DE TRANSAÇÃO E ESCOLHAS PÚBLICAS: A IMPORTÂNCIA DE ESTRUTURAS INSTITUCIONAIS BEM DEFINIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO PROCESSO ECONÔMICO | 121 |
| 3.3.1 | Ronald H. Coase e a Teoria dos Custos de Transação | 122 |
| 3.3.2 | Oliver Willianson: Ainda os Custos de Transação | 125 |
| 3.3.3 | Douglas North e a Importância das Instituições | 127 |
| 3.3.4 | A Tributação e a Teoria do Public Choice | 129 |

| | | |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.3.4.1 | James Buchanan e a Public Choice | 134 |
| 3.3.5 | Instituições e a Nova Economia Institucional | 138 |
| 3.4 | EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO | 141 |
| 3.5 | SÍNTESE CONCLUSIVA | 148 |
| 4 | A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO | 150 |
| 4.1 | DESENVOLVIMENTO DO CONCEITO DE CONSTITUIÇÃO COMO LEI FUNDAMENTAL | 151 |
| 4.1.1 | Elementos gerais da Teoria do Estado..... | 152 |
| 4.1.2 | Do Estado Absoluto ao Estado Democrático de Direito..... | 154 |
| 4.1.3 | Do Conceito e função da Constituição em um Estado, bem como na vida de seu povo | 158 |
| 4.2 | A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE NO ESTADO BRASILEIRO | 164 |
| 4.2.1 | Premissas Fundamentais do Dirigismo Constitucional..... | 164 |
| 4.2.2 | Pode-se atribuir à Constituição Brasileira de 1988 a característica de dirigente? | 169 |
| 4.2.3 | Direito Tributário na perspectiva da Constituição Dirigente no Estado Brasileiro | 173 |
| 4.3 | A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO CENTRAL DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO | 178 |
| 4.3.1 | Do conceito e características do Estado Fiscal | 178 |
| 4.3.1.1 | O Brasil como Estado Fiscal e Social | 182 |
| 4.3.2 | Dever fundamental de pagar impostos como elemento do Estado Fiscal..... | 183 |
| 4.3.2.1 | O Dever Fundamental de Pagar Impostos no Estado Brasileiro | 186 |
| 4.3.3 | A tributação como meio de financiamento do Estado e a exigência de tributos a partir da capacidade econômica do contribuinte na Constituição Federal para a realização da Justiça Fiscal..... | 189 |
| 4.3.3.1 | Um entendimento sobre a Justiça Fiscal | 190 |
| 4.3.3.1.1 | O pensamento de Justiça em Aristóteles | 191 |
| 4.3.3.1.2 | A Ideia de Justiça em Kant..... | 192 |
| 4.3.3.1.3 | O Conceito de Justiça em John Rawls..... | 194 |

| | | |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.3.3.1.4 | Uma abordagem conceitual de Justiça Fiscal no Direito Tributário Brasileiro | 196 |
| 4.3.3.2 | Princípio da capacidade contributiva – aspectos destacados de sua evolução histórica e conceitual | 199 |
| 4.3.3.3 | Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário Brasileiro ... | 200 |
| 4.3.3.4 | Subprincípios da Capacidade Contributiva | 204 |
| 4.3.3.4.1 | Progressividade e Capacidade Contributiva..... | 204 |
| 4.3.3.4.2 | Proporcionalidade e Capacidade Contributiva | 206 |
| 4.3.3.4.3 | Seletividade e Capacidade Contributiva..... | 207 |
| 4.3.4 | Capacidade Contributiva como elemento promocional da Justiça Fiscal..... | 207 |
| 4.4 | SÍNTESE CONCLUSIVA | 209 |
| 5 | REESTRUTURAÇÃO DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO PARA UMA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA JUSTA E EFICIENTE | 211 |
| 5.1 | DIRETRIZES DE REESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA VISÃO CONDIZENTE COM SUA CONSTITUCIONALIZAÇÃO | 212 |
| 5.1.1 | Extrafiscalidade tributária e a observância do Princípio da Capacidade Contributiva | 222 |
| 5.2 | CONTRIBUIÇÕES DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO PARA A REDEFINIÇÃO DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO | 225 |
| 5.2.1 | Eficiência Econômica e Justiça Fiscal: Um equilíbrio necessário para uma Arrecadação Tributária Eficiente | 230 |
| 5.3 | PROPOSTA DE REESTRUTURAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO | 243 |
| 6 | CONCLUSÃO..... | 250 |
| 7 | REFERÊNCIAS..... | 258 |
| 8 | GLOSSÁRIO..... | 274 |

1 INTRODUÇÃO

A presente Tese de Doutorado foi desenvolvida no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), e se encontra relacionada à área de Direito, Política e Sociedade dentro da linha de pesquisa de Constituição, Cidadania e Direitos Humanos.

O tema principal adotado nesta pesquisa está relacionado a Direito e Economia, uma vez que trata especificamente do Direito Tributário somado à Ciência Econômica, visando analisar o atual modelo tributário brasileiro e, a partir disso, propor alterações que atendam positivamente o Sistema Tributário Brasileiro tanto do ponto de vista da Economia como da Justiça Fiscal.

Como problema da pesquisa, partiu-se do seguinte questionamento: O atual modelo constitucional tributário é eficiente sendo predominantemente regressivo?

Visando responder essa problemática, pontos foram estabelecidos e estão relacionados ao Sistema Tributário Brasileiro, quais sejam: a Análise Econômica do Direito (AED) pode ser instrumento importante para se entender o estado atual da tributação no Brasil; a eficiência da tributação brasileira deve ser observada a partir da constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro; o Princípio da Capacidade Contributiva é elemento fundamental no Sistema Tributário Brasileiro e promotor da Justiça Fiscal.

Como hipótese à problemática ora estabelecida, partiu-se da resposta de que ao tributar de forma predominantemente regressiva, o atual modelo constitucional tributário não é eficiente, haja vista que tributa de forma desigual e, desta forma, contribui para a concentração desproporcional de renda, violando princípios constitucionais e contrariando os objetivos fundamentais da República Brasileira, prejudicando, assim, o desenvolvimento econômico e social, já que também interfere nos custos de transação e consequentemente na formação de preços.

A tese desenvolvida para essa situação é a de que a tributação será eficiente à luz da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro se tributar a todos de forma equitativa, conforme suas respectivas capacidades contributivas, fato que contribuiria para a redução da concentração desproporcional da renda. Além disso, promoveria o desenvolvimento econômico, posto que interferiria de forma positiva nos custos de transações e, consequentemente, na formação de preços, pois amenizaria distorções que poderiam surgir no sistema de preços do mercado, tornando-se em estímulo ao consumo pelo aumento da demanda.

Dessa forma, não apenas seria eficiente economicamente, mas, também, estaria essa eficiência de acordo com os princípios e objetivos constitucionais.

Necessário se faz, portanto, um equilíbrio entre Eficiência Econômica e Equidade, o que se propõe ao modelo tributário brasileiro no intento de se promover e realizar a Justiça Fiscal a partir da distribuição justa dos encargos de tributação, bem como de proporcionar o desenvolvimento a partir da redução de distorções provocadas na economia pela tributação, com oportunidade de melhor e maior poder de compra aos contribuintes, fomentando, assim, a economia de mercado e, conseqüentemente, o Desenvolvimento Econômico.

Objetiva-se aqui rediscutir o modelo de tributação do Estado Brasileiro no âmbito da sua constitucionalização e sob o instrumental da Análise Econômica do Direito, a fim de demonstrar que a reestruturação do atual modelo constitucional de tributação no Brasil, com redução da regressividade fiscal, somado a uma maior tributação sobre renda e patrimônio, pode propiciar a redução de desigualdades e promoção de Desenvolvimento Econômico e social.

A justificativa para o desenvolvimento da pesquisa em questão se encontra na necessidade do seu aprofundamento na seara da interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Ciência Econômica, levando-se em conta os efeitos que a tributação gera sobre o setor econômico e como isso influencia nas questões sociais, já que o Brasil é um Estado que necessariamente, depende da tributação para a realização dos seus objetivos, pois possui uma ampla gama de direitos fundamentais que necessitam ser concretizados.

Fato é que a tributação sempre esteve relacionada às atividades do homem desde a sua necessidade de convivência em sociedade, pois no início de sua trajetória, a relação havida entre governante e contribuinte se demonstrava como uma relação de poder. O governante arrecadava para intentos relacionados a guerras, poder, luxúria própria, dominação e nem sempre para o desenvolvimento e promoção do bem-estar geral.

A característica da tributação como instrumento de desenvolvimento social, econômico e redutor de desigualdades surge com o decorrer dos tempos, a partir de reivindicações por melhores tratamentos pelo governante aos seus súditos; pelo reconhecimento e proteção de direitos de liberdade, segurança e propriedade; pela necessidade de limites na imposição tributária a partir do necessário consentimento do Parlamento; pelo respeito ao patrimônio de cada indivíduo; pelo reconhecimento de cada pessoa como sujeito de direitos.

Em especial, é a partir da formação do Estado, motivado por revoluções liberal-idealistas, que os indivíduos, mediante pacto social, permitem a redução de sua liberdade para se submeter a regras de convívio social, destinando ao Estado legitimidade e poder para

administrar o bem público e, com isso, inclusive, poder retirar, do patrimônio dos particulares, parcela necessária a título de contribuição para o financiamento de sua estrutura e para realização de suas políticas públicas em prol do bem comum.

É quando, então, aquela relação de poder deixa essa característica arbitrária para se estabelecer em relação jurídica, inclusive com a participação dos contribuintes na edição das normas reconhecedoras de direitos e obrigações de todos os envolvidos.

Quando se trata do atual modelo de tributação no Estado Brasileiro, verifica-se que ele tem sido motivo de amplas e profundas discussões nos cenários econômico, político e jurídico, haja vista que, ao que tudo indica, não reflete o comando da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A carga tributária que se impõe sobre os contribuintes é uma das mais altas no contexto mundial, contudo esse não é o principal problema, mas sim a forma como essa carga tributária é distribuída quando da sua incidência.

O Estado Brasileiro é um Estado social, haja vista seu caráter interventivo para a defesa e promoção dos direitos fundamentais, em especial os sociais, e, por isso, necessita de uma arrecadação tributária que reflita esse cenário.

Quando analisada essa situação, três disciplinas despontam e devem ser trabalhadas em conjunto, sendo o próprio Direito Tributário, bem como a Economia e o Direito Constitucional.

Há muito não é possível estudar a tributação sem levar em conta seus reflexos no âmbito econômico, no entanto, ainda que a tributação tenha de ser analisada a partir desse parâmetro, não se pode desgarrar do dirigismo constitucional. Por isso a necessidade de que sua análise e estudo se dê no âmbito da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro.

É necessário que o Estado Brasileiro tenha sua atuação conforme os ditames constitucionais, ou seja, com redução das desigualdades sociais, da marginalidade e com a promoção do desenvolvimento nacional, bem como, de forma conjunta, que procure estabelecer um ambiente voltado aos negócios. Para isso, a necessidade de uma Tributação Eficiente no Estado Constitucional Brasileiro.

Nesse ponto, a Análise Econômica do Direito se mostra como importante instrumento para buscar um melhor entendimento sobre uma tributação eficiente. Inobstante se tratar de um movimento iniciado e fortalecido nos Estados Unidos, com uma vertente mais liberal, nada impede que sua aplicação seja efetuada no Direito Brasileiro, desde que, claro, com as lentes da Constituição.

O trabalho se desenvolveu por meio de pesquisa bibliográfica e, em alguns momentos, jurisprudencial, dividindo-se em quatro capítulos. No primeiro capítulo, analisou-se o atual modelo constitucional de tributação no Brasil a partir incidência da carga tributária, seu impacto na redução ou propagação de desigualdades e pobreza, bem como em relação à promoção do desenvolvimento econômico e social. Foi primordial uma busca histórica sobre o surgimento e evolução da tributação para chegar aos dias atuais no entendimento de como está estruturado o Sistema Tributário Brasileiro.

No segundo capítulo, verificou-se se a Análise Econômica do Direito pode oferecer elementos para definição de uma tributação eficiente, numa perspectiva da tributação como instrumento de intervenção para indução ao desenvolvimento econômico. Isso porque a interação entre a tributação e a economia é fato e quando o Estado tributa inevitavelmente gera efeitos distorcivos sobre o âmbito econômico. Por isso a importância de se buscar elementos que possam construir um conceito de tributação eficiente.

O terceiro capítulo tem por objetivo demonstrar que no âmbito da Constitucionalização do Direito Tributário, o Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do princípio constitucional da igualdade tributária, é elemento central do Sistema Tributário Brasileiro e deve nortear sua reestruturação para realocar a arrecadação tributária de forma condizente com o Estado Fiscal Democrático de Direito.

A dúvida que se procurou elucidar se dá na seara da constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro. Não no entendimento se a Constituição de 1988 recepcionou o sistema tributário, mas se o Sistema Tributário Brasileiro se encontra envolto pelas normas constitucionais, irradiando seus princípios para a promoção e concretização dos objetivos fundamentais da Constituição Federal (CF).

Por fim, no quarto e último capítulo, pretendeu-se propor um Modelo Constitucional de Tributação Eficiente a partir da reestruturação do modelo de incidência tributária e sob a ótica da Constitucionalização do Direito Tributário, que possibilite o Desenvolvimento Econômico e a promoção da equidade social, com equilíbrio e conjugação entre a Eficiência Econômica e a Justiça Fiscal.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: O PARADOXO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO

A tributação sempre esteve presente em todos os acontecimentos marcantes das evoluções e transformações sociais, o que motiva, neste primeiro capítulo, entender como, de fato, deu-se a evolução da tributação para chegar aos dias atuais como um Sistema Tributário.

Optou-se, num primeiro momento, por trazer o conceito de Sistema, já que a pretensão é demonstrar que a tributação brasileira está sistematizada em uma estrutura de princípios e regras que sustentam os direitos e obrigações dos contribuintes na sua relação tributária com o Estado, bem como levantar dados informacionais sobre a evolução histórica da Teoria da Tributação, em que a obra de base para esse caminho a ser percorrido foi “A Evolução Histórica da Teoria da Tributação”, desenvolvida por Fernando Aurelio Zilveti (2017). Trata-se de uma obra que, diante das demais leituras realizadas, mostrou-se bastante completa e profunda a demonstrar a formação e desenvolvimento do Sistema Tributário de um modo geral.

Inobstante se fazer referência à tributação na antiguidade, o leitor observará que, seguindo a obra acima referenciada, os principais acontecimentos históricos se dão a partir do século XII e em relação aos principais países que foram precursores no desenvolvimento da Teoria da Tributação, quais sejam, a França, Inglaterra, Alemanha, Estados Unidos e Brasil.

Após, objetiva-se trazer informações sobre a formação e desenvolvimento do Sistema Tributário Brasileiro, cujo autor de base foi Ubaldo Cesar Balthazar, pesquisador da história do Direito Tributário, em especial do Direito Tributário Brasileiro.

Nesse segundo tópico, pretende-se compreender e, dentro dessa compreensão, demonstrar como se deu a evolução da Teoria da Tributação no Direito Brasileiro, a culminar com a formação do Sistema Tributário Brasileiro.

Por fim, procura-se demonstrar como está estruturado o atual Sistema Tributário Brasileiro, bem como se ele reflete a vontade da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em promover a Justiça Fiscal.

Para isso, optou-se por elencar os princípios gerais de tributação expressos e implícitos no texto constitucional. Em seguida, trazer os demais princípios que regem o Direito Tributário e denominados pelo Constituinte como Limitadores do Poder de Tributar do Estado para, ao término deste capítulo, verificar qual a influência e efeitos a tributação do Estado Brasileiro exerce tanto no aspecto econômico como no aspecto jurídico-constitucional.

2.1 CONCEITO DE SISTEMA

A palavra sistema nos conduz a algo que está organizado de modo que haja um sentido nessa organização que permita o real funcionamento do todo, em que cada peça exerce primordial tarefa no seu desenvolver, não sendo possível o funcionamento de uma ou de algumas em separado, de forma independente.

Ao se visualizar essa estrutura numa acepção jurídica, verifica-se que o sistema traz não apenas elementos, mas também estruturas que asseguram o ideal funcionamento das normas jurídicas, em que Rizzatto Nunes (2018, p. 249), no seu “Manual de Introdução ao Estudo do Direito”, explica que o sistema jurídico é composto por elementos e estruturas. Nesse sentido, os elementos que o compõem são as normas e sua estrutura é formada pela hierarquia e unidade existente entre tais normas.

Em outras palavras, tem-se um sistema jurídico quando seus elementos, ou seja, suas normas, estão alocadas de forma estrutural, numa composição hierárquica e de unidade com o todo, que estejam em sintonia com uma norma fundamental e sua interpretação e aplicação se deem no conjunto, levando em consideração a sua unidade e não a norma isolada em si.

Tércio Sampaio Ferraz Junior (2019), ensina que é pertinente um ordenamento relacionar suas normas de modo a tratá-las no conjunto, inclusive de forma estrutural, o que permite identificar a norma válida na relação entre seus elementos. Pode-se, portanto, visualizar um sistema jurídico como um ordenamento jurídico. Mas a questão não é tão simples assim!

Norberto Bobbio (1999, p. 76) problematiza a situação ao enfatizar que “o termo ‘sistema’ é um daqueles termos de muitos significados, que cada um usa conforme suas próprias conveniências”. Nesse sentido, Hans Kelsen (2009) já explicava que os sistemas jurídicos podem ser estáticos ou dinâmicos. No primeiro caso, tem-se um sistema onde as normas se relacionam umas às outras pelo seu conteúdo. Outrossim, um sistema dinâmico apresenta normas que derivam umas das outras no âmbito de hierarquia que existe entre elas, o que é essencial para sua eficácia.

Nesse contexto, ainda, Norberto Bobbio (1999, p. 77-80) explica que é possível identificar três modalidades de sistemas. Um primeiro modelo seria o sistema dedutivo, em que todas as normas jurídicas derivariam de princípios gerais de direito¹; um segundo significado de sistema, na definição de Norberto Bobbio, vem de Savigny, no qual, ao contrário do primeiro

¹ Essa acepção muito trabalhada do termo ‘sistema’ foi referida historicamente somente ao ordenamento do Direito Natural. Uma das mais constantes pretensões dos jusnaturalistas modernos, pertencentes à escola racionalista, foi de construir o Direito Natural como um sistema dedutivo. (BOBBIO, 1999, p. 77).

modelo, é utilizado para indicar um ordenamento da matéria, realizado pelo processo indutivo, ou seja, partindo de normas para elaborar conceitos gerais. Está mais relacionado à classificação das normas a partir da experiência, com base nas semelhanças, até alcançar aqueles conceitos normativos gerais. Por fim, um terceiro significado de sistema para Bobbio (1999) está relacionado àquele em que o conjunto de normas que o compõe devem ser compatíveis com o todo, inclusive as novas normas que ingressem nesse ordenamento, na medida em que a incompatibilidade de alguma ou algumas não derruirá todo o sistema, mas apenas excluirá aquela que não se adequa por incompatibilidade.

Para o estudo em questão, que procura entender e conceituar o Sistema Tributário, entende-se que ele (Sistema Tributário) é formado por normas que regem as condutas no âmbito da relação jurídico-tributária, de modo a preservar e fomentar os direitos fundamentais dos contribuintes, bem como suas obrigações fundamentais para com o Estado e para com a própria sociedade.

É necessário, na visão de Geraldo Ataliba (2001), que a harmonia entre as normas do sistema jurídico valorize adequadamente seus princípios fundamentais de modo a prevalecer os objetivos da norma fundamental.

No caso do Sistema Tributário Brasileiro, este vem formado por princípios e regras que estão dispostos de forma hierarquizada a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nesse Sistema, cuja forma piramidal de Hans Kelsen se entende estar estruturado, tanto o Estado como os contribuintes encontram seus direitos, suas obrigações e suas limitações.

Resulta de um pacto social firmado e estabelecido na norma fundamental brasileira que, inclusive, dispõe sobre os objetivos fundamentais da República que somente podem ser cumpridos a partir de uma justa e eficiente tributação.

Contudo, para se compreender esse conceito, faz-se importante percorrer a formação histórica da tributação bem como a sua evolução no que tange à relação estabelecida entre governante, e depois o Estado, com o contribuinte o que será efetuado nos tópicos seguintes.

2.1.1 Aspectos históricos da formação do Sistema Tributário

A real formação de um sistema tributário nos moldes desejado e concebido atualmente tem seu surgimento a partir do século XIX, em especial no século XX. Contudo, até lá, acontecimentos marcantes de cada época foram essenciais e definitivos para o desenvolvimento desse sistema tributário.

Pode-se dizer que a história da tributação remonta à antiguidade², muito antes do surgimento do Estado, no século XVIII, quando a relação tributária entre o contribuinte e o governante tinha como marca o poder, o arbítrio, a imposição e até mesmo a violência.

O presente estudo sobre o desenvolvimento da tributação e a formação de um sistema tributário será delimitado a acontecimentos relevantes ocorridos a partir do século XII, quando movimentos, ainda que esporádicos, iniciam e evoluem exigindo essas limitações ao poder tributário do governante.³

Pode-se iniciar enfatizando que os séculos XII e XIII foram marcados pela necessidade de arrecadação tributária para o financiamento de guerras, em especial as Cruzadas, o que agravava, ainda mais, a situação de miséria por que passava o povo europeu.

Surge, então, nesse período, na Inglaterra, a *Magna Charta Libertatum*⁴, compelindo o rei João a aceitar limites derivados de respeito aos direitos dos súditos, especialmente em matéria fiscal, dentre eles a necessidade de aprovação prévia para a exigência de tributos⁵, fato que marca o início do constitucionalismo inglês, podendo ser considerada a primeira constituição inglesa.

A imposição de limites à tributação aparece como elemento importante para o reconhecimento do Sistema Tributário. Somado a isso, explica Dalmo de Abreu Dallari, que “a Magna Carta foi o início de um processo que resultaria na criação do Parlamento Britânico cujo

² Pesquisas históricas evidenciam a existência de tributação na Mesopotâmia (hoje sul do Iraque), em períodos compreendidos entre 4000 e 3000 a.C, estando vinculados a templos, palácios, inclusive arrecadação por conta de guerras, no qual eram exigidos impostos sobre os vencidos. Essa forma de tributação não se resumia necessariamente em pagamento por meio de dinheiro ou moeda, mas, sim, por meio de bens e convocação de homens para lutar em guerras. (ZILVETI, 2017, p. 61, p. 83). Exigiam-se reparações patrimoniais dos perdedores em consequência das despesas havidas com os combatentes. (BALTHAZAR, 2005, p. 20).

³ Não se desconhece que modalidades de tributação direta e indireta predominaram em cada período anterior ao século XII, estabelecido como ponto de partida da presente pesquisa. Desta forma, traços de um Sistema Tributário iam aparecendo, mas de forma esparsa e esporádica. “Os romanos, por exemplo, constituíram o mais antigo ordenamento tributário visando atender as necessidades ordinárias de receita. Nesse ordenamento não se previa tributação sobre renda e propriedade como relação fiscal de liberdade. O imposto de consumo provincial e as taxas de alfândega eram as principais fontes de receitas fiscais da época. Esse tributo era cobrado especialmente nos portos. No período do império se desenvolveu um sistema real de alfândega de fronteira com autorização para importar e proibição de exportação. Também as províncias cobravam suas taxas alfandegárias, parcela do valor da mercadoria. Nota-se aí um embrionário tributo sobre circulação de mercadorias. (ZILVETI, 2017, p. 71). A tributação romana se baseava em duas modalidades de tributos, sendo “o *tributum* e o *vectigal*. O primeiro se trata de forma de imposição tributária com caráter de imposto direto, com base em (*censos*), ou seja, listas que também eram utilizadas para fins eleitorais. Não derivava de uma lei, propriamente dita, mas, ao que tudo indica, foi aceito pela sociedade romana da época por meio de um consenso, cuja natureza jurídica estava mais próxima de um empréstimo forçado. Por outro lado, o *vectigal* abrangia as demais receitas do estado. (RI JUNIOR; DAL RI, 2006, p. 30-32).

⁴ Por esse documento, que por sua importância foi consagrado *Magna Carta*, o rei assumiu o compromisso de observar certos costumes feudais, respeitando direitos e interesses baroniais que neles se apoiavam, e de não tomar decisões em relação a determinados assuntos, sobretudo em matéria de tributação sem antes consultar a nobreza. (DALLARI, 2015, p. 78).

⁵ Das 61 cláusulas desse documento, mais da metade faz referência a matéria de impostos e os arbítrios praticados pela Coroa. (ZILVETI, 2017, p. 123).

papel seria decisivo tanto no combate ao absolutismo quanto no desenvolvimento do constitucionalismo” (DALLARI, 2013, p. 78).

Enquanto na Inglaterra o século XIV inicia com seguidas insurreições do povo contra os excessos fiscais da monarquia, inclusive com a ocorrência da formação de parlamentos representativos⁶, a França enfrentava um fenômeno de extrema pobreza, fator que agravava ainda mais a arrecadação, o que não foi diferente na Espanha e em Portugal. Apesar disso, o consentimento da tributação foi aprimorado na França ao final daquele século, a exemplo do que ocorreu na Inglaterra.

Ao término do século XIV, inicia-se a formação de uma estrutura de Estado Fiscal nos reinos alemães, porém de forma mais rudimentar que o Inglês, em que pese trazer muitas semelhanças, e que não contava com instituições e ferramentas fiscais bem desenvolvidas.

A Inglaterra ainda sofria com a relação de poder na tributação, assim como os demais reinos. Contudo, de forma mais avançada, essa relação de poder foi perdendo força, a exemplo desse período em que se fortalecia a exigência da instituição de tributos por meio do parlamento.

Em relação à França, o poder tributário do governante aumentou, uma vez que o rei passou a retirar o poder dos senhores feudais, que, até então, cobravam as dívidas fiscais constituídas, e o rei passaria a cobrar os tributos sobre as novas incidências.

No século XVI, apesar de a arrecadação brutal não poupar o contribuinte, momento em que nem a Igreja escapou da mira real, a situação precária levou ao lançamento de mais e mais impostos na França, principalmente por conta das guerras, quando ocorre certa evolução no que tange ao desenvolvimento do sistema tributário com o aprimoramento da necessidade do consentimento da tributação por meio das assembleias.⁷

Na Inglaterra, nesse mesmo período, já havia um sistema tributário em formação avançada, levando-se em consideração a autorização do parlamento para a tributação, bem como por conta de um sentimento real de melhor redistribuição da arrecadação tributária.

⁶ A partir do século XIV vai ser institucionalizada a ocorrência de parlamentos formalmente representativos de nobres, os Senhores ou Lordes, e, separadamente, de representantes dos burgueses, ou ‘Commons in Parliament’, gerando a Câmara dos Lordes e a Câmara dos Comuns, com a supremacia desta última a partir do século XVII. (DALLARI, 2015, p. 79).

⁷ As guerras e insurgências internas debilitaram muito a França. A arrecadação feudal era muito incipiente, pois as receitas provinham basicamente de taxas feudais. Os impostos, receitas extraordinárias cresceram em importância na relação direta com o esgotamento das receitas ordinárias. As assembleias tinham um papel, até então, de apenas ratificar o aumento de impostos. No final do século XV, porém, passaram a se insurgir contra o rei nessa questão. Segundo Ellul, a receita extraordinária passou, mesmo assim, do caráter extraordinário para o permanente. O consentimento, porém, se fez obrigatório para criação e aumento de impostos. A autorização para a tributação foi um importante passo para a segurança jurídica do contribuinte. As assembleias passaram, então, a defender o contribuinte em oposição aos excessos de arrecadação do rei. (ZILVETI, 2017, p. 151).

Frente ao desenvolvimento do livre mercado e das benesses de sua economia, a Inglaterra estava diante de um momento econômico não comum, o que era propiciado pelos programas de geração de renda⁸ a partir do financiamento baseado na tributação.

No entanto, o aspecto militar continuava atormentando o contribuinte inglês. O fator guerra e a ameaça de invasão por outros reinos, como a Espanha, justificou a ampliação tributária.

Enquanto na Europa a tributação era conhecida há muito tempo e se encontrava em transformação, no Brasil o século XVI foi marcado pela sua descoberta e colonização pelos portugueses que, conseqüentemente, trouxeram e implantaram aqui o seu modelo tributário.

No que tange à evolução da tributação, o Brasil estava distante de transformações já ocorridas na Europa, e assim seguiu. Tal fato pode ser constatado pelo seu descobrimento tardio em relação aos países europeus, como também pelo fato de ser colonizado por Portugal que, no quesito tributação, estava bastante atrás dos seus vizinhos Europeus.

O século seguinte, XVII, foi marcado pelo crescimento de reivindicações burguesas⁹ em face de excessos fiscais na França dominada pelo absolutismo¹⁰. Contudo, a tributação francesa pode ser considerada evoluída e complexa nesse período, com uma divisão entre tributos diretos e indiretos¹¹.

Para os ingleses, o início do século XVII apresenta um relacionamento bastante conflituoso entre a coroa real e o Parlamento, já que o fato de não ser possível lançar tributos sem autorização parlamentar era motivo de fúria dos reis. O Parlamento resistia de forma incisiva à arrecadação imposta pela coroa, e que seria motivo para guerras civis mais adiante.

⁸ Do ponto de vista econômico, tratava-se de um programa de transferência de renda no qual o Estado buscava atenuar o grau de miséria absoluta mediante a concessão de abonos. Sob o aspecto tributário, a assistência era mantida com exações aplicadas sobre os proprietários de terras e empregados, ou seja, só concorriam com esta despesa do Estado aqueles que dispunham de renda. Os tributos da Poor Law exibiam os contornos do princípio da capacidade contributiva e, apesar de elevados funcionavam como diques de contenção de revolta popular, pois se convertiam em uma minguada renda para os desempregados e miseráveis. Por conseqüência, o sistema de abonos trazia resultado imediato de manter os salários pagos aos trabalhadores em níveis ínfimos. Por certo, esse instrumento assistencialista do Estado, semelhante a todos os demais, volta-se contra os trabalhadores: a caridade pública acaba por estabelecer um padrão remuneratório iníquo, porque a competição do mercado ajuda a pressionar para baixo o salário daquela mão-de-obra empregada. (PALMEIRA, 2006, p. 77).

⁹ Os séculos XVII e XVIII foram marcados pela ascensão política da burguesia, tendo por conseqüência a afirmação de novos padrões de organização política, superando o absolutismo e eliminando privilégios da nobreza. (DALLARI, 2015, p. 99).

¹⁰ [...] “os tributos eram sobrepostos e atingiam diversas vezes a mesma riqueza”. As isenções fiscais para determinadas classes sociais eram cada vez mais injustificadas. No momento em que os tributos não fossem o suficiente para atender as despesas da coroa, o rei lançava mão de empréstimos fiscais. (ZILVETI, 2017, p. 170).

¹¹ “Entre os diretos se encontra a *taille* um imposto feudal pago para ter segurança cobrada para custeio da guarda real a partir do século XVI”. Em relação aos indiretos, havia os impostos sobre a circulação de mercadorias, sobre o consumo de bens (este sendo o *gabelle*, extremamente regressivo para os pobres) e nas transações de mutação patrimonial. (ZILVETI, 2017, p. 172).

Por diversas vezes os ingleses se manifestaram nas ruas contra a tributação e os excessos de poder de tributar da coroa, gerando alterações na tributação em respeito aos contribuintes que até mesmo destronou um rei, Carlos I, que foi morto pela insurreição, fato que ocasionou um grande e significativo avanço no princípio “no taxation without representation”. (ZILVETI, 2017, p. 175).

Em 1643, o Sistema Tributário inglês introduziu de forma oficial a tributação sobre o consumo, nesse caso pela via parlamentar, sobre uma lista detalhada de produtos que nos anos seguintes foi aumentada. Com o tempo e a modernização dessa forma de tributação, a regressividade ganhou campo¹².

É importante enfatizar o aperfeiçoamento principiológico do Sistema Tributário Inglês no século XVII, em decorrência de manifestações contra os excessos tributários, somado, ainda, ao fortalecimento do parlamento no quesito de legitimidade de representação do contribuinte, bem como de instituição responsável sobre o controle da arrecadação tributária na Inglaterra.

O século XVII muito pouco alterou em relação às espécies tributárias. No entanto, desenvolveu fortemente a legitimação da tributação a partir da necessidade de participação de representantes dos contribuintes, com a limitação do poder de tributar da coroa.

No século seguinte, XVIII, intensificam-se as discussões a respeito da justiça fiscal dos tributos, relativamente sobre seu potencial cruel em gerar desigualdades, bem como em relação ao caráter do tributo no aspecto de tributo-proteção e tributo-retribuição, posto que, em tempos passados, não havia essa preocupação em relação à tributação. O seu escopo era unicamente arrecadatório, visando satisfazer necessidades do governante como também por ocasião de guerras.

Teorias da tributação passam a sustentar que ninguém poderia ser isento da obrigação tributária, haja vista a retribuição por parte do Estado em proteção aos contribuintes.

A Revolução Francesa¹³, ocorrida em 1789, teve papel importante no desenvolvimento do sistema tributário. A declaração aprovada na Assembleia Nacional Francesa, em 26 de agosto de 1789, teve cunho eminentemente tributário¹⁴. A tributação como relação de poder

¹² Não apenas na Inglaterra, mas também em outras jurisdições, a circulação como fato gerador do imposto sobre consumo se aperfeiçoou no tempo. (ZILVETI, 2017, p. 177).

¹³ [...] o fato é que foi a Revolução Francesa que constituiu, por cerca de dois séculos, o modelo ideal para todos os que combateram pela própria emancipação e pela libertação do próprio povo. Foram os princípios de 1789 que constituíram, no bem como no mal, um ponto de referência obrigatório para os amigos e para os inimigos da liberdade, princípios invocados pelos primeiros e execrados pelos segundos. (BOBBIO, 2004, p. 85).

¹⁴ Deste modo, "o constituinte francês de 1790 procurou fazer um sistema bem diferente daquele praticado anteriormente em termos de justiça fiscal". [...] "A igualdade na tributação, a racionalização dos tributos em relação às receitas, a identidade de tributos em todas as regiões da França, o fim do arbítrio e violência na arrecadação, a anualidade, a supressão do imposto indireto e a pessoalidade do tributo são algumas disposições constitucionais de maior relevância." (ZILVETI, 2017, p. 193).

privado deu origem ao estabelecimento de uma relação de direito público, em que o poder do rei deu lugar ao poder estatal.

A Declaração dos Direitos do Homem, de 1789, previu em seu artigo 13 a obrigação de pagamento de tributo a todos, reconhecendo a sua importância para a manutenção da força pública.¹⁵

Fato é que a Revolução Francesa “marcou, é verdade, sua ojeriza ao caráter tributativo direto, porque, sendo ela conquista do Terceiro Estado, ou do povo, era a plebe que arrostava com todo o rigor tributário” (SIDOU, 1978, p. 34). Ficavam de fora, até então, a Nobreza e o Clero, que eram isentos.

A contenção do poder de tributar passou a constar em disposições constitucionais, inclusive com determinação de competências. Além disso, a busca pelos constituintes em estabelecer uma tributação mais justa, levou à supressão do tributo indireto. Um ato arrojado, sob o risco de deixar o Estado sem receitas para suportar os gastos públicos. (ZILVETI, 2017, p. 195).

Em relação à Inglaterra, o Século XVIII foi marcado por uma série de transformações na órbita tributária. No período entre 1700 e 1850, a Inglaterra desenvolveu seu sistema tributário que, por sinal, prevalece até os dias atuais.

Por ser um País economicamente à frente dos demais, sentiu a necessidade de ampliação da base tributária, sendo que a tributação até então derivava de propriedades agrícolas. A revolução industrial e o conseqüente aumento no consumo influenciou para uma ampliação na tributação sobre consumo.

Nesse período do século XVIII, passou a predominar a tributação sobre o consumo de bens em geral como malte, cerveja, vinho, chá, especiarias. Essa modalidade tributária já sofria sérias críticas no Parlamento Inglês, face a sua ineficiência. Os debates sobre excesso fiscal se intensificaram nessa época, onde se propunha substituir o imposto sobre consumo por um mais simples e justo. (ZILVETI, 2017, p. 199-200).

Surge, diante disto, o primeiro ensaio sobre tributação indutora, que mais tarde vem se efetivar devido a um profundo problema social com a bebida, o que levou à tributação pesada sobre o consumo de álcool. “O gim causou verdadeiro problema de saúde pública, ocasionando sequela nas famílias britânicas. O parlamento resistiu, entretanto, ao aumento do imposto do consumo sobre bebidas alcoólicas, mas a lei foi, afinal, aprovada.” (ZILVETI, 2017, p. 200).

¹⁵ Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Outro fator que revolucionou a tributação no desenvolvimento do Sistema Tributário foi a criação do imposto sobre a renda¹⁶, idealizado por Pitt, primeiro-ministro britânico, em 1797, como também a figura do empréstimo público. Grandes reformas foram efetivadas nesse período, gravando o luxo e as despesas suntuárias, mas que em seguida foi substituída por outra sobre os rendimentos, em caráter geral e uniforme.

De acordo com Carlos Araujo Leonetti, “a instituição do imposto britânico sobre a renda foi precedida pela introdução de um novo sistema de tributação introduzido pelo *Aid and Contribution*, de 1798, mais conhecido como *triple assessment* (tripla tributação)” (LEONETTI, 2006, p. 267), pois os contribuintes estavam divididos em três classes sendo as pessoas presumivelmente ricas, contribuintes com patrimônio considerável e contribuintes presumivelmente pobres. Nesse caso, as alíquotas eram progressivas.¹⁷

Em relação ao empréstimo público então idealizado, (com o uso de contas públicas para atender a pendências e empréstimos de longo prazo para cobrir o custo das guerras), possibilitou-se ao governo gastar somas em guerras de forma desproporcional à receita tributária, mas que eram proporcionais à crescente riqueza do país. (HARTWELL, 1981, p. 144). Até porque, um aumento na carga tributária para fins bélicos encontraria forte resistência da população.

Já na América do Norte, “com o desenvolvimento econômico das colônias foi aumentando a voracidade tributária da Inglaterra, acompanhada de uma série de restrições ao comércio, às exportações e às relações econômicas de modo geral” (DALLARI, 2015, p. 237) o que fez com que os Estados Unidos também se sobressaíssem nesse século, resultando na sua declaração de independência¹⁸.

¹⁶ Há quem diga que já em Roma e Atenas existia o imposto sobre a renda (IR). Outros afirmam que ele surgiu em Florença sob o nome de Decima Scalata. Mas todos concordam que a história do moderno imposto de renda teve início na Inglaterra. Há divergências quanto à data da instituição desse imposto, eis que ele inicialmente foi instituído como imposto temporário, para fazer frente a despesas de guerra e só mais tarde é que se tornou definitivo. (LEMKE, 1998, p. 13).

¹⁷ Apesar de os tributos, agora agrupados, teoricamente incidirem sobre a propriedade, seu valor era determinado com base nos gastos do contribuinte durante o ano, os quais, por seu turno, eram correlacionados com sua renda. O sistema foi concebido de tal forma que as rendas inferiores a 60 libras anuais eram contempladas com isenção; para as rendas entre 60 e 200 libra/ano, as alíquotas variavam entre 1/120 (cerca de 0,83%) a 1/10 (10%); finalmente, as rendas superiores a 200 libras por ano se sujeitavam à alíquota de (10%). (LEONETTI, 2006, p. 267).

¹⁸ A Constituição americana conferiu, portanto, ao novo governo federal direitos claros e amplos de cobrar impostos indiretos, impostos sobre o comércio, que os consumidores pagariam apenas por meio de intermediários, indiretamente, da mesma sorte que conferiu poderes para emprestar e exclusivamente criar moeda.” (ZILVETI, 2017, p. 209).

Inobstante esses fatores que demonstram a evolução da Tributação rumo à formação de um Sistema Tributário, é fato que princípios tributários hoje reconhecidos como valores constitucionais ainda levariam algum tempo para que assim fossem reconhecidos.

Apesar de se verificar na Europa e Estados Unidos ligeiro desenvolvimento nesse sentido de concepção e estruturação do Sistema Tributário, no Brasil ainda havia o atraso institucional da tributação, com fraudes e corrupção, bem como o favorecimento das elites econômicas, ainda que os tributos instituídos recaíssem sobre todos.

Nessa época, o efeito de sufocamento do contribuinte via confisco deixou muitas pessoas a vagar sem perspectivas. Não havia um sistema estruturado para arrecadação tributária, e muito menos uma estrutura limitadora do poder tributário e as rendas da coroa eram arrecadadas de maneira dispersa por diversas repartições. Somado a isso, insurreições também aconteceram no Brasil em face do excesso de tributação, como a dos inconfidentes mineiros, inobstante haver entendimentos de que não é possível equiparar sua motivação àquelas, francesa e norte americana¹⁹.

Fato é que o Brasil, ao final do século XVIII, contava com relativa organização fiscal, porém confusa. Não havia garantias mínimas em favor do contribuinte a conter o poder tributário, nem mesmo necessidade de autorização popular por meio de representantes para a instituição de tributos.

Já na França, no século XIX, fatores outros vieram a influenciar a formação do Sistema Tributário, bem como a própria tributação, a exemplo do ideal de Estado Liberal que passou a ser gradativamente instaurado em Países mais desenvolvidos da Europa, a constitucionalização dos direitos e ainda o fato de a tributação passar a ser adequada de modo sistêmico e se estabelecer a positivação da distinção entre impostos diretos e indiretos, o que se deu em 1811 com o *Code des Contributions*, conforme explica Zilveti (2017).

Apesar desses fatores, também é fato que o sistema tributário francês que se formava passou a ser alvo de constantes e pesadas críticas, posto que a tributação passou a ser preferencialmente sobre o consumo nos primeiros anos do século XX, respondendo por nada menos que 50% da arrecadação do Estado, e afetando, na maior parte, os mais pobres. Por isso, teorias passaram a defender a ideia de uma tributação justa, sendo que no campo axiológico se tem a formação e reconhecimento de princípios para resistir ao poder estatal de tributar,

¹⁹ Para Amed e Campos Negreiros, o movimento contra o excesso de arrecadação era de natureza oligárquica, causa pessoal daqueles descontentes com o montante a ser pago e a corrupção do agente arrecadador. Não há como comparar, portanto, os inconfidentes mineiros com os movimentos americanos ou francês. Certo, porém, afirmar que esses movimentos influenciaram a elite intelectual brasileira, a figura de Tiradentes enquanto herói nacional não é senão uma construção teórica de historiadores. (ZILVETI, 2017, p. 220).

princípios que passaram a compor os textos legais para que integrassem o Sistema Tributário em formação.

Na Inglaterra, nessa época, militava o Princípio da Igualdade na tributação, no qual a distribuição da carga tributária, direta e indireta, seria capaz de captar riquezas de todos, ricos e pobres, de forma proporcional.

Como no decorrer da história da tributação a Inglaterra esteve sempre à frente no seu desenvolvimento, no século XIX não foi diferente e o Sistema Tributário inglês passou a se desenvolver em compasso com sua evolução econômica. Nesse quesito, a revolução industrial teve importante participação. Outras jurisdições, no entanto, concentravam sua arrecadação em tributos sobre o consumo de bens agrícolas. Também foram desenvolvidos nessa época tribunais fiscais, o que proporcionou segurança jurídica para o contribuinte.

Nesse mesmo andar, a Alemanha trouxe no século XIX importantes elementos para formação do sistema tributário, como a concepção de obrigação tributária, inclusive com elementos que a distinguiam de obrigação do direito privado. Dispôs, ainda, sobre prescrição, decadência e preclusão em matéria tributária, assim como outros elementos fundamentais de direito²⁰ e que tiveram importância significativa no desenvolvimento da teoria do Sistema Tributário. (ZILVETI, 2017, p. 238).

Também no século XIX, a Alemanha aderiu ao imposto sobre a renda, proposto por Von Stein. “Assim, entre 1874 e 1891, Saxe, Baden e Prússia o adotaram e, em 1920, já sob o regime de Weimar, o *Einkommensteuer* passou à competência legislativa da união federal, que o devolveia, em dois terços, aos Estados-membros (...)”. (SIDOU, 1978, p. 51).

Nesse período, a ideia de progressividade também permeou tanto os Estados Unidos como a Inglaterra, porém sem sucesso. Nos Estados Unidos, inclusive, ao chegar à Suprema Corte o debate da progressividade tributária no caso das heranças, entendeu-se que alíquotas progressivas eram repugnantes diante de seu caráter confiscatório, inclusive “por colidir com princípios de economia liberal e com certas cláusulas da Constituição Norte-americana, entre elas a que consagrava: - ‘todos os impostos, direitos e sisas devem ser uniformes por toda a extensão da República’ (art. I, sec. 8,1). (SIDOU, 1978, p. 49).

Ao término do século XIX, explica Aurelio Zilveti (2017, p. 246-248), o Congresso Norte-Americano passou a reconsiderar esse tributo, tomando por base princípios como da capacidade contributiva, bem como a necessidade de aumento das receitas públicas.

²⁰ Sob o ponto de vista da teoria do Estado, se desenvolveu, concomitantemente, o conceito de Estado-nação, com uma constituição a garantir a propriedade privada, direitos civis e representação popular limitada de modo a garantir à burguesia a ordem e a dominação. (ZILVETI, 2017, p. 239).

Como fator marcante, também ocorrido no século XIX, evidencia-se o surgimento da teoria do federalismo nos Estados Unidos, a qual possibilitou que os Estados (a exemplo de Estados Unidos, Brasil, Suíça, Alemanha, entre outros) possuam uma organização onde o Estado Federal, detentor de soberania, compartilhe competências com os demais estados que, unidos, formam esse todo por meio de pacto federativo, porém cada um com determinadas autonomias política, administrativa, tributária e financeira.

No Brasil, um dos fatores importantes que marcou o século XIX foi a vinda da Coroa portuguesa em fuga dos Franceses e sob a proteção dos ingleses. Isso motivou a constitucionalização na formação da sua tributação, cujo início se dá com a constituição de 1824, que, inclusive, foi inspirada na ideologia liberal de declaração de direitos.

A partir da Proclamação da República, em 1889, o Brasil vivencia a formação de uma federação e inicia um novo período na evolução da tributação, com a divisão de competências tributárias entre os entes federativos.

Quanto ao século XX, este foi marcado pela unificação da humanidade, em especial após as atrocidades da segunda guerra mundial, pela globalização com a propagação da hegemonia do mercado e a abertura de fronteiras econômicas, o que resultou na formação de blocos econômicos, a exemplo da União Europeia e Mercosul.

Pode-se dizer que a globalização fortaleceu a hegemonia do mercado por representar um processo que disseminou o capitalismo, facilitando a circulação de produtos, o aumento do consumo, bem como a mobilidade do capital. Com isso, fronteiras geográficas foram relativizadas, países se uniram com o intento de formar blocos econômicos e novas articulações econômicas surgiram, como também novas e maiores organizações empresariais.

Pela influência e hegemonia do mercado, o mundo passou a demonstrar um novo cenário, não apenas político, mas também jurídico face a forte influência da economia no Estado e no Direito.²¹

O Sistema Tributário francês passou por sensíveis alterações, ao passo que enfrentou realidades diante de sua forma de política estatal adotada bem como em relação à transformação socioeconômica, a exemplo de famílias numerosas e os gastos com gás e eletricidade integrarem a lista de deduções sobre o imposto de renda de pessoas físicas.

²¹ A eficiência fiscal e contenção de gastos públicos foram problemas que tiveram maior significado após a queda do Muro de Berlin, quando economias ocidentais se depararam com a necessidade de serem competitivas em um mundo com outro cenário político. Para tanto, a França, nesse período do século XX, passou a contar com um Sistema Tributário bem desenhado dentro de uma organização constitucional definida e que dava suporte a uma tributação autorizada pelo Parlamento. (ZILVETI, 2017, p. 279-280).

A tributação sobre o consumo já vinha sendo objeto de discussão há algum tempo por especialistas em finanças públicas. Por outro lado, as necessidades públicas exigiam forte carga fiscal, o que dificultava nortear o sistema de tributação para modo mais justo, sem contar com a complexidade da tributação como importante fator desestimulante do contribuinte.

Para uma melhor e eficiente circulação de mercadorias, serviços e capital, foi necessário que os países aderissem a uma política fiscal uniforme evitando, por exemplo, o surgimento de guerras fiscais entre os Estados, o que levou à criação, pelos países europeus, de um imposto sobre valor agregado (IVA)²². (CORDOVIL, 2006, p. 203).

Ainda no século XX, o Sistema Tributário Francês sofreu forte inclinação à tributação sobre a riqueza propriamente dita, por meio de tributos diretos,²³ o que, de certo modo, pode-se entender como resultado do avanço de direitos sociais naquela jurisdição, com a desoneração de tributos sobre produtos de consumo essenciais.

A partir de uma profunda reforma tributária, a França teve seu primeiro código tributário em 1950, em que se buscaram traçar objetivos essenciais como equidade, simplificação tributária e a redução da carga fiscal²⁴. Com o IVA, retomou-se o crescimento da atividade econômica, retomando, também, o protagonismo na Europa e no mundo, resultando em avanços socioeconômicos notáveis, tanto no campo empresarial, quanto humano.

O Sistema Tributário inglês, se desenvolvia a passos largos na modernização de seus instrumentos fiscais, a exemplo do imposto sobre a renda, assim como se aprimorava o desenvolvimento do direito privado e direito público, acompanhando a evolução das relações socioeconômicas.

Já a Alemanha teve muito a contribuir nesse século XX em relação ao aprimoramento do sistema tributário. Isso pode ser verificado com a edição do seu primeiro Código Tributário,

²² O IVA surgiu na França e é considerado por alguns autores, como Bernard Brachet, como o melhor produto de exportação francês, sendo introduzido em vários países da América Latina, África e Ásia. Os franceses chegaram a elaborar seis formas de cobrança de uma taxa sobre a circulação entre 1917 e 1954, quando foi então criado o imposto sobre valor agregado. (CORDOVIL, 2006, p. 204).

²³ Cabe registrar, ainda, que o século XX traria à França a reforma do imposto sobre a herança, em 1901, marcando uma nova era em termos de política fiscal socialista naquele País, tendo sido introduzidas alíquotas progressivas nessa modalidade tributária, com o mínimo de 2,5% e máximo de 6,5%. Da mesma forma, a criação do imposto sobre a renda bem como da sua progressividade, em razão de guerras que se aproximavam, marcaram a história do Sistema Tributário francês. (ZILVETI, 2017, p. 281).

²⁴ A codificação fiscal francesa revelou o que já se esperava naquela jurisdição desde o século anterior, ou seja, uma grande quantidade de tributos distribuídos assistematicamente. Muitos tributos eram ineficientes e obsoletos para captar a riqueza de acordo com a evolução socioeconômica da sociedade. O chamado *trade off* entre eficiência e equidade ocupou economistas que se dedicaram ao tema da tributação sobre o consumo de modo consistente e científico. Desse movimento surgiu o IVA conhecido até hoje. (ZILVETI, 2017, p. 284-285).

de 1919²⁵, por uma comissão criada para organizar a atividade tributária alemã, presidida por Enno Becker, que perseguiu sempre o objetivo de garantir a tributação de acordo com o princípio da igualdade.²⁶

Desse modo, foi elaborado estatuto capaz de conferir segurança jurídica ao contribuinte e previsibilidade ao Estado sobre as receitas necessárias ao seu custeio, tendo-se trabalhado bem a questão da autonomia do Direito Tributário e a existência de institutos próprios desse ramo do Direito para regular fatos jurídicos tributários.

Na Alemanha, ainda nessa época inicial do século XX, houve uma maior aspiração arrecadatória, com destaque para três grandes reformas que, inclusive, tratam do imposto sobre a renda.²⁷ A evolução do seu Sistema Tributário, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, se deu a partir de sólidas raízes históricas. Formou-se historicamente aberto, e a Constituição não determina conceitos de tributos ou impostos, assim como não define competências aos entes tributantes.

Na Europa cabe destacar, ainda, outro fator importante ocorrido na década de 1970 que foi a consolidação do Estado social em algumas jurisdições, em especial na Alemanha. Com isso, reformas tributárias foram lançadas, pois diante de um Estado social grandes transferências de riquezas fatalmente seriam necessárias para atender a todas as políticas públicas.

A tributação no Brasil, até a primeira metade do século XX, manteve-se com a mesma estrutura instituída no século XIX, dependente, economicamente, da monocultura, sendo a tributação centralizada em impostos de maior receita para a União.

Um verdadeiro Sistema Tributário Brasileiro somente foi estruturado a partir de 1965, com a reforma implementada pela Emenda Constitucional (EC) 18/65, quando se inseriu na Constituição de 1946 uma organização à legislação tributária brasileira, assim como se

²⁵ O contributo sistêmico mais relevante do código de Becker foi, sem dúvida, sacramentar a relação tributária como jurídica, eliminando a hipótese de relação de poder, a questão preocupante esteve justamente nesse ponto: O que seria feito, então, com o direito para acomodar os interesses de poder? A teoria autonomista não cuidou de elevar o Direito Tributário, mas sim de converter a tributação em meio para alcançar finalidades estranhas ao direito, em detrimento dos direitos do contribuinte”. (ZILVETI, 2017, p. 298).

²⁶ O Código Tributário alemão (Reichsabgabenordnung – RAO) foi recepcionado como importante conquista do direito público alemão, uma forma de reestruturar as finanças públicas ao mesmo tempo em que produzia um corpo normativo técnico e consistente. Muitos autores alemães estavam escrevendo sobre Direito Tributário, mas a edição do RAO amplificou a análise de elementos comuns, além de exigir amplo esforço doutrinário para compreender o novo texto legal (CALIENDO, 2018, p. 349-347).

²⁷ Para uma melhor compreensão, recomenda-se a leitura de: JUNIOR, Augusto Jaeger; NORDMEYER, Carl Friedrich. O Direito Tributário Alemão. *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

estabeleceu a sua estrutura no âmbito do texto constitucional. Outrossim, importa destacar que em 1922 foi criado imposto sobre a renda no Brasil, com a promulgação da lei 4.625/1922.

Nesse século, o Brasil pôde contar com um efetivo Sistema Tributário a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 que, mantendo a estrutura da EC 18 de 1965, promoveu alterações importantes no âmbito de um Estado Democrático de Direito que com essa Constituição se inaugurava.

Pelo que pôde ser observado da evolução e formação histórica da atividade tributária, tem-se que até o Século XX essa transformação ocorreu no sentido de se implementar um Sistema que limitasse o poder tributário do Estado.

Muito se discutiu sobre a formação do Estado, sua natureza jurídica, bem como sua finalidade. Que o Estado necessita da tributação para se manter, não há dúvidas, contudo, foi necessário o amadurecimento e entendimento de que esse mesmo Estado encontra limites na sua atuação e esses limites estão nos Direitos Fundamentais dos contribuintes.

O Século XXI está aí, tendo já se passado duas décadas e o que se presencia é que a teoria da tributação encontra novos desafios a serem superados, não apenas do ponto de vista das limitações do poder tributário do Estado, mas, sobretudo, do aprofundamento, reconhecimento e efetivação dos direitos dos contribuintes, visando encontrar a verdadeira essência do tributo.

Mesmo neste século XXI, observa-se um Estado fiscal dependente da tributação para o cumprimento de seus objetivos e políticas públicas. Estados com maior reconhecimento de direitos sociais em suas constituições certamente necessitarão de maior arrecadação. Estados com direitos sociais em menor número, na figura de um Estado mínimo, necessitarão de uma menor carga tributária. Essa é a lógica!

De qualquer forma, independente do modelo de Estado fiscal, mais ou menos interventor, o fato é que o Sistema Tributário deverá implementar a tributação atendendo princípios como da Justiça Fiscal e da Eficiência Econômica.

Mas como resolver essa equação?

O resultado disso é um Estado Constitucional que estruture um Sistema Tributário justo e eficiente. Talvez esteja aí o maior desafio da tributação para o século XXI, ser justo e eficiente, observando tanto a proteção quanto a promoção de direitos constitucionais de vanguarda, com princípios que representem valores de igualdade e justiça, bem como aqueles que tragam bons resultados no âmbito econômico, com a mínima interferência possível nesse setor.

2.1.2 Aspectos da evolução do Sistema Tributário Brasileiro

De acordo com Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 31-32), o Brasil já contava com uma Legislação Tributária desde a vinda dos portugueses para cá, no século XVI, quando se aplicavam as normas lusitanas. Contudo, uma legislação tributária brasileira apenas teria início em 1822, quando, então, foi elaborada uma legislação fiscal no Brasil, adequada à realidade da época.

Não seria possível ainda falar em Sistema Tributário Brasileiro, posto que as normas eram esparsas e desfiguradas de uma modalidade sistemática entendida para o estudo pretendido.

Com a colonização, pelo menos no início, os portugueses não mantinham interesse em buscar o desenvolvimento do Brasil, mas apenas a sua exploração, levando daqui a riqueza encontrada. “Com o início da lucrativa exploração do pau-brasil (para a fabricação de corantes para tecidos), entre 1526 e 1532, iniciou-se a cobrança do primeiro tributo no Brasil, o quinto do pau-brasil” (BALTHAZAR, 2005, p. 35), que era cobrado em espécie em face dos particulares que possuíam autorização da Coroa portuguesa para sua exploração.²⁸

Visando aprimorar a segurança sobre o território colonizado, bem como estabelecer maior controle sobre a arrecadação tributária advinda da exploração do território brasileiro, resolveu, a Coroa portuguesa, implantar as “capitanias hereditárias”.

Assim, com a doação de terrenos a particulares para que estes os explorassem, exigia-se a contrapartida de contribuição tributária, mas que não possuía qualquer controle de fiscalização e, quando havia, era extremamente precário, o que facilitava cada vez mais a incidência de corrupção com desvios nos tributos cobrados.

Para tentar conter essa situação, a Coroa portuguesa instituiu sobre as capitanias hereditárias um governo centralizado, que se denominou de governo geral²⁹, no qual, com a figura do provedor-mor, ou seja, um funcionário de confiança, fiscalizava-se a produção de açúcar nos engenhos entre outros.

²⁸ O quinto representava o valor de 20% que se cobrava da atividade extrativista do pau-brasil pago à coroa pelos tesouros ou descobertas no Brasil. Uma forma de alíquota fiscal. A arrecadação, bem como a fiscalização dos tributos, era feita pelos servidores especiais da coroa, em terras brasileiras, denominados de rendeiros e seus auxiliares. (BALTHAZAR, 2005, p.35).

²⁹ Dentre algumas iniciativas tomadas, ordenou que fossem construídas alfândegas em todas as capitanias, além de estabelecer casas encarregadas da Fazenda Real, com um livro destinado à escrituração das rendas e outro para os forais, regimentos, provisões, ordenados, contratos, arrendamentos. Os provedores das capitanias eram obrigados a prestar anualmente conta das receitas e despesas ao Provedor-Mor. (BALTHAZAR, 2005, p. 42).

Outro fato que demonstra a ausência de um interesse político no desenvolvimento do território colonizado, a partir da tributação, foi que, nessa época, século XVI, já havia registros de isenções fiscais concedidas pela Coroa aos particulares contribuintes.

Essas isenções se davam “para o cultivo de determinados produtos de interesse lusitano. Ocorria, frequentemente, a imposição de uma tributação extrafiscal, exigindo-se dos colonos, por exemplo, impostos excepcionais para custear gastos com o casamento de príncipes, reconstrução de Lisboa etc. (BALTHAZAR, 2005, p. 43). Com a forte pressão fiscal para exigência e cobrança desses tributos, o resultado foi uma forte sonegação fiscal e motivo de muito descontentamento, tanto por parte da Coroa como pelos próprios contribuintes de modo geral.

Além do pau-brasil, verificou-se também a produção de açúcar como segunda maior fonte de recursos, o comércio de escravos e, a partir daí, o surgimento de várias outras³⁰ atividades econômicas que passaram a ser desenvolvidas e sobre as quais recaía a tributação da Coroa portuguesa.

O Brasil passou ainda, nesse período, momentos de oscilações nas pressões fiscais, ora por parte dos espanhóis, ora pelos portugueses, devido à união das Coroas portuguesa e espanhola, o que sempre era motivo de revolta da população, que tinha de arcar com pesados gastos tributários.

Essas cobranças fiscais tinham por finalidade arrecadar valores para Coroa, não havendo qualquer contrapartida para com os contribuintes que passavam a questionar a tributação. À Coroa Portuguesa não interessava a capacidade contributiva dos colonos, mas amenizar seu déficit da balança comercial com outros países, em especial a Inglaterra. (BALTHAZAR, 2005, p. 43-45)

Tal fato ocasionou revoltas populares no século XVIII, com reivindicações derivadas do excesso de tributação despropositada. Assim, ocorreram as Conjurações Mineira e Baiana que protestavam, além de outras questões, contra o excesso fiscal, a bitributação, a arrecadação tributária sem a contrapartida aos contribuintes etc.

Importante mencionar, conforme explicam Valcir Gassen e Luis Fernando de Oliveira (2016), que a Inconfidência Mineira também resultou da disputa que houve entre os devedores, não apenas de tributos, para com a Coroa Portuguesa, mas também daqueles que arrematavam

³⁰ Como algodão, madeira, arroz, cacau, pesca de baleia, etc. (BALTHAZAR, 2005, p.45).

em hasta pública o direito de arrecadar em nome de Estados e, ao final, deixavam de repassar os montantes aos cofres públicos.³¹

A vinda da Família real, escapando da perseguição napoleônica, deu maior autonomia ao Brasil, inclusive na arrecadação tributária e, a partir deste fato, uma série de inovações tributárias aconteceram.³² “Os novos tributos, além de incomuns, eram desprovidos de objetividade e racionalidade, tendo em vista que visavam, unicamente, a um aumento na arrecadação, para que fosse possível o custeio das despesas reais, não revertendo qualquer proveito para o povo”. (BALTHAZAR, 2005, p. 71).

Em 1822 foi proclamada a independência do Brasil de Portugal. Por não haver legislação própria, em especial no que tange aos tributos, manteve-se a legislação lusitana em vigor no território brasileiro. A partir daí, constitui-se o Brasil em um Estado fiscal, no qual o Estado geraria a sua riqueza, sendo o particular a principal fonte, ou seja, parte da arrecadação do particular iria para o Estado.

A “Constituição Política do Império do Brasil”, de 1824, pouca previsão trouxe sobre matéria tributária, porém os exageros fiscais eram evidentes, haja vista a necessidade de arrecadação que havia para manutenção da estrutura governamental real que havia em solo brasileiro.

Com a Proclamação da República, em 1889, inicia-se um novo período na história do Brasil, tendo sido promulgada, em 1891, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, inspirada na Constituição norte americana, consagrando-se o princípio federalista, haja visto a autonomia política, administrativa e financeira dos Estados membros.

Em face dessa autonomia, passaram os Estados a ter competência tributária, o que abriu uma concorrência tributária com a União. Diante disto e com uma nova discriminação de rendas tributárias previstas constitucionalmente, os Estados da federação brasileira puderam aumentar suas receitas. Contudo, apesar desse avanço em uma já possível organização do Sistema Tributário Brasileiro, os municípios ficaram dependentes dos Estados-membros, já que não havia previsão constitucional de sua autonomia.

³¹ Para melhor aprofundamento do assunto, recomenda-se a leitura do artigo: GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luis Fernando de. Tributação, Direito Tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas brasileiras para além de Tiradentes. **Revista da RDIET**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 377-400, jan./jun. 2016.

³² Conforme explica Ubaldo Cesar Baltazar, “Foram instituídos tributos sobre produtos importados (alíquota de 15% para mercadorias vindas da Inglaterra, 16% para as adquiridas em Portugal e 24% para o restante); 10% sobre os imóveis urbanos (décima parte dos prédios urbanos e mais tarde imposto sobre os prédios urbanos); pensão para a capela imperial; contribuição de polícia; imposto de sisa sobre os bens da raiz (imóvel urbano, mais tarde denominado imposto sobre transmissão imobiliária por ato *inter-vivos*)”. (BALTHAZAR, 2005, p. 66)

No que tange ao contribuinte, a constituição de 1891 previu o princípio da legalidade, face a influência sofrida dos ideais liberais.

A constituição de 1934, também denominada “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil”, apresentou avanços no que refere ao sistema tributário. Isso porque trouxe em seu texto legal a previsão de tributos de forma específica em relação à competência de cada ente da federação, inclusive dos Municípios que, a partir desse momento, passaram a contar com sua competência tributária.

Ao dispor sobre as discriminações tributárias por competências, o texto constitucional tratou de acabar com a guerra de competências até então existentes entre os entes da federação, inclusive prevendo que no conflito de competência tributária entre Estados e União, por exemplo, prevaleceria a da União.

Um dos aspectos importantes e inovadores da Constituição de 1934 foi o surgimento da contribuição de melhoria como espécie tributária, apesar de prevista em local separado das demais previsões tributárias do texto constitucional³³; também o alcance da imunidade tributária recíproca, que passou a se dar somente em relação aos impostos apenas. (BALTHAZAR, 2005, p. 118-120).

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 pouco previu sobre a tributação. Resultado de um golpe dado por Getúlio Vargas, com amparo militar, praticamente manteve as previsões tributárias da constituição anterior, com exceção, por exemplo, da Contribuição de Melhoria, que foi extinta, retornando somente com a Constituição de 1946.

Com pouquíssimas alterações em favor do contribuinte, foi uma Constituição marcada por uma intensa intervenção do Estado na economia, centralizando as funções e poder estatal na presidência.

Pelo que se observa, a formação de um Sistema Tributário Brasileiro, que vinha se desenhando nas Constituições anteriores à de 1937, foi interrompida com o Golpe de Getúlio Vargas, posto que, em face do não funcionamento do Congresso, não se podia falar em representatividade dos contribuintes.

A Constituição Federal de 1946, também intitulada “Constituição dos Estados Unidos do Brasil”, influenciada por elementos pós-guerra, trouxe para seu texto previsões e efetivações de direitos de índole social, bem como manteve limitações ao poder de tributar relacionadas à federação e previstas na Constituição de 1934.

³³ “[...] cabe notar que tal previsão de competência foi firmada no Título IV (“Da Ordem Econômica e Social”), no art. 124, bem distante, assim, dos dispositivos que cuidavam da discriminação de rendas tributárias (arts. 6º e 11, componentes da Título I, “Da organização Federal”).” (BALTHAZAR, 2005, p. 117).

Apesar de se tratar de uma constituição democrática, pelo menos em relação à anterior, não trouxe em seu corpo legal a previsão sistematizada de princípios e demais regras de direito tributário limitadores do poder estatal de tributar. Mas uma inovação que marcou sua trajetória foi a previsão do Princípio da Capacidade Contributiva.

Mesmo assim, surge nesse período a necessidade de uma reforma tributária ampla, que adeque um sistema tributário a acompanhar o desenvolvimento do Estado brasileiro que vivia, naquele momento, uma onda massiva de pessoas se deslocando para determinadas regiões do País, como no caso do sudeste, devido ao processo de industrialização nacional.

Ives Gandra Martins reforça que “uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo crescimento nacional e pela complexidade decorrencial que a Economia brasileira ganhava.” (MARTINS, 1990, p. 20). São novos tempos e que exigem novas estruturas tributárias.

Outro aspecto importante da Constituição de 1946 foi o fato da imunidade de alguns produtos em relação ao imposto sobre o consumo, sendo aqueles que a lei classificasse como indispensáveis à alimentação, habitação, vestuário, relativamente às pessoas com baixa capacidade econômica. (BALTHAZAR, 2005, p. 125-127).

Além disso, outras imunidades também foram positivadas no texto constitucional, como a imunidade em relação aos templos de qualquer culto, bens e serviços de instituições de educação e assistência social, em relação aos partidos políticos e, ainda, em relação aos papéis destinados a revistas e periódicos.

É importante ressaltar que mesmo com o avanço da legislação tributária que vinha ocorrendo, ela ainda era confusa e desorganizada, pelo menos em um entendimento de sistema tributário nos moldes pretendidos nesse estudo, ou seja, uma tributação com mais especificidades, inclusive no quesito de discriminar e definir as competências, o que resultaria numa maior afirmação da autonomia dos entes federados, inclusive dos Municípios que passavam a ter suas próprias receitas. Porém, o Sistema ainda carecia de organização, inclusive hierárquica entre as normas; maior e melhor proteção do contribuinte com a compreensão de que a tributação tem uma função social que não apenas a arrecadadora e tais aspectos somente serão observados mais à frente.

Inobstante o Regime Militar que se instaurou em de 1964, é fato que reformas importantes foram efetivadas, a exemplo da reforma tributária derivada da Emenda Constitucional (EC) 18, de 1965³⁴, que modificou e estruturou o Sistema Tributário Brasileiro

³⁴ A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios, nova ordem hierárquica para atos

para adequá-lo a um modelo de incidência e cobrança de tributos de acordo com a estrutura econômica nacional. A EC 18, de 1965, resultou num sistema tributário constitucional baseado no modelo alemão, fechado³⁵, com determinação expressa de competências tributárias, definição de tributos e hipóteses de incidência, tendo sido estruturado com base em princípios, regras e demais atos normativos a serem observados, interpretados e aplicados de forma conjunta, sistêmica.

É a partir dessa EC 18 de 1965 que a tributação brasileira institui uma consistência de Sistema Tributário, pois, até então, o que havia eram normas esparsas e desarmônicas, sem sistematização.

Em seguida, tem-se a edição do Código Tributário Nacional, aprovado pela lei federal 5.172 de 1966, o qual trouxe maior e melhor regulamentação às normas constitucionais de Direito Tributário, especificando conceitos, hipóteses de incidência, enfim, proporcionando maior segurança jurídica³⁶ dentro de um sistema tributário que se formava.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, forjada no período de governo militar, apesar de nada modificar estruturalmente em relação às previsões constitucionais tributárias até então estabelecidas pela Constituição de 1946, foi a primeira Constituição a trazer um capítulo tratando apenas das normas de tributação. Da mesma forma, a Emenda Constitucional 1/69 pouco alterou em relação ao Sistema Tributário Brasileiro, em formação.

Apesar de todo o avanço na estruturação e evolução do STB, principalmente a partir de 1946, e em especial com a Emenda Constitucional 18/65³⁷, o fato é que lacunas existiam e deixavam os contribuintes à mercê de proteção mais efetiva diante da arrecadação que efetuada pelo Estado.

normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e Contribuições de Melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores. (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

³⁵ [...] “A rigidez do Sistema veio estampada nos 27 artigos da Emenda n. 18, que, pela lógica positivista, não permitia qualquer nova fonte tributária que não viesse por meio de norma constitucional”. (ZILVETI, 2017, p. 328).

³⁶ É, portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de ‘colchão legislativo aparador’ entre a Constituição e a legislação ordinária. (MARTINS, 1990, p. 28). O Código permitiu que os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, fossem consagrados pela doutrina e jurisprudência, transformando-se muito mais em um estatuto do contribuinte que em manual de exigência impositiva. (MARTINS, 1990, p. 35).

³⁷ No Brasil ocorreu uma intensa constitucionalização dos princípios e vedações inerentes ao poder de tributar, mormente a partir da Constituição de 1946, tendência reforçada com a Emenda nº 18 à Constituição de 46, com as Constituições outorgadas do período castrense (Constituição de 67 e Emenda nº 1 de 1969) e, finalmente, com a Constituição Democrática de 1988 [...]. (COELHO, 2005, p. 57).

Havia, ainda, a necessidade de um Sistema Tributário que trouxesse em suas bases não apenas previsões de limitações ao poder tributário do Estado, mas, sobretudo, limitações sistematizadas que se configurassem em verdadeiros direitos fundamentais.

A década de 1980 ainda trazia o Estado Brasileiro sob o governo do regime militar, estando o País mergulhado não apenas em uma crise econômica como, também, em uma crise política, com muitas e fortes reivindicações populares por um Estado Democrático de Direito e uma nova Constituição, tendo como um dos resultados o movimento das “*diretas já*”, que provocou o fim do regime militar e início do Estado de Direito Democrático. Em seguida, um novo governo assume e, em 1987, uma constituinte inicia a discussão de um novo texto constitucional que resulta na Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, conhecida como Constituição Cidadã.

A CF/88 inaugura uma nova fase na história da Teoria da Tributação, pois traz em seu corpo a estruturação do Sistema Tributário Nacional não apenas a partir de um emaranhado de normas e previsões de cunho arrecadatório, mas, sobretudo, com a previsão de princípios de Direito Tributário que se traduzem em limitações ao poder de tributar do Estado e proteção do contribuinte.

Sua estrutura está delineada em princípios, leis, decretos e demais atos normativos que devem ser interpretados e aplicados de forma conjunta e hierárquica, e, para sua validade, todas as normas devem ser consideradas atreladas umas às outras³⁸, atentando-se aos propósitos constitucionais previstos no art. 3º da Constituição Federal, ou seja, aos objetivos fundamentais da República.

A Constituição de 1988 não apenas instituiu um Sistema Tributário em seu corpo, mas também estabeleceu que ali se encontra toda a base estrutural do Direito Tributário no Estado brasileiro, assegurando uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, amparada em princípios jurídico-constitucionais, os quais “[...] dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo, por conseguinte, também no exercício da competência tributária”. (CARRAZZA, 2017, p. 51).

Nesse caminho, decidiu o Constituinte discriminar as normas constitucionais tributárias no Título VI, Capítulos I e II, tratando do Sistema Tributário Nacional e das finanças públicas.

³⁸ [...] dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por outra norma, esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela. (KELSEN, 1998, p. 247).

Ao tratar do Sistema Tributário, estabeleceu os Princípios Gerais de Tributação nos artigos 145 a 149; Das Limitações do Poder de Tributar nos artigos 150 a 152 e, após, tratou da Competência Tributária dos Entes Estatais nos artigos 153 a 156 para, ao final, tratar da Repartição das Receitas Tributárias nos artigos. 157 a 162.

Apesar de mantida a estrutura prevista com a Emenda Constitucional 18/65, a atual Constituição Federal modificou a distribuição de competências bem como de receitas entre os entes federados, concedendo maior autonomia aos Estados e Municípios, inclusive com previsão de autonomia do Distrito Federal, o que, conseqüentemente, aumentou a carga tributária.

Não tardou a receber críticas o novo Sistema Tributário Brasileiro, considerado um sistema injusto, devido à maior incidência de tributos indiretos, complexos e com aberturas para guerras fiscais entre os Estados da federação brasileira.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, várias propostas de reforma tributária foram discutidas, porém até o momento não houve uma efetiva reforma tributária no Estado brasileiro, tendo ocorrido apenas algumas alterações³⁹, sendo as principais decorrentes da Emenda Constitucional 42 de 2003 que inseriu no Sistema Tributário o Princípio da Anterioridade Tributária Nonagesimal, acrescentou dispositivos no Princípio da Reserva Legal, previsto no artigo 146 da Constituição, bem como em relação à competência da União sobre contribuições sociais (art. 149) dentre outras alterações.

Da mesma forma, a Emenda Constitucional 39 de 2002, que instituiu a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), não significou reforma tributária, mas, sim, apenas mais um acréscimo no Sistema Tributário Brasileiro.

A evolução histórica da tributação demonstra, portanto, que, desde o seu surgimento, o tributo sempre esteve vinculado a fins bélicos, bem como a interesses pessoais do governante, mas que pelo fato de estar diretamente relacionado à liberdade e à propriedade, foi motivo de muitos movimentos, até que com o surgimento do Estado, no século XVIII, passa a ter um caráter arrecadatório e extrafiscal.

A formação do Sistema Tributário possibilita a compreensão da finalidade dos tributos em um Estado Democrático de Direito e como ele se transformou em instrumento de desenvolvimento econômico, bem como de proteção e promoção de Direitos Fundamentais, em especial os sociais.

³⁹ As Emendas Constitucionais 3/93, 33/2001 e 37/2002 foram responsáveis por alterações pontuais nas normas constitucionais de direito tributário.

2.2 O MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Para uma melhor compreensão sobre o Sistema Tributário Brasileiro instituído com a Constituição Federal de 1988, faz-se necessário entender como se encontram estruturados atualmente seus princípios e regras. Por isso, serão analisados, a seguir, os Princípios Gerais da Tributação, previstos nos artigos 145 a 149 da CF, ou seja, na seção I do Título VI, Capítulo I da CF/88 e que podem ser divididos em duas vertentes: Princípios Gerais de Tributação expressos e não expressos no texto constitucional; em seguida, serão analisados os princípios tributários denominados pelo constituinte como limitadores do poder de tributar do Estado Brasileiro, previstos no artigo 150 da CF.⁴⁰

2.2.1 Dos princípios gerais de tributação expressos na Constituição da República Federal do Brasil de 1988

De forma expressa e positivada no texto constitucional, o constituinte de 1988 especificou, nos artigos 145 a 149 da Constituição Federal, os, por ele denominados, Princípios Gerais de Tributação que, já de início, preveem a competência tributária dos Entes da Federação, (União, Estados e Municípios), bem como determinam a previsão de cinco espécies tributárias, quais sejam, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Isso porque previu no art. 145 que à União, aos Estados e Distrito Federal, bem como aos Municípios, cabem os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Somado a isso, deixou evidente a necessidade de observância do Princípio da Capacidade Contributiva e definiu o Princípio da Reserva Legal para instituir a necessidade de Lei Complementar (LC) para atender determinadas matérias que tratem de ordem geral tributária, o que pode ser observado no artigo 146 e incisos.

Mais à frente, nos artigos 148 e 149, o constituinte estabeleceu ser de competência privativa da União as Contribuições Especiais e os Empréstimos Compulsórios, exações essas que assumem a característica tributária, face os requisitos que formam o conceito de tributo, principalmente, sua compulsoriedade.

⁴⁰ Conforme explica Marçal Justen Filho, esse Sistema “alberga um minucioso e complexo conjunto de princípios e regras tributárias” (...). Um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte construído a partir do conjunto de limites à competência tributária”. (FILHO, 1998, p. 217).

2.2.1.1 *Princípio da Capacidade Contributiva*

O Princípio da Capacidade Contributiva será tratado de forma mais detalhada no terceiro capítulo desta pesquisa, haja vista estar relacionado com a constitucionalização do Direito Tributário, tema que naquele capítulo será abordado.

Contudo, neste momento, é importante dizer que esse Princípio já teve sua previsão expressa na Constituição de 1946 e retornou para a Constituição de 1988 após ter sido suprimido do Direito Tributário brasileiro quando da Emenda Constitucional 18 de 1965.

Trata-se de princípio derivado do princípio geral da isonomia, positivado no artigo 5º, II e no artigo 145, §1º da CF e estabelece que a tributação deve incidir observando a capacidade econômica dos contribuintes.

Alfredo Augusto Becker (2009, p. 491-493) bem enfatiza que, por esse princípio, fica o legislador impedido de prever tipos tributários cujos fatos geradores não tenham relação com a capacidade econômica do contribuinte.

Ricardo Lobo Torres assevera que, pelo Princípio da Capacidade Contributiva, cada contribuinte “deve pagar o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das ‘regras de ouro’ para se obter a verdadeira justiça distributiva” (TORRES, 2011, p. 93).

Em que pese o termo “sempre que possível” expresso no início do dispositivo constitucional em questão, deve-se compreender que se trata de norma constitucional autoaplicável, vinculada à característica dirigente da Constituição Federal.⁴¹

Como forma de efetivação da Capacidade Contributiva, pode a tributação observar outros subprincípios que dele decorrem, sendo a progressividade e a seletividade. Ainda assim, mesmo com essas possibilidades e diante desse princípio maior (da capacidade contributiva) a tributação do Estado Brasileiro se apresenta predominantemente regressiva, o que contraria a lógica de Justiça Fiscal almejada na Constituição, conforme será demonstrado mais adiante.

2.2.1.2 *Princípio da Reserva Legal*

Pelo Princípio da Reserva Legal, estabelecido no artigo 146 da Constituição, ficam reservadas à Lei Complementar determinadas matérias gerais de Direito Tributário, como, por

⁴¹ Sobre essa temática, ver terceiro capítulo sobre o tema “Premissas Fundamentais do Dirigismo Constitucional”.

exemplo, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os Entes da Federação; disciplinar sobre as limitações ao poder de tributar, bem como estabelecer normas gerais de Direito Tributário.

Mas por que a Lei Complementar? Ao se observar o artigo 59⁴² da CF, é possível compreender a elaboração do processo legislativo no Estado brasileiro, estando a Lei Complementar logo abaixo da Constituição, o que nos dá a informação de que no plano hierárquico do sistema normativo brasileiro estão as Leis Complementares logo em seguida à Constituição⁴³.

Tal medida não é por acaso, pois além de possuir requisitos formais a serem observados e que diferem da Lei Ordinária, por exemplo, possuem como finalidade primordial a de complementar o texto constitucional, dando efetividade ao seu comando, pois se apresenta como “um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição”. (COELHO, 2005, p. 105).

Nesse fundamento, Alexandre de Moraes elucida que “determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações (...)” (MORAES, 2003, p. 548). Apesar dessa competência estabelecida em favor da Lei Complementar, não quer dizer que essa modalidade de legislação possa disciplinar de forma contrária à Constituição.

Conforme disciplinado constitucionalmente no artigo 146, à Lei Complementar coube regular matérias tributárias como: i) emitir normas gerais de direito tributário; ii) dirimir conflitos de competência; iii) regular limitações do poder de tributar; e iv) fazer atuar certos ditames constitucionais.

Pelo que se extrai desse dispositivo constitucional, as leis complementares possuem três funções importantes, ou seja, a de evitar conflitos de competência na instituição de impostos pelos entes federativos; especificar as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

De todo modo, pode-se dizer que esse princípio de reserva legal também se apresenta como um limitador do poder tributário do Estado na medida em que, ao se apresentar com

⁴² Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

⁴³ Quando a lei complementar institui normas gerais, ela se situa, na hierarquia normativa, entre a Constituição e a lei ordinária. Quando, porém, a lei complementar possui a função de instituir determinados impostos, de especificar limitações ao poder de tributar ou regras de competência, ela não ocupa um lugar entre a Constituição e a lei ordinária. (ÁVILA, 2013, p. 188).

requisitos endurecedores da regulamentação de matérias tributárias, em razão das distribuições materiais conferidas pela Constituição a cada espécie legal, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF)⁴⁴, visa dar maior proteção e segurança ao contribuinte.

2.2.2 Dos Princípios gerais de tributação não expressos na Constituição Brasileira de 1988

Além dos princípios gerais de tributação que estão expressos e positivados no texto constitucional de 1988 (artigos 145 a 152), e que foram tratados até aqui, o Sistema Tributário Brasileiro conta, ainda, com outros princípios que lhe dão sustentação, mas que estão implícitos no texto constitucional, porém, conferindo-lhe amplo suporte e estrutura necessários, ou seja, os princípios Republicano, da Segurança Jurídica e da Justiça Fiscal e que serão trabalhados a seguir.

2.2.2.1 Princípio Republicano e Tributação

A tributação representa, talvez, o melhor e mais eficaz instrumento de concretização do Princípio Republicano, haja vista a sua história (da tributação) estar calcada na relação tributária baseada no poder do governante para com os contribuintes. Isso porque, ao contrário dessa relação de poder, o Estado contemporâneo, cuja forma de governo se apresenta como uma República, tem a relação de poder substituída pela relação jurídica, como é o caso do Estado brasileiro.

Pode-se dizer, nesse caso, que a República se apresenta como forma de governo em que o poder estatal emana do povo e é concedido por este (o povo) aos seus representantes eleitos⁴⁵ para que o exerçam dentro de parâmetros legais que represente a vontade da maioria.

