

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

LYZA ANZANELLO DE AZEVEDO

**A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE SANTA
CATARINA: PROPOSTA DE REESTRUTURAÇÃO DA
ALOCAÇÃO DE RECURSOS À LUZ DA ANÁLISE
ECONÔMICA DO DIREITO**

Dissertação submetida ao Programa de
Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa
Catarina para a obtenção do Grau de
Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Everton das
Neves Gonçalves.

FLORIANÓPOLIS
2016

LYZA ANZANELLO DE AZEVEDO

A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE SANTA CATARINA: PROPOSTA DE REESTRUTURAÇÃO DA ALOCAÇÃO DE RECURSOS À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito.

Florianópolis, 3 de junho de 2016.

Prof. Arno Dal Ri Jr., PhD
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Dr. xxxx
Universidade xxxx

Prof. Dr. xxxx
Universidade xxxxxx

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BU/UFSC

Azevedo, Lyza Anzanello de

A tributação do ICMS no estado de Santa Catarina : proposta de reestruturação da alocação de recursos à luz da Análise Econômica do Direito / Lyza Anzanello de Azevedo ; orientador, Everton das Neves Gonçalves - Florianópolis, SC, 2016.

243 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Tributação. 3. ICMS. 4. Santa Catarina. 5. Análise Econômica do Direito. I. Gonçalves, Everton das Neves. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Aos meus pais, exemplos de
dedicação, simplicidade e amor.
E ao meu marido, pelo
companheirismo.

AGRADECIMENTOS

Orson Welles (1915-1985) certa vez afirmou que: “Nós nascemos sozinhos, vivemos sozinhos e morremos sozinhos. Somente através do amor e das amizades é que podemos criar a ilusão, durante um momento, de que não estamos sozinhos”. Assim, mesmo que de forma ilusória, não passamos nossa trajetória sós: dentro de cada conquista individual temos uma infinidade de pessoas que não nos passam em branco, mas deixam suas marcas e, por meio delas, construímos nossas vitórias.

Não apenas presenças físicas, mas espirituais, motivo pelo qual agradeço primeiramente a Deus que, pela minha fé, possibilitou que eu acreditasse nos meus sonhos, mesmo aqueles que pareciam impossíveis.

Meus pais também foram uma fonte inesgotável de incentivo e amor, confiaram sempre no meu potencial para alcançar todos os meus objetivos, investindo em mim bem mais do que poderiam.

Ao meu marido, que sempre esteve ao meu lado, dividindo minha atenção com diversos tributaristas, economistas e tantos outros doutrinadores, com seu próprio modo de apoiar a realização dos meus sonhos.

Aos meus sogros, exemplos de amor e família, que entenderam minhas ausências nos almoços de domingo ou minha presença quase ausente enquanto eu escrevia minha dissertação em algum canto da casa.

Aos meus três sobrinhos, Valentina, Sofia e Heitor, que me devolviam a tranquilidade com seus inocentes sorrisos e inúmeras brincadeiras.

Ao meu orientador, Dr. Everton das Neves Gonçalves, pela renovação das minhas esperanças a cada encontro e por me ensinar não apenas sobre Análise Econômica do Direito, mas sobre a vida e suas infinitas prioridades.

À professora Dr.^a Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, pela paciência em revisar meu projeto. Pessoa singular que, pela manhã, antes mesmo de tomar seu café, já me ajudava a delimitar meu tema e organizar meus objetivos.

Ao professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, por ler com tanta dedicação meu projeto com observações maravilhosas que enriqueceram a minha dissertação e por me possibilitar assistir como ouvinte às suas aulas, respondendo às minhas inúmeras dúvidas sobre Direito Tributário.

À professora Dr.^a Cristiane Derani, pela paciência em retornar ao Direito Tributário e ler meu singelo projeto, com observações valiosas ao desenvolvimento dos Capítulos.

Ao professor Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues, por me mostrar que a vida acadêmica é muito mais que um passeio ou uma conquista de títulos, mas uma escolha que requer outras abdições.

E aos demais professores e colaboradores do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), por terem guiado os meus passos ao longo desses dois anos e me ajudado a ser uma acadêmica melhor.

Ao meu chefe, Desembargador Rodrigo Antônio da Cunha, por ser o primeiro a confiar no meu potencial profissional e me dar tantas oportunidades ao longo desses quatro anos.

Às minhas chefes, Renata Alves Capestrano de Abreu e Carolina Constante, por me ensinaram a ser uma profissional melhor e, sobretudo, uma pessoa melhor, por intermédio do trabalho em equipe e da ajuda mútua com os quais trabalhamos todos os dias.

Estendo esse agradecimento também aos colegas de trabalho, alguns com os quais ainda trabalho e outros que já não dividem mais o mesmo gabinete, porém todos foram fundamentais ao passarem seus conhecimentos sem esperar nada em troca.

Às minhas colegas de PPGD, Aline Boschi Moreira, Jéssica Gonçalves, Mariah Rausch Pereira e Paula Galbialtti Silveira, por estarem presentes, mesmo virtualmente, auxiliando umas às outras nos momentos de dúvidas acadêmicas e emocionais. Vocês foram incríveis.

E a todos aqueles que, mesmo mais distantes, contribuíram de algum modo para que eu conseguisse completar mais este sonho.

[...] nenhuma sociedade pode ser próspera e feliz, se a maior parte dos seus membros está reduzida à pobreza e à miséria.

Adam Smith (2003, p. 99)

RESUMO

Os impostos sempre geraram um grande desconforto político e social, sendo considerados como parte do mal necessário criado pelo Estado. Contudo, representam a contrapartida dos benefícios advindos da própria formação estatal. Assim, é analisada a importância da tributação como um dos maiores poderes que a sociedade repassa ao Estado. Defende-se, ainda, a intervenção estatal adequada em oposição ao livre mercado para implementação de políticas públicas e distribuição de renda por meio da tributação, como modo de minimizar as desigualdades sociais. Diante da abrangência da matéria, o tema da presente dissertação é a tributação como forma de financiamento do Estado, cuja delimitação se dá na proposta de reestruturação da alocação de recursos advindos do ICMS em Santa Catarina. Para tanto, foi aplicado o instrumental da Análise Econômica do Direito, especificamente o custo e escolha dos Estados desenvolvida por James Buchanan, para adequar a atual repartição entre saúde e educação da receita arrecadada com o ICMS no Estado de Santa Catarina, a fim de melhorar a qualidade de vida e o desenvolvimento humano na região, aliando os ensinamentos jurídicos com o devido suporte da Ciência Econômica. Neste contexto, o objetivo geral da presente dissertação é verificar se a alocação de recursos tributários provenientes do ICMS pode ser reestruturada para melhor satisfazer os interesses sociais com saúde e educação em Santa Catarina. Com este propósito, o estudo foi dividido em quatro objetivos específicos: compreender a formação dos Estados e seus meios de financiamento, com enfoque na tributação; compreender a intervenção estatal econômica em oposição ao livre mercado (liberalismo); discutir a análise econômica do direito sobre os custos e benefícios da tributação; e investigar a distribuição dos recursos advindos do ICMS em Santa Catarina. A metodologia segue o método de abordagem dedutivo. O método de procedimento utilizado é o monográfico, com ampla consulta em doutrinas, artigos científicos nacionais e estrangeiros. A escolha dos autores foi feita nos marcos teóricos sobre os temas, inclusive em bibliografias estrangeiras, por serem referências em determinadas matérias. A técnica de pesquisa utilizada é a bibliográfica e a documental. Além disso, realizou-se estudo de caso, na verificação da distribuição das receitas do ICMS entre saúde e educação em Santa Catarina. Por fim, constatou-se que os repasses para saúde e educação realizados pelo Estado mostram-se aquém das obrigações constitucionais, impossibilitando a efetiva realocação dos recursos excedentes.

Palavras-chave: Tributação. ICMS. Santa Catarina. Análise Econômica do Direito.

ABSTRACT

Taxes have always generated great political and social discomfort, being considered a part of a necessary evil created by the state. However, they represent a counterpart of the benefits arising from the state formation. Thus, the dissertation analyzes the importance of taxation as one of the biggest powers that society transfers to the state. It advocates also an appropriate state intervention to implement public policies and income distribution through taxation, as a way to reduce social inequalities, in opposition to a free market. Given the scope of the matter, the dissertation topic is taxation as a form of state funding. The delimitation of the matter is proposed on a restructuring of the allocation of resources arising from the ICMS in Santa Catarina. Therefore, the state cost and choice instrument, by James Buchanan, of Law and Economics was applied, in order to suit the current distribution of revenue with the ICMS on health and education in the state of Santa Catarina, for the purpose of improving quality of life and human development in the region, combining legal knowledge and due support from the Science of Economics. In this context, the general objective of this dissertation is to verify whether the allocation of tax revenues from the ICMS can be restructured to better serve social interests on health and education in Santa Catarina. For this purpose, the study was divided into four specific objectives: to understand the formation of states and their financing ways, focusing on taxation; to understand the state economic intervention in opposition to the free market (liberalism); to discuss the Law and Economics on the costs and benefits of taxation; and to investigate the distribution of resources from the ICMS in Santa Catarina. The methodology follows the deductive method of approach. The procedure method used is the monographic, with extensive consultation in national and foreign doctrines and scientific papers. The author's choice was made based on the theoretical frameworks of the matter, including foreign bibliographies, because of their importance in certain theories. The research technique used is the bibliographical and documentary. In addition, a case study has been made, verifying the distribution of revenues from the ICMS on health and education in Santa Catarina. Finally, it was found that the transfers for health and education conducted by the state are below constitutional obligations, preventing an effective reallocation of surplus funds.

Keywords: Taxation. ICMS (TAX ON GOODS MOVEMENT AND SERVICES). Santa Catarina. Law and Economics.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Gráfico da análise do impacto dos impostos em indústrias de custo constante.....	102
Figura 2 - Evolução do PIB de Santa Catarina em bilhões de reais....	184
Figura 3 - Percentual da receita tributária em relação à receita total.....	185
Figura 4 - Diferença entre a receita tributária antes e após as deduções obrigatórias.....	186
Figura 5 - Comparativo do IRBES dos três Estados da região sul do Brasil (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul).....	191
Figura 6 - Receita tributária e arrecadação da saúde e educação nos três Estados do sul do País.....	194
Figura 7 - Despesas executadas por função de governo em 2014.....	195
Figura 8 - Percentual da receita bruta do ICMS em relação a receita tributária bruta.....	197
Figura 9 - Arrecadação do ICMS de Santa Catarina.....	197
Figura 10 - Taxa de analfabetismo.....	206
Figura 11 - Distribuição da população por sexo segundo os grupos de idade Santa Catarina - 2000.....	208
Figura 12 - Distribuição da população por sexo segundo os grupos de idade Santa Catarina - 2010.....	209

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculos do IRBES para Uruguai, Argentina e Brasil.....	151
Tabela 2 - Imposto sobre a renda das pessoas físicas.....	180
Tabela 3 - Distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de salário mínimo.....	180
Tabela 4 - Análise do IRBES de Santa Catarina.....	186
Tabela 5 - Análise do IRBES do Estado de Santa Catarina (depois das deduções).....	188
Tabela 6 - Análise do IRBES do Estado do Paraná.....	189
Tabela 7 - Análise do IRBES do Estado do Rio Grande do Sul.....	190
Tabela 8 - Evolução do IRBES com base na arrecadação do ICMS de Santa Catarina entre 2002 e 2013.....	198
Tabela 9 - Evolução do percentual mínimo das despesas próprias com educação e saúde / receita líquida de impostos.....	199
Tabela 10 - Taxa analfabetismo das pessoas de 15 anos ou mais de idade segundo as regiões e algumas características selecionadas – 2004/2013.....	203
Tabela 11 - Pessoas de 25 anos ou mais de idade, total e respectiva distribuição percentual, por grupos de anos de estudo, segundo as Grande Regiões – 2013.....	205
Tabela 12 - Comparativo entre o IDEB nacional e de Santa Catarina entre 2005 e 2011.....	206
Tabela 13 - Número de alunos matriculados por dependência administrativa em Santa Catarina.....	207
Tabela 14 - Taxa de natalidade.....	209
Tabela 15 - Esperança de vida ao nascer.....	210
Tabela 16 - Dados dos indicadores da saúde em Santa Catarina.....	210

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas
AED – Análise Econômica do Direito
ALACDE – Associação Latino-Americana e do Caribe de Direito e Economia
BACEN – Banco Central do Brasil
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BNH – Banco Nacional da Habitação
BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo
BRICS – Grupo político de coordenação que tem como membros: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CEJUP – Centro de Estudos de Extensão Universitária
CERJ – Companhia de Eletricidade do Rio de Janeiro
CF – Constituição Federal
CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CIP – Conselho Interministerial de Preços
CLS – *Critical Legal Studies* (Estudos da Crítica Jurídica)
COELBA – Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DOU – Diário Oficial da União
ECJ – Estudos da Crítica Jurídica
EUA – Estados Unidos da América
FED – *Federal Reserve* (Banco Central Americano)
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF – Fundo de Manutenção e de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
Fundosocial – Fundo de Desenvolvimento Social
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
FGV – Fundação Getúlio Vargas
FMI – Fundo Monetário Internacional
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDEB – Índice de Educação Básica
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IE – Imposto sobre a Exportação
IEG – Imposto Extraordinário de Guerra
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas
II – Imposto sobre Importação
INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI – Imposto de Produtos Industrializados
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR – Imposto sobre a Renda e Proventos
IRBES – Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS – Imposto sobre Serviços
ITBI – Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos*
ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações
LAE – *Law and Economics* (Análise Econômica do Direito)
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OPEP – Organização dos países Exportadores de Petróleo
PEES – Princípio da Eficiência Econômico Social
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Programa de Integração Social
PNB – Produto Nacional Bruto
PND – Plano Nacional de Desenvolvimento
PNE – Plano Nacional de Educação
PPC – Paridade do Poder de Compra
PPGD – Programa de Pós-Graduação em Direito
PROER – Programa de Estímulo à Reestruturação e Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional
PROES – Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária
RDPE – Revista de Direito Público da Economia
RICMS-SC – Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de Santa Catarina
SEITEC – Sistema Estadual de Incentivo à Cultura, ao Turismo e ao Esporte
SFN – Sistema Financeiro Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Sistema Tributário Nacional

TCE/SC – Tribunal de Contas de Santa Catarina

UNESCO – Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
2 TRIBUTAÇÃO COMO FORMA DE FINANCIAMENTO DA ATIVIDADE ESTATAL.....	22
2.1 O ESTADO E SUAS FORMAS DE FINANCIAMENTO.....	22
2.1.1 O Estado.....	23
2.1.2 As formas de financiamento do Estado.....	31
2.2 A TRIBUTAÇÃO COMO FORMA PRIMORDIAL DE FINANCIAMENTO DO ESTADO.....	39
2.2.1 O surgimento dos tributos.....	39
2.2.2 A história da tributação no Brasil.....	44
2.3 DA ORDEM TRIBUTÁRIA.....	50
2.3.1 Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988).....	50
2.3.2 Código Tributário Nacional Brasileiro – CTN.....	60
2.4 DOS TRIBUTOS.....	61
2.4.1 Espécies de tributos.....	65
2.5 DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.....	69
3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA.....	78
3.1 O MODELO DE PRODUÇÃO CAPITALISTA.....	79
3.1.1 A mão invisível do mercado.....	80
3.1.2 Oposições ao modelo capitalista.....	90
3.2 DA ASCENSÃO À QUEDA DO LIBERALISMO ECONÔMICO.....	94
3.3 O INTERVENCIONISMO ESTATAL E AS POLÍTICAS KEYNESIANAS.....	104
3.4 DO ESTADO INTERVENCIONISTA AO ESTADO NEOLIBERAL GLOBALIZADO.....	110

3.5 A EVOLUÇÃO DAS POLÍTICAS ECONÔMICAS NO BRASIL.....	116
3.6 TRIBUTAÇÃO E REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA.....	127
4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DO DIREITO FINANCEIRO: A EXTRAFISCALIDADE DO TRIBUTO.....	134
4.1 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: ASPECTOS PROPEDÊUTICOS.....	135
4.1.1 Teorema de Coase.....	140
4.1.2 A vertente da <i>public choice</i>	142
4.1.3 Custos <i>versus</i> benefícios do pagamento dos tributos.....	147
4.2 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO.....	152
4.2.1 Direito Tributário.....	155
4.2.2 Direito Financeiro.....	158
4.3 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS.....	160
5 ANÁLISE ECONÔMICO-JURÍDICA DO SISTEMA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS EM SANTA CATARINA.....	175
5.1 A ESCOLHA DAS VARIÁVEIS.....	176
5.2 A ARRECADAÇÃO E SUAS LIMITAÇÕES.....	179
5.2.1 Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) aplicado ao Estado de Santa Catarina.....	181
5.2.2 Crítica ao Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) e a arrecadação <i>per capita</i> do Estado de Santa Catarina.....	191
5.3 SISTEMA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS EM SANTA CATARINA.....	195
5.3.1 Evolução da arrecadação do ICMS e dos repasses para saúde e educação.....	196
5.3.2 Evolução dos índices relativos a saúde e educação em Santa Catarina.....	203
5.4 PROPOSTA DE REALOCAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS EM SANTA CATARINA: UMA ANÁLISE A PARTIR DA (IN) EFICIÊNCIA JURÍDICA E ECONÔMICA.....	212

CONCLUSÃO.....	219
REFERÊNCIAS.....	224

1 INTRODUÇÃO

Os tributos sempre geraram um grande desconforto político e social, sendo considerados como parte do mal necessário criado pelo Estado na sua forma originária de verdadeiro Leviatã. Embora tenham papel fundamental na ruptura do Estado de natureza para a formação da vida em sociedade, nunca foram devidamente defendidos como contrapartida dos bens advindos da formação dos Estados.

Em verdade, antes da formação dos Estados, o ser humano era autônomo, livre para viver conforme suas próprias regras, dependia apenas do seu esforço e de suas limitações para prover todas as suas necessidades, que iam desde alimentação até a segurança pessoal. A liberdade era compartilhada por todos, não havia limites legais, apenas aqueles determinados pelas capacidades físicas de cada indivíduo, fazendo com que todos vivessem aprisionados ao medo de serem perseguidos ou traídos, vivendo uma falsa ideia de poder e independência.

Com o tempo, o homem percebeu as vantagens das trocas e da convivência social, porém logo é afetado pelos ônus desta coexistência diante das sobreposições de interesses que precisavam ser regulados, nascendo aquilo que, na concepção dos autores contratualistas, seria conhecido como contrato social, pelo qual cada indivíduo cede parte de sua liberdade em prol dos benefícios da vida em sociedade.

Mesmo o Estado originário restrito, pouco oneroso e detentor de obrigações limitadas para com os cidadãos, precisava ser financiado pela iniciativa privada, ou seja, com contribuições de cada um de seus membros. Ao longo dos séculos, diversas foram as formas utilizadas pelos governantes para financiarem seus territórios, tais como: pilhagem das nações inimigas; cunhagem de dinheiro; endividamento interno ou externo; venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público; controle direto dos recursos nacionais e tributação.

Em que pesem os tributos estarem presentes desde o início do convívio em sociedade, foi com a evolução dos Estados que os modelos de arrecadação para o erário público foram sendo superados, permitindo que a tributação – considerada nos primórdios como estigma de servidão – reinasse soberana como principal método para obtenção de receitas públicas.

Não há como afirmar que os tributos sempre foram usados da forma mais benéfica para os contribuintes, pelo contrário: muito se utilizou (e ainda é usada) a tributação como meio de opressão e

exploração dos cidadãos. Inúmeros são os exemplos desse modelo exploratório, como as terras “além-mar”, que foram por séculos fontes inesgotáveis de recursos para as metrópoles europeias.

No Brasil, a tributação lusitana começou ainda na exploração do pau-brasil, vivendo seu auge durante a exploração do ouro, com o extremo da derrama e dos gastos exagerados de uma coroa perdulária e repleta de agregados. Diante de toda essa opulência e sem as contrapartidas sociais adequadas para as necessidades da população, disseminou-se a sonegação, amenizada no vernáculo de “jeitinho brasileiro” como forma de justificar – como se fosse possível justificar uma conduta errada com outra tanto ou mais reprovável – as injustiças cometidas pela Coroa Portuguesa.

A fase do mercantilismo teve seu fim, foi drenada pelas correias das máquinas industriais e por um liberalismo de mercado que clamava pela mínima intervenção do Estado na economia. Os conceitos de Adam Smith sobre as vantagens do Estado mínimo e da “mão invisível”, com o mercado se regulando de maneira autônoma, alastram-se pelos países, fazendo com que os governos reduzissem não apenas suas participações no mercado, mas seus gastos de modo geral, limitando sua ingerência nas questões sociais.

Porém nem mesmo a mais liberal e capitalista das economias foi capaz de resistir ao *crash* da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929. Nasceu, neste momento, o Estado intervencionista keynesiano, o qual cria empregos, regula o mercado e procura dar mais oportunidades a todas as classes sociais.

O Brasil não estava alheio a este contexto e, aliada a uma organização estatal intervencionista (diga-se mais onerosa e “sedenta” por arrecadação), gradualmente a tributação passou a ser inserida nas constituições brasileiras até o ano de 1966, quando foi publicada a Lei nº 5.172, que institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Essa lei delimitava de forma mais ampla a abrangência de cada um dos tributos e suas particularidades.

Contudo, as alterações no ente estatal, após a queda do governo militar, consubstanciadas na redução do Estado pelas privatizações e diminuições dos gastos públicos – o que convencionou-se nomear de neoliberalismo – e mesmo a ampliação dos critérios tributários, com maior rigor na cobrança e fiscalização dos tributos, foram capazes de apagar da memória do povo brasileiro o custo alto da tributação em oposição aos parques benefícios disponibilizados pelo governo para a sociedade.

Assim, com o aumento dos reflexos da crise econômica mundial sobre o território nacional e as pressões inflacionárias que têm desestabilizado o mercado interno e externo, bem como os diversos escândalos de corrupção no governo, resultaram em uma maior insatisfação da população com o Estado o que, em consequência, reflete no modo como a sociedade percebe o pagamento dos tributos.

No País onde cerca de dez por cento da população é analfabeta, com baixos índices de educação e um sistema de saúde público defasado, a sociedade começa a questionar o valor dos tributos pagos e a falta de contrapartida social, confundindo-se a noção de financiamento necessário dos Estados com o desvio de finalidade do dinheiro público pela corrupção.

Aliado a estes fatores, temos ainda a insatisfação dos empresários com o sistema tributário nacional, diante da alta e complexa carga tributária, considerada como um estímulo a sonegação fiscal. Nesse contexto de retração econômica com redução da produção e do Produto Interno Bruto (PIB), somada ao desestímulo dos empresários e da sociedade em geral ao pagamento dos tributos, é necessário repensar a forma de alocação dos recursos arrecadados pelo Estado.

Desse modo, analisando as formas alternativas de financiamento das nações utilizadas ao longo da história e a importância da tributação como um dos maiores poderes que a sociedade repassa ao Estado, foi realizado um estudo sobre a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em Santa Catarina, observando como esses recursos são aproveitados na educação e na saúde e propondo uma forma eficiente de aproveitamento da arrecadação para melhor satisfazer os interesses sociais.

Exposto este cenário atual de descontentamento social com a má gestão do dinheiro público e na busca por benefícios públicos que se equiparem aos custos de manutenção do Estado brasileiro, formulou-se a problemática da pesquisa nos seguintes termos: a alocação de recursos tributários provenientes do ICMS pode ser reestruturada para melhor satisfazer os interesses sociais com saúde e educação?

Mesmo em sua aparente simplicidade, a problemática é complexa e repleta de diversos fatores exógenos que transcendem a mera análise jurídica, a qual, para ser otimizada, necessita ser observada sob um novo ângulo compreendido pela interdisciplinaridade da Ciência Econômica no Sistema Jurídico.

Aplicou-se o instrumento da Análise Econômica do Direito – especificamente o custo e a escolha dos Estados desenvolvida por James

Buchanan, pertencente à escola *Public Choice* (Escolha Pública) – para adequar a atual repartição entre saúde e educação da receita arrecadada com o ICMS no Estado de Santa Catarina, a fim de melhorar a qualidade de vida e o desenvolvimento humano na região, aliando os ensinamentos jurídicos com o devido suporte da Ciência Econômica.

Neste âmbito, o objetivo geral é destacar se a alocação de recursos tributários provenientes do ICMS pode ser reestruturada para melhor satisfazer os interesses sociais com saúde e educação. Diante deste propósito, a dissertação é dividida em quatro objetivos específicos, correspondentes ao desenvolvimento de quatro Capítulos:

O primeiro Capítulo tem como objetivo analisar a tributação como forma prevalecente de financiamento da atividade estatal. Assim, o Capítulo inicia com a necessidade de formação do Estado, com enfoque nas teorias contratualistas, analisando os demais métodos de financiamento da atividade estatal, porém dando prioridade a evolução histórica do tributo no mundo e no Brasil. Ademais, discorre-se sobre a Ordem Tributária na Constituição Federal e no Código Tributário, bem como suas espécies e os tipos de tributos com ênfase no ICMS.

No segundo Capítulo, discute-se a importância da intervenção estatal adequada em contraposição ao livre mercado. Para isso, serão abordados os sistemas político-econômicos relevantes à compreensão da necessidade de intervenção do Estado na economia, bem como seus papéis na implementação de políticas públicas e ampliação ou redução das cargas tributárias. Será analisada, ainda, a importância da redistribuição de renda e o papel fundamental da tributação como modo de minimizar as desigualdades sociais.

O terceiro Capítulo sugere, a partir da Análise Econômica do Direito (AED), o estabelecimento de uma relação positiva entre a satisfação dos interesses da sociedade e as despesas sociais. Assim, por meio da AED, mais especificamente da escola da Escolha Pública, busca-se compreender a forma e como são alocados os recursos arrecadados pelo erário público. Ademais, demonstra-se a inter-relação do tema com o Direito Tributário e Financeiro com ênfase para extrafiscalidade dos tributos e sua relevância para o bem-estar coletivo, a justiça social, as políticas de regulamentação econômica, a redistribuição de renda, entre outras funções.

Por fim, no quarto e último Capítulo é verificada a alocação de recursos entre saúde e educação, oriundos da cobrança do ICMS, que melhor satisfaça aos interesses sociais relativos à saúde e educação, iniciando com os motivos que induziram a escolha das variáveis e o estudo do retorno do bem-estar à sociedade em Santa Catarina. Após

isso, analisa-se efetivamente a distribuição das receitas do ICMS entre saúde e educação em Santa Catarina e a necessidade – ou não – de realocação desses recursos.

Visando alcançar referidos objetivos específicos, o método de abordagem utilizado será o dedutivo¹, posto que o trabalho inicia com um estudo geral sobre a formação dos Estados e seus meios de financiamento, com enfoque na tributação (Capítulo 1), seguido pelo estudo da intervenção estatal econômica em oposição ao livre mercado (liberalismo) e pela discussão realizada na AED sobre os custos e benefícios da tributação (Capítulos 2 e 3), para, por fim, analisar a distribuição dos recursos advindos do ICMS em Santa Catarina (Capítulo 4).

Outrossim, o método de procedimento a ser aplicado será o monográfico, pois para efetivar o trabalho será utilizada uma ampla consulta em doutrinas e artigos científicos nacionais e estrangeiros, bem como na legislação. Isso porque a técnica de pesquisa empregada será a bibliográfica² e documental, com auxílio de publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias e teses.

Ressalta-se que a pesquisa não se limitará à repetição do que já foi dito ou escrito, mas a uma análise crítica da importância e dos reflexos da tributação no País.

¹ Neste sentido, ver: LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do**

² Idem, *Ibidem*.

2 TRIBUTAÇÃO COMO FORMA DE FINANCIAMENTO DA ATIVIDADE ESTATAL

O governo não pode dar nada ao povo que primeiro dele não tenha tirado.
(Richard Nixon, 1913-1994)

Neste Capítulo, serão analisadas as formas de financiamento do Estado, pois a formação das nações e o modo como se sustentam são significantes para a compreensão da importância da tributação na manutenção adequada do Brasil.

Assim, serão abordadas inicialmente as teorias contratualistas de formação do Estado de Thomas Hobbes³, John Locke⁴ e Jean-Jacques Rousseau⁵.

Em seguida serão tratados os modelos de financiamento dos Estados, quais sejam: pilhagem, cunhagem de dinheiro, endividamento interno ou externo, venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público, controle direto dos recursos nacionais e tributação. Ressalta-se o enfoque na tributação como modelo principal de financiamento do Estado proposto nesta pesquisa.

Dessa forma, será estudado o modelo de arrecadação por meio de tributos, suas particularidades históricas para, por fim, tratar da Ordem Tributária na Constituição Federal e no Código Tributário, bem como suas espécies e tipos de tributos com ênfase no ICMS.

2.1 O ESTADO E SUAS FORMAS DE FINANCIAMENTO

Dentre todas as teorias de formação do Estado, optou-se por destacar as teorias contratualistas⁶, mais precisamente dos seus três

³ HOBBS, T. **Leviatã ou a matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁴ LOCKE, J. **Segundo tratado sobre o governo civil**. Petrópolis: Vozes, 1994.

⁵ ROUSSEAU, J.-J. **O discurso sobre a origem da desigualdade**. 3. ed. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2008.

⁶ Essa é uma opção pragmática que não desconsidera a importância, por exemplo, dos estudos de Friedrich Engels sobre as diferenças entre o processo civilizatório da Europa e da América: “[...] o continente oriental, o chamado mundo antigo, tinha quase todos os animais domesticáveis e todos os cereais próprios para o cultivo, exceto um; o continente ocidental, a América, só tinha um mamífero domesticável, a lhama, – e, mesmo assim, apenas numa parte do sul – e um só dos cereais cultiváveis, mas o melhor, o milho. Em virtude dessas

principais clássicos: Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau. Busca-se a definição inicial dos motivos que levaram os indivíduos a se unirem em sociedade, uma vez que o principal objetivo neste momento é demonstrar a necessidade de formação do Estado.

2.1.1 O Estado

O termo Estado (do latim *status*⁷), amplamente difundido na obra **O príncipe**, de Maquiavel⁸, foi substituindo, no decorrer dos séculos, os termos originários que designavam as organizações sociais, como o *civitas* dos gregos e a *res publica* dos romanos. Este novo termo, como relata o filósofo político italiano Norberto Bobbio, apenas poderia ser utilizado, na concepção de historiadores, juristas e escritores, “[...] para as formas políticas nascidas da crise da sociedade medieval, e não para os ordenamentos precedentes”⁹, representando uma verdadeira ruptura com os modelos pré-existentis.

Contudo, tal delimitação da terminologia da palavra Estado depende muito da definição que lhe é dada: aqueles que delimitam o Estado em sua concepção moderna, compreendendo-o pelos seus aparatos administrativos e cumprimento de certas funções, desconsideram a *polis* grega como um Estado¹⁰, enquanto que nos tratados políticos, como o de Aristóteles¹¹, na análise das cidades gregas, não perderam em nada sua eficácia, visualizando mais analogias

condições naturais diferentes, a partir desse momento a população de cada hemisfério se desenvolve de maneira particular, e os sinais nas linhas de fronteira entre as várias fases são diferentes em cada um dos dois casos” (In: ENGELS, F. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. 15. ed. Trad. Leandro Konder. Rio de Janeiro: Bertrand, 2000. p. 24).

⁷ Conforme Soares: “No sentido etimológico, Estado deriva do latim *status* – estar firme – ou condição social. Significa também constituição e ordem, equivalendo ao *status republicae* dos romanos” (In: SOARES, M. L. Q. **Teoria do Estado**: o substrato clássico e os novos paradigmas como pré-compreensão para o Direito Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 119).

⁸ MAQUIAVEL, N. **O príncipe**. 3. ed. rev. Trad. Maria Júlia Goldwasser. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

⁹ BOBBIO, N. **Estado, governo, sociedade**: por uma teoria geral da política. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007. p. 68.

¹⁰ *Ibidem*, p. 69-71.

¹¹ ARISTÓTELES. **A política**. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

e continuidades do que rupturas entre os modelos pré-existentes e o Estado moderno. Como afirma Dalmo Abreu Dallari:

A maioria dos autores, no entanto, admitindo que a sociedade ora denominada Estado é, na sua essência, igual à que existiu anteriormente, embora com nomes diversos, dá essa designação a todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram as regras de convivência de seus membros¹².

Desse modo, seja pela dissolução da comunidade medieval ou pelo início da era moderna, formou-se o Estado. As teorias que discorrem sobre sua formação podem ser divididas em dois grandes grupos: as que sustentam a formação natural, que têm como autores Aristóteles, Santo Tomás de Aquino e Ranelletti; e as que sustentam a formação contratual, como Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau.

Segundo o conceito aristotélico da *polis*¹³, os indivíduos se reúnem nas cidades e formam comunidades políticas não com o objetivo de viver em comum, mas de viver bem, uma vez que “[...] todo Estado é uma sociedade, a esperança de um bem, seu princípio, assim como de toda associação, pois todas as ações dos homens têm por fim aquilo que consideram um bem”¹⁴, em resumo: acreditava Aristóteles ser o homem um animal naturalmente político.

Santo Tomás de Aquino, conhecido como seu maior seguidor, também afirmava que ser social e político é da natureza do homem, o qual só vive isolado em situações excepcionais¹⁵.

¹² DALLARI, D. A. **Elementos de teoria geral do Estado**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 22.

¹³ *Polis* era o termo utilizado pelos gregos para designar o que na atualidade chama-se de Estado. Ensina Norberto Bobbio que “Palavras importantes para a história do pensamento político, inclusive por introduzirem termo que perduraria até hoje – ‘Estado’ –, para indicar o que os gregos tinham chamado *de polis*, os romanos de *res publica*, e que um grande pensador, político, o francês Jean Bodin, meio século depois de Maquiavel, chamará de *republique*” (BOBBIO, N. **A teoria das formas de governo**. 10. ed. Trad. Sérgio Bath. Brasília: UnB, 1997. p. 83).

¹⁴ ARISTÓTELES, 2002, p. 1.

¹⁵ SANTO TOMÁS DE AQUINO. **Compêndio de teologia**. Tradução e notas: D. Odilão Moura, OSB. Rio de Janeiro: Presença, 1977.

Neste mesmo contexto, de formação natural da vida em sociedade, Dalmo Abreu Dallari destaca, dentre os autores modernos, Ranelletti, segundo o qual “[...] o homem é induzido fundamentalmente por uma necessidade natural, porque o associar-se com os outros seres humanos é para ele condição essencial de vida”¹⁶.

Contrários a esta formação natural do Estado, estão os contratualistas. Conforme estes, a vida em sociedade depende de um acordo de vontades, de um contrato hipotético celebrado entre os homens. Porquanto os indivíduos são movidos por interesses e, para discipliná-los e possibilitar a coexistência pacífica entre os seres humanos, “[...] implanta-se uma ordem, na qual se contemplam direitos e obrigações. A obediência aos direitos e obrigações torna possível e pacífica a coexistência”¹⁷. Todavia, os motivos pelos quais é formado este contrato variam muito dentro dos teóricos contratualistas.

Dentre eles destaca-se o filósofo inglês nascido em 1588, Thomas Hobbes, considerado um dos principais expoentes do modelo contratualista, o qual propõe a forma sistemática em suas obras. Suas ideias refletem o momento histórico e social no qual ele estava imerso, em meio à Guerra Civil Inglesa e a Revolução Científica, sendo defensor da teoria mecanicista do universo e contemporâneo de René Descartes, Galileu Galilei e Francis Bacon.

Assim, por acreditar na inexistência de um poder comum, de um Estado que crie leis e construa a exata noção de justiça e, por consequência, do certo e do errado, do justo e do injusto, que Hobbes extraiu a concepção do Estado de natureza, no qual haveria “uma guerra” de todos os homens contra todos os homens, embora nem sempre velada, mas presente na rivalidade cotidiana¹⁸. Por mais que o indivíduo hobbesiano almeja, acima de tudo, inclusive dos bens, sua honra, ele vive basicamente de imaginação. Conforme Renato Janine Ribeiro, “o Estado de natureza é uma condição de guerra, porque cada um se imagina (com razão ou sem) poderoso, perseguido, traído”¹⁹.

Neste contexto, as leis da natureza não são suficientes: há a necessidade de um poder maior que as faça serem respeitadas, o qual, na concepção de Hobbes, advém do Estado que se faz necessário para

¹⁶ RANELLETTI apud DALLARI, 1998. p. 8.

¹⁷ RIZZARDO, A. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 1.

¹⁸ Alusão à expressão contida em HOBBS, 2003.

¹⁹ RIBEIRO, R. J. Hobbes: O medo e a esperança. In: WEFFORT, F. C. (Org.). **Os clássicos da política**. 13. ed., v. 1. São Paulo: Ática, 2004. p. 51-77 (p. 59).

prover a segurança e o convívio pacífico em sociedade, garantindo o cumprimento das “leis naturais”²⁰.

Esta formação do Estado ocorre, segundo o referido autor, quando uma multidão de homens concorda e pactua, tornando um deles seu representante; assim, é com a instituição do Estado que surgem todos os direitos e faculdades por intermédio da figura do soberano.

Nos primórdios do Estado, as leis naturais passam a valer apenas para o soberano, as quais seriam somente suas diretrizes, não havendo possibilidade de sanção pelo seu descumprimento.

Ao mesmo tempo, o soberano teria poder absoluto sobre as leis positivas que regem os súditos e, caso não fossem cumpridas, seriam passíveis de sanção, pois “o soberano é juiz da conduta do seu súdito, mas a conduta do soberano é julgada por ele próprio”²¹ – o que deflagra o nítido caráter absolutista de sua definição de governo, posicionamento que ficou evidente no livro *Leviatã* ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil, publicado em 1651, depois da Revolução Puritana e do estabelecimento da República na Inglaterra. Conforme a interpretação de Leonel Itaussu Almeida Mello, nesta obra de Thomas Hobbes observa-se: “[...] uma apologia do Estado todo-poderoso que, monopolizando a força concentrada da comunidade, torna-se fiador da vida, da paz e da segurança dos súditos”²².

Outro fator relevante do modelo de Estado de Thomas Hobbes está relacionado ao direito de propriedade: para ele, não há distinção entre a esfera pública e privada, existindo a propriedade somente pela tutela estatal, porquanto no Estado de natureza tudo pertenceria a todos e os indivíduos possuiriam o direito sobre todas as coisas, o que, de fato, faz com que eles não tenham direito a nada²³.

Importante destacar que o conceito de Estado de natureza de Hobbes não é absoluto e diverge do posicionamento do também inglês,

²⁰ Uma lei de natureza (*lex naturalis*) é um preceito ou regra geral, estabelecido pela razão, mediante o qual se proíbe a um homem fazer tudo o que possa destruir sua vida ou privá-lo dos meios necessários para preservá-la, ou omitir aquilo que pense poder contribuir melhor para preservá-la (HOBBS, 2003. p. 47).

²¹ BOBBIO, 1997. p. 108.

²² MELLO, L. I. A. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, F. C. (Org.). **Os clássicos da política**. 13. ed., v. 1. São Paulo: Ática, 2004. p. 79-109. [p. 82].

²³ HOBBS, 2003.

nascido em 1632, formado em medicina, filósofo, ideólogo do liberalismo e fundador do empirismo²⁴, John Locke, segundo o qual:

Da mesma forma que Deus, ao dar a ordem para subjugar as coisas, habilitou o homem a se apropriar delas. A condição da vida humana, que necessita de trabalho e de materiais para serem trabalhados, introduz forçosamente as posses privadas. A medida da propriedade natural foi bem estabelecida pela extensão do trabalho do homem e pela conveniência da vida.²⁵

Nesse trecho da obra de John Locke fica evidente a existência da propriedade privada ainda no Estado de natureza, antes da formação do Estado, sendo um direito natural e que não poderia ser violado pelo Estado. Isso diverge completamente do pensamento anteriormente demonstrado em Hobbes, para o qual a propriedade não existe no Estado de natureza, sendo instituída apenas pelo Estado-Leviatã que, como a criou, também tem o poder de suprimir a propriedade dos súditos.

A propriedade em Locke estaria delimitada pela capacidade de produção humana²⁶, sendo o trabalho o fundamento originário da propriedade, visto que “[...] é o trabalho que estabelece em tudo a diferença de valor [...]”²⁷. Concepção que pode, inclusive, ser considerada precursora da teoria valor-trabalho, desenvolvida por Adam Smith e David Ricardo, economistas do liberalismo clássico.

Dessa forma, no Estado de natureza cada um pegaria uma parte dos frutos, terra e água que conseguisse consumir, e, por mais que cada indivíduo utilizasse dos recursos, ainda haveria muito para os demais consumirem. Fica evidente, assim, que este autor não coaduna com o Estado de guerra hobbesiano, baseado na insegurança e violência, mas com um Estado de natureza pautado de relativa paz, concórdia e harmonia.

²⁴ “[...] doutrina segundo a qual todo conhecimento deriva da experiência” (In: MELLO, 2004. p. 83).

²⁵ LOCKE, 1994. p. 44.

²⁶ Importante destacar que essa é a concepção de propriedade limitada baseada no trabalho, que conforme Locke será alterada pelo uso da moeda, a qual possibilitará a acumulação de riquezas e concentração de renda, levando a propriedade ilimitada (MELLO, op. cit., p. 85).

²⁷ LOCKE, op. cit., p. 46.

Ademais, estes trechos do Segundo tratado sobre o governo Civil, considerado por Bobbio a mais completa formulação do Estado liberal, demonstram o nítido caráter liberal de Locke, que considerava apenas o consentimento expresso como única fonte de poder político legítimo – divergindo completamente do pensamento de Hobbes, ao afirmar que a monarquia absoluta é incompatível com o governo civil. Sobre esta obra, Norberto Bobbio ainda destaca:

A teoria política seguinte de maior importância é, sem dúvida, a que foi exposta por John Locke nos *Dois Tratados Sobre o Governo Civil*, de 1680. Locke passou para a história, justamente, como o teórico da monarquia constitucional – um sistema político baseado, ao mesmo tempo, na dupla distinção entre as duas partes do poder, o parlamento e o rei, e entre as duas funções do Estado, a legislativa e a executiva, bem como na correspondência quase perfeita entre essas duas distinções – o poder legislativo emana do povo representado no parlamento; o poder executivo é delegado ao rei pelo parlamento.²⁸

Assim, embora ambos sejam contratualistas, para Hobbes o contrato social advém do medo da guerra, ou seja, da necessidade de segurança, gerando um pacto de submissão no qual os indivíduos trocam a liberdade pela segurança de um Estado Leviatã, enquanto Locke vislumbra no contrato social garantir a propriedade privada, formando um pacto de consentimento “[...] em que os homens concordam livremente em formar a sociedade civil para preservar e consolidar ainda mais os direitos que possuíam originalmente no Estado de natureza”²⁹.

Dentre os grandes autores contratualistas também se encontra Jean-Jacques Rousseau, nascido em Genebra, na Suíça, em 1712, e detentor de um vasto currículo como filósofo, teórico político, escritor e compositor.

Entre suas principais obras políticas, destacam-se *Discurso sobre a origem e os Fundamentos da desigualdade entre os homens* (1755)³⁰.

²⁸ BOBBIO, 1997. p. 115.

²⁹ MELLO, 2004. p. 86.

³⁰ ROUSSEAU, J.-J. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2008.

Nesta obra ele reconstrói a história hipotética da humanidade desde a liberdade do Estado de natureza até o surgimento da propriedade, afirmando que o homem é naturalmente bom, mas a sociedade o corrompe. Isto porque, diferentemente de Locke, que “[...] viu a posse da propriedade como a base de uma sociedade civil justa e equitativa, Rousseau considerou que isso foi a origem do mal e da desigualdade”³¹. Na referida obra, Rousseau ressalta:

Resulta do exposto que a desigualdade, sendo quase nula no Estado de natureza, tira a sua força e o seu crescimento do desenvolvimento das nossas faculdades e dos progressos do espírito humano, tornando-se enfim estável e legítima pelo estabelecimento da propriedade e das leis.³²

No tocante à formação da sociedade civil que, para Locke, era um acordo entre iguais, Rousseau considerou como obra dos mais ricos e poderosos para proteger seus interesses, conservar a ordem e legitimar a exploração dos pobres. Assim, embora defenda a propriedade como um dos mais sagrados direitos dos cidadãos, ele propõe a limitação desse direito como modo de evitar o abismo social entre pobres e ricos.

Ainda refletindo sobre o início da vida em sociedade e a formação do Estado, ele relata ter o homem se precipitado na escravidão para prover à segurança comum, ou seja, ter aberto mão de seu maior direito: a liberdade natural. Defendendo “[...] que os povos deram a si mesmos chefes para defender sua liberdade e não para os sujeitar”³³.

Desse modo, para este contratualista, o contrato social deve visar a garantia dos direitos da coletividade, ponto de vista que defende em sua obra *O contrato social* (1762)³⁴. Livro em que, superada a evolução hipotética da humanidade, a formação do contrato social é disposta como uma relação condicional entre a perda da liberdade individual em detrimento do bem comum, observadas sempre as aspirações da maioria. Este é o motivo pelo qual Rousseau é considerado patrono da Revolução Francesa de 1789.

³¹ CARNOY, M. **Estado e teoria política**. 2. ed. Campinas: Papirus, 1988. p. 31.

³² ROUSSEAU, 2008. p. 46.

³³ Idem, *Ibidem*.

³⁴ ROUSSEAU, J.-J. **O contrato social**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2010.

Neste norte, o autor suíço defende que a soberania deve ser exercida pelo próprio povo como condição para a libertação da sociedade e a troca da liberdade natural pela liberdade civil, uma vez que “O homem nasceu livre e em toda parte é posto a ferros. Quem se julga senhor dos outros não deixa de ser tão escravo quanto eles”³⁵.

Destarte, após desconstruir o pensamento de Hobbes, ao afirmar que a soberania é do povo e não do governante, o qual é apenas um funcionário dos governados, assevera que a ação política consiste em mero instrumento de transformação da vida social, com objetivo de tirar a população da servidão e encaminhá-la para liberdade, bem como defende a necessidade de alternância no poder, sendo a lei uma expressão da vontade geral. Esses pensamentos são totalmente contrários às concepções dos governantes monárquicos de sua época que levaram seus livros a serem queimados e proibidos.

Existem, ainda, outras definições do Estado, como a de Malberg que o define como uma “comunidade de homens”³⁶, fixada sobre um território próprio, com potestade superior de ação, de mando e coerção, ou, na concepção de Kelsen, como “[...] uma comunidade criada por uma ordem jurídica nacional (em contraposição a uma internacional)”³⁷.

Entretanto, independentemente da sua origem, ou na concepção daqueles que acreditam que o Estado sempre existiu, em determinado momento “[...] os obstáculos prejudiciais à sua conservação no Estado de natureza vencem, por sua resistência, as forças que cada indivíduo pode empregar para manter-se nesse Estado”³⁸. Nesse estágio, não há mais possibilidade do Estado primitivo subsistir, devendo a humanidade mudar sua maneira de ser para não perecer. Assim, é formado o Contrato Social no qual “cada um de nós põe em comum sua pessoa e todo seu poder sob a suprema direção da vontade geral; e recebemos, enquanto corpo, cada membro como parte indivisível do todo”³⁹.

Realizado esse contrato social e formado o Estado, este necessita captar recursos junto aos seus cidadãos para se manter e realizar suas atividades financeiras e sociais como provedor das necessidades

³⁵ ROUSSEAU, 2010, p. 23.

³⁶ MALBERG, R. C. **Teoría general del Estado**. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica México, 2001.

³⁷ KELSEN, H. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 261.

³⁸ ROUSSEAU, op. cit., p. 32.

³⁹ *Ibidem*, p. 34.

coletivas. Entre as funções do Estado moderno, Soares cita duas como características primordiais:

aparato administrativo - cuja função é promover a prestação de serviços públicos, implicando a organização das finanças e a divisão racional do trabalho, mediante a instituição da burocracia;

monopólio legítimo da força - a continuidade do Estado exige um sistema coercitivo bem regulamentado para submeter o exercício e a burocracia, i. e., através da supremacia dos meios de coerção física coberta por legitimidade assente no reino da lei.⁴⁰

Neste contexto, diversas são as formas de obtenção estatal de recursos: tributação, pilhagem, cunhagem de dinheiro, endividamento interno ou externo, venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público, controle direto dos recursos nacionais.

2.1.2 As formas de financiamento do Estado

Compreender as formas de financiamento do Estado significa perceber que, desde os primórdios, muito antes da formação dos Estados, os homens exploravam a natureza para caçar, pescar e colher frutas, ou seja, para garantir a subsistência. Tais tarefas, mesmo que destinadas exclusivamente ao consumo próprio, não eram desprovidas de cunho econômico ficando conhecidas como “regime de autoconsumo”⁴¹.

Com o advento do convívio social descobre-se a facilidade de explorar a natureza em grupos, superando o regime de autoconsumo e captando uma quantidade maior do que a própria necessidade de consumo. Essa nova forma de captação de recursos suscita a necessidade de criar meios para conservação do excedente, porém, com o tempo, o excedente gerado é tamanho que seu armazenamento se torna ineficiente, surgindo assim a forma rudimentar de comércio: as trocas.

Contudo, nem todos os produtos possuíam o mesmo valor de troca, surgindo modos indiretos de pagamento com a utilização de certos produtos, normalmente raros e de difícil acesso, como medida de valor

⁴⁰ SOARES, 2001. p. 123 (grifos do autor).

⁴¹ Termo utilizado por: SADDI, J. S. **O poder e o cofre**: repensando o Banco Central. São Paulo: Textonovo, 1997. p. 31.

para a remuneração de bens e serviços. Neste contexto, utilizou-se desde sal, açúcar, tabaco, conchas e especiarias até metais como ferro, cobre e bronze, os quais, com o tempo, foram definitivamente substituídos pela prata e ouro⁴².