Na sua estrutura, possui um conjunto de normas ordenadas de forma sistemática e hierárquica, sempre com vistas à observância das leis em consonância com sua constituição, em que estão os valores fundamentais de seu povo, bem como de seu interesse, não apenas particular, mas, sobretudo, público.

⁴⁴ O STF, no julgamento dos embargos de divergência no agravo regimental em Recurso Extraordinário n. 509.300-MG, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, definiu não haver hierarquia entre lei complementar e lei ordinária e que, no seu conflito, deve-se observar questões exclusivamente constitucionais relacionadas à distribuição material entre as espécies legais.

⁴⁵ O poder já não se auto justifica, nem, muito menos, dimana da vontade de Deus, mas brota do povo e, no mais das vezes, em seu nome é exercido. (CARRAZZA, 2017, p. 76).

Suas instituições são erigidas a partir de pilares fundamentados na justiça, na democracia, nos valores da dignidade e, principalmente, na igualdade, tanto formal como material, em que todos possuem a mesma dignidade e são iguais perante a lei.

Para Geraldo Ataliba, a igualdade “é a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar”. (ATALIBA, 2001, p. 160).

Por isso, pode ser afirmado e reafirmado se tratar de modelo de governo em que suas instituições estão projetadas à realização do interesse e bem comuns.⁴⁶ Pelo princípio republicano, estabelece-se que a coisa pública é de todos e para todos. Por isso, ao vinculá-lo à tributação, o que se tem é a noção de que todos devem contribuir⁴⁷ para uma sociedade justa, solidária e que preza pela igualdade, progresso e desenvolvimento.

No caso da República Federativa do Brasil, que estabelece como objetivos fundamentais aqueles previstos no artigo 3º da Constituição de 1988, cabe a todos contribuírem para a sua realização, porém de forma equânime, observada a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Quando exercita sua competência tributária, cabe ao Estado preservar os interesses do povo, bem como seu bem-estar, despido de qualquer privilégio ou concessão de vantagens a quem quer que seja e, desse modo, ao editar leis visando à instituição de tributos, a igualdade formal e material devem ser observadas em relação aos contribuintes de forma geral, de modo que todos aqueles que estiverem na mesma situação jurídica devem receber isonômico e, portanto, justo⁴⁸ tratamento tributário.

Roque Antonio Carrazza enfatiza que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”. (CARRAZZA, 2017, p. 102).

Ou seja, nesse ideal republicano, a tributação deve se dar com observância à capacidade contributiva de cada um, de modo que a igualdade seja observada desde a incidência

⁴⁶ Nesse entendimento, Geraldo Ataliba reforça que “não teria sentido que os cidadãos se reunissem *em república*, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional, da ereção do regime.” (ATALIBA, 2001, p. 160).

⁴⁷ Nos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, “Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, *não* que *todos* devem ser submetidos a *todas* as leis tributárias, podendo ser gravados com *todos* os tributos, *mas, sim*, apenas, que *todos* os que realizam a situação de fato a que a lei veicula o dever de pagar um dado tributo, estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo”. (CARRAZZA, 2017, p. 92-93).

⁴⁸ A tributação justa pressupõe que ela respeite os direitos fundamentais, estimule condutas úteis ao progresso do País, tenha o produto de sua arrecadação adequadamente aplicado, considere, no caso dos impostos, as aptidões econômicas dos contribuintes – e assim avante. (CARRAZZA, 2017, p. 94).

da norma tributária para levar em consideração que todos contribuam com o erário numa mesma proporção.

Portanto, ao tratar do Princípio Republicano no aspecto tributário, deve ficar claro que a igualdade e a legalidade devem prosperar a ponto de que todos recebam, da lei, tratamento igualitário de forma a promover aqueles objetivos da República brasileira, que se encontram positivados no artigo terceiro da Constituição Brasileira.

2.2.2.2 *Princípio da Segurança Jurídica e Tributação*

Trata-se de princípio implícito no texto da Constituição e que assegura a previsibilidade das ações do Estado, pautada na relação jurídica existente com as pessoas, ou seja, “(...) é uma manifestação do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas”. (CARRAZZA, 2017, p. 483).

Desse modo, cabe ao Estado não apenas prever e proteger os direitos e obrigações estabelecidos nos conteúdos normativos, mas, sobretudo, efetivá-los por meio de posturas proativas a fortalecer, inclusive, suas instituições, para que o pilar da confiança no ordenamento jurídico se torne cada vez mais sólido. São dois princípios que devem andar juntos neste contexto, quais sejam, da segurança jurídica e da confiança.⁴⁹

Como o conviver em sociedade está pautado nas mais diversas relações sociais, umas mais complexas outras menos, torna-se essencial que tais relações, asseguradas no Direito, estejam acobertadas pela certeza dos resultados esperados pelos envolvidos⁵⁰, pautados num conceito de justiça estabelecido pela própria sociedade no âmbito do Estado Democrático de Direito.

No âmbito fiscal, o Princípio da Segurança Jurídica visa assegurar que toda relação tributária seja pautada na relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, e não em uma relação de poder.

⁴⁹ Considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade de ordem jurídica, segurança, de orientação e realização do direito -, enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos. (CANOTILHO, 2000, p. 256).

⁵⁰ Isto dá a todos a tranquilidade para planejar o provir, justamente porque possibilita o prévio conhecimento do *modus* pelo qual as regras de conduta serão aplicadas. (CARRAZZA, 2017, p. 484).

Além disso, que possa o contribuinte exercer suas condutas com confiança na previsibilidade e estabilidade das ações políticas do Estado, da garantia da propriedade privada, de que não haverá qualquer medida tributária com efeito confiscatório.

Da mesma forma, a segurança jurídica esperada no Estado Democrático de Direito visa assegurar que as ações tributárias sejam pautadas na previsão legal (entenda-se previsão constitucional)⁵¹, posto que a lei é editada pelos próprios jurisdicionados, por meio de seus representantes, e não somente pela previsão em abstrato, mas de forma específica que individualize o fato gerador, a hipótese de incidência, o sujeito passivo e demais consectários para conhecimento completo da exação tributária a que está submetido o contribuinte.

Na explicação de Regina Helena Costa, esse princípio se ancora na certeza e na igualdade e, por isso, “exige que as discriminações efetuadas pela lei tributária apresentem relação de causalidade entre o *discrímen* eleito e a distinção eleita em razão dele – o que ocorre na aplicação da capacidade contributiva: maior riqueza, maior carga tributária.” (COSTA, 2012, p. 47).

A segurança jurídica nas relações fiscais deve ser observada não somente no aspecto micro, do ponto de vista das relações jurídicas intersubjetivas, mas também num aspecto macro, relacionada às políticas públicas de um modo geral, bem como da estruturação de todo o Sistema Tributário.

2.2.2.3 *Princípio da Justiça Fiscal*

Este Princípio pode ser entendido como estruturante do Direito Tributário na medida em que dele decorrem outros princípios, como da Isonomia, da Capacidade Contributiva, Republicano, Progressividade etc.

Está relacionado aos objetivos da República Federativa do Brasil, ou seja, aqueles previstos no artigo 3º da CF/88, bem como com o modelo de Estado que o Brasil adotou, no caso um Estado Social que prima pelos Direitos Fundamentais Individuais e Sociais.

O Princípio da Justiça Fiscal está relacionado à própria Constitucionalização do Direito Tributário, em especial ao novo constitucionalismo, surgido a partir de 1945, de onde

⁵¹ Isso porque estamos submetidos a um Estado Democrático de Direito e não apenas a um Estado de Direito. Quando falamos em Estado Democrático, sugerimos que este tem no ápice de sua estrutura normativa a Constituição, sendo esta a lei fundamental em face da qual todas as demais estão submetidas e vinculadas. José Afonso da Silva, neste contexto, assevera que “O Democrático qualifica o Estado, irradia os valores da democracia sobre todos os seus elementos constitutivos e, pois, também, sobre a ordem jurídica”. (SILVA, 2016, p. 121).

se tem uma nova forma de entender, interpretar e aplicar a Constituição, Lei Fundamental carregada de valores fundamentais dos cidadãos e que devem ser protegidos e promovidos pelo Estado. Nesse caso, em observância às normas tributárias brasileiras.

Esse tema será desenvolvido de forma mais ampla no terceiro capítulo, pelo que se remete o leitor para lá, momento em que se faz a conceituação de Justiça Fiscal, cujos fundamentos estão relacionados a esse Princípio que estrutura o Direito Tributário Brasileiro.

2.2.3 Das limitações específicas do Poder Tributário positivadas na Constituição de 1988

Até a formação do Estado, nos moldes atuais, a história demonstra que o governante exerceu seu poder de forma absoluta, muitas vezes com tirania, em total desrespeito aos direitos de seus súditos.

Foi a partir das reivindicações e revoluções que ocorreram no passar dos tempos, a exemplo da Carta Magna inglesa em 1215, a Revolução Americana em 1776 e Francesa em 1789, dentre outras, que se presenciou a relativização desse poder para ver sua transformação em funções do Estado, onde este Ente, apesar de abstrato, passa a deter o monopólio da coisa pública a fim de administrá-la não mais em função e para o bem de uma pessoa apenas, mas no interesse coletivo e por meio de divisão de funções.

Ao lado disso, estabelecendo limitações ao poder estatal, vão sendo reconhecidos e positivados Direitos Fundamentais, fruto das modalidades e épocas de reivindicações, mas que enquadram o Estado como seu protetor e promotor, vinculado juridicamente a essa tarefa por meio de normatizações estabelecidas em conformidade com os ditames da Constituição.

No caso do Estado Brasileiro, que se caracteriza como um Estado Democrático de Direito e cuja forma de governo é uma República, os poderes estatais estão divididos em funções, sendo as funções Legislativa, Executiva e Jurisdicional⁵², em que cabe ao primeiro a edição das leis para que o segundo possa administrar nesses moldes e o terceiro aplicá-las, quando necessário.

No que tange aos tributos no Brasil, o Estado também encontra limites em sua atuação, estando plena e totalmente submetido aos ditames legais para a instituição, majoração e

⁵² Tais poderes, independentes e harmônicos (cf. art. 2º da CF) – ou seja, sem preponderância de qualquer deles –, têm atribuições típicas (mas não exclusivas), que criam, entre eles, um sistema de equilíbrio e recíproco controle, garantidor da liberdade. (CARRAZZA, 2017, p. 275).

cobrança dessas exações fiscais, encontrando já na Constituição Federal princípios que ditam as regras de como será sua atuação no âmbito fiscal, os quais serão analisados na sequência.

2.2.3.1 *Princípio da Legalidade Tributária*

O princípio da legalidade, no Direito brasileiro, está previsto, primeiro, no artigo 5º, II da Constituição Federal de 1988⁵³, dentre o rol dos direitos e garantias individuais e estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

É viga mestra no Estado Democrático de Direito, impedindo o arbítrio por parte do governante, o qual também está a ele submetido, ou seja, por se tratar de princípio disposto na Lei fundamental do Estado brasileiro, todos a ele estão submetidos, não podendo haver qualquer fato que se sobreponha ao seu comando. Nada, nem ninguém está acima da lei.

No Estado Democrático de Direito cabe ao Poder Legislativo a atribuição de editar leis, pois detém legitimidade para agir em nome dos seus representados, no caso o povo, fato que gera maior segurança jurídica⁵⁴.

Aliás, o Legislador, ao elaborar a lei, deve fazê-lo em acordo com a Constituição, não podendo dela se desgarrar, estando a ela submetido, inclusive, todos os demais órgãos da administração pública, constituindo-se, o princípio da legalidade como o mais importante limite ao Estado na atividade tributária.

Ao se tratar da tributação em si, observa-se que o legislador constituinte foi além e, apesar de ter positivado no rol dos direitos e garantias fundamentais o princípio da legalidade, de forma genérica, entendeu por bem também o positivizar de forma específica no que tange à tributação.

Previu no artigo 150, I que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Neste aspecto, toda espécie tributária a ser exigida do contribuinte deve estar submetida a esse princípio da legalidade, não podendo haver outra forma normativa de se criar ou mesmo exigir tributos, sob pena de nulidade.

⁵³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...); II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁵⁴ Nunca é demais esclarecer que a Constituição – documento solene, também chamado de lei das leis, é conjunto de normas que, além de criar juridicamente o Estado, apontando quem detém seus poderes e o modo pelo qual deve exercitá-los, indica a posição que as pessoas ocupam, diante deste mesmo Estado. Nos países de Constituição rígida, ela é a fonte da lei, ato normativo que pode impor direitos e deveres às pessoas. (CARRAZZA, 2017, p. 279).

Como regra geral, a lei adequada a instituir ou aumentar tributos é a lei ordinária, ou seja, o tipo de lei comum, do dia a dia das casas legislativas, cujo quórum para sua aprovação é mais simplificado, exigindo-se maioria simples.

Há casos em que é necessário que se institua a exação por meio de Lei Complementar. Nestes casos, somente será possível quando houver expressa previsão constitucional nesse sentido, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII da CF), empréstimos compulsórios (art. 148, I e II da CF), Impostos residuais (art. 154, I da CF) e contribuições social-previdenciárias residuais (art. 195, §4º c/c 154, I, todos da CF).

Pelo fato de se tratar de invasão na propriedade do particular, a lei que institui um tributo deve, ainda, prever todo o mais necessário à sua instituição, ou seja, deve não apenas tratar do tributo existente, mas também a alíquota tributária, a base de cálculo, o sujeito passivo, o fato gerador, as cominações de hipóteses de exclusão e a sua extinção. Tal disposição está prevista no art. 97 e incisos do Código Tributário Nacional. É o que se tem denominado de princípio da legalidade estrita.

Busca-se, com isso, dar plena segurança jurídica aos contribuintes sobre quem e como será instituído um tributo, assim como as suas dimensões para que não haja excessos ou mesmo efeito confiscatório.

2.2.3.2 Princípio da Previsibilidade Tributária

A Constituição Federal trata no artigo 150, III e alíneas⁵⁵ do que se entende por Princípio da Previsibilidade Tributária. Uma decorrência lógica do Princípio da Segurança jurídica tributária.

Uma vez que a tributação trata da apropriação de parte do patrimônio particular do contribuinte pelo Estado, pelo princípio da previsibilidade tributária se assegura que o contribuinte deverá ter, sempre, o conhecimento prévio e adequado do que e quanto estará obrigado a contribuir.

Nesse trilhar da previsibilidade tributária, o constituinte iniciou com a proibição da irretroatividade da lei tributária quando, no art. 150, III, “a” da CF, estabeleceu que é proibido exigir ou aumentar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência

⁵⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); III - cobrar tributos: (...); a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

da lei que os houver instituído ou aumentado. Uma decorrência do princípio geral e fundamental, previsto no artigo 5º, XXXVI da CF, de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o “ato jurídico perfeito a coisa julgada”.

Seus fundamentos históricos e axiológicos residem em poderem, os contribuintes, “prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados os negócios, bens, renda e patrimônio (*antes de realizarem os fatos geradores*)”; e na certeza de que, durante o transcurso do *exercício*, lei alguma terá eficácia para alterar a *lex proevia* em que basearam para a realização dos fatos jurídicos-tributários.” (COELHO, 2006, p. 263).

Conforme ressalta Roque Antônio Carrazza, trata-se da “certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente.” (CARRAZZA, 2017, p. 395). Nesse contexto do princípio da previsibilidade tributária, trouxe o constituinte o que se denomina de princípio da anterioridade tributária, atualmente previsto nos artigos 150, III, “b” e “c” bem como 195, § 6º⁵⁶, todos da CF.

Por tais disposições constitucionais, fica proibida a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro⁵⁷ em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou o aumentou e/ou, em alguns casos, ainda que seja no mesmo exercício financeiro a exigência, que sejam respeitados o prazo de noventa dias, conforme cada disposição acima mencionada.

Essa limitação busca, na verdade, impedir que o contribuinte seja pego de surpresa com a instituição ou majoração de um tributo e tenha que já o pagar no dia ou mês seguinte, demonstrando ser o princípio da anterioridade uma decorrência lógica do princípio da segurança jurídica na tributação.

Se não possui decorrência do antigo princípio constitucional da anualidade⁵⁸, ao menos possui referência nele, posto que possui como elemento principal a segurança jurídica do contribuinte em relação à previsibilidade do que se vai extrair do seu patrimônio particular, para que não seja pego de surpresa.

⁵⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...); § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

⁵⁷ Importante mencionar que o ano do exercício financeiro acompanha o ano civil, iniciando em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro.

⁵⁸ Houve tempos nesta República – bons tempos – em que o princípio da anualidade teve guarida na Constituição Federal. Ele, o velho princípio, erradicado pelo regime autoritário, vem-nos desde o império, passando pela Primeira República. Foi ignorado pelo Estado Novo, logo voltando à tona com a Constituição democrática de 1946, para novamente submergir na redação obscurantista que a outorgada Emenda nº 1 deu à Constituição de 1967. (COELHO, 2006, p. 256).

Sacha Calmon explica que “num sistema econômico que fez opção pela economia de mercado, a legalidade e a não-surpresa, além de oferecerem segurança jurídica, são, na qualidade de normas gerais, fundamentais para se garantir igualdade aos que disputam o mercado.” (COELHO, 2005, p. 255).

Tal princípio, no entanto, comporta exceção, pois há tributos que, por força de previsão constitucional, não necessitam obedecê-lo, quais sejam: Imposto sobre importação de produtos estrangeiros; imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; Imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos e valores mobiliários; os impostos lançados por motivo de guerra e os empréstimos compulsórios visando atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Por essas exceções, tais tributos já podem ser exigidos imediatamente após a sua instituição.

Deve ser observado, ainda, que, por previsão constitucional, as contribuições sociais não obedecem ao princípio da anterioridade, porém devem respeitar o prazo nonagesimal para sua exigência, conforme seu dispositivo constitucional, qual seja, artigo 195, § 6º, acima indicado.

Apresenta-se como importante limitador do poder tributário do Estado, principalmente pelo fato de assegurar o efeito não surpresa sobre o contribuinte de modo que seja possível o planejamento de atividades, levando em conta as previsões legais.

Nesse limiar, ao se tratar da irretroatividade bem como da anterioridade da lei tributária, observa-se que o constituinte foi a fundo em fortalecer e firmar o princípio da previsibilidade da lei tributária para assegurar ao contribuinte a segurança jurídica de que necessita dentro de um Estado Democrático de Direito, em relação ao seu patrimônio, bem como em relação à sua conduta, pois se objetiva arrecadar e não expropriar.

2.2.3.3 Princípio da Igualdade Tributária

O Princípio da Igualdade Tributária está positivado no artigo 150, II da Constituição Federal, e estabelece que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Decorre do Princípio da Isonomia Jurídica, direito fundamental previsto no artigo 5º da Constituição Federal e que se materializa de forma específica na seara tributária tanto no artigo 150, II como também no artigo 145, § 1º da Constituição do Brasil. O tema foi apresentado acima, quando abordado sobre o princípio da capacidade contributiva, bem como sobre o Princípio Republicano e Tributação.

De todo modo, cabe asseverar que se apresenta como uma garantia da uniformidade da lei, ou seja, de tratamento uniforme, pelo ente tributante, em relação àqueles que se encontrem em condições iguais perante a lei, seja no aspecto formal como material, pois busca tratar os iguais de forma igual, bem como os desiguais de forma equivalente a assegurar a todos melhorias de bem-estar.

Em matéria tributária, conforme ressalta Hugo de Brito Machado, “seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva”, uma vez que exige que todos sejam tratados de forma igual pelo ente tributante, porém dentro de suas capacidades. (MACHADO, 2007, p. 297). Uma questão de Justiça Fiscal.

Trata-se de limitação ao poder tributário que evita privilégios ilegais, por isso contém o legislador, para que exerça sua função de legislar dentro de parâmetros constitucionais de modo a assegurar a Justiça Fiscal.

2.2.3.4 *Princípio da Liberdade de Tráfego*

A Constituição Federal veda aos Entes Federativos o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, proibindo “a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.” (MACHADO, 2007, p. 72)

O que pretendeu o legislador constituinte foi evitar que seja utilizado o tributo como instrumento de obstáculo à livre circulação em território nacional, visto que este não é o propósito da tributação.

Quando previu a liberdade de tráfego, o que o legislador fez foi proibir o agravamento do ônus tributário pelo fato de ser interestadual ou intermunicipal, de modo que não seja possível prever legalmente a cobrança de tributos de pessoas ou bens apenas pelo fato de passagem interestadual ou intermunicipal.

Deve ser observado que esse Princípio não afasta e nem impede a cobrança de Pedágio e ICMS, nem mesmo do seu diferencial, pois o que deve ser levado em conta, nesse caso, é a hipótese de incidência de cada um. Até porque o pedágio não se trata de tributo, mas de tarifa.⁵⁹

Nesse contexto, é importante mencionar que por muito tempo houve grande discussão sobre a natureza jurídica do pedágio, se de caráter tributário ou tarifário.

Desde a constituição de 1946⁶⁰, o pedágio é mencionado quando se trata do princípio da liberdade de tráfego e estudiosos do Direito Tributário se posicionam sobre sua natureza jurídica, a exemplo de Luciano Amaro⁶¹, Ubaldo Cesar Balthazar⁶² e Geraldo Ataliba que defendem possuir natureza jurídico-tributária.

Em posicionamento contrário, Ricardo Lobo Torres (2011, p. 67) entende que a menção ao pedágio no art. 150, V da CF/88 é meramente didática, não servindo de base para atribuir ao pedágio a figura de tributo.

Essa discussão foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, tendo por relator o Ministro Teori Zvascki no Recurso Extraordinário (RE) 181.475-6, que determinou que “O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo poder público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita”. (PAULSEN, 2018, p. 150).

De todo modo, independente dessa discussão sobre sua natureza jurídica, deve ser entendido que não se trata de cobrança vinculada à liberdade de tráfego, mas, sim, que seu pagamento está relacionado à conservação das rodovias em que é estabelecido.

⁵⁹ A ressalva prevista no texto constitucional em relação ao pedágio “poderia ser considerada desnecessária especialmente pelos que consideram não ser o pedágio um tributo, tem a virtude de afastar as controvérsias a respeito da natureza jurídica do pedágio.” (MACHADO, 2007, p. 73).

⁶⁰ Art. 27. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas.

⁶¹ Luciano Amaro, sobre esse tema, já se manifestou no sentido de que “embora não catalogado com esse rótulo na Constituição ou no Código Tributário, o pedágio é irredutível, como já expusemos, às figuras de taxas de serviços ou de polícia.” (AMARO, 2017, p. 72).

⁶² Defende Ubaldo Cesar Balthazar (1999, p. 63) que o pedágio possui natureza jurídica tributária, haja vista referência que há no artigo 1540, V da Constituição Federal, ou seja, pelo fato de a constituição mencionar naquele dispositivo constitucional o pedágio como.

2.2.3.5 Imunidades Tributária

As imunidades tributárias encontram previsão no texto da Constituição Federal e buscam efetivar uma limitação ao poder de tributar do Estado em decorrência de valores a serem por ele protegidos, decorrendo, assim, de expressivos princípios e garantias constitucionais.

Visam proteger valores políticos, religiosos e sociais em face da tributação a ser imposta sobre seus patrimônios, renda e bens, quando presente condições objetivas e subjetivas das pessoas que a Constituição prevê como beneficiárias dessa proteção.

Por essa previsão constitucional sobre o poder de tributar, ficam os Entes Tributantes com sua competência tributária limitada⁶³, ou seja, não podem emitir hipóteses de incidência de impostos em relação ao patrimônio, renda ou serviços de determinadas pessoas, instituições e coisas, sob pena de incidirem em violação da norma constitucional. Pode-se dizer que se trata de norma negativa de competência.

Sacha Calmon enfatiza serem as imunidades “uma heterolimitação ao poder de tributar” e, desta forma, “(...) os dispositivos constitucionais imunizantes “entram” na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes” (COÊLHO, 2005, p. 171-176). Por força de mandamento constitucional, alcançam situações que normalmente seriam tributadas, mas que escapam à exação do imposto pelo fato dessa proteção constitucional não permitir que a hipótese de incidência venha, de fato, incidir ao caso concreto e gerar a obrigação tributária.

As imunidades tributárias possuem ampla previsão constitucional e relacionam variados tributos, não estando atrelados à uma espécie apenas. Desse modo, em relação aos impostos, estão especificamente previstas no artigo 150, VI, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “e”⁶⁴ da CF; em relação às taxas, podem ser encontradas quando da propositura de ações ou solicitação de registros e certidões por quem seja hipossuficiente economicamente; relativamente às contribuições sociais, as imunidades são encontradas no artigo 195, § 7º da CF, em relação às entidades beneficentes de assistência social.

⁶³ Em sentido diverso, Paulo de Barros Carvalho enfatiza que “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”. (CARVALHO, 2004, p. 172).

⁶⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Devem ser observadas, ainda, as denominadas imunidades específicas, tópicas ou especiais⁶⁵, que estão atreladas a um único tributo, como no caso da não incidência do ITBI sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica; ou, ainda, em relação à transmissão de bens imóveis em razão de extinção de pessoa jurídica, ambos em conformidade com o artigo 156, § 2º, I da CF.

Na explicação de Ricardo Lobo Torres (1999, p. 151), as imunidades também podem estar implícitas no texto constitucional e, nesse caso, decorrem de princípios contemplados no ordenamento jurídico, como no caso das imunidades recíprocas, vinculadas à inexistência de capacidade contributiva e ao princípio federativo, bem como as imunidades para entidades beneficentes ou educacionais, entre outras.

É importante enfatizar, em que pese a doutrina ser bastante elucidativa nesse sentido, que as imunidades não se confundem com as isenções tributárias, na medida em que aquelas decorrem de mandamento constitucional a não ter a incidência da hipótese normativa ao caso concreto, enquanto no caso da isenção, há, inclusive, o surgimento da obrigação tributária bem como seu lançamento para, após, ocorrer a isenção que possui previsão legal e não diretamente constitucional.⁶⁶

Desse entendimento, pode-se compreender que apenas norma constitucional pode tratar das imunidades, relativamente à sua limitação ou alcance, não podendo ser objeto de matéria infraconstitucional, como ocorreu no caso de empresas optante do Simples Nacional que por força de dispositivos legais infraconstitucionais da Lei Complementar 123/2006, bem como da Lei 9.317/1996 que tratam do Estatuto Nacional da Micro Empresa e Empresa de Pequeno Porte, bem como do Regime Tributário das Microempresas e Empresas de pequeno porte, respectivamente.

Nesse caso, que foi resolvido pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 598.468-SC, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, fixou-se a seguinte Tese: “As imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional”.⁶⁷

⁶⁵ Para maior entendimento e aprofundamento, ver: COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

⁶⁶ Partindo deste conceito entre imunidades e isenções tributárias, pode-se dizer que há previsões constitucionais, diga-se de passagem, que, apesar de transcreverem a palavra “isenção”, tratam, na realidade, de verdadeira regra de imunidade. É o caso dos artigos. 195, §7º e 184, §5º, ambos da CF/88, pois haverá isenção apenas quando a previsão for legal e não constitucional.

⁶⁷ Para melhor entendimento sobre a matéria, sugere-se a leitura do Acórdão em Recurso Extraordinário n. 598.468-SC, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 22/05/2020.

Isso porque, conforme discussão travada naquele Recurso Extraordinário, havia previsão das referidas Leis infraconstitucionais de que as empresas de pequeno porte e microempresas, optantes do Simples nacional, não poderiam usufruir da benesse constitucional de imunidade tributária, prevista nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da CF, uma vez que, já por serem optantes daquele regime simplificado (SIMPLES), teriam benefícios de reunião de cinco modalidades de tributos (CSLL, IRPJ, COFINS, IPI e ISS) em uma alíquota apenas, bem como simplificação em tais obrigações acessórias.

Contudo, o STF, ao final, entendeu que as imunidades constitucionais não podem ser limitadas por previsões legais infraconstitucionais.

Como é possível observar das normas constitucionais mencionadas, as imunidades tributárias se apresentam ora como obrigação fundamental do Estado, pois o impede de tributar em relação à renda, patrimônio e serviço das pessoas e entidades lá previstas, ora como direito subjetivo dessas pessoas e entidades a não sofrerem a exação tributária nessas condições.

As imunidades tributárias encerram, portanto, as previsões constitucionais referentes às Limitações ao Poder de Tributar do Estado, nos termos do artigo 150 da Constituição Federal.

2.3 A PREDOMINANTE REGRESSIVIDADE FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UM PARADOXO CONSTITUCIONAL

O principal objetivo deste capítulo é analisar o atual modelo constitucional de tributação no Estado Brasileiro a partir da incidência da carga tributária e qual a relação dessa incidência no aspecto dos objetivos da norma constitucional.

Pelo que foi possível observar, o Sistema Tributário Brasileiro possui como escopo normatizar a relação jurídico-tributária do Estado com o contribuinte, e, para isso, estabelece princípios estruturantes que possuem como função limitar o Poder Tributário do Estado. Uma de suas linhas mestras é o Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do princípio da igualdade e promotor de uma Justiça Fiscal.

Mas será que a distribuição da incidência da carga tributária sobre os contribuintes está de acordo com a previsão constitucional até então encontrada?

Visando responder essa questão, será trabalhada, neste tópico, a relação entre tributação e economia política, fazendo-se um paralelo entre as transformações políticas e a tributação; após, será estabelecido o conceito de uma tributação regressiva e progressiva, para, ao final, identificar como se apresenta a tributação brasileira e quais os seus reflexos sobre os contribuintes no âmbito econômico e da norma jurídico-constitucional.

2.3.1 Tributação e Economia Política

Apesar de a tributação atualmente receber (ou pelo menos deveria receber) uma conotação diversa do que se tinha tempos atrás, tendo deixado de estar conectada a ideologias de Estado social ou liberal para ser observada como meio de concretização de políticas públicas, redução de desigualdades e promoção de desenvolvimento econômico, é fato que ainda há muita discussão sobre as vantagens de um sistema tributário com características predominantes de progressividade ou regressividade fiscal.

Com o surgimento do Estado moderno liberal, a partir das revoluções dos séculos XVIII e XIX, o pano de fundo que se apresenta está relacionado à expansão do comércio e da indústria, bem como em relação à proteção da liberdade, da propriedade privada e à execução fiel dos contratos, depositando-se no mercado a fé necessária para corrigir os desequilíbrios que porventura existirem. (ENZWEILER, 2000, p. 47-49).

O plano econômico caberia à iniciativa privada, restando ao Estado o mínimo de atuação possível, apenas para assegurar o cumprimento das regras, garantir a segurança e a liberdade.

Com esse posicionamento de mínima intervenção estatal, surge o argumento de que a desigualdade econômica ou social não está relacionada aos objetivos do Estado e, desta forma, a cobrança de tributos progressivos interfere na eficiência do mercado, bem como viola o direito de propriedade privada.

A partir de acontecimentos históricos do final do século XIX e início do século XX, relativamente a partir de movimentos sindicais e de massas trabalhadoras, as duas grandes guerras mundiais, revolução Russa etc., com reivindicações de maiores oportunidades e, principalmente, reconhecimento e proteção da igualdade em face do crescimento das desigualdades sociais, o que se observa é um Estado mais próximo das relações sociais e jurídicas, intervindo de maneira a assegurar direitos sociais então reconhecidos, até mesmo para proteção do modelo capitalista que se desenvolvia.⁶⁸ É quando surge o Estado-providência⁶⁹.

⁶⁸ Os Estados de economia capitalista perceberam que para assegurar o princípio da liberdade na economia – enquanto capacidade individual de autodeterminação econômica – e, por conseguinte, o seu próprio sistema, teriam de assumir, mesmo que parcialmente, alguns compromissos solidaristas próprios do comunismo e, enquanto período de transformação, do socialismo. (SCOTT, 2000, p. 52-53).

⁶⁹ De simples provedor de serviços básicos, no século XIX, ele passou até mesmo a atuar como produtor direto de bens e serviços, chegando, na segunda metade do século XX, ao ponto de se tornar árbitro dos conflitos nos quais também era parte. (...) É justamente neste momento que o Estado liberal se transformou no Estado-providência, cuja função básica era promover o crescimento econômico, por um lado, e assegurar a proteção dos cidadãos mais desfavorecidos, por outro. (FARIA, 1996, p. 7).

O Estado adotou uma postura de interventor na distribuição da riqueza, tendo, inclusive, ampliado consideráveis gastos com investimentos na área social, da saúde, na educação, transportes públicos, previdência pública etc.

Esse Estado-providência dura até meados da década de 1970, quando, então, há a falência do Estado de bem-estar, decorrente da amplitude de direitos sociais a serem atendidos a custos fiscais elevados, onde o próprio Estado-providência não consegue se auto manter.

Na visão dos neoliberais, o Estado estaria agindo de forma ineficiente, tributando de forma excessiva, gerindo mal os recursos públicos.

Coincidência ou não, é no período em que prevalece o Estado providência que se verifica a predominância de uma tributação com características de progressividade sobre a renda⁷⁰, patrimônio e herança com alguns objetivos, quais sejam, aumentar a arrecadação e reduzir as desigualdades então propagadas.⁷¹

Segundo Thomas Piketty (2014, p. 364), em sua obra intitulada “O Capital no Século XXI”, uma das primeiras fases de crescimento das desigualdades em escala global ocorre em 1920, sendo interrompida entre 1930 a 1980, quando novamente é retomada, apresentando grande relação com o aumento e redução da progressividade tributária. Ao longo do século XX surgiram inúmeras formas de tributação de dividendos, juros, lucros e aluguéis, o que mudou radicalmente a distribuição.

O fato é que se há uma redução da progressividade, mas não uma redução da tributação em si, uma vez que o Estado não se desmantela e necessita arrecadar para sustentar sua estrutura, então a consequência que daí decorre é o aumento da regressividade tributária a partir da maior tributação sobre o consumo, por meio de tributos considerados indiretos.

No Brasil, o aparecimento de uma progressividade tributária ocorre somente em 1922, tendo surgido com alíquotas progressivas relativamente baixas, mas que teve majoração após a

⁷⁰ O imposto progressivo sobre a renda foi instituído em vários países antes do início da Primeira Guerra Mundial (...). em 1909 no Reino Unido e em 1913 nos Estados Unidos. Nos Países do norte da Europa, em vários estados alemães e no Japão, a criação do imposto progressivo sobre a renda foi ainda mais precoce: 1870 na Dinamarca, 1887 no Japão, 1891 na Prússia e 1903 na Suécia. (PIKETTY, 2014, p. 485).

⁷¹ Durante o conflito, o Estado acumulou dívidas consideráveis, e, à parte os discursos de sempre com o tema “a Alemanha pagará”, todo mundo se dava conta de que era indispensável encontrar novos recursos fiscais. A miséria e o recurso às gráficas da casa da moeda alcançando a inflação a níveis inéditos – de modo que os trabalhadores assalariados nunca mais recuperaram o poder de compra de 1914 – bem como as várias ondas de greve, em maio-junho de 1919, depois novamente na primavera de 1920, que ameaçavam o país de paralisia, dão a impressão de que o posicionamento político pouco importava: era necessário encontrar novas fontes de recursos fiscais, e é difícil acreditar que os detentores de altas rendas seriam poupados. Foi nesse contexto político caótico e explosivo, marcado também pela Revolução Bolchevique de 1917, que o imposto progressivo nasceu em sua forma moderna. (PIKETTY, 2014, p. 487).

década de 1930 com relevante alta após a segunda guerra mundial, chegando ao patamar de 50%.

Durante a Constituição de 1946, até o início do governo militar, o que se tem no Brasil em termos de progressividade tributária é a sua estabilização com majoração de alíquotas chegando ao patamar máximo de 65% no governo Goulart, sendo, posteriormente, no governo militar, de 1964 a 1985, reduzida gradativamente até 35%.

Em contrapartida, um dos fatores que contribuiu para a regressividade tributária em vários países, inclusive no Brasil, em especial a partir da década de 1990, foi o novo liberalismo que adveio com o término do Estado de bem-estar.

Maheus Felipe de Castro e Valcir Gassen explicam que “(...) a matriz tributária brasileira vigente de fato, está fundada numa matriz teórica de corte liberal, com fundamento no pensamento dos economistas clássicos e neoclássicos.” (CASTRO; GASSEN, 2019, p. 161). Deste modo e com o avanço da globalização, a mobilidade de capitais se tornou muito mais fácil do que em tempos anteriores, quando era restrita em conjunto com a mobilidade de mão de obra.

Por esse motivo, surgiu o que os países passaram a chamar de concorrência tributária internacional⁷², que se estabeleceu entre países desenvolvidos e países emergentes, onde aqueles que oportunizassem menor apropriação das rendas do capital por meio da tributação acabavam por atrair os investimentos estrangeiros.

Tal fato tem levado “a um desenvolvimento sem precedentes de regimes derogatórios em relação à renda do capital, que em quase todo o mundo, escapa, por ora, do cálculo da progressividade do imposto sobre a renda” (PIKETTY, 2014, p. 483), ou seja, tem levado a tributação a incidir de forma mais pesada sobre a renda do trabalho do que sobre a renda proveniente do capital.⁷³

A partir da década de 1990, com o governo de Fernando Henrique Cardoso, foram implementadas no Brasil políticas liberalizantes que agravaram ainda mais a regressividade tributária⁷⁴, ainda que de forma contrária ao comando da Constituição promulgada em 1988 que

⁷² Sobre a Concorrência Tributária Internacional, Igor Mauler Santiago explica que ela decorre da “ação dos contribuintes de comprar e escolher a jurisdição que lhes seja mais favorável, quanto como a reação dos Estados a tal busca, seja ampliando as próprias vantagens tributárias e a proteção dos sigilos bancário e societário, seja adotando medidas tendentes a anular os efeitos tributários do deslocamento das fontes de renda para o exterior (legislação tipo CFC, *exit tax* sobre os ganhos de capital não realizados, etc.)”. (SANTIAGO, 2010, p. 353).

⁷³ O resultado é uma disputa sem fim para reduzir especialmente o imposto sobre os lucros das empresas e para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho. (PIKETTY, 2014, p. 483).

⁷⁴ Medidas que foram adotadas pelo governo Fernando Henrique Cardoso: a) Exclusão da alíquota de 35% do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), bem como a majoração da alíquota de 25% para 27,5%, também do IRPF; b) Retirada da progressividade do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como a redução

havia traçado uma base social para o País⁷⁵, o que se extrai, inclusive, dos princípios estudados anteriormente.

Aliás, deve ficar claro que não é de hoje que o Sistema Tributário Brasileiro se apresenta estruturalmente regressivo, pois, no período de 1990 a 2010, o Brasil apresentou uma carga tributária cuja média chegou a 34% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional e deste montante a percentagem em relação aos impostos indiretos era de 42,7%, enquanto que para os tributos sobre a renda e lucros chegava a 21,2%, conforme estudo elaborado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).⁷⁶

São dados que demonstram qual o índice de tributação no Estado Brasileiro, fazendo-se uma análise em face do seu PIB. Além disso, que demonstram que não se trata apenas de uma tributação alta, mas, que evidencia uma alta regressividade, fator esse que propaga desigualdades entre os contribuintes.

No entanto, é importante ressaltar, a desigualdade pode se originar de mecanismos outros que não apenas dos tributos, como em decorrência da renda, do trabalho, do capital ou mesmo de outras situações naturais relacionadas às pessoas humanas, conforme enfatiza Thomas Piketty (2015), podendo ser, por outro lado, um dos instrumentos mais importantes para a redistribuição de renda e operar já na fase da sua incidência.⁷⁷

No Estado Brasileiro, a tributação imposta está estruturada em tributos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o consumo. No entanto, demonstra ser uma tributação com maior regressividade, ou seja, que não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte.

da alíquota de 25% para 15%, também do IRPJ; c) isenção em relação aos impostos sobre os lucros ou dividendos, seja pessoa física ou jurídica o beneficiário, domiciliada no País ou no exterior, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado e; d) instituição de Juros sobre o Capital Próprio (JSCP). Modalidade essa que se trata de dedução que as empresas podem efetuar, contabilizando como “custo”, que seria a remuneração do patrimônio líquido isento de impostos. O acionista que recebe paga IRPF exclusivamente na fonte: 15% de maneira linear.

⁷⁵ A partir daí, justamente quando, contraditoriamente, a nova Constituição democrática de 1988 introduzia as bases do Estado de bem-estar social brasileiro, com reconhecimento de uma série de demandas sociais represadas durante a ditadura, nunca mais o IRPF haveria de ter a estrutura progressiva do passado. Ao contrário, à medida que o país avançou na construção de sua rede de proteção social por meio do gasto, recuava dos objetivos redistributivos da política tributária. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11).

⁷⁶ Tais dados podem ser encontrados em: OCDE; CIAT; CEPAL. **Estatísticas sobre Receita na América Latina:** 1990-2010. 2012. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf. Acesso em: 04 abr. 2019.

⁷⁷ Para melhor compreensão e aprofundamento desse tema, sugere-se a leitura de: PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Tradução de André Telles. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

Antes, porém, de maior discussão sobre essas características (de regressividade ou progressividade da tributação), impõe-se estabelecer elementos conceituais para uma melhor compreensão sobre suas implicações no âmbito fiscal.

2.3.1.1 Tributação Regressiva no Estado Brasileiro

A arrecadação tributária brasileira deriva do rendimento e patrimônio dos contribuintes, bem como dos serviços prestados e produtos produzidos e/ou vendidos, ou seja, do consumo.

O fato de se ter uma tributação sobre o consumo, que venha a incidir sobre a comercialização de produtos e serviços, pode nos dar uma modalidade de tributação regressiva, haja vista a forma da sua repercussão econômica, bem como quem de fato será o contribuinte ao final.

De outro modo, ter-se-á uma modalidade de tributação progressiva caso a incidência tributária ocorra de forma direta sobre o patrimônio, a renda e o capital do contribuinte, observando sua capacidade econômica.

Nesse contexto, é possível enfatizar que um Sistema Tributário, cujo modelo se apresente de forma regressiva, tem sua maior carga tributária distribuída por meio de tributos denominados indiretos, ou seja, aqueles que possibilitam a transferência de seu pagamento, de forma indireta, para terceiros.

No caso do Brasil, podem-se citar como tributos indiretos, que incidem sobre a circulação de produtos e serviços, o ISS de competência dos Municípios, o ICMS dos Estados e o IPI da União. Além destes, foram instituídos também o PIS/PASEP e a COFINS⁷⁸, que incidem sobre o faturamento das Pessoas Jurídicas, também de competência da União e que pelo fato de apresentarem alíquotas que não levam em conta de forma direta a capacidade econômica dos contribuintes, oneram quem possui menor poder econômico, numa modalidade de regressividade fiscal.

Tais espécies tributárias serão trabalhadas de forma específica a tornar possível um melhor entendimento sobre seu liame jurídico no Sistema Tributário Brasileiro.

⁷⁸ ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação; IPI - O Imposto sobre Produtos Industrializados; ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza; COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social; CSLL - contribuição social sobre o lucro líquido.

2.3.1.1.1 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

O IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, tem sua previsão constitucional no artigo 153, IV da CF, bem como encontra previsão infraconstitucional nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional (CTN).

Possui como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado e a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, nos termos do art. 46 do CTN.

Trata-se de modalidade de tributação indireta que se dá sobre o consumo de bens e produtos industrializados e, por isso, repercute economicamente na cadeia de produção, afetando o encargo financeiro da tributação e será suportado pelo industrial ou a ele equiparado a industrial, denominado contribuinte de direito, porém transferido ao consumidor final, ou seja, ao contribuinte de facto.

Sua característica principal se dá em relação à sua maior oneração sobre produtos supérfluos, em decorrência de observar o princípio da seletividade.⁷⁹ Além disso, não se pode deixar de lado sua função extrafiscal, pois que permite a lei o seu manejo pelo Governo para interação com a economia, podendo suas alíquotas serem alteradas por ato do executivo, não necessariamente por meio de lei.

O contribuinte de direito dessa modalidade de imposto é o importador, o industrial e o arrematante, ou seja, são essas pessoas que deverão arcar com o pagamento dessa exação tributária perante o ente arrecadador. Porém, como se trata de modalidade de tributo cuja repercussão econômica se translada ao consumidor final, caberá a este suportá-la, posto que será embutido no preço da mercadoria industrializada.

É imposto proporcional, em que suas alíquotas variam em conformidade com a grandeza econômica tributada e, diante da sua relação com a seletividade, pode variar de 0 a 365%, a exemplo do que ocorre em relação aos cigarros. sem dúvidas um dos tributos que mais expressa a política econômica e empresarial do país. Dotado de função extrafiscal, o IPI tem sido utilizado pelo chefe do Executivo Federal muitas vezes como instrumento para salvaguardar o mercado nacional e equilibrar a concorrência interna e externa. O imposto

⁷⁹ Conforme explica Kioshi Harada, “a tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já que indiscutível sua natureza de imposto de consumo” (HARADA, 2001, p. 309).

também é utilizado para impor uma taxa menor àqueles produtos tidos como essenciais (*i.e.*, produtos com alíquota 0%) conforme os critérios que o legislador assim entender.

Sua base de cálculo, na importação, é o preço que servir de base para os tributos aduaneiros, acrescido do imposto sobre importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e dos encargos cambiais; quando da comercialização, será o valor da operação que decorrer a saída da mercadoria e, na arrematação, será o preço dela própria.

2.3.1.1.2 PIS/PASEP e COFINS – Contribuições Sociais

Trata-se de modalidade de contribuição social destinada à seguridade social e que é exigida da pessoa jurídica que auferir receita, pois recai sobre a receita ou o faturamento e o lucro do empregador e da empresa.

Sua previsão constitucional se encontra nos artigos 195, I e 239 da CF, bem como na legislação infraconstitucional, sendo a Lei Complementar 70/1991 que trata da COFINS e a Lei Complementar 07/1990 que trata do PIS.

A apuração dessa modalidade de tributo se dá em razão das pessoas jurídicas de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro real, bem como no lucro presumido. Nesse caso, as alíquotas variam, posto que no primeiro caso o regime de incidência é cumulativo, no qual a base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem apropriação de crédito em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

Na segunda modalidade, o regime é não cumulativo, pois o total das receitas utilizado para base de cálculo tem descontados os créditos apurados nos custos, despesas e encargos. Nesse caso, as alíquotas são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Quando se trata de contribuições sociais, deve-se enfatizar que possuem alta produtividade de geração de receitas⁸⁰, aliada ao fato de não serem compartilhadas com Estados e Municípios, bem como se apresentam como geradoras de distorções associadas aos tributos cumulativos”. (MENDES, 2008, p. 4).

⁸⁰ Conforme apontado em estudo efetuado pelo autor relativo às contribuições sociais ainda lá no período de 2006, “a receita total cresceu bastante, levando a carga tributária a atingir 34,2% do (novo) PIB (2006). As contribuições sociais passaram de 27% para 47% da arrecadação do Governo Federal no período de 1992-2006. Já a arrecadação do IR e do IPI, principais impostos compartilhados em estados e municípios, caiu de 60% para 42%. (MENDES, 2008, p. 4).

Essa modalidade tributária gera forte impacto na formação de preços, pois ao incidir sobre a receita das pessoas jurídicas, caracteriza-se como custo de transação e, conseqüentemente, é repassado ao consumidor final.

2.3.1.1.3 ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços

De competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 155, II da CF/88, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação e é orientado pelos princípios da seletividade e da não cumulatividade⁸¹.

Possui como fato gerador a circulação de mercadorias que a leva no trajeto de sua produção até seu consumo, com a mudança de titularidade jurídica do bem; a prestação de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e a prestação de serviços de comunicação. Tem como base de cálculo o valor da operação, o preço do serviço ou o valor da mercadoria ou bem importado e representa em torno de 80% da arrecadação dos Estados, sendo um imposto proporcional e com predominância fiscal.

Contribuintes dessa exação tributária são os produtores, as indústrias, os comerciantes e prestadores de serviços que realizam o fato gerador acima delineado. Contudo, nesse caso, há também que ser considerada a sua repercussão econômica, pois, por se tratar de imposto com característica de indireto, sua repercussão acaba que por se trasladar para o consumidor final, uma vez que resulta embutido no preço da mercadoria e/ou serviço, conforme o caso.

Deste modo, tem-se no ICMS as figuras do contribuinte de direito, ou seja, aquele a quem a respectiva lei impõe a responsabilidade tributária pelo seu recolhimento aos cofres públicos, como, também, a figura do contribuinte de facto, nesse caso o consumidor final, que sofrerá o encargo econômico.

Nesse contexto, é importante observar que, assim como outros tributos com esse resultado de repercutir economicamente ao consumidor final, o ICMS também pode influenciar na demanda e, conseqüentemente, na economia como um todo, principalmente em relação à elasticidade de determinados produtos e mercadorias.⁸²

⁸¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...); § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...); I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁸² Sobre essa influência nos produtos elásticos ou inelásticos, ver figuras 5 e 6 no último capítulo deste trabalho.

Diante da competência dos Estados e do Distrito Federal, os quais podem definir, inclusive, suas alíquotas internas, cabe ao Senado Federal estabelecer alíquotas máximas e mínimas para tais operações, o que é efetuado nos termos da Resolução do Senado n. 22/89⁸³.

Importante mencionar que as alíquotas para o ICMS obedecem aos critérios estipulados no art. 155, §2º da Constituição Federal de 1988, havendo, dessa forma, alíquotas para operações internas, bem como para operações interestaduais. Em operações internas, podem os Estados estipular livremente suas alíquotas, que geralmente ficam entre 17% e 18%.

Quando se trata de operações interestaduais, a aplicação das alíquotas do ICMS deve observar o comando do artigo 155, § 2º, VII e VIII da CF, os quais sofreram modificações importantes com a Emenda Constitucional 87 de 2015.

Em se tratando de operações interestaduais que se destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual⁸⁴.

Somado a isso, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam os casos acima, será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, bem como ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

2.3.1.1.4 ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O ISS se apresenta como imposto de competência dos Municípios, nos termos do artigo 156, III da CF e que tem sua incidência sobre o consumo de serviços, ou seja, o seu fato gerador é a prestação de serviços de qualquer natureza, não possuindo previsão de essencialidade.

⁸³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...); § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...); V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

⁸⁴ Em consonância com Resolução n. 22/89 do Senado Federal, as alíquotas para operações interestaduais são de 7% para operações que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo; 12%: para operações que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste.

Trata-se de modalidade de tributação que pode assumir tanto a feição de tributo direto como indireto, conforme bem definiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento de recurso repetitivo número 1131476. Nesse caso, em que se discutia a legitimidade ativa para repetição de indébito tributário nessa modalidade tributária, o STJ, levando em consideração a repercussão econômica da referida exação tributária, definiu que quando na modalidade de alíquotas fixas, o ISS representa um tributo direto. Já quando se trata de alíquotas proporcionais sobre o faturamento, em que a base de cálculo é o preço do serviço, o ISS se torna em tributação indireta.

Apesar de depender de lei ordinária a ser editada pelos Municípios, deve observar a Lei Complementar Federal 116/2003 que trata de normas gerais dessa modalidade tributária, a qual, dentre outras regulamentações, busca obstar a ocorrência de guerra fiscal⁸⁵ entre municípios diante de alíquotas baixas e até mesmo benefícios fiscais infundados.

Nesse sentido, torna-se importante evidenciar que pela Lei Complementar 157/2016, que alterou a LC 116/2003, o legislador andou bem em estipular medidas tendentes a eliminar essa guerra fiscal quando estabeleceu alíquotas mínimas (2%) e máximas (5%), bem como forma e condições para concessões de incentivos fiscais tendo, inclusive, vedado a possibilidade de concessão de incentivos fiscais em qualquer forma de atuação sobre a alíquota e base de cálculo do ISS, o que se evidencia do art. 8-A da LC 116/2003.⁸⁶

Referida Lei Complementar 116/2003, traz em seu anexo lista⁸⁷ que contém modalidades de serviços que compõe o fato gerador do ISS os quais podem ser prestados por

⁸⁵ A guerra fiscal caracteriza-se pela competição generalizada entre os entes subnacionais pelos investimentos privados tendo como contrapartida a concessão de incentivos ou benefícios tributários. Essa disputa tem impacto sobre a livre concorrência e a receita pública, que tende a um ponto de equilíbrio “no fundo do poço” (*race-to-the-bottom*) dentre outras possíveis causas, a guerra fiscal é reflexo da falta de cooperação no federalismo brasileiro, resultante da ausência de uma política de desenvolvimento nacional. (SZELBRACIKOWSKI, 2020, p. 174).

⁸⁶ Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

⁸⁷ É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o artigo 156, III da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência de tributos sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva. (STF, Plenário. RE 784439, Rel. Ministra Rosa Weber, julgado em 29/06/2020 (repercussão geral – Tema 296).

empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, a qual não pode ser ampliada pelos Municípios.

Seu sujeito passivo é o prestador de serviços, seja empresa ou profissional autônomo, desde que os serviços prestados estejam previstos na lista anexa da LC 116/2003. Sua base de cálculo é o preço do serviço, sendo o seu valor bruto, consoante artigo 7º da referida Lei Complementar ou, ainda, pode ser aplicado de forma fixa (ISS fixo) em relação a algumas atividades em que há dificuldade em se aferir o valor do serviço prestado.

Pode-se mencionar, nesse caso, as sociedades uniprofissionais que desempenham atividade intelectual, científica, literária ou artística e que não constitui elemento de empresa.⁸⁸ Conforme decisão do STJ, proferida nos embargos de divergência em agravo em recurso especial número 31.084 – MS (2012/0039881-1, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, essas sociedades, quando constituídas como sociedades limitadas, podem optar pelo ISS com alíquota fixa, conforme regulamentado pelo município onde forem sediadas ou prestarem o serviço, e não na modalidade proporcional sobre o respectivo faturamento.

Como regra geral estabelecida pela Lei Complementar 116/2003, o ISS é devido no município onde está localizado o prestador de serviços, ou seja, a empresa ou pessoa que presta o respectivo. Contudo, essa mesma LC traz algumas situações em que o ISS será devido no município onde o serviço é prestado, ou no município onde o tomador do serviço reside. É o caso do importador de serviços, pois se o ISS sobre o serviço importado será devido no município onde o tomador do serviço está localizado.

O artigo 3º da LC nº 116/2003 traz, ainda, outros 24 incisos especificando quais serviços serão tributados no município onde o serviço é prestado, como no caso de execução das obras de construção civil previstas nos itens 7.02 e 7.19, demolição, entre vários outros.

Cabe evidenciar, ainda, que, a partir da Lei Complementar 175 de 2020, o ISS sobre alguns serviços, como no caso de planos de saúde, administração de cartão de crédito e leasing, dentre outros, passou a ser devido no município onde está localizado o tomador do serviço, tema esse que se encontra em discussão na ADI 5.835, anterior à LC 175, em que o STF concedeu medida liminar determinando que, até o julgamento final do processo, o ISS deve ser recolhido ao município onde está localizado o estabelecimento prestador.

Trata-se de tributo com importante arrecadação para os cofres municipais, mas que, atualmente, encontra desafio em relação aos novos serviços tecnológicos que tem

⁸⁸ O artigo 966 do Código Civil Brasileiro traz o conceito de empresário e em seu parágrafo único é possível observar que as atividades de cunho intelectual, artístico e literário não se enquadram nesse conceito, salvo se contemplar os elementos de empresa.

revolucionado o mercado, o que exige dos poderes públicos o urgente avanço nessas novas modalidades de modo a ampliar sua base de cálculo.⁸⁹

Portanto, esses tributos especificados acima têm como característica marcante o fato de serem repassados ao consumidor final, haja vista serem embutidos nas mercadorias ou serviços prestados, o que impacta na sua formação de preços.

2.3.1.2 Tributação Progressiva no Estado Brasileiro

Ao se tratar de um modelo de tributação com características de progressividade fiscal, o que estará em questão é uma modalidade que contemple sua maior carga tributária a partir da incidência de alíquotas progressivas, e que recaiam por meio de tributos denominados diretos, ou seja, que possuem maior relação direta com a propriedade do bem tributado ou com o sujeito passivo da relação tributária, geralmente incidentes sobre a renda e o patrimônio, como ocorre com o IR, IPTU, IPVA, ITR, ITBI e ITCMD.

A tributação sobre o patrimônio se configura como uma das mais antigas formas de tributação, pois, com o passar do tempo, a alteração e evolução das relações econômicas, novas modalidades de tributação foram surgindo, a exemplo da tributação sobre o consumo, já trabalhada anteriormente.

A tributação sobre a renda e o patrimônio apresentam percentual baixo em relação à tributação sobre consumo no Estado Brasileiro, o que tem suas implicações e efeitos severos sobre o objetivo da norma constitucional como também em relação à economia, posto que não leva em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes.⁹⁰

Essa tributação sobre patrimônio e renda pode ser analisada de um ponto de vista estático ou dinâmico, conforme o fato gerador estabelecido na hipótese de incidência.

Nesse entendimento, a tributação pode se dar sobre o patrimônio acumulado, ou seja, sobre o patrimônio estático do contribuinte onde incide, por exemplo, o IPVA, o IPTU o ITR, que recaem sobre o fato de “ser proprietário”, “ter a posse”. Por outro lado, pode-se ter o

⁸⁹ Os serviços, por outro lado, recrudescem e já predominam sobre mercadorias na economia moderna, embora sigam pouco e mal tributados. Seu conceito amplia-se para alcançar operações com bens intangíveis em geral. O Comércio eletrônico- *on line* e *off line* – modificou rápida e profundamente alguns seguimentos econômicos, gerando perplexidade ainda hoje não devidamente articuladas. A indústria de entretenimento e *softwares* são bons exemplos disso. As músicas já foram adquiridas na forma de discos – *long play* (LP) ou *compact disc* (CD) -, por meio de *downloads* e hoje em dia são ouvidas via *streaming* (e.g. *spotify* ou *deezer*). Assim também os programas de computador: o que antes era “adquirido juntamente com seus suportes físicos (e.g. *disquetes*, *CDs*, *DVDs*), hoje passou a ser baixado ou simplesmente acessado em nuvem (*cloud computing*). O tributo que então se aplicava sobre as operações com essas mercadorias e atividades será doravante igualmente eficiente? (NETO; AFONSO; FUCK, 2020, p. 29).

⁹⁰ Ver figuras 2 e 3 no Capítulo 4.

ITCMD ou mesmo o ITBI que recai sobre a transferência de bens, seja por doação, *causa mortis* ou transferência onerosa em vida, que se sobressai para fins de tributação a dinâmica da transferência de bens.

A exemplo dos tributos denominados indiretos acima comentados, a seguir serão traçados detalhamentos a respeito de três principais impostos de arrecadação direta e com alíquotas progressivas, sendo o IR, ITCMD e IPTU.

2.3.1.2.1 IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

O imposto sobre a renda, de competência da União, nos termos do art. 153, III da CF, incide sobre os rendimentos de qualquer natureza, possuindo como fato gerador a aquisição de disponibilidade jurídica de renda, nos termos da lei federal 9.250/1995, regulamentada pelo Decreto 9.580/2018.

A inauguração dessa exação tributária pela legislação brasileira se deu no ano de 1922, a partir do disposto no art. 31 da Lei de Orçamento n.4.625, de 31 de dezembro daquele mesmo ano.

Trata-se de importante espécie tributária para o fim de redistribuição de renda, bem como de arrecadação, sendo um imposto com nítida e predominante característica fiscal e, nos termos do art. 153, §2º, I da CF, será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade e levará em conta, para pessoa física, seu rendimento bruto mensal⁹¹.

Ao tratar da generalidade dessa exação, diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que adquiram renda, nos termos do fato gerador. Quanto à universalidade, refere-se ao fato de abranger qualquer tipo de renda, independentemente de sua natureza. Por fim, no que tange à progressividade, estabelece possuir alíquotas progressivas que aumentam em conformidade com a renda a ser tributada, ou seja, em função da base de cálculo.

Em relação à pessoa física, as alíquotas variam progressivamente de 7,5% a 27,5%, conforme a base de cálculo. Para o ano de 2022 a tabela do Imposto sobre a renda observará os seguintes rendimentos auferidos no exercício financeiro passado:

⁹¹ Nos termos do art. 33 do Decreto 9.580/2018, “constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”.

Tabela 1: Imposto sobre a Renda 2021-2022

| | |
|--------------------------|-----------------|
| Até 1.903,98 | Alíquota zero – |
| De 1.903,99 até 2.826,65 | 7,5 % |
| De 2.826,66 até 3.751,05 | 15 % |
| De 3.751,06 até 4.664,68 | 22,5 % |
| Acima de 4.664,68 | 27,5 % |

Conforme se extrai, suas alíquotas são progressivas em relação à base de cálculo. Contudo, a partir do teto de R\$ 4.664,68 passa a ser proporcional, exigindo maior progressividade consoante Princípio da Capacidade Contributiva, o que será melhor trabalhado no último capítulo desta pesquisa.

Atualmente essa base de cálculo do IR se encontra desatualizada, necessitando de correção de acordo com a inflação para que possa refletir a Justiça Fiscal que se espera de sua incidência. Com essa atualização, conforme será possível melhor compreensão no último capítulo deste trabalho, maior poder de compra se oportunizará aos contribuintes e a própria progressividade de suas alíquotas terão mais eficácia na arrecadação de acordo com a capacidade contributiva.

Seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica⁹² ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos), bem como de proventos de qualquer natureza, aí contemplados todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.

Em se tratando de pessoa jurídica, o critério determinante dessa modalidade tributária é o lucro que pode ser real, presumido ou arbitrado.⁹³ Quando optante pelo lucro real, a exação

⁹² Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. (...). “Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda *ação* para sua cobrança. Não basta ser credor da renda, se esta não está disponível. A disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos a serem removidos”. (MACHADO, 2007, p. 338-339).

⁹³ O Lucro real, também conhecido como lucro líquido, é apurado com base em contabilidade real da pessoa jurídica. Seu resultado se dá a partir da diferença entre a receita bruta menos as despesas operacionais. No que tange ao lucro presumido, pode-se dizer que, por força de legislação federal, é opcional a algumas pessoas jurídicas. É apurado a partir da presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido e informado com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta desta, no respectivo período de apuração e conforme a natureza da atividade. Por fim, o lucro arbitrado é aquele que resulta da imposição da autoridade fiscal diante da impossibilidade de se apurar o lucro da pessoa jurídica na forma real ou presumido, seja pelo descumprimento das obrigações acessórias, seja pela recusa do contribuinte em apresentar às autoridades administrativas competentes os livros ou documentos de escrituração, além de outras condutas definidas em lei que tornem impossível apurar o lucro da pessoa jurídica. Desta forma, não sendo conhecida a receita bruta, a autoridade poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento dos empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores. (MACHADO, 2007, p. 341-343).

se dará sobre o lucro do faturamento obtido pela pessoa jurídica em determinado período, podendo ser recolhido de forma mensal, trimestral ou anual. Resulta da diferença entre a receita bruta auferida menos as despesas operacionais. Trata-se de opção para a maioria das pessoas jurídicas, porém obrigatória para instituições do setor financeiro.

A alíquota para essa modalidade é de 15% sobre o lucro real, com um adicional obrigatório de 10% sobre valor excedido, caso o lucro mensal exceda R\$ 20.000,00.

Em relação às pessoas jurídicas optantes do lucro presumido, ou seja, que possuam faturamento anual entre R\$ 4 milhões e R\$ 78 milhões, as alíquotas se darão sobre a base de cálculo que será extraída de determinado percentual do seu faturamento e que podem variar de 1,6% a 32%, conforme o segmento e atividade da empresa, bem como de acordo com tabela disponível no site da Receita Federal. Após, aplica-se alíquota de 15% e, assim como na tributação do Lucro Real, pode incidir adicional de 10%, caso exceda o lucro superior a R\$ 60.000,00 no trimestre.

Nesse caso, ter-se-ão os percentuais de 1,6% para revenda e comercialização de combustíveis e gás natural; 8% para transportes de cargas, serviços hospitalares, comercialização de produtos, atividades imobiliárias, atividades rurais, industrializações encomendadas com fornecimento de material por terceiros e atividades não específicas que não sejam prestação de serviços; 16% para serviços de transporte gerais exceto os de carga, e demais serviços no geral com receita bruta de até R\$120.000,00 anualmente e 32% para serviços profissionais como médicos, advogados e contadores; intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens móveis e imóveis ou direitos; serviços de construção civil e serviços em geral, para os quais não haja exigência de percentual.

Para os casos de Imposto sobre a Renda a partir de lucro arbitrado da Pessoa Jurídica, é aplicada alíquota de 15%, com adicional de 10% em casos de lucros trimestrais superiores a R\$ 60.000,00.

2.3.1.2.2 ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

De competência da União, conforme preceitua a Constituição Federal, em seu art. 153, VI⁹⁴, o Imposto Territorial Rural já foi de competência dos Estados, bem como dos Municípios, estando, atualmente, disciplinado pela Lei 9.393/96 e regulamentado pelo decreto n. 4.382/2002.

⁹⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural;

Como sujeito passivo e contribuinte direito dessa exação tem-se o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor de imóvel rural, sendo o fato gerador a propriedade, o domínio útil e/ou a posse.

Diferente do IPTU, o ITR tem como fato gerador somente o bem imóvel por natureza (solo nu e seus agregados da própria natureza – vegetação, árvores), não ingressando a acessão física (tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão, como o caso de formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de construção, de edificação).

Sua base de cálculo é o valor fundiário do imóvel, em conformidade com o art. 30 do CTN c/c 8º da Lei 9.393/96 e com o art. 32 do Decreto 4.382/02, o que corresponde ao valor da terra nua, nesse caso excluído construções, benfeitorias, culturas permanentes, pastagens, florestas plantadas etc.

Possui alíquotas proporcionais e progressivas, em consonância com o grau de utilização da terra rural (art. 153, § 4º da CF), nos termos da tabela abaixo derivada da Lei 9393 de 19 de dezembro de 1996:

Tabela 2: Alíquotas do ITR

| Área total do imóvel (em hectares) | GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %) | | | | |
|---------------------------------------|--------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|--------|
| | Maior que 80 | Maior que 65 até 80 | Maior que 50 até 65 | Maior que 30 até 50 | Até 30 |
| Até 50 | 0,03 | 0,20 | 0,40 | 0,70 | 1,00 |
| Maior que 50 até 200 | 0,07 | 0,40 | 0,80 | 1,40 | 2,00 |
| Maior que 200 até 500 | 0,10 | 0,60 | 1,30 | 2,30 | 3,30 |
| Maior que 500 até 1.000 | 0,15 | 0,85 | 1,90 | 3,30 | 4,70 |
| Maior que 1.000 até 5.000 | 0,30 | 1,60 | 3,40 | 6,00 | 8,60 |
| Acima de 5.000 | 0,45 | 3,00 | 6,40 | 12,00 | 20,00 |

Fonte: Lei Federal 9.393/1996

Essa progressividade da alíquota do ITR tem nítido caráter extrafiscal relacionado à função social da propriedade, pois tem como finalidade desestimular a manutenção da propriedade improdutiva.

2.3.1.2.3 ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

De competência dos Estados, nos termos do artigo 155, I da Constituição Federal, esse imposto possui como hipótese de incidência a transmissão da propriedade de bens e/ou direitos em decorrência de falecimento do seu titular ou por doação.

Para essa modalidade de imposto as alíquotas podem ser progressivas em razão do valor do patrimônio, sendo fixadas de forma livre pelos Estados, porém observando a resolução 9/92 do Senado Federal que estabelece ser até o limite de 8%.

A base de cálculo para efeitos de incidência da norma é o valor venal do imóvel, de acordo com o valor de mercado.

Saliente-se, que a progressividade desse imposto foi questionada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário 562.045/RS, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tendo a Corte Suprema definido pela sua constitucionalidade.

Nesse julgamento, entendeu a Suprema Corte que, pelo fato de se tratar de acréscimo patrimonial gratuito, ou seja, sem esforço por parte de quem o recebe, há relação próxima com a capacidade econômica e contributiva do contribuinte, o que torna possível a progressividade de suas alíquotas.

Importante mencionar, por fim, que o Estado de Santa Catarina já contempla essa progressividade para as alíquotas do ITCMD desde 2004, por meio da Lei Estadual 13.136/2004.

2.3.1.2.4 IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Em consonância com o artigo 156, I da CF, trata-se, o IPTU, de imposto cuja competência é dos Municípios e cuja hipótese de incidência é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóveis urbanos, nos termos do art. 32⁹⁵ do Código Tributário Nacional.

Nos termos do citado dispositivo legal, o IPTU possui como hipótese de incidência a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física e como base de cálculo para apuração e lançamento dessa modalidade de exação, utiliza-se o valor venal do imóvel, corresponde ao valor de mercado, porém com base em uma planta genérica

⁹⁵ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

de valores aprovada pelo Poder Legislativo local, o qual considera aspectos mais amplos e objetivos, como a localização e a metragem do imóvel, conforme bem esclarecido pelo STJ no Recurso repetitivo no REsp 1.937.821 e Tema 1.113.⁹⁶

Ao contrário daqueles tributos de incidência indireta, essa modalidade de tributação tem por principal característica a arrecadação em conformidade com a capacidade contributiva do contribuinte.

Isso porque tal imposto possui alíquotas progressivas não apenas em razão da sua função social, em caráter extrafiscal e para fins ambientais e função social da propriedade, nos termos da combinação dos artigos 182, § 4º, II c/c art. 156, § 1º, I e II da CF, por exemplo, mas também por força da Emenda Constitucional 29/2000, a qual estabeleceu que o IPTU poderá ter a progressividade de suas alíquotas em decorrência do valor do imóvel e/ou de sua localização.

2.3.2 O Impacto do Modelo de Tributação do Estado Brasileiro sobre a Desigualdade Econômica

A partir do que foi verificado até aqui, as características que podem ser apresentadas dessas duas modalidades de tributação (regressiva e progressiva) são as seguintes: na modalidade de tributação regressiva, por via de tributos com incidência indireta, tanto as classes com menor como as de maior poder aquisitivo arcarão com a mesma proporção em relação à carga tributária⁹⁷; por outro lado, em um modelo de progressividade fiscal, em que quanto maior a capacidade econômica, maior será a arrecadação, pois que levará em conta a real capacidade contributiva, paga mais quem pode mais.

Explicando melhor, pode-se considerar regressivo um sistema de arrecadação fiscal, quando essa arrecadação em face da renda e da riqueza dos contribuintes crescer em sua relação inversa, enquanto será progressivo quando a participação na arrecadação aumenta em

⁹⁶ O REsp n. 1.937.821 e que gerou o Tema 1.113, teve por relator o Ministro Gurgel de Faria e tratou sobre o valor venal para base de cálculo do ITBI, mas que traz importante discussão também em relação ao valor venal da base de cálculo do IPTU.

⁹⁷ Paulo Caliendo, nesse sentido, explica que “o fenômeno da regressividade dos tributos sobre o consumo se explica pelo fato de que esses incidem sobre a renda consumida tão somente. Em geral a renda total dos agentes econômicos se divide em renda consumida e renda poupada (acumulada) e a proporção entre os dois tipos de renda varia conforme a classe social do agente. Desse modo, teoricamente a renda poupada das pessoas mais abastadas é maior do que a das pessoas de baixa renda, visto que as necessidades de consumo tendem a diminuir na medida em que aumenta a riqueza disponível. Assim, a tributação sobre o consumo é tendencialmente regressiva, na medida em que incide com mais vigor sobre as classes mais baixas.” (CALIENDO, 2009, p. 158).

conformidade com o acréscimo da renda e riqueza destes contribuintes, em função de sua capacidade de contribuir dentro do sistema de arrecadação.

Os tributos indiretos são regressivos, pois, ao final, quem acaba pagando a conta será sempre um terceiro, independentemente de sua capacidade econômica, e não aquele contribuinte de direito, consoante previsto em lei e com base em sua capacidade contributiva. É o que Evilásio Salvador chama de fetiche do imposto, em que “o empresário nutre a ilusão de que recai sobre seus ombros o ônus do tributo, mas sabe-se que esse valor integra a estrutura de custos da empresa, sendo, em geral, repassado aos preços” (SALVADOR, 2007, p. 82).

Em outras palavras, esse modelo tributário regressivo que se estabelece no Estado Brasileiro prejudica quem ganha menos, já que os impostos indiretos são embutidos nos custos dos produtos e serviços e repassado aos consumidores na mesma proporção. Nesse caso, esses tributos – indiretos – “(...) não serão mensurados de acordo com a capacidade contributiva, mas sim serão conectados ao poder de compra presumido da respectiva demanda.” (KIRCHHOF, 2016, p. 35).

Ao tratar do impacto que a tributação causa face à desigualdade econômica, verifica-se que o Estado Brasileiro vem, há décadas, implementando uma tributação regressiva, na qual a maior concentração da carga tributária se dá sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, posto que a maior parte de sua incidência tributária se dá em relação aos tributos denominados indiretos, que abrange o consumo de produtos e serviços, fatos esses que geram, além de ineficiência na tributação, por interferir de forma negativa na demanda, por exemplo, também uma postura contrária aos preceitos constitucionais que primam pela igualdade em um Estado Republicano que é o Brasil.

Em estudo efetuado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), observa-se que, no ano de 2020, a soma de todos os tributos arrecadados pelo Estado Brasileiro chegou a 41% da renda mensal do cidadão contribuinte. (AMARAL; OLENIKE; AMARAL; YAZBEK, 2020).

Nesse mesmo estudo, o referido Instituto identificou que em torno de 23% dessa arrecadação advém da carga tributária incidente sobre o consumo, seguida da renda, com cerca de 15% e o patrimônio com 3%, tendo o brasileiro trabalhado 5,03 meses em 2020 para pagar a tributação arrecadada⁹⁸.

⁹⁸ Conforme referido estudo, a média de dias trabalhados para pagar tributos por década no Brasil pode ser assim definida: 1970: 76; 1980: 77; 1990: 102; 2000: 138; 2010: 151; 2020: 151. (AMARAL; OLENIKE; AMARAL; YAZBEK, 2020).

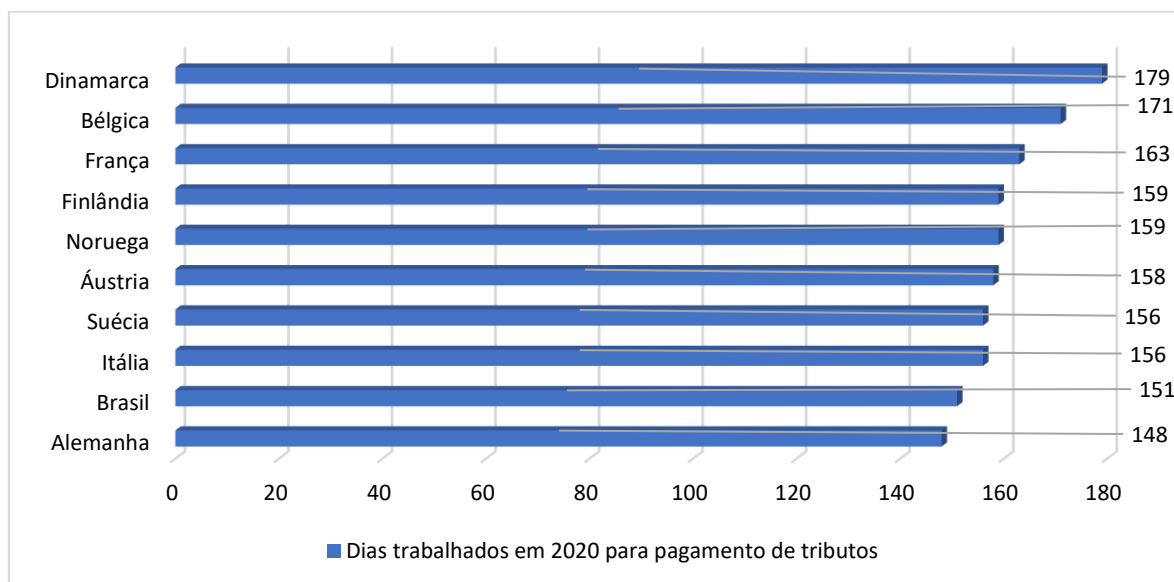
Há que se ressaltar que o referido estudo considerou, para o ano de 2020, a diminuição das atividades econômicas em virtude do surgimento da Covid-19, pandemia essa que assolou não apenas o Brasil, como também todo o mundo, e que ocasionou redução na produção e circulação de riqueza no país.

Deve ser evidenciado também, nesse contexto, que entre os anos de 2016 a 2019 a quantidade de dias trabalhados pelo brasileiro para pagamento de tributos chegou à média de 153 dias⁹⁹.

Ao se fazer uma média da carga tributária nos últimos 10 anos, considerando 2010 a 2020, a partir de dados informativos da Receita Federal do Brasil¹⁰⁰, tem-se que a carga tributária suportada pelo brasileiro chegou ao patamar de 35,64% do Produto Interno Bruto brasileiro (PIB).

O citado levantamento também buscou dados para comparação com outros países, no caso com as maiores economias do mundo, demonstrando, assim, que o Brasil está entre os Países que mais tributa, o que pode ser observado no quadro abaixo:

Figura 1: Comparativo de horas trabalhadas para pagamento de tributos com outros Países



Fonte: (AMARAL; OLENIKE; AMARAL; YAZBEK, 2020).

⁹⁹ Essa pesquisa sobre a quantidade de dias que o brasileiro trabalha para pagar tributos foi lançada pela primeira vez no ano de 2006. Naquele ano, o IBPT constatou que o contribuinte trabalhou 4,83 meses apenas para pagar seus impostos, o equivalente a quase cinco meses.

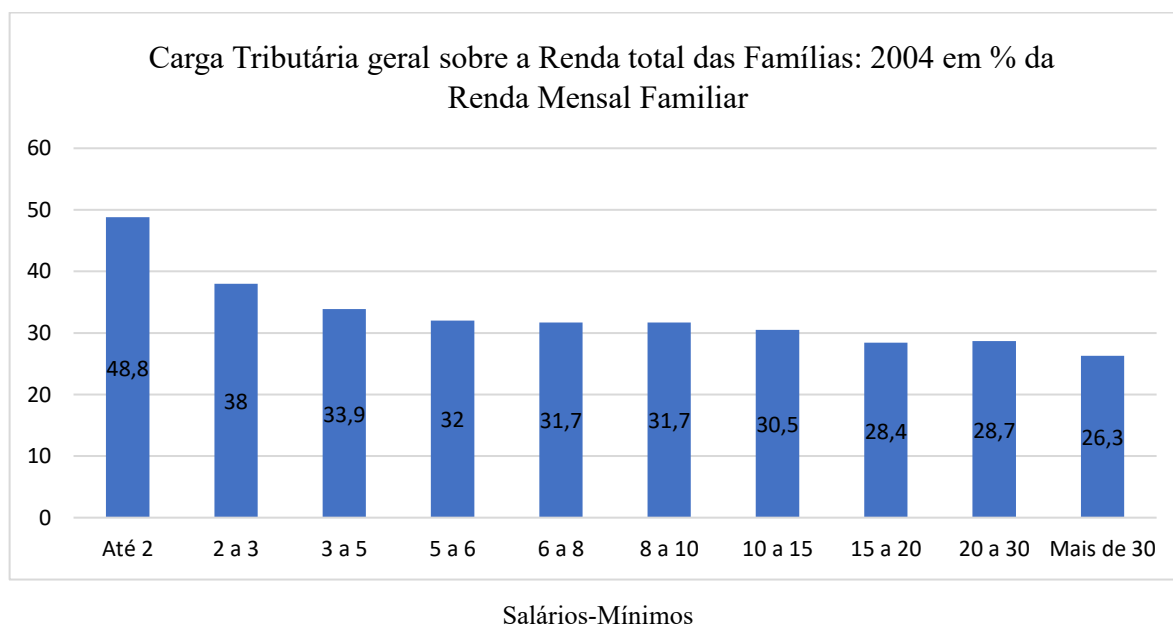
¹⁰⁰ Estes dados podem ser observados em estimativa da Carga Tributária a partir dos anos 1990 a 2020, que podem ser encontrado em: PIRES, Manoel. **Carga Tributária no Brasil: 1990-2020**. Observatório de Política Fiscal, FGV, 05 abr. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em: 20 abr. 2021.

Pelo que se pode observar, a carga tributária no Estado Brasileiro se encontra em um patamar elevado, contudo, o problema não se estabelece nesse quesito de quanto efetivamente se arrecada ou quanto se trabalha para arrecadar, mas, sim, em como ela está estruturada e como está sendo distribuída quando da sua incidência sobre os fatos ensejadores de tributação.

Isso porque o Estado Brasileiro apresenta índice de exigência tributária em maior peso sobre as classes com menor poder aquisitivo, a partir de um modelo de tributação em que predomina uma certa regressividade fiscal, favorecendo, desde modo, a concentração de renda e, conseqüentemente, o aumento da desigualdade social, posto que pessoas com menor poder aquisitivo pagam em maior proporção em relação àquela cuja condição econômica é mais favorável.

É possível observar, conforme quadro abaixo, que quem possui menor renda é tributado de forma mais gravosa, pois nesse demonstrativo, pode-se verificar que na ponta de maior incidência tributária, com carga de 48,8%, estão as pessoas que auferem renda de até dois salários-mínimos, enquanto na outra ponta, com menor incidência de carga tributária, estão aqueles que auferem mais de trinta salários-mínimos.

Figura 2: Carga Tributária Geral sobre a Renda Total das Famílias



Fonte: ZOCKUN (2007) *apud* CASTRO; GASSEN (2019). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Isso demonstra o porquê o atual modelo de tributação brasileiro impacta diretamente na desigualdade econômica do brasileiro sendo, portanto, ineficiente, além de se mostrar uma tributação injusta do ponto de vista da Justiça Fiscal, contrariando os objetivos da CF.

Observa-se também que o nível de benefícios fiscais existentes no Sistema Tributário Brasileiro resulta em importantes valores que deixam de ser recolhidos para os cofres públicos. Coincidência ou não, tais isenções ocorrem sobre aqueles fatos cuja tributação, se ocorresse, poderia, inclusive, ser progressiva, por se tratar de renda e patrimônio.

Exemplo disso são os dados levantados pela Unafisco sobre esses benefícios fiscais que, segundo aquele levantamento, somaram no ano de 2020 o valor de R\$ 471,7 bilhões de reais (SIMÃO, 2020). Desse total, R\$ 324,4 bilhões são considerados como privilégio¹⁰¹ pela Unafisco, por não apresentarem contrapartida social.

Na relação desses privilégios tributários considerados pela Unafisco, estão a isenção de Imposto sobre a Renda em relação à divisão de lucro e dividendos, que somam R\$ 59,8 bilhões de reais e programas de parcelamentos especiais com isenção de juros e multas, somando R\$ 22 bilhões de reais, dentre outros.