Estabelecida a moeda em sua forma “líquida”, a sociedade começa a utilizá-la de várias maneiras, as quais, na definição de John Maynard Keynes, são divididas em quatro motivos: renda (garantir a transição entre recebimento e desembolso), negócios (transição entre a compra de insumos e a venda do produto acabado), precaução (atender contingências inesperadas) e especulação⁴³.

As moedas, que não são necessárias apenas para os cidadãos, mas também para manutenção do próprio aparato estatal, são estabelecidas pelos Estados⁴⁴ por meio do sistema monetário⁴⁵. Neste norte, destaca-se que os governantes, desde o princípio da formação dos Estados e mesmo sem um sistema monetário, precisavam encontrar maneiras de financiar os gastos públicos. Assim, diversos métodos foram implantados ao longo das civilizações para arrecadação destas verbas.

⁴² Sobre a escolha desses metais como moeda definitiva de troca, Saggi esclarece: “É provável que essa escolha tenha incidido sobre tais metais por várias razões, sendo a mais importante delas sua raridade e, conseqüentemente, [sic] a representação dessa escassez em termos de custo. Robertson aponta uma ‘raridade relativa’, já que não é absolutamente impossível o seu acesso, o que lhe permite a oferta em determinados volumes para as relações de troca, mas mesmo assim não em quantidades excessivas. Mas há outras razões: suas atribuições naturais e materiais, seu valor místico e caráter simbólico que evoca beleza, que reluz e brilha. Seus atributos materiais incluem características de alta durabilidade, resistência, homogeneidade, inalterabilidade, divisibilidade, facilidade de manuseio e transporte, dificuldade em se deteriorar ou destruir e cuja ação do tempo é reduzida ao mínimo e, também, pelo fato de toda peça possuir características semelhantes, sendo mais fácil adotá-la como padrão universal. Coube ao metal ouro protagonizar esse papel” (In: SAGGI, 1997. p. 32-33).

⁴³ Neste sentido, ver: KEYNES, J. M. **Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Trad. Manuel Resende. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴⁴ Considera-se, neste momento, o Estado sob a ótica do Direito Positivo, ou seja, como pessoa jurídica de Direito Público. Para um aprofundamento das teorias sobre a personalidade jurídica do Estado, consultar: AZAMBUJA, D. **Teoria geral do Estado**. 27. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1988.

⁴⁵ Ato contínuo ao estabelecimento de uma moeda é a criação de um sistema monetário formado por uma unidade monetária (unidade de conta), um padrão valor (lastro monetário) e uma lei monetária (conjunto de normas e regras que disciplinam a moeda), conceitos que não serão aprofundados agora.

A cunhagem de dinheiro foi um dos primeiros meios utilizados para o financiamento dos Estados. Seu surgimento remonta a cerca de 3.000 anos na Lídia⁴⁶, desenvolvendo-se nas cidades gregas e em suas colônias na Itália. Conforme Arno Dal Ri Júnior, embora desde a mais remota antiguidade já fosse normatizada a cunhagem de moeda, até o surgimento da civilização grega essa designação era extremamente incipiente. Desse modo,

[...] a troca de mercadorias por lingotes de ouro, prata ou qualquer outro metal precioso, prática corrente em toda Antiguidade, não poderia ser considerada como um fenômeno de caráter monetário.⁴⁷

Além da cunhagem de moeda e das trocas com nações amigas, outra técnica de captação de recursos muito utilizada pelas sociedades foi a pilhagem. Essa prática nada mais é do que o roubo ou furto de bens alheios como parte de uma vitória política ou militar, podendo também ocorrer durante guerras ou após catástrofes naturais, sendo seu produto conhecido como espólio ou butim.

Povos da antiguidade como foi o caso dos celtas, vândalos e vikings utilizaram com mais ímpeto da pilhagem, mesmo em tempos de paz. Embora a Convenção de Genebra⁴⁸, de 1949, tenha proibido expressamente a pilhagem, sua prática ainda é visualizada em diversos desastres e conflitos.

A venda de bens e serviços públicos, como ocorre no setor privado, também pode ser uma forma de manter o Estado, bem como o endividamento interno ou externo, por meio de empréstimos, por exemplo, com fundos monetários internacionais.

⁴⁶ Existem especulações quanto à utilização e proibição do papel-moeda pelos chineses antes mesmo que os europeus o tivessem inventado. In: HAYEK, F. A. **Desestatização do dinheiro**: uma análise da teoria e prática das moedas simultâneas. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2011. p. 41.

⁴⁷ DAL RI JÚNIOR, A. **História do direito internacional**: comércio e moeda; cidadania e nacionalidade. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 19-20.

⁴⁸ CONFERÊNCIA DIPLOMÁTICA. **Convenção IV, Convenção de Genebra Relativa à Proteção das Pessoas Cíveis em Tempo de Guerra**, de 12 de agosto de 1949 - TÍTULO III Estatuto e tratamento das pessoas protegidas, SECCÃO I Disposições comuns aos territórios das partes no conflito e aos territórios ocupados, art. 33.

Considera-se ainda a possibilidade do controle direto dos recursos econômicos pelo Estado, comum em momentos específicos, como em guerras ou em sociedades puramente socialistas. Nesse modelo de governo, é como se o próprio Estado produzisse e distribuisse tudo que a população necessita, ou seja, o governo detém a propriedade dos meios de produção (terras, fábricas, hotéis e comércios), bem como toma todas as decisões de investimentos, determinando o que deverá ser produzido, o preço dos produtos e os salários dos trabalhadores.

Diante da existência de diversas formas do Estado se financiar, resta saber o motivo que leva os governantes a escolher tributar em detrimento de tantas outras possibilidades, sendo necessária uma rápida análise crítica desses meios de financiamento anteriormente elencados.

Retornando à cunhagem de dinheiro, este seria um método bem conveniente de financiamento do Estado, mas também muito passível de fraudes. Desde a antiguidade os governantes já fraudavam as moedas reduzindo a quantidade de metal utilizado ou mesmo substituindo por um metal inferior.

A cunhagem de dinheiro já foi considerada tão prejudicial que Friedrich August Hayek⁴⁹ propôs sua desestatização, devendo ser feita por empresas privadas, pois o monopólio na emissão de moeda pelos Estados seria mais uma forma de manipulação política e não teria objetivo de fornecer ao povo dinheiro adequado. Este monopólio servia apenas como forma de os Estados lucrarem o máximo possível, sem promover a estabilidade do valor da moeda; assim, afirma o referido autor que, embora existam motivos para não confiar

[...] num governo que não esteja preso ao padrão ouro ou coisa semelhante, não há motivo para duvidar de que a empresa privada, cujos negócios dependem do sucesso, poderia manter estável o valor de uma moeda que emitisse.⁵⁰

Na atualidade, o maior problema da emissão de moeda é seu efeito inflacionário em longo prazo, o qual pode ser considerado como a forma mais regressiva de tributação, uma vez que as classes menos favorecidas não têm nenhum recurso de correção monetária para se protegerem do contínuo aumento de preços dos bens e serviços. Ressalta-se, ainda, que, diferentemente da tributação, a qual reduz o

⁴⁹ HAYEK, 2011.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 41-42.

poder aquisitivo da população, sendo utilizada no controle de preços e ajudando a controlar a liquidez da economia, a cunhagem de moeda não possui nenhuma função macroeconômica de estabilização dos preços.

Diante da proibição estabelecida pela Convenção de Genebra, a pilhagem já é de plano descartado como modo lícito de financiamento do Estado. Todavia, semelhante à pilhagem é o endividamento, pois, do mesmo modo que aquela transfere o financiamento do Estado à outra nação (jurisdição), este transfere o pagamento de impostos para as gerações futuras (temporal), ou seja:

[...] conhecida como *equivalência Barro-Ricardo*, ou *equivalência ricardiana*. A proposição é que o financiamento da dívida por meio da emissão de títulos, somente posterga a tributação e, assim, em muitos casos, é estritamente equivalente à tributação corrente⁵¹.

Conforme David Ricardo⁵² em casos como, por exemplo, uma guerra momento em que o País precisaria de 20 milhões para as despesas de um ano, o governo poderia obter essa quantia imediatamente sob a forma de impostos, ou requerer um empréstimo e cobrar impostos no valor de 1 milhão por ano para pagar os juros desse empréstimo – o que não alteraria em nada a natureza da operação.

Este autor acreditava que não era o pagamento dos juros da dívida nacional que colocava o País em dificuldades, nem a exoneração do pagamento o aliviava, mas sim que as despesas do governo e dos indivíduos, bem como os empréstimos, eram os reais motivos do empobrecimento do País. Em relação à tomada de empréstimos, ele elenca duas desvantagens: a primeira seria a injustiça da transferência da dívida às gerações futuras; a segunda estaria relacionada à ilusão causada pela tomada de empréstimos sobre a real situação monetária de cada indivíduo e a consequente redução das poupanças:

Um País que acumulou uma grande dívida se expõe a uma situação bastante artificial e, embora o montante dos impostos e o aumento do preço do trabalho possam não lhe trazer – e acredito que

⁵¹ DORNBUSCH, R.; FISCHER, S.; STARTZ, R. **Macroeconomia**. 11. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011. p. 322.

⁵² RICARDO, D. **Princípios da economia política e tributação**. Trad. Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

não –, outra desvantagem em relação aos países estrangeiros exceto o inevitável pagamento desses impostos, mesmo assim cada contribuinte atua no sentido de fazer com que a carga do imposto recaia sobre os ombros dos outros⁵³.

Desse modo, o endividamento, embora eficaz em curto e médio prazo, se torna insustentável em longo prazo, pois, quando o País atinge uma proporção da dívida em relação ao PIB⁵⁴ muito alta, eleva a parcela de juros a ser paga, o que dificulta o acesso a créditos internacionais.

No caso da venda de bens e serviços públicos, o problema é evidente: a exclusão de parcela considerável da população que não terá acesso aos serviços públicos. Diferentemente do tributo, que é uma contribuição compulsória em que não há distinção clara entre o pagamento e o benefício recebido, neste modelo de financiamento paga-se diretamente pelo consumo do bem ou serviço, o que gera mais aprovação social. Essa maior aceitação ocorre porque os indivíduos que efetivamente contribuem não querem suportar o “peso-morto” social da parcela economicamente ineficiente da sociedade que precisa dos serviços, mas não poderá pagar por eles.

Esses bens públicos de consumo coletivos são divididos em quatro núcleos: serviços públicos ligados às instituições básicas do governo (polícia, Judiciário, Executivo e Legislativo), os quais por sua natureza requerem a separação completa entre a oferta e os cidadãos; serviços públicos coletivos indivisíveis ou monopólicos (iluminação pública, serviços de limpeza, bombeiros, manutenção de ruas e estradas, parques e jardins, meio ambiente), que podem ser fornecidos por empresas públicas ou por empresas privadas concessionárias do poder público; bens e serviços coletivos não monopólicos (saúde, educação, aposentadoria e moradia), que têm como característica comum serem considerados como condição de cidadania; bens e serviços ligados a redes ou recursos naturais (água, eletricidade, esgotos, saneamento

⁵³ RICARDO, 1996. p. 180.

⁵⁴ “Refere-se ao valor agregado de todos os bens e serviços finais produzidos dentro do território econômico de um País, independentemente da nacionalidade dos proprietários das unidades produtoras desses bens e serviços” (In: SANDRONI, P. (Org.). **Novíssimo dicionário de economia**. 1. ed. São Paulo: Best Seller, 1999. p. 329).

básico, rádio, televisão, transporte, telefone), cujo acesso é considerado essencial ou de interesse público⁵⁵.

Destaca-se, ainda, que os bens públicos, por se destinarem à coletividade, não podem ser excluídos do consumo individual, caso o indivíduo não possa pagar seu preço. Assim, serviços indivisíveis, como a defesa nacional ou o trabalho dos bombeiros, refletiriam igualmente entre os que pagam e os que não pagam pelo serviço. Ademais, importante ressaltar que mesmo os serviços passíveis de individualização, como saúde e educação, para os quais o Estado aparece como provedor diante de sua responsabilidade social caso não ofertados aos mais carentes, que não conseguissem pagar por estes serviços, gerariam externalidades negativas para toda a sociedade.

Sobre esta interrelação entre os serviços públicos, Bernardo Sorj discorre:

Os diferentes bens e serviços sociais não são dissociáveis. A política de saúde pública tem muitas vezes como principal problema a falta de esgoto e água tratada, principal causa de doenças infantis em bairros pobres. A maioria dos bens de consumo individual depende do acesso prévio a bens de consumo coletivo. Para o indivíduo poder usufruir de aparelhos eletrodomésticos é preciso que ele seja servido de rede elétrica, assim como para possuir uma linha telefônica fixa, água encanada ou esgoto é igualmente necessário que tenha acesso às respectivas redes.⁵⁶

No que concerne ao controle direto dos recursos econômicos pelo Estado, conhecido como modelo de economia centralizada adotado ao longo do Século XX, pela extinta União Soviética e Cuba, entre outros, acabou sendo substituído gradativamente pelo modelo de economia de mercado, de orientação individualista. Segundo Cristiano Morini, Regina C. F. Simões e Valdir Iusif Dainez, essa substituição ocorreu dado que, diferente da economia centralizada, “[...] a economia de mercado estimulava a competição, o que por conseguinte, é um ingrediente fundamental da redução de custos e busca por inovação

⁵⁵ Divisão proposta por: SORJ, B. brasil@povo.com: a luta contra desigualdade na sociedade de informação. Brasília: Unesco, 2003. p. 30.

⁵⁶ SORJ, 2003. p. 31.

[...]”⁵⁷. Ademais, a remuneração diferenciada dos trabalhadores mais qualificados e produtivos incentivou a qualificação individual na busca de melhores condições de vida.

Desse modo, as tentativas fracassadas de tornar um governo plenamente comunista, como no caso da Antiga União Soviética, Coreia do Norte e Cuba, demonstram a inviabilidade de produção e distribuição exclusiva de todos os bens e serviços pelo próprio Estado.

Fica evidente que

[...] a tributação não é a única fonte de aporte de recursos ao tesouro público. Porém, talvez possa ser considerada, quando utilizada dentro da legalidade e dos limites de capacidade da sociedade, como a mais adequada em termos de sustentabilidade a longo prazo. Justamente por isso, a tributação tem sido a fonte de recursos mais extensivamente adotada pelos Estados democráticos modernos. O modo de financiamento do Estado evolui à medida que a própria estrutura política, econômica e social caminha para regimes politicamente democráticos, economicamente auto-sustentáveis, e socialmente mais justos.⁵⁸

Isto posto, torna-se claro que, observadas as restrições impostas pelas necessidades sociais e econômicas, o modelo de tributação ainda é o modo mais seguro e efetivo de financiamento dos Estados. Inclusive, uma alta carga tributária não é fator negativo para o Estado, pelo contrário: demonstra elevado senso de justiça social, desde que aliado a políticas públicas adequadas e sem altos índices de corrupção⁵⁹.

⁵⁷ MORINI, C.; SIMÕES, R. C. F.; IUSIF DAINEZ, V. **Administração de mercado exterior**. Curitiba: IESDE, 2012. p. 77.

⁵⁸ VIOL, A. L. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: Estudos Tributários, Seminário II. [s/l, s/d]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

⁵⁹ Em releitura dos textos platônicos, Norberto Bobbio afirma: “Todos os Estados que realmente existem, os Estados reais, são corrompidos – embora de modo desigual” (In: BOBBIO, 1997. p. 45). Demonstrando, desse modo, que desde a antiguidade não se pode conceber a existência de um Estado totalmente livre de corrupção, mas há níveis de desvios financeiros governamentais toleráveis, os quais estão relacionados a um alto grau de punibilidade de seus

2.2 A TRIBUTAÇÃO COMO FORMA PRIMORDIAL DE FINANCIAMENTO DO ESTADO

A tributação é a opção mais viável para o financiamento dos Estados e a que gera, no longo prazo, menos externalidades negativas para a vida em sociedade. Nesse contexto, torna-se fundamental a análise do surgimento dos tributos para compreender a sua evolução dentro do território brasileiro, demonstrando que o objetivo central da tributação nem sempre foi promover o bem-estar e a justiça social.

2.2.1 O surgimento dos tributos

Os tributos estão, desde os primórdios, no centro da existência do Estado e são a ligação crucial entre governantes e governados. Como afirma Andréa L. Viol:

[...] nenhum soberano pode tributar aqueles que não se sujeitam a seu poder, seja ele exercido por legitimidade ou por força. Por outro lado, o fato de alguém pagar tributos a um soberano estabelece a manutenção do contrato social, assim como a concordância ou necessidade de subordinação ao mesmo. Enquanto houver pagamento de tributos, haverá uma relação de dependência, consentida ou não, por parte da sociedade em relação ao Estado⁶⁰.

A necessidade de tributar surgiu antes da positividade dos tributos, coincidiu com o começo da vida em sociedade e pode ser observada ainda no Antigo Testamento, com a realização de sacrifícios e o pagamento de certas contribuições aos sacerdotes, como o próprio dízimo, o qual representava a doação de um décimo de todo ganho auferido pelo crente.

Importante destacar que na própria Bíblia a tributação já tinha caráter negativo perante a sociedade, e os cobradores de impostos eram

praticantes. Isto é, não se propõe um Estado utópico com total eficiência dos recursos arrecadados dos contribuintes e sem qualquer modo de desvio do dinheiro público, mas a existência de corrupção mínima, controlada e que não gere na sociedade a sensação de impunidade.

⁶⁰ VIOL (s/d, p. 7).

nomeados de publicanos⁶¹ e equiparados a pecadores por Jesus, conforme Lucas (5:30-32):

E os escribas deles, e os fariseus, murmuravam contra os seus discípulos, dizendo: Por que comeis e bebeis com publicanos e pecadores?

E Jesus, respondendo, disse-lhes: Não necessitam de médico os que estão sãos, mas, sim, os que estão enfermos;

Eu não vim chamar os justos, mas, sim, os pecadores, ao arrependimento.⁶²

Em Roma a estruturação do sistema tributário foi diretamente influenciada pela expansão mercantil e se fundamentou em duas categorias de impostos: o *tributum* e o *vectigal*⁶³, além de regulamentar diversas taxas aduaneiras, que se assemelham às atuais taxas alfandegárias, e as contribuições dos povos aliados. Conforme Arno Dal Ri Júnior e Luciene Dal Ri, algumas peculiaridades da tributação romana são: a instituição originária do *tributum* não ter sido realizada por uma *lex*, mas por iniciativa do senado, e a isenção do pagamento dos tributos daqueles que morassem em Roma, dos latinos que possuíam imóveis em Roma e dos aliados que ofereciam contribuições voluntárias⁶⁴.

Dessa forma, embora se tenha conhecimento que o início do pagamento dos tributos coincida com o começo da vida em sociedade, sua história remete à antiguidade, período histórico em que era considerado como forma de dependência entre os países vencedores e derrotados nas guerras⁶⁵. Assim, o pagamento de tributos era um estigma da servidão, pois, como castigo advindo da dominação, apenas

⁶¹ Pecadores públicos.

⁶² BÍBLIA SAGRADA. **Novo Testamento**. 1. ed. 5. reimpr. São Paulo: Paulus, 2015 (grifos nossos).

⁶³ “Como imposição fiscal de caráter direto, o *tributum* era cobrado dos cidadãos tendo por base listas (*census*), utilizadas também para fins eleitorais. O *vectigal*, ao contrário, agrupava todas as outras entradas do Estado” (In: DAL RI JÚNIOR, A.; DAL RI, L. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. In: BALTHAZAR, U. C. (Org.). **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 29-44. [p. 31]).

⁶⁴ Ibidem, p. 31-34.

⁶⁵ Corroborando a ideia: BALTHAZAR, U. C. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005, p. 17.

os povos dominados, forasteiros, estrangeiros e imigrantes se submetiam à tributação, oposto do que acontecia com os homens livres considerados cidadãos, que eram dispensados do pagamento dos tributos⁶⁶.

Em relação à tributação como forma de dominação dos povos derrotados, Maquiavel ensina que, ao conquistar um novo Estado, no qual a sociedade está acostumada a viver livre e sob suas próprias leis, existem apenas três modos de conservá-lo: reorganizá-lo completamente, habitá-lo pessoalmente ou estabelecer um tributo e criar um governo de poucos, baseado na amizade com o dominador. O referido autor considerava o último modelo mais eficaz, pois “Querendo preservar uma cidade habituada a viver livre, mais facilmente que por qualquer outro modo se a conserva por intermédio de seus cidadãos”⁶⁷.

Na Idade Média, momento em que as concentrações populacionais nas cidades se tornaram fracas e por muitas vezes inexistentes, os tributos não eram pagos ao Estado, mas ao senhor feudal, o que resultaria na perda do caráter fiscal dos tributos. Neste momento histórico, eram livres de tributos apenas a realeza, o clero e os senhores feudais, os quais cobravam tributos de seus vassallos, como forma de contraprestação pela segurança prestada pelo senhor para aqueles que viviam em seu feudo⁶⁸.

Relatando sobre a ascensão e o progresso dos burgos e das cidades após a queda do Império Romano, em oposição ao crescimento do campo, Adam Smith destaca o costume dos países europeus na cobrança e isenção de impostos das pessoas ou bens viajantes, em geral mercadores que transitavam entre burgos, cidades e feudos para venderem seus produtos:

[...] era então costume, em todos os países da Europa, cobrar impostos sobre as pessoas e os bens dos viajantes, quando passavam por certas herdades, quando atravessavam certas pontes, quando transportavam suas mercadorias de um lugar para outro numa feira, ou quando nessa feira armavam uma banca ou tenda para vendê-las. Na Inglaterra, estes diferentes tipos de impostos eram conhecidos pelos nomes de *passage*, *pontage*,

⁶⁶ Nesse sentido, ver: PORTELLA, S. de S. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009. p. 14.

⁶⁷ MAQUIAVEL, 2004. p. 45.

⁶⁸ BALTHAZAR, 2005. p. 14.

lastage, stellage. Às vezes o rei, às vezes um grande senhor, que tinha em certas ocasiões, segundo parece autoridade para isso, concedida a determinados negociantes, em especial aos que viviam em seus domínios, uma isenção geral desses impostos.⁶⁹

Essa é uma prática recorrente desde a antiguidade como afirma Arno Dal Ri Júnior:

[...] a principal intervenção normativa sobre as relações econômicas entre os Reinos da Antiguidade acontecia através da cobrança de taxas sobre a circulação de bens, efetuadas nos postos de fronteiras.⁷⁰

Apenas com a formação dos primeiros Estados Nacionais que os tributos passaram a ter características semelhantes às atuais, porém ainda não existia a separação dos gastos do governante (rei) e do Estado. O primeiro documento que traz limitações a esse direito do governante de tributar é a Magna Carta Inglesa, de 1215 (considerada a primeira Constituição Escrita) em seu artigo 12⁷¹:

Art. 12 - Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.⁷²

A Magna Carta Inglesa é o marco inicial dos grandes princípios do Direito Tributário e alguns deles podem ser extraídos deste artigo

⁶⁹ SMITH, A. **A riqueza das nações**. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues. v. 1. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 497.

⁷⁰ DAL RI JÚNIOR, 2004. p. 19.

⁷¹ Na versão original inglesa este é o art. 14 da Magna Carta.

⁷² CARDOSO, A. M. B. A Magna Carta: conceituações e antecedentes. In: **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, ano 23, n. 91, jul./set. 1986. p. 140.

como o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, bem como a separação entre os poderes do parlamento e do rei.

No trecho selecionado acima, destacam-se, além da limitação de tributar, a União (confusão) entre os interesses do monarca e do Estado – armar o filho/casar a filha – e o consentimento partindo do conselho geral do reino, ou seja, a tributação poderia ser limitada apenas pela nobreza e pelo clero, excluindo o restante da população.

Com a Revolução Francesa, em 1789, que originou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e, com ela, a necessidade de aprovação de lei (vontade popular) para criação dos tributos, nasceu um novo monopólio de poder emanado dos burgueses, principais vencedores da revolução. Assim, em que pese a separação entre o patrimônio do governante e do erário público, com o surgimento do Orçamento Público, “[...] prevaleceu a instituição de tributos diretos, ligados à matéria tributável, sem considerar a capacidade contributiva”⁷³.

A ascensão da burguesia – classe até então renegada pela nobreza medieval – ao poder, levou, inevitavelmente, ao liberalismo econômico, uma vez que não era mais possível sustentar a divisão em castas ou pela posição social. Isto porque

o liberalismo demoliu as barreiras de classe e posição social, e liberou os homens das restrições que a antiga ordem lhes havia imposto. Foi na sociedade capitalista, sob um sistema de governo alicerçado em princípios liberais, que o indivíduo ganhou a oportunidade de participar diretamente da vida política e foi chamado a tomar uma decisão pessoal, no que se refere a objetivos e ideais políticos.⁷⁴

Desse modo, composto de princípios e leis fundamentais, o liberalismo econômico surgiu no final do Século XVII – início do Século XVIII – e tem como pressuposto a prosperidade que advém da liberdade econômica de mercado e a propriedade privada as quais existem por lei natural, não cabendo ao Estado regulamentá-las⁷⁵. As

⁷³ PORTELLA, 2009. p. 16.

⁷⁴ MISES, L. von. **Liberalismo**: segundo a tradição clássica. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, Brasil, 2010. p. 170.

⁷⁵ HOLANDA, F. U. X. de. **Do liberalismo ao neoliberalismo**: o itinerário de uma cosmovisão impenitente. Porto Alegre: PUCRS, 2001.

bases desse pensamento estão presentes nos estudos realizados por Adam Smith, principalmente em seu livro *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*⁷⁶, escrito em 1776, no qual desenvolve a tese da “mão-invisível”, com a redução da intervenção estatal e creditando à iniciativa privada a aceleração do desenvolvimento econômico.

A partir do liberalismo econômico, rompe-se com a antiga formação do Estado, devendo este ser mínimo e, por consequência, mínima também necessitaria ser a tributação, para que a maior parte dos recursos fossem mantidos no setor produtivo, pois a economia se regularia por si mesma.

2.2.2 A história da tributação no Brasil

Para compreender a tributação, especificamente no Brasil, é necessário retroceder no tempo, retornando ao Século XVI, com a exploração do Brasil pelos portugueses. Diferentemente do que ocorria na metrópole, a colônia vivia um aumento constante dos tributos, com o objetivo de arrecadar o maior número possível de recursos para a Coroa Portuguesa.

O primeiro tributo instituído no Brasil estava diretamente ligado à extração do pau-brasil, realizada por meio de concessões da Coroa Portuguesa que, em contrapartida, deveria receber um quinto de todo o produto extraído⁷⁷. Este, como os demais tributos cobrados por Portugal na época do descobrimento, se destacava pela inexistência da formação de um sistema tributário, porquanto se caracteriza mais “[...] como um conjunto de normas não sistematizadas, facilmente alteradas, revogadas, modificadas etc., sem qualquer preocupação com os possíveis direitos dos contribuintes”⁷⁸.

Após a época das descobertas (1500-1530), teve início a fase das capitânicas hereditárias (1532-1548), criadas com intuito de povoar o território nacional pela divisão do País em capitânicas, as quais foram distribuídas aos nobres e fidalgos portugueses. Nesse momento

⁷⁶ SMITH, 2003.

⁷⁷ Neste sentido, ver: BALTHAZAR, U. C.; ALVES, A. Z. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO, L. C.; DAL RI JÚNIOR, A.; PAVIANI, J. (Org.). **As interfaces do humanismo latino**. Porto Alegre: PUCRS, 2004. p. 169-186. [p. 175].

⁷⁸ BALTHAZAR, 2005. p. 32.

histórico, os tributos eram divididos entre as rendas do real erário (monopólio da exploração de pau-brasil; quinto dos metais e pedra preciosas; dízimo [10%] do pescado e da colheita etc.) para Portugal e as rendas do donatário (monopólio de exploração dos engenhos; direitos de passagem dos rios; quinto do pau-brasil, especiarias e drogas etc.), permanecendo a desorganização fiscal e o pagamento dos tributos *in natura*⁷⁹.

Diante da insatisfação do monarca português com a ineficiência da arrecadação fiscal das capitanias hereditárias, foi criado um Governo-Geral (1548-1808) representado por um Governador-Geral, um Ouvidor-Geral, um Capitão-Mor da Costa e um Provedor-Mor da Real Fazenda (funcionário de confiança do rei, o qual, com o auxílio dos provedores – parciais, ficaria responsável pela fiscalização da arrecadação das capitanias hereditárias)⁸⁰.

Todavia, o referido sistema centralizado não impossibilitou a corrupção na colônia. Dessa forma, com o crescimento da produção açucareira no Brasil, essa passou a ser o novo foco da tributação da metrópole, recaindo sobre ela tributos diretos e indiretos. Como maior produtor mundial de açúcar, o ganho de Portugal com a exportação do insumo, aliada ao baixo custo da mão de obra escrava, possibilitou à coroa grandes lucros, inclusive um dos principais impostos do período incidia sobre a entrada de escravos no País.

Por volta de 1695, com a descoberta do ouro, iniciou-se mais uma fase da tributação no País, que começou com a instituição padrão do pagamento para Portugal de um quinto de todo ouro e outros metais extraídos da colônia, ou seja, “[...] 20%, do minério em pó era reservado ao rei. Outros 18% eram pagos às casas de cunhagem. O restante ficava com os garimpeiros e mineradores [...]”⁸¹.

Entretanto, tal sistema de arrecadação não era mais suficiente para a metrópole, a qual buscava maiores rendas, criando a captação em substituição ao quinto. Esse imposto insidia sobre cada escravo dos mineradores, produtivo ou não, sobre os fiscores – mineradores sem

⁷⁹ Neste sentido, ver: FRIGO, C.; SILVA, A. L. M. da. (Coord.). **Função social dos tributos**: Programa Nacional de Educação Fiscal. 3. ed. Brasília: ESAF, 2008. p. 16.

⁸⁰ Neste sentido, ver: BALTHAZAR; ALVES, 2004. p. 177.

⁸¹ GOMES, L. **1808**: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a História de Portugal e do Brasil. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007. p. 120.

escravos que pagavam sobre si mesmos – e sobre estabelecimentos como oficinas e matadouros⁸².

Tal imposto, na concepção de Ubaldo Cesar Balthazar, continuava desconsiderando a capacidade contributiva do colono, chegando ao ápice na instituição da derrama, que objetivava arrecadar os impostos atrasados e estava diretamente ligada ao declínio da extração dos minérios e à insatisfação da Coroa Portuguesa com a redução contínua da arrecadação⁸³. Referidas medidas extremas resultaram em diversas revoltas dos colonos contra os portugueses, bem como em uma crescente sonegação fiscal com vários artifícios rudimentares, como os “santos do pau oco”, os quais possibilitavam a comercialização do ouro sem a incidência de impostos.

Sobre os exageros na cobrança de impostos, Eliziane Mara de Souza ressalta:

Na ânsia de arrecadar cada vez mais, de evitar a sonegação, verificou-se a existência de violência e desigualdade na cobrança dos tributos, além de inúmeros atos arbitrários dos agentes fiscais, gerando revolta das camadas mais populares e de parcela da elite.⁸⁴

Aspectos que deflagraram a existência de uma política fiscal injusta durante o período colonial, muito diferente dos atuais princípios tributários elencados na presente Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tais como o princípio da isonomia, capacidade contributiva e progressividade.

No Brasil Imperial, os exageros da tributação passaram a ser ainda mais evidentes, condenando a sociedade como um todo a custear os gastos da família real portuguesa no País⁸⁵, sem qualquer

⁸² Nesse sentido, ver: FAUSTO, B. **História do Brasil**. 2. ed. São Paulo: USP, 1995. p. 100.

⁸³ BALTHAZAR, 2005.

⁸⁴ SOUZA, E. M. Aspectos destacados acerca da tributação no Brasil Colônia. In: BALTHAZAR, U. C. (Org.). **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 87-104. [p. 103].

⁸⁵ “A corte chegou ao Brasil empobrecida, destituída e necessitada de tudo. Já estava falida quando deixara Lisboa, mas a situação se agravou ainda mais no Rio de Janeiro. Deve-se lembrar que entre 10.000 e 15.000 portugueses atravessaram o Atlântico junto com D. João. [...] E todos dependiam do erário real ou esperavam do príncipe regente algum benefício em troca do “sacrifício” da viagem” (In: GOMES, 2007. p. 169).

contrapartida social que justificasse o contínuo aumento dos tributos, que eram cada vez mais incomuns e desprovidos de objetividade e racionalidade⁸⁶.

Mesmo após a proclamação da independência, continua-se com uma legislação tributária adaptada à legislação portuguesa. Na Constituição de 1824, poucas eram as normas de caráter tributário e, embora já presentes os princípios da razoabilidade (capacidade contributiva)⁸⁷, legalidade e anualidade (anterioridade), não havia um sistema tributário organizado. Assim, não obstante os limites e fundamentos do Direito Tributário Nacional tenham sido traçados com a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, observava-se ainda no Brasil uma:

[...] estrutura tributária desorganizada e assistemática. No período regencial (1831-1840), podemos lembrar as causas mediatas que resultaram na Revolução Farroupilha, intrinsecamente ligadas à excessiva tributação sobre o gado e seus derivados, impedindo a concorrência com os países vizinhos. O II Reinado ficou marcado pelo fenômeno da bi-tributação e até tri-tributação entre as províncias e o governo central, este e os Municípios, e pelo aumento dos tributos em função da Guerra do Paraguai.⁸⁸

Medidas estas que levaram a população a adotar diversas formas de burlar os exageros tributários pela sonegação, como os santinhos do

⁸⁶ BALTHAZAR, U. C. Tributos no Brasil Império. In: _____. (Org.). **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p.105-122. [p. 107].

⁸⁷ Art. 179, XV: “Ninguém será exempto [sic] de contribuir pera [sic] as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição Política do Império do Brasil** (de 25 de março de 1824). Carta de Lei de 25 de março de 1824. Manda observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Majestade o Imperador. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil, 22 de abril de 1824. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016).

⁸⁸ BALTHAZAR; ALVES, 2004. p. 177.

pau-oco⁸⁹, gerando, além disso, diversas revoluções, como a Farroupilha, no Rio Grande do Sul, que chegou a formar uma república independente, isso porque as províncias queriam se livrar de qualquer maneira do peso excessivo dos impostos.

Em 1889, com a proclamação da República, criou-se um sistema de discriminação das rendas tributárias, aproveitando-se alguns tributos do período imperial e atribuindo-se competências aos entes tributantes. Com destaque, neste momento, para a instituição do imposto de exportação pelos Estados, sobre as mercadorias por eles produzidas e exportadas, concedendo aos mesmos maior autonomia.

Na primeira Constituição da República de 1891, se encontram, ainda, os embriões das atuais limitações ao poder de tributar (art. 7º, § 1º, da Constituição da República de 1891⁹⁰) e o estabelecimento do princípio da legalidade: “Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”⁹¹.

Contudo, este novo sistema gerou superposição de tributos, levando à concorrência entre a União e os Estados, pois, como afirmam José Eduardo Soares de Mello e Luiz Francisco Lippo ao discorrerem sobre a Constituição da República de 1891: “[...] nessa Constituição nada se firmou a respeito do princípio da não cumulatividade”⁹², além de não contemplar tributos municipais.

⁸⁹ “Devido aos altos impostos cobrados pela coroa portuguesa, essa era uma forma de burlar o fisco e aumentar os lucros. Mas, não era fácil tirar o ouro da região [das Minas – atual Estado de Minas Gerais] sem que a fiscalização descobrisse. Inventar era necessário para enganar as autoridades. Surgiu então o contrabando usando estátuas ocas de santos, feitas de madeira. Dentro delas, o ouro roubado era contrabandeado sem que as autoridades desconfiassem. Essa prática fez surgir a expressão “santo do pau oco” que se refere àqueles que fingem ser santos, mas na verdade não são nada confiáveis”. In: GRILLO JR., M. **História do Brasil para leigos**: da pré-colônia ao império. Rio de Janeiro: Alta Books, 2013. p. 64.

⁹⁰ “Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: (...)§ 1º - Também compete privativamente à União: 1º) a instituição de bancos emissores; 2º) a criação e manutenção de alfândegas” (In: BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 24 de fevereiro de 1891). Rio de Janeiro: DOU, 24.2.1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016).

⁹¹ Ibidem, art. 72, § 30.

⁹² MELO, J. E. S. de; LIPPO, L. F. **A não-cumulatividade tributária**: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 107.

Com a reforma do Tesouro Nacional em decorrência do Decreto nº 24.036, de 1934, aliado à nova Constituição de 1934, foi proibida a bitributação e se estabeleceu uma melhor discriminação de competências entre os tributos da União, dos Estados e dos Municípios. As Constituições seguintes criaram outros tributos, porém sem alterar as bases do Sistema Tributário Nacional (STN), o que só ocorreu na reforma tributária de 1965, que iniciou com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

A reforma tributária de 1965, realizada já no governo militar e com a nítida preocupação com as desigualdades econômicas regionais, visando estabelecer um sistema de tributação integrado, permitiu a distribuição da arrecadação da União aos Estados e Municípios e a tripartição dos tributos em taxas, impostos e contribuições de melhoria⁹³, possibilitando a promulgação da Lei nº 5.152/66, que deu origem ao Código Tributário Nacional (CTN).

Com a Constituição Federal de 1988, novamente questionou-se a reforma tributária, frente às alterações econômicas e políticas, advindas com a volta da democracia e do aumento constante da inflação. A sociedade queria mais justiça, simplificação fiscal e a descentralização do poder da União. Embora a nova constituição tenha ampliado a distribuição das competências tributárias (descentralização), o sistema permaneceu complicado, repleto de impostos indiretos, contribuindo para a retomada da guerra fiscal⁹⁴ entre os Estados⁹⁵.

É possível verificar, ao longo da história, que tanto em aspecto mundial como no âmbito nacional, as alterações na forma de tributar estiveram intrinsecamente relacionadas ao modelo de governo e às dimensões atribuídas aos Estados, mais precisamente se intervencionistas ou liberais, bem como ao descaso, em diversos

⁹³ BALTHAZAR, 2005. p. 137.

⁹⁴ O exemplo clássico de guerra fiscal é o do ICMS, como explica André Luis Valadão: “A Guerra Fiscal do ICMS ocorre quando determinado Estado, de maneira unilateral, concede benefícios de ICMS para as empresas, tais como isenção, redução da base de cálculo, desconto, entre outros, com objetivo de atrair negócios para região. Neste caso, a perda arrecadatória ocorre em todos os lados, pois o Estado que concede o benefício terá uma arrecadação menor do que deveria e, como consequência, levará os demais Estados a fazerem o mesmo para manter a competitividade em atrair negócios. Essa cadeia de concessões leva a uma redução generalizada de receita tributária, o que é muito ruim para os cofres públicos”. In: VALADÃO, A. L. **10 exemplos do porquê o Brasil não decola**. Joinville: Clube dos Autores, 2010. p. 86.

⁹⁵ Neste sentido, ver: BALTHAZAR; ALVES, 2004. p. 181.

períodos históricos, com o que deveria ser o principal objetivo da arrecadação fiscal: a promoção do bem-estar e da justiça social, em detrimento dos interesses dos governantes e seus aliados.

2.3 DA ORDEM TRIBUTÁRIA

As bases do STN apenas se formaram após a reforma tributária de 1965, com a criação do CTN. Desse modo, para compreender a atual organização do STN, é preciso primeiramente analisar o Direito Tributário na Constituição Federal de 1988 e no CTN, considerados como diplomas jurídicos básicos na estruturação da tributação. Delimita-se, aí, a estrutura central para poder entender como funciona e qual o efetivo papel do Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços (ICMS).

2.3.1 Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988)

A CF/88, dentro da hierarquia das normas, é a norma positiva que regula a produção das normas jurídicas gerais, ou seja, representa o “[...] escalão do Direito positivo mais elevado”⁹⁶. Assim, consoante dispõe Roque Antonio Carrazza, da Carta Magna irradiariam as normas mais importantes, as quais indicam quem detém, quais são, qual é a forma de exercício e quais são os direitos e as garantias dos cidadãos em relação a estes poderes⁹⁷.

Destaca-se, ainda, que a validade das normas inferiores está vinculada à Constituição, conforme nos ensina Hans Kelsen:

[...] 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 daquela⁹⁸.

Presentes neste contexto estão as normas que delimitam o direito financeiro e tributário, pois “[...] como todos os ramos do Direito, o

⁹⁶ Conceito estabelecido em: KELSEN, 1998. p. 247.

⁹⁷ Neste sentido, ver: CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

⁹⁸ KELSEN, op. cit., p. 246.

tributário subordina-se visceralmente ao direito constitucional. Nele encontra diretrizes, critérios e princípios informativos essenciais”⁹⁹.

A evolução constitucional brasileira acompanhou o “amadurecimento” social do País e culminou na CF/88, a qual ampliou de maneira considerável o número de dispositivos que tratam de matérias tributárias.

Desse modo e considerando a mencionada superioridade hierárquica da CF/88, essas normas tributárias por ela estabelecidas limitam a elaboração das normas de hierarquia inferior,

[...] estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias [...]”¹⁰⁰.

Restando evidente que toda normatização tributária, que compreende leis, decretos, portarias, decisões judiciais ou administrativas, convênios, e mesmo tratados e convenções internacionais, deverá ser interpretada conforme a CF/88.

Além da referida relação de poder, a tributação estabelece relação jurídica que se rege com princípios, os quais seriam o ponto de partida das ciências, a pedra angular de qualquer sistema. São os princípios jurídicos-constitucionais “[...] que dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo, por conseguinte, também no exercício da competência tributária”¹⁰¹.

Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre o Sistema Tributário Constitucional, aprofunda a análise dos princípios estudando separadamente os princípios gerais constitucionais, os quais influenciam os fenômenos jurídicos-tributários e os princípios constitucionais tributários¹⁰².

Entre os princípios gerais constitucionais, o referido autor cita: princípio da justiça (diretriz suprema); princípio da certeza do direito

⁹⁹ ATALIBA, G. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista Tributária, 1969. p. 103.

¹⁰⁰ MORAES, A. de. **Direito constitucional**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011. p. 885.

¹⁰¹ CARRAZZA, 2015. p. 51.

¹⁰² CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 156-179.

(situa-se na própria raiz do “dever-ser”); princípio da segurança jurídica (certeza do tratamento normativo dos atos já consumados, aliado à previsibilidade dos efeitos jurídicos da regulamentação de condutas futuras); princípio da igualdade (art. 5º da CF/88); princípio da legalidade (art. 5º, II, CF/88); princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI, CF/88); princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CF/88); princípio que consagra o direito a ampla defesa e o devido processo legal (art. 5º, LV, CF/88); princípio da isonomia das pessoas constitucionais (deflui da Federação e autonomia dos Municípios); princípio que afirma o direito de propriedade (art. 5º, XXII e XXIV, CF/88); princípio da liberdade de trabalho (art. 5º, XIII, CF/88); princípio que prestigia o direito à petição (art. 5º, XXXIV, “a” e “b”, CF/88); princípio da supremacia do interesse público ao do particular (superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo); princípio da indisponibilidade dos interesses públicos (interesses públicos inapropriáveis)¹⁰³.

Igualmente criterioso, Paulo de Barros Carvalho divide os princípios constitucionais tributários em: princípio da estrita legalidade; princípio da anterioridade; princípio da anterioridade nonagesimal; princípio da irretroatividade da lei tributária; princípio da tipologia tributária; princípio da proibição do tributo com efeito de confisco; princípio da capacidade contributiva; princípio da vinculabilidade da tributação; princípio da uniformidade geográfica; princípio da não discriminação tributária, em virtude da procedência ou do destino dos bens; princípio da territorialidade da tributação; princípio da indelegabilidade da competência tributária; e princípio da não cumulatividade¹⁰⁴.

Dentre esses princípios, Hugo de Brito Machado elege como principais: a legalidade, a competência, a capacidade contributiva, a vedação do confisco e a liberdade de tráfico, ressaltando que:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses

¹⁰³ Neste sentido, ver: CARVALHO, 2007.

¹⁰⁴ Optou-se pela utilização da divisão dos princípios constitucionais tributários de Paulo de Barros Carvalho (2007), sem desconsiderar a existência e importância de outros princípios que não foram diretamente citados no texto.

princípios a efetiva proteção do contribuinte¹⁰⁵.

Segundo o princípio da legalidade, não haverá instituição ou majoração de tributo sem prévia cominação legal (art. 150, I, CF/88). A fundamentação deste princípio advém do fato de a lei ser considerada como manifestação legítima da vontade do povo, ou seja, estar instituído em lei pressupõe o consentimento do tributo pela sociedade/contribuinte.

Destaca-se a importância do princípio da legalidade para o Direito Tributário, o qual é, em verdade, o princípio da estrita legalidade tributária, pois o poder executivo apenas tem o direito de exercer atos de execução, cobrando os impostos em estrita obediência aos elementos contidos na prévia lei tributária, sem qualquer discricionariedade.

Infere-se desta conceituação a impossibilidade de existirem normas tributárias em branco, pois, se a norma não descrever com detalhes o tributo, este não poderá ser cobrado por insuficiência de tipo. Isto é, o princípio da legalidade se determina pela tipicidade fechada, uma vez que os tipos tributários devem ser estritamente detalhados, sem qualquer margem para discricionariedade ou analogia, salvo *in bonan parter*.

No que concerne ao princípio da anterioridade¹⁰⁶, disposto no art. 150, III, “b” e “c”, art. 150, § 1º, e art. 195, § 6º, todos da CF/88, seu principal papel é vedar a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo, sobre fatos ocorridos no exercício financeiro em que entrou em vigor¹⁰⁷.

Destarte, o princípio da anterioridade está intrinsecamente relacionado ao sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que o contribuinte não se surpreenda com tributos imprevistos. Entretanto, o referido princípio não foi suficiente para preservar os contribuintes das providências fiscais que eram tomadas ao final dos exercícios financeiros.

Com este intuito, foi acrescentado, pela Emenda Constitucional nº 42/2003, a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da CF/88, o princípio da anterioridade nonagesimal. Atuando como princípio complementar ao

¹⁰⁵ MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 33. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012a. p. 31.

¹⁰⁶ O princípio da anterioridade não deve ser confundido com o princípio da anualidade, pelo qual nenhum tributo podia ser cobrado sem prévia autorização orçamentária anual.

¹⁰⁷ CARRAZZA, 2015. p. 221.

da anterioridade, este princípio veda a possibilidade de cobrar tributos antes de transcorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, salvo as exceções previstas na CF/88.

No que concerne ao princípio da irretroatividade das leis, que tem como objetivo proteger o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, destaca-se que este não vinha sendo “[...] impedimento suficiente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União”¹⁰⁸. Assim, confiantes neste princípio, os contribuintes eram surpreendidos com a cobrança de empréstimos compulsórios.

Abuso que foi sanado com o art. 150, III, “a”, da CF/88, que regulamentou o princípio da irretroatividade da lei tributária. Diante deste princípio, todos os fatos constituídos cronologicamente antes da edição legal estão protegidos de novas obrigações tributárias, figurando entre as limitações do poder de tributar.

Os tipos tributários são definidos como integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Através deste binômio é possível diferenciar as espécies e subespécies tributárias.

Originário “[...] do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis (sic)”¹⁰⁹, nasce o princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da CF/88. Este princípio veda a apropriação pelo Estado dos bens do contribuinte com o pretexto de cobrar tributos.

Entretanto, a delimitação e sua definição são extremamente amplas, possibilitando diferentes interpretações, pois o art. 150, IV, da CF/88, oferece apenas rumo axiológico

[...] ténue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.¹¹⁰

Ao discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, Caetano Dias Côrrea relata que este princípio encontra seu antepassado na lei hebraica, mais especificamente quando trata do sacrifício (Lv 5:7 e Lv 12:8) e consente ao ofertante, sem recursos para levar ao sacrifício uma espécie de gado, *a possibilidade de substituí-lo por dois pombinhos*

¹⁰⁸ CARVALHO, 2007. p. 170.

¹⁰⁹ COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 274.

¹¹⁰ CARVALHO, op. cit., p. 173.

*ou duas rolinhas*¹¹¹.

No Direito Tributário Brasileiro, também não é recente a previsão deste princípio, como demonstra o art. 202 da Constituição Federal de 1946: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”¹¹².

No atual ordenamento jurídico, o princípio da capacidade contributiva se encontra materializado na primeira parte do § 1º, art. 145, da CF/88: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte [...]”¹¹³. Este princípio tem como principal objetivo garantir a repartição equitativa dos encargos tributários entre os contribuintes, tendo ligação direta com o princípio da igualdade e da solidariedade como aprofunda Roque Antonio Carrazza:

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco.[...]

O princípio da capacidade contributiva está conectado ao princípio da solidariedade, pelo qual aqueles que podem devem pagar impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, pois isso privaria estes últimos do mínimo essencial a uma existência digna.¹¹⁴

Com efeito, é o princípio da capacidade contributiva que concretiza, em matéria de impostos, a igualdade tributária e a Justiça Fiscal.

Diante de análises controversas, vislumbra-se o princípio da

¹¹¹ CORRÊA, C. D. Direito, religião e fiscalidade no antigo testamento. In: BALTHAZAR, U. C. (Org.). **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 9-27. [p. 23].

¹¹² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 18 de setembro de 1946). Rio de Janeiro: DOU, 18.9.1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>.

Acesso em: 20 abr. 2016.

¹¹³ BRASIL, 1988.

¹¹⁴ CARRAZZA, 2015. p. 96-97/99.

vinculabilidade da tributação, conforme o qual todos os atos tributários seriam vinculados¹¹⁵. A defesa deste princípio pelo magistério dominante se baseia nos expedientes de maior importância referentes ao objetivo final da obrigação tributária; todavia, não se podem esquecer os atos cotidianos da administração, como a fiscalização dos tributos, que são predominantemente discricionários¹¹⁶.

O princípio da uniformidade geográfica, o qual confirma o postulado federativo e a autonomia dos Municípios, foi resumido pelo legislador no art. 151, I, da CF/88, quando afirma que é vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País¹¹⁷;

Igualmente relevante é o princípio da não discriminação tributária. Conforme este princípio constitucional,

é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino¹¹⁸,

ou seja, a origem e o destino dos bens não podem influir nas

¹¹⁵ Quanto aos atos da administração, que podem ser vinculados ou não vinculados (discricionários), esclarece Celso Antônio Bandeira de Mello: “A diferença nuclear entre ambos residiria em que nos primeiros [atos vinculados] a Administração não dispõe de liberdade alguma, posto que a lei já regulou antecipadamente em todos os aspectos o comportamento a ser adotado, enquanto nos segundos [atos discricionários] a disciplina legal deixa ao administrador certa liberdade para decidir-se em face das circunstâncias concretas do caso, impondo-lhe e simultaneamente facultando-lhe a utilização de critérios próprios para avaliar ou decidir quanto ao que lhe pareça ser o melhor meio de satisfazer o interesse público que a norma legal visa a realizar”. In: MELLO, 2013. p. 434-435.

¹¹⁶ Neste sentido, ver: CARVALHO, 2007. p. 175.

¹¹⁷ BRASIL, 1988.

¹¹⁸ *Ibidem*, Seção II, Art. 152.

alterações das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

No mesmo norte, observa-se o princípio da territorialidade da tributação, o qual, em que pese não estar expresso no Ordenamento Constitucional, decorre de importantes diretrizes do Sistema Tributário. Dele infere-se que “O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou¹¹⁹”. Assim, as leis federais têm efeito em todo o território nacional, as estaduais dentro dos limites de cada Estado e as municipais e do Distrito Federal dentro de suas extensões geográficas.

Outro princípio não expresso, mas implícito no Texto Constitucional, é o da indelegabilidade da competência tributária. A impossibilidade de transferência da competência recebida do constituinte é determinada no art. 7º do Código Tributário Nacional e não se confunde com a transferência de capacidade para ser sujeito ativo, a qual é plenamente admissível.

Sobre o tema, elucida Paulo de Barros Carvalho:

a) a proibição não atinge a transferência da titularidade para ser sujeito ativo de obrigações tributárias, isto é, torna-se possível que a pessoa credenciada a exercer a competência tributária, depois de fazê-lo, indique outra pessoa como titular da capacidade ativa; e b) ainda que o Código Tributário Nacional veicule disposição explícita, adotando o cânone da indelegabilidade, não perde ele sua magnitude de princípio constitucional tributário, e o faz integrando o subconjunto dos implícitos¹²⁰.

A competência tributária

[...] em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.¹²¹

e está disposta nos arts. 153, 154 e 156 da CF/88, dividindo-se em

¹¹⁹ CARVALHO, 2007. p. 176.

¹²⁰ Ibidem, p. 178.

¹²¹ Ibidem, p. 228.

federal, estadual e municipal. Desse modo a União tem competência para instituição de tributos federais¹²², os Estados para instituição de impostos estaduais¹²³, os Municípios para instituição de impostos municipais¹²⁴ e o Distrito Federal que possui competência dúplice, instituindo tanto impostos estaduais como municipais, conforme a matéria que esteja regulando.

Para concretizar os valores da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária, tem-se o princípio da não cumulatividade. Tal princípio determina a compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Sua previsão originária na CF/88 se limitava ao ICMS (art. 155, 2º, I, da CF/88), ao IPI (art. 153, 3º, II, da CF/88), aos impostos de competência residual (art. 154, I, da CF/88) e às contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (art. 195, 4º, da CF/88). Posteriormente a Emenda Constitucional nº 42/2003 ampliou a não cumulatividade para determinados setores da economia relacionados à contribuição para seguridade social (art. 195, 12º, da CF/88), o princípio também foi incluído nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), respectivamente.

Analizados os artigos que se referem diretamente aos tributos e às limitações do poder de tributar (arts. 145 a 156), é necessário discorrer sobre a repartição das receitas tributárias e outras questões financeiras (arts. 157 a 162).

A CF/88 é marco crucial na repartição de receitas tributárias entre a União, os Estados e os Municípios. Isto porque, antes da atual CF/88, a União concentrava a arrecadação tributária fazendo com que os administradores públicos dos Estados e Municípios necessitassem requerer à União sempre que precisavam de dinheiro para realização de obras públicas.

¹²² Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre a Renda e Proventos (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e Impostos Residuais.

¹²³ Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

¹²⁴ Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* (ITBI) e Imposto sobre Serviços (ISS).

Desse modo, a distinção entre pessoa competente e pessoa beneficiada pela receita tributária é bem clara na Constituição Federal de 1988. Analisando este aspecto de federalismo cooperativo¹²⁵ da CF/88, Misabel de Abreu Machado Derzi, já em 1991, esclarecia:

[...] o conceito de pessoa competente para instituir tributo não coincide com o de pessoa constitucionalmente beneficiada pelo produto arrecadado. Nem o direito à arrecadação ou à participação atribui a faculdade de regular tributos, em caso de omissão da pessoa competente. Ressalva seja feita com relação à União, única pessoa política na qual coincidem ambos [os] conceitos. E que a União não participa do produto da arrecadação, de tributos da competência estadual ou municipal.¹²⁶

Hipóteses de “participação direta”¹²⁷ por meio da arrecadação de tributo com competência alheia estão previstas nos artigos 157, I e 158, I, da CF/88, que tratam da repartição dos valores arrecadados do imposto de renda, de competência da União, e que devem ser destinados, respectivamente, aos Estados (e ao Distrito Federal) e aos Municípios.

Outra maneira de arrecadação é a participação direta no produto

¹²⁵ “[...] Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma União institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a *soberania*” (In: CARRAZZA, 2015. p. 148, grifo do autor). Especificamente sobre o “Federalismo cooperativo” explica-se que este é caracterizado “[...] pela ampliação da competência legislativa federal, pela discriminação de rendas fortemente favorável à União e por subsídios federais aos governos locais” (In: VENÂNCIO FILHO, A. **A intervenção do Estado no domínio econômico**: o direito público econômico no Brasil. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 37).

¹²⁶ DERZI, M. de A. M. Repartição das receitas tributárias - finanças públicas - normas gerais e orçamentos. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 33, n. 33, p. 351-402, 1991. p. 362-363.

¹²⁷ Chama-se hipótese de participação direta, “[...] pois já pelo ato de percepção se dá incorporação imediata do produto arrecadado ao patrimônio da pessoa beneficiada” (Ibidem, p. 363).

da arrecadação realizada pelo ente estatal competente prevista no art. 157, II (20% dos impostos novos instituídos pela União, não previstos na CF/88¹²⁸, devem ser destinados aos Estados e ao Distrito Federal), art. 158, II (50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural são destinados aos Municípios nos quais se situam os imóveis, cabendo a totalidade da arrecadação para os Municípios que optarem por fiscalizar e cobrar o tributo), art. 158, III (50% da arrecadação do IPV, de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, pertencem ao Município em que o veículo for licenciado), art. 158, IV (25% da arrecadação do ICMS de competência dos Estados devem ser repassados aos Municípios, conforme os parâmetros estabelecidos na CF/88) e art. 159, II (10% da arrecadação do IPI, de competência da União, devem ser repassados aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, dos quais 25% pertencem aos respectivos Municípios, conforme valor adicionado à industrialização das operações realizadas em seus territórios e segundo critérios fixados em lei estadual), todos da CF/88.

A terceira forma de distribuição da renda arrecadada é a participação por expectativa, que se realiza por meio de fundos, com base em critérios que visam o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios (art. 161, II), bem como para custear os programas de financiamento do setor produtivo das regiões norte, nordeste e centro-oeste (art. 159, I, “c”).

Assim, a CF/88 não apenas regula as diretrizes da tributação no País, mas tem por objetivo reduzir as desigualdades inter-regionais, almejando o desenvolvimento nacional integrado e harmônico e possibilitando mais autonomia aos Estados e Municípios que não necessitam mais recorrer à União toda vez que precisarem de verbas para realização de obras públicas.

Embora a CF/88 tenha papel fundamental na aplicação da norma tributária, as bases de todo Sistema Tributário Nacional são delimitadas pelo Código Tributário Nacional de 1966, marco da legislação tributária no País.

2.3.2 Código Tributário Nacional Brasileiro - CTN

Publicada em 27 de outubro de 1966 e retificada em 31 de outubro do mesmo ano, a Lei nº 5.172 institui normas gerais de Direito

¹²⁸ Denominada de competência residual.

Tributário aplicáveis à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, bem como regula as limitações constitucionais do poder de tributar e dispõe sobre conflitos de competência em matéria tributária.

Na época, foi veiculado como lei ordinária, como explica Luciano Amaro:

vigorava, então, a Constituição de 1946, que não previa a figura de lei complementar, como modelo legislativo diferenciado da lei ordinária. Aquela Constituição (art. 5º, XV, b) inseria na competência da União a tarefa de criar *normas gerais de direito financeiro* (naquela época, abrangendo o direito tributário, que ainda não ganhara foros de ramo autônomo), e a União cumpria suas incumbências legislativas por meio de *lei ordinária*.¹²⁹

A Constituição de 1967 e a Emenda nº 1/1969 alteraram a sistemática tributária ao prever a necessidade de lei complementar para instituir normas gerais em Direito Tributário. Todavia, baseado no entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a Lei Ordinária nº 5.172 foi recepcionada como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1967.

Por sua vez, a CF/88 determinou no art. 146, III, a competência da lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Todavia, não revogou o CTN ou criou uma lei complementar contendo as normas gerais tributárias, ou seja, recepcionou o Código Tributário Nacional nos pontos em que ele é compatível com o conteúdo do texto constitucional.

Assim, pode-se “[...] dizer que o CTN é lei ordinária em sentido formal (votação e aprovação) e atualmente é lei complementar em sentido material (cuida de matéria reservada à lei complementar)”.¹³⁰ Formando, juntamente com a CF/88, a base normativa dos tributos.

2.4 DOS TRIBUTOS

A necessidade de captação de recursos para manutenção do

¹²⁹ AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 170 (grifos do autor).

¹³⁰ CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Direito tributário: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 11.

Estado gera a receita pública, representada por toda entrada de numerário nos cofres do Estado. Esta receita pública poderá ser originária (provém do patrimônio estatal); derivada (decorre da imposição de tributo e multas); facultativa (depende da vontade de contribuir); compulsória (independe da vontade de contribuir).

Com efeito, o conteúdo essencial da norma tributária “[...] é uma ordem ou comando, para que se entregue ao Estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro”¹³¹. No entanto, assinala Paulo de Barros Carvalho que o vocábulo tributo apresenta diferentes significados, dependendo do contexto no qual for empregado:

- a) "tributo" como quantia em dinheiro;
- b) "tributo" como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) "tributo" como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) "tributo" como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) "tributo" como norma jurídica tributária;
- f) "tributo" como norma, fato e relação jurídica¹³².

No que concerne à definição do tributo como quantia em dinheiro, adverte Geraldo Ataliba:

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.¹³³

De outro norte, destaca-se que o tributo como uma receita derivada compulsória está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional como

[...] 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

¹³¹ ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 21.

¹³² CARVALHO, 2007. p. 19.

¹³³ ATALIBA, op. cit., p. 23.

plenamente vinculada.¹³⁴

Este conceito exposto pelo CTN é decomposto em: prestação pecuniária compulsória (obrigatória), pois ocorre independentemente da vontade do sujeito passivo e mesmo contra seus interesses; devendo ser efetuada em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, colocação notadamente redundante e ampla diante da infinidade de bens passíveis de valoração; não constituindo sanção de ato ilícito, distinguindo a relação jurídica do tributo da relação jurídica das penalidades pelo descumprimento de deveres tributários; instituída em lei, ou seja, cumprindo o princípio da estrita legalidade, previsto nos arts. 5º, II e 150, I, ambos da CF/88; cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹³⁵.

Nesse contexto, os tributos ainda podem ser classificados pela sua competência impositiva em federais, estaduais, distritais e municipais (art. 145 da CF/88). Acrescenta-se, neste ponto, a classificação dos tributos em relação à exclusividade da competência fiscal, a qual se divide em comuns e privativos.

Os tributos comuns podem ser instituídos por qualquer das entidades tributantes (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), dentro do âmbito de suas competências. Desse modo, comuns são as taxas e as contribuições de melhoria. Por seu turno, os tributos privativos são aqueles que a competência para instituição é exclusiva de apenas uma pessoa com poder tributante, ou seja, os impostos discriminados na CF/88.

Contudo, a qualidade privativa da competência tributária não é unânime na doutrina: Paulo de Barros Carvalho afirma ser a privatividade insustentável frente à disposição expressa da CF/88 e, ao discorrer sobre a exceção referente aos impostos extraordinários (art. 154, II, da CF/88), é categórico em declarar que “[...] impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados a União. A privatividade fica reduzida, assim, [à] faixa de competência do Poder Público Federal”¹³⁶.

O modo de classificação que apresenta as maiores divergências

¹³⁴ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

¹³⁵ Catalogação encontrada em: CARVALHO, 2007. p. 24-27.

¹³⁶ CARVALHO, 2007. p. 233.

doutrinárias está previsto no art. 4º do CTN, o qual estabelece que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo “fato gerador”¹³⁷ da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificar a denominação e as demais características formais adotadas pela lei, assim como a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Porém, diante das limitações próprias do trabalho dos legisladores, os quais são políticos e não especialistas em Direito, o art. 4º do CTN deve ser analisado com a CF/88 (arts. 145, §2º e 154 – princípio da tipologia tributária). É necessário, assim, analisar a hipótese de incidência e a base de cálculo para reconhecer a estrutura da figura tributária, sendo incipiente a mera verificação da hipótese de incidência. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho destaca:

Insinua desmentir a procedência dessa assertiva [binômio hipótese de incidência e base de cálculo] o teor do art. 4º do Código Tributário Nacional, ao dizer que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, fazendo crer que a singularidade de um único elemento (a hipótese de incidência) teria o condão de definir o tipo do gravame fiscal. A contrariedade, porém, é facilmente contornável, bastando atinar à distribuição hierárquica das normas dentro do sistema e à incontestada superioridade do critério constitucional com relação a qualquer outro veiculado por proposições normativas subalternas, como é o caso da regra posta no citado art. 4º da Lei nº 5.172/66.¹³⁸

Outra maneira de classificação dos tributos é pela sua vinculação com a atividade do Estado: vinculados, quando a hipótese de incidência decorre de atos da administração estatal ou reflexo destes (taxas e contribuições de melhoria) e não vinculados, quando a hipótese de incidência não tiver qualquer relação com a atividade estatal

¹³⁷ A expressão “fato gerador” está contida expressamente no art. 4º do CTN. Contudo, diante das críticas doutrinárias ao termo criado pelo publicista francês Gaston Jèse, optou-se pela utilização da terminologia adotada por Geraldo Ataliba (1999): “Preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por 'hipótese de incidência' e *in concreto* por 'fato imponível' [...].” (In: ATALIBA, 1999. p. 51).

¹³⁸ CARVALHO, 2007. p. 171.

(impostos)¹³⁹.

Assim, analisadas as principais formas de classificação dos tributos, passa-se à verificação dos tributos em espécies e suas particularidades.

2.4.1 Espécies de tributos

Os tributos foram divididos em duas espécies: impostos e taxas, o que ficou conhecido como classificação “bipartide”, a qual foi, posteriormente, contraposta à classificação “tripartide”. Esta segunda classificação se baseava no art. 5º do CTN e art. 145 da CF/88, e determinava a existência de três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No tocante à classificação das espécies de tributos, o STF já proferiu decisões nas quais afirma que a classificação adotada pelo constituinte foi a “quinqüipartide”, dividindo o gênero tributo em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Não obstante a inexistência de unanimidade da classificação “quinqüipartide” no STF, existindo votos pela classificação “quatripartide” (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios), a divisão em cinco espécies deve ser considerada como base, pois é estabelecida pela Constituição (art. 145, I, II, III; art. 148; arts. 149, 149-A e 195).

Dentre as espécies de tributos, inicia-se pela análise do imposto, o qual tem seu conceito estabelecido no art. 16 do CTN como: “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente[mente] de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”¹⁴⁰, ou seja, um tributo essencialmente não vinculado¹⁴¹.

Desse modo, o imposto não pressupõe a prestação de um serviço determinado pelo Estado, mas de um ato eminentemente econômico praticado pelo contribuinte. Diante desta característica, diferem os impostos das taxas e contribuições de melhoria, pois enquanto estas estão à disposição dos entes que possuem competência, podendo ser criadas por qualquer uma das pessoas competentes, desde que desempenhem a atividade pressuposta da decretação, os impostos têm

¹³⁹ Verificar tabela em: ATALIBA, 1999. p. 117.

¹⁴⁰ Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

¹⁴¹ Conforme a conceituação realizada por Geraldo Ataliba na classificação dos tributos não vinculados (In: ATALIBA, op. cit., loc. cit.).

suas competências expressamente estabelecidas na CF/88¹⁴², que “praticamente esgota as possibilidades lógicas de concepção de figuras impositivas”¹⁴³.

Fator relevante que igualmente distingue os impostos das taxas é a hipótese de incidência, uma vez que os impostos apenas podem ser cobrados se o contribuinte realizar a atividade definida como hipótese de incidência, tornando-a um fato imponible.

Nesse diapasão, o parágrafo único do art. 77 do CTN¹⁴⁴ impõe mais uma distinção entre as taxas e os impostos ao afirmar que a taxa não pode ter base de cálculo ou hipótese de incidências idênticas às que correspondam ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

A distinção entre os próprios impostos também é estabelecida com base em alguns critérios de classificação como: a forma de cálculo, subdividida em pessoal (base de cálculo conforme aspectos pessoais do contribuinte) e real (considera apenas o negócio realizado ou o valor do patrimônio do contribuinte); a possibilidade de repercussão¹⁴⁵, podendo ser o imposto direto (impostos em que a responsabilidade do pagamento não pode ser transferida para terceiros) ou indireto (nos quais o pagamento do tributo pode ser transferido para outra pessoa, conforme previsão legal); a fixação de alíquota em fixos (impostos pagos em valor certo, sem estabelecimento de alíquota), progressivos (a variação da alíquota acompanha a variação da base de cálculo) ou proporcionais (impostos nos quais a alíquota não varia, apenas sendo alterada a base de cálculo); dentre outros critérios.

Classificados como tributos vinculados, que apresentam como hipótese de incidência alguma atividade estatal, citam-se as taxas e as contribuições de melhoria. Todavia, a hipótese de incidência da taxa está

¹⁴² Importante lembrar, neste tópico, da competência residual da União para instituir impostos extraordinários, pois na concepção de Paulo de Barros Carvalho apenas o ente federal detém a competência privativa. In: CARVALHO, 2007. p. 38.

¹⁴³ ATALIBA, 1999. p. 128.

¹⁴⁴ Igualmente dispõe o art. 145, § 2º da CF/88: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

¹⁴⁵ Ataliba discorda da utilização do critério de repercussão na classificação dos impostos, diante de seu caráter puramente econômico, afirmando que: “No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará” (In: ATALIBA, 1999. p. 126).

diretamente (imediatamente) dirigida ao contribuinte; já no tocante a contribuições de melhoria, sua hipótese de incidência é indiretamente vinculada ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, a cobrança da taxa está vinculada ao exercício regular do poder de polícia¹⁴⁶, ou utilização (efetiva ou potencial) de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição¹⁴⁷ (exemplos: fornecer certidão, identificar, vacinar, dar licença, dar autorização, fiscalizar).

Quanto às taxas, verifica-se a existência, em determinados casos, de confusão entre o Direito Tributário e a ciência das finanças, ou seja, entre as taxas (tributos) e o preço público (obrigação contratual). Evidente que ambos possuem natureza diversa, pois o preço público é

[...] obrigação assumida *voluntariamente*, ao contrário da taxa de serviço, que é *imposta* pela lei a todas as pessoas que se encontrem na situação de usuários (efetivos ou potenciais) de determinado serviço estatal¹⁴⁸.

Importante, neste contexto, a lição de Geraldo Ataliba sobre a forma prejudicial com que essa confusão afeta a eficácia constitucional, causando prejuízos para segurança jurídica e legalidade:

O intérprete deve presumir que o legislador constituinte soube informar-se nas ciências pré-legislativas. Não incumbe ao aplicador da lei reformular juízos de mérito ou apreciações substantivas já desenvolvidas pelo legislador constituinte e traduzidas na Constituição. Isto só

¹⁴⁶ Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse [sic] ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse [sic] público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade [sic] pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder (BRASIL, 1966).

¹⁴⁷ Art. 145, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

¹⁴⁸ AMARO, 2006. p. 40-41 (grifos do autor).

pode ser consentido, no exame de uma lei, quando o critério financeiro tiver sido prestigiado pelo constituinte e acontecer de o legislador desatendê-lo. Mas, ainda aqui, o intérprete estará aplicando a Constituição e não a ciência das finanças.¹⁴⁹

Na contribuição de melhoria,

[...] pelo contrário, não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado.¹⁵⁰

Essa espécie de tributo se caracteriza pela realização de obra pública que, concretizada, acarreta a valorização dos imóveis circunvizinhos. Destaca Paulo de Barros Carvalho que a mera realização de obra pública não é suficiente:

impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complementa a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas.¹⁵¹

As contribuições especiais, por seu turno, estão descritas no art. 149 da CF/88¹⁵² e se dividem em três: social, interventiva e corporativa. A classificação se realiza na finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

No âmbito das contribuições sociais, há uma subdivisão entre as genéricas, que abrangem diversos setores da ordem social, como educação e habitação (art. 149, caput, da CF/88), e as destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, caput e §1º, e art. 195, ambos da CF/88).

¹⁴⁹ ATALIBA, 1999. p. 135.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 130.

¹⁵¹ CARVALHO, 2007. p. 42.

¹⁵² Art. 149 da CF/88: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo” (In: BRASIL, 1988).

As especificidades das contribuições estão delimitadas no art. 149 da CF/88, o qual estipula que as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, porém incidirão sobre a importação de produtos e serviços, bem como poderão ter alíquota *ad valorem*, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Como exemplo, tem-se a instituição do PIS e da COFINS (Lei nº 10.865/2004), que incide sobre a importação de produtos e serviços do exterior, tendo como base de cálculo o valor aduaneiro (art. 7º da Lei nº 10.865/2004).

O art. 149, §2º, III, “b” da CF/88 também permite que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico tenham alíquotas específicas, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada. Salienta-se que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não possuem um rol taxativo, exceto no que se refere às contribuições para seguridade social, que encontram na CF/88 “[...] disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual [...]”¹⁵³, conforme art. 195, §4º c/c art. 154, I, ambos da Carta Magna.

Por fim, cita-se como espécie tributária dentro da divisão “quinqüipartide” o empréstimo compulsório delimitado no art. 148 da CF/88. Com competência exclusiva da União, deve ser exercido mediante lei complementar em apenas duas hipóteses: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Em ambos os casos a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

2.5 DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

A tributação, no Brasil, segue o sistemático desencadeamento de normas hierarquizadas, conforme uma “pirâmide jurídica”. Desse modo, o ICMS determinado na CF/88, regido pelos princípios constitucionais e tributários, pertencente à classe dos tributos não vinculados (impostos).

¹⁵³ CARVALHO, 2007. p. 45.

Seu surgimento remonta à Constituição Federal de 1946 e ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)¹⁵⁴, que incidia sobre o valor integral de venda dos produtos em cada uma das sucessivas vendas, em um verdadeiro efeito cascata.

Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, surge o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM)¹⁵⁵, substituindo o IVC e tendo como base de cálculo o valor agregado da mercadoria, retirando-se, assim, a característica de cumulatividade do antigo imposto.

Fundamental salientar que “a não cumulatividade do ICM não decorre de definição de hipótese de incidência da obrigação tributária, mas da sistemática de apuração periódica do imposto devido [...]”¹⁵⁶, a qual não resulta de uma incidência única do imposto, mas pressupõe várias incidências seguidas de deduções dos impostos cobrados nas etapas anteriores. No tocante a não cumulatividade do ICMS, ensinam Marco Aurelio Greco e Anna Paola Zonari:

[...] a existência do princípio da não cumulatividade que visa, exatamente, assegurar que a carga tributária seja distribuída pelas diversas etapas do ciclo econômico, de modo que o encargo financeiro global seja suportado pelo consumidor final e que o montante efetivamente arrecadado pelo fisco não supere o montante que resultar da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo da última operação do ciclo.¹⁵⁷

¹⁵⁴ “Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: [...] II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual” (In: BRASIL, 1946).

¹⁵⁵ “Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes” (In: BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília: DOU, 24.1.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016).

¹⁵⁶ HARADA, K. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 50.

¹⁵⁷ GREGO, M. A.; ZONARI, A. P. ICMS: materialidade e princípios constitucionais. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 4. ed., v. 2. Belém: CEJUP - Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. p. 143-171 [p. 146].

Com a reformulação deste tributo pela CF/88, nasce o ICMS, genericamente previsto no art. 155, II, da CF/88, que determina a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituir ou dispor sobre este imposto, mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...].¹⁵⁸

Não obstante a competência estabelecida, convém lembrar que a União também poderá instituir o ICMS na ocorrência de duas hipóteses excepcionais: criação de Territórios Federais, agora inexistentes (art. 147 da CF/88); e em todo o território nacional na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II, da CF/88).

Comparados os Textos Constitucionais do ICM e do atual ICMS, denota-se a similaridade entre ambos os tributos, permanecendo igual o imposto no que se refere às operações relativas à circulação de mercadorias, apenas agregadas novas hipóteses de incidência: a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Destarte, manteve o caráter plurifásico não cumulativo de seu predecessor.

As hipóteses de incidência do ICMS são as

[...] operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.¹⁵⁹

Assim, não é a circulação (meramente física) de mercadoria a hipótese de incidência do ICMS, mas a realização de operação (negócio

¹⁵⁸ BRASIL, 1988.

¹⁵⁹ PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 215.

jurídico) de circulação de mercadoria, pressupondo a transferência de titularidade da mercadoria pelos meios adequados.

Motivo pelo qual não há como incidir o imposto quando a transferência de bens ocorrer entre estabelecimentos da mesma empresa situados no mesmo Estado, visto que não existe mudança de titularidade, nem se trata de mercadoria destinada a consumo.

De fato, para que a circulação de mercadoria seja configurada como uma operação mercantil, é necessário que ela atenda alguns critérios, como: ser regida pelo Direito Comercial, praticada em contexto de atividades empresariais, ter por finalidade o lucro (pelo menos em princípio) e por objeto uma mercadoria¹⁶⁰. Neste diapasão, compreende-se como mercadoria passível de incidência do ICMS:

Praticamente todos os bens móveis, [...] desde que, da ótica do vendedor, sejam o resultado de aquisição com intuito de revenda ou que sejam objeto de negociação no mercado do qual o alienante faça parte como agente integrante.¹⁶¹

Além da circulação de mercadorias, o ICMS também incide sobre a prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, serviços que não se inserem no processo de circulação de bens.

No caso da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a hipótese de incidência não é o ato físico do transporte, mas um serviço que tenha como conteúdo o transporte. Esta prestação de serviço possui algumas peculiaridades e não está restrita aos transportes relativos à circulação de mercadorias: alcança qualquer modalidade de transporte, o que abrange, além das mercadorias (juridicamente consideradas), bens, valores e passageiros, por transporte aéreo, terrestre, ferroviário, hidroviário e atípicos, como, por exemplo, o transporte realizado por esteiras.

Sua hipótese de incidência não se limita aos serviços privados, mas também aos públicos. Aplica-se, também, ao transporte intermunicipal ou interestadual que se inicie no exterior (transporte internacional) nos termos do art. 155, §2º, IX, “a” da CF/88, excluído, como hipótese de incidência, o transporte estritamente municipal.

¹⁶⁰ Critérios elencados por: CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 44.

¹⁶¹ GREGO; ZONARI, 1995. p. 149.

Já a prestação de serviço de comunicação é realizada de forma diversa, pois quem presta o serviço não é quem participa da relação comunicativa, mas sim quem disponibiliza o suporte material para transmissão de mensagens entre os interlocutores. Dessa maneira, “[...] presta serviço aquele que cuida de fornecer a infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação, instalando equipamentos e sistemas que permitem tal relação”¹⁶². Como exemplo, cita-se o serviço de telefonia¹⁶³.

Além dessas três hipóteses de incidência do ICMS, Roque Antonio Carrazza cita outras duas: sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, pois, segundo este autor,

a sigla 'ICMS' alberga pelo menos cinco impostos diferentes [...]. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.¹⁶⁴

Assim, o imposto teria cinco núcleos de incidência, e não apenas os três principais.

Necessário, ainda, estabelecer os sujeitos passivos que podem promover a realização das citadas operações sobre as quais incide o ICMS: o “[...] sujeito passivo pode ser identificado como aquele que é compelido a satisfazer a prestação tributária e eventuais obrigações que a acompanham”¹⁶⁵. Sendo subdividido em: sujeito passivo direto ou contribuinte (art. 121, I do CTN), o qual possui relação direta com a hipótese de incidência do tributo; e sujeito passivo indireto ou responsável (art. 121, II do CTN), que responde por obrigação de

¹⁶² GREGO; ZONARI, 1995. p. 157.

¹⁶³ Ressalta-se que existem diversos Recursos Repetitivos, no Superior Tribunal de Justiça (STJ), que tratam da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, por exemplo: Resp. 1201635/MG (Tema 541); Resp. 1176753/RJ (Tema 427); entre outros, bem como inúmeras Súmulas que tratam sobre as peculiaridades de incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação, como as Súmulas nº 334 e nº 350, ambas do STJ.

¹⁶⁴ CARRAZZA, 2012. p. 40-41.

¹⁶⁵ MENEZES, P. L. ICMS: sujeição passiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 4. ed., v. 2. Belém: CEJUP - Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. p. 143-171. [p. 173].

terceiro, não tendo ligação direta com a hipótese de incidência – seu vínculo é reflexo e mediato.

No âmbito do ICMS, a Carta Magna de 1988 não determina expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar o imposto; por exclusão, entende-se como sujeitos passivos do ICMS apenas o produtor, o industrial ou o comerciante. Oportuna, contudo, a especificação detalhada do sujeito passivo do ICMS realizada por Roque Antonio Carrazza:

Também pode ser alcançado por este imposto quem lhe faz as vezes, como, v.g., o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar que, ainda de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante.¹⁶⁶

Enfim, qualquer pessoa que pratique com habitualidade operações mercantis, seja ela física, jurídica ou sem personificação de direito, pode ser contribuinte do ICMS.

Analisado o aspecto material da regra de incidência e o sujeito passivo do ICMS, cumpre agora estudar o critério quantitativo do imposto, representado pela base de cálculo e alíquota que, juntos, determinam o valor do tributo.

A base de cálculo (ou base tributável, ou base imponible) é “[...] à perspectiva dimensional da hipótese de incidência [...]”¹⁶⁷; por exigência constitucional é elemento essencial de todos os tributos, devendo guardar uma correlação lógica com a hipótese de incidência, conforme os princípios gerais da razoabilidade e proporcionalidade.

Essa confirmação mútua entre a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo é muito bem descrita por Misabel Derzi:

Quando um tributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese de

¹⁶⁶ CARRAZZA, 2012. p. 45.

¹⁶⁷ ATALIBA, 1999. p. 96.

incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese.¹⁶⁸

No caso específico do ICMS, a base de cálculo é quantificada, nas operações mercantis, pelo valor das mercadorias (art. 13, I, LC 87/96); no caso da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação¹⁶⁹, pelo preço dos serviços (art. 13, III, LC 87/96); na hipótese de fornecimento de alimentação e bebidas, a base será o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço (art. 13, II, LC 87/96).

A alíquota, por seu turno, é normalmente expressa em percentual aplicado sobre a base de cálculo, com o intuito de se obter o valor do tributo incidente na operação. Por ter o dever de tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva, poderá ser progressiva, sem ser confiscatória (art. 150, IV, da CF/88), sendo fixada por lei, segundo o princípio da estrita legalidade.

No tocante ao ICMS, as alíquotas devem ser fixadas por meio de leis ordinárias estaduais ou do Distrito Federal, contudo deverão respeitar as disposições expressas no art. 155 da CF/88, que distingue tipos diferentes de operações.

O primeiro tipo são as operações internas realizadas entre estabelecimentos situados dentro de seu território, para as quais cada Estado-membro fixa, por lei, as alíquotas respectivas, que não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais envolvendo as mesmas mercadorias (art. 155, VI, da CF/88). O Senado Federal ainda poderá fixar alíquotas mínimas e máximas conforme art. 155, V, “a” e “b”; em relação a essas limitações, salienta Roque Antonio Carrazza:

É evidente que as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar.¹⁷⁰

¹⁶⁸ DERZI, M. de A. M. Notas de atualização. In: BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 65.

¹⁶⁹ Destaca-se que “[...] o ICMS não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva” (In: MELO, 2008. p. 236).

¹⁷⁰ CARRAZZA, 2012. p. 100.

Nas operações interestaduais, em que a mercadoria ou prestação de serviço for enviada para destinatário localizado em outro Estado, a alíquota será determinada conforme o destinatário do produto ou serviço. Na hipótese do destinatário ser também contribuinte do ICMS, adota-se obrigatoriamente a alíquota interestadual, sendo o Estado de localização do destinatário que tem direito à diferença, quando houver, entre a alíquota interna e a interestadual¹⁷¹. Já nos casos em que o destinatário não for contribuinte (mero particular), aplica-se a alíquota interna.

Já quando as operações interestaduais são realizadas com bens ou mercadorias importados do exterior, a alíquota será de 4%, nos termos da Resolução nº 13/2012, do Senado Federal.

Sucintamente repassadas as bases do ICMS, infere-se que sua função é preponderantemente fiscal (arrecadatória), representando parcela significativa da arrecadação dos Estados, como descreve Roque Antonio Carrazza:

Ao iniciarmos a análise deste ICMS, queremos deixar registrado que ele é, de todos os cinco, o economicamente mais importante. É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsias suscita.¹⁷²

Por esse motivo, há um interesse grande da União em retirar dos Estados-membros a competência para instituir e arrecadar o ICMS. Todavia, ao menos na atualidade, o ICMS permanece sendo de competência estadual e instituído mediante lei ordinária específica de cada Estado.

Em Santa Catarina, a regulamentação do imposto é realizada pela Lei nº 10.297/1996 e do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS-

¹⁷¹ Explica Roque Antônio Carrazza: “[...] o remetente da mercadoria ou prestador do serviço deverá recolher o ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria ou serviço, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual” (CARRAZZA, 2012. p. 102).

¹⁷² Ibidem, p. 42.

SC), que reproduzem grande parte das diretrizes básicas do ICMS previstas na CF/88 e no CTN, com pontuais particularidades que serão analisadas no último Capítulo, conjuntamente ao estudo quantitativo da arrecadação do ICMS em Santa Catarina e a atual alocação desses recursos nos investimentos em saúde e educação.

Compreendida a necessidade de financiamento do ente estatal, bem como a tributação como modo menos oneroso de arrecadação para o erário público, passa-se à análise da importância da intervenção adequada do Estado na economia, por intermédio do estudo da evolução histórica dos modelos de governo, com ênfase no modelo de produção capitalista e nas políticas intervencionistas Keynesianas.

3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

Por mais egoísta que se possa admitir que seja o homem, é evidente que existem certos princípios em sua natureza que o levaram a interessar-se pela sorte dos outros e fazem com que a felicidade destes lhe seja necessária, embora disso ele nada obtenha que não o prazer de testemunhar (SMITH, 2015, p. 9).

Possível verificar, ao longo da história, que tanto em aspecto mundial como no âmbito nacional, as alterações na forma de tributar estiveram intrinsecamente relacionadas ao modelo de governo e as dimensões atribuídas aos Estados, mais precisamente se intervencionistas ou liberais.

Como exemplos desses modelos, pode-se citar: Mercantilismo, de 1500 a 1776; Fisiocracia, que durou um curto período, entre 1756 e 1776; Classicismo, que teve início em 1776 com a publicação da obra *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*¹⁷³, de Adam Smith, e término em 1871; Socialismo, iniciado em 1800 e perpetuado até os dias atuais com diversos modelos; Historicismo alemão, que durou de 1840 a 1917; Marginalismo e Neoclassicismo, surgiram em meados de 1870; Economia Matemática, que durou de 1875 a aproximadamente 1950; Institucionalismo, início em 1900 até os dias atuais; Economia do Bem-Estar, surgiu por volta de 1906 perpetuando-se até 1975; Economia Keynesiana, iniciada em 1936 com a publicação da *Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*¹⁷⁴, de John Maynard Keynes; Teorias do Crescimento e Desenvolvimento, a partir de 1945); Novo Classicismo da escola de Chicago, com início em 1946 perdurando até a atualidade¹⁷⁵.

Não desmerecendo a importância de cada um desses modelos, neste Capítulo serão abordados os sistemas político-econômicos mais relevantes para elucidar os motivos sociais que geraram a necessidade da intervenção do Estado na economia. Em princípio, com o modelo de produção capitalista, passando pelos principais modelos de oposição ao capitalismo, chegando ao intervencionismo estatal e ao neoliberalismo e

¹⁷³ SMITH, 2003.

¹⁷⁴ KEYNES, 2012.

¹⁷⁵ Neste sentido, ver: BRUE, S. L. **História do pensamento econômico**. Tradução da 6. ed. norte-americana. Trad. Luciana Penteadó Miquelino. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

seus papéis na implementação de políticas públicas e ampliação ou redução das cargas tributárias.

Após estabelecida a correlação entre os sistemas econômicos e políticos adotados e a tributação, será analisada a importância desta para a redistribuição de renda, por meio do modelo Pigou-Dalton e do estudo de Thomas Piketty sobre a tributação como modo de minimizar as desigualdades sociais.

3.1 O MODELO DE PRODUÇÃO CAPITALISTA

A escola clássica, precursora do que veio a ser conhecido como modelo capitalista, surgiu do encontro entre duas grandes revoluções: a científica e a industrial.

A afirmação de Isaac Newton de que o universo é comandado por leis naturais alterou significativamente as ações da sociedade e, em consequência, a percepção do sistema econômico. A população aderiu a uma nova postura e passou a acreditar que

como uma lei natural é melhor quando deixada desobstruída e como a poupança privada e a moderação contribuem para o bem da sociedade, a renda, o juro e os lucros são apenas recompensas para propriedade e o uso produtivo da riqueza.¹⁷⁶

Aliada a esta alteração do comportamento social, cresce a supremacia da industrialização, suplantando antigas práticas mercantilistas, diminuindo a dependência das empresas em relação ao Estado e possibilitando o domínio cada vez maior dos empresários sobre a mão de obra assalariada. Formou-se, neste período, a dualidade entre os capitalistas/burgueses proprietários dos meios de produção e os proletários que, por não possuírem capital, se submetiam ao trabalho assalariado disponibilizado pelos capitalistas.

Desse modo, para compreensão da tributação, é necessário retornar ao Século XIX, momento histórico marcado pela formação do modelo capitalista, baseado no modo de produção assalariado realizado diretamente para venda, e não mais para o consumo próprio¹⁷⁷.

¹⁷⁶ BRUE, 2005. p. 47.

¹⁷⁷ Neste sentido, ver: PERRAULT, G. (Org.). **O livro negro do capitalismo**. Trad. Ana Maria Duarte. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2005. p. 25.

3.1.1 A mão invisível do mercado

Atribui-se ao economista e filósofo escocês Adam Smith a criação do capitalismo, contudo tal visão é extremamente simplista ao desconsiderar que o capitalismo como sistema econômico, político e social foi implementado de forma lenta e gradual, originariamente na Europa Ocidental e se expandindo para grande parte do mundo.

Considerado como um dos precursores do capitalismo, cita-se o inglês Sir Dudley North¹⁷⁸ (1641-1691) que, como mercador e posteriormente como comissário da alfândega e funcionário do tesouro, defendeu o livre comércio. Para este autor, o comércio seria uma possibilidade de benefício mútuo entre os países pela troca de excedentes, pois

o comércio não é nada mais além de uma Permuta de Supérfluos. Por exemplo: eu dei o meu, que posso dar (poupar), por um pouco do seu, que eu quero e você pode dar (poupar) [...]. E nesse sentido, o que é mais diligente e conseguiu mais frutos, ou colocou mais manufaturados no mercado, terá em abundância mais do que outros que produzem ou conseguem e, conseqüentemente, não sofrerá carências e desfrutará da maioria das conveniências, o que é realmente ser rico, embora não houvesse nada como ouro, prata ou coisas semelhantes entre eles.¹⁷⁹

Rompendo com a concepção mercantilista, a qual baseava a riqueza de um País pelo acúmulo de metais preciosos, Sir Dudley North afirmava que nenhum homem é mais rico por ter seu patrimônio em dinheiro, pelo contrário: seria o mais pobre. Assim, “o homem mais rico é aquele cujo patrimônio é uma condição crescente, ou em uma

¹⁷⁸ NORTH, Sir D. **Discourses upon trade**. HOLLANDER, Jacob H. Baltimore: John Hopkins Press, 1907 [1691].

¹⁷⁹ No original: “Trade is nothing else hut a Commutation of Superfluities; for instance: I give of mine, what I can spare, for somewhat of yours, which I want, and you can spare. [...] And in this, he who is most diligent, and raiseth most Fruits, or maketh most of Manufactory, will abound most in what others make, or raise; and consequently be free from Want, and enjoy most Conveniences, which is truly to be Rich, altho' there were no such thing as Gold, Silver, or the like amongst them”. Ibidem, p. 16.

propriedade na fazenda, dinheiro a juros ou em bens no comércio”¹⁸⁰, porquanto o que toda sociedade quer não é o dinheiro em si, mas o que se pode adquirir com ele, como alimentos e outras necessidades básicas da vida.

Outro precursor da economia clássica foi o irlandês Richard Cantillon¹⁸¹, o qual desenvolveu uma teoria de valor e preço, dando ênfase no papel da terra e do trabalho, na oferta e na demanda e nas flutuações de preços. Acreditava na progressão geométrica da população e não concordava com o acúmulo de metais como forma de enriquecimento, mas sim na produção e venda de bens ao exterior que tornariam as empresas mais prósperas – embora, como os autores clássicos, não acreditasse que haveria um excedente perpétuo das exportações.

Nesse vértice, porém mais próximo das ideias de Adam Smith, cita-se o escocês David Hume¹⁸², que teve como maior contribuição o mecanismo de preço-fluxo da moeda e, em consequência, do equilíbrio internacional que operaria sem a intervenção do governo. Isto porque seu mecanismo estaria baseado na lei natural e na suposição da existência de um equilíbrio. Desse modo, sempre que a economia sai do seu equilíbrio, automaticamente ocorrem eventos que a levam de novo ao equilíbrio.

Com efeito, a ruptura com o feudalismo e a superação do período transitório do mercantilismo foram graduais, culminando no modelo de produção capitalista, que atingiu seu ápice com a Revolução Industrial e teve seus conceitos sistematizados por Adam Smith em sua obra *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*¹⁸³.

Entretanto, antes de escrever a referida obra, Adam Smith já havia escrito outra grande obra de repercussão entre seus pares intitulada *A teoria dos sentimentos morais*¹⁸⁴, na qual ele discorreu sobre as paixões e os instintos de autopreservação e autointeresse dos indivíduos, ou seja, suas liberdades de agir conforme suas vontades. Diferentemente

¹⁸⁰ No original: “That man is richest, whose Estate is in a growing condition, either in Land at Farm, Money at Interest, or Goods in Trade” (In: NORTH, 1907 [1691], p. 24).

¹⁸¹ CANTILLON, R. **Essai sur la nature commerce en général**. HIGGS, Henry (Ed.). London: Macmillan, 1931.

¹⁸² HUME, D. **Writings on economics**. ROTWEIN, Eugene (Ed.). Surrey: Thomas Nelson and Sons, 1970.

¹⁸³ SMITH, 2003.

¹⁸⁴ SMITH, A. **A Teoria dos sentimentos morais**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

de seus contemporâneos, Smith não acreditava que esta liberdade levasse à desordem, pois os homens seriam controlados por valores interiores que aprovam ou desaprovam suas ações.

Essas realizações de vontades individuais, quando realizadas pela classe rica, acabavam promovendo involuntariamente os interesses dos menos favorecidos e, por consequência, de toda a sociedade, uma vez que a paixão e a benevolência impediam o egoísmo, como descreveu o autor neste excerto da obra:

[Os ricos] [...] **são levados por uma mão invisível** a fazer quase a mesma distribuição das necessidades da vida que teria sido feita se a terra tivesse sido dividida em partes iguais entre todos os seus habitantes; e assim, sem pretender, sem saber, promove o interesse da sociedade e fornece os meios para multiplicação das espécies.¹⁸⁵

A mesma analogia foi realizada – 17 anos depois – pelo autor em *A riqueza das nações*, só que ao invés do mecanismo ser movimentado pelos ricos, passou a ser movimentado pelos comerciantes, os quais fomentam o comércio nacional com intuito de alcançar o maior valor possível para seus produtos (interesse próprio) e, com isso, acabam aumentando ao máximo possível a renda anual da sociedade:

[...] na realidade, ele não tenciona promover o interesse público nem sabe até que ponto o está promovendo. Ao preferir fomentar a atividade do País e não de outros países, ele tem em vista apenas sua própria segurança; e orientando sua atividade de tal maneira que sua produção possa ser de maior valor, visa apenas a seu próprio ganho e, neste, como em muitos outros casos, é levado como que por mão invisível a promover um objetivo que não fazia parte de suas intenções.¹⁸⁶

Dessa maneira, ao elo que liga esses interesses egoístas dos ricos (ou comerciantes) e o bem gerado para toda comunidade, Adam Smith nomeou com a conhecida imagem da “mão invisível”. Esse é, em verdade, um conceito de competitividade em que cada agente

¹⁸⁵ SMITH, 2015. p. 386 (grifos nossos).

¹⁸⁶ SMITH, 2003. p. 567 (grifos nossos).

econômico (produtor, mercador ou trabalhador), ao almejar seus interesses pessoais, acaba maximizando a alocação dos recursos econômicos, de tal modo que a economia por si só retorne sempre ao ponto de equilíbrio, mantendo a eficiência econômica.¹⁸⁷

Diante da crença na regulação natural do mercado, Adam Smith rechaçava a intervenção do governo na economia e acreditava que os governos eram corruptos, perdulários e, sobretudo, ineficientes. Em verdade, ele acreditava que o próprio indivíduo é o melhor agente para julgar o tipo de atividade nacional na qual deve empregar seu capital para que obtenha os maiores lucros, ressaltando ainda que:

O estadista que tentasse orientar pessoas particulares sobre como devem empregar seu capital não somente se sobrecarregaria com uma preocupação altamente desnecessária, mas

¹⁸⁷ A eficiência em termos econômicos pode ser descrita de muitas maneiras, dependendo do autor utilizado, contudo destacam-se aqui as definições de Vilfredo Pareto, Kaldor-Hicks, Richard Posner e Everton das Neves Gonçalves. A eficiência, conforme descreve Paulo Caliendo, “[...] é um termo utilizado para significar a realização de determinados processos, com a maximização de resultados pela menor utilização de meios” (In: CALIENDO, P. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 70). Segundo o critério de Pareto a distribuição de recursos é eficiente quando nenhum indivíduo pode melhorar sua situação sem piorar a de outro. Esse equilíbrio da distribuição é conhecido como Ótimo de Pareto. Já o critério de Kaldor-Kicks considerava que no mundo real existiam sempre ganhadores e perdedores, assim a eficiência potencial de Kaldor-Kicks estava nas situações nas quais a melhora dos ganhadores superava o prejuízo dos perdedores. Richard Posner muda o enfoque ao afirmar que a eficiência estaria na maximização da relação entre o valor da exploração dos recursos econômicos e a satisfação pelo pagamento destes bens. Cita-se, ainda, o Princípio da Eficiência Econômico Social (PEES), criado por Everton das Neves Gonçalves, o qual “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”. (In: GONÇALVES, E. das N.; STELZER, J. **Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial**. In: Revista Sequência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, v. 35, n. 68 (2014)<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 20 abr. 2016).

também assumiria uma autoridade que seguramente não pode ser confiada nem a uma pessoa individual nem mesmo a alguma assembleia ou conselho, e que em lugar algum seria tão perigosa como nas mãos de uma pessoa com insensatez e presunção suficientes para imaginar-se capaz de exercer tal autoridade.¹⁸⁸

Sua oposição à interferência do Estado nas relações comerciais internas e externas e afirmação de que cada indivíduo ou nação deveria se especializar na produção de bens para os quais elas tenham vantagem, negociando por bens em que outras nações tenham vantagens, fez com que ele fosse considerado defensor do *laissez-faire*.¹⁸⁹

Essa necessidade de especialização da mão de obra, com ênfase no alcance dos maiores lucros, começa a ser defendida pelo autor no primeiro Capítulo do livro *A riqueza das nações*. Momento no qual Adam Smith rompe com o pensamento mercantilista – que se preocupava, sobretudo, com o acúmulo e com a troca de bens –, e com os fisiocratas – os quais estavam demasiadamente concentrados na produção agrícola –, ressaltando as manufaturas e suas produtividades por meio do estudo da importância da divisão do trabalho com a famosa analogia da fábrica de alfinetes.¹⁹⁰

¹⁸⁸ SMITH, 2003. p. 568.

¹⁸⁹ “*Laissez-Faire, Laissez-Passer* (“deixar fazer, deixar passar”): palavras de ordem do liberalismo econômico, proclamando a mais absoluta liberdade de produção e comercialização de mercadorias. O lema foi cunhado pelos fisiocratas franceses no Século XVIII, mas a política do *laissez-faire* foi praticada e defendida de modo radical pela Inglaterra, que estava na vanguarda da produção industrial e necessitava de mercados para seus produtos. Essa política opunha-se radicalmente às práticas corporativistas e mercantilistas, que impediam a produção em larga escala e resguardavam os domínios coloniais. Com o desenvolvimento da produção capitalista, o *laissez-faire* evoluiu para o liberalismo econômico, que condenava toda intervenção do Estado na economia” (In: SANDRONI, 1999. p. 329).