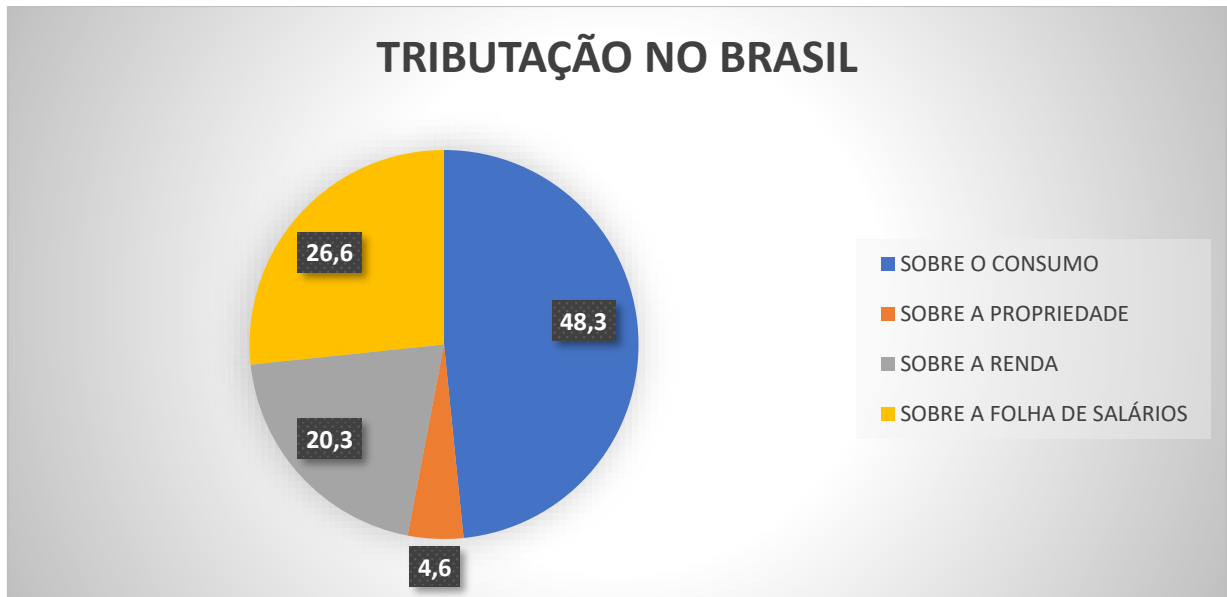
Fato interessante a ser observado é que nesse levantamento da Unafisco também se considerou a omissão em tributar grandes fortunas que, inobstante não haver no Sistema Tributário Brasileiro uma regulamentação desse tributo constitucional, a Unafisco considerou, hipoteticamente, uma alíquota de 4,8% sobre patrimônios líquidos acima de 4,67 milhões de reais, o que representaria potencial arrecadatório de 58 bilhões de reais.

Esses dados e informações levantados demonstram o efeito negativo que o Sistema Tributário vem causando, seja no âmbito econômico, seja no âmbito jurídico-constitucional, tornando a tributação não apenas injusta numa concepção do Estado republicano e em compasso com a Justiça Fiscal, mas também prejudicial ao desenvolvimento econômico.

Em países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que reúne as nações mais desenvolvidas do mundo, a tributação sobre o consumo se dá em percentual menor do que a denominada tributação direta (sobre a renda e o patrimônio), o que pode ser observado nos quadros comparativos abaixo:

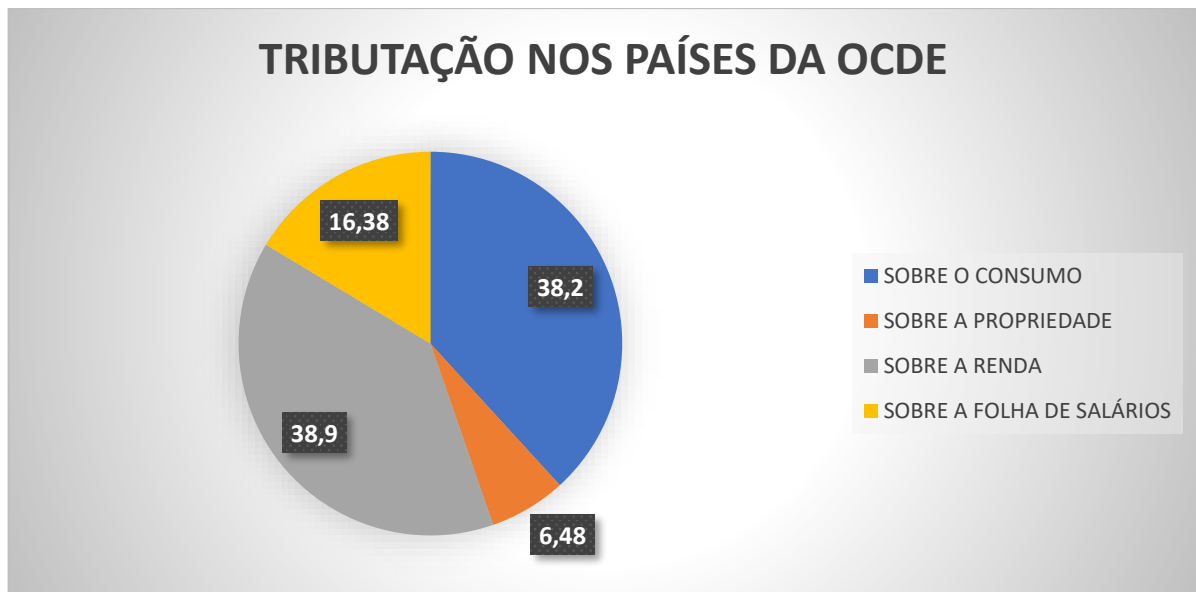
¹⁰¹ O conceito de privilégios tributários trabalhado pela Unafisco nesses dados levantados, abrange “privilégios tributários gastos tributários — oriundos da omissão na criação de tributo constitucionalmente previsto e das *isenções, anistias, remissões, subsídios, benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia* — concedidos a setores ou parcelas específicas de contribuintes, sem que exista contrapartida adequada, notória ou comprovada por estudos técnicos, para o desenvolvimento econômico sustentável sem aumento da concentração de renda ou para a diminuição das desigualdades no País. (UNAFISCO, 2020).

Figura 3: Tributação no Brasil



Fonte: (DELGADO, 2019).

Figura 4: Tributação nos países da OCDE



Fonte: (DELGADO, 2019).

Esses dados comparativos, derivados de relatórios da OCDE e dados da Receita Federal do Brasil 2016-2017, informados pelo IBPT, demonstram que o Brasil tem sua maior carga tributária incidente sobre o consumo e, portanto, é regressiva, o que pode evidenciar que uma das externalidades daí resultante está relacionada à desigualdade econômica que é fomentada.

Quando comparado¹⁰² com a carga tributária dos países integrantes da OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁰³, verifica-se que o Brasil possui sua carga tributária distribuída em torno de 24,9% sobre a renda e patrimônio e quando se trata de arrecadação sobre o consumo, ou seja, produtos e serviços, a arrecadação brasileira é de 48,3%.¹⁰⁴

Fato interessante é que essa estatística vem se repetindo há décadas, inclusive tem aumentado, pois em outros estudos e levantamento de dados em que se analisou a tributação brasileira na década de 1990 a 2010, apontava-se essa mesma situação, qual seja, uma tributação alta e com predominância de regressividade.¹⁰⁵

Se a tributação não ocorre como deveria, a concentração da riqueza fica nas mãos de poucos, o que exige a intervenção do Estado para, por meio da própria tributação, amenizar o aumento da desigualdade.

Nesse sentido, a CEPAL, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, já em 2016, apresentou pesquisa denominada “tributación para um crecimiento inclusivo” em que se visualiza que a tributação tem papel importante na atuação para a diminuição da desigualdade e, por isso, sugere que os governos aprimorem a tributação sobre patrimônio e sobre herança, e que estabeleçam um modelo de tributação com carga tributária mais progressiva do que regressiva.¹⁰⁶

¹⁰² Ver figuras 2 e 3 no capítulo 4 deste trabalho.

¹⁰³ No caso específico das políticas tributárias, a OCDE disponibiliza para o público em geral uma base de dados detalhados e padronizados da carga tributária dos países-membros, assim como um conjunto de publicações com análises sobre o sistema tributário e as tendências comuns de reformas tributárias. Trata-se, portanto, de um grupo seleto de países para os quais se dispõem de dados estatísticos e publicações analíticas de alta qualidade com o propósito de prover uma plataforma comparativa. Fonte: IFI. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Instituto Fiscal Independente, dez. 2018. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf. Acesso em: 02 mar. 2020.

¹⁰⁴ Estes dados também podem bem ser encontrados em: OCDE. **Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018**. Paris: Éditions OCDE, 2018. Disponível em: <https://epge.fgv.br/conferencias/apresentacao-do-relatorio-da-ocde-2018/files/relatorios-economicos-ocde-brasil-2018.pdf>. Acesso em: xx xxx. xxxx.

¹⁰⁵ Em estudo elaborado pelo CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias), da CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe) e da (OCDE) Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, apontou que no período compreendido entre 1990 a 2010, o Brasil, o âmbito da América Latina, se apresentava com maior proporção de tributos em relação ao PIB nacional, se comparando à média da OCDE. Desse total, a percentagem em relação aos impostos indiretos era relativamente alta em comparação aos Países da OCDE. Já em relação aos impostos diretos, no mesmo período, o Brasil apresentava percentual baixo em relação aos países da OCDE, 23% para 35%. Esses dados podem bem ser encontrados em: OCDE; CIAT; CEPAL. **Estatísticas sobre Receita na América Latina: 1990-2010**. 2012. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf. Acesso em: 07 jun.2020.

¹⁰⁶ “En muchos países, el sistema tributario se apoya principalmente en los impuestos sobre el consumo, que resultan más gravosos para los grupos de ingresos bajos y medianos. Además, los sistemas tributarios de la región suelen estar más orientados a los ingresos laborales que a las ganancias de capital y a menudo carecen de impuestos sobre bienes inmuebles y sucesiones, de manera que se incrementa la concentración de la riqueza, que es aún mayor que la concentración del ingreso. La recaudación del impuesto sobre la renta personal es relativamente baja, en particular entre los grupos con ingresos más altos. La CEPAL calcula que la tasa

Ainda no ano de 2016, o PANUD, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, identificou o Brasil como o 10º País mais desigual do mundo em relação à Renda. Em pesquisa realizada, estimou-se que o 1% mais rico dos brasileiros recebe, numa média geral, mais de 25% de toda a renda nacional, enquanto os 5% mais ricos auferem a mesma proporção que os demais 95%. (LIMA; PISCITELLI, 2018, p. 9)¹⁰⁷.

Nesta mesma trilha, em 2017, o Fundo Monetário Internacional (FMI), em seu relatório anual, evidenciou sua preocupação com o crescimento da desigualdade a partir da renda, destacando a necessidade de os países, além de outras medidas sugeridas, implementarem modalidade de política fiscal com progressividade tributária.

Enfatizou-se, nesse sentido, que a modalidade de tributação sobre o consumo tende a gerar maior desigualdade de renda entre os contribuintes, o que tem aumentado desde as décadas de 1980 e 1990.

Novamente em 2018, em seu relatório anual, o FMI levantou preocupações com o crescimento da desigualdade e como isso pode afetar o próprio sistema de economia.¹⁰⁸

Isso não quer dizer que a tributação seja a única e/ou principal fonte de desigualdade social, uma vez que existem outras causas possíveis de desigualdades, que, inclusive, podem ser fortemente influenciadas por fatores institucionais e políticos – relações industriais, instituições do mercado de trabalho, sistema de previdência e impostos.¹⁰⁹

Rousseau (2015) já apontava, no seu “Discurso sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade entre os Homens”, de 1755, dois pontos distintos da desigualdade, sendo a natural

impositiva media efectiva para el 10% más rico solo equivale al 5% de su ingreso disponible. Como resultado, los sistemas tributarios de América Latina son seis veces menos efectivos que los europeos en lo referente a la redistribución de la riqueza y la reducción de la desigualdad”. (CEPAL, 2016, p. 5-6).

Numa tradução livre “Em muitos países, o sistema tributário depende principalmente de impostos especiais de consumo, que são mais onerosos para grupos de baixa e média renda. Além disso, os sistemas tributários da região tendem a ser mais orientados para a renda do trabalho do que para ganhos de capital e muitas vezes carecem de impostos sobre bens imóveis e heranças, de modo que a concentração da riqueza é aumentada. A arrecadação do imposto sobre a renda pessoal é relativamente baixa, particularmente entre os grupos de maior renda. A CEPAL calcula que a alíquota média efetiva para os 10% mais ricos equivale apenas a 5% de sua renda disponível. Como resultado, os sistemas tributários na América Latina são seis vezes menos eficazes do que os sistemas fiscais europeus na redistribuição de riqueza e na redução da desigualdade”.

¹⁰⁷ Referida pesquisa foi realizada por Marcelo Medeiros e Pedro H. G. F. Souza, no trabalho: MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F. A estabilidade da desigualdade no Brasil entre 2006 e 2012: resultados adicionais. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 46, n. 3, p. 7-31, dez. 2016. Disponível em: <http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/1736/1231>. Acesso em: 04 jun. 2021.

¹⁰⁸ A desigualdade prejudica a capacidade de lidar com o risco — sociedades altamente desiguais tendem a ter formas limitadas de proteção contrarrupturas econômicas. A forte desigualdade também pode ampliar a fragilidade financeira, sobretudo ao aumentar simultaneamente a poupança dos ricos e a procura de crédito pelos pobres e pela classe média. FMI. **Relatório Anual do FMI 2018: Síntese**. Fundo Monetário Internacional, 2018, p. 8. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2018/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2018-pt.pdf>. Acesso em: 10 abr.2021.

¹⁰⁹ Ver: STIGLITZ, Joseph E. Inequality and Economic Growth. *The Political Quarterly*, 86, p. 134-155, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.7916/d8-gjpw-1v31>. Acesso em: 28 fev. 2020.

ou física entre as pessoas e, de outro ponto, a civil, ou seja, moral ou política, relacionada às Instituições que estruturam e organizam a sociedade, em que surgem os privilégios, as preferências a aumentar a desigualdade.

Com o surgimento do direito de propriedade, bem como a divisão do trabalho, maior foi o desenvolvimento das desigualdades então surgidas, o que se evidencia, no entendimento do referido autor, terem originado a partir das estruturas da sociedade civil.

O que se presencia no atual Sistema Tributário Brasileiro não é apenas a característica de regressividade da tributação, mas, principalmente, que esse motivo é fator de propagação de desigualdades, bem como de onerosidade sobre os preços, impactando, deste modo, no poder de compra dos contribuintes, o que tem por condão afetar a demanda e, conseqüentemente, o crescimento econômico.

O Brasil é um dos países que possui alto nível de desigualdades, com alta disparidade de concentração de renda, o que vem sendo aferido pelo Coeficiente de Gini, também denominado índice de Gini.¹¹⁰ No ano de 2013, por exemplo, “constatou-se que os 10% dos brasileiros mais pobres receberam 1,6% dos rendimentos domiciliares particulares permanentes, o que equivale, naqueles dados, a R\$572,00 por mês, enquanto os 10% mais ricos concentraram 39,1% com ganho médio mensal de R\$14.198,00.” (POCHMANN, 2015, p. 40).

Nesse contexto, evidencia-se, ainda, que “em 2016, segundo a Oxfam, o 0,1% mais rico concentrou 48% de toda a riqueza nacional; os 10% mais ricos, 74%. Enquanto isso, os 50% mais pobres possuem menos de 3% dessa riqueza”. (LIMA; PISCITELLI, 2018, p. 9).

No ano de 2021, inclusive influenciado pela pandemia derivada da COVID-19, esse índice de Gini aumentou no Brasil, ou seja, a concentração desproporcional de renda e a desigualdade tiveram aumentos significativos. Conforme dados desse coeficiente, a desigualdade já havia aumentado de 2014 a 2019 de 0,6003 para 0,6279, tendo saltado em 2021 para 0,640.¹¹¹

Joseph Stiglitz acentua em seu estudo sobre desigualdade e crescimento econômico que “(...) a desigualdade leva à fraca demanda agregada” (STIGLITZ, 2019, p. 146). Isso porque a parcela da sociedade que está na base acaba gastando mais sua renda do que os que estão no topo e, dessa forma, tal fato ainda pode ser agravado pelo Estado, pois “ao reduzir as

¹¹⁰ Trata-se de importante dado numérico, que recebe esse nome por conta do italiano Corrado Gini (1912), que é mensurado de 0 a 1, na medida em que 0 representa um país totalmente igualitário no quesito mesma renda, e 1 representa um país totalmente desigual, em que uma parcela pequena acumula maior parte da renda.

¹¹¹ Esses dados podem ser melhor observados em: BRASIL, Cristina Índio do. FGV: mais pobres sofrem maior impacto na pandemia. **Agência Brasil**, Rio de Janeiro, 09 set. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.etc.com.br/direitos-humanos/noticia/2021-09/fgv-mais-pobres-sofrem-maior-impacto-na-pandemia>. Acesso em: 30 jan. 2022.

taxas de juros e relaxar a política monetária reguladora facilmente gera uma bolha de ativos, cuja explosão leva à recessão”¹¹².

Na visão do autor, a crescente desigualdade pode levar a um consumo baixo, o que leva o governo a facilitar, por meio de linhas de crédito, por exemplo, a aquisição de crédito para fomentar o consumo e, com isso, o resultado seria o surgimento de bolhas de crédito que levariam a uma recessão.¹¹³

É possível afirmar, portanto, que essa modalidade de tributação (predominantemente regressiva) desencadeia uma maior concentração de renda nas mãos de poucos e influencia negativamente no sistema econômico conforme antes mencionado¹¹⁴.

O sistema de arrecadação tributária no Estado brasileiro implementa uma política fiscal de cunho predominantemente regressivo ao tributar, de forma mais pesada, o consumo, fator esse de implementação e majoração dessa desigualdade entre as pessoas, haja vista a concentração de renda que fomenta o crescimento da desigualdade, além de motivar a redução da demanda.

Enfatiza-se, ainda, o fato de a economia funcionar a partir de dois institutos, sendo a oferta e a demanda, as quais podem ser fortemente influenciadas pela legislação, em especial a tributária, que pode se dar por indução ou direção.

Essa influência por indução se dá quando o Estado estabelece instrumentos e ambiente para sua interferência que levem os agentes econômicos de forma não obrigada a atuarem de acordo com determinado modelo econômico e funções sociais, ou seja, adotando uma conduta que interessa mais ao coletivo e que, certamente, não seria exercida pelo querer individual. Já a intervenção por direção “se apresenta por meio de comandos imperativos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito.” (GRAU, 2007, p.148-149).

No bojo desse modo de tributar, o Estado Brasileiro interfere na demanda, posto que se a tributação ocorre de forma mais agressiva sobre o consumo, conseqüentemente força a transferência da exação para o consumidor final, o que pode levar o contribuinte a ter algum

¹¹² No original, “By lowering interest rates and relaxing regulations monetary policy too easily gives rise to an asset bubble, the bursting of which leads in turn to recession”. (STIGLITZ, 2019, p. 146).

¹¹³ Para aprofundar esse assunto, sugere-se a leitura de: STIGLITZ, Joseph E. **O Grande Abismo: Sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

¹¹⁴ Para esta questão, é importante constatar que ao término de 2018 o IBGE divulgou dados informando o aumento da desigualdade no País pela desproporcional distribuição de renda, o que pode ser verificado em: SILVEIRA, Daniel. No Brasil, 10% mais ricos ganham cerca de 17,6 vezes mais que os 40% mais pobres, aponta IBGE. **Portal G1**, Rio de Janeiro, 05 dez. 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/12/05/no-brasil-10-mais-ricos-ganham-cerca-de-176-vezes-mais-que-os-40-mais-pobres-aponta-ibge.ghtml>. Acesso em: 23 mar. 2019.

estímulo ou desestímulo para o consumo, pois com o incremento da tributação de forma regressiva, o que se tem é, necessariamente, a majoração dos preços sobre os serviços e produtos comercializados e, conseqüentemente, a diminuição de sua comercialização¹¹⁵.

De fato, quando a maior incidência da carga tributária se dá sobre a circulação de produtos e consumo ou ainda sobre faturamento das empresas, o Sistema Tributário encarece a demanda, o que afeta o próprio crescimento do País na medida em que atinge a oferta de empregos, a produção e a circulação de bens, bem como o poder de compra dos consumidores¹¹⁶.

Por esse motivo, é inegável que a tributação influencia de forma decisiva as escolhas dos agentes econômicos, posto que representa um custo de transação que é levado em conta quando da finalização de um negócio jurídico ou antes mesmo de iniciá-lo.¹¹⁷

Quando essa análise é efetuada a partir da norma constitucional, tem-se uma tributação agindo de forma contrária ao que se propôs com os objetivos fundamentais da Constituição Federal.

Pela característica que se apresenta o atual modelo de tributação no Estado Brasileiro, evidencia-se a existência de uma crescente desigualdade social provocada pela forma de se tributar, o que contraria o princípio republicano, bem como o princípio da igualdade em matéria de tributação.

Em contrapartida a esses dados que demonstram a evidente desigualdade social, o Brasil, desde 1889, se constitui em uma República, cujo governo é composto pelo povo, por meio de seus representantes eleitos de forma democrática para mandato temporário, conforme preconiza o artigo 1º da Constituição Federal de 1988.

Por esse motivo, não é possível a admissão de um sistema normativo que resulte em desigualdades sociais, ainda mais no que tange à tributação, sendo este um meio pelo qual o Estado se apropria dos bens particulares da sociedade. “A noção de República não se coaduna

¹¹⁵ Em qualquer situação, seja cobrado do vendedor, seja do comprador, seja sobre a produção, seja sobre o consumo, seja sobre a renda, o tributo interferirá no equilíbrio do mercado e não necessariamente terá seu ônus financeiro arcado por aquele a quem o ônus puder ser transferido conforme as leis de funcionamento do mercado e de alocação dos recursos econômicos. (BRAZUNA, 2009, p. 44).

¹¹⁶ Dabla-Norris, Kochhar, Ricka, Suphaphiphat, Tsounta, associados ao departamento de pesquisa do FMI, avaliam que, para 159 países avançados, emergentes e em desenvolvimento, o aumento de 1% da participação da renda dos 20% mais ricos no total da economia gera queda de 0,08% no crescimento do PIB nos cinco anos seguintes, ao passo que igual aumento da participação dos 20% mais pobres está associado a uma expansão de 0,38% maior do PIB. (LIMA; PISCITELLI, 2018, p. 6).

¹¹⁷ Nessa perspectiva, Keynes, ao destacar o papel dos impostos sobre a renda bem como sobre o patrimônio, evidenciou que “se a política fiscal for usada como um instrumento deliberado para conseguir maior igualdade na distribuição das rendas, seu efeito sobre o aumento da propensão a consumir será, naturalmente, maior.” (KEYNES, 1992, p. 253).

com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, a jurisdições especiais, a isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais ou indivíduos [...]”. (CARRAZZA, 2017, p. 73).

Fica evidente, portanto, que a igualdade deve ser observada também como princípio integrante dessa forma de Governo, em especial no que tange à tributação, pois se exige que todos os contribuintes recebam tratamento isonômico por parte da lei, ou seja, um mesmo tratamento tributário.

Quando a Constituição Federal preconizou que todos os contribuintes devem ter mesmo tratamento tributário, demonstrou que, por meio do Sistema Tributário Nacional, pretende-se alcançar justiça tributária, fundamentado na ideia de justa distribuição de recursos e encargos no âmbito da sociedade, sendo esse um de seus pilares. Por isso, corolário do princípio da igualdade tributária é o Princípio da Capacidade Contributiva, pois aquele que apresente maior capacidade contributiva deve arcar com maior parcela de tributos, ou seja, de modo proporcional, pois só assim será igualmente tributado.

É fato que o Estado Brasileiro possui alta despesa pública, haja vista os objetivos que se comprometeu a realizar quando da promulgação da Constituição de 1988, bem como a gama de direitos individuais, art. 5º, CF/88, e sociais, art.6º, CF/88, o que, na visão de Marcos Mendes, “não houve outro remédio senão criar uma teia de impostos cumulativos, com elevado efeito colateral negativo sobre a economia (...)” (MENDES, 2008, p. 12).

Ora, se o Estado Brasileiro adota o regime republicano, cujo centro é formado pelo princípio da igualdade, não faz sentido que a tributação seja determinada de forma desigual sobre os contribuintes.

O Estado necessita de arrecadação tributária que venha suprir sua despesa pública, a atender ao que se comprometeu na Carta da República, porém, ao mesmo tempo, essa tributação deve ter o mínimo de impacto sobre o funcionamento da economia¹¹⁸, ou seja, apresenta-se de forma neutra.

Matheus Castro e Valcir Gassen explicam que o fato de se optar por uma tributação predominantemente regressiva, “(...) que onera o capital produtivo e o trabalho constitui uma afronta ao projeto político de desenvolvimento nacional traçado na Constituição, na medida em que colabora para a locação de recursos nos setores especulativos, desconstituindo o aparelho social do Estado” (CASTRO; GASSEN, 2019, p. 170).

¹¹⁸ Ao se incorporar a tributação sobre os preços, os incentivos ao investimento, à formação da poupança, exportação etc., podem sofrer distorções.

Há que se modificar essa realidade, e isso poderia ocorrer se o Sistema Tributário Brasileiro propiciasse uma tributação brasileira eficiente e justa. Mas como implementar esse fator?

Eis o problema que o modelo de tributação do Estado Brasileiro encontra perante o atual Texto Constitucional Brasileiro e que, portanto, deve ser adequado sob pena de se ter um modelo de tributação inconstitucional, o que de fato está ocorrendo.

2.4 SÍNTESE CONCLUSIVA

Enquanto a Constituição Federal prevê um sistema tributário cujos fundamentos estão amparados no Princípio da Capacidade Contributiva e, portanto, na igualdade tributária, verifica-se que, de fato, o que predomina é uma regressividade fiscal, ou seja, exatamente um modelo que, ao tributar, não leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte e, por isso, não se coaduna com um Estado Republicano, que é o caso do Brasil, nem com as normas constitucionais. Além disso, proporcionam efeitos prejudiciais em âmbito econômico por apresentarem resultados negativos em relação à demanda.

A partir dessa constatação, verifica-se que o Estado Brasileiro necessita de uma reforma no seu Sistema Tributário para adequá-lo não apenas às normas jurídico-constitucionais, mas, sobretudo, à dinâmica da economia, a oportunizar um ambiente propício aos negócios, haja vista a ampla e próxima relação que possuem a tributação e a economia, já que uma gera efeitos à outra.

Esses fatos refletem a necessidade de um Sistema Tributário cuja estrutura constitucional seja forte, previsível, justa e bem definida e que contemple um modelo de arrecadação tributária justa e eficiente, abrangendo o objetivo constitucional de promoção da Justiça Fiscal, bem como de promoção do Desenvolvimento Econômico e, assim, possa se tornar em instrumento de efetivo cumprimento dos objetivos fundamentais da Constituição.

Para esse resultado, o próximo capítulo é essencial já que pretende estabelecer fundamentos do ponto de vista da Análise Econômica do Direito Tributário, face à relação próxima e ampla que há entre tributação e economia, bem como em relação ao âmbito da norma constitucional e seus objetivos, visando desenvolver uma proposta de reformulação no Sistema Tributário Brasileiro, cujo resultado será uma tributação justa e eficiente do ponto de vista da incidência da carga tributária.

3 INTERAÇÕES ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E ECONOMIA NO ÂMBITO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

O atual modelo de incidência de tributação no Estado Brasileiro tem resultados negativos do ponto de vista da norma constitucional, partindo-se da premissa que o Sistema Tributário Brasileiro, nos moldes da Constituição Federal, em especial em seus objetivos fundamentais, busca promover Justiça Fiscal e, assim, prima pela equidade.

Contudo, o problema que se estabelece não se dá apenas na esfera jurídico-constitucional, mas também no âmbito econômico, haja vista a existência de um crescimento de desigualdades e concentração desproporcional de renda a partir da atual forma de incidência da tributação, o que afeta a correta distribuição de recursos e produtos na sociedade e, da mesma forma, a circulação de riqueza, interferindo, inclusive, no equilíbrio da concorrência que procura ser estabelecido pelo mercado já que interfere também na formação de preços.

Antes de pensar em um modelo de tributação apenas do ponto de vista da estrutura jurídico-constitucional, com reflexões e embasamentos no âmbito da teoria da Norma Tributária de forma isolada, é necessário um olhar a partir das lentes da Análise Econômica do Direito, pois, parte-se da premissa de que as Instituições Normativas moldam os comportamentos e incentivos a que as pessoas estão submetidas e, portanto, influenciam em suas decisões de troca, produção, consumo e investimento. Em outras palavras, a tributação impacta na economia, na oferta, na demanda, nos custos de transação, na distribuição de riquezas e em várias outras questões relacionadas ao setor econômico.

O presente capítulo tem por objetivo primordial verificar a interação existente entre Tributação e Economia e, a partir disso, estabelecer elementos para uma Análise Econômica do Direito Tributário Brasileiro.

Num primeiro momento, serão analisados aspectos históricos, conceituais e metodológicos da Análise Econômica do Direito para o bom entendimento de sua finalidade, em especial, no âmbito da tributação. Após, procura-se contextualizar a Análise Econômica do Direito com a tributação ao demonstrar de que forma a tributação pode ser caracterizada como instrumento de política intervencionista no âmbito do Estado Brasileiro. Em seguida, identificar-se-á a importância da formação de instituições bem definidas a propiciar um ambiente adequado ao desenvolvimento do processo econômico e geração de bem-estar-social. Por fim, identificar na Eficiência Econômica um critério de justiça que esteja de acordo com os princípios tributários previstos na Constituição Federal.

3.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: ASPECTOS HISTÓRICOS, CONCEITUAIS E METODOLÓGICOS

Antes de se ingressar no assunto da Análise Econômica do Direito, torna-se importante entender o que vem a ser a Ciência Econômica e qual a sua finalidade, pois o que se está a fazer neste trabalho de pesquisa é trazer para dentro do Direito Tributário elementos de Economia para que, a partir disso, seja possível deter uma análise do Direito voltada a buscar o justo dentro do Sistema Tributário.

3.1.1 Elementos Conceituais da Ciência Econômica

Pode-se iniciar este tópico enfatizando que a partir do momento em que a sociedade se organiza para conviver ela necessita formar suas bases estruturais que darão suporte às relações entre seus membros no dia a dia, as quais passam a ser estudadas pelos economistas visando entender e até prever comportamentos, tomadas de decisões, arranjos, enfim, como agem as pessoas diante dos recursos que possuem para suas atividades (as mais variadas), que, muitas vezes, são escassos.

Daí a constatação de que "a sociedade tem recursos limitados e, portanto, não pode produzir todos os bens e serviços que as pessoas desejam ter." (MANKIWI, 2016, p. 4). Por isso, é possível dizer que a Ciência Econômica se ocupa de estudar a escassez dos recursos econômicos em uma sociedade, bem como sua conduta a partir disso.

Trata-se de Ciência que busca explicar as relações e fenômenos sociais por ela gerados e, dentro dessas relações, como é administrada tal escassez de recursos, como são tomadas as decisões nessas situações, como agem seus membros diante de externalidades do próprio mercado e como administrar eficiência e equidade em uma sociedade que pretende obter o máximo possível, mas também necessita dividir essa obtenção em partes iguais.

Deve-se levar em consideração que quando se fala em escassez de recursos, não se está a referir apenas à falta de recursos propriamente dito, mas também sobre a impossibilidade de se utilizar um recurso (o tempo, por exemplo) pelas mais variadas situações.

Esse também é o objeto estudado pela Economia, ou seja, de como se dá o comportamento das pessoas diante da realização de seus desejos frente aos recursos disponíveis para tanto, independentemente do motivo de sua escassez, se for o caso.

É possível, ainda, mencionar que a Ciência Econômica pode ser dividida em positiva e normativa. A primeira, positiva, tem por escopo explicar e prever fenômenos econômicos,

identificando, dentro disso, variáveis relevantes e relações de causa e efeito entre elas. Trata de descrever o mundo como ele é. A segunda, por sua vez, a Economia normativa, objetiva normatizar a vida econômica, visando criar um quadro a promover mudanças no conjunto institucional. Busca prever como o mundo deveria ser.

Pode-se, deste modo, enfatizar que a Teoria Econômica se divide em Microeconomia que se apresenta preocupada com a análise de comportamentos de consumidores, produtores, empresas, enfim, meios relacionados à economia e como eles interagem no mercado; e em Macroeconomia, que está relacionada aos grandes conglomerados que abarcam um conjunto dessas atividades dentro do todo econômico e que englobam toda a economia. Mas é preciso enfatizar que apesar de estarem interligadas, são campos distintos.¹¹⁹

Com relação aos aspectos históricos do pensamento econômico, estudos demonstram o surgimento de Escolas que buscam explicar a evolução da Economia, como no caso das Escolas Clássica, Neoclássica e Marginalismo, Institucionalista e da Nova Economia Institucional, as quais podem ser mais bem compreendidas a seguir.

3.1.1.1 *Escola Clássica*

Em relação à Escola Clássica, pode-se evidenciar que a Ciência Econômica passa a ser observada como ciência a partir do movimento denominado Fisiocracia, de 1756 a 1778, cujo líder foi François Quesnay, e que trazia um conceito de “ordem natural, não à moda do naturalismo como o de Rousseau, mas uma ordem científica para o comportamento humano; leis que são a obra de Deus, e, portanto, inelutáveis”. (LIMA, 2017, p. 11).

Para os fisiocratas toda a riqueza origina-se na agricultura, ou seja, é da terra que provém o desenvolvimento econômico, bastando ao homem, a partir da razão, agir de forma a conquistar resultados ótimos¹²⁰.

Nesse modelo de pensamento, a sociedade estaria dividida por três classes sociais, sendo a classe produtiva, a classe dos proprietários e a classe estéril, formada esta última pelos comerciantes, industriais e profissionais liberais, os quais são os responsáveis pela circulação

¹¹⁹ Como as mudanças na economia como um todo resultam das decisões de milhões de pessoas, é impossível entender os desdobramentos macroeconômicos sem considerar as decisões microeconômicas a eles associadas. Por exemplo, um macroeconomista pode estudar os efeitos de um corte no imposto de renda sobre a produção geral de bens e serviços. Para analisar a questão, ele precisa levar em consideração de que maneira o corte de impostos afeta as decisões das famílias sobre quanto gastar em bens e serviços. (MANKIWI, 2016, p. 28).

¹²⁰ Os fisiocratas achavam que as sociedades eram governadas pela lei natural e que os problemas da França eram devidos à incapacidade de seus dirigentes compreenderem esta lei natural e ordenarem a produção e o comércio de acordo com ela. (HUNT, 1984, p. 57).

de bens produzidos pela classe produtiva por meio da propriedade da segunda classe, antes referida. (GOMES, 2015, p. 129).

Pretendiam, os fisiocratas, gerar uma ampla reforma sobre a França, diante das desordens financeiras e econômicas porque estavam passando. Conforme relata E. K. Hunt, “a tributação estava desordenada e era ineficiente, opressiva e injusta. A agricultura ainda utilizava a tecnologia feudal, feita em pequenas escalas, ineficiente, e continuava sendo uma fonte de poder feudal que inibia o avanço do capitalismo” (HUNT, 1984, p. 57).

Após a rápida percussão dessa escola fisiocrata, surge o que se denominou Escola Clássica da Economia a partir de doutrinas desenvolvidas na Inglaterra no período de 1776 a 1874¹²¹, possuindo como pensadores e influenciadores dessa época estudiosos como Adam Smith (1776), Thomas Robert Malthus (1766-1834), David Ricardo (1772-1883), James Mill (1773-1836), John Stuart Mill (1806-1873) e J. E. Cainers.

Adam Smith é considerado o fundador desse pensamento econômico clássico, tendo como obra principal “Uma Investigação sobre a Natureza e a Causa da Riqueza das Nações”, publicado em 1776, na qual rejeita as teorias políticas antecessoras, dos mercantilistas e dos fisiocratas, concluindo que o que gera o bem-estar econômico é o *laissez-faire*.¹²²

Defendia, nesse famoso estudo da Economia clássica, que a regulação da oferta e demanda acontece nas relações de mercado, em que a “mão invisível do mercado” coordena e é suficiente para ajustar tais relações. Segundo sua formulação, “a riqueza da nação será o seu trabalho anual. Para não limitar essa produção pelo mercado, este deve ser ampliado ao máximo pelos transportes, entrepostos e bancos. O dinheiro facilitará a divisão do resultado do trabalho e a sua troca”. (SMITH, 2017, p. 13).

A teoria de Adam Smith se orienta no fato de cada pessoa ser responsável pelo seu próprio sucesso, uma vez que melhores resultados serão obtidos por aqueles que mais esforços e trabalhos desenvolverem. Desse modo, defendeu que, por meio da mão invisível, que leva à maximização do lucro, o mercado deveria ser livre, sem a interferência do Estado ou qualquer

¹²¹ A Economia Clássica foi um produto nativo inglês; contudo, não ficou restrita ao seu local de origem nas ilhas britânicas. Por exemplo, na França, Jean Baptiste Say realizou a popularização e o aperfeiçoamento do trabalho original em seu *Traité d'économie politique*, publicado em 1803. As doutrinas da Economia clássica dominaram o pensamento econômico de todo o mundo civilizado na primeira metade do século XIX. Ainda exercem influência sobre o pensamento econômico, sob formas mais ou menos modificadas. (BELL, 1961, p. 141).

¹²² Essa expressão tem relação com o liberalismo, na medida que significa “deixa fazer”, referindo-se ao mercado livre a mínima intervenção do Estado. A expressão completa é *laissez faire, laissez aller, laissez passer, le monde va de lui-même*, que significa “deixai fazer, deixai ir, deixai passar, o mundo vai por si mesmo”. Adam Smith enfatizou que “todo homem fica perfeitamente livre para buscar seus próprios interesses, à sua própria maneira, e para concorrer, com sua capacidade e com seu capital, com a capacidade e o capital dos outros homens ou tipos de homem” (SMITH, 2017, p. 15).

regulação.¹²³ Se todos trabalhassem desse modo se proporcionaria o bem-estar à sociedade como um todo. Contudo, Smith não contava com os efeitos da revolução industrial que demonstrava um caminho diverso desse seu pensamento.

No aspecto tributário, Adam Smith via os impostos como um obstáculo ao desenvolvimento econômico, mas reconhecia sua importância e necessidade. Porém, qual a melhor maneira de cobrá-los?¹²⁴

Desse modo, dá enfoque especial ao princípio da capacidade contributiva, enfatizando ser razoável que a despesa pública seja custeada pela contribuição geral de toda a sociedade, com todos seus membros contribuindo, tanto quanto possível, de forma proporcional às suas respectivas capacidades. (SMITH, 2017, p. 539).

Outro economista da Escola Clássica que se destacou nesse período e que também tratou da tributação foi David Ricardo (1772-1823)¹²⁵. Em sua obra “Princípios de Economia Política e Tributação”, David Ricardo defendia, a exemplo de Adam Smith, a teoria do valor-trabalho, ou seja, de que o valor da mercadoria está atrelado à quantidade de trabalho necessária para sua produção. Contudo, a questão que girava em torno disso se dava em mostrar como os preços naturais, cada um sendo a soma dos custos dos salários e dos custos dos lucros, eram determinados pelo trabalho incorporado à produção das mercadorias” (RICARDO, 2001, p. 24).

Nesse entendimento, defendia, ainda, que, inobstante as mercadorias com valor tivessem de ter utilidade, não seria a utilidade a causa do seu valor.

Com relação à tributação, David Ricardo enfatizou em sua obra que “os impostos são aquela parte do produto da terra do trabalho de um país que é colocado à disposição do Estado

¹²³ A influência de Adam Smith nas doutrinas econômicas socialmente conservadoras destes dois últimos séculos está principalmente em sua crença de que, numa economia de mercado concorrencial, *laissez faire* e capitalista, o mercado livre dirigia todos os atos egoístas, gananciosos e voltados para o lucro para um” sistema óbvio e simples”, socialmente benéfico e harmonioso, “de liberdade natural”. (HUNT, 1984, p. 81).

¹²⁴ Com efeito, suas considerações de natureza mais prática sobre taxaço foram ouvidas e até aplicadas, na época. Além de fazer questão de que o governo tivesse a mesma honestidade e pontualidade que a burguesia na taxaço, sugeriu o imposto proporcional e progressivo (predominavam então as taxas regressivas), o imposto sobre a renda. Sobre as taxas em si, identificou aquela sobre a terra como a mais fácil de ser instituída; aquela sobre o consumo, como devendo se imiscuir imperceptivelmente no preço final; nas importações, achava que desviavam os capitais de atividades que poderiam ser mais lucrativas em direção aos produtos favorecidos pelo aumento do imposto sobre outros produtos; seriam mercantilistas os impostos sobre a importação, por implicarem que o dinheiro é a riqueza. (SMITH, 2017, p. 15).

¹²⁵ David Ricardo (1772-1823) era filho de um rico capitalista inglês, que tinha feito fortuna na bolsa, após ter migrado da Holanda para Inglaterra. (...) É de aceitação geral considerá-lo o teórico mais rigoroso entre os economistas clássicos. Sua capacidade de construir um modelo abstrato de como funcionava o capitalismo e dele deduzir todas as suas implicações lógicas foi insuperável, em sua época. Como Adam Smith, ele deveria exercer uma poderosa influência tanto sobre o marxismo radical quanto sobre as tradições neoclássicas conservadoras da teoria econômica em todo o restante do século XIX e no século XX. Ele foi, inquestionavelmente, um dos cinco ou seis economistas que mais influenciaram a época atual. (HUNT, 1984, p. 110).

e, em última análise, são sempre pagos ou pelo capital ou pelo rendimento do País” (RICARDO, 2001, p. 20). Trabalhou, dessa forma, a influência que a tributação exerce sobre a economia, como seu efeito se dá inclusive na formação de preços¹²⁶, pois, a partir de seus estudos sobre esse fenômeno, distinguiu dois elementos, sendo o imposto sobre a renda econômica: gravame que grava o proprietário da terra, e o imposto sobre o equipamento físico ou capital, que é transferido, recaindo sobre o consumidor do produto da terra.

3.1.1.2 *Escola Neoclássica e Marginalismo*

Conforme pôde ser observado, a Teoria estabelecida pela Escola Clássica, capitaneada por Adam Smith, defendia a teoria do valor ou preço como dependente do custo da produção da mercadoria. “O custo foi reduzido a um gasto de tempo de trabalho e relacionado com o nível de subsistência do trabalhador”. Tal fato levou a se pensar que “(...) o valor fosse inerente à mercadoria ou que a mesma tivesse valor (valor de uso) simplesmente pelo fato de a sua produção ‘custar’ uma determinada quantidade de trabalho”. (BELL, 1961, p. 351).

A partir disso, e sob a influência dos acontecimentos do final do século XVIII e início do século XIX, em especial as transformações que exigiram uma maior intervenção do Estado nas relações particulares por conta, por exemplo, da revolução industrial e o surgimento de um capitalismo com grandes concentrações econômicas, surge uma nova escola econômica, denominada Neoclássica ou Marginalista.

Para essa Escola, o valor ou preço das mercadorias não decorria apenas do custo de sua produção, como estudado pela Escola anterior, mas a partir de sua utilidade para quem dela necessita, ou seja, há uma mudança do foco dos economistas em relação ao valor da mercadoria que passa a ser dado pela utilidade que o produto dá aos consumidores e não mais pelo número de horas de trabalho necessária para a produção de tal produto.¹²⁷

Conforme explica Diva Benevides Pinho, o “Neoclassicismo ou Marginalismo: buscou integrar a teoria da utilidade do valor com a teoria do custo de produção dos clássicos, bem

¹²⁶ Afirma David Ricardo (2001) que qualquer impôsto sôbre o produto da terra, que possa ser aplicado ao cultivador, seja sob a forma de impôsto territorial, dízimo, ou impôsto sôbre o produto quando obtido, aumentaria o custo da produção, elevando, portanto, o preço do produto primário para o consumidor.

¹²⁷ Nesse aspecto, a teoria do valor-utilidade se origina de uma perspectiva de harmonia social e a reforça intelectualmente, o que, geralmente, culmina com uma justificativa ideológica do *status quo* do capitalismo do livre mercado. (HUNT, 1984, p. 172). Conforme enfatizou o referido autor sobre a teoria do Utilitarismo que fundamentou o Neoclassicismo, “a maioria dos economistas que seguem a tradição da teoria da utilidade em economia sempre aceitou como certo o modo de produção capitalista. Por isso, quando estes economistas avaliam o mercado, não viam necessidade alguma de avaliar todo o modo de produção capitalista, do qual ele era apenas uma parte necessária”. (HUNT, 1984, p. 145).

como explicar os preços dos bens e dos fatores, a alocação dos recursos com o auxílio da análise marginal” (PINHO, 2006, p. 35).

A teoria do Utilitarismo passou a ser definida e defendida, de forma precursora, por Jeremy Bentham¹²⁸, seguido de Jean-Baptiste Say¹²⁹ e Nassau Senior¹³⁰.

Pode-se apontar quatro escolas como sendo vinculadas ao movimento marginalista, quais sejam, a Escola de Viena ou Psicológica Austríaca, iniciada por Carl Menger (1840-1921), cujos discípulos foram Friedrich Von Wieser e Böhm-Bawerk; a escola de Lausanne, cujo expoente foi Léon Walras (1874); a escola de Cambridge, cujo fundador foi Alfred Marschall e a escola Neoclássica Sueca que teve como precursor Knut Wicksell¹³¹.

De forma reacionária ao Neoclassicismo, ergue-se o institucionalismo e a economia de bem-estar, sendo esta última capitaneada por Arthur C. Pigou (1877-1959) que trabalhou a atuação do Estado na Economia (PIGOU, 1932).

Em decorrência desse pensamento e, em função da crise surgida no período da 1ª Guerra Mundial, bem como o crash da bolsa de Nova York em 1929, surgem as ideias de John Maynard Keynes (1883-1946) de um maior intervencionismo estatal em busca de uma melhor promoção de pleno emprego por meio de sua “Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda”, no ano de 1936, o que motivou a implantação do “New Deal” pelo governo dos Estados Unidos, sob o comando de Franklin Delano Roosevelt objetivando recuperar e reformar a economia norte-americana.

¹²⁸ Bentham não só formulou os fundamentos filosóficos da tradição posterior dos economistas neoclássicos, como também chegou muito perto de elaborar uma teoria da relação entre utilidade marginal e preço. O desenvolvimento de suas ideias também foi o prenúncio de uma importante cisão na abordagem ortodoxa da economia baseada na utilidade. (HUNT, 1984, p. 150).

¹²⁹ J.B.Say (1767-1832) considerava-se discípulo de Adam Smith. Dizia estar simplesmente sistematizando as ideias de Smith e corrigindo alguns pequenos erros por ele cometidas. (...) Say afirmava que o preço ou valor de troca de qualquer mercadoria dependia inteiramente de seu valor de uso ou utilidade (...) (HUNT, 1984, p. 152).

¹³⁰ Nassau Senior (1790-1864), como Bentham e Say, foi um importante precursor da moderna economia neoclássica. Como Say, ele selecionou cuidadosamente certas ideias dos economistas clássicos anteriores, modificou algumas delas e acrescentou ideias próprias para apresentar uma justificativa teórica coerente do *status quo* do capitalismo do século XIX. Suas ideias sobre a metodologia apropriada para a teoria econômica, o lugar da utilidade na explicação do valor e a justificativa moral e intelectual do lucro e da renda da terra constituem as áreas mais importantes em que ele influenciou a tradição neoclássica posterior. (HUNT, 1984, p. 156).

¹³¹ Em uma de suas obras mais importantes o autor defendeu, em 1896, a tese de que a tributação seria justa quando o cidadão recebesse o valor pago em tributos sob a forma de serviços públicos durante sua vida. Assim, durante alguns anos de sua vida o cidadão pode pagar mais ou menos tributos e receber no outro ano mais serviços e investimentos públicos, que irão compensar os tributos pagos. Para um contribuinte racional a tributação deve ser vista como um bom negócio, onde existe equilíbrio razoável entre o que é pago em tributo e o que se recebe em investimentos e serviços públicos (*rational citizen the payment of taxes should be a good deal*). (CALIENDO, 2009, p. 28).

3.1.1.3 Escola Institucionalista

Quando se fala em instituições no contexto econômico, observa-se que tanto a Escola Institucionalista como a Nova Economia Institucional, que será estudada mais à frente, se preocupavam em estudar a importância do campo das Instituições para com o desenvolvimento econômico.

No que se refere à Escola Institucionalista, capitaneada por Thorstein Veblen (1857-1929)¹³², apregoava-se que a economia se concentrava em torno das instituições que eram formadas pelos comportamentos humanos, e estavam em constante evolução, precisando serem analisados em cada período.

Paul Hugon explica que “A ‘instituição’ é definida pelos economistas institucionalistas como todo comportamento e modo de pensar comumente generalizado. Os autores dessa corrente vão-se interessar, antes do mais, pelas instituições sociais e sua evolução” (HUGON, 1984, p. 386).

John Fred Bell corrobora explicando que na visão de Veblen, “as instituições são apenas hábitos de comportamento de grupo passageiros em um desenvolvimento evolucionista de longa duração”. (...) Duas das maiores instituições que evoluíram dessa cultura pecuniária foram os negócios e a indústria” (BELL, 1961, p. 476-477).

Para essa Escola Econômica, o interesse estava em observar como evoluíram as instituições, como se dava a sua mudança de comportamento em dadas épocas e, por sua vez, como a sociedade era alterada, em especial como as instituições voltadas ao capitalismo sofriam essas alterações.¹³³ Ou seja, para a escola econômica Institucionalista, o estudo das instituições era de fundamental importância, posto que focava no comportamento humano¹³⁴ e suas alterações, como isso estava relacionado com o Capitalismo, ou, ainda, como influenciava ou sofria influência do Capitalismo.

¹³² Thorstein Veblen “era, na verdade, defensor profundamente apaixonado do ‘homem comum’ contra os ‘interesses investidos’, de relações humanas lógicas e pacíficas contra a ‘exploração predatória’ e do trabalho criativo e construtivo contra o uso da ‘sabotagem dos negócios’. Seus escritos refletem uma ironia mordaz e sarcástica que não sejam a sua. (HUNT, 1984, p. 346).

¹³³ O “hábito social generalizado”, ou a maneira de fazer as coisas em uma sociedade econômica complexa, foi corporificado nas instituições que simbolizam os hábitos de grupo e estabelecem o nível cultural dessa sociedade. O sistema de preço, o pagamento pelo uso dos fatores de produção, a propriedade privada, a concorrência, o motivo de lucro, o dinheiro e os meios creditícios, os bancos, as várias formas de realizar negócios e assim por diante, são hábitos de grupos institucionalizados ou instituições. (BELL, 1961, p. 477).

¹³⁴ A conduta humana baseava-se em certos padrões discerníveis comuns a todas as épocas da História. Esses padrões comuns eram, porém, muito gerais e se expressavam concretamente de formas extraordinariamente diversas, em contextos históricos, sociais e institucionais diferentes. (HUNT, 1984, p. 347). Daí a importância do estudo dessas condutas no contexto econômico.

3.1.1.4 Escola da Nova Economia Institucional

A teoria da Nova Economia Institucional (NEI) também se preocupava em estudar a importância das Instituições para com o desenvolvimento econômico, partindo das seguintes premissas: 1) as Instituições importam; 2) as Instituições são suscetíveis de Análise Econômica. (CALIENDO, 2009, p. 53).

Essa Escola teve economistas que se destacaram, a exemplo Oliver Williamson, em 1970, e Douglass North, em 1990, tendo, este último, definido as Instituições como estruturas de incentivos da economia e que podem se apresentar como imposições formais, a exemplo de leis, regras, constituições etc., e informais, no contexto de normas de comportamento, convenções, códigos de conduta etc.

Conforme explica Gonzalo Caballero Miguez (2011, p. 16) a NEI estuda as instituições e como elas interatuam com as formas organizativas, bem como de que forma essa matriz institucional-organizativa afeta a economia e a sociedade.

Para isso, Douglas North faz uma distinção entre ambiente institucional e arranjos institucionais, sendo que no caso do primeiro, tem-se as regras do jogo, ou seja, normas que modulam os comportamentos individuais, enquanto no caso dos arranjos institucionais, estes “dirigem os objetivos e escolhas realizadas pelos atores individuais de modo específico para determinar relações econômicas específicas” (NORTH, 2018, 13-14).

Nesse caso, relacionando diretamente com a economia de mercado, as Instituições têm importância fundamental, pois amenizam os problemas de utilização do mercado ao influenciar de forma direta em relação aos custos de transação das organizações.

Mais à frente a NEI será aprofundada em relação à tributação, ou seja, como pode influenciar direta ou indiretamente na tributação e sua relação com a economia.

3.1.2 Aspectos destacados da Análise Econômica do Direito

A partir desses breves elementos que embasam, conceituam e estruturam a Ciência Econômica, é possível, agora, abordar a Análise Econômica do Direito que, pode-se dizer, trata-se de um movimento que traz no centro de seus estudos os problemas relativos à eficiência do Direito a partir das consequências econômicas que podem derivar da tomada de decisões judiciais e até mesmo de atos normativos.

Para isso, necessário se faz destacar elementos que formem um conceito para esse movimento, buscando, inclusive, enfatizar suas características.

3.1.2.1 Elementos conceituais da Análise Econômica do Direito

Derivado de mais de uma Escola¹³⁵, esse movimento inter-relaciona Direito e Economia, buscando entender como a Ciência Econômica pode ser útil ao Direito na melhor aplicação de suas normas e decisões, bem como solucionar problemas jurídicos com base em critérios econômicos.

De forma mais simples, “a Análise Econômica do Direito prega a utilização, por parte do aplicador do Direito, de técnicas de análise das consequências econômicas das decisões jurídicas, sempre em termos de eficiência alocativa.” (ANDRADE, 2010, p. 201).

Trata-se de movimento que aplica o “(...) instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico.” (GICO JR., 2012, p. 18).

A partir dessa ferramenta da Ciência Econômica, busca-se obter uma melhor compreensão do Direito, analisando, inclusive, sua coerência com o ordenamento jurídico.

No entendimento de Everton das Neves Gonçalves, “é um movimento teórico inovador que veio instrumentalizar o entendimento da teoria jurídica contemporânea, combinando a racionalidade econômica com a legitimidade e legalidade inerentes à formalidade jurídica (...)” (GONÇALVES, 1997, p. 93).

Nessa linha de combinação de racionalidade econômica com legitimidade e legalidade, pode-se trazer o entendimento de Décio Zylbersztajn e Rachel Sztaj, os quais elucidam que, “a Análise econômica deve, então, considerar o ambiente normativo no qual os agentes atuam, para não correr o risco de chegar a conclusões equivocadas ou imprecisas, por desconsiderar os constrangimentos impostos pelo Direito ao comportamento dos Agentes Econômicos.” (SZTAJN; ZYLBERSZTAJN, 2005, p. 18).

¹³⁵ O movimento de Direito & Economia tem diversas correntes de interpretação, que convergem em relação ao instrumental analisado, mas diferem no tocante ao seu ponto de partida para aplicação desses instrumentos. Assim, há a Escola de Chicago, a Escola da Public Choice, os Institucionalistas e os Neo-institucionalistas, o movimento dos estudos críticos – apenas para citar alguns. São perspectivas que competem entre si na abordagem e na interpretação da formulação dos preceitos e de sua inter-relação com o processo legal econômico. Por exemplo, para a escola de Chicago, o agente econômico está sempre procurando maximizar a sua satisfação, num processo racional, enquanto, na escola da Public Choice, o objetivo é maximizar a reputação – há inúmeros pontos de maior proximidade, outros nem tanto; contudo, o instrumental (econômico) utilizado é um só. (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 85).

Pelo que se pode extrair de seu conceito, a Análise Econômica do Direito vem demonstrar que o Direito em si, e no presente caso o Direito Tributário, não pode ser pensado, elaborado e aplicado sem levar em consideração outras áreas como a Economia, por exemplo, haja vista os reflexos e resultados que geram e interferem uma na outra.

Trata-se de uma reação ao entendimento de que o Direito deve ser tratado como uma realidade e disciplina autônoma, sem considerar suas consequências. Para os estudiosos desse movimento, a AED pode ter dois enfoques diferentes, sendo uma de concepção positiva do Direito e a outra numa concepção normativa.

Pela concepção positiva, “a lei pode ser pensada como um sistema de incentivos e analisar os efeitos de diferentes sistemas de incentivos é uma das grandes preocupações dos economistas”. No que se refere à segunda concepção, qual seja, normativa, “(...) decorre da preocupação dos economistas com a eficiência.” (RODRIGUES, 2007, p. 34).

Em outra vertente, a primeira (positiva) “tenta explicar o direito, sua eficácia e como as normas jurídicas podem ser consideradas como sendo eficientes”. Já numa outra concepção, (normativa), busca-se “determinar o que deve ser do direito a partir da análise da realidade”. (CALIENDO, 2009, p. 15). Nesse último caso (concepção normativa), trava-se uma análise a partir da observância dos objetivos da norma jurídica com os objetivos da Economia, ambas com enfoque no bem-estar social.¹³⁶

Na visão de José Maria Arruda de Andrade “os estudos mais interessantes de *Law and Economics* são de orientação ao legislador, ou seja, exercícios de *lege ferenda*. Qual o impacto de determinada tributação, quais as melhores formas de se desenvolver autonomia tecnológica nacional, etc.” (ANDRADE, 2010, p. 201).

A partir disso, podem-se evidenciar as seguintes características da Análise Econômica do Direito: i) a rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais como economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme os precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico ou social.” (CALIENDO, 2009, p. 13)

Em relação ao seu surgimento, em um contexto histórico, pode-se dizer que tal movimento se inicia a partir de 1937, ao se analisar a existência ou não dos benefícios da

¹³⁶ (...) já a corrente normativa vai adiante e procura estabelecer recomendações de políticas e de regras legais baseadas nas suas consequências econômicas, caso sejam adotadas. Não por outra razão, esta corrente estabelece como princípio o uso da expressão ‘eficiência’ – extensivamente usada neste livro -, possuidora de duas conotações importantes, também discutidas adiante: a eficiência de Pareto, aquela na qual a posição de A melhora sem prejuízo da de B, e a chamada eficiência de Kaldor-Hicks, na qual o produto da vitória de A excede os prejuízos da derrota de B, aumentando, portanto, o excedente total”. (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 88).

intervenção do Estado sobre a economia, num período que se evidenciou tal política intervencionista nos Estados Unidos da América, pós crise de 1929, denominado New Deal.

Até esse período, 1930, os EUA não apresentavam uma política intervencionista, o que passa a acontecer a partir de então, haja vista o período de crise que assolava aquele País.

Com a implantação do New Deal, inúmeras intervenções estatais ocorreram sobre o mercado, que se deram no âmbito da moeda, da política agrícola e de emprego, dentre outras.

Oficialmente, é a partir de 1960 que se considera como fundada a AED com a obra desenvolvida por Ronald H. Coase, denominada “o Problema do Custo Social”.¹³⁷ A partir de então, novos autores e novas teorias surgiram para reforçar e dar continuidade a esse movimento entre Direito e Economia, a exemplo de Guido Calabresi (1961) e Richard Posner (1973).¹³⁸

Guido Calabresi, professor da universidade de Yale, contribuiu com a obra intitulada “Some thoughts on risk distribution and the Law of torts”¹³⁹ (1961) que trata da importância de análise sobre os “impactos econômicos da alocação de recursos para a regulação da responsabilidade civil, seja em âmbito legislativo ou judicial”. (CALIENDO, 2009, p. 49)

Em 1973, com a obra *Economic Analysis of Law*, Richard Posner se torna o primeiro a desenvolver os estudos no âmbito de Direito e Economia de forma sistemática, a partir de estudos interdisciplinares que relacionam institutos como os contratos, a propriedade e responsabilidade civil, formando-se a tradicional e conservadora escola do pensamento econômico em termos de eficiência, no caso, a Escola de Chicago.

Por fim, inobstante esse Movimento também estar relacionado à intervenção do Estado no domínio econômico, pois que estuda os efeitos dessa relação no âmbito das decisões judiciais e das normas jurídicas, é importante esclarecer que com o Direito Econômico não se confunde¹⁴⁰. Isso porque, enquanto a AED trata dos efeitos econômicos das tomadas de

¹³⁷ Em tradução literal nossa, “O ensaio de Ronald Coase constitui o ponto de partida de toda a AED, pois serão as premissas fundamentais desse tipo de abordagem da lei, especificamente, a reverência do conceito de afeto externo ou externalidade para uma teoria financeira das instituições e a posição central que terá o problema do custo do direito na análise da realidade jurídica. Por outro lado, a introdução da análise de custo-benefício no processo de tomada de decisão legal significou para a teoria jurídica a possibilidade de falar uma linguagem compatível com economistas e recorrer ao seu aparato analítico para examinar e quantificar os efeitos da lei. (MERCADO PACHECO, 1994, p. 27-28).

¹³⁸ É importante lembrar, ainda, que, no primeiro quartel do século XX, Aaron Director, estudioso da concorrência, ressaltou a estreita ligação entre Direito e Economia, chamando a atenção dos juristas que atuam nesse área sobre a importância de observarem comportamentos e análises econômicas a fim de entenderem melhor as questões referentes à competição em mercados. (STAJN; ZYLBERSZTAJN, 2005, p. 78).

¹³⁹ Em tradução literal: Alguns pensamentos sobre a distribuição de risco e a lei de delitos.

¹⁴⁰ A Análise Econômica do Direito é uma questão distinta do direito econômico; é uma ferramenta científica. O jurista descobre que o direito – no aspecto de regulação econômica – não é o centro da sociedade, senão, pelo contrário, é um sistema, que desde o Estado trata de reduzi-lo a um mero apêndice. Aparecem assim as instituições do Direito econômico, como o contrato ou a reparação de dano, como objetos de conhecimento e análise, rompendo o esquema clássico da pureza abstrata e a não contaminação científica [...] A questão é

decisões, seja no âmbito normativo, como no judicial, o Direito Econômico lida com políticas econômicas num âmbito macro.

3.1.2.2 Premissas Estruturais da Análise Econômica do Direito

Como premissas fundamentais e estruturais dos métodos da AED, pode-se partir de quatro premissas importantes:

I) os indivíduos são racionais, e, desse modo, “(...) suas escolhas sempre se basearão na adequação dos meios disponíveis para gerar os fins que mais interessam.” (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 88-89).

Assim, os agentes apenas se engajarão nas atividades se obtiverem maior benefício do que custo despendido, na medida em que “uma pessoa racional faz o melhor para alcançar seus objetivos, sistemática e objetivamente, conforme as oportunidades disponíveis”. (MANKIW, 2016, p. 6). Nesse aspecto, a racionalidade trabalhada na economia está relacionada com a maior utilidade a ser proporcionada ao agente na sua escolha.

II) As escolhas dos agentes partem de incentivos, pois cada escolha é analisada diante dos benefícios que são auferidos a partir de uma comparação qualitativa ou quantitativa – vale dizer, monetária. (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 88-89). Na explicação de N. Gregory Mankiw “Os incentivos são cruciais para analisar o funcionamento do mercado. (...) Em outras palavras, o preço mais alto do mercado proporciona um incentivo para que os compradores consumam menos e um incentivo para que os vendedores produzam mais” (MANKIW, 2016, p. 7).

No que tange ao aspecto tributário, por exemplo, políticas podem alterar os custos e benefícios para as pessoas se, ao final, interferem no seu comportamento.

III) No aspecto da eficiência, parte-se do princípio de que os desejos humanos são muitos, contudo os recursos para atendê-los são limitados e, desta forma, a eficiência alocativa destes recursos propiciará um bem-estar geral. Paulo Caliendo explica que por Eficiência Econômica, pode-se entender a “maximização da riqueza considerada como conjunto de bens desejáveis, ou seja, coisas que satisfazem direta ou indiretamente a necessidade ou desejos humanos” (CALIENDO, 2009, p. 71).

Dessa forma, havendo externalidades ou outras modalidades de obstáculos à eficiência alocativa, os adeptos da AED procuram sempre pelo ordenamento jurídico ou decisões judiciais que proporcionem a eficiência necessária a partir de Instituições que reduzam esses obstáculos.

estudar por intermédio desta ferramenta científica, que é a Análise Econômica do Direito, desde a situação geral até as consequências para os sujeitos individuais. (GHERSI 2004, p.244).

É nesse entendimento que Richard Posner (2007) propôs em 1973 sua teoria jurídica a partir da contribuição da Economia, ou seja, de que o Direito tenha por função facilitar o funcionamento do Mercado, inclusive criando resultados esperados para o caso de obstáculos a esse funcionamento. Isso, inclusive, relacionado aos incentivos gerados a partir da norma ou decisão judicial que, inevitavelmente, irá resultar na mudança de comportamentos com efeitos econômicos.

IV) Na mesma linha da eficiência, Mercado Pacheco (1994, p. 37) explica que quando não há equilíbrio nas relações de mercado por razão de existência de externalidades¹⁴¹ ou falhas de mercado, por exemplo, cabe ao Direito reduzir tais obstáculos, minimizando seus efeitos, em especial os custos de transação que impedem um resultado eficiente que se teria em caso de negociação livre.

As premissas acima demonstradas são trabalhadas pela maioria dos autores da Análise Econômica do Direito, e, desse modo, proporcionam certa compreensão da aplicação desse método de aproximação entre o Direito e Economia para sua posterior análise econômica.

3.1.2.3 *Análise Econômica no Direito Brasileiro*

No caso do Estado Brasileiro, a interação entre a Ciência Econômica e a Ciência Jurídica encontra bases na própria Constituição Federal de 1988, a qual, ao tratar da Ordem Econômica, discriminou no artigo 170 os seus princípios estruturantes, a exemplo do princípio da soberania nacional, da propriedade privada, da liberdade de iniciativa, da livre concorrência e ainda, no mesmo dispositivo legal, princípios limitadores como da função social da propriedade, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente. O Estado Brasileiro será interventor na medida em que aqueles princípios econômicos não são absolutos e encontram limitação no próprio Texto Constitucional.

O Estado, com autorização constitucional, fará sua intervenção nas relações econômicas sempre que estas não encontrarem modos eficientes de alocarem seus produtos e resultados ou, ainda, sempre que por meio dessas relações direitos fundamentais possam ser violados.

¹⁴¹ Uma externalidade surge quando uma pessoa se dedica a uma ação que provoca impacto no bem-estar de um terceiro que não participa dessa ação, sem pagar nem receber nenhuma compensação por esse impacto. Se o impacto sobre o terceiro é adverso, é denominado externalidade negativa. Se é benéfico, é chamado externalidade positiva. (MANKIWI, 2016, p. 184).

Nessa relação jurídico-econômico existente no Estado Brasileiro, cuja normatização vem estabelecida na Carta Constitucional, Leopoldino da Fonseca assevera, que “(...) a Constituição estabelece a finalidade de toda a atuação através de políticas econômicas, qual seja a de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (FONSECA, 2017, p. 94-95). Outrossim, pelo que se depreende do dispositivo constitucional analisado, a atividade econômica exercida no Estado Brasileiro deve observar tais princípios, preservando, acima de tudo, a justiça social e a livre iniciativa.¹⁴²

Toda atividade exercida que tenha um fim econômico, direta ou indiretamente, e cujos efeitos sejam macro ou microeconômicos, deve observar os ditames constitucionais, sob pena de nulidade. É o que se pode denominar de Constituição Econômica, que, “se corporifica precisamente no modo pelo qual o direito pretende relacionar-se com a economia, a forma pela qual o jurídico entra em interação com o econômico.” (FONSECA, 2017, p. 68).

A Constituição conduz toda a relação jurídico-econômica em uma nação, estabelecendo os seus princípios estruturantes que devem dirigir os comportamentos de todos e que tenham efeitos diretos ou indiretos com a economia.

Inobstante o Estado Brasileiro ser um Estado Social, é possível observar que, por essas definições e previsões constitucionais, adota um regime de economia de mercado, no qual enfatiza os Princípios da Livre Iniciativa e a Liberdade de Concorrência, visando assegurar que os agentes da atividade econômica, na qual se encontram a oferta e a demanda de bens e serviços, possam realizar suas atividades de modo eficiente, ou seja, alocando seus produtos de maneira ótima a gerar o maior bem estar à comunidade.

Ocorre que, também por aquelas previsões constitucionais, ao agir no intuito de alocar seus produtos de maneira eficiente, está o mercado submetido àqueles princípios constitucionais dirigentes que asseguram não apenas a liberdade de concorrência, mas também princípios de justiça social.

Aí se encontra e se estrutura a relação existente entre Direito e Economia no Direito Brasileiro, que pode tratar essas relações de duas maneiras, sendo uma pelo Direito Econômico e outra pela Análise Econômica do Direito.

¹⁴² A Constituição, em estreita conexão com o princípio democrático (nas suas dimensões, política e econômica), consagrou uma constituição econômica que, embora não reproduza uma ordem econômica ou um sistema econômico abstracto e puro, é fundamentalmente caracterizada pela ideia de democratização econômica e social. Neste contexto, o âmbito de liberdade de conformação pela política e legislativa aparece restringido directamente pela Constituição: a política econômica e social a caracterizar pelo legislador deve assumir-se *política de concretização dos princípios constitucionais* e não uma política totalmente livre, a coberto de uma hipotética “neutralidade econômica”. (CANOTILHO, 2002a, p. 345-346).

Quando das premissas da Análise Econômica do Direito, ficou evidenciado que esse movimento não se confunde com o Direito Econômico, na medida que ele, a partir de uma estrutura constitucional, procura dirigir as condutas econômicas relativo à maior ou à menor intervenção do Estado sobre o âmbito da Economia¹⁴³, enquanto aquele movimento analítico passa a utilizar de princípios e conceitos de Economia para proporcionar eficiência ao Direito: não necessariamente eficiência de mercado, mas eficiência no sentido de maior aproveitamento e eficácia possível do ordenamento jurídico nas suas várias instituições.

Deve-se observar, nesse contexto, a Emenda Constitucional 19 de 1998, que inseriu no texto constitucional o Princípio da Eficiência junto aos demais princípios da administração pública, demonstrando que a Administração Pública (compreendida em todos os Poderes do Estado, inclusive) deve agir de modo eficiente.

Nesse modo de ver a relação existente entre o Direito e a Economia, é importante ressaltar que o Direito Tributário não escapa à Análise Econômica do Direito. Sua ligação com a economia é ampla e muito próxima, posto que os tributos são os recursos de que precisa o Ente estatal para atender aos interesses dos particulares quando da implementação de suas políticas públicas.

Nas explicações de Paulo Caliendo, “é praticamente certo em termos econômicos que nenhuma economia pode operar sem a existência de uma base mínima de organização institucional e, que, por sua vez, essa base requer ser financiada (...laws cannot be policed free of costs)” (CALIENDO, 2009, p. 17).

Exige a Eficiência Econômica que o Estado, ao implementar sua carga de incidência tributária, o faça de modo a minimizar o máximo possível seus efeitos sobre a economia, haja vista que a Teoria Econômica se utiliza do conceito de Eficiência para designar um valor almejado na sociedade pela busca do maior benefício social na atividade privada.

Significa dizer que a tributação deve ter o menor efeito possível no aspecto econômico, ou seja, deve ser o mais neutra possível e, dessa forma, não gerar efeitos maiores que venham distorcer o ambiente econômico.

Ao tributar, o Estado deve procurar interferir o mínimo possível nas decisões dos agentes privados e, mesmo que se utilize da tributação com o nítido propósito de intervir, seu reflexo na formação de preços e, conseqüentemente, interferência na concorrência deve ser o

¹⁴³ Com o surgimento de um novo tipo de relações, que se tornam pertinentes para o dever-ser, ocorre de imediato um conjunto de normas jurídicas para discipliná-lo. Como se trata de relações em que o direito procura direcionar o econômico, o nome da novel disciplina brota espontâneo desses dois conjuntos. é preciso salientar que o Direito Econômico pode ser visto quer sob o aspecto de um sistema de normas, quer sob o da disciplina que estuda aquele sistema. (FONSECA, 2017, p. 13-14).

mínimo possível. Se assim o fizer, agirá de modo a observar o princípio da neutralidade fiscal¹⁴⁴.

Observa-se, deste modo, que tanto a Ciência Econômica, pelo seu critério de Eficiência, como o Direito, pelo seu critério de Justiça (distributiva, baseada na solidariedade ou comutativa, baseada na relação interpessoal de trocas que devem ocorrer em proporções igualitárias), possuem como objetivos a promoção do bem-estar de toda uma coletividade, ou do maior número possível de pessoas.

Contudo, ambos possuem éticas diferentes, ou seja, uma baseada na solidariedade, na questão distributiva, reducional de desigualdades e a outra no consequencialismo, no custo/benefício. Para o estudo em questão, utiliza-se da Justiça Distributiva fundamentada na solidariedade.¹⁴⁵

3.2 TRIBUTAÇÃO E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA INTERVENCIONISTA

Ao se abordar na seção anterior os aspectos metodológicos da AED, também se estabeleceu uma primeira aproximação entre Direito e Economia no Estado Brasileiro.

Doravante, objetiva-se revisitar essa interação existente entre as referidas Ciências, porém de forma a aprofundar esse assunto a partir do intervencionismo pelo Estado sobre o campo econômico e caracterizar a tributação como um importante instrumento para esse fim.

Para tanto, faz-se necessário levantar determinadas premissas básicas sobre o intervencionismo do Estado no âmbito econômico de modo a abrir caminho para entender como o Estado Brasileiro se apresenta em relação a esse assunto e como a Constituição Brasileira o fundamenta. Por fim, esclarecer como a tributação é entendida e utilizada pelo Estado Brasileiro para intervir e atuar sobre o domínio econômico.

¹⁴⁴ Maria de Fátima Ribeiro (2012, p. 211) explica, nesse sentido, que é indiscutível a interferência do tributo na competição existente entre as empresas na conquista do mercado, cujo sucesso, segunda a autora, dependerá, dentre outros fatores, do que se denomina de aumento de eficiência tributária, relacionada à competitividade. Por isso a necessidade de que políticas fiscais sejam implementadas de forma a evitar a interferência capaz de desequilibrar o regime de competição entre as empresas.

¹⁴⁵ Ver Capítulo III sobre o Tema “Um entendimento sobre a Justiça Fiscal”

3.2.1 Premissas Básicas sobre o intervencionismo

Ao tratar da economia, os Estados podem adquirir posturas que influenciam ou interferem mais ou menos no seu campo (econômico), geralmente por via do Direito, adotando ora uma economia voltada ao livre mercado ou, em alguns casos, uma economia de planejamento central, que fique centralizada nas mãos do Ente estatal.

Nesse cenário, e a partir de uma contextualização econômica, pode-se identificar regimes pelos quais o Estado atua em relação ao setor econômico, ora deixando-os livres para o setor privado, no qual se tem o capitalismo ou economia de mercado, ora se apropriando desses meios, estabelecendo a economia em uma forma de cooperação social, em que o Ente estatal se utiliza e se ampara da propriedade privada e nos meios de produção, no que pode ser denominado de socialismo.

Conforme adverte N. Gregory Mankiw, “em uma economia de mercado, ninguém cuida do bem-estar econômico de toda a sociedade. Os mercados livres contêm muitos compradores e vendedores de diversos bens e serviços, e todos estão interessados, antes de tudo, no seu próprio bem-estar.” (MANKIW, 2016, p. 11). Nesse modelo, os meios de produção pertencem aos indivíduos, ao setor privado. O mercado é que cuidará do ajuste das relações econômicas com o que Adam Smith (2017) denominou de “mão invisível do mercado”.

O Estado, nesse caso, garantiria a segurança e a estabilidade nas relações¹⁴⁶, pois “(...) as economias de mercado precisam das instituições para garantir o direito de propriedade de modo que os indivíduos tenham condições de possuir e controlar os recursos escassos.” (MANKIW, 2016, p. 11).

É o local onde prevalece a “democracia dos consumidores”¹⁴⁷, conforme denominado por Von Mises (2018), pois cabe a eles escolherem suas preferências diante da livre e ampla concorrência de produtos e serviços ofertados. Prevalece a liberdade, pois cabe ao consumidor escolher e decidir o que comprar, bem como se vai comprar e o momento que prefere comprar. Está aberto a todos que pretendem ingressar no âmbito da empresarialidade, ou seja, a qualquer um é possível ingressar no ramo econômico, com a possibilidade de enriquecer ou não, estando vinculado às “regras do mercado”.

¹⁴⁶ Na explicação do autor, “os fazendeiros não cultivarão alimentos se acharem que suas colheitas serão roubadas, os restaurantes só servirão refeições se tiverem a garantia de que os clientes pagarão antes de ir embora, e uma companhia de entretenimento não produzirá DVDs se muitos consumidores em potencial fizerem cópias ilegais.” (MANKIW, 2016, p. 11).

¹⁴⁷ Explica o citado autor que “a economia de mercado tem sido denominada democracia dos consumidores, por determinar através de uma votação diária quais são suas preferências. Tanto a contagem de votos numa eleição como os gastos efetuados no mercado são maneiras de aferir a preferência do público. (MISES, 2018, p. 100).

Por outro lado, quando se está de frente a uma forma de cooperação social baseada na denominada economia planificada, na qual os meios de produção pertencem ao Estado, pode-se dizer que o que se tem é um socialismo ou mesmo comunismo.

Ao contrário da modalidade capitalista, “todos os meios de produção pertencem ao Estado. O governo decide o que deve ser produzido, como deve ser produzido e aloca a cada indivíduo uma parte dos bens de consumo”. (MISES, 2018, p. 107).

O referido autor, Ludwig von Mises (2018), em sua obra “Intervencionismo: Uma análise econômica”, explica que esse modelo socialista pode ainda ser implementado sobre dois modelos, o marxista, ou russo e o modelo alemão.¹⁴⁸

Quando se trata de um modelo socialista, portanto, não há como pensar em mão invisível do mercado, posto que o próprio Estado estará atuando diretamente nas relações econômicas, inclusive dando o comando sobre sua operacionalidade. A base econômica é toda detida pelo Estado.

Paulo Bonavides anota que se estará diante de um socialismo à medida que “o Estado produtor puder remover o Estado capitalista, ditando-lhe a esfera de ação, alargando o número das empresas sob seu poder e controle, suprimindo ou estorvando a iniciativa privada” (BONAVIDES, 2001, p. 187).

Contudo, é possível dizer que, além dessas duas formas de regimes econômicos (capitalista e socialista), há ainda uma “terceira via”, denominada intervencionismo, em que o Estado mantém os meios de produção e a propriedade privada, ou seja, mantém as bases capitalistas, porém se utiliza de aparatos legais para atuar sobre esse campo econômico e, assim, influenciar, positiva ou negativamente, as condutas dos particulares.

¹⁴⁸ O primeiro modelo, marxista, ou russo, “é totalmente burocrático. Todas as atividades econômicas são exercidas por agências do governo, como o são o Exército, a Marinha ou o Departamento dos Correios. A relação de cada fábrica, loja ou fazenda com a administração central é a mesma que uma agência de correios tem com o Departamento de Correios. A nação como um todo é constituída por um exército de trabalhadores obrigados a prestar um serviço compulsório; o comandante desse exército é o chefe de Estado. O segundo modelo – podemos denominá-lo modelo alemão – difere do primeiro na medida em que aparente e nominalmente mantenha a propriedade privada dos meios de produção, atividade empresarial e as trocas efetuadas no mercado. Os empresários compram e vendem, pagam os trabalhadores, contraem dívidas, pagam juros e amortizações. Mas são empresários apenas aparentemente. O governo determina a esses pseudo-empresários como e o que produzir, para quem vender, bem como por que preços podem comprar e vender. O governo decreta para quem e em que condições os capitalistas devem emprestar seus recursos, assim como, onde e porque salários devem os trabalhadores ser contratados. Nessas condições, o funcionamento do mercado é meramente uma impostura. Como todos os salários, preços e juros estão sendo fixados pelas autoridades, são salários, preços e juros apenas na aparência; na realidade eles expressam simplesmente uma relação quantitativa determinada autoritariamente. São as autoridades, e não o consumidor, que determinam o que deve ser produzido. Isso é socialismo com uma aparência externa de capitalismo. São mantidos os rótulos de uma economia de mercado capitalista para designar um conteúdo completamente diferente daquele vigente numa verdadeira economia de mercado”. (MISES, 2018, p. 107-108).

É aqui que o Governo atua emitindo ordens e imposições legais que venham trazer resultados do ponto de vista econômico ao Estado, que intervém sobre a economia.

Pode-se dizer que o intervencionismo se justifica na medida em que o mercado não consegue agir de forma eficiente e, por si só, alocar os bens e produtos a satisfazer o bem-estar social, pois, uma das premissas da Economia é que os desejos são inúmeros, porém os recursos para atendê-los são escassos e falhas de mercado¹⁴⁹ surgirão na medida em que a economia funcionar. Por isso a intervenção do Estado, visando buscar esse equilíbrio. Como ressalta Mankiw (2016, p. 11) “a mão invisível é poderosa, mas não onipotente”.

Ao proporcionar liberdade de atuação ao mercado, externalidades surgirão, o que exigirá a regulação por parte do Estado.

3.2.2 Aspectos históricos sobre o Intervencionismo

No contexto histórico, é possível dizer que o surgimento da atuação intervencionista do Estado sobre o domínio econômico se dá para regular o que pode ser considerado como abuso nos direitos pelos industriais no período liberal¹⁵⁰.

Nesse cenário do período liberal, “o liberalismo econômico substitui o intervencionismo mercantilista de empresa e de mercado e a livre contratação, rompendo com as restrições da época anterior” (CRUZ, 2001, p. 81), para se enquadrar a uma sociedade que almejava o desenvolvimento econômico e social, cujo objetivo estava pautado em uma economia amparada na liberdade de comerciar, o que tornou o “liberalismo”³ e o capitalismo quase como sinônimos.

Com essa mudança de regime, tendo-se adotado então o liberalismo, ficou o Estado com sua atuação limitada no campo econômico, dando-se especial proteção à propriedade privada.

¹⁴⁹ Uma possível falha de mercado é a externalidade, que é o impacto das ações de uma pessoa sobre o bem-estar dos que estão próximos. Um exemplo clássico de externalidade é a poluição. (MANKIWI, 2016, p.12). E. K. Hunt leciona que “ocorrem externalidades quando a função de utilidade de uma firma é afetada pela produção de outra firma ou o que é mais importante – quando a utilidade para um indivíduo é afetada por um processo de produção com o qual ele não tenha qualquer ligação direta. (...) então, quando encontramos uma externalidade, recorreremos ao governo bem intencionado e parcial, desta vez para tributar ou subsidiar de maneira a anular ou neutralizar a externalidade isolada. (...) quando se faz referência às externalidades, um exemplo típico é uma fábrica que emite grandes quantidades de óxido de enxofre e partículas que possam provocar doenças respiratórias nos residentes das proximidades ou uma atividade de mineração que deixe uma cicatriz irreparável e antiestética no campo”. (HUNT, 1984, p. 418-420).

¹⁵⁰ Cabe observar que o Estado Liberal surgiu no início do século XVIII em contraposição ao Estado Absolutista. Durou até meados do século XIX, tendo se baseado na defesa de direitos inatos aos homens e que devem ser reconhecidos e protegidos pelo Estado. (JUCÁ, 2009, p. 135).

Essa concepção de liberalismo, baseada na liberdade de contratar, na proteção da propriedade privada e progresso econômico, seguiu por caminhos desmedidos na sua história, posto que com o surgimento de grandes “concentrações econômicas”¹⁵¹ baseadas em indústrias, buscava-se, principalmente, a ampliação dos lucros e a segurança das relações.

Derivado dessas situações, tem-se, nesse período, o aglomeramento de proletários camponeses ao redor das cidades devido ao fato de que os trabalhadores passaram a ser substituídos pelas máquinas, além de explorados com grande carga horária de trabalho e baixos salários, resultando o conceito de liberdade como sendo sinônimo de propriedade. “(...) construíram sociedades conforme seus interesses, nas quais todos os cidadãos tinham os mesmos direitos civis, mas só uma minoria – os proprietários – gozavam de direitos políticos”. (CRUZ, 2001, p. 110). Frente à pressão das massas populares objetivando o reconhecimento de direitos sociais, surge a necessidade de interferência de um intermediário para conduzir as relações econômicas, o que leva o Estado a impor determinados limites ao avanço do liberalismo.