¹⁹⁰ Exemplificando a importância da divisão do trabalho na produtividade através de uma fábrica de alfinetes, Adam Smith fez a seguinte comparação: nessa fábrica, se cada operário for incumbido de todo o processo de produção do alfinete, ele, no máximo, confeccionaria 20 alfinetes por dia. Ou seja, com 10 operários, 200 alfinetes por dia. No entanto, essa mesma fábrica com os mesmos 10 operários, dividindo os níveis de produção em que cada um comportasse, no máximo, 2 níveis, a produção diária seria de 48 mil alfinetes. Portanto, cada operário, através da divisão do trabalho, passaria a produzir de 20

Uma vez introduzidas suas ideias sobre a divisão do trabalho, Adam Smith continua o *Livro Primeiro* de sua obra delimitando as diretrizes que compõem a sua Teoria do Valor. Segundo este autor, o determinante do valor das mercadorias era diferente em economias iniciais pré-capitalistas e nas capitalistas.

Assim, o pré-requisito para que qualquer mercadoria contivesse valor era que ela fosse fruto do trabalho humano e, deste modo, a medida do trabalho seria a única que determinaria o valor de uma mercadoria. Em sociedades primitivas, era mais fácil se perceber isso, pois nelas o trabalho humano era o único componente do preço das mercadorias. Se para se caçar um castor eram necessárias duas horas de trabalho, enquanto para se caçar um veado era necessária apenas uma hora, dessa forma dois vedos valeriam um castor.

Todavia, quando os capitalistas começaram a controlar os meios de produção e os proprietários de terras monopolizaram a terra, o valor de troca passou a ser a soma de três componentes: salários, lucros e aluguéis. A partir dessa tese, Adam Smith definiu preço natural e preço de mercado: preço natural seria aquele o qual a receita fosse suficiente para dar ao trabalhador, ao proprietário de terras e ao capitalista, salários, aluguéis e lucros condizentes com a média social; preço de mercado seria aquele controlado pela oferta e procura referentes à mercadoria, o qual variaria para mais ou para menos, mas sempre tendendo ao preço natural.

Discorreu, ainda, sobre o processo de desenvolvimento da riqueza nos diferentes tipos de Nação. Mais do que isso, fez análise do período histórico, que ia desde a queda do Império Romano até a data em que publicou sua obra, estabelecendo relação entre produção agrícola, produção manufatureira e comércio exterior, defendendo, sobretudo, a importância do campo.

Este economista também dividiu as nações em dois grandes grupos: as que tinham como fonte de seu desenvolvimento a agricultura, e as que se desenvolviam de modo contrário pelo comércio, bem como definiu os princípios que deveriam reger o comércio entre as nações.

Em que pese sua defesa do livre mercado, no **Livro Quinto** Adam Smith determinou as funções principais que deveriam ser

alfinetes por dia para uma confecção diária de 4.800 alfinetes. Os motivos que levam a esse aumento estão em três circunstâncias: aperfeiçoa o trabalhador em apenas um nível de produção, o tornando mais ágil; evitando a perda de tempo da mudança de função do operário dentro da fábrica; facilitando a utilização das máquinas. (Neste sentido, ver: SMITH, 2003).

realizadas pelos governos, como a proteção do território nacional de ataques estrangeiros (defesa da sociedade), a administração da justiça¹⁹¹ e a manutenção do trabalho e das instituições públicas, as quais consistiriam, sobretudo, em facilitar o comércio da sociedade e promover a instrução do povo.

Entre os pontos nos quais Adam Smith defendia a intervenção estatal, estavam a necessidade de o Estado fazer cumprir a execução de contratos, o controle legal sobre a taxa de juros e sobre a emissão de papel-moeda, porém, de todas as intervenções no domínio econômico propostas por este autor do liberalismo clássico, a de maior relevância social consubstancia-se na necessidade de o Estado prover a educação das classes menos favorecidas.

Adam Smith acreditava que a divisão do trabalho faria com que os trabalhadores que adquiriam uma ocupação específica acabassem perdendo suas habilidades intelectuais e sociais¹⁹², afirmando que

em toda sociedade evoluída e civilizada, este é o Estado em que inevitavelmente caem os trabalhadores pobres – isto é, a grande massa da população – a menos que o Governo tome algumas providências para impedir que tal aconteça.¹⁹³

Para ele, a educação das pessoas comuns exigia uma maior atenção pelo Estado do que as de pessoas de alguma posição social e fortuna. Isto porque entre os mais afortunados a iniciação no mercado de trabalho dava-se apenas aos 18 ou 19 anos, fazendo com que eles tivessem muito tempo para aprender tudo o que eleva sua estima pública, inclusive seus pais e tutores costumavam se preocupar para que isso ocorresse, dispondo de quantidade significativa de recursos

¹⁹¹ Adam Smith foi um dos pioneiros na abordagem da independência do Judiciário perante o Poder executivo, uma clara referência à queda do poder absolutista, que não poderia mais prover esse tipo de ofício. Com essa separação, o poder judiciário cria um corpo próprio e, embora independente, é ligado ao Estado, gerando mais despesas para o soberano.

¹⁹² Um exemplo dessa especialização excessiva em uma única função fabril pode ser observado no filme *Tempos Modernos*, de Charles Chaplin, com um protagonista que se especializa em apertar parafusos e, mesmo quando está fora da fábrica, permanece alienado àquela função.

¹⁹³ SMITH, A. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. v. 2. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. p. 244.

financeiros. Assim, se mal formados, não se podia alegar que era devido aos poucos gastos com educação. Outrossim, os trabalhos realizados pelos mais afortunados não costumavam ser simples e uniformes, mas complexos requerendo muito mais as habilidades intelectuais do que corporais, além de disporem de mais horas livres para dedicarem ao lazer ou a seus aperfeiçoamentos educacionais.

Noutro vértice estavam os menos favorecidos. Estes não podiam dedicar tantos anos à educação, porquanto suas famílias não possuíam condições, nem ao menos para manter seus filhos na infância, os quais no momento em que detinham condições de trabalhar já deveriam encontrar alguma ocupação para suas subsistências, ou seja, o trabalho nas fábricas era a única maneira dessas crianças não morrerem de fome e ao mesmo tempo era empecilho para terem um futuro promissor.

Naquele tempo, era aceitável que pessoas comuns não tivessem a mesma instrução dos mais afortunados, contudo Adam Smith entendia que em uma sociedade civilizada era necessário que essas classes menos favorecidas tivessem pelo menos uma educação básica aprendendo a ler, escrever e calcular, o que conseguiriam antes de iniciarem suas vidas como trabalhadores. A questão era: como financiar esses estudos essenciais para as crianças carentes se suas famílias não tinham condições nem ao menos para prover as necessidades básicas como alimentação e vestuário? Nesse contexto, propõe Adam Smith:

Com gastos muito pequenos, o Estado pode facilitar, encorajar e até mesmo impor a quase toda a população a necessidade de aprender os pontos mais essenciais da educação. O Estado pode facilitar essa aprendizagem elementar criando em cada paróquia ou distrito uma pequena escola, onde as crianças possam ser ensinadas pagando tão pouco que até mesmo um trabalhador comum tem condições de arcar com este gasto, sendo o professor pago em parte, não totalmente, pelo Estado, digo só em parte porque, se o professor fosse pago totalmente, ou mesmo principalmente, com o dinheiro do Estado, logo começaria a negligenciar seu trabalho.¹⁹⁴

Quando Adam Smith passa essas responsabilidades sociais para o Estado, já contabiliza esses investimentos como gastos públicos e

¹⁹⁴ SMITH, 1996. p. 244.

determina duas maneiras de adquirir receita: a primeira poderia ser retirada de algum fundo que pertença exclusivamente ao soberano ou ao Estado, e a segunda seria pelo rendimento do povo, ou seja, pela tributação.

As fontes de receita que pertencem exclusivamente ao soberano ou ao Estado subdividem-se em capital ou em terras e, conforme o modo que forem empregadas, podem gerar lucro ou juros.

A tributação parte de uma sistemática mais complexa. Assim, ao iniciar a análise dos impostos, Adam Smith deixou claro que eles deveriam incidir sobre três fontes distintas: renda, lucro ou salário, que são as três hipóteses de origem dos rendimentos privados.

Além de incidirem apenas sobre essas três fontes distintas, os tributos deveriam, inicialmente, respeitar a capacidade do contribuinte, isto é, “[...] em proporção ao rendimento de que cada um desfruta [...]”¹⁹⁵ – princípio da equidade da tributação. Importante, também, que o imposto não fosse arbitrário, devendo ser claras e evidentes para o contribuinte e toda sociedade a data e a forma do recolhimento e a soma a pagar, visando minimizar a possibilidade de corrupção dos cobradores de impostos, os quais não tinham boa imagem pública¹⁹⁶.

O recolhimento dos impostos deveria ser realizado no momento mais conveniente para o contribuinte. Dessa maneira, o imposto cobrado sobre o arrendamento da terra ou aluguel de casas seria cobrado no mesmo período em que se costumava pagar os arrendamentos e aluguéis, bem como os impostos sobre bens de consumo deveriam ser cobrados direto do consumidor na medida em que comprasse suas mercadorias.

Adam Smith ainda considerava essencial que

Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado.¹⁹⁷

Assim, ele cita quatro possibilidades do imposto onerar mais ao contribuinte do que o Estado consegue aproveitar em prol da sociedade:

¹⁹⁵ SMITH, 1996. p. 282.

¹⁹⁶ Os cobradores de impostos eram considerados pecadores públicos (publicanos) e detinham pouca credibilidade perante a sociedade, o que justifica a desconfiança de Adam Smith em relação ao desvio do dinheiro por eles arrecadado.

¹⁹⁷ SMITH, op cit., p. 283.

a cobrança do imposto exigir um número muito grande de funcionários que consumiriam uma parcela considerável dos valores arrecadados, além da probabilidade de suas gorjetas acarretarem uma taxa adicional ao povo; o desestímulo ao investimento em certos setores de negócios que poderiam ser fonte de sustento e emprego para uma parcela significativa da população; o confisco e outras penalidades que poderiam arruinar aqueles que tentassem sonegar o pagamento de impostos, pondo fim ao benefício que a arrecadação poderia ter auferido no emprego desses capitais; e, por fim, a cobrança de impostos sujeita o povo a visitas constantes e inspeção de coletores, podendo expor o contribuinte a vexames e opressões desnecessárias.

A partir dessas diretrizes, Adam Smith analisou: tributos cobrados no Reino Unido e os comparou com a forma de cobrança de outras nações, discorrendo especificamente a respeito da tributação sobre a renda da terra (imposto sobre a renda) e prejuízos causados pela cobrança do dízimo pela Igreja Católica; impostos sobre aluguéis de casa, imposto sobre o lucro ou sobre o rendimento proveniente do capital; imposto sobre o lucro de aplicações específicas de capital; impostos sobre o valor-capital de terras, casas e capital (sobre transferências de bens entre mortos e vivos); impostos sobre o salário do trabalho; impostos de capitação; imposto sobre bens de consumo, com a distinção entre artigos de luxo e de necessidade, o que compreende também os impostos aduaneiros e taxas (direitos de passagem ou pedágios), salientando que:

As classes média e superior da população, se compreendessem devidamente seus próprios interesses, deveriam sempre opor-se a todos os impostos sobre artigos de necessidade, bem como a todos os impostos diretos sobre os salários do trabalho. O pagamento final de uns e de outros recai totalmente sobre elas e sempre com uma sobrecarga notável.¹⁹⁸

Novamente, mesmo que por motivos puramente egoístas, os interesses dos ricos ou comerciantes acabariam beneficiando as classes menos favorecidas com a redução da carga tributária sobre os bens necessários e sobre os salários do trabalho.

Por conseguinte, evidente que, mesmo no modelo de produção capitalista, existia preocupação com a manutenção dos interesses

¹⁹⁸ SMITH, 1996. p. 325.

básicos da população, como minimizar as desigualdades sociais extremas, por meio de um Estado mínimo mantido por impostos pagos pela sociedade, ressalvados sempre os interesses do mercado (o qual deveria continuar guiado pela mão invisível garantidora da manutenção da economia em seu ponto de equilíbrio).

3.1.2 Oposições ao modelo capitalista

O principal e mais conhecido modelo econômico de oposição ao capitalismo é, sem dúvida, o socialismo marxista. Contudo este não foi o único manifesto teórico de objeção aos ideais de Adam Smith.

Em 1840, a Escola Histórica Alemã de Friedrich List¹⁹⁹ e Wilhelm Roscher²⁰⁰ era veementemente contrária ao capitalismo de Adam Smith, pois não acreditava na possibilidade de universalização da doutrina clássica que, embora fosse adequada para a Inglaterra, era imprópria para países subdesenvolvidos.

O próprio socialismo pode ser subdividido em vertentes como o utópico de Henri Conte de Saint-Simon, Charles Fourier e Robert Owen. Surgiu em 1800 devido ao descontentamento desses teóricos com a economia de mercado que consideravam competitiva, injusta e irracional. Diante desse panorama, era necessário disseminar a União universal por meio de organizações sociais perfeitas por eles conceituadas.

Outras vertentes notáveis do socialismo são: o socialismo de Estado (determina que o governo tenha posse sobre todos os setores ou setores determinados da economia. Isso seria socialmente mais vantajoso, visto que o Estado estaria mais preocupado com os objetivos sociais gerais do que com a obtenção de lucro) e o socialismo cristão de Charles Kingsley (desenvolvido na Inglaterra e na Alemanha a partir de 1848 e era contrário à violência e à luta de classes. Pregava reformas sociais como a sanitária, educacional e da legislação trabalhista).²⁰¹

Ademais podem ser citadas correntes mais radicais, como o anarquismo de Pierre-Joseph Proudhon (1809-1865), segundo o qual não poderia haver nenhum tipo de governo direto ou indireto, simples ou

¹⁹⁹ LIST, F. **National system of political economy**. Lippincott, 1856.

²⁰⁰ ROSCHER, W. **Principles of political economy**. New York: Holt, 1878.

²⁰¹ BRUE, 2005.

complexo, monárquico, aristocrático ou mesmo democrático, pois “[...] governar as pessoas sempre será enganar as pessoas”.²⁰²

No meio dessa Europa conturbada por lutas de poder em que os partidos de oposição eram sempre acusados de serem comunistas, no qual trabalhadores lutavam para terem direitos políticos e oposições ao capitalismo eram constantes, nasceu o socialismo científico ou marxista de Karl Heinrich Marx e Friedrich Engels.

Nascido em 1818 em Trier, na época Reino da Prússia, de família judaica convertida ao protestantismo e doutor em filosofia, Karl Marx era considerado um radical. Sua primeira obra de destaque foi escrita em 1848, em parceria com Friedrich Engels, filósofo socialista alemão nascido em Barmen em 1820, e intitulada originalmente de O manifesto do partido comunista, na qual proclamavam: “Proletários de todos os países, uni-vos!”²⁰³.

Nessa obra, Marx e Engels analisavam a evolução da sociedade e afirmavam que ela esteve sempre ligada à luta de classes. Divisão social que não foi abandonada pela burguesia, a única mudança consubstanciou-se na redução da pluralidade de classes sociais para apenas duas: burgueses e proletários. A burguesia substituiu a exploração mascarada pelas ilusões religiosas, políticas e feudais pela exploração aberta da mão de obra, transformando grande parcela da população em mão de obra assalariada, com a centralização econômica e política, bem como estabeleceu a submissão do campo à cidade.

Destacam-se, ainda, em O manifesto comunista as várias crises de superprodução e a revolta dos proletários que estavam sendo constantemente explorados, ganhando cada vez menos e sendo gradualmente substituídos por máquinas. Isso desestabilizaria o capitalismo burguês e levava esses dois autores a concluir que “a burguesia produz, sobretudo, seus próprios coveiros. Sua queda e a vitória do proletariado são igualmente inevitáveis”²⁰⁴.

Em continuação a essa análise do perpétuo conflito de classes e da crítica à economia capitalista, Karl Marx escreveu, em 1867, sua principal obra: Das kapital (O capital), a qual deveria ser não apenas um

²⁰² No original: “[...] governing the people will always be swindling the people”. PROUDHON, P.-J. **General idea of the of the nineteenth century**. Trad. John B. Robinson. New York: Haskell House Publishers, 1969. p. 126.

²⁰³ MARX, K. H.; ENGELS, F. **O manifesto comunista**. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/manifestocomunista.pdf>>.

²⁰⁴ Ibidem.

estudo teórico, mas sim um verdadeiro guia para revolução e transformação do mundo.

Se no Manifesto comunista Marx e Engels pregavam o estágio inicial do socialismo com a utilização do Estado como instrumento para revolução do proletariado que deveria se tornar a classe dominante, alcançando a democracia e centralizando todos os meios de produção nas mãos do Estado, em *O capital* Marx aprofunda esta análise e discorre sobre a teoria da exploração do trabalho criando o conceito da mais-valia. Essa mais-valia é, na verdade, a diferença entre o valor da mercadoria produzida e a soma do valor dos meios de produção e do valor do trabalho, sendo obtida pelo trabalho não pago ao trabalhador, ou seja, só seria possível com a exploração do trabalhador, uma vez que “o trabalhador não produz para si, mas para o capital”²⁰⁵.

Essa exploração da mão de obra não foi invenção do modelo de produção capitalista, porém o capitalismo, por ser o método de produção mais dinâmico de todos os tempos, aperfeiçoou a mais-valia, o que Marx considerou como mais-valia relativa em oposição à já existente mais-valia absoluta.

Desse modo, enquanto a mais-valia absoluta baseava-se na intensificação do ritmo de trabalho, com a vigilância constante dos operários, inclusive cronometrando o tempo de cada tarefa realizada, aumentando, assim, a produtividade sem alterar a carga horária de trabalho, a mais-valia relativa transforma continuamente os métodos de produção, inserindo sempre inovações tecnológicas que otimizam a produtividade e reduzem os custos. Sobre o tema, resume Karl Marx:

A produção da mais-valia absoluta se realiza com o prolongamento da jornada de trabalho além do ponto em que o trabalhador produz apenas um equivalente ao valor de sua força de trabalho e com a apropriação pelo capital desse trabalho excedente. Ela constitui o fundamento do sistema capitalista e o ponto de partida da produção da mais valia relativa. Esta pressupõe que a jornada de trabalho já esteja dividida em duas partes: trabalho necessário e trabalho excedente. Para prolongar o trabalho excedente, encurta-se o trabalho necessário com métodos que permitem

²⁰⁵ MARX, K. H. **O capital**: crítica da economia política. Livro primeiro: o processo de produção do capital. v. II. Trad. Reginaldo Sant’Anna. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1968. p. 584.

produzir-se em menos tempo o equivalente ao salário. A produção da mais valia absoluta gira exclusivamente em torno [sic] da duração da jornada de trabalho; a produção da mais valia relativa revoluciona totalmente os processos técnicos de trabalho e as combinações sociais.²⁰⁶

Karl Marx criticava essa busca constante pela mais-valia e pelo lucro, bem como a concorrência desmedida entre os próprios capitalistas, que geram: acúmulo de capital, redução da taxa de lucro e, em consequência, crises comerciais e de desemprego. Diante desse panorama de aumento do desemprego e da pobreza, aliado à centralização do capital e à concentração de riquezas nas mãos de uma pequena parcela da sociedade, ocorre o conflito de classes que colocaria um ponto final no modelo de produção capitalista com o controle dos meios de produção e da economia não mais pelos burgueses, mas pelos proletários.

Outrossim, a ditadura do proletariado seria apenas uma fase transitória antes da extinção de todas as classes e formação de uma sociedade sem classes, comunista.

Além desses modelos mais emblemáticos, existiu, na Alemanha e na Inglaterra, o revisionismo, o qual fixava suas esperanças na educação e acreditava que: “O governo devia regulamentar os monopólios, controlar as condições de trabalho nas fábricas, comandar alguns serviços públicos e, gradualmente, aumentar sua posse de capital”.²⁰⁷

Outro modelo pouco popularizado de socialismo foi o sindicalismo, o qual pregava a greve sindical geral que derrubasse o governo e acabasse com o capitalismo. Com a extinção da propriedade privada, cada indústria seria uma unidade autônoma administrada pelos próprios trabalhadores, unidades que, unificadas, tornam-se uma federação, o verdadeiro centro administrativo, sem a necessidade de um governo coercitivo.

Igualmente sem grande expressividade foi o socialismo de guilda, desenvolvido na Inglaterra no início do Século XX, o qual

combinava a recuperação das ideias das guildas medievais com a substituição do capitalismo por

²⁰⁶ MARX, 1968. p. 585.

²⁰⁷ BRUE, 2005. p. 154.

indústrias nacionalizadas, dirigidas pelos sindicatos e pelos trabalhadores.²⁰⁸

Nesse modelo o governo desenvolve a política econômica para toda comunidade, com cada trabalhador sendo sócio da empresa na qual trabalha, não haveria mais a distinção entre os capitalistas e os trabalhadores, existiriam apenas produtores e consumidores, formando uma sociedade igualitária.

Como exposto, os modelos socialistas, de modo geral, tinham um objetivo comum: a existência de um Estado que, comandado pelos proletários, redistribuísse a renda e o capital igualmente entre todas as camadas sociais, com o Estado controlando e administrando todos os meios de produção e os aplicando da melhor maneira possível para beneficiar toda a sociedade.

3.2 DA ASCENSÃO À QUEDA DO LIBERALISMO ECONÔMICO

Distante desse pensamento socialista, porém divergindo igualmente dos clássicos do capitalismo, encontravam-se os marginalistas e os neoclassicistas, que irão perpetuar o liberalismo de Adam Smith sobre novos prismas.

Antes de analisar o modelo econômico proposto pelos marginalistas, é importante realizar o estudo de dois economistas clássicos precursores deste modelo: Jeremy Bentham e David Ricardo²⁰⁹.

Nascido na Inglaterra em 1748, Jeremy Bentham foi um filósofo, jurista e economista difusor do utilitarismo²¹⁰. Para este utilitarista, a felicidade estaria na obtenção do útil, isto é, afastar-se da dor e aproximar-se ao máximo do prazer²¹¹, não apenas de forma individual, mas coletiva. Defendia um governo que harmonizasse os interesses para proporcionar a maior satisfação possível ao maior número de pessoas.

²⁰⁸ SANDRONI, 1999. p. 568.

²⁰⁹ RICARDO, 1996.

²¹⁰ “Doutrina ética segundo a qual o bem se identifica com o útil. Algumas expressões do utilitarismo já se encontram entre os sofistas da Grécia Antiga, mas é com Jeremy Bentham que ele se firma como um sistema filosófico” (In: SANDRONI, 1999. p. 624).

²¹¹ A procura dos prazeres moderados para manutenção do Estado de tranquilidade com ausência de perturbações já era estudado pelo filósofo ateniense Epicuro de Samos no Século IV a.C., o que ficou conhecido como filosofia do epicurismo.

Uma contribuição importante de Bentham foi a introdução da ideia da utilidade marginal do dinheiro, ao argumentar que a riqueza é uma medida de felicidade, porém tem uma utilidade marginal decrescente à medida que aumenta. Conforme este conceito, a felicidade não continuará aumentando na mesma proporção que a riqueza, assim o incremento de 10.000 vezes a riqueza não trará um aumento de 10.000 vezes na felicidade; o efeito da riqueza na produção de felicidade estará sempre diminuindo.

Não cultuou de forma unânime o *laissez-faire* por acreditar que o governo deveria intervir quando os interesses das pessoas não são naturalmente harmoniosos, outrossim, a intervenção do governo estaria justificada se aumentasse a felicidade da comunidade mais do que a diminui.

Dentro deste contexto, defendeu algumas medidas sociais controversas, como o “Panopticon”, um presídio dirigido por um empresário que gerenciaria os lucros do trabalho realizado pelos prisioneiros, bem como uma espécie de albergue ou reformatório autofinanciável para recolher os mendigos, os quais deveriam trabalhar para pagar os custos de seu sustento, incluindo em sua dívida o valor da recompensa paga ao cidadão que o apreendesse e o levasse para o abrigo, pois acreditava que a presença de mendigos nas ruas reduzia a felicidade do público em geral. O fato desses presídios e reformatórios serem autofinanciáveis tinha como objetivo não aumentar os gastos públicos o que, em consequência, oneraria mais o contribuinte e reduziria a felicidade geral da população²¹².

Defendeu, ainda, muitas reformas democráticas, pois em sua concepção apenas o povo sabe o modo mais eficaz de promover seu bem-estar.

Também inglês nascido em 1772, David Ricardo foi sucessor de Adam Smith. Diferentemente deste, David Ricardo viveu o auge da Revolução Industrial, tendo grande influência sobre a resolução dos problemas práticos de sua época.

Entre estas contribuições cita-se o restabelecimento do padrão ouro proposto por Ricardo diante da inflação pela qual passava a Inglaterra em 1797: suas evidências de que o papel-moeda havia mudado de valor, e não o ouro, levou o governo inglês a restabelecer o

²¹² Embora suas medidas tenham sido parecidas excessivas, em sua época, voltaram a ser discutidas recentemente, inclusive no Brasil, com as privatizações de presídios e a polêmica sobre a possibilidade de internação compulsória de mendigos e viciados nos grandes centros do País.

padrão ouro em 1819, o qual foi utilizado por mais de um Século, excetuados os períodos de guerras e crises financeiras.

No prefácio de sua principal obra, *Princípio da economia política e tributação*, é possível perceber a divergência entre o problema central dos estudos de David Ricardo e Adam Smith: enquanto este se dedicou à investigação das causas do crescimento das nações (que era a fonte da qual provinham os estímulos à acumulação de capital), Ricardo acreditava que a acumulação era problema relativamente simples, pois ele estaria na distribuição do produto total entre os proprietários das terras, os capitalistas e os trabalhadores.

Utilizando-se da mesma premissa de Jeremy Bentham, estabeleceu a lei dos rendimentos decrescentes e da renda, consoante a qual se, um determinado proprietário tem uma quantidade de terra fixa e aumenta a quantidade de trabalhadores empregados nesta terra, então deverá ter um crescimento cada vez menor da produção, pois cada trabalhador adicional (marginal) no mesmo lote de terra acrescenta menos à produção. Mesmo com avanço tecnológico, a lei é válida, sendo que apenas retarda o ponto de estacionariedade²¹³.

A partir da teoria do valor de troca, conforme a qual

o valor de uma mercadoria, ou a quantidade de qualquer outra pela qual pode ser trocada, depende da quantidade relativa de trabalho necessário para sua produção, e não da maior ou menor remuneração que é paga por esse trabalho²¹⁴,

elaborou a lei das vantagens comparativas, sendo o primeiro economista a argumentar de maneira coerente que o livre comércio internacional poderia beneficiar dois países, mesmo que um deles produzisse todas as mercadorias de forma eficiente com relação ao outro. Como forma de ilustrar essa teoria, Ricardo utilizou o comércio de vinhos e tecidos entre Portugal e Inglaterra, conhecido como Tratado de Methuen:

Em Portugal, a produção de vinho pode requerer somente o trabalho de 80 homens por ano, enquanto a fabricação de tecido necessita do emprego de 90 homens durante o mesmo tempo.

²¹³ Produção máxima.

²¹⁴ RICARDO, 1996. p. 23.

Será portanto vantajoso para Portugal exportar vinho em troca de tecidos. Essa troca poderia ocorrer mesmo que a mercadoria importada pelos portugueses fosse produzida em seu País com menor quantidade de trabalho que na Inglaterra. Embora Portugal pudesse fabricar tecidos com o trabalho de 90 homens, deveria ainda assim importá-los de um País onde fosse necessário o emprego de 100 homens, porque lhe seria mais vantajoso aplicar seu capital na produção de vinho, pelo qual poderia obter mais tecido da Inglaterra do que se desviasse parte de seu capital do cultivo da uva para a manufatura daquele produto.²¹⁵

Assim, o País não precisaria ter uma vantagem absoluta²¹⁶ na produção de qualquer mercadoria para que o comércio com outra nação fosse benéfico para ambos: necessitaria apenas que existisse uma vantagem relativa na produção, isto é, que a razão entre o trabalho empregado fosse diferente entre os dois países “[...] de modo que cada um deles poderia ter, pelo menos, uma mercadoria na qual a quantidade relativa de trabalho incorporado seria menor do que a do outro País”²¹⁷.

No que concerne à tributação, David Ricardo discorreu amplamente sobre sua máxima que consistia em afirmar que os impostos eram sempre pagos pelo capital ou pelo rendimento do País:

Todos os impostos incidem sobre o capital ou sobre o rendimento. Se recaírem sobre o capital, eles reduzirão proporcionalmente o fundo cujo volume regula o crescimento das atividades produtivas de um País. Se incidirem no rendimento, eles reduzirão a acumulação ou forçarão os contribuintes a poupar o montante do imposto, realizando uma redução correspondente no seu anterior consumo improdutivo de bens de primeira necessidade e de luxo.²¹⁸

²¹⁵ RICARDO, 1996. p. 98.

²¹⁶ “Vantagem absoluta significa maior eficiência na produção ou uso de menos trabalho na produção” (In: HUNT, E. K. **História do pensamento econômico: uma perspectiva crítica**. Trad. José Ricardo Brandão Azevedo. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 112).

²¹⁷ Ibidem.

²¹⁸ RICARDO, op. cit., p. 110.

Na análise da economia inglesa, foi categórico em apontar os impostos como principal fator para que a economia não tivesse crescido tudo que poderia, pois o grande defeito dos impostos não seria a seleção de produtos sobre os quais incidem, mas o conjunto total de seus efeitos. Do mesmo modo defendia que a política governamental, sempre que possível, optasse por impostos que incidissem sobre os rendimentos, uma vez que impostos que atingem o capital enfraquecem o fundo de manutenção do trabalho, diminuindo a produção futura do País.

David Ricardo discorreu especificamente sobre a incidência de cada imposto e seus reflexos na economia citando: impostos sobre produtos agrícolas (que, por elevarem o preço dos produtos, recaíam sobre os consumidores); impostos sobre a renda da terra (os quais incidiam exclusivamente sobre os proprietários da terra); dízimos (imposto equitativo, que recaíam inteiramente sobre os consumidores); e impostos sobre a terra (os quais incidiam integralmente sobre os proprietários de terras).

Continuando esse estudo, Ricardo analisou os impostos com incidências mais específicas como: impostos sobre o ouro (os quais, enquanto a oferta não reduzia, incidiam sobre os possuidores de dinheiro, mas a parte permanente acabava incidindo sobre os donos de minas e consumidores); impostos sobre casas (que poderiam recair sobre o inquilino ou sobre o proprietário das terras ou sobre o proprietário das edificações, porém “normalmente presume-se que a totalidade do imposto é paga imediata e definitivamente pelo inquilino”²¹⁹); impostos sobre lucros (pagos pelos agricultores e fabricantes, ressaltando que “[...] em última análise, faria baixar o preço das mercadorias, tanto nacionais como estrangeiras, para o mesmo preço em dinheiro que elas tinham antes da tributação”²²⁰); impostos sobre salários (os quais também eram uma forma de imposto sobre o lucro incidente apenas sobre aqueles que empregam trabalhadores); e impostos sobre produtos não agrícolas (assim como os impostos sobre os produtos agrícolas, aumentavam o preço das mercadorias e, em consequência, incidiam sobre os consumidores).

Já as contribuições para os pobres, essas seriam pagas, considerando uma economia em ascensão, em parte pelos capitalistas, pela redução dos lucros e em parte pelos consumidores, diante do

²¹⁹ RICARDO, 1996. p. 146.

²²⁰ *Ibidem*, p. 155.

aumento dos preços dos produtos agrícolas. Já num País estacionário ou em retrocesso,

[...] a parte que recaísse sobre a agricultura seria paga pelos arrendatários durante a vigência dos contratos de arrendamento. Mas, quando estes expirassem, incidiria quase integralmente sobre os proprietários da terra.²²¹

Após esta incursão pelos precursores clássicos do utilitarismo, inicia-se à análise do marginalismo como modelo de oposição aos ideais puros de Adam Smith, criando uma nova maneira de defender o liberalismo econômico.

O marginalismo surgiu em 1870 em um período de graves crises e problemas sociais que, um Século após a revolução industrial, ainda não haviam sido superados. Em que pese o padrão de vida geral da população estivesse crescendo, a distribuição precária de renda gerava cada vez mais descontentamento social, o que fomentava sobremaneira os movimentos socialistas.

Apesar dos marginalistas considerarem corretas as visões políticas, divergiam, solenemente, do valor e da distribuição estabelecidos pelos clássicos. Do mesmo modo, divergiam sobre a mensuração do preço dos produtos, que deveria ser determinado pela demanda, e não somente pelo custo de produção.

Esse pensamento dos marginalistas que evoluía as teorias clássicas e repudiava o socialismo é muito bem resumido por Stanley L. Brue:

Os marginalistas defendiam a distribuição e alocação de mercado, lamentavam a intervenção do governo, denunciavam o socialismo e procuravam desencorajar o sindicalismo trabalhista como ineficaz ou nocivo.²²²

A Escola Marginalista pauta-se em certos dogmas, a primeira parte da teoria da renda de David Ricardo, aplicando esse princípio marginal de forma ampla para toda teoria econômica. Em Bentham, eles encontram as bases da utilidade negativa, assumindo que o controle

²²¹ RICARDO, 1996. p. 190.

²²² BRUE, 2005. p. 213.

dominante da ação humana está na busca pela utilidade e em evitar a desutilidade.

Os marginalistas concentram suas análises na Microeconomia, em detrimento a economia agregada ou Macroeconomia, com ênfase na livre-concorrência, por acreditarem que as forças econômicas movimentam-se sempre em direção ao equilíbrio, o que os levava a perpetuar, como os clássicos, a mínima intervenção do Estado na economia.

Vários foram os teóricos deste modelo, como Antonie Augustin Cournot (criador dos primeiros modelos matemáticos sobre monopólio, duopólio e livre-concorrência), Jules Dupuit (e sua teoria da utilidade marginal da demanda), Johann von Thünen (que, com sua teoria da localização, explicou que o aumento da produção agrícola, com base nos rendimentos decrescentes, geram aumento dos custos marginais).

Em termos sociais, destacam-se os ideais de políticas públicas do inglês William Stanley Jevons, o qual defendia a gratuidade de museus, concertos, bibliotecas e educação, bem como a necessidade de regulamentar o trabalho infantil e as condições de saúde e segurança nas fábricas, por meio de contribuições de toda a sociedade na proporção de suas rendas para manutenção do Estado, excluindo-se apenas os efetivamente pobres.

Já no que se refere à tributação, buscando minimizar os efeitos de anulação dos incentivos dos impostos sobre o capital, sugeriu Henry George, em sua obra “Progress and poverty”, desonerar os impostos de todos os tipos de rendimentos, por meio da criação de um único imposto sobre a terra, que não se limitava às propriedades rurais, mas a toda e qualquer propriedade. Isso porque uma política fiscal prudente seria a maneira de quebrar o domínio da propriedade especulativa que limita a oportunidade de ganhar uma vida decente e participar da vida pública. Em suas palavras:

No que diz respeito à produção, um imposto sobre o valor da terra é a melhor maneira de tributação que pode ser estabelecida. Impostos sobre a fabricação inibem a produção. Impostos sobre melhorias reduzem as melhorias. Impostos sobre o comércio impedem a troca. Impostos sobre o capital afastam o capital. Mas tome todo o valor da terra na tributação e o único efeito será o de estimular a indústria, abrir novas oportunidades e

aumentar a produção de riqueza.²²³

Essas alterações graduais provocadas pelos ideais dos marginalistas geraram uma mudança substancial no pensamento dos liberais clássicos, culminando no denominado neoclassicismo.

Embora os economistas neoclássicos também fossem marginalistas por acreditarem na determinação dos preços na margem, divergiam de seus predecessores ao afirmarem que a oferta e a demanda é que determinam o preço dos produtos, e não apenas a demanda; davam maior importância ao papel da moeda para economia e expandiram a análise marginal para outras estruturas além da livre-concorrência, do monopólio e do duopólio.

O maior expoente desta escola foi o inglês Alfred Marshall, o qual defendia que as leis econômicas não são leis naturais necessariamente benéficas. Assim, embora não fosse desejável, às vezes era preciso certa intervenção do Estado, com intuito de beneficiar a sociedade. Tal pensamento foi importante na reformulação dos ideais do *laissez-faire*.

A despeito de suas inúmeras contribuições econômicas no âmbito do estabelecimento do valor das mercadorias com o estudo da elasticidade da demanda e, principalmente, diante da análise precisa da oferta e da demanda e dos excedentes do consumidor²²⁴ e do produtor, ressaltam-se aqui suas contribuições para a compreensão dos reflexos sociais decorrentes de impostos e subsídios.

Segundo Alfred Marshall, havia três formas dos impostos e subsídios impactarem nas relações de produção e consumo: a primeira seria em indústrias de custo constante. Nesse caso, o aumento no custo do produto gerado pelo imposto faz com que a perda do excedente do

²²³ No original: With regard to production, a tax on land value is the best tax that can be imposed. Tax manufacturing, and you inhibit manufacturing. Tax improvements, and you lessen improvement. Tax commerce, and you prevent exchange. Tax capital, and you drive it away. But take the whole value of land in taxation, and the only effect will be to stimulate industry, open new opportunities, and increase the production of wealth (In: GEORGE, H. **Progress and poverty**: why there are recessions and poverty amid plenty – and what to do about it! DRAKE, Bob (Ed.). New York: Robert Schalkenbach Foundation, 2006. p. 230).

²²⁴ “O excedente do consumidor corresponde ao benefício total obtido pelo consumo de determinado produto, menos o custo total de sua aquisição” (In: PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. 6. ed. Trad. Euletério Prado. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005. p. 109).

a perda do excedente do consumidor é maior do que o ganho do governo com o imposto. A ineficiência na aplicação do imposto era uma das já relatadas preocupações de Adam Smith, quando afirmava que o imposto não poderia ser mais oneroso para população do que aquilo que o governo consegue arrecadar para os cofres públicos.

Apesar dessa análise, Alfred Marshall deixa claro que:

Estas conclusões, pode-se observar, por si só não constituem fundamento válido para a interferência do governo. Mas eles mostram que muito ainda precisa ser feito, por meio de uma coleção cuidadosa de estatísticas de oferta e demanda, e uma interpretação científica dos seus resultados, a fim de descobrir quais são os limites do trabalho que a sociedade pode realizar no sentido de transformar as ações econômicas dos indivíduos em canais que acrescentarão mais para a soma total da felicidade.²²⁶

Entre os neoclassicistas ainda tiveram os dedicados essencialmente à economia monetária. Conhecidos como monetaristas, sustentavam a possibilidade de manter a estabilidade econômica apenas pelas medidas monetárias, “[...] baseadas nas forças espontâneas do mercado e destinadas a controlar o volume de moedas e de outros meios de pagamento no mercado financeiro”.²²⁷

Em que pese serem mais adeptos às intervenções estatais do que seus predecessores clássicos, os neoclassicistas se destacaram pelo viés quantitativo, demonstrando de forma prática como as intervenções do governo alteravam a dinâmica de mercado.

O modelo proposto pelos neoclassicistas, mesmo com todo aporte científico consistente, não conseguiu mitigar os problemas sociais e econômicos agravados pelas guerras mundiais e principalmente pela crise de 1929, gerada pelo excesso de estoques e estagnação do

²²⁶ No original: “These conclusions, it will be observed, do not by themselves afford a valid ground for government interference. But they show that much remains to be done, by a careful collection of the statistics of demand and supply, and a scientific interpretation of their results, in order to discover what are the limits of the work that society can with advantage do towards turning the economic actions of individuals into those channels in which they will add the most to the sum total of happiness” (In: MARSHALL, 1920. p. 274).

²²⁷ SANDRONI, 1999. p. 329.

mercado, o que culminou na queda da Bolsa de Valores de Nova Iorque, tornando-se marco do colapso do sistema capitalista.

Tais eventos propiciaram a ascensão de um novo modelo econômico baseado no intervencionismo estatal e em políticas sociais, tendo como principal teórico John Maynard Keynes. Este economista, embora tivesse uma formação marginalista, tornará o marginalismo mais eclético e não dará tanta ênfase à teoria do valor marginal. Sua afirmação de que não existe equilíbrio automático na economia capitalista mudará sobremaneira o modo dos governantes aplicarem as políticas econômicas e sociais.

3.3 O INTERVENCIONISMO ESTATAL E AS POLÍTICAS KEYNESIANAS

Nos ideais capitalistas de Adam Smith, a oferta geraria sua própria demanda e o mercado se autorregularia sem a necessidade de intervenção estatal (mão invisível). Porém, a crise de superprodução deflagrada com o *crash* da bolsa de valores norte-americana em 1929²²⁸ e os anos de depressão econômica comprovaram que as práticas puras do capitalismo não eram plenamente sustentáveis. Assim, para superar a crise, foi necessária a adoção das políticas do *new deal*²²⁹ pelo governo de Franklin Roosevelt.

As políticas do *new deal* eram divididas em três grupos: políticas de mercado baseadas na necessidade de superar o *laissez-faire* e possibilitar a intervenção do Estado na economia; políticas monetárias de controle das taxas de juros para garantir a oferta de moeda, tanto em períodos de deflação como de inflação; e políticas fiscais, as quais eram as mais significativas e correspondiam à possibilidade de movimentar a

²²⁸ Para aprofundar sobre o tema vide: GALBRAITH, J. K. **1929: a grande crise**. Trad. C. A. Colotto. São Paulo: Larousse do Brasil, 2010.

²²⁹ O *new deal* surgiu em 1930 no governo de Roosevelt, nos Estados Unidos da América, diante da crise de 1929 e da grande depressão que a seguiu. Nesse período de total descrédito do modelo capitalista, os governantes acreditavam que a solução para a crise econômica encontrava-se no intervencionismo estatal ativo, baseado em um Estado centralizado. Assim, as políticas do *new deal* incluíam diversos programas, concebidos com intuito de reformar a estrutura básica da economia, tais como: seguridade social, seguros-desemprego e assistência pública. Cf. FRIEDMAN, M.; FRIEDMAN, R. **Liberdade para escolher**. Alfragide, Portugal: Lua de Papel, 2012.

economia até então estagnada por meio de gastos públicos e tributação²³⁰.

No centro dessas políticas, estavam os ideais de John Maynard Keynes que, diferentemente de seus predecessores neoclassicistas, os quais pautavam seus estudos na microeconomia, passa a abordar a economia pelas estruturas de demanda agregada ou macroeconomia, dando ênfase às quantias totais de consumo, poupança, renda, produção e emprego.

Importante ressaltar que o momento político foi extremamente relevante para ampla aceitação do modelo keynesiano, pois nesse momento a crença na economia de pleno emprego²³¹ não era mais viável e o programa de ação governamental de Keynes, para conter o desemprego, pela ampliação da demanda efetiva, com objetivo de ampliar o nível de emprego da força de trabalho até alcançar o ponto de pleno emprego, torna-se a principal alternativa no combate à crise econômica.

Sobre a teoria do pleno emprego, afirma John Maynard Keynes:

A demanda efetiva associada ao pleno emprego é um caso especial que só se verifica quando a propensão a consumir e o incentivo para investir se encontram associados entre si numa determinada forma. Esta relação particular, que corresponde às hipóteses da teoria clássica, é, em certo sentido, uma relação ótima. Mas ela só se verifica quando, por acidente ou desígnio, o investimento corrente proporciona um volume de demanda justamente igual ao excedente do preço da oferta agregada da produção resultante do pleno emprego sobre o que a comunidade decida gastar em consumo quando se encontre em Estado de pleno emprego.²³²

²³⁰ Neste sentido: HEILBRONER, R. L., MILBERG, W. **A construção da sociedade econômica**. 12. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

²³¹ “Situação em que a demanda de trabalho é igual ou inferior à oferta. Isso significa que todos os que desejarem vender sua força de trabalho pelo salário corrente terão condições de obter um emprego. Em termos mais globais, pleno emprego significa o grau máximo de utilização dos recursos produtivos (materiais e humanos) de uma economia”. In: SANDRONI, 1999. p. 474.

²³² KEYNES, 2012. p. 31-32.

Para os teóricos clássicos, a demanda efetiva era uma função do volume de emprego (N), estando o nível de emprego em equilíbrio neutro para todos os valores N que fossem inferiores ao seu valor máximo. A concorrência entre os empresários elevaria o volume de emprego ao seu valor máximo e, somente neste ponto, haveria um equilíbrio estável.

No entanto, como comprova a teoria keynesiana, quando o emprego aumenta, também aumenta o montante que se espera seja gasto com a comunidade em consumo, porém não na mesma proporção. Isto porque “[...] quando nossa renda sobe, nosso consumo também sobe, embora menos”²³³.

Com efeito, quanto maior o nível de emprego, maior será a diferença entre o preço da oferta agregada (Z) da produção e o montante que se espera seja gasto em consumo (D_1). Sem a variação da propensão a consumir, o emprego não aumenta e essa lacuna entre Z e D_1 só será reduzida com o aumento do montante em novos investimentos (D_2). Nesse caso, o sistema econômico encontraria um equilíbrio estável com o volume de emprego (N) em um nível inferior ao pleno emprego, o que ocorre na interseção entre a função de demanda agregada e a função da oferta agregada,

[...] excluídas as hipóteses especiais da teoria clássica, segundo as quais, quando o emprego aumenta, certa força intervém sempre, obrigando D_2 a subir o necessário para preencher a lacuna crescente entre Z e D_1 .²³⁴

Diante deste estudo, conclui Keynes:

Não é, portanto, a desutilidade marginal do trabalho, expressa em termos de salários reais, que determina o volume de emprego, exceto no caso em que a oferta de mão-de-obra [sic] disponível a certo salário real fixe um nível *máximo* de emprego. A propensão a consumir e o nível do novo investimento é que determinam, conjuntamente, o nível de emprego, e é este que, certamente, determina o nível de salários reais – não o inverso. Se a propensão a consumir e o

²³³ KEYNES, 2012. p. 32.

²³⁴ Ibidem, p. 33.

montante de novos investimentos resultam em uma insuficiência da demanda efetiva, o nível real do emprego se reduzirá até ficar abaixo da oferta de mão-de-obra [sic] potencialmente disponível ao salário real em vigor, e o salário real de equilíbrio será *superior* à desutilidade marginal do nível de emprego de equilíbrio.²³⁵

Evidente, desse modo, que a crítica à teoria clássica da economia é uma das primeiras e mais fortes impressões acerca da obra de Keynes. Podem-se destacar, ainda, como primordiais na análise keynesiana sobre a doutrina clássica os seguintes pontos: o papel da taxa de juros coadjuvante nas decisões dos agentes econômicos quando o tema em questão é poupar ou investir (pois, para Keynes, a renda nacional é a protagonista nas decisões de investimento, poupança e consumo); desvinculação das decisões das famílias em poupar e das empresas em investir; introduzir o princípio da demanda efetiva²³⁶, afirmando que a determinação do nível de produto é mais influenciada pela demanda agregada²³⁷ do que pela oferta agregada, o que contraria um ponto importante da teoria clássica postulada por Jean-Baptiste Say²³⁸ (Lei de Say).

Abre-se aqui um breve parêntese para explicar a Lei de Say: ela seria aquela em que a oferta cria sua própria demanda, considerando como preferência dos indivíduos não o dinheiro em si, mas as mercadorias que podem ser adquiridas com ele, ou seja, em uma economia mercantil o objetivo seria apenas a troca de mercadorias²³⁹:

Vê-se que seria um grande erro acreditar que o capital da sociedade consiste apenas em sua

²³⁵ Idem, *Ibidem* (grifo do autor).

²³⁶ “A Teoria Geral enfatiza a demanda efetiva – o que chamamos hoje de demanda agregada” (In: BLANCHARD, O. **Macroeconomia**. Trad. Cláudia Martins; Mônica Rosemberg. 4 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. p. 546).

²³⁷ “Quantidade de bens ou serviços que a totalidade dos consumidores deseja e está disposta a adquirir em determinado período de tempo e por determinado preço” (In: SANDRONI, 1999. p. 160).

²³⁸ SAY, J.-B. **Tratado de economia política**. Trad. Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

²³⁹ Anota-se aqui que este mesmo posicionamento, de preferência pela troca de mercadorias, já foi anteriormente observado na análise de Sir Dudley North (1641-1691).

moeda. Um comerciante, um manufator ou um agricultor só possuem, em geral, sob a forma de moeda, a menor parcela do valor que compõe seu capital. Aliás, quanto mais seu empreendimento é ativo, tanto mais a parcela de seu capital mantida em numerário é reduzida em relação ao restante. Se se trata de um comerciante, seus fundos estão em mercadorias que se encontram nas estradas, mares, nas lojas, espalhados por toda parte. Se se trata de um fabricante [...].

O que é verdadeiro para um indivíduo, para dois, três, quatro indivíduos, também o é para a sociedade inteira. O capital de uma nação se compõe de todos os capitais dos particulares e dos que pertencem em comum a toda nação e a seu Governo. E quanto mais a nação é industriosa e próspera, tanto mais seu numerário é insignificante quando comparado com a totalidade de seus capitais.²⁴⁰

Neste contexto, a produção aumentaria até o ponto em que a receita que o produtor espera receber pela venda for suficiente para financiar a compra de bens por ele desejados. Nesse conceito de equilíbrio econômico de Jean Baptiste Say, a soma do valor de todas as mercadorias produzidas seria sempre equivalente à soma dos valores das mercadorias compradas, o que impossibilitaria uma crise de superprodução, fazendo da economia capitalista autorregulável, sem a necessidade de intervenção estatal.

Apesar de ser considerada base da teoria econômica neoclássica, sua aplicação foi questionada por Keynes, o qual acreditava que referida lei seria aplicável apenas em economias de escambo e não nas economias do mundo moderno, no qual as decisões de compras podem ser adiadas interrompendo as vendas e gerando uma retração da demanda, o que poderá resultar em uma crise econômica.

Este mesmo contexto de crise econômica pela Lei de Say seria revertido pela queda da taxa de juros, de salários e de preços, contudo, como advertido por Keynes, a queda da taxa de juros (ainda que importante para eventualmente recuperar o nível de investimentos) poderia não funcionar se a eficiência marginal do investimento caísse mais rapidamente que a taxa de juros.

²⁴⁰ SAY, 1983. p. 78.

Assim, Keynes introduz a teoria da preferência pela liquidez²⁴¹ ou teoria da demanda por moeda, a qual ele pretende colocar no lugar da teoria quantitativa clássica. Este economista acreditava que a preferência pela manutenção de “ativos líquidos”, em casos de crises econômicas, poderia ser uma alternativa vantajosa em relação à demanda de novos equipamentos ou de bens de consumo.

Em termos sociais, Keynes elencou como principais defeitos da sociedade econômica de sua época a “[...] incapacidade para proporcionar o pleno emprego e a sua arbitrária e desigual distribuição da riqueza e das rendas”²⁴², destacando o papel dos impostos sobre a renda, sobretaxas e heranças, na diminuição das grandes desigualdades de riqueza e de renda:

Os impostos sobre a renda, particularmente quando gravam a renda “não ganha”, os impostos sobre lucros de capital, sobre heranças etc., são tão importantes quanto a taxa de juros, sendo mesmo possível que as modificações eventuais da política fiscal tenham, pelo menos nas expectativas, maior influência que a própria taxa de juros. 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, tanto maior.²⁴³

Pelos motivos sociais e econômicos ressaltados e como defensor da intervenção estatal na economia e da própria ampliação do Estado como provedor da sociedade, Keynes era favorável ao aumento tributação.

Conforme este economista, os principais entraves para ampliação da tributação estariam no medo de aumentar as evasões fiscais e, sobretudo, que este aumento gerasse um desestímulo aos investimentos em capital. É nesse segundo ponto que sua contribuição à política fiscal

²⁴¹ “A preferência pela liquidez é uma potencialidade ou tendência funcional que fixa a quantidade de moeda que o público reterá quando a taxa de juros for dada; resulta daí que r é a taxa de juros, M a quantidade de moeda e L a função da preferência pela liquidez, teremos $M = L(r)$. Isto mostra onde e como a quantidade de moeda entra no esquema econômico” (In: KEYNES, 2012. p. 122).

²⁴² KEYNES, 2012. p. 253.

²⁴³ Idem, Ibidem.

é mais rica e seus estudos são precisos e comprovam que esse segundo temor não teria razões para prosperar. Isso visto que nos limites da existência do pleno emprego o crescimento do capital não depende de uma baixa propensão ao consumo, assim como medidas para distribuir a renda e aumentar a propensão ao consumo podem ser sim favoráveis ao crescimento do capital.

3.4 DO ESTADO INTERVENCIONISTA AO ESTADO NEOLIBERAL GLOBALIZADO

O economista americano Calvin Hoover²⁴⁴, pioneiro na análise comparativa dos modelos econômicos, afirma que o Sistema Capitalista era altamente eficiente e universal, mas, sobretudo, não possuía nenhuma alternativa viável. Isto porque os sistemas predecessores foram superados pela eficiência do capitalismo, bem como as alternativas contemporâneas criadas pelos críticos deste modelo ou eram puramente intelectuais ou baseadas em experiências utópicas, não existindo nenhum outro sistema econômico efetivamente operativo que pudesse superar o capitalismo.

Ao analisar a planificação do mundo, Thomas Friedman discorre sobre a importância da queda do Muro de Berlim, em 9 de novembro de 1989, não apenas para liberdade daqueles que estavam sob o rígido comando do Império Soviético, mas também para a supremacia da governança democrática, consensual, voltada para o livre mercado, em detrimento das economias de planejamento centralizado.

Afirmando ainda que

A Guerra Fria foi um embate entre dois sistemas econômicos – capitalismo e comunismo. Com a queda do Muro, sobrou apenas um sistema, pelo qual todos, de alguma forma, tiveram de se orientar.²⁴⁵

Não obstante considere-se, neste trabalho, o capitalismo como “[...] único sistema possível de organização social, baseado na divisão

²⁴⁴ HOOVER, C. **The Economy, Liberty and the State**. New York, Twentieth Century Fund, 1959.

²⁴⁵ FRIEDMAN, T. L. **O mundo é plano: uma breve história do século XXI**. Trad. Cristina Serra, Sergio Duarte, Bruno Casotti. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007. p. 67.

do trabalho”²⁴⁶. Diante das dificuldades econômicas e sociais, foram necessárias algumas alterações no modelo para adequá-lo às demandas do mercado e, principalmente, da sociedade:

Uma forte presença do governo na economia, e também em outros setores da sociedade, é normal e desejável uma vez que, numa sociedade democrática, o poder público representa a vontade coletiva. A tomada de decisão coletiva, envolvendo governo, empresariado e sindicatos, substitui em parte os mecanismos de mercado.²⁴⁷

Entretanto, nos anos 80, as crises financeiras aliadas à estagflação²⁴⁸ fizeram com que os governos questionassem as políticas de benefício social até então praticadas, o que motivou o término do chamado *welfare state* (Estado do bem-estar social²⁴⁹), cedendo espaço para o neoliberalismo.

²⁴⁶ “Se o capitalismo se tem mantido, apesar da inimizade que sempre encontrou quer dos governos quer das massas, se não tem sido obrigado a abrir caminho para outras formas de cooperação social, as quais têm gozado, em grau muito maior, das simpatias dos teóricos e dos homens de negócios de conhecimento apenas prático, isto deve ser atribuído, tão somente, ao fato de que nenhum outro sistema de organização social é factível” (In: MISES, 2010. p. 106-107).

²⁴⁷ GIDDENS, A. **A terceira via**: reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia. Trad. Maria Luiza X. de A. Borges. 5. ed. Rio de Janeiro: Record, 2005. p. 19.

²⁴⁸ “Situação na economia de um País na qual a estagnação ou o declínio do nível de produção e emprego se combinam com uma inflação acelerada. O fenômeno contraria a teoria clássica segundo a qual a inflação tenderia a declinar com o aumento do desemprego. Fenômeno típico do pós-guerra, a estagflação tem se acentuado em quase todas as economias capitalistas desenvolvidas depois da chamada crise do petróleo (1973-1979)” (In: SANDRONI, 1999. p. 221).

²⁴⁹ “O paradigma Estado de bem-estar social foi adotado, após a Segunda Guerra, pela maioria dos Estados desenvolvidos, impulsionada pelas políticas econômicas “keynesianas” e pelo regime “fordista” de acumulação, e também como resultado do compromisso entre classes sociais, com respaldo na perspectiva de construção da cidadania social e do crescimento econômico” (In: SOARES, 2001. p. 293-294).

O termo neoliberalismo²⁵⁰ é utilizado para denominar o liberalismo proposto por teóricos da década de 80, os quais defendiam a restrição à intervenção estatal sobre a economia, que deveria ocorrer apenas em setores imprescindíveis e em grau mínimo.

Pertencentes ao novo classicismo e defensores desse novo liberalismo estavam os economistas da Escola de Chicago. Os membros desta escola do pensamento econômico, assim como seus predecessores clássicos, acreditavam que as pessoas sempre almejam maximizar seu bem-estar, otimizando suas decisões, que estariam baseadas sempre em escolhas racionais.

Suas principais premissas estavam pautadas, primeiro, na rejeição ao modelo keynesiano, considerando errônea a teoria da inflação provocada pelos vendedores ou pelos custos, por acreditarem que a inflação é sempre um fenômeno monetário. Além do que, para estes economistas, “a política fiscal é geralmente ineficiente, a menos que seja acompanhada por alterações na oferta de moeda, e, em último caso, é impotente na presença das expectativas racionais”²⁵¹.

A segunda premissa deste modelo é a de limitar a atuação do Estado na economia, uma vez que os governos são ineficientes e, ao procurar otimizar interesses próprios, acabam desviando boa parte dos recursos arrecadados para fins outros que não aqueles que beneficiam os contribuintes, isto é, a sociedade de um modo geral.

Destarte, os defensores da Escola de Chicago tinham como objetivo convencer a população dos benefícios do sistema de mercado concorrente, relativamente livre da intervenção estatal, porquanto a liberdade econômica máxima gera bem-estar individual e coletivo máximo.

Essa nova política econômica foi inicialmente implantada na Inglaterra e nos próprios Estados Unidos da América, berço do *new deal*, nos governos de Margaret Thatcher e Ronald Reagan, respectivamente. O neoliberalismo:

[...] assentava-se precipuamente nos conceitos liberais: Estado mínimo, desregulamentação do trabalho, privatizações, funcionamento do

²⁵⁰ O termo já havia sido utilizado em 1930, porém naquela época representava a tentativa de encontrar um meio termo entre o liberalismo clássico e a economia planificada coletivista.

²⁵¹ BRUE, 2005. p. 484.

mercado, sem interferência estatal, e cortes nos benefícios sociais.²⁵²

Ademais, consolidando o fim do *welfare state*, “em agosto de 1996, o Presidente norte-americano Bill Clinton anunciou a reforma da assistência oficial aos pobres [...]”²⁵³.

Esses países estavam no centro das decisões políticas do mundo e eram grandes financiadores das nações em desenvolvimento, ou seja, suas políticas econômicas influenciavam de maneira geral todos os demais países.

Desse modo, é necessário retornar à década de 80, momento no qual se iniciava um novo ciclo de crises financeiras geradas pelas moratórias decretadas em cadeia pelos países latino-americanos. Estes haviam contraído dívidas com o Fundo Monetário Internacional (FMI), no início da década de 70, a juros muito baixos, os quais, devido aos Choques do Petróleo e ao medo de inadimplência por parte dos países em desenvolvimento, foram consideravelmente elevados.

Em decorrência das perdas geradas pelas crises financeiras dessa década e ao aumento abusivo dos juros por parte dos países desenvolvidos, estes países viram suas respectivas dívidas crescerem em proporções geométricas, acompanhadas pela redução de suas atividades produtivas em função da queda da demanda internacional por seus produtos.

Na década de 90, os reflexos das dívidas e os altos índices de inflação ainda eram latentes nos países da América Latina. Assim, o pensamento neoliberal, aliado aos preceitos da globalização, alteraram de maneira significativa as relações entre os países desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento.

Porquanto a dependência financeira desses países fazia com que eles seguissem a cartilha do FMI, adotando políticas de estabilização macroeconômicas, as quais tinham como prioridade o superávit primário, a revisão das relações fiscais intergovernamentais e a reestruturação dos sistemas de previdência pública, bem como reformas estruturais de liberalização financeira e comercial, desregulamentação dos mercados e privatizações de empresas estatais.

²⁵² LIMA, R. M. G. de. Neoliberalismo, justiça e governabilidade. In: BALEIRA, W. (Coord.). **Revista de Direito Social**, ano 4, n. 16, out./dez. 2004. p. 9-17 [p. 10].

²⁵³ *Ibidem*, p. 11.

Essas novas políticas econômicas não foram suficientes para impedir a nova onda de crises financeiras no mundo. Fomentadas ao longo da década de noventa, nos países emergentes, aliadas ao acúmulo de altas no mercado acionário²⁵⁴, começam a ocorrer quedas nos mercados financeiros.

Os ataques terroristas que ocorreram em setembro de 2001, levaram ao fechamento da Bolsa de Valores dos EUA por dias e a perdas financeiras consideráveis, as quais foram responsáveis pela diminuição das taxas de juros em escala mundial para aquecerem as economias. Porém, os escândalos contábeis – não divulgação de prejuízos – com a empresa de energia Eron e, posteriormente, com outra grande empresa do setor de telecomunicações, a WorldCom, fizeram diminuir consideravelmente a credibilidade do mercado acionário.

A estabilidade pôde ser mantida até meados de janeiro de 2002, quando foram sentidos os primeiros impactos da Crise Argentina, a qual também pode ser entendida como reflexo das especulações geradas pelas crises que a antecederam, além do problema mais evidente: a continuidade na utilização da paridade cambial com o dólar (cada peso em circulação teria como lastro um dólar), apesar de todos os problemas apresentados na conjuntura internacional.

Toda essa bola de neve especulativa, somada aos anos de concessões de crédito indiscriminadas a juros muito baixos, convergiu em uma crise financeira no final de 2007, restrita ao mercado norte-americano, mas que já no início de 2008 tomou proporções globais. Nos dizeres de Soros, “o início da atual crise financeira pode ser oficialmente fixado em agosto de 2007. Foi quando os bancos centrais se viram obrigados a intervir para dar liquidez ao sistema bancário”²⁵⁵.

Neste contexto, afirma Galbraith²⁵⁶ que, diferentemente da Crise de 1929, a qual se iniciou com uma bolha imobiliária proveniente da ganância das classes por uma ascensão social e por uma expansão do consumo nunca antes vista, a crise de 2008 derivou da vontade de uma classe média emergente de ter sua casa própria. Ou seja, a crise foi

²⁵⁴ Devido à inserção dos mercados “pontocom” (*boom* da internet), ao longo dos anos anteriores e sem a sustentação da continuidade dos resultados positivos dessas empresas. Em 2000, a supervalorização dessas empresas já era evidente e as quedas nesses mercados elevam-se.

²⁵⁵ SOROS, G. **O novo paradigma para os mercados financeiros**: a crise atual e o que ela significa. Trad. Lucia Boldrini; Paulo Migliacci. Rio de Janeiro: Agir, 2008. p. 12.

²⁵⁶ Neste sentido, ver: GALBRAITH, 2010.

principalmente gerada pela tentativa de se manter um padrão de vida ilusório, por meio dos refinanciamentos.

Obviamente este foi apenas o ponto inicial da bolha: os compradores de imóveis com histórico de “crédito ruim”²⁵⁷. Ao observarem os altos retornos dos bancos com essa modalidade de crédito, diversas corretoras quiseram entrar nesse mercado de hipotecas imobiliárias; grandes companhias hipotecárias começaram a captar recursos de seus investidores de *Wall Street* para aumentar estes empréstimos, por meio do processo de securitização das hipotecas. Com isso, os bancos de investimentos começaram a vender esses papéis, espalhando-os por todo o mercado internacional.

Até este ponto, temos uma operação legal dos papéis no mercado. O grande problema foram as notas que as agências de classificação deram para estes papéis que, mesmo sendo de origem duvidosa, recebiam boas notas, atraindo investidores como fundos de pensão e grandes bancos de todo o mundo. Com o aumento das taxas de juros americanas, vários daqueles compradores iniciais (muitos dos quais já haviam feito refinanciamentos) não conseguiram honrar suas dívidas e o número de inadimplentes foi aumentando exponencialmente, fazendo com que todo o sistema entrasse em colapso.

Frente a todos esses acontecimentos, os bancos de investimentos – que haviam feito diversos empréstimos de *subprime* (em muitos casos os empréstimos feitos por esses bancos superavam seus patrimônios) – começaram a não pagar mais seus investidores, alegando falta de liquidez no mercado para pagar títulos de alto risco.

Assim, foi necessária a intervenção do Banco Central Americano (*Federal Reserve* (FED)), que emprestou dinheiro para que os bancos pagassem suas dívidas. Mesmo com esta intervenção estatal, diversos bancos começaram a decretar falência, desestabilizando ainda mais o mercado.

A quebra desses grandes bancos pode ser melhor explicada devido ao descumprimento dos Acordos da Basileia I (1988) e II (2004) que definiam os níveis de risco aos quais os bancos poderiam se expor. Segundo estes acordos, os bancos só poderiam estar alavancados²⁵⁸ em

²⁵⁷ Em inglês: *subprime*.

²⁵⁸ “A alavancagem financeira está relacionada ao capital de terceiros: quanto maior é a utilização deste capital em relação aos seus ativos totais, maior será a alavancagem, ou seja, maior o risco e maior a possibilidade de retorno” (In: SILVA, J. O.; CARDOSO, R. dos S.; TOLEDO FILHO, J. R. de. Impacto da crise do *subprime* no endividamento das maiores empresas brasileiras. In:

até oito vezes seus patrimônios, porém havia bancos que chegavam a estar alavancados em trinta e cinco vezes seus patrimônios.

Conforme Leonardo Trevisan²⁵⁹, este descumprimento ocorreu devido à separação que o governo americano estabeleceu entre os bancos de investimentos e os comerciais, visto que somente estes deveriam cumprir os Acordos da Basileia, deixando os bancos de investimentos livres para operarem sob suas próprias regras.

Como os referidos papéis haviam sido negociados em todo cenário internacional, governos do mundo inteiro tiveram que ajudar seus bancos na tentativa de estabilizarem o caos em suas economias. Essa ajuda concedida pelos Bancos Centrais às instituições privadas foi de fundamental importância para rápida contenção da crise, como explica Thomas Piketty:

A principal razão para que a crise de 2008 não tenha culminado em uma depressão tão grave como a de 1929 é que os governos e os bancos centrais dos países ricos dessa vez não deixaram o sistema financeiro ruir e aceitaram criar a liquidez necessária para evitar cascatas de falências bancárias, que nos anos 1930 conduziram o mundo à beira do abismo.²⁶⁰

Todas essas crises alertaram, mais uma vez, para importância da intervenção estatal, mesmo que apenas para melhor regulamentação do mercado, bem como para necessidade de reformulação das políticas econômicas neoliberais.

3.5 A EVOLUÇÃO DAS POLÍTICAS ECONÔMICAS NO BRASIL

Em âmbito nacional, o intervencionismo estatal detém particularidades intrinsecamente relacionadas à formação colonial peculiar do Brasil, fruto de uma metrópole já em decadência e sem normas gerais que regulassem de maneira precisa as atribuições e competências da estrutura administrativa e de seus departamentos.

Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 47, p. 16-25, jan./mar. 2010).

²⁵⁹ TREVISAN, L. Consumo pós-crise do *subprime*. Novos tempos na internacionalização da economia brasileira. In: **Comunicação, mídia e consumo**. São Paulo, v. 7, n. 20, p. 215-233, nov. 2010.

²⁶⁰ PIKETTY, T. **O capital do século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 460.

Assim, tanto no regime das capitanias hereditárias, no Governo-Geral, ou no do Vice-Reinado, a máquina administrativa colonial constituía somente “[...] a representação de um poder distante, a Coroa, cabendo ao Conselho Ultramarino a decisão sobre todos os assuntos da colônia”²⁶¹.

O período colonial, baseado no modelo mercantilista, é regido pelos interesses dos chamados “homens bons”, os proprietários dos meios de produção que exploravam a mão de obra alheia e comandavam a atividade política no País. Esse pode ser considerado o marco divisor do predomínio do poder privado sobre o poder público no Brasil, o embrião do individualismo nacional institucionalizado há muito narrado por Frei Vicente do Salvador: “Donde nasce também, que nenhum homem nesta terra é repúblico, nem zela, ou trata do bem comum, senão cada um do bem particular”²⁶².

Diante dessas particularidades históricas, o Brasil não chega a adotar de fato os ideais econômicos liberais, principalmente em decorrência da já relatada vinda da família real portuguesa em 1808. A Corte Portuguesa considerava particularmente benéfica a intervenção do Estado na economia, pois necessitava do dinheiro dos comerciantes para, apropriando-se do bem público, manter e sustentar toda nobreza portuguesa que havia se refugiado no País.

Com a independência em 1824, o País rompe, gradualmente, com o sistema de economia agrária escravista, iniciando o processo de industrialização e dos serviços públicos. Neste período do Império, é ampla a intervenção do governo na economia, com a permanência da ênfase nas tarifas alfandegárias, com fortes leis preventivas no tocante às inovações e aos investimentos de capital, inclusive com a criação do Código Comercial e início do sistema de concessão para obras e serviços públicos²⁶³.

A constituinte de 1891 mantém o Estado fora do domínio econômico com pequenas intervenções previstas, por exemplo, no art. 7º (competência exclusiva da União para instituir impostos enumerados neste artigo) e no art. 13 (exclusividade da União para legislar sobre viação férrea e navegação interna).

²⁶¹ VENÂNCIO FILHO, 1998. p. 24.

²⁶² FREI VICENTE DO SALVADOR. **História do Brasil**. p. 4. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bn000138.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

²⁶³ Neste sentido: VENÂNCIO FILHO, 1998. p. 28.

Contudo, a dependência da economia republicana em relação à produção cafeeira e a necessidade de manter o café em posições de destaque no mercado internacional, levam à intensificação maciça da intervenção do Estado na economia. Essas práticas intervencionistas da República Velha consubstanciaram no Convênio de Taubaté celebrado entre os três principais Estados produtores: São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Com efeito, a intervenção estatal na produção cafeeira era realizada com objetivo de beneficiar os produtores de café. Assim, o Estado obtinha crédito, adquiria e destruía o excedente de produção do café, o que equilibrava a demanda e oferta do produto a um nível não tão baixo dos preços e, de modo involuntário, mantinha-se o nível de emprego. Nesse caso, diante do aumento contínuo da oferta sem contrapartida na demanda, com total impossibilidade do mercado se autorregular, o Estado intervém fazendo às vezes da “mão invisível” e visando interesses privados acaba atingindo um objetivo social muito maior, como explica Celso Furtado:

Consideremos mais detidamente as conseqüências [sic] da política de retenção e destruição de parte da produção cafeeira seguida, com o objetivo explícito de proteger o setor cafeeiro. Ao garantir preços mínimos de compra, remuneradores para a grande maioria dos produtores, estava-se na realidade mantendo o nível de emprego na economia exportadora e, indiretamente, nos setores produtores ligados ao mercado interno.²⁶⁴

Em que pese a intervenção estatal ter dado uma sobrevida a comercialização do café, não foi capaz de mitigar os catastróficos efeitos da Crise da Bolsa de Nova Iorque em 1929. Com a crise econômica mundial, a manutenção do preço do café tornou-se insustentável, causando a ruptura da aliança conhecida como política do café com leite²⁶⁵ entre São Paulo e Minas Gerais, o que culminou com a

²⁶⁴ FURTADO, C. **Formação econômica do Brasil**. 32 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005. p. 187.

²⁶⁵ “Presidentes indicados por Minas Gerais e São Paulo revezavam-se no Palácio do Catete [...]”. (In: AURÉLIO, M. R. **Os tempos atuais**: Brasil República. São Paulo: Universo dos Livros, 2010. p. 43).

Revolução de 1930, o fim da República Velha e a tomada de poder pela Aliança Liberal liderada por Getúlio Vargas.

A própria revolução não tinha como base o intuito social: seu caráter era claramente oligarca com a visível intensão do Rio Grande do Sul e da Paraíba, até então excluídos da política do café com leite, e dos dissidentes mineiros galgarem vantagens econômicas para seus Estados por meio do controle do governo federal, utilizando mais uma vez a máquina pública para interesses privados²⁶⁶.

Referida conduta não desabona o esforço do Governo Provisório de Getúlio Vargas de renovar e criar novos ministérios “[...] em atividades mais de prestação de serviços do que simples registros burocráticos, indica esta tentativa de modernização e adaptação da estrutura administrativa às novas contingências da vida brasileira”²⁶⁷.

Com a criação do regime de águas, energia e minas, amplia-se o poder do Estado, “[...] transformando as relações contratuais de direito privado em relações de direito público, nas quais se tinha como objetivo principal o interesse público”²⁶⁸. Ademais, o aumento das demandas sociais resultou na elaboração da Constituição de 1934, a qual, atendendo às demandas das classes trabalhadoras e regulamentando as novas atividades atribuídas ao Estado, deu uma maior ênfase para ordem econômica e social.

No entanto, o golpe de Estado de 1937 e o estabelecimento do regime autoritário que ficará conhecido como “Estado Novo” resulta em uma nova constituinte, acentuando os mecanismos de intervenção do Estado no domínio econômico com seu caráter nacionalista. Exemplos desse intervencionismo podem ser observados na criação do Conselho Nacional do Petróleo e, principalmente, do Departamento Administrativo do Serviço Público, que tinha como objetivo racionalizar a administração pública.

A criação de diversas empresas nacionais também foi um marco deste período histórico, dentre elas cita-se: a Companhia Nacional de Alcalis (produção de sal e carbonato de sódio), a Companhia Vale do Rio Doce (mineração), o Instituto de Resseguros do Brasil, a Companhia Hidrelétrica do São Francisco e, posteriormente, a própria Petrobrás (1953), estatizando a produção dos principais insumos nacionais²⁶⁹.

²⁶⁶ Para aprofundar sobre o tema, ver: *Ibidem*.

²⁶⁷ VENÂNCIO FILHO, 1998, p. 33.

²⁶⁸ VENÂNCIO FILHO, 1998, p. 33.

²⁶⁹ Ressalta-se que a estatização de algumas dessas empresas ocorreu “devido a incapacidade do setor privado e dos governos locais em obter êxito em projetos

O intervencionismo foi mantido na Constituição de 1946, apenas sendo mais bem estruturado e dando maior atenção aos problemas regionais. Não obstante seus méritos sociais, o grande problema de toda esta intervenção estatal na economia estava na rápida e descoordenada ampliação do Estado, que não havia sido preparado adequadamente para este processo de estatização da economia. Como discorre Alberto Venâncio Filho:

Nesses quatro lustros, aumentou consideravelmente a intervenção do Estado no domínio econômico, sem que, porém, a máquina estatal estivesse aparelhada para atender a essas novas necessidades.²⁷⁰

Com o governo de Juscelino Kubitschek foi implementado o plano de metas (“50 anos em 5”), que possibilitou, além da execução de amplos projetos estatais de infraestrutura, a captação de investimentos internos e externos destinados a indústria automobilística, construção naval e construção aeronáutica. Embora mantivesse os investimentos em infraestrutura divergia do projeto nacionalista de Vargas, pois a aceitação da predominância do capital estrangeiro era evidente, o que limitou o capital nacional ao papel de sócio menor desse processo. Diante deste panorama, era incontestável que “os grandes investimentos estatais em infraestrutura, bem como as empresas estatais do setor produtivo, estariam a serviço da acumulação privada”.²⁷¹

Na década de 60, a expansão do Estado na economia ocorreu devido à consolidação e ao crescimento das atividades já prestadas pelo Estado, bem como pela criação de novas áreas de atuação do governo, como o Banco Nacional da Habitação (BNH), a unificação das empresas do setor energético na *holding*²⁷² Eletrobras e o Conselho

considerados básicos para o programa de industrialização do Brasil” (In: BAER, W. **A economia brasileira**. Trad. Edite Sciulli. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Nobel, 2002. p. 294).

²⁷⁰ VENÂNCIO FILHO, 1998. p. 36.

²⁷¹ LACERDA, A. C. de. et al. **Economia brasileira**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 146.

²⁷² “Designação de empresa que mantém o controle sobre outras empresas mediante a posse majoritária de ações destas. Em geral, a *holding* não produz nenhuma mercadoria ou serviço específicos, destinando-se apenas a centralizar e realizar o trabalho de controle sobre um conjunto de empresas geralmente denominadas subsidiárias” (In: SANDRONI, 1999. p. 285).

Interministerial de Preços (CIP), responsável por controlar custos e preços de alguns dos principais setores da economia.

Durante a ditadura militar, mais especificamente entre 1968 e 1973, o Brasil passou por período marcado por altas taxas de crescimento econômico, conhecido como milagre econômico. Estas faziam parte dos mecanismos de controle da inflação baseados em uma política monetária expansiva, com aumento do crédito para o setor privado como estímulo à produção do mercado interno e externo.

Importante destacar que todo esse crescimento gerado no período do milagre econômico foi muito benéfico para as classes de maior renda, incluindo a classe média assalariada, porém socialmente sua repercussão não foi positiva. Isto porque existe uma grande diferença entre crescimento e desenvolvimento econômico: este é, em verdade, uma mudança qualitativa nas condições de vida da maioria da população do País, o que não ocorreu no governo militar, momento marcado pela redução do salário mínimo e do poder de compra das classes menos favorecidas. Sobre este período, destaca Antônio Corrêa Lacerda:

O mero crescimento econômico registrado na melhoria dos índices de produção não se reflete, necessariamente, no aumento do bem-estar do conjunto da população. Foi o que ocorreu durante o milagre, tanto que os próprios dirigentes diziam que “a economia ia bem, mas o povo ia mal”.²⁷³

Em 1973, uma nova crise financeira ameaçava a economia internacional e pôs fim ao milagre econômico brasileiro. Desta vez, diferentemente do que ocorrera em 1929, o problema foi gerado por uma escassez da oferta, na verdade escassez de um único produto de base: petróleo²⁷⁴. Diante desta crise internacional, o governo brasileiro resolveu reagir, por meio do programa de substituição de importações da indústria pesada e investindo em projetos de infraestrutura que iriam proporcionar economia na importação de energia e diversificação das exportações.

²⁷³ LACERDA, 2010. p. 179.

²⁷⁴ Em verdade, essa retração da oferta de petróleo foi produzida e comandada pela Organização dos países Exportadores de Petróleo (OPEP), a qual reduziu a produção e interrompeu o fornecimento de petróleo aos Estados Unidos da América (EUA), em resposta as divergências culturais que ocorreram durante a Guerra de Yom Kippur, entre Israel e os países árabes.

O Estado brasileiro estava cada vez mais intervencionista com a regulação direta dos preços, do controle da poupança e, sobretudo, como produtor, fato demonstrado por Werner Baer:

Um levantamento realizado em 1974 entre as 5.113 maiores sociedades anônimas mostrou que mais de 39% de seus ativos líquidos pertenciam a empresas públicas, 18% a multinacionais e 43% a empresas privadas brasileiras. Utilizando o faturamento como medida, as empresas estatais controlavam 16%, as multinacionais, 28% e empresas nacionais privadas, 56%. Em 1985, um levantamento das 8.094 maiores empresas revelou que a parcela de ativos líquidos das empresas estatais aumentara para 48%, enquanto a participação das empresas brasileiras representava 43% e a de multinacionais, 9%. A participação do faturamento de empresas estatais havia aumentado para 26,1%, enquanto a de empresas privadas brasileiras e de multinacionais declinou para 55,2% e 26,1%, respectivamente. Finalmente, em 1985, a participação dessas empresas na área de empregos foi a seguinte: empresas estatais, 18,9%; empresas privadas, 69,1% e multinacionais, 12,0%.²⁷⁵

O risco eminente do retorno da inflação levou o governo do General Geisel à implantação do II Plano Nacional de Desenvolvimento (II PND), com prioridade para investimentos nas indústrias produtoras de bem de capital e de bens intermediários, os dois pontos de defasagem que impediam a continuidade do desenvolvimento nacional. Assim, o País entrava na última etapa do processo de substituição de importações.

A marca do intervencionismo estatal no novo plano econômico era evidente, pois o sistema tinha como centro da industrialização as grandes empresas estatais: Eletrobras, Petrobras, Siderbras, Embratel, dentre outras empresas públicas, as quais apenas poderiam pegar empréstimos com o capital estrangeiro, equilibrando a balança comercial em déficit na área comercial e de serviços. Com esses artifícios o governo do General Geisel conseguiu manter o crescimento durante a década de 70, ainda que em patamares inferiores aos da época do milagre econômico.

²⁷⁵ BAER, 2002. p. 301.

Em oposição aos longos períodos de crescimento da economia, a década de 80, ou década perdida, no Brasil é marcada pela maior recessão desde a Crise Econômica Mundial de 1929, bem como pela necessidade de recorrer formalmente ao Fundo Monetário Internacional (FMI).

A recessão brasileira não era fato isolado: a partir de 1982, um novo ciclo de crises financeiras se iniciava e dessa vez o motivo apontado foram as moratórias decretadas em cadeia pelos países latino-americanos. Estes, assim como o Brasil, haviam contraído dívidas com o FMI no início da década de 70 a juros muito baixos e que, devido aos Choques do Petróleo e ao medo de inadimplência por parte dos países em desenvolvimento, foram elevados consideravelmente.

Devido às perdas geradas pelas crises financeiras dessa década e ao aumento abusivo dos juros por parte dos países desenvolvidos, os países latino-americanos viram suas respectivas dívidas crescerem em proporções geométricas acompanhadas pela redução de suas atividades produtivas em função da queda da demanda internacional por seus produtos.

A queda repentina da Bolsa de Valores americana, em outubro de 1987, fez os mercados relembrares o *crash* de 29. E as semelhanças não eram poucas: crescimento acelerado da produção, concessão indiscriminada de crédito e o famoso *boom* do mercado acionário. Porém, desta vez, os efeitos da crise foram mais amenos, devido, principalmente, a uma mudança mais rápida da política pública (corte nos gastos públicos) e a intervenção do FED (Banco Central Americano), presidido por Alan Greenspan, reduzindo drasticamente as taxas de juros²⁷⁶.

O agravamento da crise econômica no Brasil tornou insustentável a permanência dos militares no poder e, em 1985, iniciou a Nova República e com ela as políticas de rendas apoiadas no congelamento de preços. Nenhuma política econômica da época conseguia conter a

²⁷⁶ Os parágrafos antecedentes que mencionam as crises financeiras mundiais e a interferência na economia brasileira foram previamente estudados no Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvido pela acadêmica como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Econômicas, com orientação do professor Reinaldo Coelho, sendo intitulado: *Aplicação do modelo três fatores ampliado pelo Risco Momento, no mercado acionário brasileiro – Um estudo empírico do período de 1995 a 2011*.

inflação que, em 1989-1990, atingiu seu ápice – ultrapassando a marca de 70% de inflação ao mês²⁷⁷.

A década de 90, iniciada em meio a esta intensa recessão econômica, foi marcada pela reestruturação produtiva e pelo esgotamento do modelo de substituição de importações, o que “provocou aceleração no processo de privatizações de empresas estatais, abertura da economia e desregulamentação dos mercados²⁷⁸”.

Após o fracasso de diversos planos econômicos, em 1994 é estabelecido o Plano Real, que inicia o período de estabilização econômica do Brasil. Além deste plano econômico, a década de 90 foi marcada pelo processo de privatizações das empresas estatais. Não obstante, a importância que as empresas públicas tiveram em todo processo de industrialização do País, era chegado o momento de se adaptar as novas diretrizes do neoliberalismo e centralizar a atuação do Estado nas áreas essenciais: saúde, educação, justiça, segurança, ciência e tecnologia.

Com início em 1991, o Programa Nacional de Desestatização (PND) promoveu a privatização de diversas empresas, sendo a primeira delas a Usiminas, ainda em outubro de 1991; em 1994, a desestatização do setor siderúrgico restou concluída. A partir de 1995, as privatizações foram intensificadas com o término das privatizações das estatais do segmento industrial e ampliação do PND com concessões dos serviços públicos para empresas privadas:

Essas concessões incluíam os setores de eletricidade e as áreas de transporte e telecomunicações, o que acrescentaria aos objetivos do PND a melhoria da qualidade dos serviços públicos, por meio do aumento dos investimentos a serem realizados pelos novos controladores.²⁷⁹

Do mesmo modo, este programa não tinha como objetivo apenas a melhoria da qualidade e modernização dos serviços públicos (necessária para o desenvolvimento do País), mas a arrecadação de uma quantia considerável para o erário público. Grandes resultados são

²⁷⁷ Conforme as séries históricas do IBGE e da FGV os maiores valores do IPCA e do IGP-M, utilizados para medir a inflação no Brasil, foram registrados em março de 1990, respectivamente, 82,39% e 83,95%.

²⁷⁸ LACERDA, 2010. p. 261.

²⁷⁹ LACERDA, 2010. p. 276.

alcançados em 1997, principalmente em decorrência da privatização da Vale do Rio Doce, bem como, em 1998, com a privatização das 12 holdings do Sistema Telebras (setor de telecomunicações). As privatizações das estatais dos Estados, como a Companhia de Eletricidade do Rio de Janeiro (CERJ) e a Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (Coelba), também atingiram receitas significativas.

Não é esquecido que grande parcela dessas receitas foram pagas com títulos das dívidas contraídas pelo governo federal no passado, como explica Antônio Correia Lacerda:

Cerca de 24% dos US\$ 37,78 bilhões arrecadados vieram de títulos de dívidas contraídas pelo Governo Federal no passado. De acordo com dados divulgados pelo BNDES, nas 68 privatizações realizadas desde 1991, incluindo as participações minoritárias em 28 empresas, US\$ 9,115 bilhões entraram no caixa da União sob forma de títulos de dívidas, valor equivalente a 35,5% do total arrecadado em dinheiro.²⁸⁰

Superado esse período de privatizações e a incerteza em relação à mudança política, com a esquerda finalmente chegando à presidência da República em 2003, constata-se que a política macroeconômica anotada em 1999 foi mantida²⁸¹, “[...] cujo pilar é a combinação do regime de metas de inflação com o câmbio flutuante e a política de geração de superávit fiscal primário”²⁸². Esta política econômica e sua continuidade são severamente criticadas por Rogério Medeiros Garcia de Lima:

O Brasil é um País de notória desigualdade social. Inobstante, no limiar da década de 1990, o então presidente Fernando Collor de Melo aderiu, incondicionalmente, ao modelo neoliberal. Fernando Henrique Cardoso o consolidou em seus dois governos. Conseqüentemente [sic], o País teve uma “década perdida”, com estagnação econômica, desemprego e endividamento externo e interno. [...] Lula foi eleito para promover

²⁸⁰ LACERDA, 2010. p. 279.

²⁸¹ O mercado nacional e internacional acreditava que com a entrada da esquerda a intervenção estatal na economia seria restaurada, porém a maior alteração implantada foi a ampliação dos programas assistencialistas.

²⁸² LACERDA, op. cit., p. 300.

modificações, no sentido oposto à estagnação em que patinou o governo Fernando Henrique. No entanto, o programa do novo governo revelou prudência e continuidade.²⁸³

A reestruturação do Sistema Financeiro Nacional (SFN), realizada durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, teve como principal medida o Programa de Estímulo à Reestruturação e Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER)²⁸⁴, mas outras medidas interventivas no sistema brasileiro também foram feitas após a implementação do real, tais como o Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária (PROES) e ampliações no poder do Banco Central (BACEN), com intuito de melhor fiscalizar as instituições financeiras.

Esses programas, criados em 1995, aliados ao Risco Brasil criado em 1997, conquanto tenham inflacionado as contas do Governo, foram de fundamental importância na estabilidade do SFN e levaram o então presidente Luiz Inácio Lula da Silva a afirmar que o Brasil seria muito pouco afetado pela crise devido à segurança de seu sistema financeiro²⁸⁵.

Entretanto, a crise ainda causou alguns reflexos sobre o sistema financeiro nacional – como se pode perceber nos números de inadimplência dos créditos concedidos pelo sistema financeiro nacional. Segundo esses dados, apresentados pelo BACEN, o Risco Total sobre o PIB em janeiro de 2005 era de 24,7%, passando para 44,6% no mesmo período de 2010.

Em verdade, os efeitos da crise do *subprime* foram gradual e tardiamente sentidos na economia brasileira e resquícios desta crise ainda assombram o mercado financeiro nacional. Porém o grande vilão,

²⁸³ LIMA, 2004. p. 12-13.

²⁸⁴ “[O PROER] constitui-se de créditos especiais concedidos pelo Banco Central para a transferência do controle acionário de instituições com problemas. Além de crédito criou-se uma série de estímulos para fusões, incorporações e transferências acionárias, tanto tributários como o aumento das exigências de capital para forçar esse processo”. In: GREMAUD, A. P.; VASCONCELLOS, M. A. S. de; TONETO JR, R. **Economia brasileira contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 430.

²⁸⁵ Além da boa condição de solvência dos bancos comerciais brasileiros, outro fator importante para que a crise não afetasse de maneira tão direta o Brasil era o fato de nossos fundos de investimentos não estarem lastreados aos títulos norte-americanos podres que deram origem a crise de 2008.

nos primeiros meses de 2016, com impacto direto sobre o aumento da inflação, está relacionado à crise de estabilidade política. A incerteza dos rumos políticos do País, aliada aos graves escândalos de corrupção na Petrobras, aumentaram consideravelmente o risco do País, motivaram a retirada de investimentos externos, com consequente queda da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e desvalorização do Real.

3.6 TRIBUTAÇÃO E REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA

As práticas liberais por si só não suprem as necessidades sociais de toda população, tornando-se necessário um grau considerável de intervencionismo estatal, que terá o papel de redistribuir as rendas e amenizar as desigualdades econômicas.

Essas transferências sociais são importantes por diversos motivos, como para propiciar uma melhor qualidade de saúde e educação aos menos favorecidos, ou manter certa estabilidade das diferenças de renda em momentos de aumento dos níveis de desemprego²⁸⁶.

Contudo, antes de analisar as particularidades da redistribuição de rendas a partir dos tributos, é preciso deixar claro que

a redistribuição fiscal permite limitar as consequências da desigualdade do capital humano em termos de desigualdade dos padrões de vida sem, todavia, modificar a origem estrutural da desigualdade.²⁸⁷

Isto porque os alicerces da desigualdade são muito maiores do que simples diferenças de renda e são formados no nível da célula familiar e do meio de origem de cada cidadão. Desigualdades discriminatórias como entre brancos e negros, homens e mulheres, por exemplo, só podem ser superadas em ações afirmativas e na evolução das mentalidades, pois a mera redistribuição fiscal de renda não é capaz de alterar preconceitos ainda enraizados nas sociedades.

Essa ampliação da capacidade do Estado como um todo, com objetivos sociais maiores, requer o aumento da carga tributária para financiar os acréscimos com o assistencialismo e, principalmente, com a redistribuição de renda, uma vez que

²⁸⁶ Incentivos como o seguro-desemprego conseguem compensar, em parte, o total da perda de renda da atividade.

²⁸⁷ PIKETTY, T. **A economia da desigualdade**. Trad. André Telles. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 89.

[...] é mais eficaz redistribuir por meio de transferências fiscais que permitam aos mais pobres pagar por preços elevados do que pela instauração de um controle de preços, pois ele suscitaria escassez e racionamento.²⁸⁸

Neste contexto, para entender a importância dos tributos, é preciso também compreender a relevância da distribuição de renda por meio de transferências fiscais. Segundo o princípio de Pigou-Dalton, para reduzir a desigualdade social deve-se transferir a renda dos indivíduos mais ricos para os mais pobres. Dessa forma, quando a renda de uma pessoa mais pobre é transferida para outra com a mesma renda ou com renda superior – transferência regressiva²⁸⁹ –, amplia-se a desigualdade.

Sucessor de Alfred Marshal o economista inglês Arthur Cecil Pigou foi um revolucionário, criando, por exemplo, a Taxa Pigou, que tinha como objetivo corrigir as externalidades negativas, com o Estado influenciando o comportamento dos agentes econômicos compensando os desvios de demanda que levavam ao excesso de oferta.

Suas obras de maior relevância, no aspecto social, foram *Wealth and welfare*²⁹⁰, seguida por *The economics of welfare*²⁹¹, com as quais desenvolveu sua teoria do bem-estar social, a qual apenas poderia ser maximizada, no conceito de máxima eficiência de Pareto, quando os custos sociais fossem equivalentes aos benefícios sociais, isto é, no momento em que o custo marginal social dos fatores produtivos se igualassem a todos os seus possíveis usos. As diferenças que o autor encontrou entre os custos sociais e os benefícios sociais foram determinantes para estabelecer a noção de deseconomia externa ou externalidade e a necessidade de intervenção estatal para internalizar as externalidades.

Amartya Sen testa a teoria Pigou-Dalton de distribuição de renda de forma prática em seu livro *On economic inequality*²⁹², no qual define

²⁸⁸ Ibidem, p. 42.

²⁸⁹ Nesse sentido, ver: DOWBOR, L.; KILSZTAJN, S. (Org.). **Economia social no Brasil**. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2001. p. 52.

²⁹⁰ PIGOU, A. C. **Wealth and welfare**. London: Macmillan and Co. Limited, 1912.

²⁹¹ PIGOU, A. C. **The economics of welfare**. 4. ed. 1932.

²⁹² SEN, A. **On economic inequality**. Oxford-NY, USA: Oxford Press, 1997.

o modelo como uma forma adicional, e não como requisito fundamental para se medir a desigualdade.

A escolha pela redistribuição fiscal, na atualidade, tem como notável expoente Thomas Piketty²⁹³. Embora seja defensor do liberalismo, acredita na possibilidade de equilíbrio entre justiça social e liberdade individual, como modo de salvar a liberdade diante do mundo globalizado, condenado ao aumento contínuo da desigualdade.

Conforme este autor, há dois tipos de redistribuição de renda: a direta – aumento dos salários pagos pelo empregador – e a fiscal – taxa fixada sobre os lucros das empresas ou sobre as rendas do capital. No caso da redistribuição direta, haveria um aumento do preço do trabalho, o que forçaria as empresas e a economia como um todo a utilizar mais capital e menos trabalho, reduzindo o volume de emprego e, em consequência, a renda total do trabalho cresceria menos do que o aumento do salário.

Já no caso da redistribuição fiscal, seria estipulada uma taxa sobre os lucros ou ganhos de capital das empresas, as quais deveriam ser pagas às famílias capitalistas, podendo ser financiada sob a forma de transferência fiscal ou redução de impostos, possibilitando o mesmo benefício do aumento salarial sem a nefasta redução do volume de emprego.

Desse modo, infere-se que a contribuição das empresas para redistribuição não é calculada da mesma forma: na redistribuição direta, as empresas redistribuem a renda na proporção dos seus empregados, enquanto na redistribuição fiscal a contribuição das empresas depende exclusivamente de seu nível de lucro, independentemente dos números de capital e trabalho.

Todavia nem todas as redistribuições baseadas em tributos e transferências obtêm os mesmos resultados, pois contribuições pagas pelas empresas por cada trabalhador empregado aumentam o preço do trabalho ou reduzem os salários para compensar a contribuição, o que não seria benéfico. Por seu turno, o aumento dos impostos sobre os lucros das empresas ou sobre os lucros distribuídos às famílias não aumentam o preço do trabalho, possuindo mais eficiência na redistribuição de renda.

A base da redistribuição fiscal de Thomas Piketty encontra-se na progressividade dos impostos sobre o capital, com intuito de demonstrar a importância de um sistema tributário progressivo sobre as rendas e heranças na redução da concentração do capital. Porém, na atual

²⁹³ PIKETTY, 2015.

conjuntura da tributação em nível global, percebe-se que uma parcela ínfima das deduções fiscais incide de fato sobre o capital, motivo pelo qual Thomas Piketty sugere a criação de um imposto universal com alíquota única²⁹⁴:

[...] as dificuldades objetivas de taxar as rendas do capital – geralmente muito difíceis de observar em virtude da multiplicidade dos tipos de investimento e de sua mobilidade – sugerem que uma melhora sensível poderia ser obtida com a ajuda de um imposto calculado da maneira mais simples possível, com intuito de pôr fim à hemorragia drástica das bases fiscais observadas na prática e aplicadas sobre a área geográfica mais ampla possível a todas as rendas de capital, para evitar os efeitos negativos da concorrência fiscal entre Estados. Esse instrumento, o *flat tax* (imposto universal com alíquota única) decerto não é adequado à redistribuição fiscal das rendas do trabalho, que exige e permite uma maior liberdade, mas poderia perfeitamente adequar-se à realidade contemporânea das rendas do capital.²⁹⁵

Este imposto progressivo global sobre o capital é, posteriormente, melhor definido pelo autor em sua obra *O capital do Século XXI*²⁹⁶, na qual ele defende este imposto por “[...] preservar a abertura econômica e a globalização ao mesmo tempo em que regula com eficiência e distribui os lucros de maneira justa dentro de cada País e entre os países”²⁹⁷.

Essa falta de progressividade da tributação que Thomas Piketty constatou em sua análise sobre a evolução de renda e do capital nos últimos duzentos anos, em 20 países, em especial nos EUA, Reino Unido, França, Alemanha, Itália, Canadá, Austrália e Japão, também pode ser constatada no estudo da carga tributária brasileira.

Desde a promulgação da CF/88 a carga tributária brasileira aumentou de maneira considerável em relação ao PIB. Não obstante ser

²⁹⁴ A ideia do programa de imposto único já havia sido apresentada por Henry George em seu livro *Progresso e Miséria* escrito em 1879, no qual discorre sobre o efeito nocivo da tributação em relação a produção e a troca. Neste sentido, ver: GEORGE, 2006.

²⁹⁵ PIKETTY, 2015. p. 75.

²⁹⁶ PIKETTY, 2014.

²⁹⁷ *Ibidem*, p. 502.

substancialmente maior do que a carga tributária dos outros países pertencentes aos BRICS²⁹⁸, a carga tributária brasileira não é consideravelmente alta, podendo ser comparada com a média dos países desenvolvidos.

A grande desvantagem do Brasil está na distribuição da carga tributária, a qual se concentra sobremaneira em tributos sobre o consumo em detrimento dos tributos sobre renda, patrimônio e heranças:

[...] se o tamanho da carga tributária em nosso País é comparável às economias de mesmo porte, a sua distribuição entre as materialidades econômicas deixa claro que, no Brasil, tributamos muito mais do que nos outros sistemas o consumo e muito menos a renda. Há uma clara tendência dos países desenvolvidos de tributar mais a renda do que o consumo.²⁹⁹

Na concepção de Ricardo Lodi Ribeiro³⁰⁰, para o Brasil se adequar à lógica tributária progressiva proposta por Thomas Piketty, seria necessária uma reforma tributária igualitária, que desonerasse os salários e o consumo em detrimento do patrimônio, da renda e do patrimônio herdado. Outro ponto questionado por este autor é a falta de um imposto que atinja efetivamente as grandes rendas, uma vez que a atual alíquota mais alta do imposto de renda onera a classe média, a qual paga a mesma alíquota dos contribuintes com altas rendas, e a disparidade entre a tributação do trabalho assalariado (até 27,5%) e dos ganhos de capital (15%).