Verifica-se, aí, o surgimento do Direito Econômico cuja finalidade seria garantir a liberdade de mercado pois “(...) o Estado não interveio para coibir a liberdade econômica das empresas, mas para garanti-la mais concreta e efetivamente”. (FONSECA, 2017, p. 158). Sugere-se, desse modo, “que se mantenha a proteção do capitalismo, com o modelo de um Estado econômico”, mas com o reconhecimento de direitos sociais, surgindo, desta forma, o Estado Social. (SCOTT, 2000, p. 52-53).

A necessidade de elaboração de leis com o reconhecimento e previsão de direitos sociais em favor da classe proletária leva à edição de diversos estatutos jurídicos, a exemplo da Constituição Mexicana, de 1917, que teve inserido dispositivos socialistas no seu texto, como de reforma agrária, ensino público e gratuito, bem como direitos trabalhistas e previdenciários. Evidencia-se que a Revolução Mexicana, liderada por Emílio Zapata e Pancho Vila, influenciou tais inserções sociais.

Somado a isso, na Alemanha, com a Constituição de Weimar em 1919, influenciada pelo Tratado de Versalhes, organizou-se e instituiu-se a República Presidencialista naquele País, consagrando a República alemã.

Da mesma forma, pode-se mencionar a Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado, ocorrido na Rússia de 1918, que motivou a implantação de um governo socialista

¹⁵¹ A concentração econômica é o fenômeno pelo qual as empresas tendem a aumentar a sua dimensão, quer pela ampliação de sua extensão setorial e geográfica, quer também pela eliminação da concorrência. (FONSECA, 2017, p. 156).

naquele País, sem deixar de mencionar a Constituição Brasileira de 1937, também denominada Constituição Polaca, que vem a ser pioneira em utilizar a expressão “intervenção do Estado no Domínio Econômico” em seu artigo 135.

José Afonso da Silva explica, sobre esse aspecto, que “a atuação do Estado, assim, não é nada menos do que uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo.” (SILVA, 2016, p. 800).

O Estado Social, então Estado “Contemporâneo Democrático”, trouxe como forte característica a sua intervenção sobre as relações sociais e econômicas em prol da realização de um Estado de bem-estar social, onde, outrossim, mantém-se as bases capitalistas.

3.2.3 Intervenção do Estado sobre a Economia no Direito Brasileiro

No âmbito das Constituições Brasileiras, a previsão normativa sobre a ordem econômica, de um modo geral autorizando a interferência do Estado sobre a economia, só aparece a partir da Constituição de 1934.

As Constituições anteriores, de 1824 e 1891, foram fortemente influenciadas pelas ideologias do liberalismo econômico e, por isso, traziam em sua estrutura os princípios da pessoa humana como portadoras de direito, em especial o direito à liberdade, bem como, na esfera política, acentuavam a concepção de limitação do poder político.

Influenciadas pelo contexto econômico que circulava os países europeus, as Constituições brasileiras de 1934 e 1937¹⁵² passaram a atuar no contexto de um Estado intervencionista, “(...) sem cancelar ou negar os princípios já inseridos nos textos constitucionais anteriores, mas colocando-os também no seio da nova *ideologia* acatada pelo constitucionalismo social”. (FONSECA, 2017, p. 85).

Gilberto Bercovici (2009) comenta que a Constituição de 1934, na realidade, constitucionaliza algumas medidas que foram adotadas pelo Governo Getúlio Vargas, a exemplo da nacionalização do subsolo, das águas, jazidas minerais e outras fontes energéticas. Ela autoriza a intervenção estatal, porém, não confere direção alguma para a atuação estatal. Explica o autor que pelo fato de serem normas com previsões programáticas, elas são tratadas

¹⁵² Paralelamente com o disposto no art. 117 da Constituição de 1934, o art. 141 da Constituição de 1937 explicita a forma de atuação do Estado sob a forma de controle, através do aspecto positivo do fomento, mas agora também através do aspecto negativo da punição, instituindo os crimes contra a economia popular. (...) É importante assinalar que o crime contra a usura, antes contemplado no parágrafo único do art. 117, passa a ser fixado no srta. 142: “A usura será punida”. (FONSECA, 2017, p. 160).

como mera recomendação, não possuindo aplicação imediata, sendo esse o entendimento adotado à época.

As demais constituições que antecederam à Constituição Federal de 1988 também mantiveram previsões estabelecedoras e regulamentadoras da atuação interventiva do Estado no setor econômico, a exemplo do art. 145 e 146¹⁵³ da Constituição de 1946 que, além de autorizar tal atuação estatal, limitava essa conduta perante os direitos fundamentais.

A Constituição de 1967¹⁵⁴ inovou com o tema “desenvolvimento econômico” ao discriminá-lo junto aos demais princípios da ordem econômica naquela Carta Constitucional, que tratavam da livre iniciativa e da valorização do trabalho. No mesmo sentido foi a Emenda Constitucional 1 de 1969¹⁵⁵ que substituiu o termo desenvolvimento econômico por “desenvolvimento nacional”, elencando-o como exigência de justiça social. O Estado deixa de ser apenas regulador da atividade econômica desenvolvida pelos particulares e passa a deter a condição ativa nesse cenário, ou seja, passa a poder atuar como empresa e a competir com a iniciativa privada.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, tem-se uma nova remodelação do entendimento da intervenção do Estado sobre a Economia. Primeiro, derivado do fato de que se estava saindo de um período conturbado no que se relaciona à democracia; segundo, porque, num contexto global, um novo regime político se sobressaía, numa defesa e demonstração de que o Estado interventor é ineficiente em muitas de suas atividades, burocrático demais e sem estrutura necessária a atender todas as políticas públicas a que se propunha. O Estado passa a assumir um papel de facilitador da atuação da empresa, o que exige viabilizar a iniciativa privada.

Apesar das mudanças, a Constituição Federal de 1988 continua uma constituição programática, mas vai um pouco além, ou seja, passa a ser uma constituição dirigente, pois,

¹⁵³ Art 145 - A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano. Parágrafo único - A todos é assegurado trabalho que possibilite existência digna. O trabalho é obrigação social.

Art 146 - A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição.

¹⁵⁴ Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: I - liberdade de iniciativa; II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana; III - função social da propriedade; IV - harmonia e solidariedade entre os fatores de produção; V - desenvolvimento econômico; VI - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

¹⁵⁵ art. 157 A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...); § 8º - São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União, quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

estabelece fins e programas de ação a serem desenvolvidas em prol de melhorias nas condições sociais e econômicas da população.

Pode-se dizer que a Constituição traz fundamentos, premissas, a embasar a atuação do Estado sempre que este buscar o cumprimento de suas políticas públicas no afã de cumprimento de seus objetivos fundamentais de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais bem como garantir o desenvolvimento nacional.¹⁵⁶

Desse modo, a Constituição Federal de 1988 discriminou, no título VII, a Ordem Econômica e Financeira, prevendo em seu art. 170 os princípios fundamentais que estruturam esse instituto. Previu, ainda, poder o Estado atuar na economia por meio da “exploração direta da atividade econômica e, ainda, como agente regulador” dessa atividade, porém, respeitando as exceções imperativas à segurança nacional ou relevante interesse coletivo.

Ressalva-se que, nos termos do mencionado art. 170 e incisos da Constituição, a atividade econômica caberá à iniciativa privada, sendo que ao Estado incumbe conduzi-la de acordo com os princípios lá estabelecidos, quais sejam, da liberdade de concorrência, da função social, da proteção do meio ambiente, dos direitos do consumidor entre outros.

Pela regra geral, não é permitido ao Estado a atuação direta no âmbito econômico, salvo, como explanado, por motivos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo, o que pode ser observado nos artigos 173, 176 e 177¹⁵⁷, da Constituição Federal.

¹⁵⁶ A Constituição dirigente não estabelece uma linha única de atuação para a política, reduzindo a direção política à execução dos preceitos constitucionais, ou seja, substitui a política. Pelo contrário, ela procura, antes de mais nada, estabelecer um fundamento constitucional para a política, que deve mover-se no âmbito do programa constitucional. Dessa forma, a Constituição dirigente não substitui a política, mas se torna a sua premissa material. O poder estatal é um poder com fundamento na Constituição, e seus atos devem ser considerados constitucionalmente determinados. Inclusive, ao não regular inúmeras questões (afinal, nenhuma constituição pode-se pretender completa ou perfeita), cabe à discussão política solucioná-las. A função da Constituição dirigente é a de fornecer uma direção permanente e consagrar uma exigência de atuação estatal. (BERCOVICI, 1999, p. 40).

¹⁵⁷ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.;

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

Quando o Estado exerce diretamente a atividade econômica o faz por meio de Empresas Públicas, a exemplo da Caixa Econômica Federal ou, ainda, por meio de Sociedades de Economia Mista, a exemplo do Banco do Brasil ou, também, por via monopolística, a exemplo da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e a Petróleo Brasileiro S.A. Neste caso, submete-se o Estado, por tais pessoas jurídicas, aos ditames legais da iniciativa privada, já que com as demais organizações privadas fará concorrência.

Por outro lado, permite-lhe a Constituição Federal a atuação sobre a economia por vias indiretas, que, por meio da legislação, poderá regular e incentivar condutas do particular no âmbito econômico, como é o caso de quando utiliza da tributação para essa atuação.

3.2.4 A Tributação como instrumento de intervenção sobre a Economia

Ao se utilizar de meios indiretos, o Estado busca determinados comportamentos dos particulares por meio de incentivos econômicos, por exemplo. Em outras palavras, quando se trata de modalidade indireta de intervenção no e sobre o domínio econômico, o Estado o faz por meio de normas que lhe possibilitam uma atuação fiscalizadora e/ou incentivadora.

Leopoldino da Fonseca (2017, p. 170) enfatiza que diante das “razões de intervir”¹⁵⁸, a atuação do Estado assumiu quatro modalidades: de regulação econômica, de atuação fiscal e financeira, de iniciativa pública e de reserva ao setor público.

Para Eros Grau (2012) essa atuação do Estado sobre o domínio econômico pode se dar por três modalidades, quais sejam, intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção ou, ainda, intervenção por indução.

¹⁵⁸ A razão de o Estado intervir na economia, segundo o citado autor, se dão pelo “fracasso do mercado e a necessidade imperiosa se recriar o mercado”. (...) o Estado veio assumir tarefas que, sem a sua interferência, poderiam constituir-se em perturbadoras do funcionamento adequado do mercado: a existência de monopólios naturais, de estruturas de mercado não competitivas (...). “a segunda razão consiste nos critérios de equidade na distribuição. Ante a insuficiência dos puros e naturais critérios econômico-capitalistas, torna-se desnecessário a intervenção estatal para se eliminarem as desigualdades. O Estado assume o compromisso de atuar na justiça distributiva, buscando uma justa distribuição de renda.” (...) Uma terceira razão, a que mais tem dado azo a críticas e servido de repulsa à crescente atuação do Estado no setor econômico, é a que “consiste na obtenção rápida de determinados objetivos de política econômica e na luta contra o ciclo da economia”. (FONSECA, 2017, p. 170)

No primeiro caso¹⁵⁹ o Estado intervirá no domínio econômico em sentido estrito, enquanto nos segundo e terceiro casos¹⁶⁰ a atuação estatal se dará sobre o domínio econômico, seja por direção ou por indução, também denominado de meios regulatórios.

Na explicação de José Afonso da Silva, a intervenção por meios regulatórios ocorre por “pressão do Estado sobre a economia para devolvê-la à normalidade; normalidade, então, consistia em manter um regime de livre concorrência; por isso, as primeiras formas de intervenção manifestaram-se através de conjunto de medidas legislativas que intentavam restabelecer a livre concorrência” (SILVA, 2016, p. 822).

Ao atuar sobre o domínio econômico na modalidade regulatória de direção, o Estado impõe meios obrigatórios de condutas, utilizando-se de instrumentos legais, como no caso de tabelamento de preços em determinada modalidade de atividade comercial.

Quando atua por indução, o Estado também se utiliza de meios normativos, porém com medidas que incentivam ou desincentivam determinadas condutas, o que é muito frequente no âmbito tributário.

Alfredo Augusto Becker (2009, p. 592) explica que o Estado possui duas formas para exigir uma conduta do particular, sendo pela edição de norma jurídica, prevendo determinado comportamento como ilegal ou por meio de instituição de tributo.

Ao se utilizar da tributação, o Estado almeja cumprir com seus objetivos fundamentais de erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades, bem como impulsionar o desenvolvimento, operando, dessa forma, com a retirada de parcela da produção econômica social para abastecer seus cofres públicos assim como controlar as condutas dos contribuintes por meio do que se denomina de extrafiscalidade.

Por isso, a tributação pode ser um instrumento utilizado pelo Estado com a finalidade de estimular ou desestimular condutas dos particulares sobre determinados atos e causas, sendo esse fenômeno denominado de extrafiscalidade. Cabe salientar que a dogmática do Direito Tributário há muito busca estabelecer elementos que diferenciem os tributos fiscais dos extrafiscais.

¹⁵⁹ Enfatiza o autor que a intervenção por absorção corresponde à modalidade em que o “Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito (...)” Na sequência, explica, ainda, que quando se trata de intervenção por participação “o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito(...)” (GRAU, 2012, p. 143).

¹⁶⁰ Quando o faz por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*. Quando o faz *por indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados. (GRAU, 2012, p. 143).

Exemplo disso são os estudos da doutrina alemã, capitaneados pelas pesquisas de Dora Schmidt (1926), Karl Bräuer (1928), Peter Selmer (1971) e Karl Henrich Friauf (1966). (PIMENTA, 2020).

Essa diferença, também estudada pela Doutrina nacional nas pessoas de José Souto Maior Borges (1998), Alfredo Augusto Becker (1998), Rubens Gomes de Souza (1975), Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2020) e tantos outros, demonstra que os tributos fiscais estão vinculados ao princípio da capacidade contributiva, possuindo finalidade arrecadatória para cumprimento direto das políticas públicas tendentes a realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da Constituição de 1988.

Quando se trata do caráter extrafiscal, utiliza-se o Estado do tributo para intervir no domínio econômico, visando propulsar o desenvolvimento, propiciar o bem-estar e, da mesma forma, cumprir com seus objetivos fundamentais, contudo, nesse caso, por meio de tributação denominada indireta.

Ricardo Lôbo Torres explica a extrafiscalidade como sendo a “utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro” (TORRES, 1999, p. 135). Para isso, o legislador tributário tem a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com interesses prevaletentes da coletividade, quer por meio de agravações, quer de concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Visualiza-se a extrafiscalidade da tributação como meio de que se utiliza o Estado para atuar sobre o campo econômico, não com o único objetivo de reunir recursos, mas, sobretudo, interferir para que o particular promova o desenvolvimento por meio de condutas originadas a partir desse caráter tributário.¹⁶¹

Quando se estabelece a extrafiscalidade tributária como instrumento de intervenção, não quer significar que se trate de renúncia à arrecadação, muito pelo contrário. A arrecadação também ocorre, porém, a sua finalidade primordial transcende à mera arrecadação.

A norma tributária poderá conter ambos os efeitos, ou seja, de arrecadação e de indução de comportamentos. São efeitos que podem ser de oneração, em que a intervenção é realizada sobre o direito de propriedade por meio de ônus financeiro, e estruturante, ou seja, relativo às mudanças ou manutenção de comportamentos.

¹⁶¹ Por essa razão, entende-se que a extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para, validamente, justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar a plano ou planejamento, claramente definidos em lei prévia e própria, fixadora de metas de política urbana. (BALEEIRO, 2010, p. 256).

É o momento em que o Estado estabelece instrumentos e ambientes para sua interferência que levem os agentes econômicos de forma não obrigada a atuarem conforme determinado modelo econômico, de acordo com as funções sociais, ou seja, adotando uma conduta que interessa mais ao coletivo e que, certamente, não seria exercida pelo querer individual. (GRAU, 2012, p. 148-149).

Trata-se de norma direcionadora¹⁶², pois “refere-se ao fenômeno da utilização da norma tributária para obtenção, no plano fático, de efeitos econômicos ou sociais, visados pelo legislador, conhecido como extrafiscalidade”. (PIMENTA, 2020, p. 31).

Uma vez que as normas tributárias extrafiscais visam à prática de uma conduta ou sua abstenção, pode o Ente tributante utilizar de meios que importem em oneração ou, mesmo, desoneração fiscal.

Paulo Roberto Liryo Pimenta (2020, p. 48-51) expõe os pressupostos necessários a tais normas como sendo: a) existência de intervenção indireta por meio do instrumento tributário; b) o comportamento que evita a incidência da norma direcionadora deve ser tolerável, ou seja, deve se situar na zona da licitude; c) a possibilidade de o destinatário da norma ter a possibilidade de praticar uma conduta diversa daquela prevista; d) o objetivo da norma indutora deve ser a realização de um comportamento desejável ou evitar a prática de uma conduta não desejada pelo ordenamento; e) a necessidade de um motivo de fato que torne necessária a emissão da norma; f) a espécie tributária utilizada a veicular a norma indutora deve ser adequada à sua finalidade; g) a existência da competência do ente tributante.

Ainda que o caráter da extrafiscalidade seja intervencionista/indutor, não diretamente arrecadatório, não poderá o Estado ultrapassar os limites da competência tributária que lhe são fixadas pela Constituição Federal, sob pena de violação direta ao Texto Constitucional e, portanto, da ordem fundamental do Estado Democrático de Direito. Seu único intuito deve ser o de estimular ou desestimular condutas que tragam relação com a economia do País, seja em relação ao direito de propriedade, para atender sua função social, seja em relação ao consumo e, até mesmo, fomentar ou não a exportação e a importação, porém sempre nos limites da isonomia tributária e da vedação de efeito confiscatório do tributo, observando os princípios da neutralidade fiscal, bem como o Princípio da Capacidade Contributiva.

¹⁶² A norma tributária direcionadora não busca a arrecadação da receita para o custeio das necessidades financeiras do Estado. A finalidade do direcionamento é impedir ou incentivar a realização de determinada conduta, buscando, por meio do convencimento, a realização material pelo particular de alguma tarefa que conferida pelo ordenamento jurídico ao Poder Público, vale reafirmar. (PIMENTA, 2020, p. 46).

Mas não somente a extrafisicalidade se apresenta como característica a demonstrar ser a tributação um instrumento de atuação sobre a economia, pois a fiscalidade tributária também, principalmente quando se trata de se discutir sobre um Sistema Tributário com característica predominantemente regressiva ou progressiva.

A arrecadação tributária brasileira se dá sobre aquelas modalidades de tributos permitidas pela Constituição Federal¹⁶³, em que o Estado efetiva sua arrecadação fazendo sua distribuição sobre os rendimentos e patrimônio dos contribuintes, assim como sobre serviços prestados e produtos produzidos e vendidos, ou seja, sobre o consumo. Daí surge a tributação progressiva e regressiva.

Qualquer dessas modalidades de tributação terão, como de fato há no Estado brasileiro, finalidade fiscal (arrecadatória), assim como extrafiscal. Ambas irão gerar reflexos na economia, direta ou indiretamente.

Quando se trata de arrecadação com finalidade fiscal, a sua incidência, seja de forma regressiva ou progressiva, afetará o sistema econômico na medida em que poderá gerar desigualdades e conseqüentemente a concentração de renda e poderá influenciar em condutas elisivas¹⁶⁴ ou evasivas¹⁶⁵, dentre outras. A partir desses fundamentos, torna-se possível identificar a tributação como instrumento para atuação sobre o âmbito econômico

Ainda que o seu objetivo seja intervir na economia por meio da tributação, o Estado está limitado em seu agir, pois que encontra essas limitações nos princípios constitucionais de Direito Tributário, verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte.

É quando se deve observar o princípio da neutralidade fiscal. Por esse princípio, que tem natureza jurídico-econômica, deve o Estado atuar em políticas tributárias na promoção da justiça fiscal, porém, orientado da razoável interferência no âmbito econômico.

¹⁶³ Estas modalidades tributárias, que se revestem em espécies tributárias, conforme tratado no primeiro capítulo, podem ser classificadas em impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições.

¹⁶⁴ Conduta do sujeito passivo em planejar seus negócios privados de modo a produzir o menor impacto fiscal. A elisão é planejamento lícito de negócios, realizada conforme os princípios constitucionais que orientam a livre iniciativa e a livre concorrência, com o objetivo de obter o menor impacto fiscal. (CALIENDO, 2009, p. 240).

¹⁶⁵ É a conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou omissão, de descumprimento direto, total ou parcial, das obrigações ou deveres tributários. (...) Pode a lei estabelecer como evasão fiscal as seguintes ações: descumprimento de deveres formais; deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexacto; inadimplência por falta de pagamento de débito já lançado, etc. Deste modo, a conduta pode ser prevista de modo objetivo. (CALIENDO, 2009, p. 239).

Isso porque é inegável que a tributação tenha reflexos na economia e, por isso, deve ser o mais neutra possível em relação às distorções que possa causar no que tange, inclusive, à concorrência entre as empresas.

A tributação atualmente não mais é utilizada apenas como instrumento arrecadatório, ou seja, com finalidades fiscais, mas, também, como meio de indução de comportamento de agentes econômicos¹⁶⁶, até mesmo para correção de falhas de mercado.¹⁶⁷

No contexto interdisciplinar do Direito Tributário Brasileiro com a Economia, tem-se a tributação como instrumento de atuação do Estado Brasileiro na ordem econômica. Trata-se, portanto, de um Estado Fiscal, que necessita da arrecadação tributária para o desempenho de suas funções, para o cumprimento de seus objetivos fundamentais, mas que encontra nos tributos função que vai além da mera arrecadação.

¹⁶⁶ A este respeito, afasta-se a concepção de neutralidade absoluta da tributação, avançando, por outro lado, numa concepção funcional e positiva, apta a ensejar a modificação dos planos econômico e social, com a finalidade de serem alcançados os objetivos materializados na constituição, utilizando-se, para tanto, instrumentos de extrafiscalidade e indução de comportamentos. (VITALIS, 2018, p. 7).

¹⁶⁷ Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 74-78) menciona como falhas de mercado que podem sofrer interferências do Estado, a partir de normas tributárias, os seguintes: “a) Falha na mobilidade dos fatores, consubstanciada no desequilíbrio entre a oferta e a demanda, ensejando a intervenção do Estado para dar mais velocidade aos processos de reequilíbrio, mediante a indução ou estímulo do comportamento desejado dos produtores e consumidores através da maior ou menor incidência tributária, salvo se houver inelasticidade em algum dos polos (oferta ou demanda); b) falha no acesso à informação, já que o mercado perfeito pressupõe que produtores e compradores tenham acesso às informações sobre o funcionamento do mercado, agentes econômicos, condições de negociação e produtos negociados, sob pena de serem geradas distorções nos preços, na percepção da qualidade dos produtos ou da solvabilidade dos agentes (etc). em tais situações, é comum a atuação interventiva e reguladora do Estado através da imposição de certas regras (legislação em defesa do consumidor, controle de qualidade, pesos e medidas, por exemplo), sendo possível, também, a indução de comportamento como a participação em mercados de bolsa de valores (através de concessão de benefício fiscal), fazendo com que a pessoa jurídica adote determinada forma societária e passe a publicar demonstrativos financeiros; (c) concentração econômica, que constitui uma falha estrutural do mercado caracterizada pela possibilidade de surgimento de monopólios e oligopólios, já que um ou um pequeno número de agentes econômicos torna-se capaz de influir no preço, em evidente prejuízo da livre concorrência. Além das tradicionais normas de preservação da livre concorrência identificadas nos sistemas jurídicos, também é possível imaginar aqui a aplicação da norma indutora de comportamento, de modo a desestimular a concentração econômica, citando o autor a exclusão da opção pelo lucro presumido (tributação mais benéfica) às empresas cujo faturamento ultrapassar determinado limite imposto em lei; (d) externalidade (positivas ou negativas, que podem ser definidas como “os custos dos ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha de mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que o gerou”. Tais falhas devem ser corrigidas, do contrário ter-se-ão distorções no mecanismo de mercado, e as normas tributárias indutoras podem ser aplicadas com tal desiderato, através de reduções ou agravamento da carga tributária, conforme a externalidade que se visa neutralizar. A tributação ambiental é um exemplo típico, aplicando-se o princípio do poluidor-pagador como meio de internalizar a falha do mercado (externalidade produzida: dano ambiental). Também são identificadas normas tributárias indutoras nas leis de incentivo para conservação do solo, águas e conservação da natureza a través de reflorestamento; (e) bens coletivos ou públicos, ou seja, bens oferecidos de forma não individualizada. Neste caso, podem ser utilizadas normas tributárias indutoras do comportamento desejado, exemplificativamente, a preservação do patrimônio histórico, difusão cultural, mediante a concessão de benefícios e incentivos fiscais.

3.3 TRIBUTAÇÃO, CUSTOS DE TRANSAÇÃO E ESCOLHAS PÚBLICAS: A IMPORTÂNCIA DE ESTRUTURAS INSTITUCIONAIS BEM DEFINIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO PROCESSO ECONÔMICO

Na perspectiva da Análise Econômica do Direito, é importante enfatizar que durante o século XIX (ao menos em sua maior parte), a Ciência Econômica neoclássica, também denominada precoseana, partia do pressuposto que o ambiente de mercado era suficiente para regular e acomodar as relações com resultados eficientes.

Não se preocupava com as Instituições e sua relevância no âmbito da economia, o que somente vem acontecer com a Nova Economia Institucional (NEI), a qual “ênfatiza a importância das transações para a análise econômica, e assume modelos de comportamento humano menos restritivos e idealizados que os neoclássicos.” (MIGUEZ, 2011, p. 33).

Tem-se, então, no final de século XX e início do século XXI, o surgimento do pensamento econômico de que a partir de Instituições com estruturas bem definidas é possível estabelecer um ambiente adequado para o desenvolvimento do processo econômico e, conseqüentemente, a alocação eficiente de seus produtos e distribuição de riquezas.

Tal abordagem se dá na denominada Nova Economia Institucional e, embora ela seja predominantemente econômica, busca efetuar uma combinação de disciplinas diversas, passando pela Economia, o Direito, a Sociologia e tantas outras, com a finalidade de explicar o surgimento e formação das Instituições, sua eficiência em diversos tipos de arranjos institucionais bem como preparar “o ambiente para estimular a livre iniciativa do comportamento humano, já que este ambiente institucional afeta a alocação de recursos dentro da sociedade”. (CASTRO JUNIOR, 2004, p. 113).

A importância do estudo e compreensão da NEI, se dá pela sua característica instrumental para entendimento do impacto que o Direito pode resultar sobre a Economia, seja do ponto de vista da norma como um todo ou mesmo do Sistema Judicial.

Deve-se ressaltar que, no estudo das relações entre agentes privados (*firms*) com o ambiente institucional, o Estado, se apresenta como autoridade suprema, pois faz suas próprias leis, enquanto os agentes privados não, e devem obedecer às normas do Estado onde atuam. (CASTRO JUNIOR, 2004, p. 117).

Como elemento estruturante da NEI, destacam-se as teorias dos Custos de Transação, a *Public Choice* e a importância das Instituições para o entendimento e desenvolvimento do processo econômico.

Tais teorias tem economistas que se destacaram a exemplo de Ronald H. Coase (1937), que trouxe a noção de custos de transação e sua pertinência em relação ao surgimento das firmas, e que foi aprimorada por Oliver Williamson (1970) ao tratar das Hierarquias, Mercados e Governança das Organizações. Douglass North (1990), que enfatizou as Instituições como regras do jogo, tendo demonstrado sua relevância para o processo do desenvolvimento econômico, e James Buchanan (1962), que enfatizou as Escolhas Públicas e a importância das Instituições nesse contexto de desenvolvimento.

3.3.1 Ronald H. Coase e a Teoria dos Custos de Transação

Ronald H. Coase nasceu em Londres, ao início do século XX, precisamente em 29/12/1910. Foi um dos mais influentes economistas da Escola Econômica, tendo publicado vários artigos, sendo os mais importantes e citados em trabalhos, “A Natureza da Firma” (1937), “O problema do Custo Social” (1960) e “O Farol na Economia” (1974), de onde, inclusive, surgiu o “Teorema de Coase”¹⁶⁸. Foi agraciado com o prêmio Nobel em Economia, no ano de 1991. Seu falecimento se deu em 2013, aos cento e dois anos de idade.

Conforme ressalta Paulo Caliendo, o pioneirismo de Ronald Coase se deu em observar “os motivos que fazem o mercado criar firmas, estabelecer diferentes formas societárias, criar tipos societários diversos, montar uma estrutura determinada no sistema financeiro e mesmo regulamentar instituições jurídicas diferentes.” (CALIENDO, 2009, p. 19). São fatores que geram os custos de transações.

Na visão de Ronald Coase (2017, p. 40-41), o Mercado é o ambiente onde ocorrem as transações comerciais, ou seja, onde os produtos e serviços são alocados. A partir disso, essas transações que ocorrem no âmbito do Mercado possuem custos, os quais, são amenizados pelas firmas.

Pode-se dizer que o Mercado resulta em um ambiente em que há a interação comercial entre as firmas e seus agentes, local de onde saem os contratos, os negócios envolvendo aqueles que nele interatuam. Pode-se dizer, ainda, tratar-se do ambiente onde ocorrem as trocas dos produtos e serviços entre os interessados e nessas transações surgem custos que, ao final, impactam a formação de preços, a oferta e a demanda.

¹⁶⁸ A denominação Teorema de Coase não partiu diretamente de Ronald H. Coase, mas de Deorge Stigler em homenagem e Coase. “Não criei a expressão “Teorema de Coase e nem a sua formulação precisa – devemos ambas a Stigler. No entanto, é verdade que a sua formulação do teorema baseou-se em trabalho meu, no qual se encontra o mesmo pensamento, embora expresso de forma bem diversa.” (COASE, 2017, p. 157).

Num ambiente de Mercado, todos os envolvidos almejam o lucro, em especial em um ambiente de economia de mercado. Por isso, quanto menores estes custos de transações, mais eficiente serão as alocações de produtos no Mercado.

Com essa concepção, entende Coase que as firmas¹⁶⁹ surgem para amenizar os custos de transações e, assim, tornar as transações eficientes no âmbito de Mercado, o que, de fato, acontecerá se os produtos e serviços forem alocados com o menor impacto sobre seus preços.¹⁷⁰ Essas constatações são debatidas por Ronald Coase em seus artigos “A natureza da firma” e “O problema do custo social”, nos quais os custos de transações seriam menores se realizados pelas firmas, ao contrário se sua realização se desse pelo próprio Mercado ou por indivíduos de forma individual. Nesse particular, ressalta o autor que

(...) embora se possa realizar a produção de maneira totalmente descentralizada por meio de contratos entre indivíduos, o fato de que existe um custo relativo à participação nessas transações significa que surgirão firmas a fim de organizar transações que de outro modo seriam de mercado, sempre que seus custos forem menores do que os custos de realizar as transações através do mercado. (COASE, 2017, p. 7).

Em relação aos custos de transações, tratam-se dos custos que envolvem as atividades internas e externas das firmas, a elaboração e execução de contratos distintos em cada operação e a própria tributação, enfim, todas as operações necessárias para o surgimento e desenvolvimento de uma empresa que se estabelecem nas suas mais variadas formas de relações jurídicas.

Nesse entendimento, infere-se do autor que

A fim de efetuar uma transação no mercado, é necessário descobrir com quem se deseja fazer a transação, informar às pessoas que se quer fazer a transação e em que termos, conduzir negociações que levem a um acordo, redigir o contrato, realizar o monitoramento necessário para assegurar que os termos do contrato estão sendo cumpridos, e assim por diante. (COASE, 2017, p. 7).

¹⁶⁹ Os contratos ou as firmas significam meios de redução de complexidade, incerteza e imprevisibilidade, dotando os agentes econômicos de signos de programação de condutas intertemporais, evitando o custo de parar a produção ou a circulação com discussões e decisões sobre fatos já acordados. Assim, em vez de as partes viverem em clima de negociação o contrato pretende trazer respostas para possíveis perguntas, dúvidas e divergências sobre temas tão distintos como a rescisão, o pagamento, o objeto contratual, multas, pagamentos, entre tantos outros temas que o contrato pode prever. (CALIENDO, 2009, p. 19).

¹⁷⁰ Até então a teoria econômica neoclássica se concentrava em estudar as firmas a partir do sistema de preços, contudo não voltava seus olhares para a natureza das firmas, sua razão de ser no ambiente econômico. Conforme ressalta Ronald Coase, “o motivo pelo qual existem as firmas, o que determina o número de formas, o que determina o que fazem as firmas (os insumos que adquire uma firma e os produtos que vende) não são questões de interesse para a maioria dos economistas.” (COASE, 2017, p. 6).

Dessa forma, as firmas aparecem como meios alternativos de suavizarem os preços no âmbito do Mercado.¹⁷¹

Ronald Coase era contra a intervenção do Estado na Economia posto que, para ele, tal atitude contraria a livre concorrência. Nesse entendimento, as atividades econômicas devem ficar a cargo da livre iniciativa que, em um ambiente de livre concorrência, alocaria seus recursos de forma eficiente e, assim, promoveria o bem-estar. Surge aí o já mencionado Teorema de Coase.

Discorda da Teoria de Arthur Cecil Pigou (1920), que defende uma maior intervenção do Estado na economia e, deste modo, externalidades devem ser internalizadas para gerar uma redistribuição de benefícios, independentemente da distribuição inicial da propriedade.¹⁷²

Por isso, cabe aos interessados encontrarem a melhor solução para a alocação de seus produtos a partir de transações sem custos, ou com o menor custo possível. Para tanto, cabe ao Estado assegurar direitos bem delimitados e previsíveis, a fim de assegurar que tais transações possam ocorrer sem a interferência estatal.

Em um ambiente em que os custos de transações fossem iguais a zero, os interessados realizariam todas as transações necessárias que implicassem ganhos sociais de eficiência e, conseqüentemente, maximizando a renda.

A partir desse aspecto, pode-se visualizar alguns componentes do Teorema de Coase, ou seja: as partes envolvidas em uma relação comercial devem ter seus direitos nitidamente atribuídos; para que sejam facilitadas as transações, seus custos necessitam ser reduzidos; as partes chegarão a um resultado eficiente mediante negociações e, por fim, esse resultado encontrado pode ser diverso do direito original aplicável.

Isso porque a delimitação de direitos formulada pelo Estado influencia a eficiência¹⁷³, haja vista que pode modular as condutas dos particulares. Explica Ronald Coase que

Um determinado arranjo de direitos pode propiciar um valor de produção maior do qualquer outro. Mas, a menos que este seja o arranjo de direitos estabelecidos pelo sistema jurídico, os custos para atingir os mesmos resultados através da alteração e combinação de direitos por meio do mercado podem ser tão elevados que este arranjo ótimo de direitos, bem como o maior valor de produção que ele traria, pode nunca ser alcançado. (COASE, 2017, p. 115).

¹⁷¹ As firmas, por sua vez, são estruturas de organização da produção que diminuem a existência de negociações permanentes na linha de montagem, entre um operário e outro, ou entre o empregador e empregados (CALIENDO, 2009, p. 19).

¹⁷² Para melhor compreensão dessa Teoria, sugere-se a leitura de: PIGOU, Arthen C. **Economics of Welfare**. 4. ed. Londres: Macmillan & Co, 1932.

¹⁷³ No caso do Direito, infere-se do Teorema de Coase que, muitas vezes, a norma jurídica pode obstar a distribuição eficiente de direitos, ocasião em que as pessoas procurarão, na tentativa de favorecer o bem-estar de todos, realocar esses direitos mediante negociações privadas, desde que os custos de transação não sejam desanimadores. (FERREIRA; FERREIRA, 2017, p. LIII).

A constatação que faz Ronald Coase sobre a Firma, o Mercado e o Direito, acontece em um momento em que a corrente principal da ciência econômica estava preocupada com os princípios da economia neoclássica, sem levar em consideração que no ambiente de mercado as transações possuem custos que devem ser amenizados para se alcançar a eficiência almejada.

Além disso, a ciência econômica não estava preocupada com as instituições ou como elas importam ao processo econômico, posto que influencia de forma positiva e/ou negativa as transações, inclusive sobre os custos de transações.¹⁷⁴

Na visão de Ronald Coase, portanto, esses fatores devem ser levados em conta quando do processo econômico, se destacando aí o seu “Teorema de Coase”, o que influenciará a denominada Nova Economia Institucional (NEI).

3.3.2 Oliver Williamson: Ainda os Custos de Transação

Oliver Williamson (1970), na mesma vertente de Ronald Coase, se ocupa da teoria dos custos de transação, já que essa é a viga mestra da Nova Economia Institucional quando do estudo sobre a criação, manutenção e desenvolvimento das Instituições. Assim como Coase, Williamson busca responder o questionamento sobre por que as firmas existem.¹⁷⁵

A abordagem de Oliver Williamson se dá num aspecto microeconômico e no interior das organizações, onde identifica que os Custos de Transações se relacionam com dois aspectos, quais sejam, a racionalidade limitada¹⁷⁶ dos agentes e a especificidade dos ativos¹⁷⁷ envolvidos nas negociações, o que resulta em oportunismos das partes envolvidas.

¹⁷⁴ Em tradução literal nossa, A teoria econômica neoclássica se concentrava em estudar como o sistema de preços atribuía o uso dos recursos, mas não analisava o funcionamento interno da empresa: a empresa era considerada uma 'figura misteriosa' – segundo a expressão de Hann (1981) – que se limitava a converter insumos em output, porque na economia convencional foram assumidos custos de transação zero. A teoria neoclássica reduzia a empresa a um conjunto de relações de troca idênticas às do mercado, mas Coase (1937) apontava que o que realmente distingue a empresa é que ela substitui o sistema de preços porque implica custos, podendo as organizações hierárquicas enfrentar certas transações com custos mais baixos. (MIGUEZ, 2011, p. 19).

¹⁷⁵ A questão que Oliver Williamson colocou em seu programa de pesquisa foi formulada por Coase (1937) quando considerou quais fatores de eficiência determinam quando uma empresa produz um bem ou serviço por conta própria, em vez de terceirizada. (MIGUEZ, 2011, p. 25).

¹⁷⁶ O fenômeno da racionalidade limitada não terá consequências se as pessoas forem totalmente confiáveis. A troca recíproca de vontades seria suficiente para garantir às partes que as obrigações a serem executadas futuramente o seriam conforme estipulados. Entretanto, Williamson observa que as pessoas tendem a ser oportunistas, isto é, a buscar seu interesse pessoal recorrendo à astúcia e à trapaça. (MACKAAY; ROUSSEAU, 2020, p. 521).

¹⁷⁷ A especificidade de um ativo se refere à possibilidade de realocá-lo. Se tiver características originais, adaptadas especialmente para as atividades de produção, diz-se que o ativo é específico dada a dificuldade de substituí-lo por outro. A especificidade desse ativo cria um problema de oportunismo mútuo particular. De uma parte, a unidade de produção, que depende de um ativo específico, é vulnerável em face do fornecedor que, inexistindo concorrência, tem o poder para desorganizar suas atividades e extrair remuneração excessiva. De outra, o

Destaca, o autor, que a organização interna das firmas é importante e, em muitos casos, essas organizações surgem diante da incerteza gerada pelas transações, o que motiva as firmas a verticalizarem sua produção, ou seja, realizarem propriamente a sua produção e não, necessariamente, ficarem dependentes das relações horizontais do mercado.

No seu entendimento, a racionalidade limitada se justifica porque os agentes, no afã de maximizar seus interesses e ações, são racionais, contudo essa racionalidade se encontra limitada ante a ausência de conhecimento de todas as informações nas transações, não havendo como conhecer todos os riscos e custos envolvidos em uma transação.

Em consequência dessa ausência de informações completas, quanto mais complexo um contrato ou uma negociação, menos informações as partes teriam e, portanto, maiores riscos estariam sendo assumidos o que, inevitavelmente, acaba por majorar os custos de transações. (WILLIAMSON, 2005).

Quando trata das especificidades dos ativos envolvidos, essas são questões específicas que podem onerar um contrato ou uma transação na medida em que uma das partes sempre estará em situação de vulnerabilidade perante a outra exatamente pelo fato de não poder realocar o objeto do contrato de forma alternativa, em outra operação e, assim, ter de, inclusive, assumir renegociações de preços.

Dessa forma, a limitação da racionalidade nas transações comerciais bem como as especificidades dos ativos, ou seja, do objeto em negociação, podem representar custos de transações a tal ponto de inviabilizar uma transação, caso os custos a serem suportados para aparelhar um contrato nos mínimos detalhes, desde a sua formação até a sua execução, sejam superiores aos benefícios advindos de tal transação.

Para esse entendimento, importa destacar o papel do governo na determinação da estrutura das instituições, tendo Williamson desenvolvido a sua teoria sobre os mecanismos de governanças e seus efeitos no aspecto da intervenção sobre a economia.

Williamson soma à teoria dos custos de transação, a teoria das organizações¹⁷⁸, visando entender, a partir de uma análise econômica, como as organizações influenciam para a minoração dos custos de transação. Nesse contexto, explica o autor que a Economia dos Custos de Transação

(...) considera que a caracterização dos seres humanos, cujo comportamento é estudado, exerce profunda influência em nossa agenda. Considera ainda que os atores

fornecedor do ativo específico se torna dependente da unidade de produção. (MACKAAY; ROUSSEAU, 2020, p. 521).

¹⁷⁸ Trata a teoria das organizações sobre como os seres humanos, individualmente ou em grupo, atuam no interior das organizações, sendo entendido estas como empresas etc.(WILLIAMSON, 2005).

humanos estão sujeitos à racionalidade limitada. Em vez de ancorar-se no aparato analítico a ser empregado (isto é, maximização, satisfação, teoria dos jogos ou outro qualquer), a Economia dos Custos de Transação questiona quais conclusões da ortodoxia são desabilitadas pelo reconhecimento da competência cognitiva limitada. A resposta (...) é a seguinte: a lição fundamental imposta pela racionalidade limitada para o estudo da Economia das organizações é a de que todos os contratos complexos são, inevitavelmente, incompletos. (WILLIAMSON, 2005, p. 21-22).

O que busca o autor, portanto, é alinhar, na teoria da Nova Economia Institucional, a teoria das organizações com as estruturas de governança no afã de reger aquelas organizações no âmbito do Mercado afim de reduzir os custos de transações porventura existentes e alcançar eficiência econômica.

3.3.3 Douglas North e a Importância das Instituições

Uma das características da Nova Economia Institucional é de que, nas relações privadas, os custos de transações estão sempre presentes bem como que os agentes, em suas relações, não possuem todas as informações necessárias sobre as transações que efetuam e, por isso, sua racionalidade é limitada.

Tal fato acaba sendo propagador de mais custos de transações, principalmente diante de contratos mais complexos.

Douglas North, economista norte-americano e vencedor do prêmio Nobel de 1993, explica que há o aumento dos custos de transação “porque a informação é cara e detida de forma assimétrica pelas partes na troca e também por que qualquer forma pela qual os atores desenvolvam instituições para estruturar a interação humana resulta em algum grau de imperfeição dos mercados”. (NORTH, 2018, p. 108).

Nesse cenário, North demonstra existir uma relação entre os custos de transação e a assimetria de informações, uma vez que a dificuldade em encontrar informações completas no mercado resulta em maior preço agregado a estas e, conseqüentemente, aumento de custos de transação nas relações comerciais.

O autor faz sua análise econômica no âmbito macro e conclui que Instituições fortes e bem definidas são imprescindíveis para a redução dos custos de transações em uma economia cuja eficiência se almeja, tendo dedicado suas pesquisas ao estudo sobre o desenvolvimento econômico das sociedades relacionado ao desenvolvimento das Instituições. Seu objetivo foi identificar como as Instituições impactam sobre a economia e, conseqüentemente, nos custos de transações.

Seu empenho se deu em estudar a história do desenvolvimento econômico e sua relação com as matrizes institucionais, ou seja, como o desenvolvimento e a evolução das sociedades estão conectados às Instituições. Ele conclui que o problema do desenvolvimento econômico não se encontra necessariamente nos avanços tecnológicos, porém reside nas Instituições, as quais estimulam ou inibem atividades econômicas.¹⁷⁹ Na sua visão, as Instituições importam e, por isso, são passíveis de análise econômica, cabendo aos Estados a sua observância para que conduzam a economia no caminho da eficiência, e são responsáveis pela alocação ótima dos recursos.¹⁸⁰

Na definição proposta por Douglas North (2018), as instituições se apresentam como as regras do jogo e estão relacionadas aos custos de transações e, conseqüentemente, com a eficiência do sistema econômico, podendo ser informais ou formais. As primeiras tratam de normas culturais que, de certo modo, impõe restrições sobre os comportamentos dos agentes.

Quando trata das Instituições formais, Douglass North está a se referir sobre leis, códigos, constituições, contratos, enfim, sobre as várias possibilidades de normas que venham restringir ou incentivar comportamentos sociais, inclusive relações econômicas. Fundamenta o autor que

A crescente complexidade das sociedades iria naturalmente aumentar o ritmo de proveito para a formalização das restrições (que se tornou possível com o desenvolvimento da escrita) e as mudanças tecnológicas tenderam a reduzir os custos para mensuração e a incentivar um preciso sistema de pesos e medidas. A criação de um sistema jurídico formal para lidar com controvérsias mais complexas implica regras formais; hierarquias que evoluem com uma organização mais complexa implicam estruturas formais (...). (NORTH, 2018, p. 46).

¹⁷⁹ Na explicação de Paulo Gala (2003, p. 90-91), a base da proposta de North pode ser encontrada na leitura que faz do caso de sucesso das economias do Ocidente, notadamente da Europa Ocidental e Estados Unidos. Estas, segundo o autor, conseguiram desenvolver instituições capazes de atingir o crescimento econômico de longo prazo. O processo histórico do surgimento do capitalismo no mundo ocidental seria, portanto, a “matéria-prima” de seu trabalho *The Rise of the Western World: A New Economic History*, de 1973. (...) Um outro aspecto importante de sua tese encontra-se na discussão dos séculos XVI e XVII. Ao analisar o surgimento dos estados modernos, o autor procura demonstrar o que considera trajetórias institucionais bem-sucedidas. Os casos clássicos são Holanda e Inglaterra, que foram capazes de desenvolver arranjos institucionais para estimular atividades produtivas. O coração de seu argumento está na relação entre os estados que surgem nestas regiões e as organizações ou grupos produtivos locais. Nos países de sucesso, teria havido um equilíbrio de poder entre as monarquias e produtores que favoreceu a confecção de leis propícias ao desenvolvimento do comércio e da indústria. Na Espanha e França, principalmente na primeira, as leis e organização institucional não teriam contribuído para o florescimento de atividades economicamente produtivas. Em geral, observamos nesses países, à época, uma legislação protetora de monopólios – como o caso das *Mestas* na Espanha – que não estimulava o surgimento de atividades rentáveis para a sociedade como um todo.

¹⁸⁰ North define Instituições eficientes como “um arranjo institucional (...) capaz de igualar o retorno privado ao retorno social das atividades econômicas dos agentes de uma dada sociedade”, ou seja, que consiga “estimular um agente ou organização a investir numa atividade individual que traga retornos sociais superiores a seus custos sociais”. O segredo seria estabelecer um sistema de propriedades bem definido e acompanhado de um sistema de proteção judicial eficaz. (NORTH, 2018, p. 179).

A busca pelo entendimento sobre as Instituições e como elas influenciam na economia, motiva-se pelo fato de que no ambiente do mercado as relações são imperfeitas face às externalidades surgidas e que o mercado não consegue resolver automaticamente.

Em outras palavras, se o mercado fosse por si só eficiente, se o sistema de preços funcionasse sem custos, as Instituições não seriam necessárias para regular as relações por meio de restrições e/ou incentivos.

Portanto, para Douglass North (2018), o nível dos custos de transação dependerá das características do ambiente institucional em que as transações ocorrem, o que dependerá de cada sociedade, ou seja, de cada Instituição por ela estabelecida, uma vez que as Instituições é que fazem as regras do jogo e, nesse sentido, se estiverem organizadas a um custo de transação zero, mais eficiente será o ambiente de negócios. São as Instituições, portanto, que facilitarão ou dificultarão as transações.

Por esse entendimento é que Douglass North enfatiza, repita-se, que as instituições importam e são passíveis de análise econômica, posto que, por meio dessa análise a ser realizada sobre as Instituições, o objetivo primordial seria aumentar a eficiência na alocação dos recursos e melhorar o desempenho econômico.

É necessário, portanto, preocupar-se em estabelecer Instituições que impliquem resultados eficientes no âmbito das transações, ou seja, resultados ótimos, para que o desenvolvimento do processo econômico se dê com a maior redução de custos de transações possíveis o que possibilitaria a melhora no desempenho da economia de um país.

3.3.4 A Tributação e a Teoria do Public Choice

A teoria da *Public Choice* tem seu surgimento na década de 1940, em meio ao intervencionismo perpetrado pelo Estado sobre a economia baseado na Teoria Keynesiana, então adotada pelos Estados Unidos, e buscava resolver as falhas de mercado derivadas de insuficiência de investimentos privados que, inclusive, era causa principal de desemprego.

Essa vertente parte do pressuposto de que o Estado e o Mercado, ao final das contas, são afetados pela mesma modalidade de tomada de decisões, ou seja, baseadas em escolhas racionais e que buscam maximizar interesses pessoais e, nessa perspectiva, estuda-se esse posicionamento no interior da ciência política para entender a tomada de decisões econômicas sobre políticas públicas.

Por isso, sua análise econômica ocorre sobre o ambiente político¹⁸¹ e as políticas públicas¹⁸², abrangendo aqueles que nelas estão vinculados, ou seja, os eleitores, os políticos, os burocratas e os grupos de interesses pois, nesse contexto, parte-se da premissa de que a maximização dos interesses pessoais desses indivíduos não ocorre apenas na esfera particular, no âmbito do mercado, mas também na pública.

Em outras palavras, essa Escola busca entender como as decisões públicas, especialmente no âmbito legislativo, são afetadas pelos interesses individuais daquelas pessoas que compõe aqueles grupos mencionados.

Ejan Mackaay e Stéphane Rosseau, na obra “Análise Econômica do Direito”, explicam que “a *public choice* partilha, com a economia neoclássica, a premissa de que os fenômenos coletivos devem ser explicados como composições de ações de atores individuais que, se presume, agem racionalmente e de conformidade com seus próprios interesses” (MACKAAY; ROSSEAU, 2020, p. 162).

Explicam os mencionados autores que tais fatores estão relacionados com os interesses daqueles que compõe a relação existente no âmbito da política, sendo os eleitores, os políticos, os burocratas e os grupos de interesses.

Em relação aos eleitores, explicam que eles votam nas eleições esperando que sejam adotadas ações que lhes resultem alguma vantagem, financeira ou moral, a partir de políticas públicas a serem implementadas. Contudo, muitos programas recaem sobre objetos que são bastante complexos num contexto geral, além do que, para se eleger um candidato da preferência do eleitor, muitos votos são necessários, não dependendo apenas do seu, em particular. São fatores, entre outros, que levam o eleitor ao que os autores denominaram de “ignorância racional”, pois, de maneira geral, nesse entendimento, o eleitor levanta os prós e contras aos esforços que poderá realizar e as despesas que deverá assumir para se tomar uma decisão dessa envergadura. O eleitor até se informará sobre as propostas, desde que o esforço

¹⁸¹ James Buchanan, expoente dessa Escola, reforça que “a política ou processo governamental é visto como um ambiente institucional dentro dos quais pessoas ou grupos de pessoas interagem para buscar seus próprios fins, sejam quais forem, e quaisquer que sejam os papéis ou posições que as pessoas possam assumir, tanto tomadores de decisões ou como aqueles forçados a ajustar o comportamento às decisões de outros”. (BUCHANAN, 1999, p. 16-17).

¹⁸² Andrés Roemer enfatiza que o objeto de estudo da *Public Choice* é “el mismo que el de la ciência política, la teoría del Estado, las reglas de los comicios, el comportamiento de los votantes, la política de los partidos, la burocracia, y así sucesivamente. Sin embargo, la metodología de la elección pública es la misma que la da la economía. El postulado del comportamiento básico de la elección pública, al igual que para la economía, es que el hombre es un ser egoísta, racional y maximizador de utilidad” (ROEMER, 1994, p. 56). Em tradução literal nossa, diz o autor que “o objeto de estudo da *Public Choice* é o mesmo que o da ciência política dos partidos, a burocracia, e assim sucessivamente. Sem embargo, a metodologia da eleição pública é a mesma que a da economia. O postulado do comportamento básico da eleição pública, no que se refere à economia, é que o homem é um ser egoísta, racional e maximizador de utilidade”.

dispenda o mínimo de custo possível, o que o torna um ignorante racional nesse ambiente. (MACKAAY; ROSSEAU, 2020, p. 162-163).

Quanto à classe política, parte-se da premissa que os políticos ingressam nessa função buscando o interesse geral e a realização de seus idealismos, porém se deparam com o risco de serem vencidos no pleito eleitoral por aqueles que fazem promessas com vantagens eleitorais de âmbito pessoal de seus eleitores.¹⁸³

Quanto aos burocratas, eles fazem parte da administração do governo, sendo os ministérios, forças policiais, órgãos de proteção ambiental e ao consumidor etc. Possuem forte influência nas tomadas de decisões políticas, pois, inobstante os orçamentos serem votados pelos políticos, é fato que eles (políticos) dependem de informações especializadas que estão sob o conhecimento dos burocratas. Atuam como monopolistas. Desse modo, buscam maximizar seus interesses, ou seja, de aumentar seus recursos, a partir, inclusive, de pressão sobre a classe política por meio de pressão com números e informações que, se necessário, influenciam ao público para que a pressão externa provoque maior efeito. (MACKAAY; ROSSEAU, 2020, p. 170-173).

James Buchanan enfatiza¹⁸⁴, nesse aspecto, que

Assim como os políticos têm o poder, por meio de seleção de plataformas de políticas, para garantir resultados distintos daqueles desejados pelo eleitorado (ou mesmo, como vimos, aqueles desejados pela maioria decisiva), também os burocratas exercem um poder genuinamente discricionário na seleção e implementação de propostas políticas. Além disso, enquanto as ações dos políticos podem ser um tanto constrangidas pela ameaça da derrota eleitoral, as ações dos burocratas não. Na verdade, por sua própria natureza os burocratas atuam como fornecedores monopolistas. Se seu papel é fornecer aos políticos informações sobre políticas alternativas ou para projetar as especificidades das políticas a serem implementadas – apelando para suas habilidades e informações especiais – ou para implementar as políticas (ou seja, produzir bens públicos diretamente), eles o fazem em um ambiente no qual a oferta competitiva de consultoria especializada, ou fontes alternativas de fornecimento de bens públicos relevantes, não estão disponíveis. (BUCHANAN, 1999, p. 29-30).

¹⁸³ Pela lógica darwiniana, o idealista desaparece da cena política em favor daquele que consegue ser reeleito. (MACKAAY; ROSSEAU, 2020, p. 164).

¹⁸⁴ Numa tradução literal: “Just as politicians have the power, through selection of policy platforms, to secure results distinct from those desired by the electorate (or even, as we have seen, those desired by the decisive majority), so do bureaucrats exercise genuinely discretionary power in the selection and implementation of policy proposals. Moreover, whereas the actions of politicians may be somewhat constrained by the threat of electoral defeat, the actions of bureaucrats are not.16 Indeed, by their very nature, bureaucrats act as monopolistic suppliers. Whether their role is to supply politicians with information about alternative policies, or to design the specifics of policies to be implemented—by appeal to their special skills and information—or to implement the policies (i.e., directly produce public goods) themselves, they do so in a setting in which competitive provision of such expert advice, or alternative sources of supply of the relevant public goods, are unavailable”. (BUCHANAN, 1999, p. 29-30).

Além desses setores até aqui mencionados, há, ainda, os “grupos de interesses” que surgem para melhor reivindicarem suas pretensões perante o Estado ou mesmo os políticos.¹⁸⁵ Na verdade, esses grupos buscam a intervenção dos políticos para realizarem seus interesses. São exemplos os sindicatos, as associações (empresariais, rurais, clubes de serviços etc.), profissionais liberais (classe de advogados, médicos, contadores etc.). Algumas vezes a pretensão é pela solução de questões que dizem respeito ao coletivo, mas, em muitos momentos, prima-se por interesses do próprio grupo e até mesmo individual de alguns integrantes, mas que acabam se utilizando da legitimidade e formação do grupo para buscar sua concretização.

Maurin Falcão e Leonardo Neiva (2016, p. 237)¹⁸⁶ enfatizam que a *Public Choice* buscou estudar as políticas intervencionistas voltadas a resolver questões surgidas da relação Estado e Mercado no campo da ciência política, partindo da premissa que os eleitores buscariam eleger como seus representantes pessoas a partir de critérios morais e racionais, que melhor defendessem os interesses da coletividade. Quanto aos políticos, a premissa era de que desenvolveriam as políticas públicas mais adequadas à consecução do interesse da coletividade.

Tais premissas não foram confirmadas, pois a referida Escola passou a verificar que, nesse quesito eleitoral, o cidadão eleitor vota e apoia o político que melhor atender seus interesses pessoais e particulares, enquanto o político, da mesma forma, ao invés de buscar atender e solucionar questões que envolvem os interesses públicos, busca atender seus interesses particulares.¹⁸⁷

Havendo esse jogo para maximização de interesses pessoais e particulares, o resultado é que as pessoas de um modo geral não demonstram interesse na questão política e, por isso, ficam alheias aos eventos e políticas públicas que possam alterar seu ambiente. Contudo, apenas demonstram interesse em alguma questão quando determinada matéria pode beneficiar ou prejudicar algum seguimento, o que promove a constituição de grupos de interesses a buscarem maior apoio a partir de pressões políticas e lóbis sobre os seus representantes na esfera pública,

¹⁸⁵ Os cidadãos racionais, nas democracias representativas, aprendem rápido que a perseguição de seus interesses na esfera política resulta melhor pela via do grupamento do que pela da vontade individual ou da ação individual. O objetivo do grupo de interesse é obter vantagens para seus membros por intermédio da política. Trata-se de vantagens que não seriam acessíveis, ou apenas a custos bem superiores, por iniciativa individual ou pelo mercado privado. (MACKAAY; ROSSEAU, 2020, p. 174-175).

¹⁸⁶ Para melhor leitura, ver: FALCÃO, Maurin Almeida; NEIVA, Leonardo José Feitosa: A Economia Política do Tributo Segundo a Teoria do *Public Choice*: Análise do Caso Brasileiro para uma Melhor Compreensão do Desenvolvimento Político. **Revista Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 7, n. 13, p. 237-258, 2016. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/312/293>. Acesso em: 04 abr. 2019.

¹⁸⁷ Os modelos da *Public Choice* não defendem que os agentes estatais sejam absolutamente egoístas, apenas pressupõe que estes atuem no campo da política tal como comerciantes no mercado, ou seja, em busca do lucro ou de alguma vantagem pessoal. (FALCÃO; NEIVA, 2016, p. 238).

fato esse que afeta o próprio sistema democrático já que deixa desassistido os demais que não estão organizados em grupos para tais pressões.¹⁸⁸

Essas condutas podem gerar externalidades negativas nas relações jurídica, econômica e de âmbito democrático propiciando o que se denomina de *rent seeking*¹⁸⁹ e, assim, ocasionam uma perda ou mesmo diminuição de bem-estar, haja vista que, no âmbito da tributação, pode caracterizar a transferência de renda de um grupo para outro sem qualquer justificativa plausível que seja de interesse geral. “O *rent seeking* gera toda uma reação negativa em cadeia, pois uma indústria que não inova perde capacidade de competir no mercado internacional, reduzindo assim as exportações e por conseguinte a entrada de divisas”.¹⁹⁰ (FALCÃO; NEIVA, 2016, p. 242).

Conforme identifica a *Public Choice*, quando há o denominado *rent seeking* externalidades negativas são geradas reduzindo o bem-estar geral, haja vista que o ambiente institucional é modificado em favor de poucos, porém em prejuízo de muitos, tudo movido por interesses privados no âmbito das políticas públicas.

Nesse contexto, a Escola *Public Choice* se posiciona numa linha liberal¹⁹¹ e, por isso, refuta a defesa do intervencionismo estatal no setor econômico, ou seja, de que a intervenção do Estado seria a solução para a correção das falhas de mercado.

Ocorre que quando há a intervenção estatal, o que se tem é o crescimento do Estado e, conseqüentemente, a majoração da arrecadação. Nesse particular, e seguindo suas premissas

¹⁸⁸ Esses seguimentos sociais atraem a atenção do poder político que, receosos de perderem votos, concede uma maior atenção às suas reivindicações. Em sentido inverso, minimizam as demandas dos grupos desorganizados. (TULLOCK; SELDON; BRADY, 2005, p. 104).

¹⁸⁹ Andrés Roemer explica que “algunos modelos de elección pública manejan el proceso legislativo como un sistema microeconómico en el que ‘las elecciones políticas reales se determinan según los esfuerzos de individuos y grupos para promover sus propios intereses’, estos esfuerzos son conocidos con el nombre de ‘búsqueda de rentas’ (*rente seeking*)” (ROEMER, 1994, p. 58). Em tradução nossa literal: Alguns modelos de eleição pública manejam o processo legislativo como um sistema microeconômico em que as eleições políticas reais se determinam segundo os esforços de indivíduos e grupos para promover seus próprios interesses, estes esforços são conhecidos como o nome de busca de rendas (*rent seeking*).

¹⁹⁰ Nesse aspecto, cabe ainda ressaltar as elevadas alíquotas incidentes sobre os produtos importados pelo Brasil. Por exemplo, a alíquota do Imposto de Importação é definida pela Tarifa Externa Comum – TEC – do MERCOSUL, e nela consta que sobre diversos produtos incide a alíquota de até 35% de Imposto de Importação quando oriundos de países não-membros do bloco. No segmento automobilístico o quadro se agrava na medida em que os automóveis nacionais tem direito a um subsídio decorrente do crédito de 30% para aqueles que recolhem o Imposto sobre Produtos Industrializados, desde que atendidos determinados requisitos do regime automotivo previsto no programa Inovar-Auto, instituído pela Medida Provisória 563/2012 (regulamentada pelo Decreto 7.716/12), convertida na Lei 12.715/12 e regulamentada pelo Decreto 7.819/12. O tratamento desfavorecido aplicado às importadoras de automóveis que não possuem fábrica no Brasil é tão severo que a União Europeia ingressou com uma solicitação de consultas na OMC contra o Brasil,¹ principalmente por conta deste tratamento discriminatório. (FALCÃO; NEIVA, 2016, p. 242).

¹⁹¹ Ejan Mackaay e Stéphane Rosseau enfatizam que “A *public choice* modela o funcionamento da ordem pública nas democracias representativas. Leva a uma dúvida sobre a nobre função do Estado: o Estado se ocupa, especialmente, de tudo aquilo que os grupos de interesse conseguem fazer com que assumam; nada parecendo limitar a expansão dessa agenda” (MACKAAY; ROSSEAY, 2020, p. 179).

acima apontadas, os gastos públicos e distribuição de rendas e riquezas são ineficientes, levando em consideração aquelas externalidades negativas antes mencionadas. Isso se dá, no entendimento da Escola em estudo, porque a teoria do intervencionismo se baseia em premissas equivocadas, ao entender que na esfera privada se age em busca do lucro e na esfera pública se age com altruísmo.¹⁹²

Com um modelo de Estado intervencionista, argumenta-se que, do ponto de vista dos políticos, o que se tem é a busca de orçamentos cada vez maiores já que seu poder “decorre de sua capacidade de decidir onde o dinheiro público será gasto e de que forma isto concorrerá para a reafirmação de seu poder” (FALCÃO; NEIVA, 2016, p. 242), o que inevitavelmente gerará uma carga tributária maior a ser suportada pelo contribuinte.¹⁹³

Se ao Estado coube a intervenção sobre a economia para corrigir as falhas de mercado no *welfare state*, à *Public Choice* cabe identificar como se fazer isso de forma eficiente, de modo que os escassos recursos governamentais sejam bem utilizados.

Em resumo, o que se extrai das conclusões e premissas levantadas pela *Public Choice* é uma visão negativa do processo democrático nas democracias representativas, ante o fato de que se presencia o direcionamento da ordem pública em favor de minorias, mas em prejuízo do geral.

3.3.4.1 James Buchanan e a *Public Choice*

Expoente da Escola da *Public Choice*, James McGill Buchanan foi economista norte americano, tendo sido laureado com o Prêmio Nobel em 1986. Influenciado pela referida escola, focou seus estudos sobre o desenvolvimento do Estado a partir de preceitos econômicos, inclusive tendo grande importância na literatura tributária por estudar as origens e dimensões do poder de tributar do Estado.

¹⁹² Na visão da *Public Choice* os interesses dos políticos não correspondem com os cânones keynesianos, em que “os políticos e os burocratas competentes utilizam seus talentos para maximizar o interesse público. Nesse contexto, as negociações entre os grupos de interesse seriam conduzidas para o bem da sociedade, de modo que a riqueza seria distribuída de forma justa, tudo isso porque na esfera política todos seriam bem-intencionados. Em suma, o processo político contaria com o melhor das pessoas e levaria ao melhor dos resultados. Entretanto, no mundo real os resultados não são excelentes e o crescimento estatal não levou a sociedade à perfeição e à distribuição igualitária dos recursos”. (FALCÃO; NEIVA, 2016, p. 246).

¹⁹³ Diversos estudos, observa Dennis C. Mueller (2003, p. 532), indicam que o crescimento dos orçamentos é causado pela competição por votos nas democracias representativas, na medida em que os políticos usam o crescimento do orçamento para a tender as solicitações cada vez mais cara dos diferentes grupos de interesse. Eis um dilema da democracia: ao invés de constranger o crescimento dos gastos estatais, o processo eleitoral incentiva novos gastos a cada ano, principalmente por conta de novas formas de redistribuição. (FALCÃO; NEIVA, 2016, p. 250).

Nascido em 03 de outubro de 1919, concluiu seu doutorado em 1946, no curso de doutorado em economia na Universidade de Chicago em um momento em que os debates acadêmicos giravam em torno da política econômica keynesianista.

Dentre suas principais obras¹⁹⁴, destacam-se “Principles of Public Debit” (1958), em que rejeita fortemente os modelos macroeconômicos keynesianista; “The calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy” (1962), em que faz grandes contribuições em relação ao desenvolvimento do mercado e as imperfeições da política; “The Limits of Liberty: Between Anarchy and Leviathan” (1975), que destaca seus estudos sobre modelos democráticos com contenções constitucionais e o risco de tiranias do Estado altamente interventor; “The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution” (1980), obra em que parte de premissas sobre o risco do Leviatã e o forte poder de tributação.

Os estudos de Buchanan estão voltados aos mecanismos políticos de formação dos fundamentos da legitimidade constitucional e, nesse contexto, sua pesquisa se dá a partir da intervenção do Estado para correção de externalidades do mercado, contudo, nessa atuação interventiva, enfatiza que deve haver limites, pois, conforme já evidenciado pela Escola da *Public Choice*, quanto mais interventor o Estado, maiores as chances de desvirtuamento de seus fins, haja vista a priorização de interesses particulares em detrimento ao consenso geral.¹⁹⁵ Corre-se o risco de o consenso geral ser deturpado pela priorização de interesses de particulares, a partir da formação de grupos de interesses em pressão sobre a classe política.

É possível enfatizar que James Buchanan entendia que a eficiência estaria relacionada à alocação de recursos fundada no consenso livre a partir de acordos constitucionais e institucionais, pois entendia a constituição como um contrato que assegura ganhos mútuos surgidos da cooperação social. (CALIENDO, 2009, p. 25-26).

Para isso, defendeu a necessidade de unanimidade nas decisões políticas ou uma quase unanimidade, com a necessidade de dois terços ou três quintos de aprovação, sendo uma maioria qualificada. Isso porque partindo do pressuposto de que sempre há um conflito de interesses na sociedade, nas questões políticas não seriam diferentes e, assim, a partir do momento em que as decisões são tomadas pela maioria simples, a minoria sairia em desvantagem, tendo de se

¹⁹⁴ Suas obras influenciaram grandes reformas institucionais nos EUA e efetivamente contribuem para repensar preceitos constitucionais, até então engessados pelo determinismo. (BOTELHO, 2018, p. 239).

¹⁹⁵ Paulo Caliendo aborda, nesse sentido, que “o Estado, que se constitui em guardião do bem comum, passa a ser visto como uma fortaleza tomada por pequenos grupos que se utilizam da legitimidade social de modo oportuno contra o próprio bem comum” (CALIENDO, 2009, p. 247).

submeter àquela decisão e aceitar de qualquer forma o que fora decidido. Ter-se-ia, nesse caso, uma minoria em um certo prejuízo¹⁹⁶.

A posição de James Buchanan (1999, p. 12) se situa entre o estado de anarquia e o leviatã, no sentido de entender necessária a presença do Estado para, por meio do contrato social (Constituição), regular as relações e estabelecer limites a atuações, inclusive do próprio Estado e, nesse sentido, evitar o aparecimento do Leviatã. Menciona o autor, nesse contexto, que “toda a nossa discussão depende do pressuposto de que a escolha constitucional é relevante para os governos, bem como para o comportamento dos indivíduos e entidades não governamentais, que podem ser restringidas por regras estabelecidas em nível constitucional de deliberação” (BUCHANAN, 1999, p. 12).

Buchanan defende uma maior racionalidade econômica na utilização do orçamento público, ou seja, que os recursos públicos sejam efetivamente utilizados em políticas públicas que tenham efetividade e retorno social, que os investimentos públicos sejam rentáveis. Ele enfatiza que:

Ideologias a parte, as pessoas podem ser atraídas pela política porque colocam intrinsecamente altos valores no poder de tomar decisões que afetam a vida dos outros. Esta característica é diferente da primeira, onde o poder de influenciar a decisão coletiva é instrumentalmente desejado com o objetivo de promover objetivos sociais. Alguns políticos podem ter objetivos muito mal definidos para a política social e aqueles que eles têm pode parecer relativamente sem importância. Podem, no entanto, procurar cargos políticos e/ou eletivos, porque gozam de posições de liderança e autoridade, posições que tornam necessário que outras pessoas as busquem ativamente e solicitem sua assistência. Esse tipo de político assegura a utilidade mais diretamente do que sua contraparte ideológica; sua utilidade é aumentada pelos emolumentos de escritório que necessariamente surgem do conhecimento público sobre a localização da autoridade decisória. (BUCHANAN, 2000, p. 199).

Dessa forma, é contra ao que chama de politização da economia, em que políticos trabalham com orçamentos como se os recursos fossem ilimitados, daí a necessidade de controle do Leviatã, ou seja, do Estado.

Por isso, defende a maior centralidade e efetividade das normas constitucionais, inclusive sem interferências externas, de modo a maximizar as utilidades individuais e dar maior proteção à liberdade econômica dos cidadãos.

¹⁹⁶ Nesse contexto, Marcia Teixeira de Souza (1996, p. 16), ao comentar a teoria do consenso social de James Buchanan, bem explica que “as decisões tomadas a partir da regra majoritária incorrem, como afirmam alguns analistas, em imposição da maioria ou numa ‘tirania da maioria’ com franca redução do espaço político de manifestação da oposição (minorias). Por outro lado, inúmeros analistas já pontuaram quão nefasta pode ser a atuação das ‘minorias intensas’ no âmbito do parlamento, que, em determinadas circunstâncias impedem as deliberações públicas. No entanto, percebemos que, diante dos crescentes recursos de poder, disponíveis nas estruturas executivas das instituições do governo representativo, o escopo da ação dessas minorias intransigentes (no sentido de ciosas de suas posições, ante o governo) tem sofrido restrições em face da possibilidade de proposição de políticas alternativas.

No seu entendimento, o consentimento livre a partir de acordos constitucionais e institucionais e que observem o consenso geral é que trará resultados eficientes. É importante que no âmbito institucional as trocas mútuas sejam asseguradas e que a cooperação social tenha certa prevalência. Conforme explica Buchanan:

Observa-se precisamente o que a exigência de unanimidade faz. Sabendo que todas as pessoas do grupo devem concordar antes de uma decisão entrar em vigor, o indivíduo agora escolhe um resultado, não só para si, mas também para todos e cada um de seus companheiros. Ele é confrontado com o fato gritante que permanecer um free-rider (carona – oportunista) é impossível. Ele não pode comportar-se independentemente do grupo. Se ele se recusar a concordar com uma proposta específica, ele não pode esperar que os outros prossigam com a sua implementação. Sua recusa em aceitar um esquema oferecido para todo o grupo significa que este regime especial não virá a existir; ele não pode esperar os benefícios sem os seus custos correspondentes. (BUCHANAN, 1999, p. 88).¹⁹⁷

Contudo, conforme adverte Paulo Caliendo (2009, p. 33), um dos pontos mais relevantes de seus estudos está na análise do papel desempenhado pela tributação e pelas finanças públicas no processo de formação de consenso social.

A pretensão de James Buchanan não está apenas em idealizar ou mesmo buscar a instituição de um bom sistema tributário, mas em analisar as origens da tributação num contexto contratualista e constitucional, ou seja, conforme evidencia o referido autor:

Estamos preocupados em voltar as causas originárias – pensar “radicalmente” no sentido estrito – da natureza da tributação, sobre o que está envolvido no poder de tributar e sobre o que está implícito na posse do poder de governo. (...) estamos procurando oferecer uma compreensão diferente da natureza e do processo de tributação – uma janela diferente através da qual aos fenômenos fiscais podem ser vistos. (BUCHANAN; BRENNAN, 1980, p. 4).

O que sugere James Buchanan, e que inclusive vem exposto em sua obra “The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution”, é estabelecer limites ao Estado em sua esfera de poder de tributação¹⁹⁸ no sentido de se instituir um modelo que atenda aos propósitos constitucionais de justiça e liberdade.

¹⁹⁷ No original, tem-se: “Note precisely what the requirement of unanimity does. Knowing that all persons in the group must agree before a decision becomes effective, the individual now chooses an outcome, not only for himself, but also for each and all of his fellows. He is confronted with the stark fact that remaining a free rider is impossible. He cannot behave independent of the group. If he refuses to agree to a specific proposal, he cannot expect others to proceed with its implementation. His refusal to accept a proffered scheme for the whole group means that this particular scheme will not come into being; he cannot expect the benefits without their corresponding costs”. (BUCHANAN, 1999, p. 88).

¹⁹⁸ Como explicita o próprio James Buchanan, “este poder de tributar envolve o poder de impor, em indivíduos e instituições privadas de forma mais geral, tributos que podem ser atendidos apenas por uma transferência para o governo de recursos econômicos, ou reivindicações financeiras de tais recursos – encargos que os carregam com eficácia os poderes de execução na própria definição de poder tributário” (BUCHANAN, 1999, p. 11).

Para isso, sugere que as bases institucionais sobre as quais deve estar estabelecida a tributação, devem ser fortes e que efetivamente preservem e atendam o consenso geral, evitando, assim, a atuação de grupos oportunistas que buscam o aparelho do Estado para realização de objetivos particulares, no denominado *rent seeking*.¹⁹⁹

James Buchanan se opõe ao modelo de tributação progressivo para sugerir um modelo proporcional de tributação, em que todos pagariam, sem exceção, e, assim, na sua concepção, estariam contribuindo de forma equânime. Desse modo,

Uma tributação de renda com alíquota proporcional, sem isenções, exclusões, créditos e deduções, com uma tributação isonômica para cada contribuinte ainda pode ser considerado o padrão em uma alocação orçamentária geral em direção a transferências em oposição ao financiamento de eficiente melhora na entrega de bens e serviços públicos, mas a eliminação de metas fiscais como exigido por cada tipo de limitação geral, certamente irá restaurar muito do respeito da opinião pública pelo processo democrático, perdido ao longo do último século. (BUCHANAN; BRENNAN, 1980, p. 35).

Sugere Buchanann (1980) que esse sistema de tributação tenha regras limitadoras do poder tributário do Estado, que gerem restrições em sua atuação fiscal que dará o entendimento de regras claras e seguras a garantir segurança jurídica aos contribuintes, que, na sua visão, é um método forte de se conter o Leviatã.

Nesse âmbito da tributação, James Buchanan (1980) propôs a estruturação de uma constituição fiscal que estabeleça um conjunto de regras sobre imposição fiscal na qual o sistema tributário esteja aparelhado em instituições fiscais rígidas que, ao final, atendam o consenso social na repartição do ônus tributário. Instituições que tenham bases rígidas, que sejam claras e previsíveis.

3.3.5 Instituições e a Nova Economia Institucional

Estruturada nas teorias acima trabalhadas, as principais proposições da Nova Economia Institucional são de que “as Instituições importam quando se trata de explicar os processos econômicos”, e de que “o surgimento e evolução das Instituições, é passível de teorização”. Sua tese fundamental é de que “as Instituições são restrições ao comportamento

¹⁹⁹ James Buchanan irá ressaltar a possibilidade de uso indevido dos mecanismos de consenso social para a realização de objetivos egoísticos de grupos de pressão. Desse modo, o Estado, que se constitui em guardião do bem comum, passa a ser visto como uma fortaleza tomada por pequenos grupos que se utilizam da legitimidade social de modo oportunista contra o próprio bem comum. (...) Dessa forma, por detrás de um discurso em favor de incentivos fiscais benéficos a toda a sociedade pode se esconder um privilégio odioso para um pequeno grupo econômico ou por trás de um novo aumento de impostos para políticas públicas podemos encontrar uma política de aumento de arrecadação que irá beneficiar somente um setor da burocracia estatal. (CALIENDO, 2009, p. 34).

humano criadas pelos próprios indivíduos para reduzir custos de transações”. (BUENO, 2004, p. 778) e, pode-se dizer, restrições à maximização da receita pelo Estado.

Verifica-se, nesse norte, que as premissas importantes da NEI são os Custos de Transação, bem como a eficiência do mercado, a qual derivará da redução daqueles custos e, para esse fim, não apenas o comportamento dos seus agentes serão relevantes, mas, sobretudo, as Instituições que influenciarão sobre eles e suas condutas na tomada de suas decisões e escolhas públicas.

Pode-se destacar que o surgimento e desenvolvimento da economia se dá pelas relações de produção, de consumo, de trabalho, de trocas, de distribuição de riquezas, das quais se espera certa previsibilidade nas atuações de seus agentes, de modo que sejam eficientes na alocação de seus recursos.

Nessa vertente, destacam-se as instituições em gerar ordem e estabilidade nos processos sociais, inclusive com redução de conflitos que porventura venham surgir²⁰⁰, oferecendo instrumentos que viabilizem o funcionamento da economia.

Dado que a economia tem como pressuposto analisar como os indivíduos, sociedade e Estado geram recursos e os distribuem, enfatiza-se que as Instituições estão diretamente relacionadas com meios de regulação de comportamentos em uma sociedade ou grupo social e visam proporcionar sua atuação, bem como de suas organizações de forma eficiente. Trata-se de um modo de agir cuja regulação é aceita de forma geral, em que as condutas se autopoliciam ou são policiadas por uma autoridade externa. (RUTHERFORD, 1994, p. 182).

Pode-se dizer, nesse contexto, que as Instituições são modelos regulatórios de relações sociais e que objetivam estabelecer ordem, bem como reduzir a incerteza nessas relações, e sobre a tomada de decisões.

Sua interferência, inclusive, pode se dar em relação ao sistema fiscal de um país, o qual é tido como Instituição posto que coordena as condutas relacionadas à arrecadação e distribuição de recursos, assim como em relação à família e demais grupos de consumo (instituições informais).²⁰¹

²⁰⁰ “O Estado moderno ilustra tal situação. Há, por exemplo, conflito de interesse quanto à incidência de tributos nos vários setores da atividade econômica. Através da sua legitimação legal ou do monopólio legal da força, porém, o Estado consegue estabelecer uma ordem tributária de modo a levar a cabo soluções para setor com problemas coletivos, como, por exemplo, subsidiar a saúde”. (PESSALI; DALTO, 2010, p. 18).

²⁰¹ As instituições desempenham papel crucial no referido processo, pois estabelecem a estrutura de interação estável entre os agentes econômicos, reduzindo incertezas, além de definirem e limitarem o conjunto de escolhas individuais. As incertezas são originadas da complexidade das relações e da informação incompleta – assimetria de informação – relativa ao comportamento dos agentes econômicos ao longo de um processo produtivo. (SIMAN; CONCEIÇÃO; FILIPPI, 2006, p. 41).

A principal proposição da Nova Economia Institucional é de que as instituições de uma sociedade se formam por meio de complexos processos de negociação entre indivíduos e grupos de indivíduos, de modo a reduzir os custos de transação.” (BUENO, 2004, p. 778). Diante disso, a sua evolução fornece a estrutura necessária ao estímulo do desempenho de produção eficiente para uma economia o que, inclusive, reduz custos de transação. (NORTH, 2018).

É possível trazer como conceito dessa Nova Economia Institucional “a estrutura analítica que procura explicar os meios através dos quais as instituições e a mudança institucional afetam a performance das estruturas econômicas [...]”. (CASTRO JUNIOR, 2004, p. 115), ou seja, como interagem e influenciam as condutas e tomadas de decisões dos agentes no ambiente de mercado.

Andrés Roemer, nesse aspecto, explica que

A mudança na abordagem analítica adotada pelos novos institucionalistas não resultou de qualquer tentativa deliberada de estabelecer um novo tipo de doutrina em conflito com a teoria convencional; Em vez disso, a tendência de introduzir maiores detalhes institucionais na análise econômica das leis apareceu como resultado do reconhecimento de que a análise neoclássica típica é muito abstrata e incapaz de lidar efetivamente com muitos problemas atuais de interesse para teóricos e teóricos. (ROEMER, 1994, p. 42).²⁰²

As Instituições estão fortemente relacionadas ao desenvolvimento dos respectivos países, ou seja, as Instituições é que darão as regras do jogo com suas matrizes institucionais para que as Organizações possam atuar num ambiente estável e previsível e, a partir disso, tenham seus custos de transação reduzidos o que de fato importa para a eficiência na alocação de recursos e geração de riquezas, conforme a teoria dos custos de transação.²⁰³

Basta que os direitos de todos os envolvidos estejam bem definidos, que o direito de propriedade esteja bem assegurado e as partes possam sobre eles estabelecer a melhor forma de sua alocação para que todos sejam beneficiados.

Todo esse estudo é de fundamental importância para o sistema tributário, posto que “(...) a importância institucional dos deveres fundamentais como forma de financiamento dos

²⁰² “El cambio e el enfoque analítico adoptado por los nuevos institucionalistas no se há derivado de ningún intento deliberado por establecer un nuevo tipo de doctrina em conflicto con la teoría convencional; sino más bien, la tendencia a introducir un mayor detalle institucio en el análisis económico de las leyes, apareció como resultado del reconocimiento de que el análisis neoclássico típico es demasiado, abstracto e incapaz de ocuparse efetivamente de muchos problemas actuales de interés para los teóricos y los formuladores de políticas públicas”. (ROEMER, 1994, p. 42).

²⁰³ As instituições desempenham um papel crucial por estabelecerem a estrutura de interação estável entre os agentes econômicos o que reduz as incertezas, além de definirem e limitarem o conjunto de escolhas individuais. Toda escolha envolve um custo de transação, já que o processo decisório implica em obter informações que garantam a melhor escolha e segurança quanto ao cumprimento dos termos de troca. (SIMAN; CONCEIÇÃO; FILIPPI, 2006, p. 41).

direitos fundamentais é um dos elementos mais destacados deste novo enfoque, bem como a compreensão de como os custos de transação podem influenciar a eficiência econômica e geração de prosperidade de uma nação.” (CALIENDO, 2009, p. 59).