Diante desse quadro, infere-se que “[...] temos um sistema tributário que, longe de contribuir para a redução das desigualdades sociais, as cristaliza quando não as aprofunda”³⁰¹.

Tal constatação preocupa, porquanto em um Estado Democrático e Social de Direito a função social do tributo está diretamente vinculada ao uso dos tributos como modo do Estado promover o bem comum, ou

²⁹⁸ Grupo político de coordenação que tem como membros: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

²⁹⁹ RIBEIRO, R. L. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. In: **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015. [p. 205].

³⁰⁰ Ibidem.

³⁰¹ Ibidem, p. 209.

seja, não tem mero caráter arrecadatório, mas visa contribuir para alteração das estruturas sociais. O que está longe da realidade brasileira, segundo afirmam Karina Brandão Alves de Castro e André Vitoriano da Silva: “No Brasil, os tributos pesam efetivamente sobre os ombros da população assalariada e consumidores. Desrespeita-se a ideia de justiça fiscal que se assenta o princípio da capacidade contributiva”.³⁰²

Essa carga tributária elevada em desfavor dos trabalhadores e consumidores e, proporcionalmente, menor em relação aos investidores, proprietários, empresários e herdeiros, fomenta uma insatisfação geral com os tributos e obsta a difusão das ideias ligadas à cidadania fiscal.

É justamente em decorrência dessa histórica elevação da carga tributária, sem a adequação da progressividade dos tributos e proporcionais contrapartidas sociais, que os cidadãos não recordam a origem e os reais motivos do contrato social e passam a viver como se sempre tivesse existido o Estado, e como se este fosse apenas um fardo carregado por uma parcela da sociedade em benefício dos demais. Esquecem, principalmente, que

O imposto não é apenas uma questão técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Sempre foi assim. No cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal.³⁰³

O problema fiscal esteve presente no cerne das revoluções sociais. É visível, por exemplo, na revolução socialista russa que fez nascer a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas em 1922, ou mesmo na Revolução Francesa. Contudo essas revoluções sociais apenas se fazem possíveis com o amadurecimento intelectual de uma sociedade, no momento que a população compreende de fato a importância da tributação, para poder se manifestar contra o modelo vigente e requerer uma reforma tributária igualitária – e não a mera hostilização e pedidos genéricos para redução da carga tributária.

³⁰² CASTRO, K. B. A. de; SILVA, A. V. da. A função social do tributo e o orçamento público como forma de implementação das políticas públicas. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB**, São Paulo, ano 23, n. 121, p. 227-259, mar./abr. 2015 [p. 228].

³⁰³ PIKETTY, 2014. p. 480.

Neste Capítulo, foram concluídas as bases que ensejaram a temática do presente estudo são elas: a necessidade de criação do Estado para melhor convivência em sociedade e aumento do bem-estar coletivo e individual; criado o Estado restou estabelecido que, dentre os modelos existentes, o capitalismo é o mais viável; porém, diante da já demonstrada impossibilidade de livre estabilização da economia e para maximização da eficiência deste modelo, é necessário a intervenção do Estado na economia, com objetivo de estabilizar a economia e conter possíveis crises econômicas e sociais. Lembrando sempre que, como estabelecido no primeiro Capítulo, a tributação é a melhor maneira de financiamento e que um Estado intervencionista requererá mais recursos e, em consequência, uma maior carga tributária.

Para que seja possível compreender a importância da adequação da alocação dos recursos advindos da arrecadação do ICMS no Estado de Santa Catarina, é necessário analisar, ainda, a tributação por intermédio da Análise Econômica do Direito (principalmente da escola da *Public Choice*), além de ressaltar o papel essencial da extrafiscalidade dos tributos.

4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DO DIREITO FINANCEIRO: A EXTRAFISCALIDADE DO TRIBUTO

Taxes that have no effect on behavior are called neutral taxes. Taxes are rarely neutral. Indeed, it is difficult to find an example of a neutral tax. (EKELUND; TOLLISON, 1998, p. 463)

Após compreender a importância da arrecadação fiscal para o equilíbrio do orçamento público e da redistribuição de renda, é necessário estabelecer como esses recursos captados serão investidos pelo Estado, quer dizer, como será realizada a alocação dos recursos. O que revela a importância do papel da Análise Econômica do Direito, a qual tem como objetivo aplicar os conceitos e métodos econômicos para entender a função do Direito e das instituições jurídicas.

Ademais, a ampliação das responsabilidades do Estado e a maior intervenção deste na economia, são fatores preponderantes na crescente importância da tributação como principal fonte de recursos dos governos, com destaque para manutenção das necessidades básicas da sociedade e dos programas assistencialistas.

Neste contexto de “codependência” entre Estado, contribuinte e comunidade social, é necessário ampliar os horizontes do Direito Tributário, tanto no que diz respeito ao Direito Financeiro – com o qual possui uma correlação histórica – como em relação à economia, mais especificamente à Análise Econômica do Direito.

Assim, neste Capítulo será analisada a *Law and Economics* (LAE) – Análise Econômica do Direito (AED) e suas principais escolas: enfoque tradicional da Escola de Chicago, Neoinstitucional (*Property Rights*), Eleição Pública (*Public Choice*) e Estudos à Crítica Jurídica (ECJ). Com destaque para o Teorema de Coase e seu estudo da tributação como custo de transação, e da escola da Eleição Pública, com ênfase em Knut Wicksell e James Buchanan, como modo de demonstrar a relação positiva entre a satisfação dos interesses da sociedade e as despesas sociais. Introduce-se, assim, a análise dos custos *versus* benefícios públicos, com pontual estudo do Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) aplicado ao Brasil.

Como o tributo está vinculado a dois ramos do Direito: Tributário e Financeiro, igualmente relevante estabelecer as semelhanças e distinções que levaram a autonomia dessas duas disciplinas jurídicas e seus papéis na análise da finalidade da tributação, para só então poder

estudar a importância da extrafiscalidade dos tributos que excede o mero financiamento dos gastos indispensáveis do Estado, alcançando o bem-estar coletivo, a justiça social, as políticas de regulamentação econômica, a redistribuição de renda, entre outras funções.

4.1 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: ASPECTOS PROPEDEÚTICOS

Por muito tempo a Ciência Econômica preferiu se manter distante das outras ciências; contudo, com a percepção da existência de interdependência entre a Economia e à História, à Geografia, à Sociologia e ao Direito, restou clara a necessidade de adotar enfoques multidisciplinares e interdisciplinares.

Sobre a aplicação da Economia no Direito, discorrem Everton das Neves Gonçalves e Joana Stelzer:

A Economia é ciência analítica por natureza, mas pode ser aplicada ao Direito na medida em que lhe propicia a metodologia necessária para quantificar interesses, analisar procedimentos e indicar soluções com tendências probabilísticas que levem à dissipação dos conflitos e à satisfação das necessidades, bem como à elaboração legislativa.³⁰⁴

Robert Cooter e Thomas Ullen³⁰⁵ enfatizam dois pontos fundamentais na utilização da Economia para o Direito: a um, por meio do raciocínio econômico o legislador poderá antecipar aquilo que o mercado ou o homem racional irá fazer, criando leis mais precisas, o que evita perdas de eficiência da legislação; a dois, porque a economia possibilita prever os efeitos das políticas públicas sobre a eficiência, em especial no que concerne a distribuição de renda e riqueza. São os economistas que conseguem prever quem realmente arca com os

³⁰⁴ GONÇALVES, E. das N.; STELZER, J. Comércio internacional e o princípio da eficiência econômico-social: proposta para um sistema jurídico mundial justo. In: **Biblioteca del Tribunal Permanente de Revisión**, Asunción, Paraguay, p. 36-44. Disponível em: <http://www.tprmercosur.org/pmb/opac_css/index.php?lvl=author_see&id=2615>. Acesso em: 20 abr. 2016.

³⁰⁵ COOTER, R.; ULLEN, T. **Direito & economia**. 5 ed. Trad. Luis Marcos Sander. Porto Alegre: Bookman, 2010.

impostos alternativos, pois “[...] entendem, mais do que outros cientistas sociais, como as leis afetam a distribuição de renda e riqueza entre as classes sociais”³⁰⁶.

A origem da União entre esses dois campos teóricos, embora tenha sido disseminada a partir da abordagem dos teóricos americanos nas décadas de 60 e 70, com as obras de Ronald Coase³⁰⁷ e Guido Calabresi³⁰⁸, e tenha como um dos grandes expoentes do tema o também americano Richard Posner³⁰⁹, tem raízes mais profundas que nos remetem a autores clássicos europeus como Adam Smith, Jeremy Bentham e, posteriormente, Arthur Cecil Pigou, Friedrich Hayek, Ronald Coase e o próprio Max Weber (advogado e economista)³¹⁰.

No Brasil, este estudo é mais recente, devido, em grande parte, ao formalismo jurídico influenciado pela teoria pura do Direito de Kelsen³¹¹. Contudo, atualmente, diversos autores nacionais também tratam da União entre a Economia e o Direito, dentre eles Fábio Nusdeo que, ao se referir a esta União, afirma: “Há uma espécie de causação

³⁰⁶ COOTER; ULLEN, 2010. p. 27.

³⁰⁷ COASE, R. H. *The Problem of Social Cost*. In: **3 J. Law & Econ.** 1, University of Virginia, 1960. Disponível em: <<http://www.econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

³⁰⁸ CALABRESI, G. *Some Thoughts on risk distribution and the law of torts*. In: **70 Yale L. J.** 499, 1961. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3035&context=fss_papers>. Acesso em: 20 abr. 2016.

³⁰⁹ POSNER, R. **Economic analysis of law**. 7. ed. Austin-TE, USA: Wolters Kluwer, 2007.

³¹⁰ Sobre as origens da lei e economia, ver: PINHEIRO, A. C.; SADDI, J. **Curso de Law & Economics**. Rio de Janeiro: Campus, 2005. p. 15.

³¹¹ “Salvo melhor juízo, o modelo jurídico puro kelseniano já não corresponde às necessidades sociais, ao mesmo tempo em que se tem, por reprovável, levantar bandeiras extremistas desacreditando-se as instituições, os sistemas jurídicos e idealizando-se sociedades perfeitas à margem do concretamente possível e, mesmo, do legal-instituído que se faz substituir por fetiches ideológicos e manipuladores da real vontade popular” (In: GONÇALVES, E. das N.; STELZER, J. *O direito e a ciência econômica: a possibilidade interdisciplinar na contemporânea teoria geral do direito*. In: **Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers**, Berkeley Program in Law & Economics. University of California, Berkeley, USA, 2007. p. 4).

circular ligando inseparavelmente o Direito, a Política e a Economia, marcados, todos, pelo ambiente sociocultural, objeto da Sociologia³¹².

O movimento da *Law and Economic* ou Análise Econômica do Direito é, em síntese, a aplicação racional dos princípios e métodos econômicos ao estudo das normas, instituições e agentes vinculados ao ordenamento jurídico, como melhor discorre Ivo Gico Jr.:

A Análise Econômica do Direito nada mais é que uma aplicação do 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.³¹³

Outra descrição relevante deste movimento é realizada por 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, em atitude interdisciplinar, a despeito de apresentarem-se, já em sua origem, nos Estados Unidos da América, diferentes suportes teóricos que levaram-na à subdivisões enquanto movimento.³¹⁴

Essas subdivisões do movimento a que se refere o autor são as várias escolas de pensamento que, agrupadas, por guardarem princípios semelhantes e processos metodológicos comuns, formam a AED. Desse modo, existem alguns enfoques do movimento que devem ser estudados e são especificados por Everton das Neves Gonçalves e Joana Stelzer:

³¹² NUSDEO, F. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 20.

³¹³ GICO JR, I. Introdução ao direito e economia. In: TIMM, L. B. (Org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 1-33 [p. 14].

³¹⁴ GONÇALVES, E. das N. **A teoria de Posner e sua aplicabilidade à ordem constitucional econômica brasileira de 1988**. (Dissertação). Mestrado em Direito. Florianópolis: UFSC, 1997. p. 93.

[...] o enfoque tradicional da Escola de Chicago – Law and Economics – LaE, o enfoque Neoinstitucional ou vertente dos Property Rights, o enfoque chamado de Eleição Pública – Public Choice e, finalmente, os Estudos da Crítica Jurídica – ECJ.³¹⁵

O objetivo comum de todas as correntes teóricas da Análise Econômica do Direito está na alocação eficiente de recursos, ao passo que a divergência entre essas escolas consiste na aplicação dos princípios econômicos ao estudo do Direito, com destaque para o conceito diverso de eficiência que se estende da otimização da riqueza a maximização da felicidade.

Nos anos 60 e início dos 70, o Estado do bem-estar (*welfare state*) entrou em crise nos EUA, em decorrência da insatisfação com a Guerra do Vietnã e problemas raciais, em um País submerso no contexto da Guerra Fria. Aliado a isto, os programas sociais oneravam sobremaneira os contribuintes e temas polêmicos, como questões raciais e o feminismo, passavam a ser discutidos pela Suprema Corte.

Diante dessa grave crise político-institucional surgem movimentos críticos contrários à interpretação jurídico-formal da legislação. Dentre esses, encontrava-se o enfoque tradicional da Escola de Chicago (ou institucionalista), que advém do seu pioneirismo em aderir ao movimento da *Law and Economics* por meio de uma concepção utilitarista do ordenamento jurídico, baseada em Jeremy Bentham, formando sua estrutura lógico-racional³¹⁶.

O primeiro expoente desta vertente da AED foi Richard Posner com a obra *Economic analysis of law*³¹⁷, na qual o autor afirma que os agentes econômicos possuem um comportamento racional que possibilita a maximização da riqueza.

Na vertente neoconstitucional (ou *property rights*), valoriza-se a função das instituições e normas sociais, fazendo com que o ordenamento jurídico, somado ao conjunto institucional, influencie o comportamento dos agentes econômicos, o que faz surgir novas ideias:

³¹⁵ GONÇALVES, E. das N.; STELZER, J. Eficiência e direito: pecado ou virtude; uma incursão pela análise econômica do direito. In: **Revista Jurídica**, v. 1, n. 28, p. 77-122, 2012.

³¹⁶ Neste sentido, ver: NIÑO, C. S. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

³¹⁷ POSNER, 2007.

(a) o reconhecimento de que a Economia não tem existência independente ou dada, ou seja, de que a história importa, pois cria contextos culturais, sociais, políticos, jurídicos etc. que tornam custosas, e às vezes inviáveis, mudanças radicais (o que se convencionou chamar de “dependência da trajetória”, tradução de “path dependence”); (b) o reconhecimento de que a compreensão do Direito pressupõe uma análise evolucionista e centrada na diversidade e complexidade dos processos de mudança e ajuste (daí a importância da abertura para todas outras disciplinas além da Economia, mas também a utilidade da Teoria da Escolha Racional e da Teoria dos Jogos para estudar complexidade dos processos de ação e decisão coletiva); (c) a preocupação de ir além da filosofia prática e especulativa, visando à compreensão do mundo tal qual ele se apresenta (o que conduz ao estudo das práticas efetivamente observadas e do Direito tal qual de fato aplicado).³¹⁸

A *Public Choice*, por seu turno, admite a existência de interesses pessoais dos agentes econômicos na efetivação das ações públicas e tem como tema primordial a alocação eficiente de recursos públicos, diante da dicotomia entre a receita pública limitada e as necessidades sociais ilimitadas.

No final da década de 70, também como movimento acadêmico interdisciplinar e sucessor do realismo jurídico estadunidense, surgiu a *Critical legal studies* (CLS). Seu objetivo principal é combater “[...]a prática de dominação dos poderosos que se legitimam em um ideário jurídico criado para submeter a vontade dos indivíduos”³¹⁹. Tem como fontes disciplinas filosóficas como a Teoria Crítica, o Feminismo e o Marxismo para tornar as decisões do Direito mais democráticas, o que a diferencia da AED – inclusive criticando-a –, embora ambas questionem a postura formalista Kelsiana.

³¹⁸ SALAMA, B. M. O que é direito e economia? Selected Works, In: **Getúlio Vargas Foundation**, Law School, [online], 2008. Disponível em: <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1015&context=bruno_meyerhof_salama>. Acesso em: 20 abr. 2016. p. 6-7.

³¹⁹ GONÇALVES, 1997. p. 127.

4.1.1 Teorema de Coase

O Teorema de Coase tem origem na publicação, em 1937, de um *paper* intitulado *The nature of the firm*³²⁰, de Ronald Coase, motivo pelo qual o teorema leva o nome do autor.

Economista britânico, professor da Universidade de Chicago e ganhador do Prêmio de Ciências Econômicas em Memória de Alfred Nobel de 1991, Ronald Coase tornou-se famoso por seus estudos sobre os custos de transação para explicar o tamanho das firmas.

Neste seu primeiro texto de grande repercussão, Coase estabeleceu que “A principal razão por que é rentável estabelecer uma empresa está relacionada à existência de um custo de utilização do mecanismo de preços”³²¹, ou seja, a natureza da firma deve ser considerada como um custo de utilização do mecanismo de mercado.

Neste contexto, o britânico destaca as insuficiências das análises tradicionais da Teoria Microeconômica que incluíam apenas os custos de produção e transporte, negligenciando os custos de celebração e execução de um contrato, bem como de administrar uma firma, por ele denominados de custos de transação. Como estes custos eram utilizados na manutenção do mecanismo social de trocas e negociação, representavam uma parcela relevante dos recursos de uma sociedade.

Posteriormente Coase escreveu *The problem of social cost*³²², no qual defende os direitos de propriedade, que poderiam ser utilizados como mecanismo eficiente para controle das externalidades econômicas.

Porquanto, antes de Ronald Coase, os economistas acreditavam que apenas um aumento da regulação estatal podia corrigir as “falhas de mercado” (externalidades econômicas) e impedir que o capitalismo prejudicasse a sociedade. Com uma nova perspectiva, Coase argumenta que os custos sociais tinham origem na indefinição dos direitos de propriedade, e não nas falhas de mercado.

Tradicionalmente, diante de um problema de externalidades, mudava-se o comportamento do agente causador do dano. Porém a partir dos estudos de Coase foi introduzida a possibilidade de mudar o comportamento também de quem havia sofrido o dano, por meio da

³²⁰ COASE, R. H. *The nature of the firm*. In: **Economia**, New Series, v. 4, n. 16, nov. 1937, p. 386-405.

³²¹ No original: “The main reason why it is profitable to establish a firm would seem to be that there is a cost of using the price mechanism” (Ibidem, p. 389).

³²² COASE, 1960. p. 1-44.

negociação privada, relegando a regulação estatal somente para casos em que os custos de transação demonstrassem impeditivos à barganha.

Sobre essa natureza recíproca do problema, afirmou Coase:

A abordagem tradicional tende a obscurecer a natureza da escolha que deve ser feita. A questão é normalmente pensada como uma situação em que A inflige um prejuízo a B, e na qual o que tem que ser decidido é: como devemos coibir A? Mas isso está errado. Estamos lidando com um problema de natureza recíproca. Evitar o prejuízo a B implicaria causar um prejuízo a A. Assim, a verdadeira questão a ser decidida é: A deveria ser autorizado a causar prejuízo a B, ou deveria B ser autorizado a causar um prejuízo a A? O problema é evitar o prejuízo mais grave.³²³

Para ilustrar seu ponto de vista, Coase cita vários exemplos como o do confeitiro, o qual detém maquinário que produz ruídos e vibrações que perturbam o trabalho de um médico, ou o impasse entre o gado desgarrado e a plantação da propriedade vizinha. Em ambos os casos a escolha depende da comparação do valor do que é obtido e o valor daquilo que é sacrificado para obtê-lo.

Em verdade, a Teoria de Coase, ou teoria dos custos de transação, compara que conquanto os agentes econômicos sejam racionais, não possuem todos os elementos para uma decisão racional. Assim, fica evidente que os agentes ao contratarem não detêm todas as informações necessárias, sendo suscetíveis às assimetrias de informação.

No tocante à tributação, os custos de transação podem ser interpretados de dois modos: como custo de transação em sentido restrito (uma vez que estabelece um custo para formalização do negócio jurídico); e como custo de transação em sentido amplo (este sentido coaduna com o Teorema de Coase, pois a tributação opera como um custo a ser aferido na utilização dos mecanismos de mercado), considerando que quanto mais imperfeito e ineficiente for o sistema tributário, mais incerteza gerará na contratação e, em consequência, terá um custo de transação maior³²⁴.

Dos dizeres de Paulo Caliendo sobre o enfoque tributário das transações, extrai-se que:

³²³ COASE, 1960, p. 2.

³²⁴ Neste sentido, ver: CALIENDO, 2009, p. 22-23.

A tributação pode, nesse sentido, ser entendida como um custo de transação em sentido estrito como em sentido amplo. Sendo que ambas as situações a tributação possuía papel relevante na determinação da realização do negócio jurídico, influenciando decisivamente as escolhas dos agentes econômicos.³²⁵

Sobre a interferência da tributação nas firmas, Ronald Coase relatou o tratamento desigual realizado pelo Governo, ou outras entidades com poderes de regulamentação, entre as operações de troca em uma economia de mercado e as organizadas dentro de uma mesma firma. Como exemplo, o autor cita o imposto sobre as vendas asseverando que: “[...] é claro que é um imposto sobre as transações de mercado e não sobre as mesmas operações organizadas dentro da empresa”³²⁶. O mesmo ocorre em relação aos impostos de importação, os quais, se não forem devidamente mensurados, acabam gerando ônus fiscal significativo.

Desse modo, a tributação exerce uma influência considerável nas empresas e deve ser considerada, em âmbito tributário, como custo de transação nos casos de insegurança jurídica, sonegação, burocracia fiscal, incentivos fiscais e elevadas penalidades em matéria tributária³²⁷.

4.1.2 A vertente da *Public Choice*

O enfoque da Escolha Pública (*Public Choice*) serviu como contraponto das políticas intervencionistas do pós-guerra que buscavam na intervenção do governo a solução para as falhas de mercado.

O objetivo dessa vertente da Análise Econômica do Direito é o estabelecimento de uma relação positiva entre a satisfação dos interesses da sociedade e as despesas sociais, enfatizando os potenciais problemas de funcionamento do processo político em que é formulada e operacionalizada essa intervenção³²⁸.

³²⁵ CALIENDO, 2009. p. 22.

³²⁶ No original: “[If we consider the operation of a sales tax], it is clear that it is a tax on market transactions and not on the same transactions organized within the firm” (In: COASE, 1937. p. 390).

³²⁷ Cf. CALIENDO, op. cit.

³²⁸ Corroborando a ideia, ver: MONTEIRO, J. V. **Lições de economia constitucional brasileira**. Rio de Janeiro: FGV, 2004. p. 15.

Ademais, aliada aos Estudos da Crítica Jurídica, marca uma oposição ao positivismo jurídico e ao jusnaturalismo.

Nesse sentido, observa-se que o tema em análise está diretamente relacionado com a forma como os entes públicos tomam suas decisões, o que, direta ou indiretamente, afeta toda a sociedade. Ao tratarem sobre a Governança Sustentável, Francisco Carlos Duarte, Luiz Henrique U. Cademartori e Sérgio Urquhart de Cademartori afirmam:

Dessa maneira, uma vez que a decisão pública afeta todos os sujeitos do Estado brasileiro, qualquer modificação deve considerar e, especialmente, garantir o patamar mínimo de direitos fundamentais já instituídos, questão essa que se revela fulcral nos atuais debates constitucionais.³²⁹

O maior expoente da escola da *Public Choice* foi o economista e jurista norte-americano James Buchanan, o qual, por retomar a explicação tradicional da formação da sociedade mediante o contrato social, é considerado neocontratualista ao lado de autores como Robert Nozick³³⁰ e John Rawls³³¹.

Em *The Calculus of Consent*³³², o referido autor lança as bases da economia política constitucional ao comparar as instituições de mercado com as instituições públicas na administração de recursos finitos, ensinando a importância de entender melhor como funcionam as instituições no mundo real para fazer escolhas políticas de forma inteligente, ou seja, de modo racional.

Isto porque, conforme os autores da Escolha Pública, os agentes do governo, do mesmo modo que os agentes econômicos, baseiam suas ações em interesses próprios – tais como fama, riqueza e poder –, porém, para alcançarem seus objetivos, os políticos precisam dos votos da população e, neste contexto, guiam suas ações visando a

³²⁹ DUARTE, F. C.; CADEMARTORI, L. H. U.; CADEMARTORI, S. U. de. **Governança sustentável: nos paradigmas sistêmicos e neoconstitucional**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 12.

³³⁰ NOZICK, R. **Anarquia, Estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

³³¹ RAWLS, J. **Uma teoria de justiça**. Trad. Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

³³² BUCHANAN, J. M.; TULLOCK, G. **The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy**. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

possibilidade de uma eleição ou reeleição. Em verdade, os agentes públicos contribuem para os interesses de uma parcela da população apenas para alcançar seus interesses pessoais, assim como o empresário, que busca maximizar sempre o lucro e, neste processo, acaba gerando empregos e disponibilizando produtos úteis aos consumidores.

Sobre esses interesses escusos da política, discorre Luiz Albuquerque:

Como os agentes do governo podem alocar vastos recursos públicos arrecadados através de impostos e podem decidir, através da regulação, como os recursos privados poderão ser alocados, isto significa que para atender ao desejo ou necessidade dos eleitores/consumidores, o político/fornecedor deve fornecer normas/medidas de política econômica mais ou menos como se fornecem mercadorias no mercado de bens para satisfazer a “demanda” dos consumidores.³³³

Assim, resta evidente a dependência do governante em relação ao eleitor, na mesma medida que o fornecedor precisa do consumidor; à vista disso, o político faz diversas promessas de regulamentação favorável aos setores da sociedade que puderem lhe dar apoio político, manipulando as regras públicas aos seus próprios interesses.

No que concerne à importância da constituição diante dos interesses particulares, Paulo Caliendo³³⁴ cita o mito de Ulisses³³⁵. Neste mito, o rei de Ítaca, após a guerra contra os troianos, enfrentou inúmeras adversidades em seu retorno para casa, dentre elas a passagem pela região do canto das sereias. Segundo a lenda, todos os marinheiros que passavam pela região ficavam encantados com o canto das sereias e aproximavam demasiadamente seus navios da costa rochosa, naufragavam e eram devorados pelas sereias.

Ulisses queria ouvir o famoso canto das sereias, sem, no entanto, colocar em risco seu navio. Por isso, estabeleceu um conjunto de regras

³³³ ALBUQUERQUE, L. **Introdução ao estudo da análise econômica do direito**. Disponível em: <http://www.fmd.pucminas.br/Virtuajus/1_2006/Docentes/pdf/Luiz.pdf>.

Acesso em: 20 abr. 2016. p. 41.

³³⁴ CALIENDO, 2009. p. 24.

³³⁵ Em grego Odisseu, sua história completa pode ser lida em: HOMERO. **Odisseia**. Trad. Manoel Odorico Mendes. 3 ed. São Paulo: Atena, 2009.

– como mandar sua tripulação colocar cera nos ouvidos e prendê-lo no mastro da embarcação –, as quais restringiam suas escolhas futuras e mantinham a tripulação e ele próprio em segurança. Este é um exemplo de como aqueles que detêm o poder criam normas visando seus interesses particulares e, de forma positiva, ou não, suas escolhas públicas afetam toda a sociedade.

Retornando a James Buchanan, para o qual a eficiência decorre do consentimento livre, com base em acordos constitucionais, institucionais e normativos (entendimento contrário aos economistas tradicionais, que acreditavam que a eficiência era independente das trocas voluntárias)³³⁶, uma vez que o mercado para estes economistas se regularia de modo autônomo, como no exemplo da mão invisível de Adam Smith.

James Buchanan baseia seu conceito de eficiência na análise de unanimidade das decisões públicas de Knut Wicksell³³⁷, economista sueco que ficou conhecido por estabelecer sua própria teoria quantitativa da moeda e por ser precursor da análise subjetiva da eficiência, a qual não pode ser dissociada das ações individuais e dos processos de trocas voluntárias, tendo como foco a satisfação dos cidadãos, diferentemente da análise objetiva da teoria paretiana de eficiência relacionada à ótima alocação recursos.

Embora Knut Wicksell tenha falecido em 1926, seus estudos, conforme assevera James Buchanan³³⁸, foram ignorados pelos escritores ingleses e americanos até a Segunda Guerra Mundial.

Assim, a formação constitucional proposta por James Buchanan é pautada no contrato de trocas mútuas, cooperação social e sem parasitismo, ou seja, no conceito de unanimidade das decisões de todos os grupos sobre a oferta de bens públicos:

³³⁶ Trocas voluntárias são todas as transações realizadas por liberalidade entre as partes, momento no qual ambos os negociantes estão satisfeitos, sendo parte da essência do livre mercado.

³³⁷ Principais obras de Wicksell: **Interest and prices**: a study of the causes regulating the value of money. Trad. R. F. Kahn. London: Macmillan and Co., Limited, 1936; **Value, Capital and Rent**. Trad. S. H. Frowein. London: George Allen & Unwin, 1954; WICKSELL, K. **Finanztheoretische Untersuchungen**. Jena: Gustav Fischer, 1896. Tradução para o inglês: A new principle of just taxation. In: MUSGRAVE, R.; PEACOCK, A. T. (Ed.). **Classics in the Theory of Public Finance**, New York: St. Martin's Press, 1958. p. 72-118.

³³⁸ BUCHANAN, J. M. **The demand and supply of public goods**. v. 5. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

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.³³⁹

Não obstante o pacto constitucional possa reduzir as condutas oportunistas, essas condutas ainda podem ser observadas, pois podem ser de diversas espécies: pré-contratuais, contratuais e pós-contratuais. Como elucida Paulo Caliendo,

Mesmo um texto constitucional pode prever algumas armadilhas em prol de determinado grupo, que são frutos de decisões eleitorais que não refletem os verdadeiros interesses de todos os grupos.³⁴⁰

Esse é, na verdade, o posicionamento de James Buchanan que enfatiza em seus estudos a possibilidade de utilização dos mecanismos de consenso social em prol dos interesses de determinados grupos em detrimento do bem comum. Nesse sentido, o autor observa a

³³⁹ No original: “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” (In: BUCHANAN, 1999. p. 88).

³⁴⁰ CALIENDO, 2009. p. 26.

necessidade de cautela quanto aos aumentos de impostos para políticas públicas, que poderão beneficiar apenas um grupo restrito de privilegiados.

Com efeito muito do que se vive hoje, em relação à descrença nos serviços públicos e à confusão entre a arrecadação dos tributos e a corrupção, está diretamente relacionado ao baixo índice de confiança da população brasileira nos governantes.

Estes têm se utilizado reiteradamente dos recursos públicos, advindos em parte da arrecadação fiscal, para beneficiar seus aliados na busca constante pela manutenção do poder e do enriquecimento ilícito. Com a pulverização das verbas, os serviços públicos essenciais sofrem um processo constante de sucateamento, o que gera a insatisfação da sociedade que apenas vislumbra os custos, e não os benefícios do pagamento dos tributos.

Ademais, as grandes massas de baixa renda são manipuladas por meio da velha política do pão e circo reinventada como benefícios assistenciais, que garantem milhares de votos e a manutenção do poder.

4.1.3 Custos *versus* benefícios do pagamento dos tributos³⁴¹

Em seu livro *A new principle of just taxation*³⁴², Knut Wicksell tece considerações sobre a justiça na tributação estar intrinsicamente relacionada com a contraprestação de serviços públicos oferecidos aos cidadãos ao longo de suas vidas. Nessa obra, o economista sueco faz diversas afirmações emblemáticas, como a de que “ninguém pode reclamar de ter um benefício que considera ser tão bom quanto o preço que paga por ele”³⁴³, isto é, se o serviço público é compatível com sua contribuição, o cidadão não reclamaria do pagamento do tributo.

³⁴¹ Não se trata da análise do princípio do custo-benefício, o qual se aplica quando a oferta/demanda de bens e serviços está em igualdade com a de bens e serviços privados. Isso caracteriza sua inspiração contratual, estando sujeito à concepção do Estado e ao grau de intervencionismo estatal – embora seja considerado como princípio por excelência para cobrança de tributos, é aplicável somente para os tributos contraprestacionais (taxas e contribuições de melhoria), que são cobrados na exata proporção da despesa ocasionada ao Estado. Neste sentido, ver: TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

³⁴² WICKSELL, 1896 [1958].

³⁴³ No original: “No-one can complain if he secures a benefit which he himself considers to be (greater or at least) as great as the price he has to pay” (In: *Ibidem*, p. 79).

O referido autor também esclarece que, se uma parcela da população crê que a utilidade marginal de determinado serviço público é inferior à utilidade marginal dos bens privados com os quais devem contribuir, este grupo de contribuintes se sentiria sobrecarregado e igualmente desestimulado ao pagamento do tributo. Afirmando ainda que “para eles, não haverá consolo mesmo se for confirmado que a utilidade dos serviços públicos, como um todo, excede em muito o valor do sacrifício individual”³⁴⁴.

Com objetivo de melhor balancear os custos e benefícios da tributação de forma geral para toda a população e para que não existam grupos privilegiados, Knut Wicksell defende um sistema de votação por unanimidade, bem como em relação aos tributos. Seus conceitos se assemelham mais a uma tributação fundada em taxas, ou seja, com o contribuinte adquirindo serviços públicos, do que com um sistema de tributação compulsória como o brasileiro.

James Buchanan, ao tratar dos custos dos bens públicos, afirma: “Tem-se dedicado muito pouca atenção ao possível relacionamento existente entre os tributos, como os custos dos bens públicos e os tributos na escolha desses bens”³⁴⁵. O autor faz um estudo detalhado acerca da importância de quem toma as decisões políticas em relação, não apenas a ser ou não ser tributado, mas também ao custo subjetivo dessa escolha e à possibilidade de mensuração dos custos *versus* os benefícios do pagamento dos tributos.

Em sua obra, Custo de escolha, o autor discorre sobre o custo efetivo da tributação para a sociedade, analisando, por exemplo, o reflexo do aumento do preço dos produtos provocado pelos tributos como fator de inibição da aquisição de bens pelo consumidor. O que deflagra outra característica do custo da tributação, não apenas em contrapartida dos benefícios, mas como fator inibidor do consumo e que geram distorções entre as curvas de oferta e demanda de bens. Fator que intensifica ainda mais o custo da tributação para sociedade³⁴⁶. Neste sentido, ressalta Cristiano Carvalho:

³⁴⁴ No original: “It will be consolation to them to be assured that the utility of public services as a whole far exceeds the total value of the individual sacrifices”. Idem, *Ibidem*.

³⁴⁵ BUCHANAN, J. M. **Custo de escolha**: uma indagação em teoria econômica. Trad. Luiz Antonio Pedrosa Rafael. São Paulo: Inconfidentes, 1993. p. 56.

³⁴⁶ Essas distorções nas curvas de oferta e demanda que geram o “peso morto” da tributação foram anteriormente tratadas quando da análise das teorias de Alfred Marshall.

Se determinados bens de consumo são tributados e o produtor repassa seu custo ao preço final, os consumidores podem optar por consumir menos daquele bem ou substituí-lo por outro no mercado, se a sua demanda for elástica. A distorção é causada porque o tributo faz com que o consumidor adquira menos daqueles bens, alterando o equilíbrio entre oferta e demanda, que ocorre quando o produtor oferece a quantidade de bens que os consumidores pretendem adquirir.³⁴⁷

Em âmbito nacional, o estudo da relação da carga tributária³⁴⁸ *versus* o retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida foi realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em 2014 (com dados de 2012) e demonstra que

entre os trinta países com maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade³⁴⁹,

encontrando-se atrás de outros países da América Latina, como Uruguai e Argentina.

O cálculo do Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) é realizado por meio do somatório do resultado da carga tributária, ponderada percentualmente pela importância deste parâmetro (no caso, 15%), com o Índice de Desenvolvimento Humano³⁵⁰ (IDH),

³⁴⁷ CARVALHO, C. Análise econômica da tributação. In: TIMM, L. B. (Org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 246-265. [p. 253].

³⁴⁸ Carga tributária é o resultado da arrecadação tributária total geral do País em um ano pelo valor do PIB, ou seja, pela riqueza gerada durante o mesmo período de mensuração do valor dos tributos arrecadados.

³⁴⁹ AMARAL, G. L. do et al. (Coord.). **IBPT**. Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade). Edição março de 2014 – com utilização da carga tributária e IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) de 2012. Paraná, p. 3.

³⁵⁰ O IDH é calculado com base em três pilares: saúde (expectativa de vida), educação (média de anos da educação dos adultos e expectativa de anos de escolaridade das crianças) e renda (medida pelo PIB *per capita*, que seria o Produto Interno Bruto dividido pela população – além do PPC (Paridade do Poder de Compra), que executa os cálculos no sentido de excluir as diferenças entre a valorização das diferentes moedas dos países). Desse modo, o IDH é

ponderado do mesmo modo (no caso, 85%)³⁵¹. Essa ponderação diferenciada foi realizada porque o IBPT entendeu que o IDH elevado é muito mais representativo e significativo do que uma carga tributária elevada. Assim, quanto maior IRBES, melhor é o retorno da arrecadação dos tributos para população.

Nesta pesquisa foi constatado que a carga tributária brasileira de 2012 correspondia a 36,27% do PIB do País. Considerando que o IDH do Brasil em 2012 era de 0,730, o Brasil apresentou um IRBES de 135,34, o pior índice entre os 30 países com maior carga tributária. No ano anterior, o Brasil também figurava como trigésimo lugar com dados bem semelhantes: carga tributária de 36,02%, IDH de 0,730 e IRBES de 135,63.

O quinto e último cálculo do IRBES realizado em maio de 2015 (com carga tributária e IDH referentes ao ano de 2013) mostrou que o Brasil permanece na última colocação entre os trinta países com maior carga tributária. Em que pese continuar em última colocação nesse quinto estudo é possível perceber algumas alterações: a carga tributária passou a ser de 35,04% do PIB, o IDH obteve uma insignificante melhora passando para 0,744 (ainda considerado um IDH médio), bem como o IRBES cresceu para 137,94.

Comparada com a evolução, nos últimos três cálculos do IRBES dos outros dois países latino-americanos que figuram no índice, o Brasil foi o único que não conseguiu melhorar sua posição no ranking:

calculado realizando-se uma ponderação média entre esses três fatores, os quais, por possuírem a mesma importância social, devem ter o mesmo peso no cálculo. O resultado varia de 0 a 1, de forma que, quanto mais próximo ao valor máximo, maior é o desenvolvimento humano de uma determinada localidade. (IDH baixo: até 0,500; IDH médio: entre 0,500 e 0,799; IDH alto: entre 0,800 e 0,899; IDH muito alto: igual ou acima de 0,900). Para mais informações, consultar:

<http://www.pnud.org.br/idh/IDH.aspx?indiceAccordion=0&li=li_IDH>.

³⁵¹ Fórmula do IRBES utilizada pelo IBPT: $IRBES = 200 - (115 * \sqrt{CT}) - 85 * (1 - IDH)$.

Tabela 1 - Cálculos do IRBES para Uruguai, Argentina e Brasil³⁵²

Uruguai				
Índices/ano	PIB	IDH	IRBES	Ranking
2013	27,18%	0,792	151,06	13°
2014	26,30%	0,792	152,08	13°
2015	26,30%	0,79	151,91	11°
Argentina				
Índices/ano	PIB	IDH	IRBES	Ranking
2013	33,50%	0,811	145,41	21°
2014	37,30%	0,811	141,04	24°
2015	31,20%	0,808	147,80	19°
Brasil				
Índices/ano	PIB	IDH	IRBES	Ranking
2013	36,02%	0,730	135,63	30°
2014	36,27%	0,730	135,34	30°
2015	35,04%	0,744	137,94	30° ³⁵³

Esta análise, independentemente de suas limitações, consegue demonstrar que, embora o País arrecade uma quantia significativa por meio dos tributos, não é capaz de oferecer uma qualidade de vida adequada aos cidadãos. Na prática, o custo do Estado brasileiro está acima dos benefícios disponibilizados à população: em outras palavras, o País está sendo ineficiente na alocação dos recursos arrecadados.

Uma vez que, nos dizeres de Paulo Caliendo, eficiência “é a realização de determinados processos, com a maximização de resultados pela menor utilização de meios”³⁵⁴, neste sentido o Estado deveria maximizar os benefícios públicos por meio da menor arrecadação possível; como não o faz, é ineficiência em relação ao retorno de bem-estar à sociedade.

Não obstante ser um princípio inicialmente econômico, a CF/88, em seu art. 37, incluiu a eficiência como imposição a administração pública, tornando-se um princípio constitucional, o qual tem como papel

³⁵² Cálculos do IRBES para Uruguai, Argentina e Brasil. Fonte: Compilação própria a partir de AMARAL et al., 2013.

³⁵³ Fonte: Compilação própria a partir dos relatórios de IRBES do IBPT dos anos de 2013, 2014 e 2015.

³⁵⁴ CALIENDO, 2009. p. 70.

primordial garantir que a administração pública atue em prol do Estado, e não do governo.

No que concerne ao âmbito tributário do princípio da eficiência, André Folloni esclarece:

[...] pode ser entendido como aquele que impõe uma política tributária que visa a proporcionar o desenvolvimento econômico, social, humano e cultural, de forma sustentável, e permitindo a liberdade individual aliada às necessidades coletivas; tributando-se, assim, de forma menos invasiva possível no patrimônio e na liberdade das pessoas, mas de forma a permitir a arrecadação necessária, diante da capacidade contributiva da população, para promover, com eficácia, os direitos fundamentais. Desta forma, a eficiência tributária estará presente quando houver uma relação equitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em atuação pública de qualidade, naquilo que a Constituição determina como deveres do Estado.³⁵⁵

Em síntese, conforme o IBPT, os custos públicos no Brasil ainda são extremamente elevados e oneram sobremaneira a iniciativa privada, sem, contudo, gerar benefícios proporcionais à população como um todo, fazendo do estudo da alocação da arrecadação de tributos pedra angular para o desenvolvimento social e econômico e para garantia das liberdades individuais fundamentais.

4.2 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Sacha Calmon Navarro Coêlho é categórico ao afirmar: “O Direito é uno, todo interligado, a reger a vida social”³⁵⁶, e que a divisão do Direito em ramos é apenas funcional e didática.

No caso específico da interligação entre Direito Tributário e Financeiro, remonta ao passado, visto que em suas origens os tributaristas eram economistas ou administradores estreitamente ligados

³⁵⁵ FOLLONI, A.; YASNEK, C. L. Eficiência tributária do Estado e retorno de bem-estar à sociedade. In: **Opinião Jurídica** – Revista do Curso de Direito Unichristus, n. 15, ano XI, 2013. p. 26-39. [p. 33].

³⁵⁶ COÊLHO, 2004. p. 33.

ao Estado. Nesse contexto, importante a lição de Leandro Paulsen:

A arrecadação tributária, durante muito tempo, foi objeto exclusivo da ciência das finanças e, no âmbito jurídico, do Direito Administrativo, que disciplinava as coisas do Estado. Posteriormente, tivemos a emancipação do Direito Financeiro como disciplina a demandar cuidados específicos, identificando-se princípios próprios e produzindo-se legislação especial. Apenas no último Século é que se passou a ter um tratamento sistemático específico para as questões atinentes à tributação.³⁵⁷

Em âmbito mundial, atribui-se à Lei Tributária Alemã de 1919 o marco inicial do Direito Tributário, bem como se considera a obra *Steuerrecht* (Direito Impositivo) de Albert Hensel, publicada em 1924, como primeiro grande clássico que deu tratamento sistemático capaz de destacar a autonomia desse ramo do Direito. Obviamente não se desconsidera a existência de estudos anteriores, especialmente no campo da Ciência das Finanças³⁵⁸.

Uma distinção importante deve ser realizada em relação à Ciência das Finanças, Política Financeira e Direito Financeiro: enquanto a Ciência das Finanças estuda as leis gerais que regem a receita, as despesas, o orçamento e o crédito público, o Direito Financeiro seria o conjunto de regras que regulam as finanças do Estado. Geraldo Ataliba delimita precisamente a distinção entre Direito Financeiro e Ciência das Finanças:

É nítida, total e radical a diferença entre ciência das finanças e o direito financeiro. Este é o conjunto de normas jurídicas que regula a atividade financeira do Estado. Aquele consiste num conjunto de princípios operativos (de índole econômica) e conceitos descritivos sobre a atividade financeira do Estado, sob inúmeras perspectivas (política, sociológica, psicológica, ética, econômica, administrativa e jurídica)

³⁵⁷ PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 4 ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 16.

³⁵⁸ *Ibidem*.

unitariamente consideradas.³⁵⁹

Entre essas fases pré-normativa (as finanças) e pós-normativa (o direito), encontra-se a Política Fiscal ou Financeira. Assim, o legislador buscaria nas finanças os elementos para subsidiar a produção legislativa, convergindo na política, nas leis e na Constituição, isto é, os fins da atividade financeira se desvinculam da esfera jurídica e pertencem ao plano da política. Em relação ao papel essencial da Política Fiscal para obtenção dos direitos sociais e na interligação entre Direito Tributário e Economia, afirma Alfredo Augusto Becker:

Nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o título de direitos sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia. [...] Ora, o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia. A utilização do instrumental jurídico-tributário com esta finalidade fez surgir, nos últimos anos, uma nova Ciência: a política fiscal.³⁶⁰

No Brasil, a autonomia do Direito Financeiro inicia entre as décadas de 1940 e 1950, com a promulgação da Constituição de 1946, no tocante ao Direito Tributário. Como destacado anteriormente, sua autonomia começa a ser construída a partir da Emenda Constitucional 18 de 1965, com a subsequente criação do Código Tributário Nacional em 1966.

Anota-se aqui que a autonomia do Direito Tributário muito se deve ao aumento da intervenção do Estado na economia, uma vez que o aumento das responsabilidades do poder público refletia em uma crescente demanda por receitas, as quais eram preponderantemente arrecadadas por meio de tributos.

Nos dizeres de Celso de Barros Correia Neto:

Com a ascensão do Estado de Bem-Estar Social nas décadas seguintes, a demandar novas e mais produtivas fontes de recursos, a tributação ganha ainda mais destaque e importância jurídica. Os

³⁵⁹ ATALIBA, G. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 37.

³⁶⁰ BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 629.

novos papéis do Poder Público – assistencial, providencial e interventor – exigem proporcional incremento na captação de recursos sociais, e o sistema tributário é, nesse momento, o principal instrumento para tal finalidade.³⁶¹

A CF/88, inclusive, as prevê de forma expressa e individualizada em seu art. 24, I: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - **direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico**”³⁶², contrário da previsão genérica da Constituição de 1946 em seu art. 5º, XV, “b”: “Compete à União: XV legislar sobre: b) **normas gerais de direito financeiro**; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário”³⁶³.

Desse modo, a desvinculação entre esses dois ramos do Direito ocorreu devido ao crescimento da importância do Direito Tributário no cenário nacional, o qual deixa de ser uma “atividade estatal”, regradada juridicamente, para se tornar “relação jurídica” entre sujeitos de Direito em plano de igualdade.

Todavia, o Direito Financeiro permanece como o ramo mais amplo, que engloba o gasto público, a gestão financeira e a obtenção de receitas, dentre elas os tributos, os quais são uma espécie de receitas derivadas. Com efeito, os tributos representam o ponto de intersecção entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário, porém cada um dos dois ramos do Direito interpreta os tributos de forma diversa, com diferentes preocupações, objetivos e limites.

Como nesse estudo há uma linha tênue entre a aplicação do Direito Tributário e do Direito Financeiro, torna-se necessário conceituar essas duas vertentes do Direito para melhor delimitar a aplicação de cada uma na análise da importância de realocação dos valores arrecadados com o ICMS.

4.2.1 Direito Tributário

Em síntese, o Direito Tributário nada mais é do que a disciplina jurídica dos tributos. Sacha Calmon Navarro Coêlho vai além ao sustentar que o Direito Tributário

³⁶¹ CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014. p. 49.

³⁶² Art. 24, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988, grifo nosso).

³⁶³ Art. 5º, XV, da Constituição Federal (BRASIL, 1946, grifo nosso).

[...] cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante "obrigações tributárias" previstas em lei. A ênfase do Direito Tributário centra-se na *relação jurídica*, e não na *atividade estatal* de obtenção de receitas. Não é *Direito do Estado a relação jurídica* entre sujeitos de direito sob os auspícios da *legalidade* e da *igualdade*.³⁶⁴

Contudo, adverte Luciano Amaro, que nem sempre será o Estado que figurará no polo ativo da relação jurídica e, em alguns casos, não serão particulares que ocuparão o polo passivo. Ademais, ocasionalmente, o produto da atividade financeira do Estado, no campo tributário, não será uma receita efetiva. Assim, “[...] as definições de direito tributário que incorporam essas especificações pecam por não mostrar, na sua exata amplitude, os domínios desse ramo jurídico”³⁶⁵.

Importante destacar que, diante da preponderância do interesse coletivo, o Direito Tributário encontra-se dentro do ramo do direito público, “[...] aí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária”³⁶⁶.

No que concerne à ligação do Direito Tributário com a Economia, há que se observar o predomínio econômico nas leis tributárias e a utilização da interpretação econômica desde o citado Código Alemão de 1919, o qual em seu art. 4º dispunha: “A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações”³⁶⁷.

Embora o substrato das leis tributárias seja econômico, essa “[...] interpretação da realidade econômica através das normas jurídicas tributárias, não se confunde com a apreciação desta mesma realidade fático econômica, levada a feito pelas Ciências Econômicas”³⁶⁸, que

³⁶⁴ COÊLHO, 2004. p. 33 (grifo da autora).

³⁶⁵ AMARO, 2006. p. 2.

³⁶⁶ Ibidem, p. 5.

³⁶⁷ No original: "Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu beruecksichtigen" (In: **Código Tributário alemão de 1919** – RAO. Reichsabgabenordnung, 1919).

³⁶⁸ NOGUEIRA, L. C. C. A consideração econômica no direito tributário. In: NOGUEIRA, R. B. (Coord.). **Estudos tributários em homenagem a Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 349-364 [p. 357].

poderá ser melhor compreendida pela análise econômica do direito tributário.