Visualiza-se, nesse aspecto, que o estudo das instituições em relação à tributação é de fundamental importância para a compreensão de um sistema tributário eficiente, pois se esse sistema tiver suas estruturas bem definidas, com ampla, clara e justa previsão de direitos, deveres e forma de distribuição da incidência da carga tributária, poderão as partes envolvidas alocarem seus recursos com certa previsibilidade, adotando condutas condizentes com o progresso econômico.

Um novo conceito surge para complementar o Sistema Tributário Brasileiro em razão da realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme previsto no art. 3º da CF/88, qual seja, o conceito de Eficiência Econômica. Em outras palavras, o Sistema Tributário deve ser eficiente também do ponto de vista econômico.

Dessa forma, deve estipular regras claras e justas em relação à distribuição de encargos fiscais, o que influenciará na tomada de decisões tanto por parte das firmas como dos consumidores, posto que a modalidade de tributação adotada resultará em maior ou menor oneração aos consumidores e, conseqüentemente, em seu poder de compra implementando, assim, um resultado ótimo.

3.4 EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Assim como no âmbito do Direito, a Economia também busca encontrar meios de promover um bem-estar coletivo, ou seja, proporcionar uma forma de justiça, nesse caso por meio do critério da Eficiência.²⁰⁴

A questão que deve ser feita é: um Sistema Jurídico pode ser eficiente e, assim, promover Justiça? Qual a relação existente entre a tributação e a Eficiência?

Do ponto de vista econômico, a Eficiência pode ser considerada como a realização de determinados atos para se obter o máximo do resultado esperado com o mínimo de esforço

²⁰⁴ Em suas origens, a economia clássica baseava-se em um conjunto de pressupostos que, em certa medida, eram compartilhados pelo direito natural racionalista, como Schumpeter bem apontou. Adam Smith defendia uma concepção do homem econômico, como um homem racional, individualista e egoísta. Há uma mão invisível que governa a economia -a lei natural da economia-, segundo a qual os indivíduos que perseguem seus próprios interesses em um mercado competitivo produzem um resultado pretendido e imprevisto: o bem-estar social. O espírito que levou os economistas a buscar leis naturais justas levou os juristas a buscar na natureza o critério da ordem institucional justa. (CALSAMIGLIA, 1987, p. 269). (Tradução literal nossa).

dispendido. Uma busca por maximização de bens, de resultados esperados e desejados pela sociedade por meio de procedimentos no âmbito econômico que satisfaçam as necessidades e desejos humanos.

Na concepção de Richard Posner (2007), a eficiência está relacionada à maximização da riqueza, no sentido econômico em que há a maximização de utilidade e resultados, ou seja, no seu entendimento, ter-se-á Eficiência quando, a partir de uma análise de custos e benefícios, se obtenha o maior aumento da riqueza total da sociedade.

Paulo Caliendo (2009, p. 71) explica que “a Eficiência Econômica irá possuir o sentido de *maximização* de determinados bens sociais eleitos como sendo de significativa importância”, o que torna necessário a definição da unidade de medida do critério de Eficiência, pois busca responder ao questionamento por ele formulado “se as pessoas maximizam o que elas maximizam mesmo?”²⁰⁵

No âmbito da economia de mercado, a Eficiência é o resultado não previsto e nem intencionado pelos indivíduos, mas que decorre de sua ação individual e egoísta²⁰⁶ de cada um em suas ações.

Nesse caso, a Eficiência Econômica decorreria do que Adam Smith denominou de mão invisível do mercado, no qual o homem econômico, uma vez atrás de seu objetivo no âmbito do mercado, produziria resultados econômicos que a todos beneficiariam sem a intervenção do Estado ou numa modalidade de intervenção mínima.

Por outra vertente, é possível verificar que a Eficiência também pode decorrer da necessária atuação do Estado quando nas relações de mercado surgirem as denominadas externalidades, ou seja, as falhas de mercado e que, por isso, exijam do Estado uma atuação positiva para sua correção e adequação para corrigi-las por meio de suas instituições.²⁰⁷

Verifica-se, nesse ponto, o que se denomina de Teoria Econômica do bem-estar, que defende uma maior interferência do Estado nas relações de mercado visando produzir resultados

²⁰⁵ Paulo Caliendo explica que os bens a serem escolhidos são: i) utilidade (*utility*), ii) dinheiro (*money*), iii) riqueza humana e iv) felicidade (*happiness*). Segundo o autor, o dinheiro tem sido apontado como o mais eficiente de alternativa ao conceito de “*utilidade*”, tendo em vista que “comparações interpessoais são mais fáceis de serem realizadas e é intuitivo aceitar que as pessoas preferem ter mais dinheiro do que ter menos. Como elemento adicional, *Richard Posner defende o conceito de maximização da riqueza (wealth maximization)* fundado no conceito de disposição em pagar (*willingness to pay*), que consiste na ideia de que a riqueza será maximizada se os recursos estiverem na propriedade de pessoas que desejarem pagar maior quantia por eles.” (CALIENDO, 2009, p. 71-73).

²⁰⁶ O homem tenta obter o máximo de bens com o mínimo custo e é capaz de fazer todos os cálculos necessários para atingir esse objetivo. [...] As leis do mercado competitivo cujos agentes são indivíduos egoístas e racionais produzem eficiência social. A eficiência é o valor por excelência de um sistema econômico. (CALSAMIGLIA, 1987, p. 270).

²⁰⁷ Nesse sentido, recomenda-se a leitura de: KRUGMAN, Paul; WELLS. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

eficientes a partir da implementação das instituições. Pode ainda ser identificada no âmbito da Análise Econômica do Direito, em alguns momentos, como de *welfarista*²⁰⁸, ou seja, que busca a maximização do bem-estar geral como critério de eficiência.

Não apenas a eficiência econômica, no estilo acima explicado, ao tratar da Economia de Mercado, mas no aspecto da justa, equitativa e ótima distribuição dos recursos a partir de suas Instituições cujo resultado seja o bem-estar social que encontra vozes em autores como Ronald Dworkin (2005) e John Rawls (2000).

Ronald Dworkin (2005, p. 352-398) defende um posicionamento do Direito em sua integridade, que assegure não apenas os direitos estabelecidos de forma positiva pelo Estado. Além disso, defende a participação dos indivíduos no processo democrático de decisões e, quando da AED, critica a visão econômica do Direito e, a partir disso, questiona a Eficiência e a Riqueza Social como valor a ser perseguido pela sociedade.²⁰⁹

Rawls, ao tratar sobre a aplicação do critério de eficiência, explica que

(...) o princípio da eficiência pode ser aplicado à estrutura básica por referência às expectativas dos sujeitos representativos. Poderemos dizer que uma distribuição de direitos e deveres é eficiente se, e só se, for impossível modificar as regras, redefinindo o sistema de direitos e deveres por forma a elevar as expectativas de, pelo menos, um sujeito representativo sem ao mesmo tempo reduzir as expectativas de, pelo menos, um dos outros sujeitos representativos. (RAWLS, 2000, p. 74).

Tendo em vista que a Teoria Econômica se utiliza do conceito de Eficiência para designar um valor almejado na sociedade pela busca do maior benefício social, é necessário entender quais os critérios de Eficiência podem ser utilizados, sendo os principais o critério de Pareto e o critério de Kaldor-Hicks (1939).

²⁰⁸ O Autor Daniel Goldberg (2006, p. 60-61), neste contexto, trata do que denomina de Análise Econômica do Direito *welfarista* ao se referir sobre a aplicação desse método econômico no Direito com tendências a extrair eficiência das normas judiciais. Para tanto, cita o seguinte exemplo em sua obra: Vejamos, por exemplo, o artigo 12 da Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), que cria hipótese de responsabilidade objetiva (independente de culpa) para o fornecedor de produto defeituoso. A regra é justa? É desejável? Fora do contexto *welfarista*, parece difícil sustentar que uma regra atributiva de responsabilidade independentemente de culpa possa ser justa. [...] no contexto *welfarista*, contudo, essa mesma discussão dar-se-ia a partir de outro ponto de partida, a saber, o seu potencial na promoção de bem-estar. Isso depende fundamentalmente dos efeitos da regra sobre o comportamento dos fornecedores e dos consumidores. O fato de o consumidor ser vulnerável a produtos e serviços que coloquem sua segurança em risco ganha especial significação, uma vez que há claras assimetrias de informação entre quem produz e que consome. Se os consumidores tivessem que ‘periciar’ todos os produtos adquiridos para checar sua segurança, o bem-estar de todos seria reduzido. Para os consumidores, isso seria por demais custoso e ineficaz.

²⁰⁹ Nesse sentido, ver: DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Na concepção de Pareto²¹⁰ (1906), a Eficiência se dá na medida em que as transações se realizam na busca de melhor alocação de recursos, ou seja, quando se pode melhorar a situação de ao menos uma das pessoas envolvidas, sem prejuízo para qualquer outro envolvido, até que não se necessite de mais transações. Em outras palavras, “A fórmula de Pareto indica que uma solução é maximizadora quando o incremento de posição de uma parte não produzirá um prejuízo para nenhum outro indivíduo envolvido”. (CALIENDO, 2009, p. 74).

Rachel Sztajn explica que, segundo Pareto, “a mudança é eficiente, numa sociedade, quando alguém fica melhor do que anteriormente com a mudança de alguma atribuição de bens anterior, sem que ninguém fique pior”. (SZTAJN; ZYLBERSZTAJN, 2005, p. 79).

Leva-se em conta, para tanto, a maximização da utilidade aos interessados nos recursos a serem distribuídos, partindo-se do entendimento de que se chegará a um ótimo de Pareto a partir do momento em que cada uma das partes estiver com o que mais valoriza.

A crítica que se faz em relação a esse entendimento sobre a eficiência é de que não se visualiza necessariamente uma pretensão de justiça distributiva, mas sim de alocação de recursos com base na teoria utilitarista, até o ponto que não haja mais essa necessidade, independente do resultado.²¹¹

Ao tratar da Eficiência, Pareto traz um ponto de vista sobre a superioridade de Pareto e outra que trata da optimilidade de Pareto. Em relação à primeira (superioridade), refere-se a questões em que numa mudança de situação ninguém fica em pior condição que antes e ao menos uma pessoa fica em melhor situação. Quando trata da optimilidade de Pareto, estabelece que um estado de coisas é ótimo se nenhum outro é superior.

Já no que diz respeito ao critério estabelecido por Kaldor-Hicks²¹², tem-se que a Eficiência é encontrada na medida em que seja possibilitado que os vencedores compensem os perdedores numa disputa pela melhor alocação de recursos, ou seja, busca-se adotar a decisão que melhor maximize riquezas para todos os envolvidos.

²¹⁰ Vilfredo Pareto, italiano, foi economista, sociólogo e engenheiro. Viveu no período entre 1848 e 1923. Foi professor em Lausanne e desenvolveu a teoria econômica do equilíbrio da concorrência perfeita. O ótimo de Pareto corresponde à eficiência na utilização dos recursos.

²¹¹ Quaisquer que sejam os defeitos do critério, não há dúvida de que ele desempenha um papel importante na teoria econômica, uma vez que o ótimo de Pareto é usado em seu teorema fundamental. De qualquer forma, o uso do critério de Pareto não implica na justiça da decisão, mas simplesmente na sua eficiência. (CALSAMIGLIA, 1987, p. 273). (Tradução literal nossa).

²¹² O modelo de Kaldor-Hicks para determinação da Eficiência de um sistema (*efficiency*) foi originalmente proposto por Nicholas Kaldor (1908-1986) e John Hicks (1904-1989). Sob este ponto de vista, entende-se que o modelo de Pareto torna impossível a realização de qualquer grande alteração social ou econômica sem trazer algum prejuízo para alguém. Neste modelo não há necessariamente a exigência de compensação (*compensation*), mas tão-somente a possibilidade de pagamento. (CALIENDO, 2009, p. 74).

Nesse modelo, o que se tem é a Eficiência como critério de alocação de riquezas na sociedade de forma a gerar maior utilidade a quem dela mais necessita, mas com uma proposta de compensação teórica entre os beneficiados e os prejudicados²¹³.

A tributação é um exemplo que pode ser utilizado nesse contexto, na medida em que, conforme explica Cristiano Carvalho (p.73, p, 2018), “deixa todos os contribuintes em situação pior financeiramente, porém potencialmente recompensável em vista dos serviços públicos que a receita tributária possibilita”. Trata-se de uma forma racional de alocação das riquezas desejáveis, modelo esse que “aumentou enormemente o leque de situações nas quais a análise é possível e aproximou direito, economia e políticas públicas”. (GOLDBERG, 2006, p. 42).

Ainda que essa concepção de eficiência (modelo de Kaldor-Hicks) demonstre uma preocupação em compensar os perdedores quando da alocação dos bens aos vencedores, ela demonstra sua veiculação à teoria utilitarista, mas numa concepção de redistribuição de recursos.²¹⁴

Em se tratando do Ordenamento Jurídico do Estado Brasileiro, que se encontra baseado em princípios e leis e que busca entender e aplicar o direito do ponto de vista de seu escalonamento hierárquico e valorativo no âmbito das normas jurídicas, observa-se que em 1998, por meio da Emenda Constitucional número 19, teve inserido o princípio da Eficiência, constante hoje do art. 37 da Constituição Federal.

Quando positivado o Princípio da Eficiência no Texto Constitucional, a preocupação estava centrada “no desempenho da administração pública” (BASTOS, 2002, p. 79), tendo em vista se impor ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao estado alcançar”. (DI PIETRO, 1998, p. 73-74).

O referido princípio trata da necessidade em o Estado, por seus agentes públicos, no âmbito dos três Poderes da administração²¹⁵, atuar de forma a efetivar a utilização dos recursos públicos em prol da sociedade da melhor forma possível.

²¹³ Ainda uma vez que se refine o esquema reconhecendo haver redes de inter-relações nas sociedades e que a utilidade marginal de cada pessoa é decrescente, este ‘parece ser o melhor critério para as escolhas no que diz respeito à distribuição dos benefícios: dar mais a quem tem maior utilidade marginal. (SZTAJN; ZYLBERSZTAJN, 2005, p. 79).

²¹⁴ É de se notar, contudo, que para se tornar instrumental, o conceito de ‘eficiência econômica’ perdeu substrato moral. Soluções eficientes podem ser tremendamente ‘injustas’ já que agora não mais se exige que a situação de todos seja incrementada, mas apenas que o saldo seja positivo. Aplicada dessa forma, a eficiência torna-se apenas uma indispensável análise de custo-benefício: quaisquer que sejam a política adotada e os objetivos perseguidos, há sempre uma forma eficiente, e que desperdiça menos recurso de fazê-lo. (GOLDBERG, 2006, p. 42).

²¹⁵ O princípio da Eficiência é, portanto, de observância obrigatória para todos que fazem o Estado e em nome desta atuam. Não apenas pela Administração Pública em sentido estrito, mas também para o Legislativo, ao qual cabe produzir normas que viabilizem sua realização, e para o Judiciário, responsável pela solução dos conflitos surgido na relação tributária, buscando, na medida do possível, realizar o bem comum, ideia na qual

Nesse ponto, a crítica que se tem efetuado é de que as questões jurídicas não podem ficar restritas ao seu âmbito de discussão, apenas na seara do normativismo com a descrição objetiva das normas jurídicas ou ainda de suas justificações, o que estaria na seara da filosofia jurídica.

A proposta da “Teoria Econômica em utilizar o critério da eficiência como critério fundamental para estudos de problemas jurídicos pode servir para ampliar o universo do discurso jurídico e evitar o reducionismo Kelseniano ou normativista.” (CALSAMIGLIA, 1987, p. 284). O autor referenciado explica também que o problema da Ciência Jurídica é que os métodos jurídicos para resolver problemas, nesse âmbito, devem consistir em uma boa intuição da justiça ou, ainda, sobre os princípios junto com a implementação normativa adequada com o sistema normativo, mas que às vezes os resultados da lei não ficam de acordo com os seus objetivos.²¹⁶

Nesse viés é que o conceito de Eficiência pode prestar auxílio na elaboração da lei, para que efetivamente seja cumprida, pois “uma boa lei não é aquela que estabelece metas justas, mas que também as alcance”²¹⁷. (CALSAMIGLIA, 1987, p. 284).

O Direito, como Instituição, “possui relevante papel no conjunto total e individual de trocas espontâneas realizadas” (CALIENDO, 2009, p. 77) e, portanto, deve ser modulado no propósito de produção de eficiência no âmbito econômico bem como de equidade, ou seja, tomando o cuidado para que suas normas produzam estes dois valores de forma conjunta.²¹⁸

Por esse motivo, “a norma jurídica deve ser criada e aplicada segundo escala de valores que não permita o uso irracional ou ineficiente da riqueza gerada, do meio ambiente e do esforço pelo trabalho.” (GONÇALVES; STELZER, 2014, p. 280).

É o que Everton das Neves Gonçalves denomina de princípio da Eficiência Econômico-Social, ou seja,

Trata-se da elaboração e aplicação da norma de forma economicamente eficiente, maximizando-se resultados esperados quando da adjudicação de direitos ou da determinação de obrigações, conforme caráter recíproco das ações e interesses, porém considerando o reflexo social e o custo externo imposto à sociedade presente; ou mesmo, futura, de forma a serem compensados, na totalidade, os prejuízos impostos pelo ganho presente das partes envolvidas. (GONÇALVES; STELZER, 2014, p. 280).

se insere como elemento essencial, vale a pena insistirmos nesse ponto, o respeito pela ordem jurídica. (MACHADO, 2007, p. 54).

²¹⁶ “El problema que se plantea el legislador es si esa medida es justa o injusta. Em este caso el legislador cumpara el texto de la norma com um ideal, una ideologia determinada. La ley es el instrumento que sirve para alcanzar esos objetivos”. (CALSAMIGLIA, 1987, p. 284)..

²¹⁷ “Una buena ley no es aquélla que señala unos objetivos justos, sino aquélla que además los consigue”

²¹⁸ “As normas jurídicas tanto influenciam o resultado individual como coletivo da conciliação de trocas realizadas sob a égide dos ditames de Eficiência e justiça”. (CALIENDO, 2009, p. 77)

Significa dizer que no âmbito econômico o que se espera é que as Instituições assegurem e regulamentem as relações em observância ao custo-benefício, porém sem descuidar do social, no entendimento que há uma moral coletiva a ser assegurada pelo Estado quando da adjudicação de direitos aos seus.

Nessa interação entre a Ciência Econômica e o Direito, a Eficiência Econômica deve ser instrumento que propicie a realização da Justiça tanto nos modelos distributivos como corretivos, mas que interaja com o Direito alcançando o bem-comum.

Desse modo, com a atuação do Estado implementando normas que levem em consideração os interesses coletivos a partir de uma racionalidade de Justiça Social, ter-se-á uma eficiência voltada para o desenvolvimento.

Conforme enfatiza Everton das Neves Gonçalves,

O resultado do *modus operandi* dos agentes econômicos, inseridos em contexto regulamentado, é, em última instância, a defesa de seus interesses pessoais e diretos, tais como: a sobrevivência e a satisfação de suas necessidades vitais, dentre outras, de modo racional, através do uso eficiente de escassos recursos, seja por meio do indicativo de mercado em primeira instância ou, na falha deste, através de regulamentação que deve invariavelmente defender o interesse econômico-social, segundo o PEES. (GONÇALVES; STELZER, 2014, p. 275).

A relação existente entre o Estado, o Direito e o Mercado deve ser repensada a partir do contexto interativo entre Eficiência Econômica como instrumento de alcance de Justiça Social, que preserve e promova os interesses não apenas individuais, mas também os coletivos, primando pelo desenvolvimento a partir de critérios mínimos a assegurar liberdade e igualdade a todos os indivíduos.

A partir dessa abordagem, é possível identificar como critério de eficiência a habilidade que possui um sistema normativo em realizar meios de soluções econômicas, e não apenas jurídicas, que eliminem ou, ao menos, reduzam os custos de transações, que promova uma distribuição justa não apenas das receitas, mas também dos encargos fiscais, sendo estes fatores essenciais para o Desenvolvimento Econômico e geração de bem-estar-social.²¹⁹

Pode-se dizer, nesses termos, que a Eficiência se apresenta como valor instrumento, que busca a consecução de outros valores, entre eles o da Justiça. (CARVALHO, 2019).

²¹⁹ Paulo Caliendo, nesse aspecto, elucida que “partindo do pressuposto que as pessoas agem de modo a maximizar seus recursos e que eles se encontram em um ambiente social de trocas espontâneas, conduzidas por critérios de eficiência e de transferências compulsórias de recursos, orientados por critério de justiça, o direito possui um papel significativo no resultado individual e total do conjunto de trocas realizadas” (CALIENDO, 2009, p. 77).

Em ambos os casos, e de forma particular para o tema em questão que trata da Eficiência no Direito Tributário²²⁰, o que deve ser observado é que a conjugação da Eficiência Econômica com a Justiça Fiscal deve acontecer no âmbito da efetivação do comando constitucional, respeitando e observando os valores constitucionais na intenção de realizar os objetivos de promover o desenvolvimento econômico, reduzir as desigualdades e a pobreza, conforme se propôs no artigo 3º da Constituição e que será objeto de melhor análise no quarto capítulo deste trabalho.

3.5 SÍNTESE CONCLUSIVA

Como pôde ser observado, Tributação e Economia estão amplamente relacionadas o que demonstra a necessidade e importância de serem trabalhadas de forma conjunta.

Quando se estuda essa relação econômico-tributária, verifica-se que as Instituições como um todo revelam fundamental importância para o desenvolvimento econômico, uma vez que estão diretamente relacionadas ao comportamento dos agentes públicos e privados e, portanto, influenciam sobre os custos de transação e tomada de decisões.

O Sistema Tributário Nacional é uma Instituição e, como tal, é passível de análise econômica, onde deve refletir resultados eficientes no âmbito jurídico e econômico. Por isso se visualiza a necessidade de se estabelecer uma tributação eficiente, cujos elementos formadores desse conceito se encontram relacionados à Análise Econômica do Direito, e, dessa forma, sugerem a formação de estruturas Institucionais fortes e bem definidas, ou seja, estruturas que assegurem soluções jurídicas e econômicas a reduzir o máximo possível os custos de transação, bem como que promovam uma justa distribuição de encargos fiscais, que proporcionem, além de Justiça Fiscal, um ambiente propício aos negócios.

Para que seja possível chegar nesse entendimento conceitual, faz-se necessário entender como deve ser a incidência da carga tributária no Estado Brasileiro, o que somente será possível no contexto da Constitucionalização da tributação, ou seja, a partir do momento

²²⁰ Em matéria tributária, o princípio da Eficiência deve ser examinado à luz de três aspectos: 1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de Desenvolvimento Econômico social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) Justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade. Qualquer desconfiguração de um dos três fatores administrativos acaba por provocar descompassos em todos eles. O princípio da Eficiência em matéria tributária, portanto, pode ser definido como ‘a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo. (MARTINS, 2007, p. 31).

em que o Direito Tributário Brasileiro estiver devidamente constitucionalizado, nos termos da Constituição brasileira de 1988.

4 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Revisitando o Primeiro Capítulo, verifica-se que o Brasil possui uma carga tributária elevada e, nesse cenário, não se desconhece que essa carga, ainda que alta, é necessária para atender às políticas públicas que o Estado Brasileiro se propõe realizar visando o cumprimento de seus objetivos fundamentais, estampados no artigo 3º da Constituição Federal.

Ocorre que também tem sido presenciado a majoração dos níveis de desigualdades, bem como de concentração desproporcional da renda e, nesse aspecto, a forma como a tributação está estabelecida atualmente, em um sistema de regressividade fiscal predominante, contribui para esse resultado, bem como influencia em relação ao sistema de preços.

Diante desses fatos, o que se pretende nesse momento é tratar da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro e demonstrar que se o Sistema Tributário Brasileiro efetivamente for adequado aos fundamentos da Constituição, com especial observância aos Princípios da Igualdade tributária e da Capacidade Contributiva, o que se terá é a realocação da tributação brasileira de forma condizente com o Estado Fiscal Democrático de Direito e, portanto, de acordo com a Constituição, ou seja, em compasso com os objetivos e a vontade da Constituição brasileira em seu intendo republicano.

A partir das informações levantadas até agora, entende-se que o Sistema Tributário Brasileiro, inobstante encontrar morada na Constituição Federal, não foi constitucionalizado, ou seja, não reflete a vontade constitucional de promover a Justiça Fiscal.

Por isso, tratar da Constitucionalização do Direito Tributário não significa apenas estudar a transformação da relação de poder tributário para uma relação jurídica, mas, além disso, entender que essa Constitucionalização ocorre com a impregnação de direitos fundamentais ao Texto Constitucional quando, então, deixa a Constituição de ser uma lei fundamental que organiza política e administrativamente um Estado, para ser uma lei fundamental que traz em seu texto o reconhecimento e proteção dos valores humanos que, por sua vez, limitam o poder do Estado em prol do bem social.

Para esse fim, busca-se, num primeiro momento, compreender a Constituição como Lei Fundamental na estrutura de um Estado Democrático de Direito, bem como na limitação de seu poder.

Enfatiza-se a importância de observar aspectos destacados da Teoria do Estado e da Constituição, bem como a evolução do Ente estatal para se compreender, então, a função fundamental que exerce a Constituição perante o Estado e seu povo.

Num segundo momento, procurar-se-á demonstrar a característica Dirigente da Constituição Brasileira, cujos princípios, inclusive de Direito Tributário, ainda que considerados normas programáticas, se configuram em normas ordenadoras que vinculam a todos, ou seja, vinculam o Estado em todos os seus Poderes, bem como as pessoas.

Será enfatizado não apenas a importância, mas a necessidade da constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, o que possibilitaria a produção, interpretação e aplicação das normas tributárias em compasso com a Constituição.

Somado a esses fundamentos, quer-se demonstrar que o Brasil é um Estado Fiscal e um dos deveres que se sobressai a partir dessa qualidade é o dever de pagar impostos. Por se tratar de uma República, o Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do Princípio da Igualdade, caracteriza-se como estruturante e norteador do Sistema Tributário Brasileiro na promoção da Justiça Fiscal.

4.1 DESENVOLVIMENTO DO CONCEITO DE CONSTITUIÇÃO COMO LEI FUNDAMENTAL

Para que seja possível a compreensão da necessidade de Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro que ora se pretende abordar, torna-se necessário compreender qual o conceito e a função da Constituição, norma fundamental, em um Estado, bem como na vida de seu povo.

A Constituição representa atualmente a lei que ordena toda a estrutura administrativa e política do Estado, disciplinando juridicamente sua relação de poder que possui para com a sociedade e as pessoas, seus objetivos fundamentais bem como os direitos individuais e sociais das pessoas que o habitam.

Ao Estado foi conferido certo poder de administração e proteção da sociedade, porém, para esse mister, se fez necessário um ordenamento jurídico a contemplar direitos e obrigações e que com o passar dos tempos evoluiu com o reconhecimento e estabelecimento de direitos naturais da pessoa humana que foram positivados no texto legal e exigem condutas negativas e positivas por parte do próprio Estado, bem como de cada um de seus habitantes.

Por isso, antes de adentrar no assunto sobre Constitucionalização, entende-se por importante uma abordagem em termos gerais sobre a Teoria do Estado, face o entendimento de que é a partir daí que surge a necessidade de regulação jurídica de condutas, direitos e obrigações.

4.1.1 Elementos gerais da Teoria do Estado

O estudo sobre Teoria do Estado principia com a necessidade de sociabilidade entre as pessoas para o desenvolvimento de sua formação, inclusive com o estabelecimento de conceitos e garantias da propriedade e liberdade e, a partir disso, o surgimento do próprio Estado como ente abstrato, mas que passa a possuir legitimidade e força suficiente para impor o cumprimento das suas normas.

Friedrich Engels (2017), em sua obra “A Origem da Família, da Propriedade Privada e do Estado”, já evidenciava que o Estado teria surgido a partir da evolução do homem na sua passagem do estado natural para o estado civil. Primeiro em torno da família, depois a partir da propriedade privada com o desenvolvimento de suas habilidades, a evolução da troca de produtos até então utilizados apenas para a sua subsistência e o surgimento da comercialização de modo mais intenso.

Dalmo de Abreu Dallari (2010, p. 43-50), ao abordar sobre o momento do surgimento do Estado, explica existirem três principais teorias. Segundo o autor, para Eduard Meyer e Wilhelm Koppers, o Estado sempre existiu, assim como a própria sociedade. Contudo, para uma corrente majoritária, a sociedade humana existiu sem o Estado por certo período, e ele foi constituído para atender às necessidades e conveniências do grupo social. Por fim, uma terceira corrente entende como Estado a sociedade política dotada de certas características bem delineadas. Entre eles está Karl Schmidt, Balladori Pallieri e Ataliba Nogueira.

É a partir das Gens Gregas que Friedrich Engels (2017) explica ter surgido a figura do Estado, ou seja, é nessa modalidade social que encontra as características formadoras do Estado como a acumulação de riqueza, a formação da propriedade privada, os primeiros traços de formação de classes sociais, a escravidão. Nesse sentido, para Engels (2017, p. 129-139), é nesse momento que surge a necessidade de uma instituição com poder e legitimidade para declarar e proteger a propriedade privada, sua acumulação e, conseqüentemente, regular o convívio social.

Nesses moldes surgem as sociedades e Estados Ateniense, Romano, Germânico e os demais, cada um com suas modalidades políticas, suas peculiaridades, contudo, todos apresentando um traço em comum, qual seja, a concentração e monopólio do poder nas mãos do Estado.

No âmbito de sua evolução histórica, o Estado tem sofrido diversas transformações, a exemplo de “formas de conquistas, formação e organização, objetivos de existência, formas de exercícios de poder e relações com os súditos e cidadãos etc.” (KOSSMANN, 2015, p. 280).

Para Nelson Saldanha (1982, p. 18), foi a partir do século XVIII, após as revoluções liberais (inglesa, americana e francesa), as quais marcam o início do constitucionalismo e a saída do absolutismo para o reconhecimento de direitos do homem, que se conheceu o Estado moderno, afeito sob diretrizes jurídicas, ou seja, é quando o sistema jurídico assume posição central.

A partir daí, o Estado passa a ser reconhecido como uma entidade abstrata, detentora do monopólio do poder administrativo, legislativo e de jurisdição. No conceito de José Joaquim Gomes Canotilho (2002a, p. 89-90), o Estado é “uma forma histórica de organização jurídica do poder dotado de qualidades que a distinguem de outros ‘poderes’ e ‘organizações de poder’ (...). Uma Instituição que surge da vontade social e possui por objetivo a realização da vontade de suas organizações sociais”.²²¹

Observa-se, portanto, que o Estado “é um produto da sociedade, quando essa chega a um determinado grau de desenvolvimento” (ENGELS, 2017, p. 211) e se apresenta como ente abstrato cuja formação decorre de contrato elaborado pela sociedade (um contrato social), onde seus membros abdicam de parte de sua liberdade para que esse Ente organize estruturalmente seu território, sua soberania, assegure os direitos de liberdade e propriedade dos seus administrados.

A passagem do estado natural para o estado civil tem por característica principal não a de estabelecer um Estado justo, mas um Estado jurídico que proporcione certeza, garantia e estabilidade nas relações, direitos e obrigações.

Esse contrato, portanto, ainda que fictício na sua origem, se materializa na Constituição, lei fundamental e de superioridade hierárquica que visa traçar os direitos e obrigações fundamentais de todos os envolvidos, bem como os objetivos fundamentais do Estado, que de sujeito passivo passa, com o tempo, a ter uma conduta proativa na realização e proteção dos direitos e obrigações, conforme poderá ser melhor observado adiante.²²²

²²¹ Para Celso Bastos o Estado “é um tipo de sociedade criada a partir da vontade do homem e que tem como objetivo a realização dos fins daquelas organizações mais amplas que o homem teve necessidade de criar para enfrentar o desafio da natureza e das outras sociedades rivais. O Estado nasce, portanto, de um ato de vontade do homem que cede seus direitos ao Estado em busca de proteção e para que este possa satisfazer suas necessidades sempre tendo em vista a realização do bem comum. Na medida e que começam a se alargar as esferas de atuação do poder coletivo, é dizer, na medida em que a própria complexidade da vida social começa a demandar uma maior quantidade de decisões por parte dos poderes existentes, faz-se portanto imprescindível que um único órgão exerça esse poder. Essa centralização do poder dá origem ao Estado”. (BASTOS, 2004, p. 42-43).

²²² O Estado passa a ser encarado como uma coisa a ser delimitada pelo Direito, e a atuação da vontade estatal se concebe como cabendo à representação política – fundada na lei. (SALDANHA, 1982, p. 111).

4.1.2 Do Estado Absoluto ao Estado Democrático de Direito

O Estado assume a atual característica a partir do século XVIII, quando fica para trás a concepção de um governo autoritário e absoluto, no qual se concentrava todo poder.

Nesse período surge, então, o Estado liberal, baseado na defesa de direitos inatos aos homens e que devem ser reconhecidos e protegidos pelo Estado (JUCÁ, 2009, p. 135), contrariando a forma de governo que até então se apresentava absolutista, centrada no monarca.

A concepção desse liberalismo teve seu surgimento a partir das ideias de John Locke (1689), na Inglaterra, principalmente com a distinção entre o legislativo e o executivo e a necessidade de um Parlamento para editar e/ou aprovar medidas legais a serem seguidas pelo rei.

Em 1689 foi editado naquelas terras inglesas o que se denomina de *Bill of Rights* como uma medida de se limitar o poder do Rei em, por exemplo, cobrar impostos. Tudo deveria passar pelo crivo do Parlamento. (ZILVETI, 2017). A partir desse movimento, outras Revoluções idealistas e libertárias protagonizaram o período liberal no século XVIII, sendo as revoluções Americana em 1776 e a Francesa em 1789.

Na América do Norte a Declaração da Virgínia estabelece princípios que mais tarde fundamentam a independência das treze colônias, hoje Estados Unidos da América.

Na França, a partir de 1789, viu-se a Declaração dos Direitos do Homem, onde, após a Proclamação da República da França, derruba-se o absolutismo lá existente e reconhecem-se os direitos do Homem como aqueles direitos inalienáveis da pessoa humana, mas com enfoque nos direitos de liberdade e propriedade. Colocou-se em primeiro lugar os direitos individuais, com pouca ou nenhuma atenção aos direitos sociais.

Pode-se dizer que, para época, esse modelo de Estado liberal era o ideal, pois deixava todos em posição de igualdade a partir do momento que se dava proteção à liberdade e à igualdade. Para maior segurança desses direitos, em especial na França e nos Estados Unidos, entendeu-se por bem sua positivação, inclusive com a edição de uma lei maior, fundamental, à qual estivessem as demais vinculadas, ou seja, a Constituição.

A transição para o período liberal significou o surgimento da figura de um Estado estruturado em instituições, inclusive em um ordenamento jurídico que prima pela soberania popular, a liberdade, propriedade e direitos individuais, bem como que procura “intervir o mínimo possível em suas relações sociais e no mercado”, caracterizando, assim, o Estado mínimo. (CRUZ, 2001, p. 107).

A partir da metade do século XIX o avanço do liberalismo passa a demonstrar uma certa contradição com os princípios que o levaram a se sobrepor ao Estado absolutista, o que motivam o surgimento de movimentos reivindicando melhorias nas condições de trabalho, bem como maior reconhecimento em relação a direitos sociais, evoluindo o Estado para um modelo social. Somado a isso, com o desenvolvimento da tecnologia e das indústrias, tem-se o surgimento de proletários camponeses ao redor das cidades, pois os trabalhadores passaram a ser substituídos pelas máquinas, bem como explorados com grande carga horária de trabalho e baixos salários, desenvolvendo-se uma grande desigualdade econômica, jurídica e social, já que faziam jus aos direitos de liberdade e propriedade, de forma efetiva, apenas os burgueses, ou melhor, os proprietários.

Com isso, alguns Países saíram na frente em estabelecer legislações com o reconhecimento de direitos sociais e trabalhistas, como o México em 1917, a Alemanha em 1919, dentre outros.²²³ O Estado, agora social e, portanto, interventor, passa a assumir posição ativa na medida em que passa a ter por dever desempenhar prestações estatais positivas, bem como políticas públicas interventivas para a concretização de direitos sociais então reconhecidos.²²⁴

Caracteriza-se, então, pela forte intervenção que possui sobre as relações econômicas, visando o estabelecimento de um Estado de bem-estar social onde se mantém as bases capitalistas e implementa-se mais participação democrática social. Presencia-se o que se denomina de Estado Contemporâneo Democrático²²⁵, ou seja, Estado Social ou, ainda, de bem-estar, que intervém nas relações sociais para garantir melhores condições à sociedade.

²²³ (...) países desenvolvidos como Inglaterra, França, Alemanha, Bélgica e Suíça iniciam decididas políticas de intervenção nos domínios econômico e social que se materializaram através de legislações trabalhistas e sociais que objetivaram eliminar os aspectos mais injustos do capitalismo, tendendo a eliminar – ou diminuir muito – a luta de classes, inserindo no sistema sócio-político os sindicatos dos trabalhadores e isolando do grosso das camadas sociais os revolucionários que defendiam soluções políticas radicais. (CRUZ, 2001, p. 116).

²²⁴ Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes nas mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e socia, em suma, estende em sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, neste instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social. (BONAVIDES, 2001, p. 186).

²²⁵ No mesmo sentido, Wolkmer escreve que “finalmente, a crise e a falência do modelo liberal, a eclosão da sociedade industrial de massas, bem como as profundas transformações sócio-econômicas ocorridas em fins do século XIX e começos do século XX, possibilitaram a complexa experiência de uma estrutura que, por estar ainda em curso, assume diversas especificidades, cunhada por autores com as designações de Estado Social, Estado do Bem Estar, Estado Providência ou Assistencial (Welfare State), Etc”. (WOLKMER, 1990, p. 26).

O Estado agora preocupado com o bem-estar dos cidadãos, passa a exercer uma posição mais ativa na realização de políticas públicas, o que, conseqüentemente, exige um aumento na carga tributária haja vista os custos financeiros para a concretização de seus objetivos.

Contudo, a partir da década de 1970 a política estatal de intervencionismo passa a sofrer desgastes diante do crescimento do Estado, da ineficiência no desempenho de suas atividades e a alta carga tributária que se exige de seus contribuintes e inicia-se novamente o debate sobre a viabilidade de um Estado mínimo, mas agora cada vez mais com a participação popular nas decisões políticas, o que dá surgimento a um novo modelo liberal, que tem por características o corte de gastos sociais, privatizações, bem como flexibilização das relações de trabalho.

Antônio José Avelãs Nunes (2014, p. 20) observa que esse novo liberalismo reinventa o Estado mínimo, pois apresenta um predominate interesse do mercado e prega a liberdade de atuação na economia em razão da propriedade privada e defesa do crescimento do patrimônio.²²⁶

Nessa linha neoliberal, defende-se a maior possibilidade de crescimento econômico, inclusive de realização de desejos consumistas, ao contrário do que se defendia no almejado Estado de bem-estar, pois se entende que no Estado de bem-estar haveria uma ameaça à liberdade individual, haja vista a proteção paternalista do Estado.

Esse novo Liberalismo, que se diferencia daquele do Século XVIII, defende a intervenção mínima do Estado na economia, a desregulamentação das relações com o mercado, a iniciativa privada e de concorrência, prezando, ainda, pela proteção da propriedade privada e da garantia do cumprimento dos contratos.

Contudo, é preciso evidenciar que, mesmo nesse período, o Estado não se apresenta apenas como um Estado de Direito no aspecto formal, como outrora fora no século XVIII e XIX, nem tampouco se mostra como um Estado mais interventor no âmbito econômico a exemplo do Estado Social. Trata-se de um Estado que, fortemente pressionado para um

²²⁶ Enfatiza o autor em sua obra “A crise do Capitalismo” que “o estado capitalista munuiu-se de outras armas, para cumprir seu papel nas condições históricas das últimas três ou quatro décadas. Anti-Keynesiano, apostou na privatização do setor público empresarial; na destruição do estado-providência; na criação das condições para a hegemonia do capital financeiro; na plena liberdade de circulação de capitais; na liberdade da indústria dos produtos financeiros, criados em profusão, sem qualquer relação com a economia real, apenas para alimentar os jogos de azar jogados nas bolsas-casinos; na independência dos bancos centrais, senhores absolutos das políticas monetárias posta ao serviço exclusivo da estabilidade dos preços; na desregulamentação dos mercados, na redução dos direitos dos trabalhadores, em nome de uma pretensa competitividade; na flexibilização e desumanização do Direito do Trabalho (transformado o direito das empresas ou direito dos empresários e negando a sua característica histórica de direito dos trabalhadores, inspirado no princípio do *favor laboratoris*). (NUNES, 2012, p. 20).

afastamento do âmbito econômico, traz a Constituição como lei fundamental que assegura direitos individuais como também direitos sociais.

É um Estado que, por força dirigente da Constituição, apresenta uma postura negativa e defensiva em relação aos direitos individuais bem como uma postura ativa e promocional dos direitos sociais e que, além disso, possui como princípios fundamentais a separação dos poderes e a soberania popular, amparado na democracia.

Nas palavras de José Afonso da Silva (1988, p. 15), trata-se da conciliação do Estado Democrático com o Estado de Direito, não apenas no sentido da reunião formal desses dois aspectos, mas de um conceito que abrange a reunião de princípios daqueles dois conceitos, visando realizar o princípio democrático como meio de garantia dos direitos fundamentais.

Visualiza-se um Estado que se demonstra Democrático de Direito²²⁷, a exemplo do Estado Brasileiro que tem na sua Constituição o princípio fundamental da Dignidade da Pessoa Humana cuja proteção e promoção decorre de seus objetivos fundamentais, bem como dos direitos fundamentais, individuais e sociais.²²⁸

A Constituição dirige e instrumentaliza as funções do Estado, pois, compromissada com os direitos fundamentais, implementa objetivos também tidos por fundamentais, consubstanciado numa postura promotora de Justiça Social. Dessa forma, as ações desenvolvidas pelo Estado devem ser amparadas nos princípios fundamentais estabelecidos na Constituição, no caso do Brasil, na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

²²⁷ Edson Luís Kossmann, nesse aspecto, enfatiza que “O Estado Democrático de Direito tem assim, a missão de manutenção, porém também de superação, do modelo que limita e controla os poderes do Estado através do Direito, pois, compromissado com a dignidade da pessoa humana, consubstanciados na Constituição, como direitos fundamentais de caráter universal, bem como compromissado com a soberania popular, substancialmente efetivada, superando a mera participação do povo em momentos periódicos de eleições de seus representantes; embora sendo esse uma dos elementos fundamentais da democracia.” (KOSSMANN, 2015, p. 65).

²²⁸ José Afonso da Silva explica que “a configuração do Estado democrático de Direito não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leve em conta os conceitos dos elementos componentes, mas que supere na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*. E aí se entremostra a extrema importância do art. 1º da Constituição de 1988, quando afirma que a República Federativa do Brasil se constitui em *Estado democrático de Direito*, não como mera promessa de organizar tal Estado, pois a Constituição aí já o está proclamando e fundando. (...) A democracia que o Estado democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, II), em que o poder emana do povo, deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por seus representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideais, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes na sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício”. (SILVA, 1988, p. 21-22).

4.1.3 Do Conceito e função da Constituição em um Estado, bem como na vida de seu povo

A discussão sobre o conceito de Constituição, bem como em relação à sua verdadeira essência já encontrava críticas fervorosas em Ferdinand Lassalle (1863) e Konrad Hesse (1919).

Ferdinand Lassalle (2002, p. 55), ao proferir conferência na Prússia em 1863, enfatizou que a Constituição, no sentido de lei maior, ordenadora de um Estado, sempre existiu²²⁹ bem como foi modificada à medida que transformações sociais aconteceram e influenciaram nas questões de poder de um Estado²³⁰.

Definiu o autor que não se trata de uma lei comum como as demais, já que a “Constituição deve ser qualquer coisa de mais sagrado, de mais firme, de mais imóvel que uma lei comum”. Trata-se do “somatório dos fatores reais de poder” que vigoram num país, sendo estes as instituições que regem bem como informam as leis de determinada sociedade, como a monarquia, a grande burguesia, os banqueiros, a pequena burguesia e a classe trabalhadora. (LASSALLE, 2002, p. 42-48).

Sua visão sobre a Constituição se mostrava em um entendimento de ser uma Lei fundamental, à qual todas as demais deveriam estar adequadas, porém, quanto à sua essência, Ferdinand Lassalle a dividia em duas, ou seja, uma constituição real e outra que a denominava “folha de papel”,²³¹ o que demonstra sua concepção de uma Constituição formalista ao invés de uma Constituição que efetivamente vinculasse sua força normativa sobre o Estado e seu povo.

Já no Século XX, o alemão Konrad Hesse, ao tratar da força normativa da Constituição, explica ser fundamental o requisito de que a Constituição “leve em conta não só os elementos sociais, políticos e econômicos dominantes, mas também que, principalmente,

²²⁹ Paulo Bonavides (2011, p.81), a respeito desta afirmação de Lassalle, explica que “...não há Estado sem Constituição, Estado que não seja constitucional, visto que toda sociedade politicamente organizada contém uma estrutura mínima, por rudimentar que seja. Foi essa a lição de Lassalle, há mais de cem anos, quando advertiu, com a rudeza de suas convicções socialistas e a fereza de seu método sociológico, buscando sempre desvendar a essência das Constituições, que uma constituição em sentido real ou material todos os países, em todos os tempos, a possuía.” (BONAVIDES, 2011, p. 81).

²³⁰ Ferdinand Lassalle, em sua obra clássica “O que é uma constituição”, menciona que “todos os países sempre têm e tiveram uma Constituição real e efetiva, e não há nada mais equivocado nem que leve a deduções mais desencaminhadas do que essa ideia tão extensa de que as Constituições são uma característica peculiar dos tempos modernos”. (LASSALLE, 2002, p. 55).

²³¹ De acordo com essa concepção, não haveria por que discutir a legitimidade da Constituição, nem lhe pode ser atribuída a autoridade de norma jurídica superior. Ela é documento de natureza política, e o que importa para sua validade é que atenda à vontade de quem tiver superioridade política. A Constituição seria apenas um conjunto de regras formais, que pode ser imposta, inclusive, por um ditador que tenha poder efetivo. (DALLARI, 2013, p. 304-305).

incorpore o estado espiritual de seu tempo, o que irá assegurar à Constituição o apoio e a defesa da consciência geral.” (HESSE, 1991, p. 8). Isso porque a Constituição não é apenas um arcabouço de normas jurídicas, mas também a expressão política das forças de sua sociedade, que devem ser observadas em conjunto. Trata-se da constituição real, da qual fazem parte importantes Instituições como os partidos políticos, as categorias patronais de interesses, sindicatos, opinião pública, enfim, toda a ordem de forças que refletem por igual os compromissos internacionais da sociedade organizada.

Konrad Hesse enfatiza que “a Constituição não configura, portanto, apenas a expressão de um ser, mas também de um dever ser; ela significa mais do que o simples reflexo das condições fáticas de sua vigência, particularmente as forças sociais e políticas” (HESSE, 1991, p. 5). Assim, da forma que é concebido atualmente, pode-se dizer que o conceito de Constituição se deu com o reconhecimento e implementação de valores fundamentais em seu texto, valores estes de ordem individual e social, haja vista que ambos possuem uma função similar, qual seja, limitadora do poder do Estado.

Decorre do movimento denominado Constitucionalismo²³², o qual expressa a organização das sociedades em cada época visando estabelecer um conjunto de normas, escritas ou não, ordenadoras e estruturantes no contexto político, social e jurídico.

Trata-se o constitucionalismo de uma teoria (ou ideologia) que tem como ponto fundamental o princípio de limitação do governo, o que se torna indispensável para a estruturação da organização político-social de uma comunidade, mas que se implementa com valores políticos, sociais e culturais em determinadas épocas, a exemplo do constitucionalismo moderno que, a partir do século XVIII, “questiona nos planos político, filosófico e jurídico os esquemas tradicionais de domínio político, sugerindo, ao mesmo tempo, a invenção de uma nova forma de ordenação e fundamentação do poder político”. (CANOTILHO, 2002, p. 51-52).

Dentro desse contexto, pode-se enfatizar que ao término do século XVIII a Constituição se apresentava como um conjunto de normas que regulavam a organização político-administrativa do Estado, tratando da divisão de competência entre os poderes, bem como trazendo previsões limitadoras do poder estatal em relação aos direitos individuais de liberdade e propriedade.

Trata-se do modelo liberal de Constituição, cujo ordenamento jurídico se bastava em seu texto. Um conjunto de regras limitadoras do poder estatal em relação aos direitos

²³² Sobre o Constitucionalismo J. J. Canotilho explica que “não há um constitucionalismo, mas vários constitucionalismos (o constitucionalismo inglês, o constitucionalismo americano, o constitucionalismo francês). (CANOTILHO, 2002, p. 51).

individuais de liberdade e que concedia ao Estado poderes de legislar, administrar e de julgar, ou seja, uma Constituição que basicamente organizava política e administrativamente um Estado. Seu alcance jurídico era bastante limitado.²³³ A Constituição “visava mais designar a nova organização dada ao Estado, ainda, do que caracterizar de modo específico a norma promulgada”. (SALDANHA, 1982, p. 70).

Contudo, não basta possuir uma Constituição, ainda que considerada lei fundamental em um Estado, se essa Lei se resume a uma simples “folha de papel”.²³⁴ É necessário mais do que isso, pois a Constituição deve ser revelada, observada e aplicada em sua real essência, traduzindo de forma normativa os anseios e valores de sua sociedade.

Após esse modelo de constitucionalismo clássico, inspirado nos ideais liberais, o século XX conheceu o surgimento de um constitucionalismo inspirado em anseios sociais, com a preponderância dos aspectos materiais da Constituição para se fazer incontestável a observância da força normativa da Constituição.

Um de seus precursores foi Carl Schmitt (2003, p. 29) que buscou na Constituição um teoria anti-formalista por ingressar de cheio na realidade, no existencial, nos conteúdos materiais, para nos mostrar que a Constituição significa uma decisão conjunta e fundamental sobre o modo e forma de unidade de um povo. Segundo Carl Schmitt (2003), a Constituição encontra validade e legitimidade na decisão coletiva que a estabelece, decisão essa tomada pelo seu povo de forma democrática.

Nessa visão, a Constituição se torna no conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. A Constituição continua a ser “um código de ordem pública”. Contudo, não apenas para limitar o Estado, mas para lhe dar atuação mais positiva em relação aos direitos individuais e, principalmente, aos então surgidos e reconhecidos direitos sociais.²³⁵

O que se observa nessa mudança, ou mesmo transformação da Constituição, é que tal Lei fundamental, antes editada para proteger o indivíduo do Estado com o reconhecimento de seus direitos e garantias individuais, relativamente aqueles direitos clássicos, agora, no Estado

²³³ Ao término do século XVIII e início do século XIX, a Constituição era mais “concebida como um código de ordem pública, no qual se definia a organização básica do governo e se fixavam as regras para sua atuação. O papel mais relevante da Constituição era a fixação de estritos limites para a atuação do Estado”. (DALLARI, 2013, p. 311-312).

²³⁴ Sobre essa posição de Lassalle, Paulo Bonavides expressa que “(...) o poderoso crítico socialista omitia de certo a função que a Constituição formal mesma havia desempenhado no auge do liberalismo, como seja a de introduzir mudanças e reformas para concretizar juridicamente o modelo emergente da sociedade burguesa e seu estado de Direito.” (BONAVIDES, 2018, p. 175).

²³⁵ Nos primeiros anos do século XX ganhou ênfase a exigência de atenção para a “questão social”, que significava o reconhecimento de que existiam profundas injustiças sociais, com graves consequências para os trabalhadores e suas famílias e para a população mais pobre em geral. (DALLARI, 2013, p. 312).

social, conhece uma nova Lei, que se impregna de valores sociais, concedendo ao Estado atribuições para a efetivação e promoção de direitos relacionados ao trabalho, à saúde, à educação, dentre outros direitos sociais.

Interessante analisar, nesse aspecto, a relevância dos Direitos Fundamentais, que embora tenham sido adquiridos ao longo da história e com muita persistência, ainda são indispensáveis no presente e provavelmente serão no futuro. É dessa maneira que uma Constituição deve ser preservada, com direitos e deveres que possam vincular em todas as épocas e que não percam a força vinda da Constituição, essa que faz com que sejam respeitados e cumpridos.

Assim, os critérios de justiça e ordenação social nela implantados se proliferam a qualquer momento da história, tarefa que cabe à Ciência do Direito Constitucional. Este por sua vez, não pode preocupar-se somente com a estrutura do Estado, sua organização e o poder.

A Constituição deve construir caminhos para a tão almejada justiça social, deve fazer sentido em todos os âmbitos de uma sociedade, deve ser norma somada à realidade.

A partir dessa concepção, o que se tem é o surgimento de um novo constitucionalismo, o qual reconhece e garante os direitos fundamentais clássicos e sociais, “sem admitir qualquer espécie de discriminação e sem excluir qualquer direito fundamental, considerando o ser humano, concomitantemente, tanto em sua dimensão individual quanto social.” (DALLARI, 2013, p. 315).

Precisamente, observa-se que, pela historicidade, o Neoconstitucionalismo fortificou-se após a Segunda Guerra mundial devido a tantas atrocidades e injustiças ocorridas em face do ser humano e, por isso, tem como característica a introdução de valores humanos no texto constitucional e a forma como são interpretados.

Luís Roberto Barroso (2005) evidencia que esse marco histórico do novo constitucionalismo na Europa se deu no pós-guerra, em especial para Alemanha e Itália e, no Brasil, com a Constituição de 1988 e seu processo de redemocratização.²³⁶

²³⁶ A principal referência no desenvolvimento do novo direito constitucional é a Lei Fundamental de Bonn (Constituição alemã⁵), de 1949, e, especialmente, a criação do Tribunal Constitucional Federal, instalado em 1951. A partir daí teve início uma fecunda produção teórica e jurisprudencial, responsável pela ascensão científica do direito constitucional no âmbito dos países de tradição romano-germânica. A segunda referência de destaque é a da Constituição da Itália, de 1947, e a subsequente instalação da Corte Constitucional, em 1956. Ao longo da década de 70, a redemocratização e a reconstitucionalização de Portugal (1976) e da Espanha (1978) agregaram valor e volume ao debate sobre o novo direito constitucional. No caso brasileiro, o renascimento do direito constitucional se deu, igualmente, no ambiente de reconstitucionalização do país, por ocasião da discussão prévia, convocação, elaboração e promulgação da Constituição de 1988. Sem embargo de vicissitudes de maior ou menor gravidade no seu texto, e da compulsão com que tem sido emendada ao longo dos anos, a Constituição foi capaz de promover, de maneira bem-sucedida, a travessia do Estado

Nesse contexto, a atual Constituição brasileira traz como princípio fundamental a Dignidade da Pessoa Humana, do qual se irradiam todos os Direitos Fundamentais e que impõe deveres fundamentais tanto ao Estado como aos cidadãos entre si.

São princípios que passam a compor e estruturar o texto constitucional e, diante de sua abertura e alcance valorativo, exigem uma interpretação adequada aos novos ditames constitucionais. Nesse contexto, “há que dar razão aos que ponderam ser a história dos direitos fundamentais, de certa forma, (e em parte, poderíamos acrescentar) também a história da limitação do poder”²³⁷. (SARLET, 2015, p. 36).

Diante de sua natureza valorativa, naturais por essência do ser humano, os Direitos Fundamentais são os próprios Direitos Humanos, porém recepcionados nos textos constitucionais de cada Estado já que compete à Constituição trazer as normas fundamentais que disciplinam toda uma Nação.

Na definição de Robert Alexy, “os direitos fundamentais são os direitos gravados intencionalmente em uma constituição, com o intuito de transformar os direitos humanos em direito positivo – a intenção, em outras palavras, é de positivizar os direitos humanos.” (ALEXY, 2015, p. 168).

Dimitri Dimoulis conceitua os direitos fundamentais como sendo

direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual. (DIMOULIS, 2014, p. 41).

Foi com o surgimento do neoconstitucionalismo, portanto, que os Direitos Fundamentais foram implementados e positivados como impulsionadores de força vinculante e dirigente à Constituição, ante seu caráter de princípios derivados de valores relacionados à Dignidade da Pessoa Humana e, por isso, impondo ao Estado em todas as suas funções não apenas a sua proteção, mas, sobretudo, a sua promoção²³⁸, o que se verifica, inclusive, por meio

brasileiro de um regime autoritário, intolerante e, por vezes, violento para um Estado democrático de direito. (BARROSO, 2005, p. 3).

²³⁷ Somente a partir do reconhecimento e da consagração dos direitos fundamentais pelas primeiras Constituições é que assume relevo a problemática das assim denominadas “gerações” (ou dimensões) dos direitos fundamentais, visto que umbilicalmente vinculada às transformações geradas pelo reconhecimento de novas necessidades básicas, de modo especial em virtude da evolução do Estado Liberal (Estado formal de Direito) para o moderno Estado de Direito (Estado social e democrático [material] de Direito), bem como pelas mutações decorrentes do processo de industrialização e seus reflexos, pelo impacto tecnológico e científico, pelo processo de descolonização e tantos outros fatores direta ou indiretamente relevantes nesse contexto e que poderiam ser considerados.

²³⁸ Conforme enfatiza Gomes Canotilho, em relação à garantia de certos direitos no texto constitucional, reconhece-se, “(...) simultaneamente, o dever do Estado na criação dos pressupostos materiais indispensáveis

do que se denomina de ativismo judicial, a partir “de uma transmutação hermenêutica e da criação jurisprudencial ao interpretar a lei a partir do texto constitucional. (...)” (SARLET, 2015, p. 53).

Robert Alexy (2015, p. 442), no mesmo entendimento, reconhece o direito a prestação em face do Estado como um direito subjetivo a uma ação positiva, que deve ser efetivado pelo ente estatal por meio de proteções fáticas e normativas.

O que se pretende demonstrar, portanto, é que na medida em que a história da Constituição se desenvolvia, desde o constitucionalismo liberal clássico, passando pelo constitucionalismo social até o neoconstitucionalismo, os Direitos Fundamentais da pessoa humana estavam presentes e, dado o seu caráter de valor humano, bem como de limitador do poder governamental e Estatal, atualmente estão presentes no conceito de Constituição²³⁹, não havendo como pensar a Constituição de um povo sem os seus Direitos Fundamentais reconhecidos e garantidos pelo Estado, em todas as suas esferas.

Dentro desse entendimento de Constituição, que impõe direitos e deveres a todos a partir de normas carregadas de valores eleitos pela sociedade face sua relevância, o Estado está vinculado em todas as suas funções, inclusive na Jurisdicional, e passa a ter o papel não mais de apenas aplicar a lei, mas de interpretá-la e torná-la efetiva. “[...] o Estado deve tentar governar com princípios políticos que possam se estender a todos os cidadãos, ou seja, os valores de legalidade e de Estado de Direito devem estar relacionados com a integridade política.” (DWORKIN, 2010, p. 21).

Tem-se, nesse aspecto, novo marco filosófico no Direito Constitucional, que, no entendimento de Luís Roberto Barroso (2005, p. 2-3) se dá com o pós-positivismo, que busca ir além da legalidade estrita, mas que não despreza o Direito posto. Trabalha-se com os direitos fundamentais que se materializam em princípios constitucionais e que, a partir desse marco filosófico, entende a Justiça como valor universal e passam a ter força normativa.

Identifica-se, nesse aspecto, a denominada virada Kantiana, a partir da aproximação entre Direito e Ética, estabelecendo-se uma fundamentação moral dos Direitos Humanos.²⁴⁰

ao exercício efectivo desses direitos; e a faculdade de o cidadão exigir, de forma imediata, as prestações constitutivas desses direitos”. (CANOTILHO, 2002, p. 554).

²³⁹ Uma consequência dessa noção ampla dos direitos da pessoa humana é que nada que tenha alguma significação para qualquer direito da pessoa humana fica fora do âmbito da constituição. (DALLARI, 2013, p. 316).

²⁴⁰ Para melhor entendimento e aprofundamento desse tema, sugere-se a leitura de: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **A Imunidade Tributária do Mínimo Existencial Omitida no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro: Legitimidade da Tributação e Limites Imanentes ao Sistema**. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

Conforme explica Sergio Ricardo Ferreira Mota (2018, p. 74) “a virada Kantiana representa um retorno à leitura da obra de Kant”, em que se iniciou a rediscussão sobre a legitimação do ordenamento dos princípios no âmbito do Direito.

O Ordenamento jurídico passa a ser composto por princípios e regras²⁴¹, sendo que aqueles, os princípios, se traduzem em normas com conceitos abstratos e com determinados valores sociais que, muitas vezes, necessitam de interpretação adequada para sua aplicação e efetividade no âmbito de promoção da Justiça. Já as regras, como assevera Alexy (2015), tratam do tudo ou nada. Pode-se dizer que são normas que podem ser satisfeitas ou não, haja vista contemplarem previsões determinantes daquilo que é possível no mundo fático e no mundo jurídico. São normas diretas que, na maioria das vezes, não necessitam nem dão abertura a maiores interpretações.

4.2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE NO ESTADO BRASILEIRO

Definido o conceito de Constituição, resta entender a sua força normativa. Abre-se, portanto, espaço para o debate sobre essas normas constitucionais, visando identificar como se dá a sua eficácia no âmbito jurídico, considerando se tratar de princípios que se enquadram naquele conceito de normas programáticas anteriormente definidos.

Para isso, serão levantadas premissas fundamentais que caracterizam o dirigismo constitucional. Após, procurar-se-á atribuir à Constituição Federal de 1988 a sua característica de Dirigente, bem como entender o Direito Tributário Brasileiro nessa perspectiva.

4.2.1 Premissas Fundamentais do Dirigismo Constitucional

Face o contexto do novo constitucionalismo, a Constituição passou a enfrentar novo contorno interpretativo para a aplicação e eficácia de suas normas, haja vista estarem inseridos em seu corpo legal não apenas regras, mas também princípios que representam valores sociais

²⁴¹ O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são mandamentos de otimização, que estão caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de sua compatibilidade não só depende das possibilidades reais como também das jurídicas. (ALEXY, 2015, p. 86-87. Tradução nossa).

e que também passam a estruturar a própria Constituição, bem como o Estado em suas tarefas constitucionais.²⁴²

A concepção de Justiça passa a rodear o Ordenamento Jurídico a partir do contexto em que este está amparado, ou seja, em regras e princípios e é com a realização deles em sua plenitude que se encontrará a Justiça Social.

Nessa perspectiva, princípios e regras ocupam o mesmo lugar no texto constitucional, dentro de suas respectivas posições hierárquicas e funcionais no Ordenamento Jurídico²⁴³. No caso específico dos princípios, destacam-se valores sociais que devem ser preservados, bem como tarefas que devem ser realizadas pelo Estado.

Outrossim, quando a discussão se dá sobre a aplicabilidade e, conseqüentemente, eficácia dessas normas-princípios, o que deve ser observado é o entendimento sobre a força normativa da constituição.

Trata-se, nesse sentido, do que se denomina de normas programáticas²⁴⁴ na Constituição, ou seja, de princípios constitucionais que, geralmente carregados de valores sociais, abrem a discussão para a necessidade ou não de legislação infraconstitucional a regular-lhes sua eficácia ou, ao contrário, se já possuem imediata eficácia e aplicação independente de outras normas.

Nas palavras de José Afonso da Silva, as normas programáticas são

Normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado. (SILVA, 1998, p. 138).

Ante o caráter normativo da Constituição, ainda que traga em seu conteúdo elementos políticos e valores sociais a originar normas programáticas, a corrente a ser adotada e aplicada

²⁴² Menciona Luís Roberto Barroso que “a mudança de paradigma nessa matéria deve especial tributo às concepções de Ronald Dworkin e aos desenvolvimentos a ela dados por Robert Alexy. A conjugação das ideias desses dois autores dominou a teoria jurídica e passou a constituir o conhecimento convencional na matéria”. (BARROSO, 2003, p. 148).

²⁴³ Corroborando com o entendimento da força normativa dos princípios, bem como em relação à sua natureza jurídica, Paulo Bonavides, em extenso estudo sobre esse tema, conclui que “não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios a espécie.” (BONAVIDES, 2018, p. 294).

²⁴⁴ São normas que, nas palavras de Paulo Bonavides, “melhor reflete o conteúdo profundo dos valores em circulação e mudança na Sociedade, sendo por isso mesmo aquela cujo caráter técnico-jurídico mais fraco e impreciso se mostra.” Três pontos são levantados em relação à discussão das normas programáticas: o fato de terem por conteúdo princípios implícitos do ordenamento jurídico; a circunstância de enunciarem programas políticos não vinculantes e, por fim, o fato de estamparem fórmulas tão genéricas, vaga e abstratas, que parecem escapar a toda aplicação positiva.” (BONAVIDES, 2018, p. 250).

é aquela que entende possuírem as normas programáticas conteúdo jurídico com o reconhecimento de eficácia normativa às suas disposições, cujo comando erige vínculo obrigatório e diretivo a todos, inclusive ao Estado nas suas três esferas de Poder.²⁴⁵ Assim, “a corrente de ideias mais idôneas no Direito Constitucional contemporâneo parece ser indubitavelmente aquela que, em matéria de Constituição rígida, perfilha ou reconhece a eficácia vinculante das normas programáticas.” (BONAVIDES, 2018, p. 241).

Esse entendimento vem do reconhecimento e afirmação da Constituição como norma jurídica fundamental, superior e obrigatória e que se encontra no ápice do Ordenamento Jurídico de um Estado e, portanto, deve ter efeito não apenas vinculante, como também diretivo.

Tal caráter de ordenação jurídico-vinculante também é enfatizado por J. J. Gomes Canotilho (1982) ao tratar das normas constitucionais programáticas. No entendimento do constitucionalista português, ainda que as normas constitucionais se apresentem como princípios abertos, elas não deixam de ter seu caráter vinculante, ao qual estão obrigados todos os destinatários, cidadãos, pessoas jurídicas, bem como o próprio Estado em seus Poderes. Trata-se do que o constitucionalista lusitano denominou de Constituição Dirigente.

O referido autor português passou a questionar se a constituição deve ser concebida como um simples estatuto organizatório de um Estado, que define competências e regula processos, ou ainda se deve ser entendida e praticada como um plano normativo-material do Estado e da sociedade. (CANOTILHO, 1982, p. 12).

Em sua obra “Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais e Programáticas”, J. J. Gomes Canotilho trabalha a questão da vinculação das normas constitucionais ao legislador, bem como em relação à sua direção político-social, em que se procura dar força ativa à postura que deve ser adotada pelo Estado diante das normas constitucionais e que deverá implementar para a realização de suas tarefas.

Nesse aspecto, a Constituição deve se adequar aos seus ditames, ao anseio da sociedade e à sua própria perspectiva de concretização da Justiça Social, sob pena de prejuízo de sua própria legitimidade. (CANOTILHO, 1982).

A Constituição Dirigente se apresenta quando suas normas determinam finalidades e deveres a serem implementados pelo Estado e que, concomitantemente, assegure a realização

²⁴⁵ Nesse entendimento, Paulo Bonavides explica que “as normas constitucionais programáticas, como se viu, não regulam diretamente as matérias a que se referem, mas regulam propriamente a atividade estatal concernente a ditas matérias: têm por objeto imediato os comportamentos estatais e só mediatamente e por assim dizer, em segundo grau, aquelas determinadas matérias”. (BONAVIDES, 2018, p. 253-254).

dos princípios fundamentais que sustentam sua estrutura constitucional. Pode-se entender a constituição, nesse aspecto, como um plano de direção para o futuro, e uma de suas finalidades é a vinculação do legislador ao seu comando.

J. J. Gomes Canotilho (1982) perfilha a Constituição Dirigente como normas programáticas com conteúdo normativo-constitucional que devem ser cumpridas, executadas e realizadas pelo Estado em todas as suas esferas, principalmente pelo Legislador na sua tarefa de legislar no âmbito infraconstitucional.

Há, no entanto, que considerar o fato de que essa teoria do Constitucionalismo Dirigente deve ser observada e aplicada levando em consideração a Constituição como um contrato elaborado entre o Estado e a Sociedade num âmbito de Estado Democrático de Direito que, inclusive, considera além da estrutura do Estado também os Direitos Fundamentais individuais e sociais.

Diante dos moldes dessa Teoria do autor português, posicionamentos críticos foram levantados, a exemplo do brasileiro Gilberto Bercovici (2003, p. 119), para quem a Teoria da Constituição Dirigente não pode ser observada sem as considerações adequadas sobre a Teoria do Estado e sem política.

No entendimento do citado autor brasileiro, essa teoria deveria compreender relações entre política, democracia, soberania, Constituição e o Estado de modo a compreender que não é possível mudar a sociedade apenas com dispositivos constitucionais.²⁴⁶

Lenio Streck enfatiza que “a Constituição (e cada Constituição) depende de sua identidade nacional, das especificidades de cada Estado Nacional e de sua inserção no cenário internacional. Do mesmo modo, não há um constitucionalismo, e, sim, vários constitucionalismos”. (STRECK, 2004a, p. 133).

Fato é que o próprio Gomes Canotilho remodelou sua teoria sobre a Constituição Dirigente para adequá-la a uma concepção de modernização do Estado.²⁴⁷ Nesse seguimento,

²⁴⁶ Menciona Gilberto Bercovici que “[...] o instrumentalismo constitucional é, desta forma, favorecido: acredita-se que é possível mudar a sociedade, transformar a realidade apenas com os dispositivos constitucionais. Consequentemente, o Estado e a política são ignorados, deixados de lado. A Teoria da Constituição Dirigente é uma Teoria da Constituição sem Teoria do Estado e sem política”. (BERCOVICI, 2003, p. 119).

²⁴⁷ Sobre a adequação da teoria da Constituição Dirigente por José Gomes Canotilho, Lenio Streck explica que “(...) a tese da Constituição dirigente e compromissária dizia respeito, originariamente, à Constituição portuguesa, que tinha um texto de caráter revolucionário, na medida em que até mesmo especificava a transformação do modo de produção rumo ao socialismo”, fato este que justifica a continuidade da validade de tal teoria. Deste modo, continua o autor, “(...) quando se fala em Constituição dirigente, não se está - e nem se poderia - a sustentar um normativismo constitucional (revolucionário ou não) capaz de, por si só, operar transformações emancipatórias. O que permanece da noção de Constituição dirigente é a vinculação do legislador aos ditames da materialidade da Constituição, pela exata razão de que, nesse contexto, o Direito continua a ser instrumento de implementação de políticas públicas”. (STRECK, 2004a, p. 135-136).

quando da segunda edição de sua obra, mencionou o autor lusitano em seu prefácio que “a Constituição Dirigente está morta se o dirigismo constitucional for entendido como normativismo constitucional revolucionário capaz de, só por si, operar transformações emancipatórias.” (CANOTILHO, 2002b, p. XXIX).

Inobstante a repercussão surgida com essa afirmação de J. J. Canotilho, de que a Constituição Dirigente estaria morta, o que, inclusive, motivou a obra “Canotilho e a Constituição Dirigente”, organizada por Jacinto Nelson de Miranda Coutinho²⁴⁸, deve-se ressaltar o que mencionou o próprio J. J. Canotilho naquele seminário que “a Constituição Dirigente é um produto acabado de um projeto da modernidade quer em termos de sujeito histórico, quer em termos de homem triunfante, na sua capacidade de informação”. (COUTINHO, 2003, p. 14).

É dizer, o Estado deve seguir o comando de sua lei maior, no caso a Constituição, que, por sua força vinculante, dirige o Estado em todas as suas funções seja no plano legislativo, executivo ou jurisdicional.

Deve prevalecer a unidade da Constituição. Seus princípios estruturais e, sobretudo, seus objetivos fundamentais devem ser cumpridos nos termos definidos na própria Constituição que, como já dito, se materializa em contrato efetuado entre a Sociedade e o Estado, no qual se estabelecem os valores fundamentais tanto individuais como sociais e que devem ser implementados e concretizados pelo ente Estatal.

Diga-se, de passagem, a Constituição não é apenas do Estado, mas, sobretudo, da sociedade, pois não se pode mais visualizar o Estado de Direito no seu aspecto formal, mas sim material, de modo a concretizar substancialmente os anseios de Justiça Social.

O fato de a Constituição conter normas programáticas não pode ser um empecilho à concretização das tarefas constitucionais, nem pode representar uma abertura ilimitada ao Estado, em suas funções, relativamente o Poder Legislativo, para o desempenho de suas atividades, pois todos, seja o Estado no âmbito de seus Poderes, seja a própria sociedade, devem prezar pela unidade da Constituição, pela força normativa de seu comando.

A Constituição não deixa normas em aberto, antes ela estabelece o que não pode ficar em aberto, ou seja, suas normas programáticas devem ser efetivadas de acordo com seus

²⁴⁸ A obra “Canotilho e a Constituição Dirigente” surgiu de um seminário ocorrido em 21 e 22 de fevereiro de 2002, promovido pelo programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR, “Jornadas sobre a Constituição Dirigente em Canotilho”, em que estiveram reunidos, na Pousada de Cainã, próxima a Curitiba, alguns professores de direito, a exemplo de Jacinto Nelson de Miranda Coutinho, António José Avelãs Nunes, Gilberto Bercovici, dentre outros, com o objetivo de debater o prefácio de José Joaquim Gomes Canotilho à segunda edição do Constituição Dirigente e vinculação do legislador. (GRAU, 2003).

princípios estruturais e seus objetivos fundamentais, tarefas estas às quais estão todos vinculados, inclusive o Poder Legislativo que, mesmo no âmbito de sua liberdade de atuação, não está acima da força normativa da Constituição.

Uma Constituição Dirigente, portanto, representa um projeto histórico programático de limitação dos poderes de questionar do legislador, de vinculação deste aos fins que integram o programa constitucional (...)" (STRECK, 2004a, p. 120).

Toda atuação estatal deve, portanto, ser dirigida pela Constituição e com fundamento nesta, ou seja, por seus fundamentos principiológicos que refletem a vontade e anseios de sua sociedade.²⁴⁹

4.2.2 Pode-se atribuir à Constituição Brasileira de 1988 a característica de dirigente?

Esse questionamento é de fundamental importância para o presente estudo, pois ao se tratar da constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro há que se perquirir também sobre o Princípio da Capacidade Contributiva no contexto de sua eficácia e aplicabilidade no âmbito do Estado Brasileiro. Daí a necessidade de se entender sobre a característica dirigente da Constituição brasileira, inclusive no contexto da sua força normativa.

Uma boa, ainda que ligeira, compreensão da história do constitucionalismo brasileiro pode ser importante para essa constatação e, nesse aspecto, pode-se enfatizar que o constitucionalismo brasileiro pode ser identificado a partir de três momentos que refletem a influência sofrida a partir do constitucionalismo francês, inglês, americano e o alemão, conforme cada época.²⁵⁰

Paulo Bonavides (2018, p. 370-375) explica que no constitucionalismo do império, que durou de 1822 a 1889, houve forte presença da inspiração francesa e inglesa. Isso porque trazia em matéria de organização de poderes a clássica tripartição de poderes proposta por Montesquieu, mas que, de fato, ao aplicá-la, prosperou, de forma paralela, um modelo

²⁴⁹ A Constituição dirigente não estabelece uma linha única de atuação para a política, reduzindo a direção política à execução dos preceitos constitucionais, ou seja, substitui a política. Pelo contrário, ela procura, antes de mais nada, estabelecer um fundamento constitucional para a política, que deve mover-se no âmbito do programa constitucional. Dessa forma, a Constituição dirigente, não substitui a política, mas se torna a sua premissa material. O Poder estatal é um poder com fundamento na Constituição, e seus atos devem ser considerados constitucionalmente determinados. Inclusive a não regular inúmeras questões (afinal, nenhuma constituição pode-se pretender completa ou perfeita), cabe à discussão política solucioná-las. A função da Constituição dirigente é a de fornecer uma direção permanente e de consagrar uma exigência de atuação estatal. (BERCOVICI, 1999, p. 40).

²⁵⁰ São fases históricas perfeitamente identificáveis em relação aos valores políticos, jurídicos e ideológicos que tiveram influxo preponderante na obra de caracterização formal das instituições (...). (BONAVIDES, 2018, p. 369).

parlamentar, assemelhando-se ao modelo inglês. A partir do advento da República, com a Constituição de 1891, a estrutura do novo Estado contava com princípios que alicerçavam o Estado Norte-Americano, sendo o sistema republicano, a forma presidencial de governo, a forma federativa de Estado e a instituição da Suprema Corte com o fim, inclusive, de decretar a inconstitucionalidade dos atos de poder. Por fim, o constitucionalismo iniciado a partir da década de 1930, no qual se tem a Constituição de 1934, demonstra um período a partir do qual passa a ser influenciado pelo constitucionalismo alemão, especificamente a Constituição de Weimar e a Lei fundamental de Bonn, cujo contexto é de um Estado social, face à implementação de direitos sociais nas Constituições.

Por essa passagem, observa-se que o constitucionalismo brasileiro esteve inspirado pelos ideais do liberalismo clássico, quando influenciado pelo constitucionalismo francês, inglês e americano, mas que conheceu nova inspiração a partir dos ideais sociais que se difundiram no Velho Mundo, em especial na Alemanha, e é esse constitucionalismo que interessa propriamente ao estudo em questão.

A partir desse período então, ou seja, a partir da década de 1930, o Estado Brasileiro tem inserido na sua Lei Fundamental uma série de princípios que até aquele momento eram ignorados pelo Constitucionalismo então vigente e que era baseado numa constituição positivista e formalista, que trazia as bases do liberalismo clássico.²⁵¹

O que surge no Brasil, nesse contexto, é um modelo de Estado Social, pois reconhece e positiva direitos sociais em seu texto constitucional, a exemplo do salário-mínimo, férias, amparo à maternidade, direito à educação e à cultura, bem como à própria condição do direito de propriedade à sua efetiva função social, dentre outros direitos de cunho social e coletivo que foram sendo positivados nos textos constitucionais.²⁵²

Essas implementações de cunho social no âmbito do Constitucionalismo brasileiro não ficaram apenas nas constituições da década de 1930, mas, também, encontraram guarida nas constituições de 1946 e 1988, sendo que, nesta última, verifica-se um texto constitucional que já inicia tratando dos direitos e garantias fundamentais bem como elencando, de forma positivada em seu texto, os direitos sociais também erigidos à qualidade de direitos fundamentais.

²⁵¹ Pode-se dizer que foi um período que demonstrou forte quebra de paradigmas, haja vista que foi marcado por “(...) crises, golpes de Estado, insurreição, impedimentos, renúncia e suicídio de presidente, bem como queda de governos, Repúblicas e Constituições”. (BONAVIDES, 2018, p. 374).

²⁵² Com o advento do Estado Social de Direito, ampliam-se as funções do Estado, de modo que este, mais do que não atentar contra os direitos fundamentais de seus cidadãos, deve também (dentre outros deveres) protegê-los de agressões a seus direitos fundamentais. (SARLET, 2015, p. 118).

O que se quer demonstrar com isso é que a Constituição promulgada em 1988 é uma Constituição voltada a um modelo de Estado Social. Trata-se de uma Constituição que teve seu texto proposto por uma Constituinte que reafirmou a República como modelo de Estado e que foi aprovada e promulgada estabelecendo um Estado com previsões de direitos e garantias sociais, que reconhece não apenas aqueles direitos clássicos, formulados nos textos constitucionais anteriores, mas também aqueles direitos que, como dito, estão vinculados ao social, ao coletivo, amparados a valores envolto à dignidade da pessoa humana, onde o Estado passa a adotar uma posição ativa para sua proteção e promoção. Assim, ao lado do princípio da liberdade, passa a vigorar com igual importância o princípio da igualdade.

Além desses direitos e garantias constitucionais reconhecidos e positivados, a atual Constituição especifica, ainda, quais são seus princípios e objetivos fundamentais, a exemplo daqueles objetivos previstos no seu artigo 3º nos quais se compromete a reduzir a pobreza, erradicar a marginalidade e promover o desenvolvimento nacional.

Demonstra, assim, qual caminho devem o Estado e a sociedade seguirem para realizar seus propósitos, cujo maior deles aqui se atribui como a Justiça Social.

Evidencia-se, assim, que a noção de Constituição Dirigente está associada à força normativa da constituição enfatizada por Konrad Hesse²⁵³, na medida em que a Constituição é lei superior e suas normas são vinculantes, bem como é dirigente na medida em que traça um caminho a ser trilhado pelo Estado e a Sociedade.

Nesse caso, a Constituição Brasileira de 1988 ao mesmo tempo em que é dirigente, estabelece normas programáticas que se apresentam abertas, como aquela já mencionada discussão sobre sua eficácia própria ou a necessidade de normatização infraconstitucional para regular sua aplicabilidade.²⁵⁴

Ou seja, a Constituição da República Federativa do Brasil estabelece o Estado Brasileiro como um Estado social, ao prever e garantir todos aqueles direitos fundamentais sociais refletidos nos artigos 6º e 7º e, dentro disso, traça qual o caminho devem a sociedade e o Estado Brasileiro seguirem para construir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais. Estabelece ainda a liberdade, a segurança, o bem-

²⁵³ Para Konrad Hesse a força normativa da Constituição não está apenas na “adaptação inteligente de sua realidade”, mas nas tarefas por ela propostas que devem ser realizadas e que também dependem do que ele denomina de “vontade de constituição”, ou seja, vontade humana em realizar essa ordem, essas tarefas. (HESSE, 1991, p. 7).

²⁵⁴ Paulo Bonavides, novamente sobre o tema, disserta sobre o que chama de crise do Direito Constitucional e menciona que “em se tratando de estado social, concordamos, por inteiro, com Tomandl e Franz Horner quando dizem que um dos mais graves problemas do Direito Constitucional decorre de que ele realiza os fins do Estado social de hoje com as técnicas do Estado de Direito de ontem.” (BONAVIDES, 2018, p. 381).

estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, conforme estipula em seu preâmbulo.

Com efeito, pode-se afirmar que a Constituição Federal adotou a teoria da Constituição Dirigente plasmada no entendimento de vinculação de todos os Poderes, do Estado e da sociedade à sua força normativa, que traça um caminho a ser seguido pelo Estado mediante as tarefas expostas em seu art. 3º.

Também nesse entendimento, verifica-se que essa noção de Constituição dirigente deve ser adaptada ao que ele denomina de Teoria da Constituição Dirigente Adequada a Países de Modernidade Tardia, como no caso do Brasil, posto que “implica uma interligação com uma teoria do Estado, visando à construção de um espaço público, apto a implementar a Constituição em sua materialidade.” (STRECK, 2004a, p. 135).

Dito de outro modo, o Brasil, cuja implementação do reconhecimento dos direitos sociais aconteceu de forma tardia em seu texto Magno (em comparação a países europeus), está vinculado à teoria da Constituição Dirigente e, desse modo, “a noção de Constituição que se pretende preservar, nesta quadra da história, é aquela que contenha uma força normativa capaz de assegurar esse núcleo de modernidade tardia não cumprida.” (STRECK, 2004a, p. 139), sendo tal núcleo os objetivos previstos no artigo 3º da CF/88.

Não se resume a Constituição brasileira a um mero ordenamento político e estruturante do Estado. Ela vai além, pois prevê e protege os direitos fundamentais sociais, bem como exige sua promoção quando demonstra no artigo 3º quais são as tarefas do Estado, que também são da sociedade.

O Estado passa a ter um dever prestacional em relação aos Direitos Fundamentais Sociais, ou seja, o dever de não apenas protegê-los, mas também de promovê-los e o cidadão passa a ter um direito subjetivo a essa postura positiva do Ente estatal.