Desse modo, nesse campo específico da Análise Econômica do Direito Tributário, cabe destacar a importância do estudo da Economia, aliada ao Direito, para compreensão de todo fenômeno intersistêmico da tributação que, nos dizeres de Paulo Caliendo, “[...] envolve a Política, a Economia e o Direito”³⁶⁹.

Em termos de Economia, sua interligação com a tributação está nas previsões dos agentes econômicos, ou seja, em saber dimensionar a quantidade de recursos disponíveis para produção, acumulação e circulação de bens em uma dada sociedade.

Não se pode olvidar que a análise econômica do Direito é um sistema complexo e possui duas formas de análise: descritiva (positiva) e normativa. Na análise descritiva utilizam-se métodos não jurídicos para entender o Direito (como a tributação é), como a teoria dos jogos ou a teoria das escolhas públicas; já a análise normativa procura estabelecer o dever ser do direito pela análise da realidade (como a tributação deveria ser). Ambas as formas de análises têm como objetivo comum possibilitar a formulação de políticas públicas.

Sobre o tema, Paulo Caliendo complementa:

O estudo econômico da tributação possui uma longa história onde podemos citar os estudos de David Ricardo sobre o déficit público (1817); de Cournot (1838) sobre a incidência da tributação nos mercados imperfeitos; de Edgeworth (1925) sobre os efeitos da tributação nas firmas e em Pareto (1909) nos fundamentos das decisões sociais.³⁷⁰

Restando evidente que, tanto em aspecto de interpretação teleológica como no que concerne apreciação em si dos efeitos das normas tributárias, a Economia sempre esteve presente de alguma maneira na formação, interpretação e aplicação dos tributos, sendo fundamental para mensuração dos efeitos da tributação na sociedade e na própria Economia, bem como para elaboração de políticas públicas pautadas na redistribuição de rendas.

³⁶⁹ CALIENDO, 2009, p. 7.

³⁷⁰ *Ibidem*, p. 17.

4.2.2 Direito Financeiro

Como Capítulo do direito público, o Direito Financeiro que regula toda a atividade financeira³⁷¹ do Estado, tendo como objetivo disciplinar o orçamento público, as receitas públicas (Direito Tributário, Direito Patrimonial Público e Direito de Crédito Público) e as despesas públicas (Direito da Dívida Pública e Direito das Prestações Financeiras).

Nos dizeres de Régis Fernandes de Oliveira, “O direito financeiro é um conjunto de normas que disciplinam a atividade financeira do Estado, a obtenção de receitas e a realização de despesas, para a realização das necessidades públicas”³⁷².

Como todos os ramos do Direito, o estudo do Direito Financeiro se subdivide em dois sistemas: o sistema objetivo (normas, realidade, conceito e institutos jurídicos) e o sistema científico (conhecimento, ciência).

Enquanto sistema objetivo, sua função é disciplinar a constituição e gestão da Fazenda Pública, determinando regras e procedimentos que serão empregados para obtenção da receita pública e realização dos gastos públicos.

No tocante à função de cada uma de suas ramificações, tem-se que: em aspecto tributário, está relacionado com a instituição e cobrança de tributos; o Direito Patrimonial Público compreende o preço público cobrado pela prestação do serviço inessencial, contraprestações financeiras para utilização de bens do Estado, aluguéis e demais fontes de receita originária; o Direito de Crédito Público regula a emissão de títulos e captação de empréstimo no mercado aberto de capitais ou em estabelecimentos bancários; o Direito da Dívida Pública disciplina toda dívida pública, desde o empenho até o pagamento das obrigações; o Direito das Contraprestações Financeiras regulam as transferências de recursos do Tesouro Público, as quais não representam contraprestação de aquisição de bens e serviços, aplicando-se as subvenções a governos e a particulares, as participações sobre o produto da arrecadação, os

³⁷¹ “Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para obtenção da receita e realização de gastos para o atendimento das necessidades públicas” (In: TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 3).

³⁷² OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 17.

incentivos fiscais e as despesas invisíveis como subsídios e isenções³⁷³.

Por seu turno, o Direito Financeiro como ramo jurídico-normativo se preocupa em envolver as normas e os princípios que regulam a atividade financeira, dividindo-se no mesmo número de ramificações do sistema objetivo.

O sistema científico do Direito Financeiro possui duas características marcantes: primeiro ser aberto, buscando na ética e na filosofia fundamentos e definições básicas dos valores. Como destaca Ricardo Lobo Torres:

Temas como o da justiça fiscal, da redistribuição de rendas, do federalismo financeiro, da moralidade nos gastos públicos voltam a ser examinados sob a perspectiva da Ética, da Filosofia Política e da Teoria da Justiça, que recuperam o seu prestígio nos últimos anos.³⁷⁴

A segunda característica é o pluralismo metodológico (admite vários métodos de pesquisa), o pluralismo de doutrinas (permite a discussão permanente, democrática e aberta sobre os valores fundamentais do Estado Social de Direito), além de compreender uma pluralidade de subsistemas científicos a fim de estudar as normas e princípios reguladores da receita e da despesa pública.

Quando da divisão entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, este acabou sendo remetido a um posto secundário, com menor expressividade e com características puramente formais. Porém, na atualidade, vem ocorrendo uma redescoberta do Direito Financeiro e características que se encontravam até então esquecidas, como o binômio Estado-Governo e seus reflexos na vida social e na cidadania, retomam seu espaço.

Também como consequência dessa redescoberta do Direito Financeiro ganhou força o princípio do “bom governo”, com ênfase na eficiência da gestão, incorporação de elementos de governança, inclusive com práticas advindas das empresas privadas e maior exigência jurídica de boa gestão das coisas públicas.

Outro fator relevante nessa renovação do Direito Financeiro é a crescente importância da relação do Estado com a economia, “[...] seja aquela que acontece na intervenção direta, como agente econômico, seja com a participação em capital para investimento, seja em investimentos

³⁷³ Neste sentido, ver: TORRES, 2011.

³⁷⁴ TORRES, 2011. p. 14.

tipicamente públicos que refletem na economia”³⁷⁵.

Em relação à interação entre o Direito Financeiro e Econômico, acrescenta Francisco Pedro Jucá:

O direito financeiro por óbvio não se confunde com o direito econômico, são categorias distintas, mas, sensíveis a pluridisciplinariedade antes mencionada, porque a interatividade e troca de influências relevantes, além de patente é gigantesca. A atividade concernente à receita pública, a arrecadação (tributária e não tributária), é condicionada e depende da capacidade econômica, portanto do dinamismo, crescimento e desenvolvimento da economia, não podendo se olvidar que a arrecadação acontece de recursos disponíveis, daí, a imperiosa necessidade de consideração dos elementos e fatores do direito econômico, e da articulação interativa entre ele e o direito financeiro, sob pena de se pairar no mundo quimérico.³⁷⁶

Assim, evidente que a economia empregada no Direito Financeiro otimiza o funcionamento adequado das atividades financeiras ao proporcionar uma análise mais elaborada das necessidades econômicas e sociais do País, adequando a arrecadação de receitas, a realização dos gastos e o atendimento das necessidades públicas.

4.3 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS

O tributo tem como objetivo primordial, desde a antiguidade, o financiamento do Estado, o qual deve fomentar o bem-estar coletivo e a justiça social. No contexto arcaico, o tributo seria encarado como uma maneira de sacrifício dos súditos assim:

A atual idéia [sic] secular de bem comum a ser alcançado pela ação estatal viabilizada pelos recursos do tributo guarda certa identidade com a noção transcendental de que o cumprimento do

³⁷⁵ JUCÁ, F. P. O direito financeiro no século XXI. In: **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**, ano VII, n. 42, jan./fev. 2014, p. 5-19. [p. 8].

³⁷⁶ *Ibidem*, p. 12.

sacrifício e a entrega ao templo do que era devido a Deus acarretariam em bênçãos que, sobrenaturalmente, garantiriam a justiça e a equidade no seio do povo.³⁷⁷

O próprio dízimo, citado no Primeiro Capítulo como forma rudimentar de tributo, já desempenhava, consoante Caetano Dias Corrêa³⁷⁸, características de extrafiscalidade, uma vez que financiava não apenas o culto, mas também era utilizado para assistência social.

Contudo, em regra geral, a tributação era um mero instrumento para prover o erário público dos recursos necessários para os gastos indispensáveis: defesa do exterior, segurança do interior, serviços instrução, justiça e obras públicas. Nesse sentido, a tributação tem fins meramente fiscais e seu objetivo é a retirada do patrimônio do contribuinte apenas para satisfação das necessidades públicas.

Diante deste conceito, Raimundo Bezerra Falcão faz uma ressalva e distingue fiscalidade de neutralidade da fazenda pública:

Observa-se, no entanto, que, se era razoável falar de uma tributação fiscal, não se poderia, com êxito cogitar da existência de uma fazenda neutral. Isso, ela nunca foi. É ideia que, não obstante haja prosperado como tese, a prática se encaminhou de fazer mirrar. Intimamente injusta, seja sob a forma de neutralidade por dimensão, sua inviabilidade prática emerge, pelo menos com referência a neutralidade por compensação, em face da impossibilidade de o Estado restituir aos contribuintes, mediante serviços públicos, o mesmo montante de utilidade de que o pagamento dos tributos os tenha privado, sobretudo se se pretender que a restituição se dê simultaneamente à privação.³⁷⁹

O referido autor ainda afirma que essa pretensa fazenda “neutral” tinha por objetivo proteger favorecidos, praticando um verdadeiro intervencionismo às avessas.

Abandonados os conceitos de regulação espontânea do mercado e

³⁷⁷ CORRÊA, 2006. p. 20.

³⁷⁸ Ibidem, p. 22.

³⁷⁹ FALCÃO, R. B. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 44.

considerando que a atividade financeira não pode ser mais apenas um meio de obtenção de riquezas e custeio de despesas públicas, os instrumentos financeiros, especificamente os tributários, passaram a ser utilizados para obtenção de resultados econômicos e políticos, 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.

Toda essa interferência do sistema financeiro na economia demonstra que a tributação extrafiscal está intrinsicamente relacionada com o modelo de Estado intervencionista, bem como amplia a noção de justiça fiscal para além da capacidade contributiva, consubstanciando-se na adequação e ampliação da estrutura da fazenda pública.

Raimundo Bezerra Falcão, ao discorrer sobre a extrafiscalidade, deixa claro que ela não é o único fator de reforma social e nem um fim em si mesma, resumindo seu conceito como:

[...] atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípuo de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais, intervindo, portanto, por exemplo, no mercado, na redistribuição de riquezas, nas tendências demográficas, no planejamento familiar. No fundo – mas não unicamente, importa em atuar sobre a economia para mudar o panorama social. Extrafiscalidade é conceito bem amplo, que envolve, entre mais coisas, a tributação ordinatória, a aplicação dos recursos provenientes dessa tributação em gastos seletivos, ou sua retenção. Enfim opções diversas, de respaldo político, social, econômico, etc., alheias a intenção pura e simples de carrear ingressos para o fisco.³⁸⁰

Esse conceito de extrafiscalidade de Raimundo Bezerra Falcão é considerado como uma ampliação do pensamento clássico³⁸¹, o qual coaduna com os conceitos apresentados por Paulo de Barros Carvalho, para o qual a extrafiscalidade consiste: “[...] no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários [...]”³⁸², e

³⁸⁰ FALCÃO, 1981. p. 48-49.

³⁸¹ Conceito no qual se baseia esta pesquisa.

³⁸² CARVALHO, 2012. p. 246.

Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o *tributo* é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.³⁸³

Neste mesmo sentido, se posiciona Marcus de Freitas Gouvêa:

O Estado tributa com vistas a auferir receitas, e assim a supremacia do interesse público consubstancia o princípio da fiscalidade; quando se apreciam objetivos outros, que se afastam da pura arrecadação, apresenta-se a extrafiscalidade. Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório.³⁸⁴

Outros autores, porém, possuem ainda uma visão mais clássica e restritiva da extrafiscalidade como estímulo ou desestímulo de comportamentos, por visualizar sempre aumento ou redução da carga tributária ou ainda por entender a extrafiscalidade apenas como objetivo econômico. São eles: Fábio Fanucchi³⁸⁵, Ruy Barbosa Nogueira³⁸⁶, Misabel Derzi³⁸⁷, José Casalta Nabais³⁸⁸ e Héctor Villegas³⁸⁹.

Importante destacar, ainda, a concepção do espanhol Cristóbal J. Borrero Moro³⁹⁰ que, ao discorrer sobre a extrafiscalidade, reconhece o

³⁸³ COÊLHO, 2004. p. 270.

³⁸⁴ GOUVÊA, M. de F. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 43.

³⁸⁵ FANUCCHI, F. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

³⁸⁶ NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986.

³⁸⁷ DERZI, 2002.

³⁸⁸ NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

³⁸⁹ VILLEGAS, H. B. **Curso de finanzas, derecho financier y tributario**. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005.

³⁹⁰ MORO, C. J. B. **La Tributación Ambiental en España**. Madrid: Tecnos, 1999.

Direito Tributário como instrumento de transformação social e, em consequência, como forma de cumprimento dos direitos constitucionais.

Superadas essas diferenças conceituais, “[...] não se pode olvidar que a tributação é forma de intervenção no domínio econômico e que por meio dela o Estado pode ventilar políticas econômicas”³⁹¹. Assim, seus efeitos podem ser estudados tanto pelo Direito Tributário como pelo Direito Econômico, entretanto o estudo da extrafiscalidade pelo Direito Econômico fica restrito às normas de conteúdo econômico.

Como princípio da legitimação da incidência tributária, a extrafiscalidade vem ganhando cada vez mais destaque, principalmente pela evolução do Estado Social, pois com a inclusão de direitos humanos de segunda e terceira geração, os Estados sentiram a necessidade de instituir tributos finalísticos para tornarem viáveis à efetivação desses direitos.

No entanto, se a extrafiscalidade se consubstancia na efetivação, por meio da tributação, dos direitos do cidadão, ao passo que a fiscalidade objetiva a arrecadação de receitas para subsistência do Estado, não há como de fato separá-las, servindo a tributação, via de regra, simultaneamente aos dois objetivos.

Assim dispõe Raimundo Bezerra Falcão:

[...] para ter ideia de quando um tributo é fiscal ou extrafiscal, é imprescindível que se tenha em conta qual a inspiração predominante quando de sua criação ou posterior aplicação. E que, não obstante possível separação conceitual, é um pouco complicado a distinção prática. Com frequência sói ocorrer de se superporem as duas conotações. Em tal hipótese, só o critério da predominância salvará a distinção fática.³⁹²

A essa diferença de finalidade entre fiscalidade e extrafiscalidade, Celso de Barros Correia Neto simplifica ao afirmar que:

[...] no âmbito da fiscalidade, esses efeitos externos não são pretendidos – ou sequer levados em conta – e apenas o efeito de arrecadar é visado; na extrafiscalidade, tem-se o inverso: a produção desses efeitos externos (à atividade

³⁹¹ GOUVÊA, 2006. p. 11.

³⁹² FALCÃO, 1981. p. 49.

financeira) é tão ou mais importante que a arrecadação, que passa ao segundo plano.³⁹³

Mais enfático na impossibilidade de separação é Marcus de Freitas Gouvêa:

Fiscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se preponderância de um dos princípios, porém não supressão de um em prol da existência de outro.³⁹⁴

O referido autor acredita ser impossível separar a realidade valorativa do Direito Tributário, seus aspectos axiológicos, da pura e simples arrecadação dos valores necessários à manutenção do Estado, seus aspectos pragmáticos, que também estariam carregados de valores³⁹⁵. Assim, seria necessário romper com a dualidade entre fiscalidade e extrafiscalidade, elevando-se ao conceito de fiscalidade una: pragmática e axiológica.

Porém esses valores aos quais se prestam os tributos não são elencados de maneira aleatória: estão expressamente previstos na Carta Magna, como o art. 1º que trata dos valores do trabalho e da livre iniciativa, o art. 3º que prevê como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos.

No Capítulo que trata da Ordem Econômica e Financeira, também encontram-se presentes valores, com destaque para o art. 170 da CF/88 que enfatiza a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa. Seus incisos podem ser divididos em dois grupos os que definem os parâmetros para o desenvolvimento da nação (II, III e IV) e aqueles voltados para os objetivos a serem alcançados (I, V, VI, VII, VII, XIX).

No mesmo norte, cita-se o Capítulo da Ordem Social (art. 193 e ss. da CF/88), o qual determina objetivos primordiais ao

³⁹³ CORREIA NETO, 2014. p. 78.

³⁹⁴ GOUVÊA, 2006. p. 47.

³⁹⁵ *Ibidem*.

desenvolvimento social do Estado como a promoção da seguridade social (arts. 194 e 195 da CF/88), da saúde (arts. 196 a 200 da CF/88), da previdência social (arts. 201 e 202 da CF/88), da assistência social (arts. 203 e 204 da CF/88), da educação da cultura e do desporto (arts. 205 a 219 da CF/88), dentre outros.

Esse arcabouço constitucional coaduna com a criação do Estado Social, o qual apenas poderá ser realizado por meio de políticas públicas que utilizam a tributação como meio para atingir os fins e valores estabelecidos.

John Rawls em seu livro, *Uma teoria de justiça*³⁹⁶, discorre sobre a importância das instituições básicas para justiça distributiva e, especificamente em relação ao setor de distribuição, o referido autor elenca como tarefas a distribuição mediante taxações e ajustes de direito quanto à propriedade, definindo seus dois aspectos principais:

Em primeiro lugar, ele necessita de vários impostos sobre heranças e doações, e fixa restrições ao direito de legar. O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riquezas e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades.

[...]

A segunda parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito.³⁹⁷

Essa concepção de uma tributação para além da mera arrecadação fiscal, cumprindo decisivamente com a extrafiscalidade e o papel do “Ser Social”, foi devidamente idealizada por Alfredo Augusto Becker que, ao discorrer sobre qual será a principal finalidade dos tributos, enfatiza: “[...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas de um instrumento de

³⁹⁶ RAWLS, 1997.

³⁹⁷ *Ibidem*, p. 306-307.

intervenção estatal no meio social e na economia privada”.³⁹⁸

Neste sentido, a extrafiscalidade deve cumprir com seus objetivos constitucionais, como o desenvolvimento socioeconômico, consubstanciado no estímulo ao auxílio à acumulação do capital, à busca e manutenção do pleno emprego, à repartição de renda e riqueza, na geração de tecnologia, na preservação do meio ambiente, no desenvolvimento urbano e rural (reforma agrária), e o desenvolvimento sociocultural, representado pela proteção da família, pela promoção da seguridade social e pelo incentivo à cultura, à educação e ao desporto³⁹⁹.

O Estado, para atender essas competências institucionais a que é vinculado pela Constituição, necessita arrecadar recursos, sendo sua principal fonte de receitas a tributação. Assim, mediante as economias privadas, o governo consegue minimizar as carências públicas. Isso porque

o sistema constitucional assinala para o tributo a função primordial de financiamento das atividades públicas, ao passo que restringe a exploração econômica por parte do Estado e relega a papel secundário os demais instrumentos de captação de receitas públicas.⁴⁰⁰

A esse Estado, cujas necessidades financeiras são preponderantemente financiadas por impostos⁴⁰¹, a doutrina denominou como “Estado Fiscal”, que nos dizeres de José Casalta Nabais distingui-se do “Estado Tributário”, o qual o doutrinador define como “[...] um Estado preponderantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais – impostos –, mas sim em tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais etc.”⁴⁰².

O “Estado Fiscal”, embora forneça ao Estado o instrumento

³⁹⁸ BECKER, 2007. p. 528.

³⁹⁹ Neste sentido, ver: GOUVÊA, 2006.

⁴⁰⁰ CORREIA NETO, 2014. p. 73.

⁴⁰¹ “A referência a impostos em particular, e não a qualquer tributo em geral, explica-se porque o imposto como meio de financiamento geral independe de prestações estatais concretas, permite ao Estado a necessária mobilidade e independência no financiamento das tarefas públicas [...]. A ausência de bilateralidade cria certa independência nas escolhas (orçamentárias) do Estado, em relação aos contribuintes individualmente considerados [...]” (In: CORREIA NETO, 2014. p. 73).

⁴⁰² NABAIS, 1998. p. 187.

necessário para prover os cofres públicos por meio da tributação, o priva da atividade econômica, fazendo com que ele atue como mero interventor na correção ou transformação do mercado quando da exploração do patrimônio público ou na realização de atividade empresarial.

O contexto fático demonstra que essa preferência pela tributação não é uma decisão meramente econômica, mas, sobretudo, de preferência constitucional, como expressa a teoria do dever fundamental de pagar impostos disseminada por José Casalta Nabais⁴⁰³. No tocante a esse dever fundamental de pagar impostos, é importante a lição de Celso de Barros Correia Neto:

[...] o dever geral de pagar impostos – ou, grosso modo, tributos – significa também o comprometimento do indivíduo com a comunidade que o acolhe e a repartição dos custos de instalação, manutenção e aperfeiçoamento do Estado Social e Democrático de Direito. A obrigação tributária configura, nesse sentido, dever para com a própria comunidade, baseada nos valores de responsabilidade e de solidariedade, manifestados no imperativo de justa repartição dos gastos públicos.⁴⁰⁴

Especificamente sobre a reciprocidade entre os direitos fundamentais e os tributos, o referido autor ainda acrescenta:

Trata-se da interface positiva que se estabelece entre os tributos e os direitos fundamentais, na qual se enxergam as normas tributárias não apenas como limitadas pelos direitos fundamentais, mas também sua fonte de financiamento e, nessa medida, como condicionante de sua concretização.⁴⁰⁵

⁴⁰³ Em que pese a teoria do dever fundamental de pagar impostos tenha sido disseminada por José Casalta Nabais, não se pode esquecer que Ricardo Lobo Torres já havia explorado o conceito de “Estado Fiscal” em sua tese de doutorado em 1991: TORRES, R. L. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁴⁰⁴ CORREIA NETO, 2014. p. 77.

⁴⁰⁵ Idem, *Ibidem*.

Após determinar que o pagamento de tributos é dever fundamental, fica necessário observar alguns quesitos, tais como a aptidão do tributo para transcender os meros efeitos arrecadatórios, a existência de efeitos extrafiscais predeterminados pela legislação e a relação entre a aptidão em arrecadar tributos e suas demais consequências e finalidades.

Quanto à aptidão dos tributos para irem além da mera finalidade arrecadatória, afirma Celso de Barros Correia Neto⁴⁰⁶ que não existe tributo neutro, pois mesmo os tributos puramente fiscais transferem riquezas entre classes ou produzem novas fontes de bem-estar social. Assim, todos os impostos acabam tendo alguma função social, econômica ou política. Entendimento igualmente sustentado por Paulo de Barros Carvalho:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.⁴⁰⁷

Abre-se aqui um parêntese para explicar a fulcral diferença entre efeito e finalidade do tributo: afirmar que os tributos podem ter efeitos que ultrapassam o mero fim arrecadatório não é o mesmo que declarar que eles tenham sido propositalmente determinados a este objetivo.

Essa diferença de caracterização foi muito bem determinada por José Casalta Nabais, que divide a extrafiscalidade em dois grupos: a extrafiscalidade eminente (imprópria), a qual está presente em todos os tributos, tem caráter secundário ou acessório (efeitos econômicos e sociais) e não constitui característica fundamental; e a extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito, neste caso o objetivo principal do tributo é outro que não a arrecadação, estando presente nos impostos regulatórios e nos benefícios fiscais⁴⁰⁸.

⁴⁰⁶ CORREIA NETO, 2014.

⁴⁰⁷ CARVALHO, P. de B. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 241.

⁴⁰⁸ Neste sentido, ver: NABAIS, 1998.

Desse modo, a extrafiscalidade pode ser definida pela sua vinculação ou à arrecadação, fato gerador, ou à destinação do produto arrecadado, aspecto finalístico do tributo, voltado exatamente para realização dos fins, ou seja, dos direitos fundamentais garantidos pela Carta Magna.

Os fatos geradores são classificados no CTN conforme sua natureza econômica (patrimônio, renda, produção e circulação e comércio exterior), e seu efeito extrafiscal é classificado conforme a diferenciação entre o contribuinte de direito⁴⁰⁹, o qual recolhe o tributo, e o contribuinte de fato, que arca com o ônus financeiro, ou seja, em tributos diretos, sem possibilidade de repasse para terceiros (IRPF⁴¹⁰ e IPTU), e indiretos, com possibilidade de repasse do ônus para terceiros (ICMS).

Isso porque os tributos indiretos irão onerar o preço, interferindo na elasticidade-preço⁴¹¹ dos bens repassados aos consumidores, enquanto os tributos diretos oneram a renda, refletindo na elasticidade-renda⁴¹² de bens.

A tributação sobre a renda, segundo os já estudados pressupostos keynesianos, seria o modo de tributação menos oneroso para economia – se comparado à tributação indireta, além de ser uma excelente ferramenta para redução das desigualdades sociais.

A Constituição Federal prevê três tributos cujo fato gerador é a renda: o Imposto de Renda (art. 153, II, da CF/88); a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (art. 195, II, da CF/88); o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) (art. 153, VII, da CF/88). O Imposto de Renda tem sua extrafiscalidade explícita na capacidade contributiva, a qual permite tributar mais quem auferir maior renda, gerando redistribuição de riquezas, por fazer com que os contribuintes mais ricos

⁴⁰⁹ A classificação entre contribuinte de direito e de fato é apenas econômica e financeira, não sendo considerada jurídica, uma vez que contribuinte de direito é uma redundância, e contribuinte de fato é juridicamente inexistente.

⁴¹⁰ Destaca-se aqui a inclusão apenas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), uma vez que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) é incluído no valor da mercadoria e acaba sendo pago pelo consumidor.

⁴¹¹ “Relação entre a variação relativa na quantidade procurada ou ofertada de um bem e uma variação relativa de seu preço” (In: SANDRONI, 1999. p. 200).

⁴¹² “Medida da variação na quantidade demandada de um bem quando a renda do consumidor é alterada, mantendo-se constantes todos os outros fatores que influenciam a demanda. Para obter o coeficiente de elasticidade-renda da demanda, divide-se a variação percentual da quantidade demandada pela variação percentual na renda do consumidor” (Ibidem, p. 200).

arquem proporcionalmente mais com as despesas públicas.

Já a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido possui contribuição seletiva em razão da atividade econômica desempenhada pela empresa e a intensidade de mão de obra empregada. Desse modo, seu efeito extrafiscal é observado na seletividade pela mão de obra, pois quanto menos tributos a empresa pagar, mais estímulos terá para aumentar a oferta de emprego.

Ainda entre os tributos que afetam a elasticidade-renda de bens, estão aqueles que incidem sobre o patrimônio: ITR (Lei nº 9.393/96), IPTU (art. 156, I, da CF/88), IPVA (art. 155, III, da CF/88), ITCD (art. 155, I, da CF/88) e ITBI (art. 155, I, da CF/88). O ITR tem caráter extrafiscal claro como instrumento de política agrária. O IPTU, além de ser instrumento para o desenvolvimento urbano, é notadamente extrafiscal por motivar o cumprimento da função social da propriedade, redistribuir riquezas (progressividade em razão do valor do imóvel) e estimular ou desestimular a urbanização em determinadas áreas.

Com relação ao IPVA, a extrafiscalidade pode ser externalizada de dois modos: com a manipulação das alíquotas para onerar ou desonerar a aquisição de determinados modelos de veículos; de modo progressivo incidindo mais amplamente nos veículos mais caros, ou mesmo em razão do tipo e utilização, conforme dispõe o art. 155, § 6º, da CF/88: “poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização”.

Os efeitos extrafiscais do ITCD e do ITBI ainda são limitados e em ambos estão ligados à progressividade do tributo que poderia ser ampliada, atingindo, por exemplo, as grandes fortunas que hoje não são devidamente afetadas por estes tributos.

Campo vertiginoso é o dos tributos incidentes sobre produção, circulação e consumo. Estes são considerados tributos fiscais por excelência, porquanto são os fatos geradores que mais captam receitas para os cofres públicos. Dentre eles citam-se como principais: o IPI (art. 153, IV, da CF/88), o ICMS (art. 155, II, da CF/88), o ISS (art. 156, III, da CF/88), o PIS (Lei Complementar nº 7, de 1970), a COFINS (Lei Complementar nº 70, de 1991), a CIDE⁴¹³ combustíveis (Lei nº 10.336/2001) e a CIDE *royalties* (Lei nº 10.168/2000).

No que concerne a extrafiscalidade desses tributos, discorre Marcus de Freitas Gouvêa:

Em linhas gerais, os efeitos extrafiscais desses

⁴¹³ Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

tributos são aqueles já apreciados: alteração de preços relativos, estímulo ou desestímulos a condutas etc. Em termos específicos, extraem-se efeitos extrafiscais da tributação sobre o consumo mediante a implementação particular da não-cumulatividade, da seletividade, da incidência nas exportações e da flexibilidade diante dos princípios da legalidade e da não surpresa em cada um dos tributos.⁴¹⁴

A não cumulatividade dos tributos é benéfica pela sua neutralidade, uma vez que tributos cumulativos distorcem os preços, oneram exportações e são responsáveis pela verticalização das empresas⁴¹⁵. Por isso, a importância da não cumulatividade do IPI e do ICMS prevista constitucionalmente. O mesmo não se pode falar do ISS, que não tem na Constituição Federal uma previsão expressa para não cumulatividade, que fica a critério do legislador municipal ordinário tratar do ISS de forma não cumulativa.

No que concerne ao PIS e à COFINS, o legislador tem gradualmente inserido a não cumulatividade por meio, respectivamente, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003⁴¹⁶, já no caso das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE dos combustíveis e CIDE dos *royalties*), incidem, normalmente, em apenas uma fase do processo produtivo, o que inibe os malefícios da cumulatividade.

A não cumulatividade desses tributos também é fator relevante como incentivo às exportações, por reduzirem o valor do produto exportado e torná-lo mais competitivo internacionalmente – inclusive IPI, ICMS e ISS não incidem nas exportações por imposição constitucional.

A extrafiscalidade também pode ser decorrente da seletividade dos produtos. O IPI, por exemplo, é considerado um tributo regulatório, diante da sua seletividade obrigatória, já no caso do ICMS a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços é

⁴¹⁴ GOUVÊA, 2006. p. 163.

⁴¹⁵ “Atuação de uma empresa em mais de um estágio do processo produtivo, o que frequentemente ocorre por meio da fusão de várias empresas que atuam em estágios diferentes. O mais abrangente tipo de verticalização ou integração vertical é o da empresa que controla desde a produção de matérias-primas até a confecção final do produto” (In: SANDRONI, 1999. p. 634).

⁴¹⁶ Com fundamento no art. 195, § 12, da CF/88.

facultativa. Contudo, no caso do ICMS os interesses fiscais podem levar a elevadas cargas tributárias de produtos essenciais, como o caso das telecomunicações. Diante de toda essa liberalidade e visando evitar excessos, a CF/88 estabeleceu limitações a esta faculdade, sobre as quais discorre Hugo de Brito Machado:

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços (art. 155, § 2º, III), facultando, assim, seu uso com função extrafiscal. Todavia, consciente dos problemas que daí podem decorrer, cuidou de estabelecer fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 155, § 2º, IV e V).⁴¹⁷

Neste contexto ainda pode-se citar a extrafiscalidade do IOF que por não estar vinculado ao princípio da anterioridade é utilizado como instrumento anti-inflacionário, sendo ajustado aos objetivos da política monetária, bem como o II e o IE que não obtêm grandes resultados em termos de arrecadação, mas são eficazes instrumentos de política econômica.

A extrafiscalidade dos tributos conforme seus fatos geradores é apenas uma das dimensões, pois referido instituto pode estar também relacionado ao destino do produto arrecadado pelos tributos, porém neste sentido limita-se as contribuições, por serem tributos finalísticos por excelência.

Por fim, não se pode deixar de anotar que a expressão extrafiscalidade no direito brasileiro é empregada com diversos significados, com destaque para quatro conceituações descritas por Celso de Barros Correia Neto:

(1) o objetivo ou fundamento não financeiro que justifica o uso de certos tributos ou conformação diferenciada de sua regra-matriz ou seu regime jurídico; (2) o regime jurídico especial que caracteriza exercício de competência tributária

⁴¹⁷ MACHADO, 2012a. p. 372.

relativa a determinados tributos; (3) o uso de expedientes tributários com propósito predominantemente alheio à captação de recursos para o Estado e (4) os efeitos externos – sociais e econômicos – diversos da geração de receitas públicas, que podem ser produzidos pela norma tributária em sentido amplo.⁴¹⁸

Assim, o tributo tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para satisfação das necessidades da coletividade⁴¹⁹, ou seja, promover mais do que a mera captação de recursos, mas a efetiva realização dos valores constitucionais.

Dentro deste contexto de extrafiscalidade apresentado fica evidente que o ICMS, embora de inspiração preponderantemente fiscal, presta-se tanto para fins de arrecadação meramente fiscal como para fins de arrecadação extrafiscal. Inclusive na sua disciplina legal é previsto repasse mínimo fixo para saúde e educação que deixam evidente o caráter extrafiscal deste imposto.

Após o estudo teórico da importância da tributação para o financiamento do ente Estatal, tanto em aspecto jurídico como econômico, passa-se à análise quantitativa da (in)eficiência da alocação dos recursos advindos do ICMS para a saúde e educação no Estado de Santa Catarina, por intermédio da adaptação do cálculo do IRBES aos Estados e da análise da arrecadação *per capita* do ICMS em Santa Catarina.

⁴¹⁸ CORREIA NETO, 2014. p. 82.

⁴¹⁹ Neste sentido, ver: MARTINS, 2014. p. 80.

5 ANÁLISE ECONÔMICO-JURÍDICA DO SISTEMA DE ARRECAÇÃO DO ICMS EM SANTA CATARINA

O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele (PIKETTY, 2014, p. 469).

O confronto das arrecadações tributárias com as políticas públicas desenvolvidas pelo governo brasileiro tem gerado descontentamento na sociedade diante da precariedade dos serviços públicos, principalmente nos setores essenciais para dignidade da pessoa humana, como saúde e educação.

Esse problema não é nenhuma novidade no cenário nacional, porém a grande dificuldade está na mensuração dos erros. Divisar as causas da deficiência do sistema público no Brasil não é tarefa simples, pois os equívocos da administração pública no País são históricos e diversos são os fatores que influenciam direta e indiretamente para perpetuação dessa inadequada gestão pública.

Neste norte, ao observar a evolução dos modelos de governo no Brasil, denotam-se muito mais semelhanças do que divergências. Diante desta relativa continuidade do modelo de políticas públicas, com algumas alterações muito mais emblemáticas e comerciais do que realmente eficazes, torna-se difícil a resolução dos graves problemas sociais. Como afirma Bernardo Sorj:

Noutras palavras, a pobreza e, portanto, a luta contra ela, é dinâmica e exige constantes esforços de readaptação dos instrumentos de políticas sociais às cambiantes condições do mundo atual.⁴²⁰

Assim, para possibilitar que sejam ofertados os serviços necessários para manutenção da dignidade humana da população carente – um dos objetivos das políticas públicas –, é necessário renovar os meios utilizados, principalmente em face do atual cenário de recessão econômica atrelado a graves problemas de déficit orçamentários contínuos decorrentes, por exemplo, da manutenção dos programas assistenciais.

Sem a pretensão de resolver as deficiências históricas da prestação dos serviços públicos, neste Capítulo será realizada a análise

⁴²⁰ SORJ, 2003. p. 31.

da alocação dos recursos advindos do ICMS para a saúde e educação no Estado de Santa Catarina, visando apenas ampliar esse campo de estudo tão vasto por meio da Análise Econômica do Direito, com objetivo de comprovar que os tributos não são um mal advindo da formação do Estado, mas uma contrapartida necessária diante de todas as vantagens de se viver em sociedade.

5.1 A ESCOLHA DAS VARIÁVEIS

Em princípio, antes de ser efetuada a análise quantitativa, é importante demonstrar a relevância e o contexto da escolha de cada uma das variáveis. Como na explicação de Ricardo Lobo Torres, “o princípio do desenvolvimento econômico não é um fim em si mesmo, mas deve se afinar com o desenvolvimento humano”⁴²¹. Essa afirmação deriva dos ensinamentos de Amartya Sen, para o qual o crescimento econômico não é um fim em si mesmo, pois “[...] o desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhora da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos”⁴²².

O economista indiano Amartya Sen faz essa constatação ao observar o mundo por outro ângulo, questionando a privação de liberdade que ocorre em um Planeta com tanta opulência. Este economista demonstra em suas pesquisas que mesmo nos países desenvolvidos ainda há um número considerável de pessoas que passam fome e estão desnutridas, bem como dispõem de acesso limitado à saúde, ao saneamento básico, à água tratada, à educação funcional⁴²³ e até mesmo carentes de oportunidades de emprego e, em consequência, de segurança econômica e social.

Diante dessa constante busca pelo desenvolvimento que garanta a liberdade e os direitos fundamentais, é preciso repensar as prioridades de investimento do Estado e se elas coadunam com as expectativas e necessidades dos cidadãos.

⁴²¹ TORRES, 2005. p. 350.

⁴²² SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 29.

⁴²³ “[...] definida operacionalmente, segundo critérios da UNESCO, como o domínio de habilidades em leitura, escrita, cálculos e ciências, em correspondência a uma escolaridade mínima de quatro séries completas” (In: FULGENCIO, P. C. **Glossário Vade Mecum**: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente. Rio de Janeiro: Mauad X, 2007. p. 231).

Acompanhando o pensamento de Amartya Sen, pode-se afirmar que essa é uma relação de mão dupla, pois do mesmo modo que o aumento das políticas públicas amplia as liberdades dos indivíduos, a direção dessas políticas deve ser guiada pelo uso efetivo das capacidades participativas do povo. Desse modo:

O desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. O enfoque nas liberdades humanas contrasta com visões mais restritas de desenvolvimento, como os que identificam desenvolvimento com crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB), aumento de rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social... **Mas as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas (por exemplo, os serviços de educação e saúde)** e os direitos civis (por exemplo, a liberdade de participar de discussões e averiguações públicas).⁴²⁴

Neste sentido, Raimundo Bezerra Falcão conceitua de forma clara o desenvolvimento econômico e a mudança social:

Desenvolvimento não é apenas crescimento econômico, nem tampouco simples produção de riqueza. Pressupõe distribuição, ou redistribuição, dessa riqueza, em favor do bem-estar social, e participação da sociedade, portanto, em benefícios diversos, como a educação, boas condições sanitárias, oportunidade de trabalho, lazer, alimentação adequada, entre vários outros aspectos.⁴²⁵

Dentro desse universo repleto de privação de liberdades, é forçoso escolher entre elas aquelas que podem ser consideradas como pilares para o desenvolvimento adequado da sociedade moderna, motivo pelo qual a saúde e a educação foram escolhidas como parâmetros para a proposta de redistribuição da alocação dos recursos arrecadados, sem

⁴²⁴ SEN, 2010. p. 17-18 (grifos nossos).

⁴²⁵ FALCÃO, 1981. p. 70.

desmerecer os fatores adjacentes, como o saneamento básico e a água potável, essenciais para a manutenção da saúde da população.

Após estabelecidas as variáveis sociais, é necessário escolher a origem desses recursos, uma vez que a fonte de verbas da arrecadação do Estado de Santa Catarina é composta por receitas próprias, como arrecadação de tributos – entre eles ICMS, IPVA, Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)⁴²⁶, taxas, ITCMD, bem como outras origens como o Fundo de Desenvolvimento Social (Fundosocial) e o Sistema Estadual de Incentivo à Cultura, ao Turismo e ao Esporte (SEITEC).

Contudo, dentre todas essas fontes, o ICMS destaca-se por representar mais de 80% das receitas tributárias próprias do Estado, além de apresentar crescimento anual entre 6% e 7% e corresponder a 7,10% do PIB do Estado⁴²⁷, ou seja, sua arrecadação é significativa e essencial para auxiliar no custeio dos serviços públicos, ao mesmo tempo em que possui um reflexo considerável no preço de venda dos produtos, tornando a dicotomia entre custos privados e os benefícios públicos ainda mais evidente.

Ademais, dentro das perspectivas de racionalidade e objetividade, ambos os parâmetros sociais selecionados (saúde e educação) possuem alíquotas de repasse do ICMS preestabelecidas, o que facilita o desenvolvimento do estudo.

A dificuldade seria dimensionar as melhorias geradas pela maior arrecadação e repasse do ICMS. Várias são as opções de parâmetros para aferir a melhora na educação e na saúde, porém é preciso ter muita cautela para realização dessa escolha e nem sempre os indicadores são coerentes com a realidade, por exemplo: um maior número de escolas construídas não demonstra uma efetiva melhora na educação, a qual pode ser aferida pelo número de crianças matriculadas, níveis de alfabetização, entre outros parâmetros. Isso porque:

A tributação utilizada com objetivos de mudança social exige um manejo deveras cuidadoso, a fim de que os resultados não se frustrem ou não se

⁴²⁶ São as receitas referentes aos servidores públicos estaduais que, embora façam parte da repartição obrigatória de receitas da União para os Estados, aparecem nas contas do Estado de Santa Catarina como receitas próprias.

⁴²⁷ SANTA CATARINA. Governo do Estado. Secretaria do Estado da Fazenda. **Santa Catarina** – Perfil Econômico, Financeiro e Social. Boletim Informativo 1º semestre 2013. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Boletim%20junho-13%20-%20doc%20FINAL%20%28%29.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

colham inaproveitáveis, pois é inconveniente esquecer que a mudança também se faz para pior.⁴²⁸

O IDH, por exemplo, usa como fatores para análise da educação a média de anos de estudo da população adulta (pessoas com 25 anos ou mais) e os anos esperados de estudo da população jovem; no fator longevidade, que não deixa de ser um reflexo da saúde da população, o critério utilizado é o da esperança de vida ao nascer (número médio de anos que as pessoas viveriam a partir do nascimento, mantidos os mesmos padrões de mortalidade observados no ano de referência).

Este modelo é crucial para delimitação das contrapartidas sociais desenvolvidas pelo Estado com intuito de garantir a manutenção dos direitos fundamentais do cidadão e possibilitar uma melhor qualidade de vida; por isso, estes fatores também são parte desta pesquisa, assim como o cálculo do IRBES estadual e a verificação da arrecadação *per capita*.

5.2 A ARRECADAÇÃO E SUAS LIMITAÇÕES

Previamente à análise da arrecadação e alocação dos recursos advindos do ICMS, é preciso compreender que o cerne dos estudos sobre a tributação como forma de manutenção do Estado é estabelecer se o problema está na má-gestão dos recursos pelos governantes ou na insuficiência dos valores arrecadados.

Outro fator de extrema relevância é reconhecer que no Brasil o sistema tributário é precipuamente regressivo⁴²⁹ e mesmo o IR não é efetivamente progressivo⁴³⁰, possuindo um número limitado de alíquotas por faixa de rendimentos:

⁴²⁸ FALCÃO, 1981. p. 326.

⁴²⁹ “Os tributos podem ser *regressivos* e *progressivos*. Denominam-se *regressivos* quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. [...] Tanto os impostos fixos quanto os variáveis (como o IPI, o ICMS) são, em regra geral, regressivos” (In: AMARO, 2006. p. 90-91, grifos do autor).

⁴³⁰ “[...] a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda” (In: AMARO, 2006. p. 91).

Tabela 2 - Imposto sobre a renda das pessoas físicas⁴³¹

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)
Até 1.903,98	-
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

Como infere-se da tabela disponibilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a progressividade do IR limita-se aos salários até R\$ 4.664,68, fazendo com que os rendimentos mais significativos não sejam devidamente tributados.

Além da falta de progressividade do IR, outro fator que contribui para a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro é a existência de impostos indiretos, tributos que incidem majoritariamente sobre o consumo presentes nos preços de mercadorias e serviços, os quais oneram sobremaneira a parcela mais desprovida financeiramente da população, conforme demonstra a tabela da distribuição da Carga Tributária elaborada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA):

Tabela 3 - Distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de salário mínimo⁴³²

Renda mensal familiar	Carga tributária bruta - 2004	Carga tributária bruta - 2008	Dias destinados ao pagamento de tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32	35,3	129
6 a 8	31,7	35	128
8 a 10	31,7	35	128
10 a 15	30,5	33,7	123

(continua)

⁴³¹ Fonte: BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

⁴³² Fonte: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>.

Tabela 3 (conclusão)

15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29	106

Entretanto, a análise da progressividade da tributação é muito mais complexa e abrange temas como o Imposto sobre Grandes Fortunas, que não serão discutidos neste trabalho, o qual se limita em verificar qual a forma mais adequada de alocação dos recursos entre saúde e educação com objetivo de maximizar o bem-estar da sociedade.

5.2.1 Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) aplicado ao Estado de Santa Catarina

O estudo dos custos *versus* os benefícios do pagamento dos tributos demonstra, segundo o cálculo do IRBES realizado pelo IBPT⁴³³, que embora o Brasil esteja entre os países que mais tributam o retorno do bem-estar à sociedade, ainda se encontra abaixo do esperado. Desse modo, com intuito de iniciar os reflexos da tributação em Santa Catarina, este índice foi adaptado para as peculiaridades do Estado.

O IRBES é um cálculo que leva em consideração a Carga Tributária e o IDH de cada País, com o objetivo de mensurar o retorno do bem-estar à sociedade. Em âmbito estadual, é preciso substituir o IDH pelo Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM)⁴³⁴, o qual tem o papel de ajustar o IDH para a realidade dos Municípios e regiões metropolitanas brasileiras, refletindo as especificidades e os desafios regionais no alcance do desenvolvimento humano no Brasil⁴³⁵.

Importante também esclarecer que até o exercício de 2005, no tocante à administração pública estadual, apenas a contribuição para o Fundo de Manutenção e de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e

⁴³³ AMARAL et al., 2013.

⁴³⁴ PORTAL ATLAS BRASIL. **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM)**. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br>>. Acesso em: 20 abr. 2016. Este é um índice criado em parceria pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e Fundação João Pinheiro.

⁴³⁵ Fórmula do cálculo do IRBES aplicada aos Estados neste trabalho: IRBES Estadual = 200 – (115*CT) – 85* (1 – IDHM).

de Valorização do Magistério (FUNDEF) era considerada como dedução da receita, não compoendo, assim, a respectiva receita orçamentária arrecadada. Todavia, a partir de 2006, outros valores passaram a ser assim considerados e contabilizados como dedução da receita.

Essas novas deduções são formadas pelos recursos para a formação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)⁴³⁶, recursos transferidos aos Municípios, decorrente da sua cota parte na receita estadual, a qual representa a parcela mais significativa entre as deduções, recursos do Fundosocial e do SEITEC, e também de outras deduções da receita corrente.

Especificamente sobre as deduções do SEITEC, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) discorre:

Desde 2005, quando foi criado o Sistema Estadual de Incentivo à Cultura, Esporte e Turismo (SEITEC), os recursos utilizados pelo Fundocultural, Funturismo, e Fundesporte não são contabilizados como receita tributária e, portanto, não entram na base de cálculo para definição do valor mínimo a ser aplicado em saúde e educação. Nesse período, R\$ 371,47 milhões deixaram de ser considerados para a educação, e R\$ 178,30 milhões não entraram nas contas da saúde.⁴³⁷

E ainda complementa:

⁴³⁶ Criado em substituição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), que vigorou de 1998 a 2006, pela Emenda Constitucional nº 53/2006 e regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto nº 6.253/2007. É um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por Estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos), formado por parcela financeira de recursos federais e por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal. Independentemente da origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica.

⁴³⁷ SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro**. 13. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – Exercício 2014. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015. p. 16.

Mesma situação ocorria em relação ao Fundosocial, criado para financiar programas sociais que busquem reduzir as diferenças no IDH (Índice de Desenvolvimento Humano). Os recursos também não entravam na base de cálculo e, entre 2005 e 2012, saúde e educação ficaram sem R\$ 786,29 milhões. A questão foi corrigida em 2013, após determinação do TCE/SC.⁴³⁸

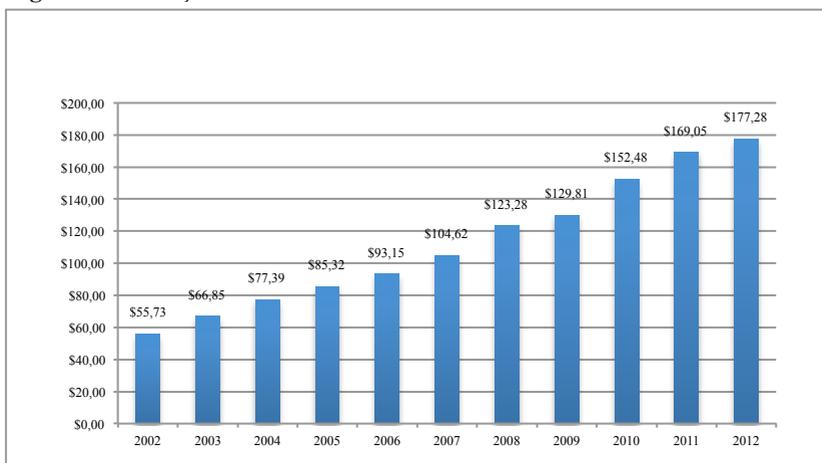
Assim, no âmbito da arrecadação tributária, há uma redução significativa de seu percentual do PIB; a partir de 2006, quando foram instituídas as referidas deduções obrigatórias e a carga tributária, que representava em média 7% a 8% do PIB, passou a representar apenas 5%, considerando a receita após as deduções.

Contudo, é necessário destacar que não houve uma redução de fato da tributação imposta para sociedade, apenas uma redução do montante de receitas disponíveis para o Estado aplicar em suas próprias ações públicas. Desse modo, foram feitos dois cálculos do IRBES: um considerando a receita tributária bruta do Estado de Santa Catarina e outro com base na receita tributária após as deduções obrigatórias.