José Joaquim Gomes Canotilho, elucida que, com a previsão e garantia de certos direitos sociais no texto constitucional, inclusive elevados à categoria de direitos fundamentais, reconhece-se, “(...) simultaneamente, o dever do Estado na criação dos pressupostos materiais indispensáveis ao exercício efectivo desses direitos; e a faculdade de o cidadão exigir, de forma imediata, as prestações constitutivas desses direitos” (CANOTILHO, 1998, p. 554).

Nesse mesmo andar, Ingo Sarlet (2015, p. 194) categoriza os direitos prestacionais quanto ao seu objeto, distinguindo-os em direitos a prestações jurídicas (normativas) e a prestações fáticas (materiais). Para o mencionado autor, os direitos prestacionais podem derivar

diretamente da norma constitucional, onde seriam denominados de originários ou ainda da legislação infraconstitucional, considerados derivados²⁵⁵.

Por todas essas circunstâncias, é possível dizer que a Constituição brasileira é uma Constituição Dirigente, pois além de reconhecer e positivizar os direitos sociais como fundamentais, aponta qual o caminho deve ser seguido para a realização e proteção da Dignidade da Pessoa Humana, inclusive possibilitando o Estado brasileiro como interventor e condutor da economia.

A Constituição brasileira traça um caminho visando alcançar a redução das desigualdades socioeconômicas e a erradicação da pobreza, idealizando uma sociedade mais justa e, por isso, políticas públicas devem concretizar os objetivos idealizados.²⁵⁶

Portanto, independente do modelo político que se adote ao Estado brasileiro, se um modelo liberal ou interventor, o que tem de ser observado é o dirigismo constitucional a que o Estado Brasileiro e toda sua sociedade estão vinculados, pois resulta de um pacto social estabelecido onde foram firmados os valores supremos da sociedade brasileira, bem como os objetivos fundamentais cuja realização foi determinada ao Estado para concretização desses valores fundamentais.

4.2.3 Direito Tributário na perspectiva da Constituição Dirigente no Estado Brasileiro

Em conformidade com o que foi visto até o presente momento, tem-se que a Constituição é considerada a lei maior e fundamental de um Estado de Direito, sendo que em decorrência de sua força normativa tem vinculado ao seu texto todas as demais normas

²⁵⁵ Sob a rubrica de direitos derivados a prestações compreendem-se, de acordo com a formulação de Gomes Canotilho, tanto o direito de igual acesso, obtenção e utilização de todas as instituições criadas pelos poderes públicos, quanto o direito de igual participação nas prestações que estas instituições dispensam à comunidade, de modo que os direitos derivados a prestações podem ser considerados, neste sentido como direito dos cidadãos a participação igual nas prestações estaduais na medida de capacidade existentes.

No que concerne aos assim denominados direitos originários a prestações, estes podem ser definidos como os direitos dos cidadãos ao fornecimento de prestações estatais, independentemente da existência de um sistema prévio de oferta destes bens e/ou serviços por parte do Estado, em outras palavras, de direitos que podem ser deduzidos diretamente das normas constitucionais que os consagram. (SARLET, 2015, p. 194-195).

²⁵⁶ Nesse sentido, muito bem enfatizada a característica dirigente da Constituição de 1988 por Gilberto Bercovici ao constatar que “A Constituição de 1988 é uma constituição dirigente, pois define, por meio das chamadas normas constitucionais programáticas, fins e programas de ação futura no sentido de melhoria das condições sociais e econômicas da população. Na mesma linha das Constituições anteriores de 1934 e 1946, a Constituição de 1988 constituiu um Estado Social, ao englobar entre as suas disposições as que garantem a função social da propriedade (artigos. 5º, XXIII, e 170, III), os direitos trabalhistas (artigos 6º a 11) e previdenciários (artigos 194, 195 e 201 a 204), além de uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por objetivo “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (art. 170)”. (BERCOVICI, 1999, p. 36).

infraconstitucionais, bem como o próprio Estado e a sociedade. Pelo menos assim deve ser no contexto da sua força normativa.

No caso da Constituição Federal de 1988, além de prever a organização do Estado, tem positivado Direitos Humanos Fundamentais, a exemplo dos artigos 5º e 6º que tratam dos direitos e garantias individuais, bem como dos direitos sociais, que limitam o poder estatal e, ao mesmo tempo, lhe impõe conduta positiva para, não apenas proteger os direitos dos seus cidadãos, mas promovê-los.²⁵⁷

Quando se fala em constitucionalização de direitos, e no presente caso do Direito Tributário, o que se pretende é demonstrar a importância de se irradiar as normas constitucionais para as normas infraconstitucionais, seja no aspecto de inserir princípios constitucionais na legislação infraconstitucional, bem como no âmbito da jurisdição constitucional ao interpretar e aplicar o texto constitucional.

Ou seja, trata-se de aplicar a Constituição de forma direta, quando for o caso, ou indireta, por meio das normas infraconstitucionais e mesmo pelos atos dos Poderes do Estado, o Legislativo, na produção de leis, o Executivo na sua execução e o Judiciário na sua interpretação e aplicação.

Contudo, há que se reconhecer o fato de que a Constituição vigente ainda é nova, com 32 anos de idade. Em decorrência disso, ainda se está a entender sobre sua força normativa e cabe aos estudiosos de suas respectivas áreas trabalharem incansavelmente para que a força normativa da Constituição envolva todos os campos do Direito para um resultado efetivo, dentro de uma unidade constitucional.

Somado a isso, deve-se observar também o fato de que muitas leis infraconstitucionais são anteriores a sua promulgação e por ela (a Constituição) foram recepcionadas com alguns requisitos, a exemplo do Código Tributário Nacional que foi recebido como Lei Complementar, Lei 5.172/1966, mas que data de 1966, uma época conturbada no quesito democracia.

O resultado disso são os remendos que se faz na lei ou mesmo o surgimento de leis esparsas e específicas sobre determinados temas, fazendo surgir “microssistemas autônomos”²⁵⁸ que, definitivamente, não demonstram a vontade de Constituição, conforme enfatizou Konrad Hesse.

²⁵⁷ A partir de 1988, mais notadamente nos últimos cinco ou dez anos, a Constituição passou a desfrutar já não apenas da supremacia formal que sempre teve, mas também de uma supremacia material, axiológica, potencializada pela abertura do sistema jurídico e pela normatividade de seus princípios. Com grande ímpeto, exibindo força normativa, sem precedente, a Constituição ingressou na paisagem jurídica do país e no discurso dos operadores jurídicos. (BARROSO, 2005, p. 67).

²⁵⁸ Veja-se que o direito civil desempenhou no Brasil – como alhures – o papel de um direito geral, que precedeu muitas áreas de especialização, e que conferia certa unidade dogmática ao ordenamento. A própria teoria geral

Exemplo recente da constitucionalização da lei infraconstitucional no Direito brasileiro foi a edição do Novo Código de Processo Civil (CPC), Lei 13.105/2015, qual trouxe para dentro de seu texto, já de início, os princípios constitucionais do processo que se materializam em verdadeiros direitos fundamentais do jurisdicionado, visando tornar o processo civil um processo justo.²⁵⁹

Ao trazer os direitos fundamentais para o Texto Constitucional, estabeleceu-se a necessidade de toda interpretação e aplicação do direito, inclusive o tributário, se efetivar em conformidade com o comando constitucional.

A interpretação não pode ser exclusivamente em favor do Estado ou em favor do contribuinte. Mais do que isso, deve ser efetivada de forma a contemplar todo o Ordenamento Jurídico constitucional, em especial os princípios fundamentais que dão sustentação ao Estado Democrático de Direito.²⁶⁰

Lenio Streck já afirmava no início do século XXI que no Brasil há uma disfuncionalidade entre o Direito e as Instituições, no que tange ao Estado Democrático de Direito, uma vez que, no seu entendimento, o Direito brasileiro estaria assentado em um modelo liberal-individualista, ou seja, nas palavras do autor, “não houve ainda, no plano hermenêutico, a devida filtragem – em face da emergência de um novo modelo de Direito representado pelo Estado Democrático de Direito – desse (velho/defasado) Direito, produto de um modelo liberal-individualista de Direito.” (STRECK, 2004b, p. 17).

Mas será que no âmbito do Direito Tributário brasileiro a Constituição chegou ao seu devido lugar nos tempos atuais? Será que a sua força normativa se irradia a ponto de a tributação no Estado Brasileiro se dar de acordo com o Princípio da Igualdade e da Capacidade

do direito era estudada dentro do direito civil, e só mais recentemente adquiriu autonomia didática. No caso brasileiro, deve-se registrar, o Código Civil já vinha perdendo influência no âmbito do próprio direito privado. É que, ao longo do tempo, na medida em que o Código envelhecia, inúmeras leis específicas foram editadas, passando a formar microssistemas autônomos em relação a ele, em temas como alimentos, filiação, divórcio, locação, consumidor, criança e adolescente, sociedades empresariais. (BARROSO, 2006, p. 67).

²⁵⁹ Sobre esse aspecto, Marinoni, Arenhart e Mitidiero enfatizam que "A Constituição é o ponto de partida para a compreensão do sistema jurídico por uma razão muito simples: é a norma de maior *hierarquia* dentro do nosso ordenamento. A legislação infraconstitucional – no caso o Código de Processo Civil e as demais leis extravagantes que tratam de matéria processual civil – devem obediência à Constituição e devem ser interpretadas de acordo com a Constituição (art. 1º do CPC). As decisões judiciais, de seu turno, devem igualmente ser pautadas pela Constituição e pela legislação (art. 8º, CPC), inclusive quando servem como fonte de normas processuais quando adaptam o procedimento (por exemplo, art. 139, CPC)." (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2019, p. 39).

²⁶⁰ A ideia de um modelo interpretativo fundado em princípios, ponderação e colaboração de poderes causa arrepios aos tributaristas tradicionais e parece ser exatamente o oposto de toda a luta histórica do Direito Tributário. Afinal, a luta histórica tem sido contra o casuísmo estatal, a fome pública pelos recursos privados e o desperdício governamental no uso das escassas receitas financeiras. (CALIENDO, 2013, p. 215).

Contributiva do contribuinte? Esse é um questionamento que surge a partir do que se observou do primeiro capítulo deste trabalho.

Conforme enfatiza Luís Roberto Barroso (2006, p. 48-51), estudioso do Direito Constitucional, este sofreu significativas transformações, relacionadas a: 1) O reconhecimento da força normativa da Constituição, que atribuiu ao texto constitucional o status de norma jurídica; 2) a expansão da jurisdição constitucional, que iniciou na Alemanha (1951) com a constitucionalização dos direitos fundamentais e ficou sob a tutela do Judiciário, sob o enfoque do controle de constitucionalidade; 3) O desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação da norma constitucional, em face da força normativa que detém a constituição.

O atual Sistema Tributário Brasileiro foi editado em 1965, com a Emenda Constitucional 18. Posteriormente, foi recepcionado pela Constituição de 1988, a qual traz como linha de frente os direitos e garantias individuais que, como já enfatizado aqui, nada mais são do que os direitos fundamentais que devem ser protegidos e promovidos pelo Estado assim como pelos cidadãos brasileiros.

Nesse contexto, Sacha Calmon Navarro Coêlho conclui que “os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios” (COÊLHO, 2005, p. 48).

O Sistema Tributário Brasileiro tem sua previsão constitucional a partir do artigo 145 da Constituição Federal, e já no art. 150 se encontram os princípios limitadores do poder tributário do Estado, como conceituado pelo Texto Constitucional mas que, na realidade, se apresentam como verdadeiros direitos fundamentais instituidores da relação jurídico-tributária havida entre o Estado e o contribuinte, já que assegura, mesmo nessa relação, a proteção da propriedade, da igualdade, do devido processo legal, da segurança jurídica e demais direitos fundamentais já previstos no rol do art. 5º da CF/88.

Além de relacionar tais limitações ao poder tributário, é na Constituição que se encontram a autorização para instituição de tributos, a disciplina da repartição das competências tributárias, bem como das receitas arrecadadas via tributação, o que, posteriormente, vem disciplinado em leis federais infraconstitucionais ou, ainda, municipais e/ou estaduais, conforme o caso, mas sempre em consonância com o comando constitucional.

Por isso, as normas de Direito Tributário não podem ser vistas apenas a partir da lei infraconstitucional e nem do Sistema Tributário previsto na Constituição, mas a partir da Constituição como um todo, desde seus princípios fundamentais até seus objetivos traçados na Constituição, pois é por meio da tributação que serão realizadas as tarefas instituídas no artigo

3º da Constituição, o que demonstra ser o Brasil um Estado fiscal conforme será verificado a seguir.

Quando se fala em Constitucionalização do Direito Tributário brasileiro o que deve ser compreendido é o Direito Tributário a partir da norma constitucional, é o olhar e aplicar a norma tributária com as lentes da Constituição, visando a realização de valores fundamentais a partir de uma interpretação racional do texto constitucional.²⁶¹

Não basta que a norma infraconstitucional esteja positivada no texto constitucional, o que poderia se tornar, inclusive, um problema, haja vista o caráter de rigidez da Constituição brasileira e o procedimento para alteração do texto constitucional previsto no artigo 60 que dificulta a sua alteração quando necessário, motivo que engessaria a evolução do Direito tributário no sentido de acompanhar as transformações necessárias.

Para isso, o importante é que a Norma Constitucional esteja inserida no âmbito infraconstitucional. Que tanto a Lei complementar como a Lei ordinária tributária tragam em seu conteúdo os princípios e valores constitucionais da tributação, possibilitando melhor e maior interpretação e aplicação racional da legislação tributária. Nesse caso, o que se terá é uma verdadeira Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro.

A Constituição brasileira, conforme já abordado, traz em seu artigo 3º quais são seus objetivos fundamentais, dentre eles reduzir as desigualdades, a marginalidade, promover o desenvolvimento econômico.

Para isso, políticas públicas devem ser adequadas no âmbito da saúde, da educação, da previdência, enfim, no âmbito dos direitos individuais e sociais que o texto constitucional reconhece e protege.²⁶²

Nesse sentido, as normas infraconstitucionais devem estar em sintonia com a Constituição e comprometidas com a ampliação e promoção das garantias constitucionais em face do Poder de Tributar do Estado.

Para isso, deve-se aqui enfatizar que o princípio da Capacidade Contributiva, que está previsto no art. 145, § 1º da Constituição, uma vez concretizado, resulta na promoção da Justiça Fiscal no âmbito de um Estado Fiscal que é o Estado brasileiro e, portanto, deve dirigir a aplicação da legislação tributária.

²⁶¹ Paulo Caliendo em interessante artigo sobre o neoconstitucionalismo e direito tributário afirma, nesse sentido, que “um modelo interpretativo fundado na vagueza, na frouxidão normativa e na confusão de funções estatais parece ser o receituário óbvio para o saque institucional ao bolso do contribuinte.” (CALIENDO, 2013, p. 2016).

²⁶² Em se tratando de uma Constituição social e dirigente, conforme restou demonstrado, é lógico afirmar que seu conteúdo (da CF/88) está voltado para o resgate de promessas da modernidade. (STRECK, 2004a, p. 15).

4.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO CENTRAL DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dentro do que foi observado até aqui, o Estado Brasileiro possui como lei fundamental a sua Constituição promulgada em 1988, a qual, além dos direitos e garantias fundamentais, inclusive de ordem social, estabelece quais os objetivos fundamentais da República Federativa brasileira, tendo como centro de proteção e promoção o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Trata-se de uma Constituição Dirigente, que traça o caminho a ser trilhado pelo Estado Brasileiro na consecução de seus fins e, por isso, também demonstra que esse mesmo Estado tem suas bases formuladas na arrecadação tributária.

Somado a isso, por se tratar de um Estado que não apenas protege direitos fundamentais, mas os promove, encontra no Princípio da Capacidade Contributiva o elemento norteador e dirigente da tributação no contexto da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro.

Nesse cenário, identifica-se no Estado Brasileiro a característica de um Estado Fiscal, diante da sua arrecadação tributária mais voltada aos impostos e, para esse desiderato, adota-se a teoria de José Casalta Nabais²⁶³ (2015) em “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, como base para essa formulação.

4.3.1 Do conceito e características do Estado Fiscal

O conceito de Estado Fiscal está relacionado à tributação²⁶⁴, mais especificamente à noção de imposto, e até mesmo com o surgimento do próprio Estado na sua versão moderna, como é concebido atualmente.

Para compreensão do conceito de tributos na concepção de Estado Fiscal, é necessário identificar a sua natureza jurídica a partir de sua vinculação ou não a uma contraprestação do

²⁶³ José Casalta Nabais é professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, onde lecciona Direito Fiscal I e Direito Fiscal II na licenciatura, e Direito Fiscal I (Direito Fiscal das Empresas) no Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas (menção Direito Fiscal).

²⁶⁴ Atualmente o conceito de tributo é encontrado de forma específica no art. 3º do Código Tributário Nacional Brasileiro como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” No entanto, no contexto em discussão, está relacionado à sua característica de estabelecer uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, deixando a sua relação de poder antes existente.

Estado, posto que, quando se trabalha o conceito de Estado Fiscal o que se tem é a noção de impostos como base de sua característica, haja vista ser a modalidade de tributo que não requer uma contraprestação do Estado pelo seu pagamento, ou seja, a obrigação estabelecida em lei pelo seu pagamento está desvinculada de uma necessária contraprestação do Estado em alguma atividade específica, como no caso das taxas, por exemplo.

Ainda nesse entendimento de se formar esse conceito, cabe ressaltar que antes do surgimento do Estado não existiam os tributos no seu atual conceito, baseado na relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, posto que a relação era tida como de poder propriamente dita. (NABAIS, 2015, p. 193). Isso permite observar que o Estado Fiscal é uma decorrência do Estado Moderno, haja vista sua necessidade em relação aos impostos.

Atualmente, a maioria dos Estados (contemporâneos e em desenvolvimento) se apresenta com essa característica de Estado Fiscal²⁶⁵, cujas necessidades financeiras são cobertas pela arrecadação de impostos em face da produção econômica.

O fato de o Estado Fiscal estar relacionado à arrecadação de impostos para a realização de suas atividades fins não quer dizer estar esse Estado vinculado necessariamente a um Estado Social.

Em outras palavras, não é possível entender o conceito de Estado Fiscal como conceito de Estado social ou mesmo de Estado liberal, pois o primeiro não assume essa característica pelo fato de ser mais ou menos interventor na economia. Ele pode ser um Estado Social ou Liberal, contudo a característica preponderante deve estar vinculada à necessidade de arrecadação de impostos para a realização de suas políticas públicas.

Na medida que sua intervenção sobre a economia aumenta visando a realização de direitos fundamentais, aí sim é possível enfatizar que se aproxima de um conceito de “Estado Social²⁶⁶”, o que também ocorre ao contrário, ou seja, quando em relação ao conceito de “Estado Liberal²⁶⁷”. Pode-se dizer, portanto, que o Estado Fiscal não é necessariamente um

²⁶⁵ Nem sempre tem se apresentado como um estado fiscal, havendo estados que claramente configuraram (ou configuram) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais. (NABAIS, 2015, p. 192).

²⁶⁶ Caracteriza-se o Estado social pela sua forte intervenção nas relações sociais e econômicas, bem como por sua posição ativa em relação aos direitos fundamentais sociais, ditos de segunda geração. Paulo Bonavides conceitua o Estado social como sendo o Estado que confere “os direitos ao trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita os salários, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, da ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, política e social, em suma, estende sua influencia a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à iniciativa individual (...)” (BONAVIDES, 2001, p. 186).

²⁶⁷ O Estado Liberal se caracteriza pela sua condição mínima de intervenção nas relações jurídicas, principalmente, econômicas. Seu surgimento ocorre no século XVIII, contrapondo o modelo de poder absoluto

Estado social ou liberal. Porém, um Estado social ou liberal pode ser um Estado fiscal, desde que dentro daquela característica antes mencionada, de arrecadação de impostos para realização de seus objetivos.

O Estado Fiscal surge de forma conjunta com o Estado Moderno no Século XVIII, e diante de toda a sua transformação até os dias atuais, com o reconhecimento de cada vez mais direitos fundamentais, também é democrático de direito na medida em que possui como núcleo de seu reconhecimento e proteção da Dignidade da Pessoa Humana. Os valores humanos são cada vez mais reconhecidos e, por consequência, exige-se cada vez mais desse Estado uma posição ativa na promoção e não apenas na garantia desses valores.

Na medida em que o Estado Fiscal, então democrático de Direito, reconhece e procura promover os direitos fundamentais de seus cidadãos, tem-se uma maior necessidade de tributar, posto que para o Estado Fiscal o imposto é o instrumento de realização dos direitos fundamentais a que se propôs proteger e promover, além das tarefas constitucionais que se incumbem conforme cada Estado e sua Constituição, nos termos já explicados nos tópicos anteriores.

Sua relação com os impostos para formação do conceito de Estado Fiscal está na separação entre Estado e sociedade, na qual esta se preocupe mais com a economia e aquele, o Estado, com maior atuação no âmbito político.

José Casalta Nabais explica que há “uma separação fundamental entre Estado e economia e consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto” (NABAIS, 2015, p. 195-196). Significa que um Estado Fiscal está mais preocupado com a realização de seus objetivos fundamentais e, para este propósito, necessita arrecadar sobre o patrimônio dos particulares. A sustentação financeira do Estado Fiscal ocorre “através de sua participação na receita da economia produtiva pela via do imposto” (NABAIS, 2015, p. 195-196).

À sociedade civil cabe a liberdade de iniciativa e, conseqüentemente, a condução da economia. Ao Estado cabe a realização de seus propósitos, ou seja, de suas tarefas conforme definidos em sua Constituição, não exercendo atividades econômicas lucrativas, já que esta cabe ao setor privado, mas é sobre essa mesma atividade econômica que o Estado se debruçará e formará sua arrecadação, colhendo parcela do patrimônio dos particulares²⁶⁸.

até então existente, que estava concentrado nas mãos do monarca. (JUCÁ, 2009, p. 135) Se baseou na defesa dos direitos inatos ao homem vinculados à liberdade de comerciar, proteção da propriedade e garantia de segurança.

²⁶⁸ A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre o estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do

Isso não quer significar que o Estado Fiscal não possa participar da economia, não possa atuar no âmbito econômico. Muito pelo contrário! Inclusive o pode fazer até mesmo por meio da tributação extrafiscal.

Sendo o Estado Fiscal um Estado que realiza suas atividades a partir da arrecadação financeira que auferir sobre a atividade econômica dos particulares, o que se quer deixar claro é que ele encontra limites no que Casalta Nabais (2015) denomina de “Princípio da Subsidiariedade do Estado no Domínio Econômico”²⁶⁹.

Em outros termos, a produção econômica compete à iniciativa privada e o Estado Fiscal ao dela se apoderar apenas o fará dentro de limites, visando evitar que a tributação seja tão pesada a ponto de se tornar uma expropriação da propriedade particular.

Deve ser observado ainda, que se há um limite máximo de exigência dos impostos sobre a atividade privada, também há um limite mínimo, que José Casalta Nabais (2015) denomina de “mínimo de subsistência estadual”, sem o qual não seria possível ao Estado cumprir com suas tarefas, com seus objetivos fundamentais.

Essa característica de fiscalidade do Estado está restrita a sua realização financeira baseada na arrecadação por meio de impostos. Isso não quer dizer que não possa haver outras modalidades de tributos, mas que a predominância se dá sobre aquela espécie tributária (impostos), pois do contrário estaríamos tratando de um Estado tributário.

Isso porque diante das espécies tributárias existentes, que no caso do Brasil são cinco, eles podem ser divididos em não vinculados, como é o caso dos impostos, face sua arrecadação não exigir do Estado uma contraprestação específica, e vinculados, como é o caso das taxas, onde a contraprestação do Estado é específica, individualizada ou, ainda, específica a alguma matéria, como é o caso das Contribuições.

imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autónomos. O estado orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para sua efectivação não estarem totalmente isentas de conduzirem a avaliações erradas ou mesmo confusões do interesse geral com os interesses particulares. A economia, por seu turno, guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos ou benefícios, de um lado, e custos e perdas, de outro, lucro que não tem de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos os anos económicos, pois que ao empresário para manter a viabilidade de uma empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas ou prejuízos acumulados, compensação que, a não se verificar, conduzirá inexoravelmente ao perecimento da empresa. Através deste mecanismo, o sistema económico orientado para o lucro apresenta-se muito mais produtivo que o estado, já que a separação estado/economia lhe assegura possibilidade de desencadear a sua própria produtividade. (NABAIS, 2015, p. 196).

²⁶⁹ Princípio pelo qual “a ação económica do estado, numa economia de disposição privada dos meios de produção, dos bens e serviços, é, por natureza, subsidiária ou supletiva, o que naturalmente implica ou pressupõe, em termos do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro daquele não decorra de sua actuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo.” (NABAIS, 2015, p. 205).

José Casalta Nabais (2015, p. 259-267), nesse aspecto, enfatiza fatores que assumem essa posição. Por um lado, o fato de que a maioria das políticas públicas realizadas pelo Estado são na esfera coletiva, como por exemplo em relação às tarefas de político-econômicas e de defesa. Por outra via, ante o fato de haver tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais, não podem ser financiadas se não por impostos, com a divisão de seus custos, como é o caso das políticas públicas de fornecimento de educação e saúde públicas.

Desse modo, é possível conceituar o Estado Fiscal como um modelo de Estado que tenha nos impostos um instrumento de realização dos seus objetivos fundamentais, de modo a compatibilizar o Desenvolvimento Econômico com a proteção e promoção da Dignidade da Pessoa Humana na realização dos objetivos estabelecidos na sua Lei Fundamental.

4.3.1.1 O Brasil como Estado Fiscal e Social

Identificado o conceito bem como as características que formam um Estado Fiscal, pode-se dizer que o Brasil assume essa posição, ou seja, é um Estado que possui na sua base a arrecadação tributária para consecução de seus fins.

Mais do que isso, pode-se dizer também que o Estado Brasileiro é um Estado Fiscal Democrático de Direito, pois, de primeiro plano, é possível identificar no texto da Constituição Federal, em seu artigo 1º, que constituem fundamentos da República brasileira, dentre outros, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Além disso, no seu artigo 3º enfatiza que são objetivos fundamentais do Estado Brasileiro a redução das desigualdades sociais e regionais, erradicar a pobreza bem como promover do desenvolvimento econômico, dentre outros.

Somado a esses fatores, a Constituição brasileira positiva direitos fundamentais individuais e sociais em seu texto, assegurando, por exemplo, como direitos fundamentais, a propriedade privada, a liberdade, à segurança, à saúde, à educação, o acesso à justiça, demonstrando o seu dever de proteção e promoção destes direitos e, para tanto, conta com a arrecadação tributária cuja disciplina vem regulada no Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

Quando da Ordem Econômica regulada no artigo 170, a própria Constituição estabelece que esta será fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, cujo fim é assegurar existência digna a todos e com observância dos princípios, dentre outros, da propriedade privada, redução das desigualdades sociais e regionais.

Assegura, ainda, que a produção econômica do País compete à iniciativa privada, restando ao Estado Brasileiro apenas aquelas atividades que essencialmente precisam ser desempenhadas pelo Estado²⁷⁰, o que evidencia o princípio da subsidiariedade do Estado na atividade econômica, bem como o “princípio da liberdade econômica”²⁷¹.

Estabelece a Constituição, conforme explicado no primeiro capítulo deste trabalho, que são espécies tributárias os impostos, a taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório e, destas espécies tributárias, o imposto é a única modalidade cuja arrecadação não exige uma contrapartida específica do Estado nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional, seja por lei específica seja por questão de individualização ou especificidade da atuação estatal.

Além disso, quando o texto Constitucional especifica os direitos fundamentais, conforme acima exemplificados, os quais são realizados pelo Estado de forma coletiva, demonstra que estes são financiados pela arrecadação de impostos, já que possui característica de não vinculação, além do que traz expressamente nos artigos 153 a 156 quais impostos competem aos Entes da Federação, bem como no artigo 157 trata da repartição da receita tributária, relativamente aos impostos em sua maior parte novamente.

Portanto, o Estado Brasileiro, além de desempenhar suas tarefas constitucionais mediante a arrecadação de impostos sobre a parcela da produção econômica privada, tem na sua arrecadação tributária a maior fonte derivada dos impostos e, portanto, classifica-se como Estado Fiscal Democrático de Direito, já que além das características apontadas acima, tem por fundamento a dignidade humana, bem como construir uma sociedade livre, justa e solidária.

4.3.2 Dever fundamental de pagar impostos como elemento do Estado Fiscal

Como corolário do Estado Fiscal resulta o Dever Fundamental de pagar impostos que se traduz na obrigação jurídica que todo indivíduo tem para com sua comunidade, no afã de realização do bem-estar de todos.

²⁷⁰ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse econômico, conforme definidos em lei.

²⁷¹ O princípio da liberdade econômica implica que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo econômico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor que os agentes econômicos privados, em termos tanto de otimização da atividade econômica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas. (NABAIS, 2015, p. 205).

Torna-se importante esclarecer, desde o início, que esse dever não se confunde com aqueles deveres de realização dos Direitos Fundamentais estabelecidos para o Estado em relação aos seus cidadãos ou entre os próprios cidadãos, conforme trabalhado por Hans Carl Nipperdey, por exemplo.²⁷²

Nesse entendimento de realização dos Direitos Fundamentais, pode ser enfatizado que para todo direito fundamental existe um dever fundamental, seja do Estado perante a pessoa, desta em relação ao Estado ou, ainda, do particular em si para com o outro, o que inclusive se torna um limitador dos próprios direitos fundamentais²⁷³.

Em que pese essa noção de deveres acima delineada e que se mostra vinculada aos Direitos Fundamentais, importa ressaltar que o conceito de Deveres Fundamentais que aqui se trata é aquele que deriva da Teoria desenvolvida por José Casalta Nabais²⁷⁴ (2015), o qual defende a existência desses Deveres como instituto autônomo, donde resulta o Dever Fundamental de Pagar Impostos, corolário do Estado Fiscal como antes enfatizado.²⁷⁵

Mesmo diante do fato de sua autonomia, podem ser compreendidos em duas categorias: deveres fundamentais autônomos, que são deveres dos cidadãos sancionados por leis políticas, e deveres correlatos, ou seja, deveres do homem, derivados de leis civis. (NABAIS, 2015, p. 43-44).

Para Casalta Nabais (2015, p. 16-18), a teoria dos Deveres Fundamentais toma corpo após a segunda grande guerra mundial, quando os Estados tratam de positivar os Direitos

²⁷² Nesse particular, ao se referir à Lei fundamental da Alemanha, Hans Carl Nipperdey (2012, p. 52-53) enfatiza que “é, por isso, consequente que hoje na lei fundamental o art. 2 segue o artigo 1: cada um tem o direito ao livre desenvolvimento de sua personalidade. E essa visão na ideia de direito leva a uma outra consequência. Essa ideia de direito exige que dignidade e liberdade da pessoa seja salvaguardada justamente também perante os grupos, os grêmios, perante a publicty [nota do revisor: publicidade]; ela pede que o valor próprio da pessoa também da parte dos poderes sociais e dos economicamente mais fortes seja reconhecido. O grupo não é o valor mais alto: o particular não deve ser envilecido ao seu meio”.

²⁷³ É neste sentido que não se deveria esquecer que direitos (fundamentais ou não) não podem ter uma existência pautada pela desconsideração recíproca. Não é à toa que a máxima de que direitos não podem existir sem deveres segue atual e mais do que nunca deve ser levada a sério, ainda mais quando na atual CF houve menção expressa, juntamente com os direitos, a deveres fundamentais, como dá conta a redação do art. 5º, *caput*, ao se referir aos direitos e deveres individuais e coletivos, isto se levar em conta outras referências diretas a deveres ao longo do Texto Constitucional. (SARLET, 2015, p. 234).

²⁷⁴ O seu trabalho aqui utilizado é intitulado como "O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo", que foi sua Tese de Doutorado em Ciências Jurídico Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

²⁷⁵ Mas nem todas as posições jurídicas passivas (*hoc sensu*), constitucionalmente imputadas ao indivíduo, configuram verdadeiros deveres fundamentais, entendidos estes como categoria própria. Delas são de excluir as posições passivas correlativas de direitos fundamentais, ou seja, os deveres (ou as sujeições) correlativos, relacionais, reversos ou simétricos dos direitos fundamentais ou deveres (ou sujeições) de direitos fundamentais, os quais se, por via de regra, são incidentes sobre o estado (e demais entidades públicas), também, por vezes, se apresentam como deveres (ou sujeições) interindividuais que recaem sobre os indivíduos, seja por força do caráter absoluto (e não relativo) dos direitos fundamentais, seja em virtude da eficácia externa (*Drittwirkung*) reconhecida a esses mesmos direitos. (NABAIS, 2015, p. 65-66).

Fundamentais. Na sua visão, os Deveres Fundamentais ficaram à sombra dos Direitos Fundamentais, pois após aquele período de tormentas para a humanidade, as Constituições mais se preocuparam em trazer em seus textos o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais, deixando de lado a responsabilidade comunitária que se configura em deveres de seus membros.

Trata-se de uma categoria jurídica própria, autônoma, que, colocada ao lado dos Direitos Fundamentais, impõe deveres jurídicos nesse âmbito²⁷⁶ e, ao contrário dos direitos fundamentais que caracterizam valores e interesses individuais, expressam, também, valores e interesses, mas coletivos.

Sua fundamentação deve estar na Constituição²⁷⁷ (Democrática) de forma implícita ou explícita e está relacionada à proteção da Dignidade da Pessoa Humana, bem como ao reconhecimento e proteção de direitos fundamentais individuais e sociais, porém, ressaltando novamente, que não se trata daqueles deveres correlatos aos Direitos Fundamentais, mas, sim, deveres que tenham compromisso com o coletivo.

Nesse mesmo contexto de sua fundamentação constitucional, é de se ressaltar que não se trata, também, de posições passivas correlatas aos poderes ou competências constitucionais, sendo exigido, para a caracterização de Dever Fundamental “que haja normas constitucionais que directamente visam determinar o comportamento dos indivíduos ou o seu *status passivus*”. (NABAIS, 2015, p. 83).

Assim como os direitos fundamentais, os Deveres Fundamentais também possuem sua característica de negativos ou positivos, na medida em que impõe, no primeiro caso, a abstenção de um ato em prol de um direito e, na sua característica positiva, uma ação para a realização de um direito²⁷⁸.

²⁷⁶ Quer isto dizer que os deveres fundamentais, tomada esta expressão em sentido próprio ou estrito, não são nem matéria da (sub)constituição política (ou do estado) nem matéria da (sub)constituição econômica (ou da sociedade), mas sim matéria *lato senso* dos direitos fundamentais, entendida esta como identificadora de todo o estatuto constitucional do indivíduo polarizado na categoria dos direitos fundamentais e que é constitucionalmente legítimo considerar uma matéria específica dotada de autonomia face às outras matérias (ou partes) da constituição, autonomia que, por força da própria unidade da constituição (global) não pode deixar de ser relativa. (NABAIS, 2015, p. 37).

²⁷⁷ Explica Casalta Nabais que os deveres fundamentais obedecem ao princípio da tipicidade. "O que não quer dizer que tenham de estar expressamente previstos na constituição. Efectivamente, os deveres fundamentais bem podem ter aí uma expressão implícita na medida em que se não apresentam formulados como tal na constituição, antes resultam de normas constitucionais que, embora primordial ou mesmo totalmente movidas por preocupações de outra índole, mormente preocupações de organização política ou organização económica, os têm como pressuposto ou como consequência. (NABAIS, 2015, p. 93).

²⁷⁸ O reconhecimento dos deveres fundamentais, na visão de Ingo Wolfgang Sarlet, “reclama um mínimo de responsabilidade social no exercício da liberdade individual e implica a existência de deveres jurídicos (e não apenas morais) de respeito pelos valores constitucionais e pelos direitos fundamentais, inclusive na esfera das relações entre privados, justificando, inclusive, limitações ao exercício dos direitos fundamentais”. (SARLET, 2015, p. 235).

Em outras palavras, na relação jurídica existente no meio social, e que inclusive envolve o Estado, os Deveres Fundamentais estão relacionados ao coletivo, à necessidade de realização do necessário para a promoção do bem comum.

Em relação aos cidadãos, eles possuem não apenas o dever de obediência às normas jurídicas positivadas, mediante ações e omissões, como também o dever de contribuir para a promoção do bem-estar de todos, que deve ser dada ao coletivo.²⁷⁹

Diante dos fundamentos da participação dos membros da comunidade na sua formação e manutenção como dever fundamental, José Casalta Nabais (2015, p. 64) conceitua os Deveres Fundamentais como “(...) deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta serem exigidos”. Configuram, também, “direitos a uma repartição geral ou universal dos encargos comunitários, dos encargos que a existência e funcionamento da comunidade estadual implicam”. (NABAIS, 2015, p. 139).

Significam deveres do homem ou cidadão para com a comunidade em que vive, relacionados aos valores eleitos por aquela comunidade e para a realização de seus fins e consequentemente o bem-estar de todos.

4.3.2.1 O Dever Fundamental de Pagar Impostos no Estado Brasileiro

A partir dessas considerações gerais e preliminares, é possível dizer que o Estado Brasileiro, agora visto como um Estado Fiscal Democrático de Direito, encontra-se calcado nos seus princípios fundamentais expostos no art. 1º²⁸⁰ da Constituição Federal e objetiva construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Por ser um Estado Fiscal, necessita de impostos para a realização de seus objetivos, os quais se materializam em políticas públicas voltadas à saúde, ao meio ambiente, à proteção do trabalho, à garantia não apenas da propriedade privada como também à promoção da moradia, o lazer, a segurança, a proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados, e demais direitos fundamentais que estão previstos na Constituição Brasileira.

²⁷⁹ São deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. (NABAIS, 2015, p. 64).

²⁸⁰ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

São direitos fundamentais que exigem a proteção e garantia, bem como sua promoção não apenas por parte do Estado, mas também pelas pessoas de um modo geral e, nesse caso, uma das formas que possibilita a promoção desses direitos fundamentais é o dever que todos os cidadãos possuem em pagar seus impostos.

Para que o Estado possa realizar aquilo que se propõe na Lei Fundamental e assim cumprir com seus objetivos fundamentais, necessita arrecadar impostos, posto que esses recursos serão destinados para a promoção de políticas públicas necessárias, como aquelas antes mencionadas.

Daí afirmar que todo direito possui um custo²⁸¹, que, inclusive, não é suportado pelo Estado²⁸². Antes disso, quem suporta esse custo são os contribuintes posto que o Estado (fiscal) não produz riqueza, (pelo menos não é sua função), apenas se apodera da parcela da riqueza produzida pela iniciativa privada, conforme o pacto social definido na Lei Fundamental. “Um preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos”. (NABAIS, 2002, p. 15).

Nem todos os cidadãos enxergam os direitos como custos para o Estado e que quanto mais direitos reconhecidos, protegidos e promovidos maior será a carga tributária sobre os contribuintes²⁸³. Por esse fato, pode-se evidenciar que a maior rejeição em relação à carga tributária possa estar no desconhecimento de sua finalidade, do seu caminho, no não retorno de políticas públicas.

Torna-se importante enfatizar que sua base está solidificada no dever de solidariedade²⁸⁴ que deve haver entre os cidadãos, posto que se estabeleceu esse dever quando do pacto social firmado na Constituição, e essas externalidades mencionadas não podem servir

²⁸¹ Sobre esse tema, ver Stephen Holmes e Cass R. Sunstein em “O Custo dos Direitos: Por que a liberdade depende dos impostos. Explicam os autores que todo direito fundamental ou não tem um custo e este é suportado pelos particulares. Explicam, em uma passagem de sua obra que “A premissa de que nossos direitos mais fundamentais podem ser usufruídos sem custo algum, embora muito disseminada, é evidentemente falsa; além disso, é impossível situar sua origem numa suposta impossibilidade de detectar os custos ocultos”. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 13).

²⁸² (...) Os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implica a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos (...). (NABAIS, 2002, p. 10-11)

²⁸³ Tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível. (MARTINS, 2011, p. 18).

²⁸⁴ “Não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos. Não há direitos sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensável à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos.” (NABAIS, 2015, p. 119).

de argumento para a redução da carga tributária num Estado que prevê um leque de direitos fundamentais negativos e positivos, como é o caso do Brasil.

Por esse motivo, e tendo em vista políticas públicas que representam a materialização de direitos fundamentais de seus cidadãos, surge, ao lado destes direitos, de forma autônoma, o “Dever Fundamental”²⁸⁵ de Pagar Impostos. Ou seja, na medida em que cabe ao Estado a realização dos direitos fundamentais, especialmente os sociais, há o dever de cada pessoa pagar os impostos que são exigidos, possibilitando, assim, que se concretizem tais políticas públicas. Um verdadeiro exercício da cidadania.

Quando a Constituição Federal de 1988 definiu seus objetivos aqui já mencionados, primando pelo desenvolvimento e redução das desigualdades, estabeleceu que pretende uma sociedade justa e solidária no sentido de promover o bem de todos. Isso demonstra que solidariedade social é um dos princípios que fundamenta o dever de pagar impostos no Estado Brasileiro.

Ainda nesse mesmo aspecto, enfatiza-se que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, previsto a partir do artigo 145 da Constituição, traz os fundamentos do dever fundamental de pagar impostos, uma vez que é a partir dessa arrecadação tributária que poderá o Estado Brasileiro prover as políticas públicas necessárias à manutenção e realização do funcionamento da sua comunidade, a qual se encontra organizada em um Estado Democrático de Direito.

Estabelecido, portando, o conceito desse Dever Fundamental e demonstrado que no Estado Brasileiro o mesmo vigora e encontra suas bases na Constituição, a questão crucial está em como a exigência dos impostos deve se comportar ante a Constitucionalização do Direito Tributário ao se levar em consideração esses fundamentos até aqui levantados, ou seja, de que o Estado Brasileiro é um Estado Fiscal e que para na relação jurídico-fiscal o dever fundamental de pagar impostos, o que, acredita-se, encontrará respostas no Princípio da Capacidade Contributiva, que se traduz como elemento essencial do Sistema Tributário Brasileiro por refletir a Justiça Fiscal que se almeja, conforme será tratado no tópico seguinte.

²⁸⁵ Assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa, uma ideia que bem precisa ser reforçada na época actual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos *apports* da pós-modernidade, é cada vez mais omnipresente. (NABAIS, 2002, p. 15).

4.3.3 A tributação como meio de financiamento do Estado e a exigência de tributos a partir da capacidade econômica do contribuinte na Constituição Federal para a realização da Justiça Fiscal

A tributação pode ser vista como importante instrumento de realização dos ideais da Constituição brasileira, e, dessa forma, seu sistema de normas deve ser racional a tal ponto de assegurar uma tributação justa, inclusive do ponto de vista da distribuição da carga tributária, que é o objeto deste estudo, possibilitando que todos tenham acesso às políticas públicas efetivadas, e exigindo destes mesmos que contribuam para a realização destes ideais dentro de suas capacidades.

Não basta, portanto, ter um sistema de normas integradas em um modelo hierárquico cujo caráter jurídico decorra da sua integração a esse Sistema, partindo de uma Constituição, conforme o modelo defendido por Hans Kelsen. É necessário mais do que isto, que esse Sistema esteja preenchido com valores morais de uma sociedade que, despida de interesses particulares, esteja comprometida com os objetivos do seu Estado, no caso do Brasil, aqueles verificados no artigo 3º da Constituição.

Dentre os valores que embasam o Direito Tributário no âmbito constitucional, limitadores do poder tributário do Estado e talvez o que mais se mostra como elemento de Justiça Fiscal é o Princípio da Capacidade Contributiva, atualmente previsto no §1º do art. 145²⁸⁶ da Constituição.

Trata-se de Princípio Geral de Direito Tributário que, além de ser jurídico²⁸⁷, é um princípio constitucional, positivado, e cuja efetividade e eficácia se sobressaem pelo próprio fato de sua positivação no texto constitucional²⁸⁸.

²⁸⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

²⁸⁷ Há quem entenda se tratar de um princípio pré-jurídico, cuja natureza seria de ordem jusnaturalista o que tornaria difícil sua aceitação pelo sistema tributário, conforme defende Alfredo Augusto Becker (2009, p. 490), tese esta rechaçada por parte da doutrina que defende ser um princípio jurídico, a exemplo de Caliendo que afirma ser a capacidade contributiva um princípio jurídico “justamente por ser uma limitação jurídica à ação do legislador”. (CALIENDO, 2009, p. 291).

²⁸⁸ Sacha Calmon assevera que “No Brasil pós-88, de sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no texto no corpo da Lei Maior. Assim, além de ser jurídico, o princípio é constitucional. Todo debate, portanto, que se travar academicamente em torno da efetividade do princípio será pura perda de tempo”. (COELHO, 2005, p. 85).

Desse modo, no presente tópico, demonstrar-se-á o conceito de Justiça Fiscal a amparar a justa distribuição da carga tributária a partir de sua incidência para, após, trazer o conceito e características do Princípio da Capacidade Contributiva, inclusive no sentido de promotor desse valor maior que é Justiça Fiscal.

4.3.3.1 Um entendimento sobre a Justiça Fiscal

No primeiro capítulo já se fez uma ligeira abordagem sobre o princípio da Justiça Fiscal que estrutura o Sistema Tributário Brasileiro. De todo modo, torna-se importante conceituar esse princípio a partir do entendimento até aqui desenvolvido sobre a Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro.

Trata-se de questão que, por muito tempo tem ocupado estudiosos, mundo afora, ao se buscar conceituar o que é Justiça, valor esse tão caro à sociedade e que permeia o Direito na busca incessante de sua promoção e realização, o que leva à constituição de critérios e normas a serem perseguidas para se viver em harmonia na construção de um mundo melhor.

Não há dúvidas que um conceito primário e popular da Justiça é que se trata daquilo que deve ser dado a cada um para a realização do bem comum, individual e coletivo, proporcionando uma vida equilibrada dentro de valores que compõe os Direitos Humanos e Fundamentais, principalmente voltados à liberdade e igualdade. É um conceito geral que traz em seu interior uma série de conceitos operacionais que, se trabalhados individualmente e de forma técnica e profunda, resulta em amplas teorias antagônicas, umas pendendo para conceitos e entendimentos universais e outras para conceitos relativos.

Mesmo havendo entendimentos e concepções diversos sobre o conceito de Justiça, seja, inclusive, por questões culturais, por exemplo, ao final, o ser humano possui entendimentos comuns sobre o mínimo necessário à dignidade humana, questões essas que chegaram a ser objetos de manifestações e até revoluções²⁸⁹ no decorrer da história a influenciar e conceber Direitos Humanos e Fundamentais a serem protegidos e promovidos pelo Estado.

Por isso a necessidade de o Estado organizar sua estrutura jurídica com normas (princípios e regras) que estejam conectadas com o sentimento de Justiça de sua sociedade, pois se houver maneiras diferentes de organizar suas atividades ou formular seus planos, o resultado da justiça será divergente para cada pessoa, e, desta forma, uns poderão alcançar o seu desejo

²⁸⁹ Ressalte-se aqui revoluções como a Americana em 1776, a Francesa, em 1789 e a revolução industrial no século XIX.

enquanto outros não, implicando em insatisfação. Assim, pode ser que o indivíduo que não alcançou seu desejo entenda que a justiça falhou.

Nesse aspecto de se buscar um entendimento sobre Justiça, Amartya Sen ao estabelecer “uma ideia de justiça” explica que

Por centenas de anos, aqueles que escreveram sobre a justiça em diferentes partes do mundo buscaram fornecer uma base intelectual para partir de um senso geral de injustiças e chegar a diagnósticos e fundamentos específicos de injustiças e, partindo destes chegar às análises de formas de promover a justiça. (SEN, 2011, p. 35).

No seu entendimento, a argumentação sobre conceituar Justiça está relacionada à razão e é a partir da racionalidade que se influenciará o diagnóstico de justiça e injustiça.

Ronald Dworkin (2010), por sua vez, esclarece que, de modo geral, as pessoas chegam ao conceito de Justiça a partir de características que formam a injustiça, ou seja, utilizando-se de fundamentos de antítese sobre aquilo que entendem como bom.

Mas o que fundamenta a Justiça? O que torna um ato justo? Como devem ser as distribuições de direitos e obrigações perante os indivíduos na sociedade?

Esses questionamentos e outros que possam surgir nesse aspecto acabam por direcionar o senso de justiça à distribuição igualitária dos direitos e deveres que cabem aos indivíduos, demonstrando que tal conceito de Justiça está atrelado à equidade.

Para fundamentar esse raciocínio, essencial se torna abordar o conceito de Justiça, ainda que brevemente, a partir de pensamentos como de Aristóteles, Immanuel Kant e John Rawls para, em seguida, buscar entender onde se situa o conceito de Justiça Fiscal aqui trabalhado.

4.3.3.1.1 O pensamento de Justiça em Aristóteles

Aristóteles (384-322 a.C.) foi filósofo oriundo de Estagira, cidade grega, cuja reflexão e estudos sobre a Justiça resultaram em obras importantes, dentre elas “Política” e “a Ética”.

Ao tratar sobre o conceito de Justiça, Aristóteles (2003) o faz em um de seus livros, “Ética a Nicômacos”, e parte do ponto inicial trabalhando com o oposto como uma das características para esse conceito, ou seja, de que a Justiça está ligada a valores subjetivos relacionados aos quais as pessoas estão dispostas a fazer o justo, a agir justamente e desejar o que é justo, enquanto a injustiça seria o contrário.

O referido autor observa que a Justiça pode ser estabelecida a partir de muitos sentidos e, por isso, a divide em justiça universal e particular, e nessa última modalidade, Aristóteles entende e esboça a sua duplicidade em distributiva e comutativa.

Quando trata da Justiça universal, o Filósofo atrela a Justiça ao conceito de lei e virtude, no sentido de que agir de acordo com a lei torna o ato justo, contudo a elaboração da lei também tem que partir de condutas com o propósito de realizar o bem geral, o que as tornariam justas. Arremata, deste modo, que o injusto estaria atrelado à violação da lei, ao se pretender mais do que se tem direito, bem como a atitudes iníquas, ou seja, ilegais. (ARISTÓTELES, 2003).

A Justiça universal é considerada como a virtude completa, inobstante não possuírem a mesma essência, pois o homem que a exercitá-la deve fazer em prol de outrem, o que demonstraria sua virtude em proporcionar o bem a todos.

Quando trata da Justiça particular, Aristóteles (2003) não deixa de fazer sua vinculação à virtude, mas nesse caso a entende como parcial, pois enquanto naquela (Justiça universal) entende a virtude como total, por estar atrelada ao bem comum de forma coletiva, nesta, a particular, trata do modo de relação entre as partes, em que cada um deve, ainda assim, atuar de acordo com a lei, em prol do bem de outrem, mas, como dito, em relações particulares.

Por Justiça distributiva, entende sua relação com a igualdade a partir das ações políticas em prol do cidadão e, portanto, vinculada ao proporcional na sua aplicação enquanto distribuição de honras e tarefas que, segundo o autor, devem ocorrer pelos méritos. Desse modo, enfatiza que se as pessoas não são iguais em seus méritos, então a distribuição de honorarias não pode ser igual, devendo observar o mérito de cada um em relação a cada bem material. (ARISTÓTELES, 2003, p. 109).

Quando trata do aspecto da Justiça comutativa, o citado Filósofo trata de aplicação das medidas adequadas tanto na relação de trocas, em que deve ser dado a cada um o que é seu, bem como quando da violação da lei e à sua aplicação pelo juiz, o que denomina de justiça judicial.

Deste modo, tanto a justiça distributiva como a comutativa são aplicadas nas relações particulares e, por isso, devem observar o proporcional, que se refere à igualdade, seja na distribuição, seja na imposição de medidas por iniquidades.

4.3.3.1.2 A Ideia de Justiça em Kant

Immanuel Kant (1724 – 1804) foi filósofo oriundo da Prússia e é considerado um dos maiores filósofos da era moderna, tendo, também, escrito vários trabalhos, dentre os quais se destacam “A História Universal da Natureza e Teoria do Céu (1755)”, “A Crítica da Razão Pura” (1781) e “Crítica da Razão Prática” (1788) e, nessas reflexões, trouxe elementos a proporcionar uma ideia de Justiça a partir de seus estudos.

Conforme se observa de seu pensamento, Kant demonstra uma preocupação de ordem política no sentido de demonstrar ou legitimar a vida do homem em sociedade como de uma maneira organizada, a partir de elementos que estabelecem a necessidade da liberdade e igualdade para assegurar uma ordem justa.

Para Kant (2003), a Justiça está essencialmente relacionada à liberdade e à igualdade. Deste modo, ao se definir a liberdade para entender como a Justiça por ela está atrelada, observa-se que no seu entendimento o conceito de liberdade não está vinculado à liberdade natural ou civil, mas àquela relacionada à razão do ser humano e que transcende essas modalidades. Por isso, a autonomia da vontade deve ser evidenciada no ser humano para que possa ser seu próprio legislador e, a partir da razão, possa agir de modo a considerar a realização do bem a si e a terceiros pessoas.

Assim, uma conduta é justa quando exercida a partir da autonomia racional da vontade do agente, mas que observe e respeite a liberdade dos demais, sob pena de ser considerada injusta.

Por esse raciocínio se vislumbra a igualdade no pensamento de Kant sobre a Justiça, na medida em que sendo a liberdade uma parte da essência da Dignidade da Pessoa Humana, então deve ser observada e respeitada em todos os seres humanos igualmente.

Se, conforme o entendimento de Kant, a liberdade está essencialmente vinculada ao conceito de Justiça e, deste modo, relacionada à autonomia da vontade do indivíduo que deve agir pela sua razão, o que se retira do pensamento Kantiano é que a Justiça tem grande ligação com o ato de legislar, seja a partir de uma liberdade interna, derivada de condutas racionais, bem como de uma liberdade externa, para o Direito como um todo.

Conforme interpreta Joaquim Carlos Salgado

[...] enquanto a liberdade interna se define como espontaneidade e autolegislação e tem como faculdade a vontade pura ou a razão pura prática, a liberdade externa nada mais é do que a mesma autolegislação e espontaneidade no seu momento de contato com o outro e se expressa no arbítrio que será livre se conforme a lei da razão prática. (SALGADO, 2012, p. 169).

Agir de forma justa é estar de acordo com as normas que regulam os comportamentos e que estabelecem garantias à liberdade de forma equitativa a todos, garantias essas que possibilitam tal agir, bem como limitam o arbítrio do ser humano na medida em que ele puder violar a liberdade de outrem, mas tudo isso com a característica de que esse agir de forma justa está vinculado à racionalidade, pois tais normas que o compelem se originaram de elementos racionais.

É nesse raciocínio que Kant entende que o Direito é a forma de coexistência entre os seres humanos, já que estabelece os limites necessários às suas autonomias de vontade, em especial ao arbítrio, possibilitando que a liberdade de um ou de uns não se transforme em limitações às liberdades de outrem.

Pode-se concluir, deste modo, que aquilo que impede a liberdade é injusto e, por outro lado, o que afasta obstáculos da liberdade é considerado justo. Conforme enfatiza Kant “Uma ação é justa quando, por meio dela, ou segundo sua máxima, a liberdade do arbítrio de um pode continuar com a liberdade de qualquer outro segundo uma lei universal” (KANT, 2003, p. 407).

Verifica-se, portanto, que Kant, ao elaborar o seu conceito de justiça, estabelece no centro de seu pensamento que liberdade e igualdade estão na essência da Justiça, ou seja, que em função dessas duas virtudes ou valores é que pode ser pensado o conceito de ordem na sociedade.

4.3.3.1.3 O Conceito de Justiça em John Rawls

Diante dessa característica vinculada à igualdade no conceito de Justiça, não poderia ficar de fora o conceito difundido por John Rawls (2000), autor este em cuja obra “Uma Teoria da Justiça” defende, a partir de uma concepção de contrato social, que o conceito de Justiça está vinculado à equidade, sustentada em princípios estabelecidos por uma sociedade despida de pré-conceitos e que embasam a formação da estrutura jurídica a ser observada por todos.

Para esse autor (Rawls), a Justiça é construída a partir de como a sociedade se estrutura, de sua formação a partir da distribuição de regras com direitos e deveres. Se não há uma distribuição que traga a eficiência, que funcione no sistema desde o início, então essa sociedade será desorganizada e conseqüentemente acarretará muitas injustiças e, por isso, esclarece que “[...] o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou, mais exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social.” (RALWS, 2000, p. 7).

Os princípios norteadores de uma sociedade e que fazem parte da estrutura da justiça devem estar vinculados à essência de igualdade para todos os cidadãos que, conseqüentemente, encontram-se em posição equivalente. Posteriormente, esses princípios devem dar o comando para a estrutura básica da sociedade e, conseqüentemente, para todas as demais normas que surgirem, inclusive a forma de governo. Conforme posiciona o autor

São esses princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade [...]. Esses princípios devem regular todos os acordos subsequentes; especificam os tipos de cooperação social que se podem assumir e as formas de governo que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios da justiça eu chamarei de justiça como equidade. (RAWLS, 2000, p. 12).

A partir dessa concepção da Justiça como equidade, os indivíduos devem decidir o que é justo e injusto, decidir e estabelecer as leis e demais atos normativos que regulamentarão suas condutas, concedendo direitos e impondo obrigações.

[...] cada pessoa deve decidir com o uso da razão, o que constitui o seu bem, isto é, o sistema de finalidades que, de acordo com sua razão, ela deve buscar, assim um grupo de pessoas deve decidir de uma vez por todas tudo aquilo que entre elas se deve considerar justo e injusto. (RAWLS, 2000, p. 13).

Verifica-se, desse modo, que sua Teoria da Justiça trata da justiça a partir da equidade, com característica de distributiva e, sendo esse princípio (da equidade) essencial para a construção do conceito de Justiça, torna-se base na estrutura da sociedade ao lado do princípio da liberdade. Nesse raciocínio, Rawls estabelece como estrutura primária da sociedade dois princípios assim por ele sugeridos

- 1) Que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante para as outras;
- 2) As desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos. (RAWLS, 2000, p. 65).

Relevante se torna que sejam estabelecidas condições justas e favoráveis para o desenvolvimento e progresso de cada indivíduo, ou seja, com igual liberdade ampla para todos.

Na justiça como equidade, ainda, todos estabelecem seus princípios despidos de qualquer fator que possam influenciá-los, há concordância com as bases estruturais estabelecidas, o que forma uma teoria contratualista, na medida em que todos estão de acordo com esses princípios que visam à maximização do bem comum na sociedade, e que envolve Justiça, é claro.

Mais relevante ainda, é entender e aceitar que os critérios de justiça são os melhores para regulamentar a vida em sociedade. A ideia de justiça como equidade estabelecida, quando aceita, torna-se um caminho seguro e com pilares para o futuro e quando trabalhada no âmbito da tributação, observa-se que a progressividade tributária aparece como elemento propagador do justo na distribuição dos encargos fiscais o que nos dá a base para sustentar e conceituar a Justiça Fiscal a partir do entendimento da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, conforme será observado a seguir.

4.3.3.1.4 Uma abordagem conceitual de Justiça Fiscal no Direito Tributário Brasileiro

Verificado o conceito de Justiça a partir de reflexões de alguns autores clássicos, possibilita-se partir para estabelecer um conceito de Justiça Fiscal, porém de forma vinculada ao Direito Tributário Brasileiro.

A Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário na medida em que dela decorrem outros princípios, como da isonomia, da capacidade contributiva, republicano, progressividade etc. (CALIENDO, 2009, p. 133).

O Sistema Tributário Brasileiro é composto por uma série de disposições normativas que alcançam princípios, leis, decretos, atos administrativos e que devem ser observados e aplicados no seu conjunto, cujo fator principal é regular a tributação no Estado Brasileiro.

O termo Justiça Fiscal possibilita mais de um caminho de estudo no âmbito da tributação. Pode estar relacionado à carga tributária (incidência da tributação) a ser suportada pelos contribuintes e sua justa distribuição; pode estar relacionada sobre como a receita tributária é distribuída entre os contribuintes, o que compete aos Poderes Legislativo e Executivo quando da elaboração dos comandos legais e cumprimento das políticas públicas; da mesma forma, poder-se-ia tratar sobre as decisões judiciais e sua aplicação das normas de Direito Tributário visando justiça na tributação de modo a garantir sua aplicação correta no que tange ao atendimento sobre os Direitos Fundamentais.

Para a presente pesquisa, contudo, o tema é abordado a partir da distribuição da carga tributária sobre os contribuintes, ou seja, a partir de sua incidência, pois a ideia de justiça em uma sociedade democrática estará vinculada à ideia de justa distribuição de direitos e encargos no âmbito de cada sociedade.

Pode-se enfatizar, desta maneira, que a Justiça Fiscal está relacionada à própria Constitucionalização do Direito Tributário, em especial ao novo constitucionalismo, surgido a partir de 1945, em que se tem uma nova forma de entender, interpretar e aplicar a Constituição, Lei Fundamental carregada de valores fundamentais dos cidadãos e que devem ser protegidos e promovidos pelo Estado.

A Constituição brasileira tem por objetivos fundamentais o Desenvolvimento Econômico, bem como a redução das desigualdades, da pobreza e da marginalidade, pois ficou estabelecido em seu texto a pretensão de uma sociedade justa e solidária. Nesse caminho, o Direito Tributário se materializa em instrumento para a realização desse ideal e, por isso,

quando se trata do Sistema Tributário este deve ser racional a ponto de assegurar uma tributação justa.

A tributação não pode ser vista apenas como meio de custeio do Estado para consecução de suas políticas públicas, mas, além disso, como instrumento redutor de desigualdades, promotor de Direitos Fundamentais, bem como do desenvolvimento.

A lei fundamental brasileira atual já deixou claro que a liberdade e, principalmente, a igualdade são fundamentos da República Federativa do Brasil²⁹⁰, valores esses contratados socialmente quando da promulgação da Carta da República de 1988. Além do artigo 3º, a priorização pela igualdade ainda se manifesta no art. 5º, caput e art. 145, ao estabelecer o Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse sentido, interessantes reflexões nos levam a importantes teorias da justiça como as tratadas acima e das quais é possível citar em especial John Rawls (2000).

Na concepção de John Rawls (2000), que, como visto, trata de uma teoria contratualista²⁹¹, a imparcialidade e, portanto, a igualdade, seriam efetivadas na medida em que, para se formularem as instituições básicas de uma sociedade, as pessoas se despissem de seus valores, conceitos e interesses particulares para formularem sua estrutura jurídica, baseada em valores primordiais e que traduzam as riquezas de um todo e não apenas particulares.

Torna-se relevante, portanto, que as pessoas que compõem uma sociedade tenham em mente um senso de justiça para com o todo, baseado em valores morais de uma coletividade, que viabilize uma sociedade imparcial e que preze por direitos e obrigações distribuídos de forma equânime, de acordo com as capacidades de cada um, sem olvidar a importância de se assegurar a ampla liberdade para o desempenho de suas atividades.

Por esse raciocínio, a questão principal na Justiça Fiscal, ao se tratar da incidência tributária, é deixar os contribuintes em situação de igualdade²⁹², levando em consideração para

²⁹⁰ Não é possível realizar-se a justiça sem que todos os membros da sociedade possuam a igualdade de tratamento pelo direito e pela economia. Essa igualdade não pode ser meramente formal, mas deve prever resultados materiais e melhorias econômicas. A liberdade não pode existir de fato se boa parte da sociedade for escrava de condições materiais e econômicas opressivas. Não se trata de liberdade formal de contratar um emprego de 12 horas diárias em uma mina de carvão para receber uma razão miserável, a liberdade significa muito mais do que isto. (CALIENDO, 2009, p. 172).

²⁹¹ “Afirmo que a posição original é o *status quo* inicial apropriado para assegurar que os consensos básicos nele estabelecidos sejam equitativos. Esse fato delimita o conceito de “justiça como equidade”. Está claro, portanto, que eu quero afirmar que uma concepção da justiça é mais razoável do que outra, ou mais justificável no que diz respeito à “justiça como equidade”, quando pessoas racionais na situação inicial escolhem seus princípios para o papel da justiça preferindo-os aos de outra concepção” (RAWLS, 2000, p. 19).

²⁹² A ideia tributária não é a de um igualitarismo outrora empregado pelo socialismo real, mas, sim, a da não legitimação tributária de um enriquecimento sem pagamento da contrapartida por ter chegado ao lugar onde se encontra, afinal de contas, vivemos no espaço público, vivemos com o outro. Noutro dizer: pode-se enriquecer, sim, todavia em nome da justiça tributária paga-se mais tributos sobre a parcela maior de riquezas acumuladas

isso a sua capacidade contributiva, o que não apenas levaria a uma contribuição equânime e por todos como, também, efetivaria de forma mais eficiente a proteção da propriedade privada²⁹³, já que não se estaria beneficiando uns em detrimento de outros.

Trata-se de uma ética tributária no sentido de entendimento e comprometimento por todos, não apenas com o seu dever fundamental de pagar impostos, mas, sobretudo, de contribuir dentro de sua capacidade econômica de forma equânime, ou seja, todos que estejam em mesma situação pagarem de forma proporcional e equivalente.

É o que Klaus Tipke (2012, p. 73) chama de moral tributária, ao defender que deve ser aplicada ao Estado em todas as suas funções, entenda-se Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como em relação aos contribuintes. No entendimento do autor, caso o sistema de tributação se apresente injusto, inclusive no que tange ao Princípio da Igualdade, dificilmente haverá o estabelecimento de uma moral tributária em relação aos contribuintes, bem como um dever ético destes a impulsionar o pagamento de tributos.

Pode-se dizer, portanto, que a Justiça Fiscal orienta o Sistema Tributário Brasileiro de forma que a incidência tributária ocorra em equilíbrio, afetando de forma igualitária todas as camadas da sociedade, de forma proporcional à capacidade contributiva de cada pessoa.

Klaus Tipke e Yamashita asseveram que “a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente do imposto e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 18).

Trata-se de princípio fundamental e estruturante do Sistema Tributário Brasileiro, pelo qual o Estado está obrigado a promover o Princípio da Igualdade e, por isso, exige que a incidência das normas tributárias seja de acordo com o que prevê o Princípio da Capacidade Contributiva. Além disso, que busca proteger a liberdade, na medida que, ao se promover a igualdade, abstenha-se de invadir o patrimônio a ponto de cercear o contribuinte de sua liberdade, em amplo sentido, ou seja, deve-se proteger o mínimo necessário a uma vida com dignidade.

Esse é o ideal de Justiça Fiscal e que fundamenta o Sistema Tributário Brasileiro, inclusive a partir do Princípio da Capacidade Contributiva o qual decorre do princípio da igualdade e que exige de todos, sem qualquer tipo de distinção, a contribuição para com o

em decorrência de saberes conquistados e desenvolvidos pela oferta pública de qualificação para o trabalho. (NOGUEIRA, 2003, p. 96).

²⁹³ Sobre estas considerações, se faz interessante abordar as explanações de Liam Murphy e Thomas Nagel, para quem “O Estado não é dono de seus cidadãos nem estes são donos uns dos outros. Mas os cidadãos individuais podem ser donos de alguma coisa quando existem leis promulgadas e impostas pelo estado. Por isso, a tributação não é uma questão de como o Estado deve tomar e redistribuir algo que os cidadãos já possuem, mas de como deve determinar os direitos de propriedade”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 242).

sistema de tributação na medida de suas capacidades econômicas, sem olvidar a necessária proteção do mínimo existencial.

4.3.3.2 Princípio da capacidade contributiva – aspectos destacados de sua evolução histórica e conceitual

A capacidade contributiva surge na época do antigo Egito e era baseada na relação com a riqueza que possuíam os que deviam pagar impostos. Da mesma forma, encontrou fundamentos no ideal de justiça distributiva, conforme apregoavam os filósofos gregos. (COSTA, 2012, p. 17).

Sua evolução pode ser constatada em importantes documentos históricos, a exemplo da Magna Carta inglesa de 1215, que previa a necessidade de as prestações tributárias serem “moderadamente fixadas”. No mesmo norte, São Tomás de Aquino e Adam Smith (1776) defendiam a necessidade de pagamento de tributos na “razão de seus haveres”, tendo sido, inclusive, direta ou indiretamente, motivo de momentos históricos importantes como a Boston Tea Party, em 1773, e a Revolução Francesa em 1789. (COSTA, 2012, p. 16-19).

Na explicação de Alfredo Augusto Becker, “foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna. Esta locução encontra-se na “Elizabethen poor law” e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América”. (BECKER, 2009, p. 480-481).

Sua importância jurídica foi aprimorada a partir dos estudos de Bevenuto Griziotti, em 1929, para quem a capacidade contributiva era a própria causa da obrigação tributária. A partir do século XX, reascende-se a discussão sobre esse princípio, tendo as Constituições da Itália (1947) e Espanha (1978) positivado em seu texto referências à capacidade econômica, bem como as reformas tributárias ocorridas nos Estados Unidos, Alemanha e Inglaterra demonstrando preocupação em ajustar seus Sistemas Tributários à Capacidade Contributiva de seus contribuintes. (TORRES, 2011, p. 93).

No Direito brasileiro, a previsão de observância à Capacidade Contributiva no âmbito tributário já vinha positivada no artigo 202 da Constituição Federal de 1946, tendo sido suprimido pela Emenda Constitucional 18 de 1965 e, posteriormente, retornado ao Texto Constitucional com a atual Constituição da República Federativa do Brasil.

Em relação ao seu conceito, pode-se enfatizar que a Capacidade Contributiva decorre da capacidade econômica, onde se enquadra a noção de renda, patrimônio e despesas. Trata-se

de quanto o contribuinte pode suportar em relação à carga tributária que o leve a cooperar com sua comunidade sem lhe faltar o necessário para sua sobrevivência e de sua família.²⁹⁴

Ricardo Lobo Torres a define como “capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, prefere a Constituição Federal de 1988, mantendo a tradição da Constituição de 1946 e coincidindo, também, com a da Espanha” (TORRES, 2011, p. 94). Na visão do autor, independentemente de sua disponibilidade financeira, cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres.

Para Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 90), a Capacidade Contributiva pode ser considerada como a “capacidade econômica de pagar tributos, que é subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real) e é objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.).

Portanto, pode-se defini-la como princípio norteador do Sistema Tributário Brasileiro, haja vista seu fator axiológico e sua relação com a Justiça Fiscal que motiva e exige sua observância por todos os Poderes públicos.

4.3.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário Brasileiro

Ao tratar da tributação na Constituição brasileira, inevitavelmente o estudo volta-se para o Sistema Tributário Nacional que, conforme demonstrado no primeiro capítulo, trata-se do conjunto de normas organizadas hierarquicamente para regular a tributação no Estado Brasileiro.

Uma das características desse Sistema Tributário está no fato de ele especificar as espécies e características dos tributos existentes no Estado brasileiro, inclusive discriminando a competência para sua instituição em relação aos Entes federados.

Os impostos são a principal espécie de tributos dentre as demais, até mesmo pela sua característica de não vinculabilidade, o que se observa no artigo 16 do Código Tributário Nacional ao positivar que se trata de tributo cuja obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Conforme mencionado linhas atrás, o Princípio da Capacidade Contributiva está estreitamente ligado com essa espécie tributária, motivo que é conferido à Administração

²⁹⁴ Sendo critério de graduação de impostos, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais”. (COSTA, 2012, p. 31).

tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.²⁹⁵

É o que se depreende do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, o qual inaugura o Sistema Tributário Nacional positivando, em seu § 1º, o Princípio da Capacidade Contributiva ao mencionar que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Trata-se de princípio jurídico e constitucional cuja efetividade e eficácia se sobressaem pelo próprio fato de sua positivação no texto constitucional. Conforme enfatiza Sacha Calmon, trata-se de um “princípio constitucional de eficácia plena conferente de um direito público subjetivo ao cidadão-contribuinte [...]” (COELHO, 2005, p. 92).

Derivado do Princípio da Igualdade, previsto no artigo 5º, II da CF/88, apresenta-se como direito fundamental²⁹⁶ do contribuinte e, nesse entendimento, pode-se vislumbrar que, além das bases jurídico-constitucionais, bem como da Justiça Fiscal, encontra amparo também no dever de solidariedade, típico de um Estado Fiscal Social.²⁹⁷

Paulo Caliendo esclarece que “o princípio da capacidade contributiva tem relação estreita com o princípio da *igualdade*, podendo-se afirmar que seu conteúdo deriva materialmente da ideia de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição de encargos e sacrifícios públicos”. (CALIENDO, 2009, p. 280).

Deste modo, tanto o legislador, ao elaborar leis, como o julgador ao aplicá-las, estão vinculados à sua observância e aplicação aos casos concretos. Conforme ressaltado por Paul Kirchhof, “essa ideia de divisão da carga tributária deve reger a legislação, definir a interpretação das leis, limitar a possibilidade de o indivíduo alterar as consequências tributárias de suas condutas, e fazer o direito tributário compreensível, previsível e ensinável”. (KIRCHHOF, 2016, p. 27).

²⁹⁵ Geraldo Ataliba esclarece que pelo Princípio da Capacidade Contributiva é que se terá um critério para modulação dos impostos, pois “todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais”. (ATALIBA, 2001, p. 137).

²⁹⁶ Se considerar que as regras do art. 150 da CF/88 como normas que se inserem no âmbito da incidência do art. 5º, §2º, da CF/88, a dedução lógica é da aplicação consequente das regras do art. 60, que impõem a imodificabilidade das normas constitucionais tributárias. (CALIENDO, 2009, p. 280).

²⁹⁷ Para aprofundamento do tema, sugere-se ver: COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed., atual. ver. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

Por esses fundamentos, inclusive face sua decorrência direta do princípio constitucional da igualdade, é possível identificar no Princípio da Capacidade Contributiva seu caráter de eficácia constitucional, conforme estudado em tópicos anteriores, haja vista expressar um valor maior, que é o da igualdade, o que está amplamente ligado às tarefas constitucionais previstas na Constituição, face o Estado brasileiro ser identificado como um Estado Fiscal.

Na visão de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 34), a capacidade contributiva reflete a igualdade material a partir de igualdade de sacrifícios dos contribuintes. Dessa forma, para se estabelecer um Sistema Tributário justo, deve-se assegurar que aqueles detentores de maior renda venham contribuir mais, de forma proporcional às suas capacidades.

Estando todos em pé de igualdade perante a lei, então todos devem pagar tributos a partir do momento em que se evidencia e sua capacidade contributiva. Porém, sempre levando em consideração a máxima aristotélica de que a igualdade deve ser observada na medida em que todos se igualam ou se desigalam, o dever de pagar impostos deve observar a capacidade econômica de cada um, baseado na sua renda e patrimônio, respeitados os direitos individuais.²⁹⁸

É importante frisar que, além de se tratar de um princípio cuja aplicação e efetividade sejam plenas, mesmo o dispositivo constitucional estabelecendo a terminologia “sempre que possível”, ainda assim deve ser interpretado no sentido não de discricionariedade do legislador, mas sim de “imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte”. (DERZI, 1997, p. 694).

Pode ser tratado, ainda, como critério de graduação da tributação, na qual se estabelecem limites à tributação evitando, inclusive, o confisco, buscando a justa medida da tributação.

Se o Estado fiscal necessita arrecadar tributos para consecução de suas políticas públicas e, ainda, se, ao lado dessa necessidade, há o dever do cidadão em pagar seus impostos, então que essa carga tributária seja distribuída de forma proporcional aos contribuintes, levando em consideração as suas capacidades econômicas para que todos possam contribuir de acordo com suas riquezas.

²⁹⁸ Regina Helena Costa (2012, p. 109), sobre a proteção dos direitos individuais perante a tributação, enfatiza que “Há que se conciliar o direito de propriedade com o dever-poder do estado tributar. Aquele, na verdade, serve de pressuposto deste, pois a tributação só é legítima onde existir capacidade contributiva; e a propriedade, em regra, é autêntica manifestação dela”. E continua a Autora nesse entendimento afirmando que “se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

Paul Kirchhof esclarece que “a tributação conforme a capacidade individual de contribuição tem seu critério de mensuração exclusivamente na capacidade do contribuinte, não nas necessidades financeiras estatais.” (KIRCHHOF, 2016, p. 28).

Sua abrangência pode se dar a partir de um ponto de vista objetivo, em que se observam fatos que demonstram relevância econômica do contribuinte, excluindo-se fatores como sexo, raça, religião etc.

Fica impedido o legislador e o intérprete de prever tipos tributários como fatos que não tenham relevância econômica, bem como de preservar um mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte. Em relação ao âmbito subjetivo do contribuinte, a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade existente entre os contribuintes com a arrecadação de tributos.

Observa-se, portanto, que pelo Princípio da Capacidade Contributiva, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e devem ser estipulados levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte, o que deve ser feito a partir do ponto de vista objetivo, observando-se os fatos e grandezas estipulados pela norma em si, como também, e principalmente, resguardando o mínimo indispensável à sobrevivência da pessoa.

Esse princípio se apresenta como um limitador do poder tributário do Estado, pois evita o efeito confiscatório da tributação e ao mesmo tempo deve manter o mínimo vital da pessoa, bem como ser neutro nas relações econômicas evitando, assim, que o Estado se aproprie do indevido.²⁹⁹ Além disso, o caráter pessoal previsto no texto do princípio em comento não significa que tal observância se dará apenas em relação aos impostos pessoais, pois conforme adverte Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade do contribuinte) sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros”. (COÊLHO, 2005, p. 84).

Por fim, pode-se dizer que a efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva se trata de uma ética tributária derivada de um princípio maior, qual seja, o princípio da Justiça Fiscal, tanto por parte do Estado em repartir a carga tributária de forma equânime, condizente com as capacidades econômicas dos contribuintes, e, da mesma forma, ética fiscal, tendo em vista a conduta dos contribuintes em exercerem seu dever fundamental de pagar impostos para

²⁹⁹ Neste contexto, Leandro Paulsen explica que “o princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou muita riqueza. Impõe de uma lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação”. (PAULSEN, 2018, p. 75).

que o Estado possa cumprir com seus objetivos, estando relacionado a uma solidariedade fiscal.³⁰⁰

4.3.3.4 *Subprincípios da Capacidade Contributiva*

Do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva decorrem subprincípios que possuem por finalidade dar concretização e efetividade a esse Princípio em estudo. Trata-se de subprincípios, que estão relacionados à progressividade, proporcionalidade e seletividade fiscal.

4.3.3.4.1 Progressividade e Capacidade Contributiva

A progressividade tributária pode ser avaliada a partir de seu contexto da carga tributária global, bem como a partir de um tributo específico. O que importa, ao final, num contexto de Justiça Fiscal, é identificar se o sistema tributário como um todo é progressivo ou regressivo. Será progressivo se a tributação sobre o consumo puder ser compensada pela tributação progressiva nas demais bases de incidência e regressivo se, ao final, a tributação sobre o consumo se sobrepuser à tributação sobre a renda e capital.

Pelo Princípio da Progressividade Tributária, a incidência da tributação se dá a partir de alíquotas progressivas que aumentam à medida que há majoração da base de cálculo da riqueza em apreciação (renda, patrimônio Capital) o que, para Roque Carrazza, trata-se do “melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias vedadas pela Carta Magna”. (CARRAZZA, 2017, p. 107).

A majoração das alíquotas pode ser na modalidade simples, ou seja, na qual cada alíquota é aplicada em toda a matéria tributada, ou pode ser graduada, de modo que cada alíquota maior é aplicada apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior.

Nesse caso, deve-se aplicar tantas alíquotas quantas forem as parcelas de valor e, posteriormente, somá-las para se chegar ao valor total. Essa modalidade (alíquota graduada) é a que se adequa aos parâmetros da Constituição.

³⁰⁰ A equidade horizontal tem sido defendida como uma das maiores virtudes e um dos maiores objetivos da política fiscal. A equidade horizontal significa que os indivíduos com a mesma renda e na mesma condição devem ser tratados fiscalmente da mesma forma e devem sofrer a mesma carga de incidência fiscal. De outro lado, na equidade vertical significa que o governo deve proceder a um tratamento igualitário de todos os contribuintes. (CALIENDO, 2009, p. 277).

Consoante as finalidades da tributação, é importante relembrar que a progressividade tributária pode estar relacionada à característica fiscal ou extrafiscal da tributação. Em relação à primeira, diz respeito à finalidade arrecadatória e, portanto, quantitativa. Quanto maior o rendimento do contribuinte, ou seja, a capacidade econômica, mais tributo se cobra. Em relação à extrafiscalidade, sua modulação, ainda que progressiva, está voltada a outros fatores, que tenham relação com o comportamento dos contribuintes, quais sejam, fatores econômicos ou ambientais, por exemplo, e, desta forma, na regulação e, ou, indução sobre as suas condutas.

O Sistema Tributário Brasileiro possui quatro modalidades de impostos com alíquotas progressivas, sendo o imposto sobre a renda IR, o IPTU, ITR e o ITCMD, conforme pôde ser melhor observado no primeiro capítulo deste trabalho.

O IR e o ITCMD são impostos que detêm característica fiscal, cuja progressividade se dá com finalidade arrecadatória, enquanto o ITR possui suas alíquotas progressivas em razão de sua extrafiscalidade. Já o IPTU possui suas alíquotas progressivas em razão de sua fiscalidade e extrafiscalidade, quando for o caso,³⁰¹ já que encontra fundamento na questão ordenação urbana.

Nesse andar, Roque Antônio Carrazza (2017, p. 106) defende que todos os impostos deveriam ser progressivos, pois é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da Capacidade Contributiva.

É enfatizado por Thomas Piketty (2014, p. 483) como uma das maiores invenções do Século XX, haja vista seu papel na redução da desigualdade. Nesse posicionamento, de forma esclarecedora, o referido autor evidencia que essa modalidade de tributação exprime um equilíbrio entre justiça social e liberdade individual.

Por isso, pode-se identificar que o imposto progressivo constituiu um método mais ou menos liberal, cujo objetivo está em reduzir desigualdades, já que respeita a livre concorrência e a propriedade privada.

Pode-se evidenciar, então, o fato de Países com características político-liberal adotarem a progressividade das alíquotas tributárias, a exemplo dos Estados Unidos da América

³⁰¹ Conforme enfatiza Sacha Calmon, “o IPTU admite a progressividade estribado em duas matrizes: A) a matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede na disposição que acabamos de transcrever, em prol da ordenação urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo); e B) a matriz da capacidade do contribuinte que exsurge do art. 145, §1º, da CF. (...) Com efeito, ao dizer da progressividade pelo valor do imóvel, a Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio. Então há uma progressividade fiscal e outra extrafiscal (182, §4º). (COELHO, 2005, p. 427).

que possui o imposto sobre a renda com alíquotas progressivas, observando a capacidade contributiva de seus contribuintes, sem olvidar a efetivação do seu caráter social.³⁰²

Inegavelmente, inobstante demais modalidades, conforme abaixo será tratado, o imposto progressivo resulta em modalidade arrecadatória de impostos que mais se aproxima de um contexto de efetivação da Justiça Fiscal³⁰³, pois, além de tributar a todos de forma equivalente à sua capacidade econômica, é a modalidade que mais se relaciona com a justiça redistributiva.

4.3.3.4.2 Proporcionalidade e Capacidade Contributiva

A técnica da proporcionalidade também é meio pelo qual se busca efetivar o princípio da capacidade contributiva. Contudo, de forma diversa à progressividade, na sua aplicação não há variação nas alíquotas da exação, sendo estas fixas. O que encontra variável é a base de cálculo que poderá sinalizar essa variação e, assim, influir no resultado.

Com efeito, quando sob os efeitos da progressividade fiscal, a tributação resulta em maior peso para quem auferir maior disponibilidade, porém compromete um percentual maior de seus rendimentos, o que não ocorre no caso de uma tributação com alíquotas proporcionais, já que os contribuintes tem comprometido o mesmo percentual de seus rendimentos.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 320) explica que se verifica a proporcionalidade na incidência do imposto quando seu valor é fixado proporcionalmente à riqueza da qual o fato gerador é um fato signo-presuntivo. Renomados autores, a exemplo de Geraldo Ataliba³⁰⁴ e Roque Antônio Carrazza³⁰⁵, contestam a existência de justiça fiscal nessa modalidade de incidência tributária, inclusive pelo fato de que tendem mais à regressividade no seu efeito final.

Do mesmo modo entende Carlos Araújo Leonetti (2003), para quem a adoção da progressividade é essencial a conferir concretude ao Princípio da Capacidade Contributiva.

³⁰² Sobre esse tema, recomenda-se a leitura de: LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a Renda como instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri: Manoele, 2003.

³⁰³ Por isso é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo. (PIKETTY, 2014, p. 484).

³⁰⁴ Neste sentido, Geraldo Ataliba afirma que “os impostos que não sejam progressivos, mas que tenham a pretensão de neutralidade, na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”. (ATALIBA, 2001, p. 49).

³⁰⁵ Roque Antônio Carrazza defende que a proporcionalidade “(...) atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende o princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, *em proporção*, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual.” (CARRAZZA, 2017, p. 106).

Nesse quesito, conforme demonstrado no primeiro capítulo desta Tese, o Brasil possui um Sistema Tributário que resulta em uma predominante regressividade, face a maior incidência da tributação como um todo se dar a partir de tributos indiretos, com alíquotas proporcionais e, conseqüentemente, onerar mais os economicamente mais fracos.

4.3.3.4.3 Seletividade e Capacidade Contributiva

Em relação à seletividade na tributação e sua correlação com a capacidade contributiva, identifica-se tratar de técnica de tributação que ocorre em tributos indiretos, a exemplo do ICMS e IPI, previstos nos artigos 153, § 3º, I para o IPI e artigo 155, § 2º, III para o ICMS, todos da Constituição³⁰⁶.

Visando uma maior e melhor adequação ao Princípio da Capacidade Contributiva, aumentam-se as alíquotas em conformidade com a essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial determinado produto, como no caso dos produtos que compõe a cesta básica, menor a incidência tributária, ou, ao contrário, quanto menos essencial, como no caso do cigarro e bebidas alcoólicas, maior a alíquota. Busca-se favorecer o consumidor final, ou seja, aquele que recebe o impacto dessa tributação.

Esse princípio (da seletividade), mostra-se como importante ferramenta na promoção da Justiça Fiscal, posto que procura moldar a tributação de acordo com o sujeito passivo da relação tributária, amenizando, quando é o caso, os efeitos de uma regressividade fiscal que nessa relação possa se instaurar.

Os três subprincípios acima tratados representam maneiras de se alcançar a concretização do que prevê o Princípio da Capacidade Contributiva e, assim, dar efetividade ao Princípio da Justiça Fiscal. Ao que tudo indica, o Princípio de Progressividade proporciona maior concretude à realização da Justiça Fiscal.

4.3.4 Capacidade Contributiva como elemento promocional da Justiça Fiscal

Conforme foi possível observar, o Princípio da Justiça Fiscal é um dos Princípios gerais que estruturam o Sistema Tributário Brasileiro. Agora, no entanto, procura-se demonstrar

³⁰⁶ Interessante posicionamento é adotado por Sacha Calmon neste ponto, para quem “a seletividade vem do princípio da justiça. Estes impostos recaem sobre o consumo. A capacidade contributiva visada é a do consumidor final, mas, porque deve ser antecipada, atrai a técnica, no caso do ICMS e do IPI, da não-cumulatividade, a permitir o repasse do ônus para a frente, mas apenas sobre o valor adicionado pelos agentes econômicos durante o processo de produção, circulação e consumo dos bens”. (COELHO, 2005, p. 378).

que, além de o Princípio da Capacidade Contributiva dele derivar, também é elemento cuja concretização promove aquele princípio da Justiça Fiscal.

É possível enfatizar que a realização da Justiça Fiscal é um debate que não decorre dos dias atuais, pois já tinha previsão na constituição ateniense. Contudo, numa concepção de justiça Material “só muito mais tarde se formula e está ligado ao ciclo de revoluções que procederam a construção do Estado contemporâneo.” (SANCHES, 2010, p. 19).

Pode ser entendido como princípio fundamental e estruturante do Direito tributário na medida em que dele decorrem demais princípios, a exemplo dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do republicano e da progressividade. (CALIENDO, 2009, p. 133).

Para L. Saldanha Sanches (2010, p. 13), “a Justiça Fiscal pode possuir diversos significados”, a depender de cada Estado, de cada sociedade³⁰⁷, abrangendo, em especial, dois aspectos, quais sejam, a justiça no aspecto da incidência tributária, assunto de que se ocupa neste estudo, e a justiça no aspecto da distribuição dos recursos.

Ao se tratar Justiça Fiscal no aspecto da incidência da tributação, o que se pretende é evidenciar a necessidade de se deixar os contribuintes em situação de igualdade³⁰⁸, levando em consideração para isso a sua capacidade contributiva, de modo que todos suportem a carga tributária de forma igualitária, dentro de suas condições econômicas, tanto do ponto de vista objetivo como do subjetivo.

Entende-se que são duas as condições básicas para que se tenha uma justa distribuição dos encargos tributários, sendo: 1) em relação à incidência tributária, a distribuição dos encargos tributários deve ser de acordo com a capacidade contributiva; 2) em relação aos direitos e garantias do contribuinte, a exigência da concordância prática entre a correta distribuição dos encargos tributários e a salvaguarda dos direitos individuais de cada contribuinte. (SANCHES, 2010, p. 52).

Pode-se enfatizar, que a Justiça Fiscal está relacionada à própria constitucionalização do Direito Tributário, pois evidencia a necessidade de tratamento econômico entre os contribuintes na repartição dos encargos tributários de modo a corroborar com a forma republicana do Estado Brasileiro.

³⁰⁷ Neste contexto, também se posiciona Klaus Tipke (2002, p. 21), para quem não há um único critério de justiça para o Direito. Diante disso, apregoa que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério e, desta forma, no aspecto tributário se tem a Justiça Fiscal.

³⁰⁸ A ideia tributária não é a de um igualitarismo outrora empregado pelo socialismo real, mas, sim, a da não legitimação tributária de um enriquecimento sem pagamento da contrapartida por ter chegado ao lugar onde se encontra, afinal de contas, vivemos no espaço público, vivemos com o outro. Noutro dizer; pode-se enriquecer, sim, todavia em nome da justiça tributária paga-se mais tributos sobre a parcela maior de riquezas acumuladas em decorrência de saberes conquistados e desenvolvidos pela oferta pública de qualificação para o trabalho. (NOGUEIRA, 2003, p. 96).

Busca-se, dessa forma, a construção do que Klaus Tipke (2012, p. 73) denominou de “Moral Tributária” onde, para o autor, se o sistema de tributação se mostra injusto, principalmente em decorrência de violação do princípio da igualdade, dificilmente haverá o estabelecimento de uma moral tributária dos contribuintes e de um dever ético a impulsionar a contribuição tributária.

O maior desafio está em estruturar um sistema tributário de modo que a incidência tributária ocorra de forma justa, além de economicamente eficiente.

Daí, tem razão Paulo Caliendo, quando afirma que “a tarefa dos juristas não é encontrar fundamentos de validade no direito, nem encontrar neste uma identificação objetiva com a justiça, mas encontrar, no sistema jurídico, meio de realização deste (...)”. (CALIENDO, 2009, p. 89).

Portanto, do ponto de vista da realização da Justiça Fiscal, a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do princípio da igualdade, ainda é o modo mais eficaz de se implementar uma tributação adequada, já que a capacidade contributiva, por observar um critério de graduação dos impostos, determina o montante a ser pago pelos contribuintes.

4.4 SÍNTESE CONCLUSIVA

Quando se fala em Constitucionalização do Direito Tributário, de forma específica ao Estado Brasileiro, o que se tem é o Direito Tributário envolto pelas normas constitucionais, embasado em princípios que consagram o dever fundamental de pagar impostos face o dever do Estado na concretização dos direitos fundamentais dos seus cidadãos.

Ao efetuar a arrecadação tributária de que necessita, não se pode deixar de observar a base constitucional que coordena e dirige o caminho que deve ser seguido pelo Estado, nesse caso, sob a intervenção do princípio da igualdade tributária que orienta a arrecadação tributária sob o prisma do Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse raciocínio, e não menos relevante que a observância da Constitucionalização do Direito Tributário, é necessário enfatizar que toda e qualquer intervenção do Estado para arrecadação de tributos acarretará efeitos na economia o que motiva a continuidade do presente estudo enfatizando a interdisciplinaridade que possui o Direito Tributário com o aspecto econômico.

Já se sabe que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro demonstra um paradoxo com a vontade da Constituição brasileira, pois que tributa de forma predominante com

regressividade fiscal, o que gera desequilíbrio econômico, haja vista o aumento da desigualdade em decorrência disso.

Por outro lado, sabe-se, também, que o dirigismo constitucional tem a Capacidade Contributiva na ponta, o que exige a efetiva observância das normas constitucionais previstas na Constituição do Brasil.

Desse modo, o Sistema Tributário Brasileiro deve estar adequado com essas ponderações para refletir e realizar os objetivos fundamentais da Constituição Federal na busca de uma tributação não apenas justa, mas também eficiente.

Como implementar uma tributação que seja eficiente e, ao mesmo tempo, promova a Justiça Fiscal no âmbito da tributação?

O próximo capítulo abordará esse questionamento, no qual será demonstrada a possibilidade da conjugação entre Eficiência Econômica e Justiça fiscal e que essa interação pode render boas propostas para tornar o Sistema Tributário Brasileiro em um sistema que seja justo e eficiente.

5 REESTRUTURAÇÃO DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO PARA UMA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA JUSTA E EFICIENTE

O que se pretende nesta Tese é propor um modelo de tributação que seja justo e eficiente à luz da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro. Isso porque a atual tributação no Estado Brasileiro é predominantemente regressiva, o que resulta em externalidades negativas no âmbito da norma constitucional, assim como no âmbito econômico.

Da forma como se encontra estruturado, o Sistema Tributário Brasileiro não efetiva a distribuição da carga tributária nos moldes do que propõe a Constituição Brasileira e tal situação tende a agravar o fator de desigualdades vivenciadas pela sociedade.

Por isso, se a pretensão é identificar tais situações e propor alguma alteração, a Análise Econômica do Direito pode ser um bom instrumento para que uma mudança de paradigma ocorra e o Sistema Tributário Brasileiro passe a representar efetivamente o que a Constituição Federal estabelece.

Quando se traz a Economia para atuar de forma interdisciplinar com o Direito, nesse caso em particular, com o Direito Tributário, dois valores se sobressaem: Justiça Fiscal e Eficiência Econômica. Ambos buscam o bem-comum, porém com éticas diferenciadas.

No presente caso, procura-se demonstrar que a Eficiência, sendo um valor almejado na Economia, pode ser um critério de alcance da Justiça Fiscal, desde que conheça os limites que a norma constitucional impõe para guiar o Estado e a sociedade na realização dos seus objetivos fundamentais.

Dos elementos levantados no primeiro e segundo capítulos, verificou-se que o Sistema Tributário Brasileiro, ao ser predominantemente regressivo, tributa de forma desigual e, dessa forma, contribui para a concentração desproporcional de renda, prejudicando, assim, o desenvolvimento econômico e social, já que também interfere nos custos de transação e, conseqüentemente, na formação de preços.

Quando se chega ao Terceiro Capítulo, verifica-se que a Constituição Federal é dirigente e informa como deve ser a tributação no Estado brasileiro, bem como que, da forma como ela vem sendo desenvolvida, deixa de promover a Justiça Fiscal por não aplicar adequadamente o Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse desiderato, o presente Capítulo tem por objetivo primordial propor um modelo de Tributação para o Estado Brasileiro que não seja apenas eficiente, mas que também esteja

em compasso com a necessária constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro e que, por isso, promova a Justiça Fiscal.

Para esse mister, objetiva-se, num primeiro momento, identificar, no Princípio da Capacidade Contributiva, a diretriz para reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, condizentes com a vontade da Constituição Federal na realização da Justiça Fiscal.

Considerando que a Análise Econômica do Direito (AED) pode ser utilizada como importante instrumento para o fim que aqui se pretende, objetiva-se elencar contribuições que esse movimento (da AED) pode trazer para um bom entendimento desse fenômeno social que é a tributação.

É ainda importante demonstrar e entender os efeitos distorcivos causados pelo Sistema Tributário Brasileiro no aspecto econômico, a partir de dados que apontam para uma existente desigualdade social, bem como fundamentar a possibilidade de um necessário equilíbrio entre Eficiência Econômica e Justiça Fiscal, ao se vislumbrar uma arrecadação tributária justa e eficiente.

Por fim, no último tópico, desenvolver ou, ao menos, sugerir uma proposta de arrecadação no Sistema Tributário Brasileiro a partir do conceito de uma Tributação Justa e Eficiente no aspecto da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, apto a fundamentar essa reestruturação sugerida.

5.1 DIRETRIZES DE REESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA VISÃO CONDIZENTE COM SUA CONSTITUCIONALIZAÇÃO

A atual Constituição brasileira é dirigente e, por isso, traça qual caminho o Estado brasileiro deve seguir, o que vem materializado nos objetivos fundamentais da República, qual seja, de construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais e, ainda, promover o bem de todos.

Por se tratar de um Estado social, uma série de direitos sociais são reconhecidos e garantidos na Constituição o que exige sua promoção e concretização a partir de políticas públicas que, para serem implementadas, levam o Estado Brasileiro a tributar sua sociedade, dando maior ênfase aos impostos, demonstrando, por isso, tratar-se de um Estado Fiscal Social.

Quando objetiva construir uma sociedade livre, justa e solidária, está-se enfatizando uma sociedade pautada na liberdade (de expressão, de locomoção, de iniciativa etc.), que

entende e reconhece seu dever fundamental de pagar impostos, cuja finalidade é de promover seu desenvolvimento e, conseqüentemente, reduzir as desigualdades e a pobreza.

Mas para esse desiderato, estabelece como princípio fundamental o da Justiça Social que, quando discutido em âmbito tributário, sobreleva o Princípio da Justiça Fiscal, exigindo, assim, a participação de todos os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, para financiarem a estrutura estatal necessária à concretização de seu fim.

Todos devem contribuir dentro de suas capacidades contributivas para a construção dessa sociedade, de modo que quando o Sistema Tributário Brasileiro tem como viga mestra o Princípio da Igualdade Tributária, ele oportuniza o entendimento de que a efetividade do princípio da Capacidade Contributiva, a partir da progressividade da tributação, é o instrumento eficaz a promover a Justiça Fiscal e, assim, deve ser estabelecido também no âmbito infraconstitucional.

A mais importante premissa a ser estabelecida para se propor uma reestruturação no Sistema Tributário Brasileiro, parte do entendimento e reconhecimento de que o Princípio da Capacidade Contributiva é elemento fundamental no Sistema Tributário³⁰⁹.

Urge a necessidade de uma efetiva constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, de modo que os efeitos da Constituição irradiem sobre o Sistema Tributário Brasileiro como um todo, em especial no âmbito infraconstitucional em que o paradoxo constitucional se estabelece, pois à medida em que o Sistema Tributário brasileiro prevê uma tributação pautada na Justiça Fiscal, a partir da capacidade contributiva de seus contribuintes, as normas infraconstitucionais desse Sistema ignoram a necessidade de maior progressividade tributária e fomentam uma forte e predominante regressividade fiscal, resultando em sérios transtornos constitucionais e econômicos.

Há um paradoxo entre o que objetiva a Constituição Brasileira e o que de fato vem sendo efetivado no plano infraconstitucional, a exemplo dos índices de desigualdades e dados apontados no primeiro capítulo deste trabalho. O que de fato deve ser observado é que “a Constituição jurídica não significa simples pedaço de papel”. Mais do que isso, ela “contém uma força própria, motivadora e ordenadora da vida do Estado” (HESSE, 1991, p. 25) e, por isso, deve ser observada e cumprida.

³⁰⁹ Por isso, compreende-se que o apelo ao princípio da capacidade contributiva, a que se assiste um pouco por toda a parte, não obstante a diversidade que apresenta, não é senão a expressão da tentativa de afirmação da ideia do Estado de direito material, no cada vez mais absorvente e indomesticável domínio da tributação, depois de, há bastante tempo, a mesma ideia se ter formado com assinalável êxito na generalidade dos sectores da acção estadual, através essencialmente da subordinação desta aos direitos fundamentais e do seu efectivo controlo pelas jurisdições constitucionais. (NABAIS, 2015, p. 445).

Por se tratar da lei fundamental de um Estado, prevê seus princípios fundamentais que se traduzem nos valores supremos do seu povo e, por isso, sua vontade, definida nos seus objetivos fundamentais, deve ser cumprida, sob pena de se desconsiderarem os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Nesse intento de reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, urge a necessidade de se questionar: diante do cenário apresentado no Estado Brasileiro a partir de sua estrutura tributária, bem como de sua realidade de preponderância de uma tributação regressiva, necessita, o País, de maior tributação?

Ao que parece, a resposta adequada não está no sim ou não, mas de que, antes de uma maior tributação, o País necessita de uma melhor tributação, que, de fato, esteja pautada na Justiça Fiscal, baseada na proporcionalidade entre a necessidade de arrecadação tributária por parte do Estado e a capacidade econômica de cada contribuinte para essa arrecadação.

Faz-se necessário dimensionar como pauta de reestruturação uma ética na tributação³¹⁰, o que pressupõe a capacidade de se estabelecer uma necessária e real igualdade na partilha de bens primários, de direitos e obrigações, que leve em consideração a real capacidade de contribuição de cada um dos contribuintes.

O princípio da solidariedade está previsto na Constituição brasileira quando ela prevê a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Em uma sociedade que estabelece em sua Lei Fundamental a proteção da dignidade da pessoa humana, amparada em uma série de direitos individuais e sociais que se refletem nos bens primários sociais, como moradia, educação, saúde, alimentação, saneamento básico, salário mínimo, entre outros, que devem ser de acesso a todos, inclusive com características de direito subjetivo do cidadão, é justo que quanto maior a produção de riqueza, maior seja a parcela de contribuição tributária à sociedade.

Trata-se de uma ética tributária a ser estabelecida em uma sociedade que pode escolher seu destino, ou seja, que encontra liberdade de condução de sua vida, em especial a econômica, mas ciente de que à medida que avança economicamente em sua capacidade contributiva, maior será a fatia a contribuir para o meio social em que vive.

Conforme lembra Paul Kirchhof, “como axioma ético, o princípio da capacidade contributiva pertence às fontes valorativas do direito” (KIRCHHOF, 2016, p. 31), as quais conscientizam sobre o conflito entre o direito vigente e o direito justo. Nesse contexto da ética

³¹⁰ Deve-se levar em consideração que o presente trabalho se dá sobre a incidência da tributação e não necessariamente sobre a redistribuição da renda a partir da tributação.

tributária³¹¹, Klaus Tipke (2012) busca estabelecer o que é exigido tanto dos contribuintes quanto do próprio Estado no quesito tributação e, dessa forma, qual princípio deve inspirar a arrecadação tributária no âmbito de uma tributação justa. Defende que cabe tanto ao Estado quanto aos contribuintes a observância dos valores da sociedade, nesse caso específico o dever de pagamento de tributos em conformidade com o princípio da igualdade.

No entendimento de Klaus Tipke, é o Princípio da Capacidade Contributiva que se adequa a todos os demais direitos de uma constituição social³¹², pois “se a meta é alcançar a justiça, não pode ser um princípio qualquer o princípio fundamental. (...) O princípio deve ser antes de tudo adequado à realidade” (TIPKE, 2012, p. 16), ou seja, as leis infraconstitucionais devem estar de acordo com os projetos normativos da Constituição³¹³.

Não apenas o contribuinte tem o dever de pagar tributos. Com base no princípio da solidariedade, o Estado³¹⁴, por seus Poderes, também deve concretizar esse princípio. O Legislador ao editar leis com tais valores constitucionais e o Judiciário ao fazer cumprir tais preceitos constitucionais devem pautar pela sua observância, sob pena de atuar tributariamente de modo imoral (TIPKE, 2012, p. 79).

Trata-se do que se pode denominar de “mínimo ético legal” em matéria tributária, que exige uma mesma conduta a todos os envolvidos com a relação jurídico-tributária, conduta essa pautada na vontade constitucional de prevalência da igualdade, de irradiação das normas constitucionais sobre todo o ordenamento infraconstitucional, ao que Konrad Hesse (1991) denominou de força normativa da constituição.

³¹¹ A Ética Tributária é por conseguinte a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte. (TIPKE, 2012, p. 7).

³¹² O princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. (...) é o único princípio fundamental, que é adequado a todos os direitos fundamentais de constituições de Estados de Direito Social. É também em geral aceito como apropriado. Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então também reconhecer nos outros. (TIPKE, 2012, p. 20-21).

³¹³ A moral tributária não exige que as leis tributárias tenham uma tradição, mas que elas se harmonizem com a Constituição atual e com a ética corporificada em seus direitos fundamentais. (TIPKE, 2012, p. 79).

³¹⁴ (...) o actual princípio constitucional da igualdade obriga também o senhor da lei: de um lado obriga-o a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou critério objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade (ou seja, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual) – igualmente *na* lei; de outro lado, obriga-o positivamente a fazer discriminações ou a adoptar tratamentos desiguais a fim de criar, seja no mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de *chances*, dependente do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação), seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de resultados, dependente principalmente da satisfação destas necessidades primárias e, complementarmente, do rendimento produtivo, dada a sua utilidade para o crescimento económico, e dos atributos pessoais que elevam a uma mais eficaz distribuição dos empregos - igualdade *pela* lei. (NABAIS, 2015, p. 436).

Ainda nessa perspectiva, John Rawls (2000), político e filósofo norte-americano, ao tratar de sua “Teoria da Justiça” e sugerir princípios de justiça redistributiva, traz parâmetros éticos que podem bem ser empregados na reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro aqui defendida. O citado autor busca estabelecer princípios informadores de uma sociedade que estabelece seu ordenamento jurídico isento de pré-conceitos, partindo de uma posição original onde todos se encontrem despidos de interesses próprios, mas amparados em uma pretensão racional de estruturar normas justas para o bem de todos.³¹⁵

John Rawls (2000. p. 65) sugere dois princípios de justiça que poderiam suprir esse acordo social: um primeiro princípio que oferece as mesmas liberdades básicas (de locomoção, de expressão, religiosa etc.) para todos os cidadãos, e um segundo princípio, relativo à equidade social e econômica. São eles:

Primeiro: que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para as outras.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos. (RAWLS, 2000, p. 65).

A partir disso, defende em sua “Teoria da Justiça” que ao se conceder liberdade ampla aos cidadãos dessa sociedade, sugerindo amplas e iguais oportunidades, mesmo assim, surgirão desigualdades, inclusive econômicas, pois não há como impedir alguns fatos naturais como, por exemplo, recebimento de heranças, dotes, dentre outros que serão motivos de majoração dessa desigualdade surgida. Contudo, a questão principal está em como a sociedade e o Estado irão lidar com esse fator.

No seu entendimento, o Princípio da Diferença³¹⁶ poderia ser o caminho para solução, pois nesse caso as obrigações sociais e os benefícios seriam atribuídos de maneira a atingir de forma mais abrangente os menos favorecidos, buscando amenizar as diferenças sociais existentes. “A estrutura básica da sociedade pode ser elaborada de forma que essas contingências trabalhem para o bem dos menos afortunados.” (RAWLS, 2000, p. 108).

³¹⁵ O “véu de ignorância” garante a equanimidade do poder e do conhecimento que a posição original requer. Ao fazer com que as pessoas ignorem sua posição na sociedade, suas forças e fraquezas, seus valores e objetivos, o véu de ignorância garante que ninguém possa obter vantagens, ainda que involuntariamente, valendo-se de uma posição favorável de barganha. (SANDEL, 2019, p. 188).

³¹⁶ Conforme bem explica Michael J. Sandel (2019, p. 194), o princípio da diferença, sugerido por Rawls, “corrige a distribuição desigual de aptidões e dotes sem impor limitações aos mais talentosos. Como? Estimulando os bem-dotados a desenvolver e exercitar suas aptidões, compreendendo, porém, que as recompensas que tais aptidões acumulam no mercado pertencem à comunidade como um todo. Não criemos obstáculos para os melhores corredores; deixemos que corram e façam o melhor que puderem. Apenas reconheçamos, de antemão, que os prêmios não pertencem somente a eles, mas devem ser compartilhados com aqueles que não tem os mesmos dotes.

Explica o autor que

Supondo-se a estrutura de instituições exigida pela liberdade igual e pela igualdade equitativa de oportunidades, as maiores expectativas daqueles em melhor situação são justas se, e somente se funcionam como parte de um esquema que melhora as expectativas dos membros menos favorecidos da sociedade. A ideia intuitiva é de que a ordem social não deve estabelecer e assegurar as perspectivas mais atraentes dos que estão em melhores condições a não ser que, fazendo isso, traga também vantagens para os menos afortunados. (RAWLS, 2000, p. 80).

Com base no princípio da diferença é possível encontrar fundamentos para a tributação da propriedade e da renda, inclusive de forma progressiva³¹⁷. Isso demonstra que a tributação deve ser predominante em face dos elementos que, de fato, manifestem riqueza produzida pelo contribuinte e, conseqüentemente, demonstrem sua capacidade contributiva para o recolhimento da exação fiscal, o que se dará naqueles já mencionados tributos diretos, que incidem sobre a renda, o patrimônio e o capital.

Corolário do Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio da progressividade fiscal, desde que o objetivo seja a promoção da Justiça Fiscal³¹⁸, como ocorre na Constituição brasileira, o qual tem justamente a função de potencializar o princípio da Capacidade Contributiva (SILVA; GASSEN, 2012, p. 254), pois irá cobrar mais de quem demonstra capacidade econômica e contributiva para tanto.

A partir dessas convicções, agora moldadas ao Sistema Tributário Brasileiro, o questionamento que surge é no sentido de, caso a sociedade brasileira se coloque na posição original e, diante do véu de ignorância, busque estabelecer princípios de justiça a conduzir seu ordenamento jurídico tributário, optaria por um Sistema Tributário com predominância regressiva ou progressiva?

Cientes da necessidade de contribuição tributária ao Estado para o desempenho das políticas públicas necessárias, como cada cidadão reagiria em estabelecer esses princípios?

Em uma linguagem mais simples, optar-se-ia por arrecadar mais de quem produz mais, ou menos?

James Buchanan (1980, p. 24), na obra “The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution” explica, que “munido de informações sobre sua posição na sociedade, o indivíduo pode (e geralmente irá) adotar atitudes de redistribuição profundamente diferentes

³¹⁷ Esclarece John Rawls, “Assim somos levados ao princípio da diferença se desejamos montar o sistema social de modo que ninguém ganhe ou perca devido ao seu lugar arbitrário na distribuição de dotes naturais ou à sua posição inicial na sociedade sem dar ou receber benefícios compensatórios em troca”. (RAWLS, 2000, p. 108).

³¹⁸ O imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado Social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade do século XX, constituindo uma instituição central para garantir a sua viabilidade no século XXI. (PIKETTY, 2014, p. 484).

daquelas que ele poderia ter adotado por trás de tal véu”³¹⁹. Refere-se o autor à possibilidade de os cidadãos não estarem sob o véu da ignorância, indicando que, nesse caso, os interesses seriam maximizados de forma individual.³²⁰

É nesse sentido que se deve encontrar na Teoria da Justiça, de John Rawls, elementos a embasar a pretensa fundamentação de reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, a partir de um senso de justiça fiscal, em especial para o caso da incidência da norma tributária.

Ao identificar o Princípio da Capacidade Contributiva como diretriz para a reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, evidencia-se a necessidade de sua efetiva constitucionalização, em que as normas constitucionais irradiem e avancem sobre as normas infraconstitucionais, seja no aspecto legislativo como no aspecto do judiciário, ao interpretar e aplicar a Constituição.

Somado a isso, evidencia-se a necessidade de aprimorar o debate democrático sobre esse aspecto, haja vista que no âmbito do Estado Democrático a tributação se trata de uma escolha da sociedade, a exemplo do que se fundamentou linhas acima em relação ao John Rawls.

Pode-se extrair de James Buchanan (1980), que as instituições fiscais devem ser elaboradas a partir do consenso geral dos contribuintes, mediante escolhas a serem tomadas. Em seu entendimento,

O cálculo da escolha constitucional oferece a única base legítima para derivar as normas possíveis para a reforma tributária. O uso deste cálculo nos permite indicar direções para o que pode ser chamado de reforma tributária autêntica, mudanças na estrutura tributária que pode ser benéfica a todos os cidadãos contribuintes quando avaliada na fase constitucional da decisão. (BUCHANAN; BRENNAN, 1980, p. 14).

³¹⁹ No original: “Armed with information about his position in society, the individual may (and generally will) adopt profoundly different attitudes to redistribution from those he might have adopted behind such a veil. In such a setting, constitutional preferences over the income distribution may be embodied in specific fiscal rules that will generate results quite different from those that would be produced under unconstrained majority voting”. (BUCHANAN; BRENNAN, 1980, p. 24)

³²⁰ Expressa o autor que os interesses serão maximizados na medida em que se puder buscar algum privilégio próprio e, por isso, deve haver restrições constitucionais ao Estado, denominado em sua obra de o Leviatã, que também possuirá o interesse na maximização da receita fiscal. Sobre esse ponto, James Buchanan trabalha no segundo capítulo da sua obra “The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution” com um governo natural e um modelo Leviatã, e lá expõe a necessidade de restrições constitucionais ao Estado que não apenas as decorrentes do processo eleitoral. Nesse sentido, e contextualizando o assunto em questão, questiona o autor: “É inconcebível que o futuro cidadão pagador prefira deixar o poder tributário sem restrições, mesmo que o governo seja modelado como um Leviatã que maximiza a receita?” em seguida, responde o próprio autor que “em um nível, tal pergunta pode parecer absurda. Certamente, o potencial cidadão-contribuinte desejaria resultados fiscais mais próximos daqueles que ele espera ao longo da sequência de períodos orçamentários. Mas uma vez reconhecido que o cidadão-contribuinte pode ser ele próprio um membro da classe dominante – um político-burocrata em períodos futuros – então a resposta deixa de ser evidente. (BUCHANAN; BRENNAN, 1980, p. 39).

Importante ressaltar que posturas tímidas vêm sendo adotadas por instituições do Estado, a exemplo do Supremo Tribunal Federal que já demonstrou tomar uma direção voltada para o reconhecimento do Princípio da Capacidade Contributiva como princípio orientador do Sistema Tributário Brasileiro.

Ao se observar o julgamento do Recurso Extraordinário 562.045, por maioria dos votos, o STF modificou seu entendimento sobre a progressividade da tributação em relação aos denominados impostos reais (nesse caso específico, em relação ao ITCMD) que, até então, entendia-se não levar em conta características pessoais do contribuinte, a exemplo do voto proferido pelo então Relator do referido Recurso Extraordinário, Ministro Ricardo Lewandowski³²¹ e, por isso, não admitia a progressividade de suas alíquotas.

Havia o entendimento, inclusive sumulado pelo STF³²², de que, quando se tratava de impostos com características reais, a progressividade das alíquotas era vedada, apenas sendo possível em casos de extrafiscalidade, ou seja, naquela modalidade de tributação cujo fim maior é o de fomentar condutas.

Por maioria de votos, saiu vencedora a tese de que todos os impostos estão sujeitos à capacidade contributiva e, portanto, mesmo aqueles com características de impostos reais estão sujeitos à progressividade de suas alíquotas, nesse caso o imposto de transmissão causa mortis e doação, ITCMD.³²³

Roque Antônio Carrazza (2017, p. 108-109) referenda esse entendimento, inclusive ressaltando que no caso de impostos que incidam sobre a propriedade, a exemplo do IPVA, IPTU, ITCMD, a capacidade contributiva é revelada com o próprio bem³²⁴. Ou seja, a partir do

³²¹ Ao apreciar esse Recurso Extraordinário proposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, o Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, votou no sentido de que “a graduação dos impostos somente pode ser levada a efeito se guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Tal liame, como é sabido, melhor se evidencia {sic} nos tributos de natureza pessoal, ao menos do ponto de vista da proporcionalidade e razoabilidade da exação”. O Ministro relator entendeu ser impossível identificar a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD e, embora não proibida aos impostos de natureza pessoal, a progressividade das alíquotas somente poderia ser aplicável em caso de extrafiscalidade expressamente definida no texto constitucional. BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 562.045 de 06 de fevereiro de 2013**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, DJe. Publicado em: 27 nov. 2013. Acesso em: 20 dez. 2020.

³²² Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

³²³ Cabe aqui a transcrição de parte do fundamento do voto do então Ministro Eros Grau, que assim manifestou sua interpretação sobre o § 1º do art. 145 da CF: “Sucede que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 562.045 de 06 de fevereiro de 2013**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, DJe. Publicado em: 27 nov. 2013. Acesso em: 20 dez. 2020.

³²⁴ Conforme ressaltam Jamily de Jesus Silva e Valcir Gassen, “A posição do STF quanto à progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU – também seguiu a mesma linha. Foi necessária

momento que a pessoa recebe algum bem, seja a título de compra e venda, seja a partir de doação, ela passa a ter capacidade econômica e, por isso, deve ser tributada a partir do Princípio da Capacidade Contributiva.

Essa mudança de entendimento decorre da força normativa e do caráter diretivo da Constituição Brasileira, o que tem motivado estudos aprofundados no afã de encontrar a real vontade da Constituição, bem como de pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil, como no caso do conceito desenvolvido e trabalhado por Valcir Gassen sobre o que denomina de Matriz Tributária.

Valcir Gassen (2012)³²⁵ critica o conceito de Sistema Tributário nos moldes que vem sendo utilizado, enfatizando que da forma que é visto e entendido acaba por limitar a amplitude do entendimento sobre o fenômeno da tributação, deixando de lado questões relacionadas a esse fenômeno, pois, no seu entendimento, esse Sistema deve ser pensado e interpretado a partir dos objetivos fundamentais traçados pela Constituição de 1988.³²⁶

Pode-se dizer, nessa mesma linha, que a falha não está no Sistema Tributário e sua limitação de compreensão e entendimento, mas sim na compreensão e entendimento em face da própria Constituição, pois como se evidenciou no capítulo anterior, a Constituição Brasileira é uma constituição dirigente e a partir disso é que deve ser interpretada e ter aplicada as normas (princípios e regras) do Sistema Constitucional Tributário.

O dirigismo constitucional se dá para a concretização dos objetivos fundamentais da República brasileira, previstos no artigo 3º da Constituição e tantas vezes aqui já repetido e, por esse fundamento, o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º da Constituição, é elemento fundamental do Sistema Tributário Brasileiro, pois no âmbito da Constitucionalização do Direito Tributário aqui defendida, implementa materialmente o Princípio da Igualdade Tributária.

uma emenda constitucional (EC nº. 29/00) para dizer o óbvio, e, conseqüentemente, mudar a jurisprudência da Corte. O Óbvio é que o fato de um tributo ser real não obsta, pelo contrário, favorece a progressividade. A propósito do tema, ilustrativamente, ver o AI nº. 463.679. Rel. Min. Eros Grau". (SILVA; GASSEN, 2012, p. 256).

³²⁵ Nesse sentido, ver: GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012.

³²⁶ Explica o autor que "a pretensão do uso da expressão matriz tributária com o sentido exposto é de colaborar com a discussão por parte dos estudiosos do fenômeno tributário de forma a explicitar a complexa realidade que cerca tal fenômeno. Enfim, de compreender de forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existente em determinado Estado. (GASSEN, 2012, p. 33).

Ele não necessita de norma regulamentadora, nem de menção expressa sobre sua aplicabilidade a toda espécie e característica de tributos³²⁷, pois, diante da força normativa e característica da Constituição, princípios que são vigas mestras na Constituição devem ser observados e aplicados imediatamente na elaboração e interpretação das normas infraconstitucionais.

Conforme pondera Paul Kirchhof, “a Constituição exige um princípio tributário que, conforme todas as leis tributárias, determine todos os dispositivos com os fatos geradores e dessa forma harmonize a demanda de lealdade jurídica e obediência aos dispositivos legais”. (KIRCHHOF, 2016, p. 30).

Por isso, O Sistema Constitucional Tributário brasileiro deve ser observado, interpretado e aplicado a partir da Constituição como um todo, tendo como ênfase norteadora na tributação o Princípio da Capacidade Contributiva.

Deve-se dar ênfase ao princípio da Coerência do Sistema³²⁸, trabalhado por Casalta Nabais e que perfilha não haver dúvidas de que os impostos não podem deixar de se integrar ao sistema a que pertencem.

Isso porque a tributação é de suma importância num Estado Democrático de Direito, em especial no Brasil que se configura como Estado Fiscal, pois é a partir da tributação que o Estado poderá concretizar os objetivos fundamentais da Constituição mediante a realização de políticas públicas tendentes a garantir, proteger e promover os seus direitos fundamentais.

Desse modo, o Princípio da Capacidade Contributiva fomenta e promove um princípio maior, qual seja, da Justiça Fiscal, em especial no caso em estudo que trata da incidência tributária de forma progressiva, de modo que todos suportem a incidência da carga tributária de forma equânime³²⁹, no âmbito de sua capacidade econômica e contributiva.

³²⁷ Em suma, a vigência do princípio da capacidade contributiva não carece dum preceito constitucional específico e directo, reconduzindo-se a seu fundamento jurídico ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade decorrente das diversas concretizações constantes do texto constitucional e da sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucional relativos aos impostos ou mesmos aos direitos fundamentais. (NABAIS, 2015, p. 449).

³²⁸ Podemos dizer que o princípio da coerência do sistema pode ser chamado a actuar relativamente a diversas situações como as da dupla tributação (interna), apresente-se como dupla tributação jurídica ou como dupla tributação económica ou sobreposição de impostos, a de outras formas de tributação múltipla ou plural assente em índices ou manifestações diferentes da capacidade contributiva, a da ausência de tributação relativamente a manifestações importantes da capacidade contributiva ou a tributação diminuta destas face à tributação (excessiva) de outras manifestações do mesmo tipo, a da conversão de impostos, etc. (NABAIS, 2015, p. 601).

³²⁹ Explica José Casalta Nabais (2015, p. 440-441) que trata do carácter universal dos impostos, bem como de sua uniformidade. No primeiro caso, de forma que todos que se encontrem em posição de tributabilidade ou impenibilidade devem se submeter à exação fiscal. Quanto à uniformidade, explica o autor que a repartição dos impostos deve seguir um critério idêntico para todos os destinatários do dever de pagar impostos.

Até aqui foi analisado o Princípio da Capacidade Contributiva como sendo um elemento fundamental na Constituição brasileira. Contudo, isso retrata, de forma geral, a questão da tributação no âmbito de sua fiscalidade, ficando a dúvida sobre como se dá a relação ou vinculação desse Princípio fundamental com a tributação quando se trata de sua extrafiscalidade, ou seja, naqueles casos em que o tributo não possui por finalidade a arrecadação, mas sim, a orientação de condutas aos contribuintes.

5.1.1 Extrafiscalidade tributária e a observância do Princípio da Capacidade Contributiva

Importante enfatizar que quando se trata da tributação, a perspectiva se dá sobre o caráter fiscal do tributo. Contudo, há que se ressaltar o seu caráter extrafiscal, cuja finalidade não é apenas arrecadar, mas também intervir sobre a sociedade e a economia³³⁰, tratando-se de norma “legitimadora da figura institucionalizada do Estado” (GASSEN, 2012, p. 44).³³¹

A tributação não visa unicamente o objetivo arrecadatário de recursos financeiros para o Estado, mas também apresenta função indutora de comportamentos (positivos e negativos), buscando atingir resultados econômicos e políticos.³³²

É o que José Casalta Nabais (2015, p. 629) denomina de extrafiscalidade em sentido estrito, sendo normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, ou uma não tributação, ou, ainda, uma tributação abaixo do que se espera pelo critério da capacidade contributiva, estão determinadas pelo intuito de atuar diretamente sobre as condutas econômicas e sociais de seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou, ainda, fomentando-os.

Isso demonstra que a tributação ultrapassou a sua antiga finalidade arrecadadora, desvelando-se como importante instrumento de promoção da Justiça Fiscal, objeto maior do Sistema Tributário Brasileiro, posto que o Estado brasileiro não mais se trata de um Estado de

³³⁰ Aliomar Baleeiro (2010, p. 255) explica que o legislador tributário, ao tratar de tributos com características extrafiscais, pode vincular estímulos positivos e negativos ao comportamento dos contribuintes, isso em compasso com interesses da coletividade.

³³¹ Há assim, no Estado constitucional, uma legitimidade normativo-institucional e uma outra, uma legitimidade substancial, vinculada ao cumprimento por parte do Estado de um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e a sua existência, isto é, a perspectiva extrafiscal da matriz tributária também deve alcançar essa discussão. (GASSEN, 2012, p. 45).

³³² Tais como: reprimir a inflação, evitar desemprego e recessão, desaquecer a atividade econômica, proteção da indústria nacional, promover a redistribuição de renda nacional, nivelar fortunas, dentre outras funções”. (FALCÃO apud BRAZUNA, 2009, p. 124).

Direito, mas, sobretudo, de um Estado Fiscal Democrático de Direito que, por isso, defende e promove os Direitos Fundamentais, tendo a Dignidade da Pessoa Humana³³³ no seu centro.

Questionamento que surge é sobre a vinculação dos tributos extrafiscais com o Princípio da Capacidade Contributiva, ou seja, se, pelo seu caráter que vai além do arrecadatório, também deve estar atrelado a esse Princípio constitucional.

Humberto Ávila, em sua obra *Teoria da Igualdade Tributária*, afasta a relação da extrafiscalidade com a Capacidade Contributiva, pois em seu entendimento “a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído”. (...) “nesse sentido, o distanciamento da igualdade exige que a medida seja adequada, necessária e proporcional”. (ÁVILA, 2015, p. 167).

Em sentido contrário ao entendimento acima, há que se ressaltar a posição de Regina Helena da Costa (2012, p. 77), de que a extrafiscalidade encontra compatibilidade com o Princípio da Capacidade Contributiva, talvez não no exato e estrito sentido em que é aplicado quando se trata de tributos com caráter fiscal, mas deve observar sim esse princípio norteador do sistema tributário.³³⁴ No seu entendimento, “o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige, já mencionados: a manutenção do mínimo vital, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais”. (COSTA, 2012, p. 77).

O que se destaca dessa convivência entre extrafiscalidade e capacidade contributiva é a de que esse Princípio, mesmo que compatível, cede diante da finalidade extrafiscal da tributação, desde que tal finalidade esteja vinculada aos objetivos constitucionais, de forma coerente com a normatividade do Sistema Tributário do Estado Brasileiro.

Ainda que se trate de imposto que tenha um caráter extrafiscal, como no caso do IPTU, do ITR, dentre outros, o Princípio da Capacidade Contributiva deverá ser observado e aplicado.

³³³ A dignidade da pessoa humana, ancorada na ideia de homem como pessoa livre, autorresponsável e com estima social, verdadeiro reduto intocável do ser humano, também vale face à intervenção fiscal, relativamente à qual forma a barreira inferior intransponível, concretizada na garantia da intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade. (NABAIS, 2015, p. 562).

³³⁴ Conforme ressalta a autora, “as primeiras vozes a pronunciarem-se a respeito do relacionamento do princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade inclinaram-se pela incompatibilidade entre ambos – o que acabava por esvaziar, em muito, o conteúdo daquele”. (...) “é o caso de Giuliani Fonrouge”. (...) Para Emilio Giardina a tributação extrafiscal sempre deverá orientar-se em relação à riqueza do contribuinte e resguardando o ‘mínimo indispensável’. Em arremate, evidencia a Autora que Salvatore La Rosa, em sua obra *Igualdade Tributária e isenções fiscais*, e Ferreiro Lapatza esclarecem que pode até haver algum contraste entre a extrafiscalidade e capacidade contributiva, mas desde que necessário para concretizar uma diretriz constitucional. (COSTA, 2012, p.75).

Nesse caso, para evitar a ocorrência de confisco, bem como para garantir que se respeite o mínimo existencial do contribuinte e, por isso, a definição e compreensão das premissas aqui estabelecidas são de fundamental importância para a estruturação de um conceito de tributação eficiente no âmbito da constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro.

Somado a esses termos e, principalmente, por decorrer do princípio da igualdade, relacionado ao princípio da solidariedade³³⁵, está intrínseco nele a necessidade de progressividade³³⁶ das alíquotas para os impostos, sejam de caráter pessoal ou real, que demonstrem capacidade econômica do contribuinte.

Assim, todos devem ser tributados de forma igual, dentro de suas capacidades econômicas e contributivas, de modo que se observe a vedação do efeito confiscatório do tributo e o mínimo existencial do contribuinte.

Nesse entendimento, deve-se enfatizar que estando todos submetidos ao Princípio da Capacidade Contributiva, também deve ser observado que o mínimo existencial deve ser protegido, ou seja, quando se estabelece a Capacidade Contributiva como elemento central para uma tributação justa, não se pode apenas buscar a tributação progressiva observando o aumento da capacidade econômica do contribuinte, mas também a base de cálculo deve ser levada em consideração para se preservar o mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte.

Sergio Ricardo Ferreira Mota defende, nesse aspecto, que “o mínimo existencial deve ser imune à tributação, pois ele integra os Direitos Humanos e os Direitos Fundamentais” (MOTA, 2018, p. 389). E vai além, o referido autor, ao sugerir que a imunidade é apenas um meio para se proteger esse mínimo existencial, havendo outros meios, como as isenções, deduções de despesas e reduções diretas das bases de cálculos.

O que se busca proteger e promover, dessa forma, é a Dignidade da Pessoa Humana, que é fundamento do Estado Brasileiro e da qual se irradiam todos os Direitos Humanos e Fundamentais previstos na CF/88.

É o fundamento pelo qual o Estado encontra limitação de atuação, em defesa da esfera patrimonial do Contribuinte, sendo essa esfera aquele mínimo necessário a se viver com dignidade, mas também impulsiona o próprio Estado a tributar a todos de forma igual,

³³⁵ Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. (CARRAZZA, 2017, p. 105).

³³⁶ A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. (CARRAZZA, 2017, p. 107).

observando a capacidade econômica de cada um, promovendo, por isso, o Princípio da Igualdade. Protege-se a liberdade e se promove a igualdade.

A progressividade fiscal, portanto, deve instrumentalizar esse Princípio maior (da Capacidade Contributiva), visando extrair maior arrecadação a partir das reais manifestações de riquezas produzidas, a fim de se concretizar o Princípio da Igualdade Tributária e, conseqüentemente, da Justiça Fiscal.

5.2 CONTRIBUIÇÕES DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO PARA A REDEFINIÇÃO DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO

Há uma forte relação entre o Direito e a Economia e, por isso, surge a necessidade de se buscar na Ciência Econômica instrumentos que auxiliem na compreensão das implicações que o Direito resulta na vida e no comportamento das pessoas.

Quando o Estado cria ou aumenta um tributo, os impactos sociais podem ser dos mais variados, ou seja, podem atingir a oferta e a demanda, a formação de preços, a arrecadação tributária, o aumento nos custos de transações, entre outros.

A Análise Econômica do Direito traz importantes elementos que contribuem para compreensão de fenômenos sociais³³⁷, inclusive no âmbito epistemológico jurídico sobre a adequação de decisões normativas (judiciais ou legislativas) que encontram relação com as conseqüências emanadas sobre a sociedade em que estão vinculadas, em especial para a proposta do trabalho em questão, ou seja, de reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro.

Isso porque esse movimento auxilia no entendimento do estado da arte, bem como de uma adequação desse Sistema, enquanto conjunto de normas, às conseqüências que provoca sobre o meio social.

Torna-se um método fundamental para ampliar os estudos e a discussão jurídica a partir da sua relação com outros subsistemas, evitando, assim, um reducionismo apenas ao âmbito da norma tributária. Nesse caso, em particular, a Análise Econômica do Direito busca obter na Ciência Jurídica, a partir de suas instituições, o seu maior proveito para proporcionar o bem-estar que se almeja e procura aplicar métodos da Ciência Econômica para a resolução de problemas legais e, assim, entender e estudar como o Direito impacta na Economia. A partir

³³⁷ Conforme já mencionou Ivo Gico Jr., o propósito da discussão sobre a Análise Econômica do Direito no Brasil “é precisamente introduzir uma metodologia que contribua significativamente para a compreensão de fenômenos sociais e que auxilie na tomada racional de decisões jurídicas”. (GICO JR., 2019, p. 11).

disso o ambiente normativo tem particular importância, pois é por meio das regras do jogo, ou seja, das Instituições, que as relações subjetivas serão moldadas.

Do que foi levantado no segundo capítulo (que tratou da interação entre Economia e Tributação), é possível enfatizar que as Instituições são de fundamental importância no contexto jurídico-econômico, pois têm papel relevante em moldar comportamentos e incentivos. Por isso são passíveis de análise econômica.

Dessa forma, as Instituições devem ser fortes, claras, objetivas e, principalmente, justas, em conformidade com os valores sociais atribuídos pelos seus integrantes, ou seja, por suas organizações, pois são elas que estabelecem guias às ações humanas³³⁸, até onde ir e a que custo, bem como quais as restrições que aí podem ser encontradas a moldar as condutas de seus agentes, sendo, estes, suas organizações³³⁹.

Explica Cristiano Carvalho (2018) que há duas formas de analisar as Instituições, uma pela Teoria dos Jogos³⁴⁰ e outra pelo Teorema de Coase³⁴¹. Assim, num ambiente em que as organizações desempenham suas atividades moldadas pelas Instituições e, conseqüentemente, procuram maximizar suas oportunidades e seus lucros, o fazem de forma racional.

A racionalidade, nesse ponto, pode ser atribuída como as escolhas efetuadas no ambiente das Instituições e por elas oportunizadas. Escolhas estas que são realizadas com base nas preferências de cada indivíduo, o que está relacionado com a teoria da Escolha Racional³⁴², bem como calculadas com o objetivo de maximizar os resultados de bem-estar.

No entanto, para que isso seja possível, as informações devem ser claras, precisas e equivalentes para os interessados, o que possibilitará que as escolhas sejam adotadas de forma pensada, ou seja, de modo racional.

³³⁸ As regras do jogo, como enfatizou Douglas North (2018) em sua teoria de 1990.

³³⁹ Empresas, partidos políticos, agremiações, universidades, igrejas ou organizações não governamentais operam basicamente dentro da moldura delimitada pelas instituições, dentro de uma lógica de incentivos e custos. (CARVALHO, 2018, p. 56).

³⁴⁰ Pelo prisma da Teoria dos Jogos, pode-se considerar que certas regras de condutas sociais surgem a partir de reiteradas situações que forcem a cooperação entre os indivíduos. Um exemplo clássico é a “Caça ao cervo” (...). O jogo ilustra a situação na qual os caçadores podem unir forças para caçar um cervo ou, individualmente, caçarem lebre. A lebre é mais fácil de obter, porém a recompensa é menor. Por outro lado, o cervo oferece muito mais carne, mas requer a cooperação entre caçadores, uma vez que a chance de capturá-lo individualmente é ínfima. (CARVALHO, 2018, p. 58).

³⁴¹ Trabalhou-se o Teorema de Coase no segundo capítulo desta Tese, por se entender melhor aplicável no caso em estudo.

³⁴² “A teoria da Escolha Racional busca modelar matematicamente as escolhas dos indivíduos, sendo paradigma dominante nas ciências sociais, notadamente a Economia. Os seus postulados fundamentais são (COOTER E ULEN, 1992, p. 9-18): 1) Os indivíduos são autointeressados, o que significa que agem no sentido de maximizar os seu bem-estar (ou utilidade, conforme o jargão empregado pela teoria), em face dos recursos limitados de que dispõe; 2) os indivíduos realizam escolhas consistentes, mediante informação de que dispõe, em relação às alternativas possíveis para alcançar os objetivos pretendidos; 3) os indivíduos reagem a incentivos”. (CARVALHO, 2018, p. 63).

Por isso a importância de que as próprias Instituições sejam moldadas com o objetivo de oportunizarem alocações eficientes de recursos, bem como sua distribuição equitativa. São elas que propiciarão o conceito de eficiência, bem como em que medida ela pode ser um meio, ou melhor, um critério de realização de justiça nos moldes dos valores eleitos como fundamentais por sua sociedade, nesse caso, pela sociedade brasileira.

Nesse desenvolvimento, as organizações enfrentam custos de transações e externalidades. Ambas derivam de suas relações sociais e jurídicas e, nesse raciocínio, Ronald Coase (2017) nos ensina em sua Teoria que as organizações buscam reduzir tais custos de transações, bem como amenizar o máximo possível suas externalidades, sobre as quais não se pode evitar o surgimento.

A questão principal do Teorema de Coase é demonstrar que em um ambiente em que não existam custos de transações, as Instituições não são essenciais, pois as organizações, poderão chegar a uma alocação eficiente de seus recursos, já que serão alocados para quem os valore mais. Esses custos de transações não estão apenas relacionados com os denominados custos de conformidade, ou seja, aqueles custos necessários que o contribuinte enfrenta no seu dia a dia para o cumprimento das obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias.

Também estão relacionados com custos que são gerados pela tributação e no que se refere ao tamanho e forma de aplicação da carga tributária sobre a sociedade³⁴³.

Daí se reafirmar a importância das Instituições, inclusive para um propício ambiente de negócios, pois, uma vez que nas relações de mercado externalidades ocorrem, cabe ao Direito e, nesse caso, às Instituições, restabelecer o equilíbrio, reduzindo obstáculos, minimizando seus efeitos.

Quando se trata da tributação, não há como não se utilizar desse ferramental que a Análise Econômica do Direito propicia para melhor e maior entendimento da sua dimensão, posto que a política tributária, queira ou não, interfere nas relações privadas, tendo forte interação com as condutas dos contribuintes, capaz de afetar, inclusive, suas escolhas nas tomadas de decisões.

³⁴³ Igualmente, a tributação exerce uma influência fundamental na escolha dos arranjos contratuais. Imagine-se, por exemplo, um empresário que venha realizar a importação de um equipamento para produção industrial: se ele não puder mensurar o custo tributário dessa operação ou para utilização de mecanismo de mercado, o ônus fiscal será significativo. A tributação deve ser tratada com sendo um custo de transação (custo de utilização de mecanismos de mercado) nas seguintes situações: i) insegurança jurídica, ii) sonegações; iii) burocracia fiscal; iv) incentivos fiscais; e v) elevadas penalidades em matéria tributária. Desse modo, um agente de mercado pensará duas ou mais vezes antes de estabelecer uma empresa formal se os custos de transação forem superiores à atuação mediante uma empresa informal. (CALIENDO, 2009, p. 23).

Aplicada ao Direito Tributário, a AED se preocupa com os resultados que podem advir da tributação a partir dos atos realizados pelos contribuintes.

Não há como negar que os tributos são o preço que se paga por uma sociedade civilizada, como já enfatizou Oliver Wendell Holmes (1841-1935)³⁴⁴, o que demonstra a sua função essencial. Além disso, que há a necessidade do Estado e suas Instituições para corrigir falhas de mercado que possam se originar nas trocas realizadas nesse ambiente.

Essa ferramenta do Direito e Economia se presta tanto para uma análise do Direito Tributário de como ele é (positiva), bem como sobre como ele deve ser (normativa) e suas implicações no âmbito privado, sobre as tomadas de decisões e a evolução social nesse aspecto (GONÇALVES, 2014).

Quando o Estado tributa inevitavelmente ele distorce o sistema de preços do mercado o que acaba por interferir na disponibilidade do consumidor em adquirir determinados produtos. Isso ocorre, principalmente, naqueles tributos denominados indiretos, que incidem sobre o consumo, sobre a circulação de bens e serviços, e que são repassados ao consumidor final por estarem embutidos no preço.

Se o Estado adota, de forma mais pesada, essa modalidade de tributação, inevitavelmente interferirá na demanda, em especial na elástica, ou seja, o consumidor pode optar por outro produto ou deixar de adquiri-lo, caso o preço final ultrapasse o que se denomina de excedente do consumidor.

Há momentos, no entanto, que surge o interesse do Estado de tributar com o objetivo primordial de modular comportamentos e tomada de decisões, o que se dá em relação aos denominados tributos extrafiscais.

Por esse método, identifica-se que o Estado tem forte atuação interventiva sobre as relações privadas, as quais ocorrem, principalmente, por meio da tributação. Não há como negar que ela decorre do contrato social, onde a tributação é que assegura a liberdade em uma sociedade civilizada.

Dessa interação resultam custos de transações a exigir do Estado a formação de Instituições que assegurem um resultado eficiente a partir de suas normas que a estruturam.

De qualquer forma, deve-se procurar moldar sua legislação de modo a alcançar resultados eficientes, de promoção do bem-estar geral, o que será possível se primar por uma

³⁴⁴ “Taxes are what we pay for a civilized Society”. A frase está insculpida na entrada do prédio da Receita Federal norte-americana, em Washington, D.C. (CARVALHO, 2019, p. 266).

tributação equilibrada, que gere arrecadação necessária ao desenvolvimento de seus objetivos e seja neutra o suficiente a amenizar o máximo possível seu impacto no mercado³⁴⁵.

Eugênio Lagemann (2004), nesse aspecto, trata da Teoria da Tributação Ótima, em que, para sua efetividade, entende haver um *trade off* entre Eficiência Econômica e Equidade, na medida em que se busca uma arrecadação com resultados maximizados, porém com equitativa distribuição da carga tributária. Para tanto, seria necessário estabelecer alíquotas diferenciadas em razão de cada demanda, observando-se bens complementares do lazer, que devem ser tributados mais pesadamente, assim como a renda derivada do trabalho exige alíquotas com aversão à desigualdades. Deve haver, no seu entendimento, uma atuação específica do agente da tributação a adequar cada caso à sua realidade.³⁴⁶

A teoria da Tributação Ótima teve sua primeira aparição em 1927, por meio do artigo intitulado “A contribution to the Theory of Taxation”, de Frank Ramsey, em que o autor partiu do entendimento que a arrecadação do Estado derivaria da tributação sobre o consumo. Contudo, para preservar a eficiência econômica, defendeu que a tributação deveria incidir de forma mais pesada sobre os bens em que a demanda fosse menos elástica, o que resultaria nos bens essenciais.

Tal fato poderia até obter alguma eficiência, porém não atendia a questão distributiva dos encargos tributários no aspecto da Justiça.

Em contrapartida, os estudos desenvolvidos por Peter Diamond e James Mirrless, em 1971, levaram em consideração essa disposição da eficiência somada à característica redistributiva da arrecadação tributária. No seu entendimento, a implementação da finalidade distributiva na tributação exige que ela se dê de forma mais pesada sobre bens consumidos por pessoas com maiores rendas, momento em que ocorre o trade off entre Eficiência e Equidade.

Ainda na visão de Diamond e Mirrless (1971), um imposto de renda ótimo exigiria uma estrutura tributária com esse imposto em sentido negativo, ou seja, em que os mais pobres receberiam valores dessa tributação ao invés de pagá-los.

³⁴⁵ Cristiano Carvalho (2019, p. 270), nesse aspecto questiona se é possível que a tributação seja eficiente a ponto de não causar danos (distorções), ou, ainda, como seria um tributo que gere receita para o Estado ao mesmo tempo em que distorce minimamente o sistema de preços do mercado e ainda por cima atenda os direitos fundamentais do contribuinte? Para esse questionamento, explica o autor que “para que o tributo alcance esse predicado, necessita cumprir com cinco requisitos: 1) ter uma base grande de contribuintes; 2) regras simples e objetivas; 3) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; 4) é justo (não viola a isonomia); e 5) ter baixo custo administrativo.

³⁴⁶ Sobre a Teoria da Tributação Ótima, recomenda-se a leitura do artigo: LAGEMANN, Eugênio. Tributação Ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004. Disponível em: <https://revistas.dec.spgg.rs.gov.br/index.php/ensaio/article/view/2064/2446>. Acesso em: 17 mar. 2020.

A partir dessas considerações, observa-se que a tributação deve ser instituída e regulamentada de tal forma que gere o menor desequilíbrio possível nas relações econômicas e jurídicas, preservando tanto a igualdade de condições para o equilíbrio da concorrência no mercado, como a equidade entre os contribuintes no que tange à sua capacidade de contribuir.

Aí está a maior contribuição que se pode extrair da Análise Econômica do Direito para a reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, ou seja, na sua utilização como instrumento para identificar no estado da arte desse Sistema quais consequências ele demanda sobre a sociedade, não apenas no âmbito jurídico, mas também no econômico e, a partir disso, oportunizar seus elementos (ferramentais) necessários³⁴⁷.

No caso aqui em específico, é a partir da compreensão e utilização do estudo sobre as Instituições e como elas interagem com a tributação, os custos de transações e seus efeitos que será possível construir um Sistema Tributário com uma tributação Eficiente no âmbito de como ele deve ser no quesito da incidência da tributação, porém de modo a preservar a equidade na distribuição da carga tributária.

5.2.1 Eficiência Econômica e Justiça Fiscal: Um equilíbrio necessário para uma Arrecadação Tributária Eficiente

Sem dúvida, uma das questões mais debatidas nesse âmbito é sobre a interação entre Eficiência Econômica e Justiça Fiscal, visando a efetividade de um Sistema Jurídico-tributário no âmbito de sua constitucionalização. Essa interação ocorre “pelo fato de a tributação causar distorções no sistema de preços do mercado, gerando ineficiências alocativas e, conseqüentemente, custo social”. (CARVALHO, 2018, p. 160).

A tributação interfere na economia, seja quando o Estado a utiliza para controle e regulação da própria economia, no caso dos tributos extrafiscais, seja no caso de resultar mudanças na formação de preços em relação aos produtos e serviços postos no mercado.

Quando o Estado institui ou majora tributos que são inseridos no preço das mercadorias e/ou serviços consumidos, interfere no equilíbrio da oferta e demanda, pois causa diminuição na quantidade de bens demandados, bem como gera redução na quantidade de bens e/ou serviços ofertados.

Conforme bem explica José Luis Ribeiro Brazuna

³⁴⁷ Ao tratar da AED normativa o auxílio se dará em “escolher entre as alternativas possíveis a mais eficiente, isto é, escolher o melhor arranjo institucional dado um valor (vetor normativo) previamente definido. (GICO JR., 2019, p. 18).

Portanto, a imposição tributária acarreta necessariamente:

- aumento no custo da mercadoria ou do serviço (percução), que o produtor procurará incorporar ao respectivo preço (repercussão econômica); ou
- se as condições de mercado não lhe permitirem a elevação do preço, o produtor será obrigado a retirar o custo tributário dos seus lucros, completa (incidência econômica) ou parcialmente (difusão).

Ocorrendo os fenômenos da incidência econômica ou da difusão, a produção do bem ou serviço tenderá diminuir. Assim, os produtores marginais serão obrigados a suspender sua produção, deslocando os respectivos fatores produtivos, se possível, para a produção de outros bens ou serviços não tributados ou sujeitos a um menor ônus fiscal.

A saída desses produtores marginais do mercado provocará uma redução na oferta do respectivo bem ou serviço, causando elevação do preço, o que, finalmente, equivalerá à repercussão econômica para o consumidor daquele aumento original da carga tributária. (BRAZUNA, 2009, p. 47).

São externalidades geradas pela forma de tributar que o Estado impõe e que, conseqüentemente, implica redução do bem-estar social resultando, inclusive, em menor riqueza para sociedade.

O ponto de equilíbrio que deve haver entre a economia e a tributação para realizar o bem comum, seria uma combinação entre uma tributação que não retire a capacidade econômica do contribuinte, que, fortaleça seu poder de compra e, ao mesmo tempo, consiga entregar ao Estado o montante necessário ao desempenho de suas atividades, gerando o mínimo de distorções possíveis no sistema de preços do mercado.

Deve-se enfatizar que tanto a Economia como o Direito visam estabelecer meios de bem-estar social à coletividade, mas com critérios diversos, pois, no âmbito jurídico, o que se tem é a pretensão de um sistema normativo que seja justo, que contenha leis que realizem a mais ampla justiça.³⁴⁸

No âmbito econômico, a pretensão é pela eficiência, interferindo o mínimo possível no bem-estar social. O que se almeja, portanto, é um sistema que seja justo e eficiente.

Dessa forma, o que deve haver é a conjugação da Eficiência Econômica com a Justiça Fiscal, tanto do ponto de vista econômico como do ponto de vista jurídico, que busque apresentar critérios de elaboração da legislação e que efetivamente alcance os seus objetivos propostos, ou seja, que tenha eficácia em alocar os recursos de forma ótima e justa.

³⁴⁸ Paulo Caliendo (2009, p. 75), neste ponto, explica que existem diferentes visões sobre o entendimento a respeito de justiça e eficiência. Uma visão é de que “justiça e eficiência possuem racionalidades diversas e se aplicam a campos distintos da realidade. Poderíamos dizer que a racionalidade jurídica é fundada na justiça (formal ou material) e a racionalidade econômica é dirigida pela ideia de eficiência; contudo, trata-se de dois conceitos distintos e aplicáveis separadamente, cada um em seu setor. A segunda posição parte do entendimento de que a justiça pode ser explicada pela eficiência ou vice-versa, ou seja, um sistema justo é um sistema eficiente ou o sistema eficiente é um sistema justo. Esta compreensão prevê a prevalência de um conceito sobre o outro.

Entende-se que a eficiência acaba se tornando um meio de se elaborar leis adequadas a efetivar os objetivos estabelecidos na lei fundamental brasileira. Por esse modo de pensar, a eficiência se apresenta como um critério a ser observado quando da elaboração e aplicação da legislação.

No texto constitucional brasileiro de 1988, a Eficiência já se encontra positivada, estando enumerada como princípio constitucional a ser observado pela administração pública, pois trata da necessidade de o Estado atuar de forma a efetivar a utilização dos recursos públicos em prol da sociedade da melhor forma possível.

Dentro do conceito já estudado no segundo capítulo, a Eficiência Econômica se apresenta como um valor almejado para melhor alocação de produtos e recursos, buscando sempre o melhor benefício social.

Nessa perspectiva, pretende-se demonstrar que um modelo de tributação com menor regressividade, somado a uma “progressividade de qualidade”³⁴⁹ pode tornar a arrecadação tributária do Estado Brasileiro eficiente, promovendo a Justiça Fiscal, nos moldes da conjugação desses dois princípios.

Ainda que se defenda que uma tributação regressiva, baseada em alíquotas fixas (*lump-sum-tax*) poderia trazer maior neutralidade fiscal ao Sistema Tributário, gerando menores distorções e maior eficiência no mercado, deve-se observar que o preço a se pagar é com menor isonomia³⁵⁰ (CARVALHO, 2018, p. 163), pois a proporcionalidade tributária, à primeira vista, pode representar maior equidade, porém, ao final, essa equidade terá um custo alto à sociedade por não levar em consideração a capacidade econômica de cada contribuinte.³⁵¹

Esse valor (eficiência), trabalhado na Análise Econômica do Direito, possui suas bases fundamentadas em um país economicamente liberal, com um sistema jurídico baseado no *commom law*, ou seja, com características bastante diferentes do Estado Brasileiro.

Quando se busca sua implementação no âmbito do sistema jurídico brasileiro, deve-se acolhê-lo de forma a fazer sua subsunção ao dirigismo constitucional brasileiro, levando-se em

³⁴⁹ Progressividade de qualidade no contexto da tributação é utilizada no presente trabalho como forma de tributação com alíquotas progressivas, mas que encontrem limites na proibição do confisco e na neutralidade fiscal, partindo, ainda, de um consenso na sua fixação dentro dos parâmetros defendido por James Buchanan, ou seja, de estabelecimento de um sistema de direitos estabelecidos no âmbito constitucional livre de arbitrariedades, imposições ou constrangimentos. (GORDON, 1994, p. 119).

³⁵⁰ A proporcionalidade tributária cumpre a função de atender a igualdade de tratamento entre os indivíduos, porém ao custo de onerar toda a sociedade. Em suma, ocorre o que os economistas chamam de *trade off*: a sociedade deve optar pelo que entender mais adequado entre os indivíduos, porém ao custo de onerar toda a sociedade. (CARVALHO, 2018, p. 164).

³⁵¹ Recomenda-se a leitura de: LAGEMANN, Eugênio. Tributação Equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, p. 288-306, 2001. Disponível em: <https://revistas.dec.spgg.rs.gov.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em: 04 mar. 2020.

conta princípios que embasam a Constituição Federal e que traduzem valores eleitos como supremos pela sociedade e o Estado brasileiro, como a Dignidade da Pessoa Humana, princípio do qual se originam os demais Direitos Fundamentais dos cidadãos.

Conforme explica Luana Renostro em Tese de Doutorado

A tradução da Eficiência da Teoria Econômica para o direito implicou em sua resignificação dentro do sistema jurídico, de três maneiras: a) a adequação da eficiência aos demais princípios consagrados na CF/88; b) a leitura sistemática da CF/88 que implica considerar que a positivação da eficiência no art. 37 limita sua aplicação à Administração Pública; c) a adoção pelos teóricos do Direito Administrativo do sentido de eficiência como eficiência produtiva e não a eficiência alocativa defendida pela AED. (RENOSTRO, 2016, p. 316).

Deve-se levar em conta que as riquezas a serem maximizadas, ao se almejar a eficiência, devem ser aquelas que foram escolhidas como de maior importância no âmbito da sociedade e do Estado Brasileiro, como no caso da segurança, propriedade, liberdade, educação, saúde, trabalho digno, previdência, ou seja, valores fundamentais a garantir a erradicação da pobreza, redução das desigualdades e marginalidade, bem como promover o desenvolvimento nacional.

O Direito, como Instituição, “possui relevante papel no conjunto total e individual de trocas espontâneas realizadas”. (CALIENDO, 2009, p. 77). Portanto, deve ser modulado com o propósito de produção de eficiência no âmbito econômico, bem como de equidade, ou seja, tomando o cuidado para que suas normas produzam esses dois valores de forma conjunta.

O Sistema Tributário, como Instituição que é, deve ter suas estruturas bem definidas, não apenas no aspecto formal, mas também no material, pois a partir daí será possível um ambiente adequado para o desenvolvimento econômico, sem descuidar do aspecto da equidade.

Visualiza-se, nesse aspecto, o Princípio da Diferença, trabalhado por John Rawls (2000), em que se demonstra compatível com a equidade e a eficiência, mas no aspecto da sua Teoria da Justiça, ou seja, num modelo de justiça distributiva.

Por esse fundamento, a perspectiva é de maximização do equilíbrio social, sem retirar daqueles em melhor posição qualquer dos atributos que os qualifiquem, inclusive sem impedir seus avanços e progressos, porém, contemplando a todos, em especial aqueles em posição inferior de modo a equilibrar essa relação.

As perspectivas daqueles em posição inferior devem ser elevadas sem diminuir as perspectivas daqueles em posição superior. Nesse ponto, o princípio da progressividade tributária se mostra eficiente num contexto de justiça fiscal. Por esse motivo, “a norma jurídica deve ser criada e aplicada segundo escala de valores que não permita o uso irracional ou

ineficiente da riqueza gerada, do meio ambiente e do esforço pelo trabalho.” (GONÇALVES; STELZER, 2014, p. 280).

Ao se implementar o Direito de forma eficiente, nesse contexto aqui defendido de estar irradiado pelas normas constitucionais, externalidades porventura existentes serão internalizadas quando da adjudicação de direitos. Conforme enfatizam Everton das Neves Gonçalves e Joana Stelzer, “a utilização cuidadosa de critérios econômicos harmonizados com objetivos de justiça e bem-estar social representa alternativa para regras de Direito próprias do desenvolvimento.” (GONÇALVES; STELZER, 2014, p. 275).

Do ponto de vista jurídico-constitucional, quando se trata de um modelo de arrecadação tributária com característica de baixa regressividade, somado a uma progressividade de qualidade, o que se tem é uma efetiva implementação do Princípio da Justiça Fiscal. Isso porque levará em conta a real capacidade contributiva do contribuinte para fins de tributação, haja vista a função redistributiva que se apresentará.

Nesse ínterim, todos os contribuintes devem ser chamados a contribuir para com o Estado fiscal, porém dentro de suas capacidades econômicas, com observância de limites para que não haja qualquer tipo de efeito confiscatório sobre o seu patrimônio e de forma a respeitar o mínimo necessário de renda para a sobrevivência da pessoa.

Uma estrutura que se identifica com aquela sugerida pela Teoria Equitativa da Tributação, trabalhada por Eugênio Lagemann, em que explica que:

A tributação equitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Para a determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: (a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal - as pessoas na mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual; e (b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical - as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente. (LAGEMANN, 2004, p. 290).

Um modelo de tributação cuja regressividade seja exceção e não a regra, assim como somado a uma tributação que adote como regra a observância da capacidade contributiva, com isonômica distribuição dos encargos fiscais, resultará em uma arrecadação tributária justa e eficiente, haja vista que quanto maior a produção de riqueza particular (renda, patrimônio, capital) maior será a fatia de arrecadação de impostos e, conseqüentemente, maior e melhor será a distribuição de riquezas por meio de políticas públicas, possibilitando a maximização do princípio da igualdade com a melhora das expectativas das classes mais baixas.

Somado a esses fatores, a implantação de políticas públicas para devolução de tributos à camada mais pobre da população, traria melhores resultados do ponto de vista da eficiência

do que unicamente a redução das alíquotas ou até mesmo a isenção de produtos básicos, ou seja, que compõe a cesta básica.

Isso porque o alcance dessas medidas em relação à população de baixa renda teria maior efetividade, uma vez que apenas o fato de se isentar produtos pela sua essencialidade não teria o mesmo impacto econômico, além do que famílias mais pobres oneram mais sua renda em bens de consumo do que famílias mais ricas.³⁵²

Conforme dados apurados em “Relatório Parcial de Pesquisa Pra Ser Justo”, em novembro de 2021, no ano de 2016 o custo da desoneração da cesta básica, somente para a União, foi de 18,6 bilhões de reais, tendo impacto reducional de apenas 0,1% no Índice Gini.

Em contrapartida, políticas públicas com transferência de renda, a exemplo do bolsa família, reduziram, no mesmo ano, 1,7% o Gini a um custo de 28 bilhões, demonstrando que o programa bolsa família foi 12 vezes mais eficiente do que apenas a desoneração da cesta básica.³⁵³

Se esse raciocínio estiver correto, diminuir-se-ia o efeito distorcivo dos tributos em relação à formação de preços, aumentaria o poder de compra do contribuinte, especialmente em relação às camadas mais pobres da sociedade, além do que não haveria impacto substancial em sua renda, potencializando a arrecadação tributária no Estado Brasileiro.

Esse modelo ainda proporcionaria a redução das desigualdades, respeitando a livre concorrência e a propriedade privada, modificando os incentivos no mercado, já que impactaria positivamente na formação de preços.

Verifica-se, desse modo, que o Brasil tem possibilidades de tornar sua tributação ótima, unindo eficiência e equidade, pois quando comparados os números da arrecadação tributária brasileira com aquela praticada na média dos países da OCDE, tem-se que a realidade poderia ser bem diferente.

De acordo com o quadro demonstrativo da arrecadação brasileira referente ao ano paradigma 2017³⁵⁴, em comparação com aquela da OCDE, a partir de estudos desenvolvidos

³⁵² Esses dados podem ser observados em: WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. **Agência Senado**, Senado Federal, 28 maio 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 04 mar.2020.

³⁵³ Esse estudo, desenvolvido pela plataforma “Praserjusto”, pode ser encontrado e estudado com maior profundidade em: PRASERJUSTO. **Relatório Parcial**: Como a devolução de impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil? Impactos econômicos e sociais do IBS-Personalizado. Pra Ser Justo, nov. 2021. Disponível em: <https://praserjusto.com.br/impactos-do-ibs-personalizado/>. Acesso em: 12 fev. 2022.

³⁵⁴ Dados levantados a partir de relatório produzido pela Receita Federal do Brasil em 2020 referente a 2018, disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2020.

pelo IBPT, trabalhados no primeiro capítulo, a arrecadação tributária brasileira está assim distribuída.

Tabela 3: Demonstrativo da tributação brasileira em 2017

| Produto Interno Bruto Brasileiro em 2017 | | R\$ 6.560.000.000.000,00 |
|------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|
| Arrecadação Tributária Brasileira 32,43% | | R\$ 2.127.408.000.000,00 |
| Demonstrativo da Tributação Brasileira em 2017 | | |
| Incidência Tributária | Percentual | Em Reais |
| Sobre o Consumo | 48,3% | 1.027.538.064.000,00 |
| Sobre Folha de Pagamento | 26,6% | 565.890.528.000,00 |
| Sobre o Patrimônio | 4,6% | 97.860.768.000,00 |
| Sobre a Renda | 20,3% | 431.863.824.000,00 |
| TOTAL | | 2.123.153.184.000,00 |

Fonte: O Autor.

Quando se aplicam os percentuais médios de tributação da OCDE, tomando como base o PIB brasileiro, observa-se a mudança da forma de tributação, porém com a mesma arrecadação total.

Tabela 4: Demonstrativo de Tributação da Média da OCDE, considerando o PIB brasileiro em 2017

| Incidência Tributária | Percentual | Em Reais |
|------------------------------|-------------------|-----------------------------|
| Sobre o Consumo | 38,2% | 812.669.856.000,00 |
| Sobre Folha de Pagamento | 16,38% | 348.469.430.400,00 |
| Sobre o Patrimônio | 6,48% | 137.856.038.400,00 |
| Sobre a Renda | 38,9% | 827.561.712.000,00 |
| TOTAL | | 2.126.557.036.800,00 |

Fonte: O Autor.

Levando em consideração que a tributação instituída sobre o consumo e sobre a folha de pagamento são as que geram maior efeito distorcivo, diante da implementação de uma tributação regressiva que gera, bem como que influencia na formação de preços e concorrência, observa-se que quando comparada com a média da tributação dos países integrantes da OCDE,

para os mesmos fatos, tem-se que o Brasil tributa 20,32% a mais, o que representa 432,3 bilhões de reais.

Em contrapartida, quando efetuado o mesmo comparativo em relação à tributação sobre o patrimônio, o Brasil tributa 1,88% a menos que a OCDE, o que resulta em R\$ 39,9 bilhões de reais.

O mesmo ocorre em relação à tributação sobre a renda, pois o Brasil tributa um percentual de 18,6% a menor, ou seja, R\$ 395,69 bilhões de reais.

O que se quer demonstrar com isso é que o Brasil tem campo suficiente para modificar sua tributação sem afetar o montante total que arrecada, ou seja, tem possibilidade de reduzir a sua tributação sobre o consumo e a folha de pagamento, bem como ampliar sua tributação sobre a renda e o patrimônio e, com isso, manter e até aumentar sua arrecadação financeira diminuindo, assim, sua regressividades fiscal.

Estaria, assim, tributando de forma a otimizar a redistribuição da carga tributária sem diminuir o montante total arrecadado.

Conforme dados levantados pela Unafisco, já mencionados anteriormente, ter-se-ia uma ampla base tributária para avançar sobre aqueles fatos considerados “privilégios tributários” e que atualmente desoneram alguns contribuintes em detrimento de outros, os quais incluem os impostos sobre grandes fortunas (ainda não regulamentados na legislação infraconstitucional), tributação sobre aeronaves e embarcações, também não tributados com IPVA, distribuição de lucros e dividendos, que atualmente são isentos de incidência tributária, bem como programas de recuperação fiscal que com frequência são lançados pela União, Estados e até mesmo pelos Municípios (denominados REFIS) que isentam juros e multas, dentre outros.

Tais fatos demonstram que há sim a possibilidade de reestruturação da tributação no Estado Brasileiro e, nesses moldes, dentro da proposta aqui trabalhada e sugerida, implementar-se-ia uma tributação justa e eficiente no Estado Constitucional Brasileiro, para o que seria levado em consideração a equidade que deve haver entre seus contribuintes, sem deixar de lado o fator econômico relacionado ao desenvolvimento.

Ainda que haja crítica no sentido de que a progressividade da tributação seria prejudicial pelo fato de reduzir a capacidade econômica do contribuinte ou mesmo gerar desestímulo à produção, tal fato seria amenizado ante a efetivação dos princípios da neutralidade fiscal, no aspecto de uma progressividade fiscal de qualidade, bem como de proibição do confisco, na medida em que seria reduzido o efeito distorsivo da tributação, bem como estaria se tributando dentro dos limites legais.

Fato é que quanto maior a tributação sobre consumo e serviços, mais pesados ficam os encargos ao consumidor final, pois a ele é repassado esse ônus e, desta forma, distorções são geradas no sistema de preços afetando, inclusive, o mercado, pois, quando aplicada sobre produtos e serviços, resulta em alteração na formação de preços e, com isso, gera um ônus a ser suportado pelos vendedores e consumidores.

Se o encargo tributário pesar mais ao consumidor, a tendência é que ele procure por outros produtos substitutivos (no caso de elasticidade) ou até desista da compra (em caso de produtos inelásticos), pois o impacto se dará no preço da mercadoria alterando, desde forma, sua disponibilidade em adquiri-lo.

Recaindo ao vendedor, há a possibilidade dele reduzir a oferta de tal produto o que também impactará no preço, haja visto a quantidade reduzida do produto a ser ofertada no mercado.

O gráfico da figura 5, abaixo, demonstra as curvas da oferta e da demanda de mercado juntas. No eixo vertical é possível observar o preço do produto sem tributação, enquanto no eixo horizontal a quantidade por ele demandada.

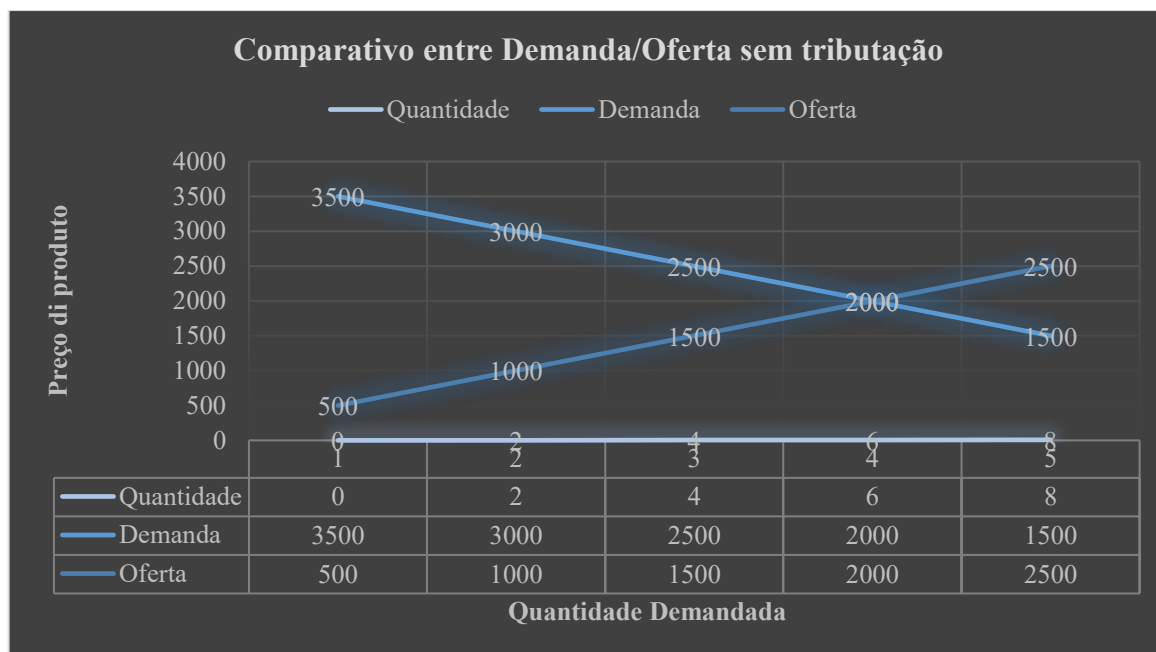
A linha que decresce inversamente de forma proporcional, ligando os pontos dos eixos, é a curva da demanda, enquanto a outra está relacionada à oferta. No ponto em que as curvas se encontram está o preço de equilíbrio do produto que é utilizado como exemplo³⁵⁵, bem como a quantidade de equilíbrio demandada³⁵⁶.

Considerando tais indicadores, tem-se o preço de equilíbrio do produto como a quantia de R\$ 2.000,00, e a quantidade demandada como sendo a importância de 6. Nesse demonstrativo não há a incidência de tributação.

³⁵⁵ Para o presente exemplo se utiliza a tributação que é aplicada sobre máquinas de lavar roupas, que é sugerido de forma aleatória. A tributação total que sobre esse produto incide é de 42,5%, conforme pesquisado em: IMPOSTÔMETRO. **Relação de produtos**. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/home/relacaoprodutos>. Acesso em: 22 mar. 2021.

³⁵⁶ Conforme explica N. Gregory Mankiw, “a quantidade demandada de um bem qualquer é a quantidade desse bem que os compradores desejam e podem comprar. (...) são muitas as coisas que determinam a quantidade demandada de qualquer bem, mas, quando se analisa o funcionamento dos mercados, há uma determinante que representa um papel central: o preço do bem. Se o preço do sorvete subir para \$ 0,20 a bola, você comprará menos sorvete. Poderá, por exemplo, comprar *frozen yogurt* em vez de sorvete. Se o preço do sorvete cair para \$ 0,20 a bola, você comprará mais sorvete”. (MANKIW, 2016, p. 65).

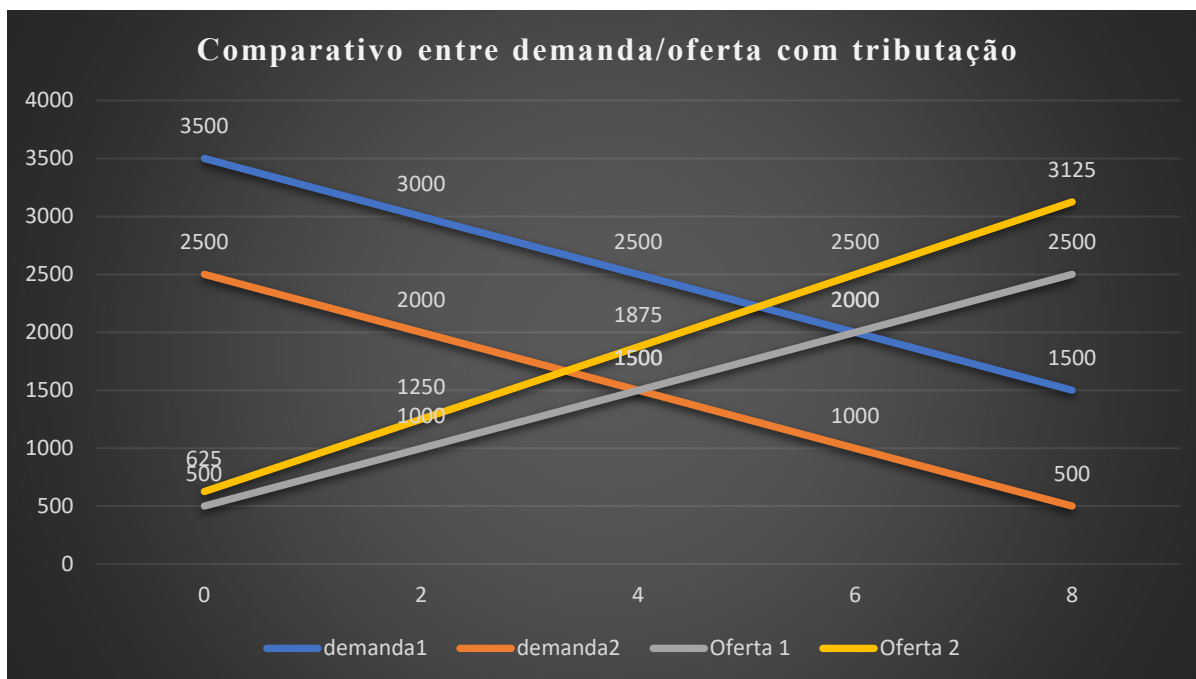
Figura 5: Comparativo entre Demanda/Oferta sem tributação



Fonte: O Autor.

A situação muda quando se inclui a tributação sobre o produto, que, no exemplo em questão, chega a 42,5%, e eleva seu preço para R\$ 2.850,00.

Nesse novo cenário, quando são trazidas ao gráfico essas informações, tem-se o deslocamento tanto da curva da oferta quanto da curva da demanda, demonstrando que com o preço do produto a R\$ 2.850,00, a quantidade demandada cai de 6 para 4, numa primeira demonstração da interferência da tributação sobre o mercado. Observe a figura 6 abaixo.

Figura 6: Comparativo entre demanda/oferta com tributação

Fonte: O Autor.

Inobstante o encargo tributário ser cobrado do fornecedor, que é o responsável tributário, ele será repassado ao consumidor final³⁵⁷ ao preço efetivo na quantia de R\$ 2.850,00. Ocorre que com a incidência tributária considerada e o preço efetivo final do produto majorado, os consumidores passam a avaliar o preço do produto como sendo R\$ 850,00 a mais, o que resulta na diminuição do interesse em sua aquisição.

Deste modo, nova curva da oferta e demanda é traçada e o preço de equilíbrio que era de R\$ 2.000,00 cai para R\$ 1.875,00, bem como a quantidade demandada que era 6, cai para 4.

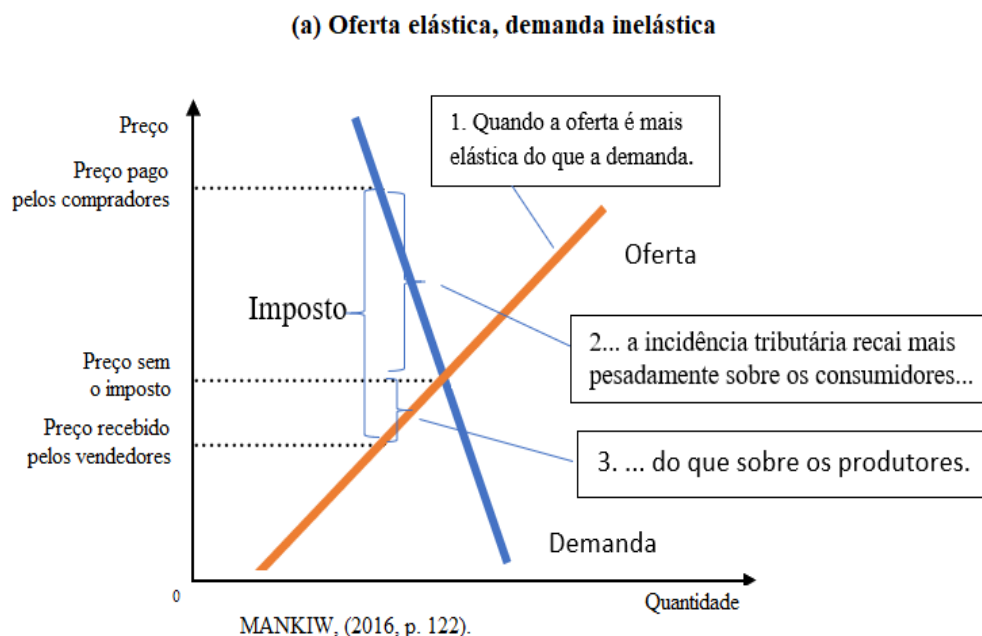
Esse fato demonstra que vendedor e comprador dividem o ônus tributário, no qual o vendedor passa a ter um preço menor pelo produto, pois, para compensar o efeito do imposto, acaba suportando uma redução de 17,5% sobre o preço e o comprador passa a pagar um valor maior, qual seja, R\$ 2500,00, que representa uma majoração de 25%. Contudo, ao final, o preço efetivo, somado a tributação, é de R\$ 2.850,00.

Apesar de o vendedor e o consumidor suportarem os efeitos da tributação, sua divisão raramente será igualitária, pois dependerá de fatores como, por exemplo, a elasticidade da oferta

³⁵⁷ Em qualquer situação, seja cobrado do vendedor, seja do comprador, seja sobre a produção, seja sobre o consumo, seja sobre a renda, o tributo interferirá no equilíbrio de mercado e não necessariamente terá seu ônus financeiro arcado por aquele que foi escolhido pelo legislador para efetuar o seu pagamento ao Estado, mas, sim, por aquele a quem o ônus puder ser transferido conforme as leis de funcionamento do mercado e de alocação dos recursos econômicos. (BRAZUNA, 2009, p. 44).

e da demanda. Desse modo, o ônus do imposto acaba recaindo de forma mais intensa sobre o lado menos elástico do mercado. Observe a figura a seguir:

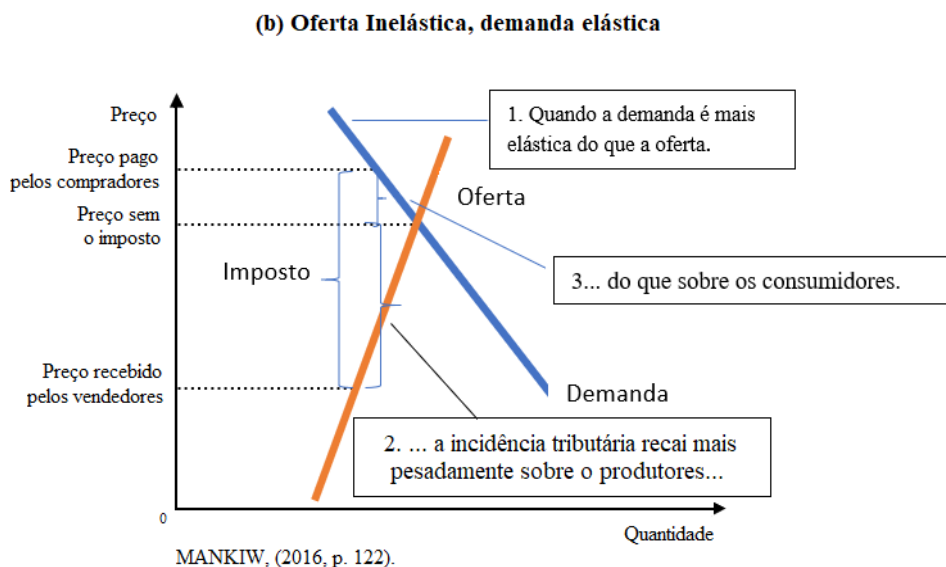
Figura 7: Demonstrativo de oferta elástica, com demanda inelástica



Conforme explica N. Gregory Mankiw, “a elasticidade mede a disposição dos compradores ou vendedores para sair do mercado quando as condições tornam-se desfavoráveis” (MANKIW, 2016, p. 122). Por exemplo, quando se trata de incidência de tributação sobre um determinado bem ou serviço, o lado com menos alternativas é que terá de suportar a maior parte da carga tributária³⁵⁸.

³⁵⁸ A elasticidade da demanda “mede o quanto a quantidade demandada reage a uma mudança no preço. A demanda por um bem é chamada elástica se a quantidade demandada responde substancialmente a mudanças no preço. Diz-se que a demanda por um bem é inelástica se a quantidade demandada responde pouco a mudanças no preço. A elasticidade preço-demanda mede o quanto os consumidores estão dispostos a deixar de adquirir do bem à medida que seu preço aumenta”. (MANKIW, 2016, p. 88).

Figura 8: Demonstrativo de oferta inelástica, com demanda elástica



O que se pretende demonstrar é que a incidência tributária sobre o consumo gera efeitos distorcíveis sobre o mercado e, por isso, deve ser avaliada previamente à sua ocorrência face às externalidades que sujeita esse ambiente de negócios. Independentemente de sua maior ocorrência, se sobre o vendedor ou sobre o consumidor, fato que deve ser o mais neutro possível visando a diminuição de seu impacto.

Demais externalidades podem ocorrer a partir de tais fatores como, por exemplo, o fato de o consumidor que, não suportando tal ônus tributário que eleva o preço efetivo do produto desejado e necessitado, muitas vezes tem de se socorrer a empréstimos bancários que, pelo próprio risco de inadimplência ante a baixa liquidez de seu rendimento, acaba por estabelecer juros pesados.

Surge, assim, uma corrente que, sem previsão de término, aumenta a desigualdade social e, conseqüentemente, ameaça a sobrevivência do próprio sistema de economia de mercado.³⁵⁹

³⁵⁹ Em artigo intitulado “o princípio da progressividade tributária na diminuição das diferenças, na terceira via e no conselho de Washington” Francisco Alves dos Santos Junior faz interessante advertência de que “a utilização da tributação como arma redutora das desigualdades sociais também foi detectada por Pierre Beltrame, em estudo dos sistemas fiscais de vários países, no qual concluiu que a estrutura fiscal dos Países desenvolvidos, caso goze de certa flexibilidade, permitirá que os governantes utilizem na prevenção de conflitos sociais, mediante redistribuição, ainda que provisória, dos encargos e dos ativos sociais, sendo que esse papel da tributação prevaleceu no século XIX para toda modalidade de tributo, fixando-se, a partir do início deste século XX, nos impostos sobre os rendimentos e sobre o capital, o qual apareceu ‘como meio de igualização das condições sociais’, conclusão essa que também teria sido apontada por outros autores: ‘os autores pensam da mesma forma na tributação do capital para reduzir as desigualdades crescentes de rendimentos, mantendo a economia de mercado e sociedade capitalista’ (...). (SANTOS JR., 2001, p. 63).

Se esse raciocínio estiver correto, também é possível identificar que, numa operação com redução nas alíquotas tributárias sobre o consumo, os efeitos seriam em sentido inverso, pois haveria um aumento na demanda e, conseqüentemente, na quantidade vendida. O ônus tributário ainda seria sentido, bem como também seria repartido, mas em menor quantidade.

A tendência seria de que o Estado auferiria maior receita tributária e a soma do bem-estar geral seria otimizada, pois, levando em consideração o exemplo trabalhado nos gráficos acima, uma redução na tributação resultaria em aumento da demanda, o que influenciaria em uma disponibilidade de maior consumo pelo comprador, bem como aumentaria seu poder de compra. O preço recebido pelo vendedor poderia voltar a se aproximar daquele do equilíbrio inicial e o Estado auferiria sua receita tributária em maior quantidade³⁶⁰, devido ao aumento de negócios.

5.3 PROPOSTA DE REESTRUTURAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO

A reestruturação da Tributação no Estado Brasileiro exige uma tributação que seja justa e ao mesmo tempo eficiente, ou seja, que arrecade o montante tributário que o Estado necessita para a realização dos seus objetivos fundamentais, bem como que essa arrecadação seja efetuada de forma a observar à capacidade econômica dos contribuintes

Para esse resultado, há espaço que possibilita uma boa atuação do Estado, a partir da ampliação de faixas no imposto sobre a renda e sobre o capital, abrangendo, por completo, a capacidade econômica de todos os contribuintes³⁶¹, sem descuidar da possibilidade e necessidade de correção da tabela do imposto sobre a renda, fato que isentaria um maior número de pessoas nessa modalidade de tributo e, conseqüentemente, aumentaria seu poder de compra. Somado a isso, a majoração na progressividade das alíquotas desse imposto na ponta resultaria em uma melhor efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva, pois respeitaria aqueles

³⁶⁰ N. Gregory Mankiw, sobre esse fator, explica que cabe ao planejador social averiguar a melhor alocação dos produtos e recursos para obter a eficiência de mercado, ou seja, o bem-estar geral. Deste modo, evidencia que “se uma alocação de recursos maximiza o excedente, então parte dos ganhos potenciais do comércio entre compradores e vendedores não está sendo obtida. Por exemplo, uma alocação é ineficiente se um bem não está sendo produzido ao menor custo pelos vendedores. (...) De maneira similar, uma alocação não é eficiente se um bem não está sendo consumido pelos compradores que atribuem maior valor a ele”. (MANKIWI, 2016, p. 139).

³⁶¹ [...] há seletividade em favor dos mais ricos, na legislação do IRPF, uma vez que enquanto sobre a renda do trabalho ocorre a incidência de alíquotas progressivas nos rendimentos sujeitos a tributação (de 7,5% a 27,5%), sobre os rendimentos de capital a incidência das alíquotas tem comportamento regressivo no tempo (inicia-se com 22,5% e decresce até 15%), e os rendimentos provenientes de lucros e dividendos são totalmente isentos. (PASSOS; GUEDES; SILVEIRA, 2018, p. 102).

que possuem menor rendimento e, ao mesmo tempo, tributaria mais aqueles que possuem maior renda.

Nesse mesmo norte, a tributação sobre fatos que atualmente são beneficiados com isenções tributárias teria importante participação no montante da arrecadação tributária, pois conforme se demonstrou anteriormente, levando-se em consideração aquela pesquisa efetuada pela Unafisco, somente em relação à tributação sobre as grandes fortunas o Brasil poderia aumentar sua arrecadação em algo próximo de 1% do PIB brasileiro, considerando aqueles valores apurados, referentes ao exercício de 2017.

No que tange à promoção do desenvolvimento nacional, faz-se necessário que haja o crescimento econômico, o que exige demanda efetiva de consumo e um dos modos de se aumentar essa demanda, aqui trabalhada, é a redução da tributação sobre o consumo.

O equilíbrio entre Eficiência Econômica e Equidade que se propõe ao modelo tributário brasileiro é no intento de se promover e realizar a Justiça Fiscal a partir da distribuição justa dos encargos de tributação, bem como de proporcionar o desenvolvimento a partir da redução de distorções provocadas na economia pela tributação, com oportunidade de melhor e maior poder de compra aos contribuintes, fomentando, assim, a economia de mercado e, conseqüentemente, o Desenvolvimento Econômico.

Desse modo, a tributação será justa e eficiente à luz da Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro se tributar a todos de forma equitativa, conforme suas respectivas capacidades contributivas, fato que contribuiria para a redução da concentração desproporcional da renda; além disso, promoveria o desenvolvimento econômico, posto que interferiria de forma positiva nos custos de transações e, conseqüentemente, na formação de preços, pelo fato de amenizar distorções que poderiam surgir no sistema de preços do mercado, tornando-se em estímulo ao consumo pelo aumento da demanda.

Uma solução para enfrentar essa externalidade que fomenta a desigualdade econômica seria justamente tributar mais o patrimônio e a renda, com ampliação da abrangência da base de cálculo para alguns tributos, bem como reduzindo alíquotas da tributação sobre o consumo e a folha de pagamentos.

Necessário ainda dizer que o Princípio da Capacidade Contributiva se mostra como o principal elemento estrutural do Sistema Tributário Brasileiro a assegurar a realização da Justiça Fiscal, conforme orienta a Constituição Federal e, por isso, outros três pilares do ordenamento tributário devem ser enfatizados e estabelecidos para a sua reestruturação, conforme aqui se propõe, como sendo:

1) A tributação sobre a renda atenderá o Princípio da Capacidade Contributiva, bem como observará a generalidade, universalidade e progressividade quando da sua incidência, tendo o fim primordial de reduzir e impedir a desigualdade entre os contribuintes, bem como fomentar o desenvolvimento econômico.

Esse princípio, que ora se estabelece em relação à tributação sobre a Renda no Brasil, sobressai da conjugação entre os objetivos fundamentais da República Brasileira, previstos na Carta Constitucional, com o Sistema Tributário Brasileiro, e demonstram que o Princípio da Capacidade Contributiva é a viga mestra da Tributação no Brasil.

Faz-se necessário que ele esteja positivado, pois a partir daí se refletirá de modo mais fácil como deve ser estruturada a tributação sobre a Renda no Estado Brasileiro.

Inobstante o artigo 153, §2º, I da CF/88 estabelecer que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza será orientado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, fato é que, na prática, a realidade é outra, conforme foi possível verificar nos demonstrativos desse Capítulo e que dão conta que a Tributação sobre a renda ainda possui um baixo percentual sobre o PIB brasileiro, inclusive divergindo de outros Países desenvolvidos ou em desenvolvimento.³⁶²

Quando se menciona que atenderá o Princípio da Capacidade Contributiva, quer-se estabelecer uma tributação mais progressiva na ponta, que efetivamente alcance a capacidade contributiva e econômica dos contribuintes.

Somado a isso, que, atendendo os critérios da generalidade, universalidade e progressividade, terá por objetivo principal a redução das desigualdades e o fomento do desenvolvimento econômico, ou seja, adequando a faixa de isenção de modo a preservar o mínimo existencial e fortalecer o poder de compra dos contribuintes, além de buscar outras bases de cálculos até então protegidas por isenções, como é o caso dos dividendos.

2) A tributação sobre o patrimônio será regida pela progressividade em conformidade com a capacidade contributiva, bem como atenderá à função social da propriedade.

³⁶² Conforme levantamento efetuado pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), “A Dinamarca é o país que mais se ampara na tributação sobre a renda pessoal, em um patamar isolado na amostra, com uma taxa impressionante de 26,11 % do PIB, que corresponde a mais da metade de sua tributação total. Os dados também evidenciam que há uma correlação positiva entre o nível de desenvolvimento do País e seu amparo no IR-com uma exceção para a Coreia do Sul, que, apesar de ser um país de alto nível de renda, arrecada apenas 3,73% do PIB com imposto-, o que denota que a expansão do tributo pode estar, até certo ponto, condicionada a esta variável. Deste modo, a Turquia, os países do leste Europeu e o Brasil, além da Coreia do Sul, são os únicos países na amostra que tributam menos de 5% do PIB. Ainda assim, o Brasil é o País com menor nível de arrecadação nessa modalidade, tributando apenas 2,69% do PIB, em média 1 ponto percentual abaixo dos outros países, o que sugere uma margem para sua expansão, mesmo que em direção ao um patamar ainda muito inferior à média da OCDE.” (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 10-11).

A importância da positividade desse Princípio que se entende como estruturante para a reforma da Tributação no Brasil decorre do que já se adiantou sobre o Princípio da Capacidade Contributiva em relação ao patrimônio, ou seja, a partir do momento em que esse Princípio abrange a capacidade econômica do contribuinte, ele também refletirá sobre seu patrimônio, uma vez que não apenas a renda é demonstrativo de capacidade econômica, mas também o patrimônio, sejam imóveis ou veículos de qualquer natureza e espécie.

Já que o patrimônio é demonstrativo de capacidade econômica, as exações tributárias que sobre ele incidem devem atender ao critério da progressividade com alíquotas que reflitam a efetivação da Justiça Fiscal, observando igualdade e proibição de confisco, assim como que observe o desenvolvimento econômico, com enfoque na neutralidade fiscal, de modo a impedir qualquer desestímulo econômico.

Pelos dados anteriormente levantados, a tributação sobre o Patrimônio ainda é baixa no Estado Brasileiro, se comparada a outros países, em especial aqueles integrantes da OCDE.

3) A tributação sobre o consumo e sobre as empresas primará pelo desenvolvimento econômico em compasso com a promoção da Justiça Fiscal.

Esse pilar principiológico sugere uma tributação voltada, principalmente, ao desenvolvimento econômico, que seja eficiente não apenas na arrecadação, mas, sobretudo, no fomento da demanda, uma vez que a tributação, por intervir na economia, tem reflexos na formação de preços, na concorrência, ou seja, na economia como um todo. Somado a esse fato, que reflita e promova a Justiça Fiscal de modo resultar em baixa regressividade fiscal.

O que se procurou estabelecer foram pilares principiológicos mais atrelados tanto ao Princípio da Capacidade Contributiva e, portanto, à equidade, quanto à Eficiência Econômica, os quais devem dar suporte estrutural ao Sistema Tributário Brasileiro. Com base nisso, pode-se chegar à seguinte proposta para a tributação brasileira:

I) Corrigir e atualizar periodicamente a tabela do Imposto sobre a Renda de Pessoa física³⁶³ de acordo com a inflação para manter ou, ao menos, levar em consideração o real poder

³⁶³ Sobre esse ponto, vale enfatizar parte da Nota Técnica 261 da DIEESE, emitida em 04 de agosto de 2021: “Desde 1996, os valores da tabela vêm se distanciando da inflação oficial, medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA-IBGE) que atualmente alcança 113,2%. Considerando-se apenas o período entre 2003 e 2020, a diferença é de 52,81%. A proposta de correção, portanto, recupera parte das perdas e é uma medida necessária para reduzir as distorções dessa arrecadação. Conforme dados da Pnad/IBGE, atualmente cerca de 49,3 milhões de brasileiros/as têm remuneração abaixo do limite da faixa de isenção do IR. Entretanto, caso a tabela de IRPF tivesse a recomposição total das perdas desde 1996, seriam cerca de 70,3 milhões os/as trabalhadores isentos.

Pode ser encontrada em: DIEESE. A proposta de mudanças no Imposto de Renda. Reforma Tributária do Governo – 2ª Fase. **Nota Técnica n. 261**, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, 4 ago. 2021. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2021/notaTec261ReformaTributaria.html>, Acesso em: 07 set. 2021.

aquisitivo do contribuinte, inclusive tornando-a mais progressiva na ponta, bem como ampliando sua abrangência para fatos que, atualmente, são isentos, como dividendos e distribuição de lucros³⁶⁴, pois o Imposto sobre a Renda representa a melhor modalidade de se efetivar o Princípio da Capacidade Contributiva;

II) Corrigir e atualizar anualmente a tabela de despesas dedutíveis dos rendimentos brutos do Imposto sobre a Renda, também de acordo com a inflação, em especial as despesas referentes à saúde e à instrução do contribuinte, bem como de seus dependentes;

III) Instituir alíquotas progressivas para os impostos que incidem sobre o patrimônio, ou seja, IPTU, ITBI, ITCMD, IPVA, ITR, seja visando sua fiscalidade, em razão da localização do imóvel, bem como sua extrafiscalidade, em razão de sua utilização, sempre em observância ao Princípio da Capacidade Contributiva, à promoção da Justiça Fiscal e do Desenvolvimento Econômico e Sustentável;

IV) Instituir, legalmente, previsão de atualização periódica da base de cálculo para tributos que incidem sobre a propriedade de bens imóveis, sendo o IPTU e ITR, inclusive para fins do ITCMD, bem como conceituar o valor venal do imóvel como sendo aquele praticado mercado.

V) Aumentar o alcance de incidência do IPVA, bem como estipular maior abrangência de sua base de cálculo, visando alcançar veículos automotores, embarcações e aeronaves que atualmente não sofrem a incidência dessa tributação³⁶⁵;

VI) Instituir o imposto sobre as Grandes Fortunas, já previsto constitucionalmente, porém ainda não regulamentado, bem como estabelecer essa tributação com alíquotas progressivas, de modo que seja anual sua incidência, inclusive eliminando a necessidade de lei complementar para sua regulamentação;

VII) Reduzir e uniformizar as alíquotas do ICMS³⁶⁶, estabelecendo sua previsão em Lei Federal, ainda que a competência para sua instituição e cobrança seja dos Estados, visando, assim, eliminar a guerra fiscal hoje existente entre as Unidades Federativas; além disso, tributar

³⁶⁴ Desde 1995 o Brasil não tributa dividendos, com base na Lei 9.249-95. Conforme a Tax Foundation, apenas três países não taxam os dividendos, sendo o Brasil, a Estônia e Letônia, o que pode ser observado em: ASEN, Elke. **Dividend Tax Rates in Europe**. Tax Foundation, 23 abr. 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/dividend-tax-rates-europe-2020/>. Acesso em: 08 set. 2021.

³⁶⁵ Em 2002 o STF decidiu no RE 379572 que embarcações e aeronaves de uso particular não sofrem incidência de IPVA. No entendimento da Suprema Corte, o IPVA substituiu a chamada Taxa Rodoviária Única, em 1969. Desta forma, só deveria ser aplicado aos veículos que têm rodas e utilizam estradas e ruas.

³⁶⁶ Conforme números extraídos da Receita Federal do Brasil, para o ano paradigma de 2017, utilizado nos quadros acima, a arrecadação proveniente do ICMS representou 6,72% do PIB, 0,12% a mais que o ano anterior, de 2016.

Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2020.

utilidades e serviços digitais que não estejam ao alcance do ISS e sejam contemplados pela hipótese de incidência dessa exação; por fim, que essa tributação se dê por fora, buscando evitar cumulatividade e bitributação;

VIII) Reduzir alíquotas do ISS³⁶⁷ e ampliar os serviços que compõe a base de cálculo dessa exação para novas tecnologias que fortalecem e ampliam o comércio eletrônico;

IX) Desonerar a folha de pagamento³⁶⁸. Com essa medida, podem ser beneficiados tanto a empresa como o trabalhador, posto que contribui para a redução de custos na contratação formal e ainda pode aumentar o número de postos de trabalhos. Atualmente, a lei 14.288/2021 possibilitou a desoneração da folha de pagamento de 17 setores da economia.³⁶⁹

X) Reduzir alíquotas do PIS e COFINS³⁷⁰, as quais incidem sobre o faturamento das Pessoas Jurídicas, bem como definir legalmente o conceito de faturamento para esse fim, objeto de tantas demandas judiciais, de modo que se evite que essa tributação tenha em sua base de cálculo outros fatores que não componham o conceito de faturamento e/ou receita, como, por exemplo, outros tributos, a exemplo do ICMS e ISS, receita de terceiros (aquilo que apenas passou pelo caixa da empresa, mas que por ela não foi apropriado), ou, ainda, referente à venda que foi cancelada e, até mesmo, o reembolso de despesas. São fatos que oneram sobremaneira

³⁶⁷ Em relação ao ISS, conforme relatório da Receita Federal do Brasil, acima mencionada, o percentual em relação ao PIB nacional para o ano paradigma de 2017 foi de 0,86%.

Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2020.

³⁶⁸ No processo de tributação pago pelas empresas, existe um tributo denominado contribuição previdenciária patronal devida pelas empresas e que incide sobre a folha de pagamento de cada funcionário. Com a Lei 12.546/2011, foi instituída a denominada "Desoneração da Folha de Pagamento", que substitui parte das contribuições previdenciárias da folha de salários pela receita bruta ajustada, ou seja, a referida contribuição pode ocorrer de duas formas, sendo uma Contribuição sobre a folha de pagamento (convencional) onde o empresário paga 20% sobre o valor da remuneração de cada profissional a título de contribuição patronal e uma segunda modalidade que se trata de Contribuição sobre a receita bruta (desoneração), onde o valor recolhido é determinado a partir de um percentual sobre a receita bruta da empresa, variando entre 1% a 4,5% de acordo com o setor.

Deste modo, a desoneração da folha de pagamento é a possibilidade da retirada da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e substituição pela CPRB, tributo que incide sobre a receita bruta da empresa. Essa tributação representa um custo de transação para a empresa e incide sobre a geração de empregos, ou seja, é possível dizer que a cada emprego gerado, a empresa tem essa contribuição a ser recolhida sobre a folha salarial, o que afeta no estímulo à geração de novos empregos, afetando, também, a competitividade empresarial já que com o aumento desse tributo, certamente impactará na formação de preços do produto ou serviço oferecido.

³⁶⁹ Para maior informação, ver: AGÊNCIA SENADO. **Lei de desoneração de folha para 17 setores da economia é publicada.** Agência Senado, 03 jan. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/01/03/lei-de-desoneracao-de-folha-para-17-setores-da-economia-e-publicada>. Acesso em: 04 fev. 2022.

³⁷⁰ PIS e COFINS representaram 4,27% do PIB nacional no ano paradigma de 2017, próximo ao arrecadado com ICMS, considerando que são exações que refletem na formação de preços, numa política tributária regressiva diante dos resultados que apresentam.

Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2020.

os contribuintes, nesse caso as pessoas jurídicas, mas que, ao final, são embutidos nos preços finais;

XI) Reduzir alíquota do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, inclusive unificando-o com a Contribuição Sobre o Lucro Líquido, uma vez que os dividendos e divisão de lucros passariam a ser tributados, nos termos antes sugeridos³⁷¹;

Essas medidas sugeridas, portanto, reestruturam o Sistema Tributário Brasileiro no âmbito da sua efetiva Constitucionalização, conforme se defendeu e apresentou até aqui, ou seja, reduzindo alíquotas que estejam relacionadas à tributação sobre o consumo com o propósito de impactar positivamente na diminuição do índice de regressividade que atualmente ultrapassa o de progressividade (vide figura 3, trabalhada no primeiro capítulo deste trabalho).

Certamente tais posturas impactarão na economia, não apenas no quesito de arrecadação, mas de como essa arrecadação será efetuada, de modo que tal reestruturação deve ser efetivada gradativamente pois, afinal de contas, está-se a tratar com um Sistema Tributário cuja estruturação vem se efetivando desde 1965, com a Emenda Constitucional 18. Ainda que tenha sido recepcionada e sofrido algumas alterações com a Constituição de 1988, conforme restou demonstrado até aqui, fato é que, inobstante essa recepção pela atual Constituição, esse Sistema necessita ser abraçado pelas normas constitucionais, normas essas que, carregadas de valores fundamentais, deem vazão aos objetivos constitucionais da República Brasileira, dispostos no artigo 3º da Constituição.

A tributação brasileira, no âmbito de sua incidência, passaria a ser justa, por contemplar valores Republicanos, em especial a igualdade, como também passaria a ser uma tributação eficiente. Não eficiente apenas do ponto de vista da arrecadação mais simplificada, mas, sim, do ponto de vista do conceito de eficiência que aqui foi construído, uma eficiência econômico-social, conforme defendido por Everton das Neves Gonçalves (2014). Uma eficiência da norma em si, que abarque e promova os valores constitucionais com preservação da liberdade e promoção da igualdade, conforme defendido por John Rawls (2000) e que assim tribute de modo a explorar e ao mesmo tempo proteger a capacidade contributiva, evitando o confisco pelo excesso de tributação, bem como que traga ao Estado o necessário a amparar seus objetivos fundamentais.

³⁷¹ A título de exemplo, estas duas modalidades de tributação, o IRPJ e CSLL, somaram, juntos, o percentual de 2,81% em relação ao PIB nacional no ano paradigma de 2017. O curioso é que esse percentual reduziu em relação ao ano de 2016, quando chegou a 3,16%, o que demonstra que o faturamento diminuiu e não que as alíquotas tenham baixado, porque de fato não baixaram. Reflexos de uma política tributária que onera a demanda. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2020.

6 CONCLUSÃO

O atual modelo constitucional tributário é eficiente sendo predominantemente regressivo?

Esse foi o questionamento levantado como problema a ser resolvido a partir do presente trabalho de pesquisa, cuja hipótese inicial era de que o atual modelo constitucional tributário não é eficiente, haja vista que tributa de forma desigual e, desta forma, contribui para a concentração desproporcional de renda, prejudicando o desenvolvimento econômico e social, já que também interfere nos custos de transação e, conseqüentemente, na formação de preços.

Para resolver essa problemática e confirmar, ou não, a hipótese lançada, procurou-se fazer uma busca pelos fundamentos da tributação, suas raízes não apenas jurídicas, mas também históricas, bem como sua evolução desde os séculos iniciais, nesse caso com enfoque especial a partir do século XII até os dias atuais, para se entender qual é, de fato, a função e a importância da tributação na realização da justiça, bem como no desenvolvimento econômico e social.

Por isso, no primeiro capítulo, procurou-se trazer dados informacionais sobre a evolução histórica da tributação no mundo e, posteriormente, no Estado Brasileiro, onde foi possível observar que, por muito tempo, o tributo foi instrumento de realização de poder do governante sobre seus súditos, ou seja, a relação que havia a partir da tributação era unicamente de poder, pois sua arrecadação se dava a partir da força, para fins de manutenção do governante, bem como para fins bélicos.

Era necessário limitar esse poder tributário do governante e, para isso, manifestações e reivindicações fizeram parte desse período histórico, que apresentaram e deixaram seus registros que mudaram o rumo do que vinha sendo dado à tributação, a exemplo da *Magna Charta Libertatum* editada na Inglaterra no século XIII, a qual compromissava o rei a observar costumes feudais e respeitar direitos baronais quando da tomada de decisões sobre determinados assuntos, em especial sobre tributação.

Deve-se enfatizar o aperfeiçoamento tributário daqueles países europeus, como no caso do Inglês que sempre despontou nesse quesito e que, a partir de 1643, introduz em seu sistema tributário, ainda em formação, a tributação sobre consumo, a partir de lista de produtos editada pelo Parlamento.

Foi a partir do século XVIII que a tributação teve sua maior mudança, quando revoluções passaram a questionar não apenas a finalidade da tributação, mas também a relação

de poder do governante em face de seus governados até então existente, surgindo, a partir daí, uma relação jurídica entre o Estado e seus cidadãos.

Nesse sentido, teorias da tributação passam a sustentar a necessidade de observância da justiça fiscal, a fim de que todos tenham sua parcela de contribuição tributária na medida de suas capacidades econômicas para que o tributo seja revertido em realizações do bem comum, ou seja, em políticas públicas, além de outros fatores que revolucionaram a tributação, como a instituição do imposto sobre a renda, em 1797, idealizado por Pitt, primeiro-ministro britânico.

A Alemanha despontou no século XIX com importantes elementos de formação do Sistema Tributário, a exemplo da concepção da obrigação tributária, dispondo, ainda, sobre prescrição, decadência e preclusão em matéria tributária.

Por sua vez, nos Estados Unidos, surge a teoria do federalismo que possibilita que o Estado Federal compartilhe competências tributárias com os demais estados de sua federação.

No mesmo sentido de desenvolvimento da tributação, foi possível observar que o século XX foi marcado pela expansão e crescimento do consumo, haja vista a abertura de fronteiras e fortalecimento da hegemonia do mercado derivada da globalização. Esse fator fomentou a tributação sobre o consumo, levando a França e demais países europeus a instituírem o IVA como meio eficiente de arrecadação tributária.

O Sistema Tributário teve muita contribuição da Alemanha para sua formação nesse século XX, pois, em 1919 já pôde contar com o primeiro código tributário, cujo objetivo era uma tributação de acordo com o princípio da igualdade.

Nesse mesmo contexto, a consolidação do Estado Social na Europa contribuiu bastante em prol de reformas tributárias que miravam a tributação para a efetivação de políticas públicas em favor dos cidadãos.

O que se percebe da história e desenvolvimento da tributação no mundo, enquanto formação do sistema tributário, é que suas raízes se fortalecem na Europa e não apenas se espalham como também evoluem para outros continentes. De uma relação de poder a tributação passa a fomentar uma relação jurídica a partir do século XVIII, em especial nos séculos XX e XXI, quando do reconhecimento e promoção dos direitos fundamentais, respectivamente.

A tributação passa a ser um instrumento de efetivação de políticas públicas para proteção e promoção de direitos fundamentais.

Não diferente ocorre no Estado Brasileiro quando da formação e desenvolvimento de seu Sistema Tributário, pois no início, desde sua colonização, e inobstante as constituições promulgadas no decorrer de sua história, sempre apresentou uma legislação esparsa, fora de contexto e confusa nesse aspecto tributário.

Fato é que um verdadeiro Sistema Tributário Brasileiro surge apenas em 1965, com a Emenda Constitucional 18 e que, posteriormente, é aprimorada pela Constituição Federal de 1988 que a recepcionou e instituiu o Sistema Tributário Nacional.

A partir de 1988 o Brasil pôde contar com um Sistema Tributário, cuja estrutura contém princípios e regras que limitam o poder tributário do Estado, asseguram direitos fundamentais e comandam o caminho que o Estado deve tomar nesse quesito.

Esse Sistema Tributário, inobstante toda essa estrutura voltada à realização da Justiça Fiscal, traz uma tributação com predominante regressividade fiscal, uma vez que tributa em demasia o consumo (bens e serviços) em detrimento de uma tributação sobre a renda e o patrimônio, ou seja, sobre a produção de riquezas. Qual o resultado disso?

Graves índices de desigualdades, pois as pessoas com menores rendimentos pagam uma tributação maior do que as que auferem maior renda e possuem maior patrimônio.

Enquanto a Constituição Federal prevê um Sistema Tributário cuja incidência tributária está amparada no Princípio da Capacidade Contributiva, verifica-se que, de fato, o que predomina é uma regressividade fiscal, ou seja, exatamente um modelo que, ao tributar, não leva em conta a capacidade econômica do contribuinte e, por isso, não se coaduna com um Estado republicano, que é o caso do Brasil, nem com as normas constitucionais. Além disso, proporcionam efeitos prejudiciais em âmbito econômico por apresentarem resultados negativos em relação à demanda.

Esses fatos refletem a necessidade de um Sistema Tributário cuja estrutura constitucional seja forte, previsível, justa e bem definida e que contemple um modelo de arrecadação tributária eficiente, abrangendo o objetivo constitucional de promoção da Justiça Fiscal bem como de promoção do Desenvolvimento Econômico e, assim, possa se tornar em instrumento de efetivo cumprimento dos objetivos fundamentais da Constituição.

O segundo capítulo tratou de verificar a interação existente entre Tributação e Economia, visando estabelecer elementos para uma Análise Econômica do Direito Tributário Brasileiro, haja vista que se partiu da premissa de que as instituições normativas moldam os comportamentos e incentivos a que as pessoas estão submetidas e, portanto, influenciam em suas decisões de troca, produção, consumo e investimento, posto que a tributação impacta na economia, na oferta, na demanda, nos custos de transação, na distribuição de riquezas e em várias outras questões relacionadas ao setor econômico.

Trata-se a Análise Econômica do Direito de um movimento surgido na década de 1930 com estudos sobre a existência ou não de benefícios sobre a intervenção do Estado na economia e oficialmente reconhecida como surgida a partir de 1960, com os estudos de Ronald Coase em

relação aos custos de transação. Esse Movimento busca entender como a Economia pode ser útil ao Direito para uma melhor aplicação de suas normas e decisões, de maneira que possam ser eficientes em seus resultados.

O que sobressai dessa conjugação de ciências é que o Direito não pode ser pensado e trabalhado individualmente, como um fim em si mesmo, mas que necessita levar em consideração outras áreas do conhecimento, como a Economia, haja vista os reflexos que resultam de uma sobre a outra. Desse modo, a lei pode ser pensada como um importante instrumento de incentivos e a análise desses incentivos é objeto de estudo pelos economistas.

Essa interação entre a Ciência Econômica e o Direito encontra bases na Constituição Federal quando da ordem econômica, tratada no artigo 170 e seguintes. Ali, a Carta Constitucional concedeu a atividade econômica à iniciativa privada, contudo autorizou o Estado sobre ela intervir, o que pode e deve ocorrer sempre que as relações econômicas, pura e simplesmente, não encontrarem modos eficientes de alocarem seus produtos e recursos.

A tributação tem sido utilizada como importante instrumento de intervenção do Estado nesse âmbito econômico, em que é possível estimular ou desestimular condutas sobre determinados atos e causas, o que é muito frequente na denominada tributação extrafiscal, ou seja, quanto a tributação não é utilizada diretamente para arrecadação fiscal, mas, como explicado, para induzir comportamentos com reflexos econômicos.

Não quer dizer que a tributação carregada de fiscalidade, ou seja, com a finalidade primeira de arrecadar, não tenha esses efeitos sobre os contribuintes e, conseqüentemente, sobre a economia. Tal fator se verifica na já denominada tributação regressiva, quando a maior carga tributária se dá sobre os tributos denominados indiretos e que impactam diretamente na formação de preços.

Toda forma de tributação trará impacto sobre a economia, sobre as relações comerciais, sobre a poupança, os bens, sobre o rendimento, enfim, resultarão em custos de transações que serão levados em consideração no setor econômico. Contudo, o que se espera é que esse impacto seja o menor possível, e, ainda que mínimo, que seja justificado pela forma justa da incidência tributária.

Nessa abordagem, identificou-se nos estudos de Ronald Coase (2017) que os custos de transações são motivos que levam o mercado a criar formas de amenizá-los, a exemplo da tributação que pode ser entendida como um custo de transação nas operações comerciais. Conforme explicou o autor, o mercado é o ambiente onde ocorrem as transações comerciais, as quais geram custos que serão amenizados pelas firmas. Quanto menores os custos de transações, mais eficientes serão as alocações no ambiente de mercado.

Depreende-se daí uma das características da Nova Economia Institucional (NEI), ou seja, de que nas relações privadas os custos de transações estão sempre presentes, seja em decorrência de fatores como a tributação, que advém do Estado, seja em decorrência da própria relação dos envolvidos na transação negocial, a partir de assimetria de informações, seja derivada da racionalidade limitada de um dos agentes, ou, ainda, das especificidades dos ativos envolvidos.

Com os ensinamentos de James Buchanan (1980), observou-se que as instituições fiscais devem ser estabelecidas a partir de escolhas públicas derivadas do consenso geral dos contribuintes e, de acordo com as normas constitucionais que possuem mecanismos de controle do poder fiscal e, conseqüentemente, do próprio Leviatã, bem como que estabeleçam garantias ao desenvolvimento econômico e promoção dos direitos individuais e sociais protegidos originariamente no contrato social.

Daí a importância das Instituições para a Economia e para o Direito. Conforme trabalhado por Douglas North (2018), as Instituições importam e são passíveis de análise econômica, cabendo ao Estado a sua observância para que a economia seja conduzida no caminho da eficiência. Assim, se o mercado fosse por si só eficiente, se o sistema de preços funcionasse sem custos, as Instituições não seriam necessárias para regular as relações por meio de restrições ou incentivos. Por isso a sua importância enfatizada.

As Instituições como um todo revelam fundamental importância para o desenvolvimento econômico, uma vez que estão diretamente relacionadas ao comportamento dos agentes públicos e privados e, portanto, influenciam sobre os custos de transação.

O Sistema Tributário Nacional é uma Instituição passível de análise econômica e, desta forma, suas normas devem refletir resultados eficientes no âmbito jurídico e econômico. Por isso a necessidade de se estabelecer uma Tributação Eficiente, cujos elementos formadores deste conceito, conforme foi possível elencar, se encontram relacionados à Análise Econômica do Direito, e, desta forma, sugerem a formação de estruturas institucionais fortes e bem definidas, que assegurem soluções jurídicas e econômicas a reduzir o máximo possível os custos de transação, bem como que promovam uma justa distribuição de encargos fiscais, proporcionando, além de justiça fiscal, um ambiente propício aos negócios.

Nesse desiderato da importância de Instituições fortes e bem definidas, o terceiro capítulo tratou da necessidade de constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, por entender-se que o Sistema Tributário Brasileiro deve estar adequado aos fundamentos da Constituição, em especial ao Princípio da Capacidade Contributiva. Assim, ter-se-á a

realocação da tributação brasileira de forma condizente com o Estado Fiscal Democrático de Direito.

Lei fundamental, a Constituição evoluiu de um conjunto de normas que regulavam a organização político-administrativa do Estado para a expressão política das forças de sua sociedade, que limita o poder estatal, prevê e protege direitos fundamentais, trata da competência de seus poderes, bem como de seus entes federados e, por isso, deve ser observada e aplicada em sua real essência.

O que se observa é que, a partir das mudanças advindas com o Estado social, a Constituição se impregnou de valores sociais, concedendo ao Estado atribuições para a efetivação e promoção de direitos relacionados ao trabalho, à saúde, à educação, dentre outros direitos sociais.

Nesse entendimento, deve ser observada a força normativa da Constituição que, inclusive, constitui as normas programáticas com eficácia normativa às suas disposições e que independem de outras normas para sua regulamentação.

J. J. Gomes Canotilho (2002b) enfatizou que essas ordenações jurídico-vinculantes, atribuídas às normas constitucionais programáticas, decorrem da força dirigente da Constituição. Dessa forma, ainda que se tratem de princípios constitucionais abertos, eles não deixam de ter seu caráter vinculante, pois a Constituição dirigente se apresenta como um plano de direção em que devem se guiar o Estado e a Sociedade.

Tanto o Estado como a Sociedade devem observar o comando de sua Lei Fundamental, a qual dá a direção para a realização das políticas públicas tendentes a proteger e promover os direitos fundamentais, a realizar o bem comum e, por isso, deve prevalecer a unidade da Constituição.

É possível enfatizar que a Constituição Brasileira é dirigente, pois quando estabelece seus objetivos fundamentais de reduzir as desigualdades, a marginalidade e a pobreza, bem como promover o desenvolvimento nacional, ela traça o caminho que deve o Estado Brasileiro seguir, bem como deve este observar as demais previsões constitucionais, e infraconstitucionais.

Daí se falar na necessidade de constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, na qual as normas tributárias não podem ser aplicadas apenas a partir da lei infraconstitucional, mas a partir da Constituição, desde seus princípios e observando seus objetivos fundamentais. É olhar e aplicar a norma tributária com as lentes da Constituição.

Pode-se ressaltar como elemento central e, portanto, ordenador, do Sistema Tributário Brasileiro, o Princípio da Capacidade Contributiva.

Isso porque se trata de um princípio cuja efetividade e eficácia se sobressaem da sua vinculação com a obrigação fundamental de pagar impostos, naquele modelo defendido por José Casalta Nabais (2015), ou seja, uma obrigação que é autônoma e está relacionada com o dever de solidariedade social. Isso se faz necessário pela sua estreita ligação com o princípio da igualdade, que rejeita a ideia de discriminação na repartição dos encargos tributários.

O Brasil é um Estado Fiscal, conforme se demonstrou, pois tem sua maior carga tributária derivada da arrecadação de impostos os quais, conforme previsão constitucional, sempre que possível serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Se a Constituição Brasileira é dirigente e informa o caminho a ser seguido para a realização de seus objetivos fundamentais e se o Estado brasileiro necessita da tributação para a realização de tais objetivos fundamentais, tem-se aí um paradoxo e uma contradição ao perceber que a tributação nesse mesmo Estado Brasileiro é predominantemente regressiva e sobrecarrega de forma desigual os contribuintes.

Verifica-se que há um abismo entre a vontade constitucional da Carta Magna Brasileira e o que de fato vem sendo efetivado no plano infraconstitucional, o que pôde ser observado nos dados dos índices de desigualdades e forma de tributação levantados no quarto capítulo.

Foi possível ainda perceber que a Análise Econômica do Direito se demonstrou como importante instrumento para essa compreensão da tributação no Estado Brasileiro, relativamente à sua capacidade de promoção da Justiça Fiscal.

Quando o Estado tributa, inevitavelmente ele mexe com a economia, posto que direta ou indiretamente interfere no sistema de preços e conseqüentemente na disponibilidade do consumidor em adquirir determinados produtos.

Nessa modalidade regressiva de tributação que o Estado Brasileiro adotou, a demanda é fortemente pressionada e isso se reflete nos preços, com a disponibilidade financeira do consumidor, com a concorrência, enfim, distorce todo o ambiente de mercado, além de estar tributando em maior quantidade quem aufera menor renda do que o contribuinte que possui maior capacidade econômica e contributiva. Portanto, o Sistema Tributário com predominância de regressividade fiscal é ineficiente.

É necessário que sua legislação tributária seja moldada a alcançar resultados eficientes, ou seja, de promoção do bem-estar geral, de tal forma que gere o menor desequilíbrio nas relações econômicas e jurídicas, preservando a igualdade de condições entre os contribuintes.

Uma reestruturação no Sistema Tributário Brasileiro se mostra necessária para que, sendo eficiente, concretize os objetivos constitucionais por meio da realização da Justiça Fiscal e, para isso, as premissas constitucionais identificadas estão relacionadas ao Princípio da

Capacidade Contributiva como viga mestra do Sistema Tributário Brasileiro e a necessidade fundamental de constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro.

É preciso que ele não apenas seja recepcionado pela Constituição, como o foi, mas que ele seja um Direito Tributário Constitucional, que, de fato, emane e represente a forma diretiva da Constituição vigente.

Uma outra premissa, reside no fato de que a tributação deve ser progressiva em relação a todos os tributos que manifestem a capacidade econômica e contributiva do contribuinte, pois assim cumprirá o que normatiza o respectivo Princípio estrutural do Sistema Tributário Brasileiro, aí a tributação ocorrerá sobre a real manifestação de riqueza do contribuinte.

A tributação do Estado Brasileiro deve ser eficiente e assim o será se, efetivamente, realizar a Justiça Fiscal que se sobressai do dirigismo constitucional no aspecto do Sistema Tributário Brasileiro, que observe e efetive os valores expressos na Constituição Federal.

Deste modo, reafirma-se que o Sistema Tributário Brasileiro como instituição deve ter suas estruturas bem definidas, não no aspecto formal apenas, mas também no material, pois, a partir daí, será possível um ambiente adequado para o desenvolvimento econômico, sem descuidar do aspecto da equidade.

Nesse contexto e a partir da conjugação da Eficiência Econômica com a Justiça Fiscal, identifica-se como critério de eficiência a habilidade que possui o Sistema Normativo em realizar meios e soluções econômicas, e não apenas jurídicas, que eliminem ou reduzam os custos de transações derivados da incidência tributária e que proporcione o desenvolvimento econômico a partir da redução de distorções provocadas na economia pela tributação.

A solução para enfrentar essa situação está exatamente em se reestruturar o Sistema Tributário Brasileiro, alterando a sua predominante regressividade fiscal para um modelo de progressividade, em que todos os contribuintes efetivamente assumam essa posição de contribuintes e de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Deste modo, não apenas se realizará uma tributação com efetiva Justiça Fiscal, como seus efeitos sobre o âmbito econômico serão positivos, mantendo ou até aumentando a arrecadação tributária no Estado Brasileiro.

7 REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Claudio. **Dicionário Jurídico Brasileiro**. 13 ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Editora Jurídica brasileira, 2006.

AGÊNCIA SENADO. Lei de desoneração de folha para 17 setores da economia é publicada. **Agência Senado**, 03 jan. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/01/03/lei-de-desoneracao-de-folha-para-17-setores-da-economia-e-publicada>. Acesso em: 03 jan. 2022.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M. Fernandes do; YAZBEK, Cristiano Lisboa. **No ano de 2020 o brasileiro trabalhará até o dia 30 de maio só para pagar tributos**. IBPT. Curitiba, PR, 2020. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-os-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2020/>. Acesso em: 20 dez. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: Da consideração econômica da norma tributária à Análise Econômica do Direito. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética e Fortaleza: ICET, 2010.

ARISTÓTELES, Ética a Nicômacos. Tradução, Introdução e Notas de Mário da Gama Kury. 3. ed. Brasília: Ed. da UnB, 2003.

ASEN, Elke. **Dividend Tax Rates in Europe**. Tax Foundation, 23 abr. 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/dividend-tax-rates-europe-2020/>. Acesso em: 08 set. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Instituições de Direito Público e República**. São Paulo: Mimeografada, 1984.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ÁVILA; Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **A economia política da tributação no Brasil**. Brasil Debate, 2018. Disponível em: <http://brasildebate.com.br/economia-politica-da-tributacao-no-brasil-breve-historico/>. Acesso em: 26 fev. 2020.

AZEVEDO, Lyza Anzanello de; GONÇALVES, Everton das Neves. Extrafiscalidade e capacidade contributiva: A ampliação da noção de justiça fiscal para além da capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, evento virtual, v. 6, n. 1, p. 119-138, jan./jun. 2020. Disponível em:

<https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/6660/pdf>. Acesso em: 14 fev. 2021.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

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

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr./jun. 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acesso em: 20 jul. 2020.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 232, p. 141- 176, abr./jun. 2003. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45690/45068>. Acesso em: 25 jul. 2020.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito administrativo**. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Teoria do estado e Ciência Política**. 6. ed. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2009.

BELL, John Fred. **História do Pensamento Econômico**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1961.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição dirigente e a crise da teoria da constituição. *In*: SOUZA NETO, Claudio Pereira de Souza; BERCOVICI, Gilberto; MORAES FILHO, José Filomeno de; LIMA, Martônio Mont' Alverne Barreto. **Teoria da Constituição: Estudo sobre o lugar da Política no Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. A problemática da Constituição dirigente: Algumas considerações sobre o caso brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 36, n. 142, p. 35-51,

abr./jun. 1999. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/474>. Acesso em: 20 jul. 2020.

BERCOVICI, Gilberto. Estado Intervencionista e Constituição Social no Brasil: O Silêncio Ensurdecedor de um Diálogo entre ausentes. *In*: NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Vinte Anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho, Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BOTELHO, Bernard Gama. James Buchanan. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coord.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Editora JusPodium, 2018.

BRASIL, Cristina Índio do. FGV: mais pobres sofrem maior impacto na pandemia. **Agência Brasil**, Rio de Janeiro, 09 set. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.etc.com.br/direitos-humanos/noticia/2021-09/fgv-mais-pobres-sofrem-maior-impacto-na-pandemia>. Acesso em: 30 jan. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan. 2020.

BRASIL. Recurso Extraordinário nº 562.045 de 06 de fevereiro de 2013. Brasília,DF: Supremo Tribunal Federal, DJe. Publicado em: 27 nov. 2013.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**. À luz do artigo 146-A da Constituição. Série Doutrinária, vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUCHANAN, James M. **The Limits of Liberty: between anarchy and Leviathan**. The Collected Works of James Buchanan, vol.7. Indianapolis: Liberty Fund, inc., 2000.

BUCHANAN, James M.; BRENNAN, Frey. **The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution**. Vol. 9. Nova York: Cambridge University Press, 1980.

BUENO, Newton Paulo. Possíveis Contribuições da Nova Economia Institucional à Pesquisa em História Econômica Brasileira: Uma Releitura das Três Obras Clássicas Sobre o Período Colonial. **Estud. Econ.**, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 777-804, out./dez. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ee/v34n4/v34n4a05>. Acesso em: 01 jul. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Enno Becker**. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coord.). **Leituras Clássicas de direito tributário**. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. **Revista da AJURIS**, v. 40, n. 129, p. 199-224, mar. 2013. Disponível em: <http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/313/248>. Acesso em: 07 ago. 2020.

CALSAMIGLIA, Albert. Eficiencia y Derecho. **Doxa**, n. 4, p. 267-287, 1987. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10913/1/Doxa4_17.pdf. Acesso em: 10 jan. 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: Contributo para compreensão das Normas Constitucionais Programáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1982.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: Contributo para compreensão das Normas Constitucionais Programáticas**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed., ver., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Editora Foco, 2019.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino de. **Introdução ao direito e desenvolvimento**. Brasília: OAB Editora, 2004.

CASTRO, Matheus Felipe de; GASSEN, Valcir. **A crise fiscal do Estado brasileiro: uma economia política dos direitos fundamentais**. Joaçaba: Editora Unoesc, 2019.

CEPAL – COMISSÃO ECONÔMICA PARA A AMÉRICA LATINA E O CARIBE. **Tributación para un Crecimiento Inclusivo**. Santiago, Chile: Cepal, 2016.

COASE, Ronald Harry. **A firma, o mercado e o Direito**. Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORDOVIL, Leonor. O IVA e a tributação na União Europeia. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed., atual. ver. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **Canotilho e a Constituição Dirigente**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CRUZ, Paulo Marcio. **Política, Poder, ideologia e Estado Contemporâneo**. Florianópolis: Diploma Legal, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **A constituição na vida dos povos**. Da idade média ao século XXI. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DELGADO, Malu. Que imposto pagamos? **Valor Econômico**, São Paulo, 19 set. 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/>. Acesso em: 20 dez. 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules. *The American Economic Review*, v. 61, n. 3, Part 1, p. 261-278, jun. 1971.

DIEESE. A proposta de mudanças no Imposto de Renda. Reforma Tributária do Governo – 2ª Fase. **Nota Técnica n. 261**, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, 4 ago. 2021. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2021/notaTec261ReformaTributaria.html>,. Acesso em: 07 set. 2021.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

DWORKIN, Ronald Myles. **A justiça de toga**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald Myles. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ENGELS, Friedrich. **A Origem da Família, da Propriedade Privada e do Estado**. Tradução de Ciro Mioranza. São Paulo: Lafonte, 2017.

ENZWEILER, Romano José. **Os desafios de tributar na era da globalização**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

FALCÃO, Maurin Almeida; NEIVA, Leonardo José Feitosa. A Economia Política do Tributo Segundo a Teoria do *Public Choice*: Análise do Caso Brasileiro para uma Melhor

Compreensão do Desenvolvimento Político. **Revista Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 7, n. 13, p. 237-258, 2016. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/312/293>. Acesso em: 03 out. 2021.

FARIA, José Eduardo (org). **Direito e Globalização Econômica**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Texto para discussão - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Rio de Janeiro: IPEA, 2019. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf. Acesso em: 28 out. 2019.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FERREIRA, Antonio Carlos; FERREIRA, Patrícia Cândido Alves. Um economista voltado para o Direito. *In*: COASE, Ronald Harry. **A firma, o mercado e o Direito**. Tradução Heloisa Gonçalves Barbosa. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

FILHO, Marçal Justen. Sistema Constitucional Tributário: Uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 30, n. 0, p. 215-233, 1998. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/1894/1589>. Acesso em: 08 fev. 2020.

FMI. **Relatório Anual do FMI 2018: Síntese**. Fundo Monetário Internacional, 2018, p.8. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2018/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2018-pt.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 9. ed. ver., atual., e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

GALA, Paulo. A Teoria Institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, v. 23, n. 2(90), p. 276-292, abr./jun. 2003. Disponível em: <https://centrodeeeconomiapolitica.org.br/repojs/index.php/journal/article/view/900/2100>. Acesso em: 19 abr. 2020.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luis Fernando de. Tributação, Direito Tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas brasileiras para além de Tiradentes. **Revista da RDIET**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 377-400, jan./jun. 2016.

GHERSI, Carlos Alberto. Aproximação à Análise Econômica do Direito e suas conexões com o direito econômico. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, ano 13, n. 51, jul./set. 2004.

GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012.

GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Editora Foco, 2019.

GOBETTI, Sérgio Wulf; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Textos para discussão - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, n. 219. Rio de Janeiro: IPEA, 2016.

GOLDBERG, Daniel. **Poder de compra e política antitruste**. São Paulo: Editora Singular, 2006.

GOMES, Maria Estela Leite. **Contratos Empresariais**. Princípios, Função Social e Análise Econômica do Direito. Curitiba: Juruá, 2015.

GONÇALVES, Everton das Neves. **A teoria de Posner e sua aplicabilidade à ordem constitucional econômica brasileira de 1988**. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1997.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. **Revista Sequencia**, Florianópolis, n. 68, p. 261-290, jun. 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/seq/n68/12.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2020.

GORDON, David. Justice and Redistributive Taxation: James Buchanan versus Ludwig von Mises. **The Review of Austrian Economics**, v.8, n.1, p.117-131, 1994. Disponível em: [http://mises-media.s3amazonaws.com/rae8_1_5_4.pdf](http://mises-media.s3.amazonaws.com/rae8_1_5_4.pdf). Acesso em: 10 abr. 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRAU, Eros Roberto. Resenha do prefácio da 2ª edição CANOTILHO, Constituição dirigente e vinculação do legislador. *In*: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **Canotilho e a Constituição Dirigente**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HARTWELL, Ronald Max. Taxation in England during the industrial Revolution. **Cato Journal**, v. 1, n. 1, p. 129-153, Spring 1981. Disponível em: <https://www.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/1981/5/cj1n1-7.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2020.

HEINEN, Luana Renostro. **Performatividade: o direito transformado em dispositivo pela Análise Econômica do Direito**. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1991.

HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Constitucional**. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1998.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos Direitos**. Por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HUÁSCAR, Pessali; DALTO, Fabiano. A mesoeconomia do desenvolvimento econômico: o papel das instituições. **Revista Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 20, n. 1, p. 11-37, jan./abr. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/neco/v20n1/01.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2020.

HUGON, Paul. **História das Doutrinas Econômicas**. 14. edição. São Paulo: Atlas, 1984.

HUNT, E. K. **História do Pensamento Econômico**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1984.

IFI. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Instituto Fiscal Independente, dez. 2018. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf. Acesso em: 02 mar. 2020.

IMPOSTÔMETRO. **Relação de produtos**. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/home/relacaoprodutos>. Acesso em: 22 mar. 2021.

JUCÁ, Danielle Nascimento. Do Estado Liberal ao estado Democrático de Direito: Um enfoque nas constituições brasileiras. *In*: MATIAS, João Luis Nogueira (coord.). **Neoconstitucionalismo e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, Augusto Jaeger; NORDMEYER, Carl Friedrich. O Direito Tributário Alemão. *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. A doutrina do direito e a doutrina da virtude. Tradução de Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2003.

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

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Atlas, 1992.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOLM, Serge-Christophe. **Teorias modernas da justiça**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo e Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KOSSMANN, Edson Luís. **A Constitucionalização do Princípio da Eficiência na Administração Pública**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2015.

KRUGMAN, Paul; WELLS. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação Equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, p. 288-306, 2001. Disponível em: <https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em: 10 out. 2021.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação Ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004. Disponível em: <https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/ensaios/article/view/2064/2446>. Acesso em: 10 out. 2021.

LASSALE, Ferdinand. **O que é uma constituição?** Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Cultura Jurídica, ed. Lider, 2002.

LAZARIN, Antônio. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. Breve histórico da tributação da renda. *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto Sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri: Manoele, 2003.

LIMA, Norberto de Paula. Adam Smith e o seu tempo. *In*: SMITH, Adam. **A riqueza das Nações**. Tradução de Norberto de Paula. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

LIMA, Pedro Garrido da Costa; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Reforma Tributária: desigualdade, progressividade e proposições legislativas. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 4-27, 2018. Disponível em: https://www.assecor.org.br/files/2115/2828/6860/reforma_tribut_ria__desigualdade__progressividade_e_proposi__es_legislativas_.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. Rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Tradução de Rachel Sztajn. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MANKIW, N. Gregory. **Princípios de Microeconomia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**. Teoria do Processo Civil, vol. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma. **Revista Analysis Tributária**, São Paulo, n. 150, p. 1-23, jun. 2000. Disponível em: https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em: 28 jan. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva: **Curso de Direito Tributário**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). 13. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra. O princípio da Eficiência em matéria tributária. **SCIENTIA IVRIDICA: Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro**, Braga, Universidade do Minho, tomo 56, n. 312, out./dez. 2007.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 1990.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F. A estabilidade da desigualdade no Brasil entre 2006 e 2012: resultados adicionais. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 46, n. 3, p. 7-31, dez. 2016. Disponível em: <http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/1736/1231>. Acesso em: 10 abr. 2021.

MENDES, Marcos J. **Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das Características Gerais**. Textos para Discussão 49. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, out. 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 28 fev. 2020.

MERCADO PACHECO, Pedro. **El analisis Economico del Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

MIGUEZ, Gonzalo Caballero. Economía de las instituciones: de Coase y North a Williamson y Ostrom. **Ekonomiaz: Revista vasca de economía**, n. Extra 77, p. 14-51, 2011. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3710009>. Acesso em: 12 abr. 2020.

MISES, Ludwig von. **Intervencionismo: uma análise econômica**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: LVM, 2018.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORENO GONZALEZ, Gabriel. La Teoría de La Constitución en James Buchanan: Hacia un Modelo de Economía Constitucional. **Revista de Estudios Políticos**, n. 177, p. 57-88, jul./set. 2017. Disponível em: <https://recyt.fecyt.es/index.php/RevEsPol/article/view/60197>. Acesso em: 09 set. 2020.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **A Imunidade Tributária do Mínimo Existencial Omitida no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro: Legitimidade fa Tributação e Limites Imanentes ao Sistema**. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

MUELLER, Dennis C. **Public choice III**. New York: Cambridge University Press, 2003.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Mackenzie**, São Paulo, ano 3, n. 2, p. 9-30, 2002. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246/4913>. Acesso em: 26 fev. 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal. Coimbra: Almedina, 2015.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios na Era Digital. *In*: AFONSO, José Roberto; HADASSHA, Laís Santana (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

NIPPERDEY, Hans Carl; DÜRIG, Günter; SCHWABE, Jürgen. **Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Luis Afonso Heck (org.). Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris, 2011.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética Tributária e Cidadania Fiscal. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Petrópolis**, Petrópolis, Síntese, n. 5, p. 91-120, 2003.

NORTH, Douglass C. **Instituições, Mudança Institucional e Desempenho Econômico**. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

NORTH, Douglass; THOMAS, Robert P. **The Rise of the Western World: A New Economic History**. Cambridge: Cambridge University Press, 1973.

NUNES, António José Avelãs. Crise do Capitalismo, crise da Europa. **Revista Jurídica - UNICURITIBA**, Curitiba, v.1, n. 34, 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/782>. Acesso em: 24 fev. 2021.

NUNES, Rizzatto. **Manual de introdução ao estudo do Direito**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**. Introdução ao Direito Econômico. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

OCDE. **Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018**. Paris: Éditions OCDE, 2018. Disponível em: <https://epge.fgv.br/conferencias/apresentacao-do-relatorio-da-ocde-2018/files/relatorios-economicos-ocde-brasil-2018.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE; CIAT; CEPAL. **Estatísticas sobre Receita na América Latina: 1990-2010**. 2012. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf. Acesso em: 03 jan. 2022.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889 – 2009**. Textos para discussão n. 1469 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro: IPEA, 2010.

PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça Fiscal no Brasil: que caminho trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed., ver. atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PEZZELLA, Maria Cristina Cereser; DE MARCO, Cristhian Magnus. Realização dos Direitos Fundamentais e a Jurisprudência em Perspectiva Histórica. In: MACEDO, Harzheim; STAFFEN, Márcio Ricardo. **Jurisdição e Processo**. Tributo ao Constitucionalismo. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012.

PIGOU, Arthen C. **Economics of Welfare**. 4. ed. Londres: Macmillan & Co, 1932.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Tradução de André Telles. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito Econômico e Mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PINHO, Diva Benevides. Aspectos da evolução da ciência econômica - Da economia da informação às raízes do pensamento econômico. In: PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio S (org.). **Manual de Economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIRES, Manoel. **Carga Tributária no Brasil: 1990-2020**. Observatório de Política Fiscal, FGV, 05 abr. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em 20 agr. 2021.

POCHMANN, Marcio. **Desigualdade Econômica no Brasil**. São Paulo: Editora Ideais e Letras, 2015.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 7. ed. Boston: Austin: Kluwer, 2007.

PRASERJUSTO. **Relatório Parcial: Como a devolução de impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil? Impactos econômicos e sociais do IBS-Personalizado**. Pra Ser Justo, nov. 2021. Disponível em: <https://praserjusto.com.br/impactos-do-ibs-personalizado/>. Acesso em: 12 fev. 2022.

RAMSEY, Frank P. A Contribution to the Theory of Taxation. **The Economic Journal**, v. 37, n. 145, p. 47-61, mar. 1927.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RI JUNIOR, Arno Dal; RI, Luciane Dal. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In*: GRUPENMACHER, Betina T.; CAVALCANTE, Denise L.; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary E. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

RICARDO, David. **Princípios de Economia Política e de Tributação**. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

RODRIGUES, Daniel Costa. **Segurança Constitucional tributária no Sistema Positivo brasileiro**. Leme: Editora de Direito, 1997.

RODRIGUES, Vasco. **Análise Econômica do Direito**. Coimbra: Editora Almedina, 2007.

ROEMER, Andrés. **Introducción al análisis económico del derecho**. Tradución de José Luis Pérez Hernández. 1. edição. México: Fondo de Cultura Económica, 1994.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Tradução, Introdução e notas de Laurent de Saes. São Paulo: Edipro, 2015.

RUTHERFORD, M. **Institutions in Economics: The Old and the New Institutionalism**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

SALDANHA, Nelson. **Formação da Teoria Constitucional**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de justiça em Kant**. Seu fundamento na liberdade e na igualdade. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? *In*: SICSÚ, João (org.) **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007.

SANCHES, Saldanha J. L. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANDEL, Michael J. **Justiça: O que é Fazer a Coisa Certa**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 27. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2019.

SANTIAGO, Igor Mauler. A evasão fiscal e a concorrência tributária como fatores de distorção do livre mercado. *In*: TORRES, Heleno Taveiro (coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica**. Homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANTOS JR., Francisco Alves dos. Princípio da progressividade tributária na diminuição das diferenças na terceira via e no consenso de Washington. **Revista da ESMape**, Recife, v. 6, n. 13, p. 153-204, jan./jun. 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed., ver. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SCHMITT, Carl. **Teoria de La Constitución**. Presentación de Francisco Ayala. Primera edición en “Alianza universidad Textos 1982. Cuarta reimpressão en “Alianza Universidad Textos”. Madrid, España, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Denise Lucena Cavalcante, Paulo Caliendo (coord.). Salvador: JusPodivm, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributarias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. **Direito Constitucional Econômico: Estado e normalização da economia**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2000.

SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Janyl de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 173, p. 15-34, jul./set. 1988. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45920>. Acesso em: 20 jul. 2020.

SIMAN, Renildes Fortunato; CONCEIÇÃO, Octavio A. C.; FILIPPI, Eduardo Ernesto. A economia institucional: em busca de uma teoria do desenvolvimento rural. **Revista Perspectiva Econômica**, v. 2, n. 2, p. 37-55, jul./dez. 2006. Disponível em: http://revistas.unisinos.br/index.php/perspectiva_economica/article/view/4367. Acesso em: 22 abr. 2020.

SIMÃO, Edna. Benefícios Tributários vão somar neste ano R\$ 471,7 bi, diz entidade de auditores. **Valor Econômico**. Brasília, DF, 01 dez. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/12/01/beneficios-tributarios-vao-somar-neste-ano-r-4717-bi-diz-entidade-de-auditores.ghtml>. Acesso em: 20 dez. 2020.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; BARBOSA, A. L. N. H. Teoria da tributação ótima. *In: BIDERMAN, C.; AVARTE, P. Economia do Setor Público no Brasil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus; 2005.

SMITH, Adam. **A riqueza das Nações**. Tradução de Norberto de Paula. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

SOUZA, M. T. de. James Buchanan e a construção do consenso social. **Perspectivas: Revista de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 19, p. 11-32, 1996. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/perspectivas/article/view/2000>. Acesso em: 28 out. 2021.

STIGLITZ, Joseph E. **Inequality and Economic Growth**. *The Political Quarterly*, 86, p. 134-155, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.7916/d8-gjpw-1v31>. Acesso em 28 fev. 2020.

STIGLITZ, Joseph E. **O Grande Abismo: Sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. A jurisdição constitucional e a ideia de supremacia constitucional: a necessidade da construção de uma teoria da constituição dirigente adequada a países de modernidade tardia. *In: STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma nova crítica do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004a.

STRECK, Lenio Luiz. Constituição, Constitucionalismo e Jurisdição Constitucional – o problema da (in)efetividade dos Direitos: Estão exauridas as conquistas do Estado Democrático de Direito? *In: STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma nova crítica do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004b.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária. *In: AFONSO, José Roberto; HADASSHA, Laís Santana (org.). Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

SZTAJN, Rachel; ZYLBERSZTAJN, Décio. Direito & Economia. *In: SZTAJN, Rachel; ZYLBERSZTAJN, Décio (org.). Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes** (Bestuerungsmoral und Steuermoral). Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editora, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon L. **Falhas de governo: uma introdução à teoria da escolha pública**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005.

UNAFISCO NACIONAL. **Privilégios Tributários**. Brasil, dez. 2020. Disponível em: https://privilegiometrotributario.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=28:artigo-id-28&catid=10:resultados-do-privilegiometro&Itemid=116. Acesso em: 20 dez. 2020.

VARGAS, José de oliveira. Princípio da Eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, I (org.). **Princípio da Eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, neutralidade e compliance: Desafios atuais de regulação e política tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. **Agência Senado**, Senado Federal, 28 maio 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 10 abr. 2021.

WILLIANSO, Oliver. Por que Direito, Economia e Organizações? *In*: ZYLBERSTAJN, Décio; STAJAN, Raquel (org.). **Direito e Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. São Paulo: Editora Campus, 2005, p. 16-59.

WOLKMER, Antônio Carlos. **Elementos para uma crítica do Estado**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**. Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJ, Rachel. **Direito e Economia**. Análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

8 GLOSSÁRIO

ROL DE CATEGORIAS E CONCEITOS OPERACIONAIS

Capacidade Contributiva – Decorre da capacidade econômica do contribuinte tributário, no qual se enquadra a noção de renda, patrimônio e despesas. Trata-se da capacidade de pagamento de tributos que o contribuinte pode suportar em relação à carga tributária que o leve a cooperar com sua comunidade sem lhe faltar o necessário para sua sobrevivência e de sua família, onde se protege o mínimo vital, bem como se impede tributação a níveis de confisco.

Constitucionalização – Para o presente trabalho, utiliza-se o termo Constitucionalização como o ato de olhar, interpretar e aplicar as normas a partir dos Princípios, conceitos e força dirigente da Constituição, visando a realização de valores fundamentais previstos na Lei Constitucional.

Custo de Transação – Custos que envolvem as atividades internas e externas das firmas, como a elaboração e execução de contratos, tributação e demais operações necessárias para o surgimento e desenvolvimento de uma operação empresarial.

Eficiência Econômica – No presente trabalho, utiliza-se a eficiência como valor a ser alcançado no âmbito da Economia e que produz resultados positivos ao bem-comum, mas que deve ser amoldada aos ditames constitucionais, especialmente quando utilizada para o alcance da Justiça numa interação da Ciência Econômica com o Direito, nesse caso a partir da Análise Econômica do Direito. Portanto, um valor-meio. De forma específica, no âmbito da AED, a Eficiência Econômica é entendida por Richard Posner (2007) como a maximização da riqueza, no sentido econômico em que há maximização de utilidade e resultados.

Emenda Constitucional – Trata-se da possibilidade de alteração no texto constitucional pelo Poder Legislativo, conforme prevê a própria Constituição Federal de 1988, no art. 59, inciso I. “Manifestação do Poder Constituinte derivado que visa reformar, parcialmente, a Constituição. O Poder constituinte originário, ao criar a constituição, institui o Poder Constituinte derivado que tem por missão reformar, atualizar, periódica e parcialmente, o texto constitucional, mediante emendas.” (ACQUAVIVA, 2006, p. 334).

Estado Fiscal – Modelo de Estado que tem nos impostos um instrumento de realização de seus objetivos fundamentais, ou seja, que encontra nos impostos a principal receita econômica para o desenvolvimento de suas tarefas e realização de políticas públicas.

Pode-se conceituar o Brasil como um Estado Fiscal, pois, inobstante conter cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais), é nos impostos que encontra sua maior fonte de arrecadação, conforme pode ser observado nos artigos 153 a 156 da CF/88.

Externalidades – Caracterizam-se as externalidades como efeitos que decorrem de ações praticadas. Para o estudo em questão, são efeitos colaterais que atingem terceiros e que derivam de práticas econômicas ou de atos ou decisões normativas e judiciais. Podem ser positivas, quando resultam em algum benefício ao terceiro atingido, bem como negativas, quando, em vez de benefício, geram um prejuízo, um custo.

Instituições – Para o presente estudo, Instituições são utilizados como modelos regulatórios de relações sociais, seja a partir de medidas legislativas ou, até mesmo, decisões judiciais, cujo objetivo é estabelecer ordem, bem como reduzir a incerteza nessas relações. O Sistema Tributário Brasileiro é uma Instituição. Douglas C. North (2003, p. 3-4) as define como regras do jogo ou, ainda, restrições que delimitam a interação humana, reduzindo incertezas à medida que estabelecem guias para a ação humana.

Jurisprudência – Orientação dos Tribunais, resultado do conjunto de decisões a respeito de casos semelhantes que podem ser observadas na interpretação e aplicação do direito. “É utilizada de forma ambígua, podendo significar (a) a ciência do direito, dogmática jurídica ou doutrina do direito; ainda, jurisprudência pode denotar (b) a interpretação do direito praticada no âmbito do Poder Judiciário, normalmente por tribunais superiores, as quais se tornam paradigmas para os casos semelhantes, de observação obrigatória ou não, dependendo do contexto”. (PEZZELLA; DE MARCO, 2012, p. 26).

“Demandas e litígios são solucionados caso por caso. À medida que os casos concretos se repetem, é natural que sentenças e acórdãos passem a consolidar uma orientação uniforme, de tal forma que se pode depreender, antecipadamente, e com segurança quase total, como decidirão os tribunais a respeito de casos que, a eles submetidos, encontram precedentes nas decisões anteriores. Essa uniformidade de decisões a respeito de um caso determinado se chama jurisprudência.” (ACQUAVIVA, 2006, p. 334).

Justiça Fiscal – Valor supremo buscado no Direito Tributário. Princípio fundamental estruturante do Sistema Tributário Brasileiro pelo qual o Estado está obrigado a proteger valores como a liberdade e a propriedade, bem como de promover demais valores, como a igualdade tributária. Por isso sua estreita ligação com o Princípio da Capacidade Contributiva.

Macroeconomia – Estudo dos fenômenos da economia, como um todo, incluindo inflação, desemprego e crescimento econômico. (MANKIW, 2016, p. 28). Seu foco de observação é mais amplo, com abrangência de âmbito nacional ou regional relacionado, por exemplo, ao aumento de desemprego, preços, distribuição da renda, dentre outros.

Microeconomia – Estudo de como famílias e empresas tomam decisões e interagem no mercado. (MANKIW, 2016, p. 28). Está relacionada ao estudo de cada comportamento individual no âmbito de mercado, a partir de decisões tomadas frente aos acontecimentos econômicos.

Maximização – Termo utilizado na Economia e que significa a obtenção do maior e melhor resultado entre custos e benefícios.

Mercado – Ambiente institucional em que há a interação comercial entre as empresas e seus agentes, de onde surgem os negócios, os contratos e trocas de produtos e serviços. É o local em que ocorrem as transações comerciais.

Nova Economia Institucional – Trata-se de estrutura analítica que procura explicar os meios através dos quais as instituições e a mudança institucional afetam a performance das estruturas econômicas (CASTRO JUNIOR, 2004, p. 115), ou seja, como interagem e influenciam as condutas e tomadas de decisões dos agentes no ambiente de mercado.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – Organização internacional, fundada em 1960, da qual fazem parte 35 países, dentre eles uma grande parte da Europa e que se encontra sediada em Paris, na França. O objetivo dessa Organização é proporcionar melhor e maior desenvolvimento aos seus membros, além de meios para melhoria e ampliação de níveis de emprego e de qualidade de vida.

Public Choice – Escola pertencente ao movimento denominado Análise Econômica do Direito e que estuda o ambiente político, bem como as políticas públicas, abrangendo aqueles que nelas estão vinculados.

Sistema Tributário – Conjunto de princípios e regras que, organizados de forma hierárquica e harmônica, organizam e sistematizam o Direito Tributário para seu entendimento, interpretação e aplicação, regendo as condutas no âmbito da relação jurídico-tributária, de modo a preservar e fomentar os direitos fundamentais dos contribuintes, bem como seus deveres fundamentais para com o Estado e para com a própria sociedade.

Súmulas – Ementa que revela a orientação jurisprudencial de um tribunal para casos análogos. A finalidade da súmula não é apenas conferir maior estabilidade à jurisprudência, como facilitar a atividade dos advogados e do tribunal, simplificando-se o julgamento das questões mais correntes. (ACQUAVIVA, 2006, p. 814).