Quanto à série temporal, observa-se que ela restou limitada aos dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sendo que a última divulgação do PIB de Santa Catarina refere-se ao ano de 2012.

Entre os anos de 2003 e 2012, o PIB catarinense obteve um incremento de 265%, passando de R\$ 66.848.534.000,00 para R\$ 177.275.691.000,00, crescimento gradual que pode ser observado no gráfico:

⁴³⁸ SANTA CATARINA Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro**. 13. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – Exercício 2014. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015. p. 16.

Figura 2 - Evolução do PIB de Santa Catarina em bilhões de reais⁴³⁹

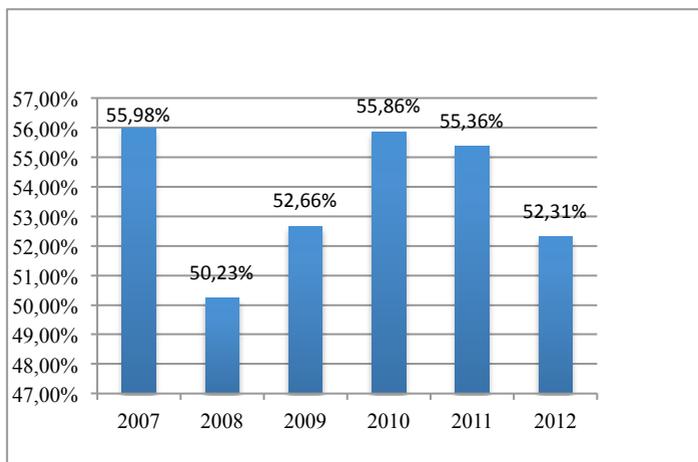
No que compete às receitas do Estado, é importante ressaltar que este estudo limitou-se à análise das receitas tributárias, porém a receita orçamentária do Estado é muito mais ampla: compreende as receitas correntes (tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes, outras receitas correntes, receita intraorçamentária) e as receitas de capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital, outras receitas de capital, receita intraorçamentária).

As receitas tributárias representam, historicamente, cerca de 50% do total das receitas do Estado de Santa Catarina, conforme se extrai dos relatórios do TCE/SC⁴⁴⁰:

⁴³⁹ Fonte: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa de informações básicas municipais**: perfil dos Municípios brasileiros 2012. Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Municipios/2012/munic2012.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2016).

⁴⁴⁰ SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Diretoria de Controle da Administração Estadual Divisão de Contas Anuais do Governo. **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado - Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012**.

Figura 3 - Percentual da receita tributária em relação à receita total⁴⁴¹



Como a maior parte das referidas deduções obrigatórias incidem sobre as receitas tributárias, este percentual já foi mais significativo – nota-se pelo relatório de 2007 do TCE/SC:

Quanto à evolução, os números demonstram que, nos exercícios de 2003 a 2006, o percentual das receitas tributárias no total da receita orçamentária arrecadada esteve entre os patamares de 67,87% (sessenta e sete vírgula oitenta e sete por cento) e 68,94% (sessenta e oito vírgula noventa e quatro por cento), pelo qual cabe também destacar o reflexo da contabilização das deduções, já mencionado, posto que parcela significativa destas deduções recai sobre as receitas tributárias.⁴⁴²

Com efeito, embora a receita tributária continue crescendo em média 14% ao ano, há uma diferença considerável entre a receita tributária antes e após as deduções obrigatórias:

⁴⁴¹ Fonte: compilação própria a partir de dados do **relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

⁴⁴² SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Diretoria de Controle da Administração Estadual Divisão de Contas Anuais do Governo. **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007.

Figura 4 - Diferença entre a receita tributária antes e após as deduções obrigatórias⁴⁴³



Após essas considerações prévias, passa-se à análise dos resultados encontrados na análise do IRBES catarinense:

Tabela 4 - Análise do IRBES de Santa Catarina⁴⁴⁴

Ano	Receita Tributária bruta ⁴⁴⁵	PIB ⁴⁴⁶	Carga tributária	(continua)	
				IDHM ⁴⁴⁷	IRBES
2003	R\$ 5.267.090.430	R\$ 66.848.534.000	8%	0,674	163,23
2004	R\$ 5.521.284.531	R\$ 77.392.991.000	7%	0,674	164,09

⁴⁴³ Fonte: Compilação própria a partir de dados do **relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

⁴⁴⁴ Fonte: compilação própria.

⁴⁴⁵ SANTA CATARINA. **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

⁴⁴⁶ Compilação própria a partir de dados do IBGE, 2013.

⁴⁴⁷ PORTAL ATLAS BRASIL. **Atlas do desenvolvimento humano no Brasil**. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/consulta/>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

Tabela 4					(conclusão)
2005	R\$ 6.883.030.7 73	R\$ 85.316.275.000	8%	0,674	163,01
2006	R\$ 7.827.643.7 80*	R\$ 93.146.754.000	8%	0,674	162,63
2007	R\$ 8.070.509.4 01	R\$ 104.622.947.00 0	8%	0,674	163,42
2008	R\$ 9.202.414.8 79	R\$ 123.282.295.00 0	7%	0,674	163,71
2009	R\$ 9.885.360.7 65	R\$ 129.806.256.00 0	8%	0,674	163,53
2010	R\$ 11.950.000. 000	R\$ 152.482.338.00 0	8%	0,774	171,78
2011	R\$ 13.720.000. 000	R\$ 169.049.530.00 0	8%	0,774	171,46
2012	R\$ 15.014.177. 523	R\$ 177.275.691.00 0	8%	0,774	171,05

* A receita tributária bruta do ano de 2006 é uma estimativa com base em um aumento médio da receita de 14% ao ano.

** O IDHM, assim como o IDH, indica tendências de longo prazo e por estar vinculado ao Censo Demográfico e a variáveis de “estoque”, como saúde e educação, que se movimentam muito lentamente, é atualizado apenas a cada dez anos (1991/2000/2010).

Como depreende-se da tabela, as alterações nos IRBES até 2009 foram bastante sensíveis, pois além de o IDHM ter permanecido constante, o crescimento da receita tributária e do PIB catarinense foram muito semelhantes: enquanto a receita tributária cresceu em média 14% ao ano, o PIB cresceu em média 12%. Desse modo, as alterações mais substanciais no IRBES ocorrem apenas após o aumento do IDHM em 2010.

Com suas devidas proporções, a mesma coisa ocorre com o IRBES calculado com base na receita tributária após as deduções obrigatórias:

Tabela 5 - Análise do IRBES do Estado de Santa Catarina (depois das deduções)⁴⁴⁸

Ano	Receita tributária após as deduções ⁴⁴⁹	PIB ⁴⁵⁰	Carga tributária	IDHM ⁴⁵¹	IRBES
2006	R\$ 4.681.631.965,81	R\$ 93.146.754.000,00	5%	0,674	166,51
2007	R\$ 5.206.935.588	R\$ 104.622.947.000	5%	0,674	166,57
2008	R\$ 5.795.556.453	R\$ 123.282.295.000	5%	0,674	166,88
2009	R\$ 6.059.633.721	R\$ 129.806.256.000	5%	0,674	166,92
2010	R\$ 7.603.098.316	R\$ 152.482.338.000	5%	0,774	175,06
2011	R\$ 8.447.498.587	R\$ 169.049.530.000	5%	0,774	175,04
2012	R\$ 9.284.177.523	R\$ 177.275.691.000	5%	0,774	174,77

A redução da receita tributária pelas deduções diminui a carga tributária e, em consequência, eleva os valores do IRBES; porém, embora o Estado não possa investir as diferenças dessas receitas nas suas próprias ações, incluindo entre elas as sociais, esta carga tributária não representa a realidade do custo privado dos serviços públicos, gerando um IRBES ilusório que não coaduna com a realidade catarinense.

Isso porque, para a população, é irrelevante quem fará a escola ou o hospital, quem disponibilizará os medicamentos ou pagará os professores, contanto que os serviços sejam adequadamente prestados;

⁴⁴⁸ Fonte: compilação própria.

⁴⁴⁹ SANTA CATARINA. **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

⁴⁵⁰ IBGE, 2013.

⁴⁵¹ PORTAL ATLAS BRASIL, 2013.

como este é o índice que visa mensurar o retorno do bem-estar à sociedade, no presente estudo será adotado o IRBES como base na receita tributária bruta, em que o que pese seja desfavorável à administração pública estadual.

O IRBES aplicado ao Estado de Santa Catarina foi adaptado às necessidades locais representadas pelo IDHM. Desse modo, não pode ser comparado ao IRBES nacional. Assim, o IRBES catarinense deve ser relacionado ao IRBES de outros Estados da federação e, dentre eles, optou-se, diante das maiores semelhanças históricas e culturais, pelos outros dois Estados da região sul – Paraná e Rio Grande do Sul:

Tabela 6 - Análise do IRBES do Estado do Paraná⁴⁵²

Ano	Receita tributária bruta⁴⁵³	PIB⁴⁵⁴	Carga tributária	IDHM⁴⁵⁵	IRBES
2009	R\$ 15.724.788.018	R\$ 189.269.000.000	8%	0,65	160,70
2010	R\$ 17.750.123.739	R\$ 225.211.000.000	8%	0,749	169,60
2011	R\$ 20.423.374.162	R\$ 256.974.000.000	8%	0,749	169,53
2012	R\$ 23.014.192.746	R\$ 285.206.000.000	8%	0,749	169,39

⁴⁵² Fonte: compilação própria.

⁴⁵³ PARANÁ. Governo do Estado. **Portal da transparência do Estado do Paraná**. Disponível em:

<<http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=69>>. Acesso em 20 abr. 2016.

⁴⁵⁴ IBGE, IPARDES.

⁴⁵⁵ PORTAL ATLAS BRASIL, 2013.

Tabela 7 - Análise do IRBES do Estado do Rio Grande do Sul⁴⁵⁶

Ano	Receita Tributária bruta ⁴⁵⁷	PIB ⁴⁵⁸	Carga tributária	IDHM ⁴⁵⁹	IRBES
2009	R\$ 17.365.016.969	R\$ 215.863.000.000	8%	0,664	162,19
2010	R\$ 20.892.356.536	R\$ 241.255.000.000	9%	0,746	168,45
2011	R\$ 22.193.100.075	R\$ 264.968.000.000	8%	0,746	168,78
2012	R\$ 24.207.463.771	R\$ 287.055.000.000	8%	0,746	168,71

Do mesmo modo que o IRBES catarinense, o IRBES do Paraná e do Rio Grande do Sul apresentaram diferença substancial em 2010 com o aumento do IDHM. Como esta variável representa 85% do cálculo do IRBES, sua influência é extremamente significativa, ainda mais se aliada a cargas tributárias constantes, como se observa nos três Estados analisados.

Não obstante as receitas e o PIB dos outros dois Estados serem superiores aos apresentados por Santa Catarina, a receita tributária nos três Estados são proporcionais, o que se consubstancia em uma carga tributária muito semelhante; o mesmo ocorre com o Índice de Retorno do Bem-Estar à Sociedade:

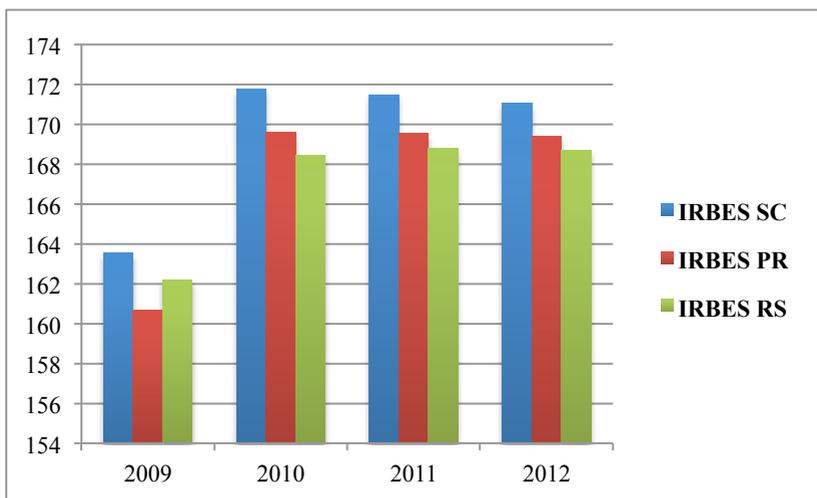
⁴⁵⁶ Fonte: compilação própria.

⁴⁵⁷ RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. **Análise Receita Orçamentária.** Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/AFE/REC-CON_1.aspx>. Acesso em 20 abr. 2016.

⁴⁵⁸ IBGE, FEE.

⁴⁵⁹ PORTAL ATLAS BRASIL, 2013.

Figura 5 - Comparativo do IRBES dos três Estados da região sul do Brasil (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul)⁴⁶⁰



A interferência do IDHM no cálculo do IRBES é tão representativa que, mesmo Santa Catarina possuindo um IDHM pouco superior, figura sempre como maior IRBES da região sul do País. Nesse estudo, frisa-se superficial, do retorno de bem-estar à sociedade, que Santa Catarina seria o Estado, dentre os três da região sul, em que os custos privados seriam mais bem empregados em benefícios públicos.

5.2.2 Crítica ao Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) e a arrecadação *per capita* do Estado de Santa Catarina

Conforme dados do IBPT⁴⁶¹, o Brasil figura como um dos vinte países do mundo com maior carga tributária em percentual do PIB, superando muitas nações desenvolvidas, como EUA e Suíça. Em contrapartida, seu IRBES seria o pior entre os trinta países analisados pelo IBPT, nos cinco anos de realização do estudo (entre 2011 e 2015).

No entanto, ao observar a tabela apresentada pelo IBPT, é visível a diferença entre o IDH brasileiro e dos outros países analisados. Desse modo, considerando que o cálculo é realizado com base em uma ponderação de 85% do IDH e 15% da carga tributária, denota-se que o

⁴⁶⁰ Fonte: compilação própria.

⁴⁶¹ AMARAL et al., 2013.

resultado do IRBES está plenamente vinculado aos valores do IDH (como também foi possível inferir no estudo sobre o IRBES de Santa Catarina, no qual uma pequena diferença no IDHM resultou na preponderância do IRBES catarinense em relação ao do Paraná e ao do Rio Grande do Sul).

No caso da análise do IBPT, a diferença entre o IDH do Brasil e dos demais países é ainda maior, ademais nos estudos realizadas pelo IBPT não há alteração do IDH, uma vez que ele só é calculado de dez em dez anos. Assim, para que o País conseguisse melhorar sua posição no ranking, seria necessária uma mudança substancial na carga tributária – que dificilmente ocorreria no curto prazo.

Perpassados esses impasses numéricos, ainda pode-se afirmar que o estudo do retorno do bem-estar à sociedade é muito mais complexo e depende de diversos fatores exógenos aos dados presentes no IDH e na carga tributária. Por isso, quando se utiliza o IRBES, é preciso evidenciar a simplicidade do estudo que apenas possibilita uma contribuição para pesquisas mais elaboradas, que considerem fatores como o tamanho da economia e da população dos países na análise do retorno social Estado pelo Estado em contrapartida dos tributos cobrados da sociedade.

Com esse mesmo objetivo, outra análise utilizada é da arrecadação tributária *per capita*. Por meio dela é possível inferir quanto exatamente o Estado tem à sua disposição para atender a demandas como saúde, educação, segurança, justiça – e os custos decorrentes: remédios, salários, obras –, por habitante.

A população de Santa Catarina, em 2010, conforme o Censo realizado pelo IBGE, alcançou um total de 6.248.436 habitantes; no mesmo ano, a receita tributária do Estado foi de R\$ 11.950.000.000,00, o que resulta em uma arrecadação per capita igual a R\$ 1.912,48 ao ano ou R\$ 159,37 ao mês.

De outro norte, no art. 3º da Portaria Interministerial nº 538-A/2010, o Ministério de Estado da Educação e da Fazenda, retificando a Portaria Interministerial nº 1.227/2009 e nos ditames do art. 4º da Lei nº 11.494/2007⁴⁶², estabeleceu como valor anual mínimo nacional por

⁴⁶² “Art. 4º, § 1º - O valor anual mínimo por aluno definido nacionalmente constitui-se em valor de referência relativo aos anos iniciais do ensino fundamental urbano e será determinado contabilmente em função da complementação da União” (In: _____, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.494**, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e

aluno da educação básica para o ano de 2010 a quantia de R\$ 1.414,85 ao ano ou R\$ 117,90 por mês⁴⁶³; bem como na análise realizada em 2013 pelo Conselho Federal de Medicina (CFM)⁴⁶⁴ verificou-se que o gasto *per capita* com saúde no Brasil é de R\$ 1.098,75 ao ano ou R\$ 91,56 ao mês, considerando as despesas da União, dos Estados e dos Municípios.

Especificamente para Santa Catarina, o valor utilizado nos anos iniciais do ensino fundamental urbano previsto na Portaria Interministerial nº 538-A/2010 é de R\$ 1.811,15 ao ano ou R\$ 150,92 ao mês. Já o gasto com saúde *per capita* no Estado em 2010 foi de R\$ 346,53 ao ano ou R\$ 28,88 por mês. Assim, somados apenas os gastos com educação básica e saúde por habitante no Estado de Santa Catarina no ano de 2010, alcança-se o valor de R\$ 179,81 ao mês, superando em R\$ 20,44 a arrecadação *per capita* do Estado naquele ano.

Nesse aspecto, é importante mencionar que nem sempre a arrecadação do Estado é suficiente para o pagamento, por exemplo, do valor mínimo por aluno da educação básica. Nesses casos a Lei nº 11.494/2007, em seu art. 4º, prevê o repasse de verbas da União, mais especificamente do FUNDEB, para esses Estados e Municípios, sendo responsável por esse repasse o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)⁴⁶⁵.

de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111494.htm>. Acesso em 20 abr. 2016).

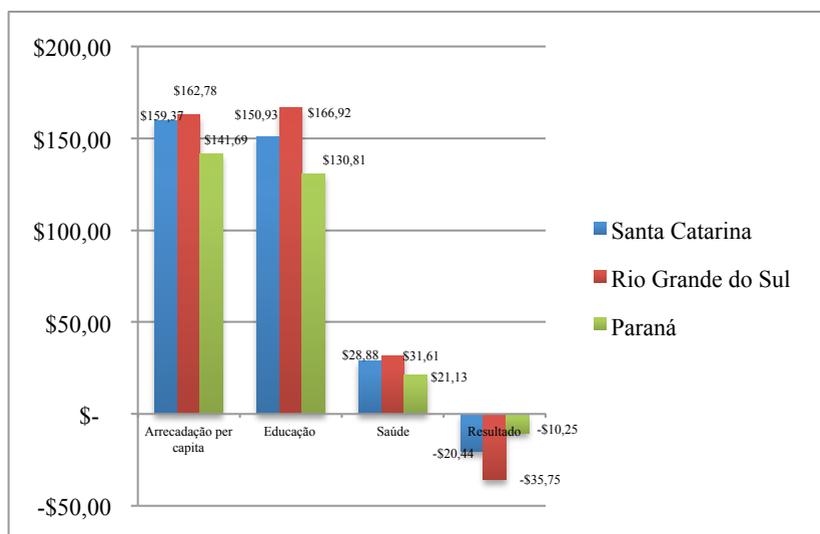
⁴⁶³ Utiliza-se como referência o valor definido para o exercício de 2010 por ser o mesmo ano da arrecadação *per capita* analisada, porém o valor é atualizado anualmente e, em 2016, o valor mínimo nacional por aluno da educação básica foi fixado pelo Ministério de Estado da Educação e da Fazenda em R\$ 2.739,87.

⁴⁶⁴ A análise realizada pelo CFM teve como base as despesas apresentadas pelos gestores à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Ministério da Fazenda, por meio de relatórios resumidos de execução orçamentária. Essas despesas em saúde ainda foram cruzadas com IDH, oferta de leitos para cada grupo de 800 habitantes, taxas de incidência de tuberculose e dengue, além da cobertura populacional de agentes comunitários de saúde e equipes de saúde da família.

⁴⁶⁵ Embora a receita tributária *per capita* seja inferior aos gastos por habitante em Santa Catarina, o Estado não precisou de repasses do FUNDEB para cumprir com seus gastos com educação. Isso porque esta é uma análise superficial, que não considera as diferenças presentes em cada cálculo, por

Comparando os valores dos três Estados do sul do País, verifica-se uma similaridade muito grande, da mesma forma que a apresentada no IRBES, com a diferença que Rio Grande do Sul apresenta, além da maior arrecadação *per capita*, os maiores percentuais de investimento da arrecadação em saúde e educação (102,5% em saúde e 19,42% em educação); já o Paraná apresenta a menor receita tributária por habitante e os menores percentuais de investimento da arrecadação em saúde e educação (92,32% em saúde e 14,91% em educação):

Figura 6 - Receita tributária e arrecadação da saúde e educação nos três Estados do sul do País⁴⁶⁶



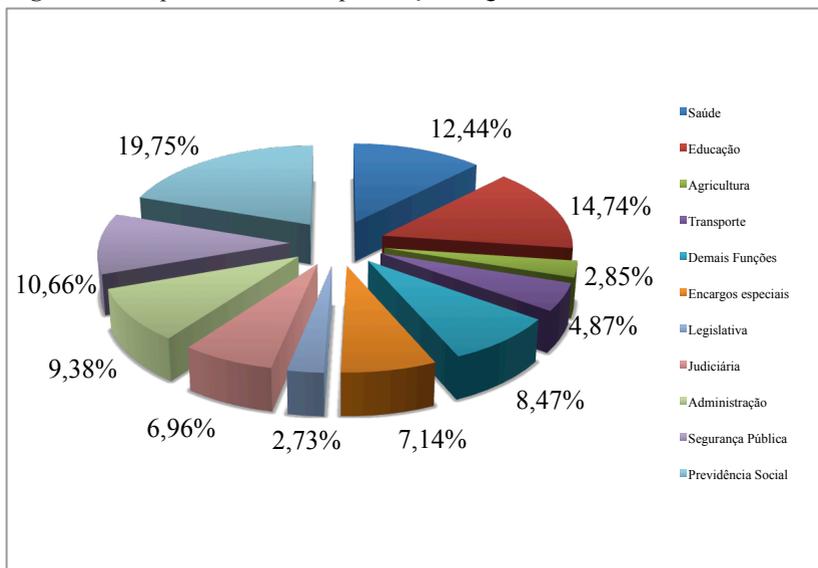
Mesmo que de modo simplório, esta análise consegue demonstrar que a arrecadação tributária no Brasil não consegue alcançar valores adequados para manutenção de um sistema educacional e de saúde,

exemplo, que o número de alunos nas séries iniciais do ensino fundamental é inferior ao número da população utilizado para verificar a arrecadação *per capita*, além de desconsiderar os demais gastos com cada etapa da educação, servindo apenas como maneira de ilustrar as deficiências da arrecadação tributária.

⁴⁶⁶ Fonte: elaboração própria a partir de dados do IBGE (População 2010), da Secretaria do Tesouro Nacional (Saúde), da Portaria Interministerial nº 538-A/2010 (Educação) e Tribunal de Contas de Santa Catarina (arrecadação).

quanto mais para cumprir com todas as despesas do Estado. Isso, pois, como demonstra o parecer prévio do TCE/SC, os gastos de Santa Catarina com saúde e educação representam apenas 27,18% do total das despesas do Estado:

Figura 7 - Despesas executadas por função de governo em 2014⁴⁶⁷



Neste âmbito, fica evidente que a arrecadação no País está notoriamente abaixo da necessária, ou seja, um valor muito inferior ao que de fato deveria ser empregado para se obter saúde e educação em parâmetros adequados.

5.3 SISTEMA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS EM SANTA CATARINA

O ICMS tem função preponderantemente fiscal, porém as verbas arrecadadas por meio deste tributo são divididas pela Lei Complementar nº 63, de 1990, que regula a transferência constitucional

⁴⁶⁷ Fonte: Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro**. 13. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – Exercício 2014. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015. p. 13.

do ICMS e determina que 25% da arrecadação deverá ser distribuída para os Municípios, sendo que 3/4 (75%), no mínimo, na proporção do valor adicionado deverá ser distribuída em razão da proporção da arrecadação de cada território e até 1/4 conforme dispôr a Lei Estadual. No caso de Santa Catarina, consoante dispõe a Lei Estadual nº 8.203/1990, 85% do valor destinado aos Municípios é repassado conforme o valor adicionado e apenas 15% é distribuído em partes iguais entre os Municípios.

Além da transferência aos Municípios, a CF/88 determina que, do total arrecadado com impostos, no mínimo 25%⁴⁶⁸ deverá ser repassado para a educação (art. 212, CF/88) e 12% para a saúde (Emenda Constitucional nº 29/2000), bem como o repasse de 20% para o FUNDEB, entre outras deduções obrigatórias.

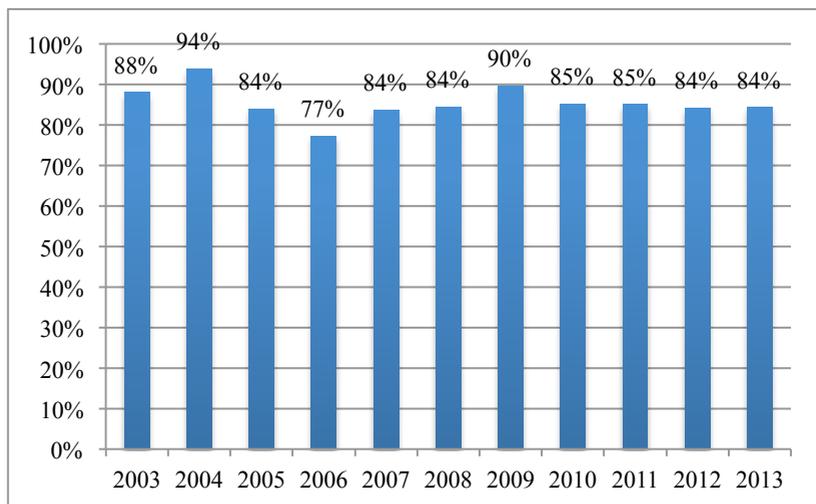
Diante deste quadro de dicotomia entre os custos privados e os benefícios públicos, pretende-se verificar se esta é realmente a melhor alocação possível dos recursos advindos da arrecadação do ICMS e se sua distribuição entre saúde e educação atende adequadamente aos interesses da sociedade.

5.3.1 Evolução da arrecadação do ICMS e dos repasses para saúde e educação

Assim como a receita tributária vem sendo ampliada ao longo dos anos, o ICMS também tem apresentado crescimento considerável em Santa Catarina, acompanhando o desenvolvimento do PIB do Estado. Outro fator importante deste imposto é representar, historicamente, uma parcela significativa da receita tributária do Estado:

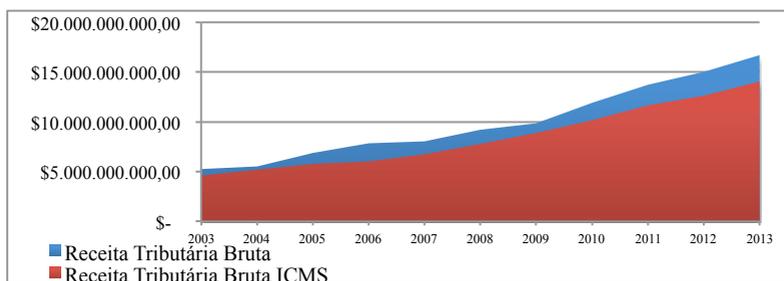
⁴⁶⁸ Santa Catarina repassa, dos 25% do orçamento destinado à educação, 62,6% para investimentos no ensino fundamental, 18,2% para o ensino médio, 2,3% para educação infantil e 3,2% para educação de jovens e adultos. Neste sentido, ver: OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Avaliações de políticas nacionais de educação**. Estado de Santa Catarina, Brasil. Paris: OCDE, 2010. p. 54.

Figura 8 - Percentual da receita bruta do ICMS em relação a receita tributária bruta⁴⁶⁹



Essa redução nos últimos anos do percentual da arrecadação do ICMS em relação à receita tributária bruta está relacionada à redução do crescimento médio da receita do ICMS, pois enquanto a receita tributária em Santa Catarina cresceu em média 14% ao ano, a arrecadação do ICMS tem crescido proporcionalmente menos:

Figura 9 - Arrecadação do ICMS em Santa Catarina⁴⁷⁰



⁴⁶⁹ Fonte: Elaboração própria a partir de dados do **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

⁴⁷⁰ Fonte: Elaboração própria a partir de dados dos **Relatórios técnicos sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

Como principal imposto arrecadado pelo Estado, relevante sua participação quanto é o custo pago pela sociedade. Desse modo, é necessário analisar o retorno do bem-estar à população em decorrência exclusivamente do ICMS, o qual será calculado por meio do IRBES, considerando – em vez da arrecadação total dos impostos catarinenses – apenas as receitas advindas do ICMS, obtendo como resultados:

Tabela 8 - Evolução do IRBES com base na arrecadação do ICMS de Santa Catarina entre 2002-2013⁴⁷¹

Ano	Arrecadação tributária bruta ICMS	PIB	Carga tributária	IDHM	IRBES
2002	R\$ 3.798.879.313,84	R\$ 55.731.863.000,00	7%	0,674	164,45
2003	R\$ 4.626.072.835,31	R\$ 66.848.534.000,00	7%	0,674	164,33
2004	R\$ 5.175.747.310,33	R\$ 77.392.991.000,00	7%	0,674	164,60
2005	R\$ 5.777.081.563,18	R\$ 85.316.275.000,00	7%	0,674	164,50
2006	R\$ 6.039.788.229,60	R\$ 93.146.754.000,00	6%	0,674	164,83
2007	R\$ 6.756.420.027,29	R\$ 104.622.947.000,00	6%	0,674	164,86
2008	R\$ 7.763.384.828,62	R\$ 123.282.295.000,00	6%	0,674	165,05
2009	R\$ 8.860.070.363,00	R\$ 129.806.256.000,00	7%	0,674	164,44
2010	R\$ 10.169.036.927,00	R\$ 152.482.338.000,00	7%	0,774	173,12
2011	R\$ 11.665.556.229,00	R\$ 169.049.530.000,00	7%	0,774	172,85
2012	R\$ 12.630.020.427,00	R\$ 177.275.691.000,00	7%	0,774	172,60

Como este imposto representa uma carga tributária um pouco menor das receitas do Estado, o retorno de bem-estar à sociedade acaba sendo relativamente melhor se comparado ao índice de arrecadação tributária total. Todavia, a diferença de fato é mínima – considerando que este imposto representa cerca de 85% do total arrecadado pelo Estado.

O mesmo ocorre na análise da arrecadação *per capita* que, em termos gerais, alcança a quantia de R\$ 159,37 e em relação ao ICMS é

⁴⁷¹ Fonte: Elaboração própria a partir de dados do **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

de R\$ 135,62⁴⁷², representando exatos 85% da receita por habitante. Isso torna ainda mais evidente a importância deste imposto para o pagamento das despesas do Estado.

Desse total de receitas, 27,18% foram gastas em saúde e educação em 2014, para as quais, conforme a CF/88, deveriam ser repassadas, respectivamente, 12% e 25% das receitas com impostos. Porém os dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda demonstram que os repasses em Santa Catarina vêm, aparentemente, superando este mínimo, principalmente em relação aos gastos com educação:

Tabela 9 - Evolução do percentual mínimo das despesas próprias com educação e saúde / receita líquida de impostos⁴⁷³

Ano	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
% aplicado em educação	26,30	26,19	26,57	29,42	28,30	28,39	25,68
% aplicado em saúde	12,14	12,04	12,09	12,14	12,02	12,11	11,30

A partir da análise desta tabela, surgiu o questionamento sobre a alocação dos recursos entre saúde e educação em Santa Catarina. Isso porque a CF/88 já estabelece o repasse para a educação em mais do que o dobro da transferência obrigatória para a saúde e, mesmo assim, o Estado tem destinado para educação, além do percentual obrigatório, mais quase 5% de recursos, enquanto mal atendia ao mínimo previsto para saúde.

Ao observador externo, essa priorização da educação em detrimento da saúde não parece justificável e estimulou a análise dos motivos que levavam o Estado a fazer essa alocação de recursos e seus reflexos na evolução dos índices relacionados à saúde e à educação em Santa Catarina.

⁴⁷² Elaborada com base na população e arrecadação de 2010.

⁴⁷³ Fonte: SANTA CATARINA. Secretaria do Estado da Fazenda. Diretoria de Contabilidade Geral. Gerência de Informações Contábeis. **Demonstrativo das despesas líquidas de impostos e das despesas próprias com educação e saúde**: valores até março de 2015. Disponível em:

<<http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Demonstrativo%20da%20Educaçã%20e%20Saúde%20-%20Março%202015.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

Entretanto, esses acréscimos no percentual investido na educação não eram reais, como ficou constatado no parecer do Tribunal de Contas disponibilizado no final de 2015. Como infere-se no documento, em termos de educação, para atingir os 28,39% (R\$ 4.320.220.391,06) no ano de 2014, o Estado acrescentou à lista de despesas com educação os gastos com os inativos do setor educacional que representam R\$ 782,02 milhões. Caso esses gastos fossem retirados do orçamento da educação, o Estado não conseguiria alcançar os 25% (R\$ 3.804.277.291,61) obrigatórios. Conforme o TCE/SC, o Estado investiu apenas 23,21% (R\$ 3,53 bilhões) da receita líquida de impostos e transferências efetivamente para a manutenção do desenvolvimento do ensino, ficando 1,79% (R\$ 271,83 milhões) abaixo do investimento mínimo constitucional⁴⁷⁴.

No relatório completo das contas do exercício de 2014, o TCE/SC ainda afirma:

O valor apurado por este Corpo Técnico diverge daquele apresentado pela Secretaria de Estado da Fazenda, que, por sua vez, apurou uma aplicação em montante de R\$ 3,83 bilhões, superior, portanto, ao identificado pelo Tribunal, correspondendo à diferença de R\$ 782,27 milhões.

Tal diferença resulta da inclusão, no cálculo da Secretaria de Estado da Fazenda, do montante de R\$ 782,02 milhões, equivalente a 60% (sessenta por cento) de um total de R\$ 1,30 bilhão, de despesas com inativos da educação realizadas por intermédio do Fundo Financeiro do IPREV, custeadas com recursos oriundos da fonte 0100 (Recursos Ordinários – Recursos do Tesouro).

Foi considerado ainda, no cálculo da Secretaria de Estado da Fazenda, o montante de R\$ 250.073,15, referente a despesas com o Fundo de Melhoria da Polícia Militar (Assistência Comunitária, R\$ 241.400,00) e Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina (Desenvolvimento Científico, R\$ 8.673,15).

⁴⁷⁴ Neste sentido, ver: SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro**. 13. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – Exercício 2014. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015. p. 36.

A diferença remanescente, correspondente a R\$ 5,50 milhões, decorre da não dedução, do valor apurado pela SEF, de restos a pagar do exercício de 2013 cancelados no exercício de 2014.⁴⁷⁵

Quanto às despesas com inativos incluídas no cálculo, critério que eleva o percentual de aplicação em manutenção do desenvolvimento do ensino em 5,18%, a Secretaria de Estado justifica que a inclusão é decorrente da proposta apresentada ao TCE/SC no ano de 2007, porém a proposta havia sido negada pelo TCE/SC por ferir o que estabelece a Lei de Diretrizes e Bases da Educação⁴⁷⁶.

Segundo o TCE/SC, o Governo de Santa Catarina também não atingiu o mínimo necessário no ano de 2013, investindo apenas 22,86% da receita líquida de impostos e transferências efetivamente para a manutenção do desenvolvimento do ensino e acrescenta:

A situação é recorrente, e, somente no período de 2009 a 2014, esses valores somaram R\$ 1,62 bilhão que deixaram de ser aplicados no sistema educacional catarinense.⁴⁷⁷

Essa manipulação dos valores das transferências obrigatórias para a educação não irá apenas ter impacto nos resultados desta pesquisa, é um problema grave que distorce o real investimento do Estado com a manutenção do desenvolvimento do ensino, refletindo no aprimoramento da sociedade e na credibilidade do Estado, que não cumpriu efetivamente com seus deveres.

No tocante aos resultados da saúde, o parecer do TCE/SC⁴⁷⁸ de 2014 constatou que dos 12,11% de receitas líquidas de impostos e transferências destinadas a esta área, que representavam R\$1,84 bilhão, quase a metade (45,98% ou R\$ 835,32 milhões) foi para salários e encargos sociais com os servidores; 53,58% (R\$ 1,01 bilhão) com

⁴⁷⁵ SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Relatório Técnico sobre Contas Prestadas pelo Governo do Estado Relativas ao Exercício de 2014**. Diretoria de Controle de Contas do Governo, 2015, p. 778.

⁴⁷⁶ Ibidem.

⁴⁷⁷ Ibidem, p. 780.

⁴⁷⁸ SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro**. 13. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – Exercício 2014. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015.

despesas gerais (material de consumo, contribuições, serviços de terceiros etc.) e 0,44% (R\$ 8,28 milhões) com investimentos (obras, instalações, equipamentos permanentes, etc.).

Somados à insuficiência dos valores repassados para saúde, outro fator que prejudica os serviços prestados a sociedade são os problemas de gestão, como observou o TCE/SC:

Entre os problemas identificados estão estrutura inadequada para o atendimento, falta de autonomia das unidades – com centralização das decisões na Secretaria do Estado –, e carência de profissionais em determinadas especialidades. Além disso, os levantamentos constataram falta de manutenção preventiva nos equipamentos, morosidade na compra de aparelhos, materiais e medicamentos e necessidade de construções, reformas e manutenção de áreas físicas. Sobre os recursos humanos, o Tribunal observou número insuficiente de profissionais em diversas unidades e problemas relacionados ao cumprimento da carga horária mínima.⁴⁷⁹

Aliado a todos esses impasses, o parecer ainda aponta a “judicialização da saúde”, ou seja, todos aqueles pacientes que, ao não obterem nas unidades hospitalares seus tratamentos e remédios, recorrem ao judiciário. Pode parecer um fator irrelevante, mas só em 2014 essas ações comprometeram 5,92% (ou R\$ 111,37 milhões) do orçamento da saúde, devendo ser realizada uma análise específica, considerando que grande parte dos remédios concedidos pelas ações judiciais é de uso contínuo, devendo onerar parcela significativa do orçamento público por um período considerável de tempo.

Destaca-se, ainda, que em 2015 o Estado não cumpriu com o repasse constitucional obrigatório, aplicando apenas 11,30% da arrecadação em saúde; porém, como as contas ainda não foram analisadas pelo TCE/SC, não há qualquer parecer sobre os motivos da redução do percentual investido na saúde.

⁴⁷⁹ SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro 13:** versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – exercício 2014 – Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015. p. 36.

5.3.2 Evolução dos índices relativos à saúde e educação em Santa Catarina

A educação é um dos pilares de qualquer sociedade, somente por meio dela o País consegue progredir e alcançar melhores níveis de renda *per capita*, reduzir as desigualdades sociais e diminuir o número de cidadãos na linha da pobreza.

O Brasil está longe de atingir níveis adequados de educação e uma parcela considerável da população ainda não tem acesso a qualquer tipo de ensino, porém ao longo dos últimos anos o governo tem investido em programas de incentivo ao desenvolvimento da educação que refletem em melhoras, como é possível observar pela redução da taxa de analfabetismo:

Tabela 10 - Taxa de analfabetismo das pessoas de 15 anos ou mais de idade, segundo as regiões e algumas características selecionadas – 2004/2013⁴⁸⁰
(continua)

Grandes Regiões e algumas características selecionadas	Taxa de analfabetismo das pessoas 15 anos ou mais de idade	
	2004	2013
Brasil	11,5	8,5
Norte	13,0	9,5
Nordeste	22,4	16,9
Sudeste	6,6	4,8
Sul	6,3	4,6
Centro-Oeste	9,2	6,5
Situação do domicílio		
Urbana	8,7	6,4
Rural	25,8	20,8
Sexo		
Homem	11,7	8,8
Mulher	11,3	8,2
Cor ou raça (1)		
Branca	7,2	5,2

⁴⁸⁰ Fonte: IBGE.

Tabela 10	(conclusão)	
Preta ou parda	16,3	11,5
Grupos de idade		
15 a 19	2,4	1,0
20 a 24	4,0	1,6
25 a 34	6,6	3,2
35 a 44	9,6	6,3
45 a 54	14,0	9,3
55 a 64	23,5	14,8
65 ou mais	34,4	27,7
Quintos de rendimento mensal familiar		
<i>per capita</i>		
1º quinto	21,4	13,9
2º quinto	16,9	11,8
3º quinto	15,5	12,9
4º quinto	7,4	5,9
5º quinto	2,1	2,0

Em termos de ensino, a educação no Brasil pode ser dividida em básica, a qual compreende dois ciclos: fundamental e médio, e superior, representada pelos cursos de formação específica.

A educação básica compreende onze anos de estudo completos, porém a média de anos de estudo da população brasileira de 15 anos ou mais, conforme a pesquisa nacional por amostra de domicílios realizada em 2008 pelo IBGE, é de 7,4 anos, superior a de 1998 – quando a média de anos de estudo era de apenas 5,9⁴⁸¹.

Considerada essencial para avaliar a eficácia do sistema educacional de um País, essa mensuração da escolaridade da população jovem de 18 a 24 anos de idade com 11 anos de estudo demonstra que o Brasil ainda precisa evoluir muito em termos de educação, pois apenas 36,8% dos jovens possuem esse número de anos de escolaridade⁴⁸². O índice é ainda pior se analisados apenas os negros e pardos, atingindo apenas 33,3%, em detrimento dos brancos, com 40,7%. As

⁴⁸¹ IBGE. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro, 2009.

⁴⁸² Ibidem.

desigualdades regionais também são marcantes neste indicador: na Região Sudeste, a proporção em 2008 era de 43,8% e na Região Nordeste, 29,2%. O mesmo pode ser observado na análise de 2013 do IBGE sobre os anos de escolaridade da população por regiões:

Tabela 11 - Pessoas de 25 anos ou mais de idade, total e respectiva distribuição percentual, por grupos de anos de estudo, segundo as Grandes Regiões – 2013⁴⁸³

Pessoas de 25 anos ou mais de idade									
Grandes Regiões	Total (1000 pessoas) (1)	Distribuição percentual, por grupos de anos de estudo (%)							
		Sem instrução e menos de 1 ano	1 a 3 anos	4 a 7 anos	8 anos	9 e 10 anos	11 anos	12 a 14 anos	15 anos ou mais
Brasil	123 275	12,2	9,3	21,9	10,1	3,9	24,5	5,7	12,2
Norte	8 984	15,3	11,7	21,3	9,1	4,4	24,4	4,8	8,6
Nordeste	32 367	20,8	12,7	20,4	8,0	4,0	21,8	4,0	8,0
Sudeste	54 259	8,2	7,2	21,9	11,1	3,6	26,9	6,4	14,5
Sul	18 528	7,8	8,3	24,9	11,7	3,8	22,8	6,6	13,6
Centro-Oeste	9 139	11,2	8,9	21,1	9,5	4,4	23,7	6,3	14,6 ⁴⁸⁴

Inferre-se do relatório do IBGE que o problema não estaria no acesso ao ensino fundamental, no qual 97,9% das crianças de 7 a 14 anos frequentam a escola, mas no acesso ao ensino médio, ou seja, na permanência e conclusão do ensino, representando apenas 50,6% dos adolescentes de 15 a 17 anos. Essa frequência no ensino médio é ainda menor se observada a parcela mais pobre da população, alcançando apenas 30,5% dos adolescentes; já nas famílias com melhor rendimento mensal familiar *per capita*, a frequência passa para 78,4% do número de adolescentes.

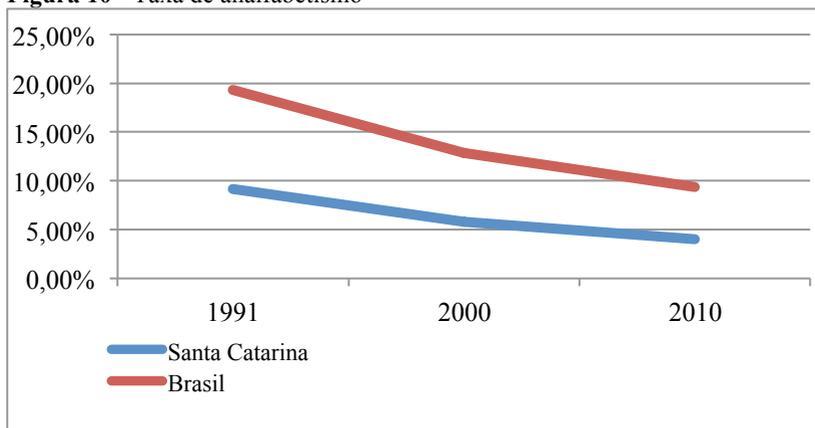
Estes dados demonstram que as desigualdades econômicas, regionais e de etnias ainda são latentes no País e, mesmo com os avanços da educação, continuam refletindo sobremaneira nos níveis de escolaridade da população. Nesse aspecto, Santa Catarina encontra-se em situação privilegiada e, embora não possua padrões ideais de

⁴⁸³ Fonte: IBGE, 2013.

⁴⁸⁴ Ibidem.

inclusão educacional, consegue manter seus índices de educação acima da média nacional:

Figura 10 - Taxa de analfabetismo⁴⁸⁵



O desempenho catarinense acima da média nacional também pode ser observado por meio dos resultados do Índice da Educação Básica (IDEB), índice que permite traçar metas de qualidade educacional e tem como base a taxa de rendimento escolar (aprovação) e a média de desempenho nos exames padronizados aplicados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira (INEP):

Tabela 12 - Comparativo entre o IDEB Nacional e de Santa Catarina entre 2005 e 2011⁴⁸⁶ (continua)

Ensino fundamental e médio	Brasil				
	2005	2007	2009	2011	Evolução 2005/2011
Anos iniciais	3,8	4,2	4,6	5	32%
Anos finais	3,5	3,8	4	4,1	17%
Ensino médio	3,4	3,5	3,6	3,7	9%
	Santa Catarina				
Anos iniciais	4,4	4,9	5,2	5,8	32%
Anos finais	4,3	4,3	4,5	4,9	14%

⁴⁸⁵ Fonte: Ministério da Saúde – DATASUS.

⁴⁸⁶ Fonte: Ministério da Educação, INEP, 2012.

Tabela 12
(conclusão)

Ensino médio	3,8	4	4,1	4,3	13%
---------------------	-----	---	-----	-----	-----

Em que pese a arrecadação de modo geral e também em relação ao ICMS que vem crescendo ao longo dos últimos dez anos, o mesmo não ocorre com a melhora dos índices de educação: na contramão do crescimento da receita tributária de Santa Catarina está, por exemplo, o número de alunos matriculados no ensino básico, índice relevante para analisar os níveis de educação do Estado. Desse modo, enquanto a arrecadação vem crescendo a uma média de 12% ao ano, o número de matriculados por dependência administrativa em Santa Catarina apresentou um decréscimo de 6,2% entre os anos de 2003 a 2012:

Tabela 13 - Número de alunos matriculados por dependência administrativa em Santa Catarina⁴⁸⁷

Ano	Estadual	Federal	Municipal	Privada	Total
2003	805.330	4556	608.152	196.095	1.614.133
2004	789.117	3815	625.883	194.576	1.613.391
2005	739.495	8094	627.151	206.634	1.581.374
2006	814.390	8216	633.869	204.654	1.661.129
2007	718.510	6481	632.627	183.353	1.540.971
2008	713.988	7850	648.692	204.044	1.574.574
2009	679.461	9441	658.585	199.370	1.546.857
2010	666.449	10249	657.444	206.907	1.541.049
2011	631.393	11382	671.076	213.506	1.527.357
2012	592.913	13336	690.163	217.304	1.513.716

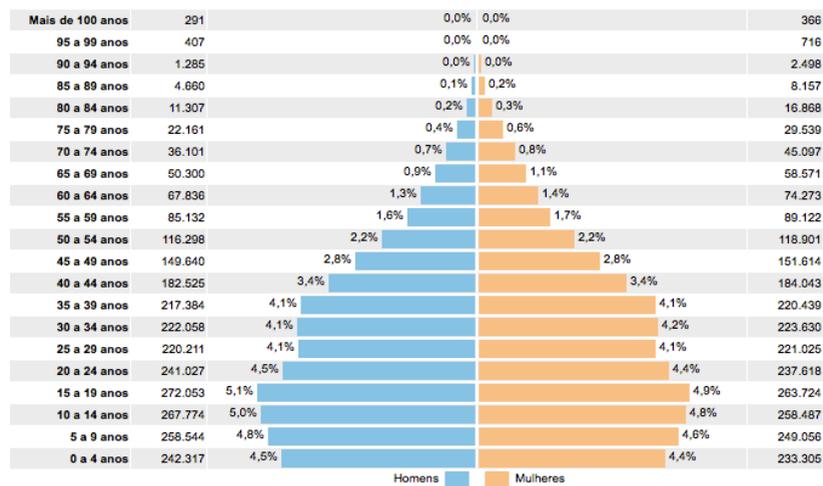
Infer-se da tabela que o decréscimo no número de matrículas está diretamente relacionado às escolas estaduais que tiveram 26,4% de redução durante o período estudado. A administração pública poderia justificar que essa perda no número de alunos matriculados nas escolas estaduais fariam parte do programa de transferências de recursos aos Municípios, contudo o aumento das matrículas nas escolas municipais elevou-se em apenas 13,5% no mesmo período, ou seja, as escolas

⁴⁸⁷ Fonte: IBGE, 2013.

municipais não conseguiram absorver nem metade da perda de alunos das escolas estaduais e o resultado final só não foi ainda pior porque parte significativa da perda acabou sendo minimizada pelo crescimento do número de matriculados nas escolas particulares, que obteve crescimento de 10,8% no período.

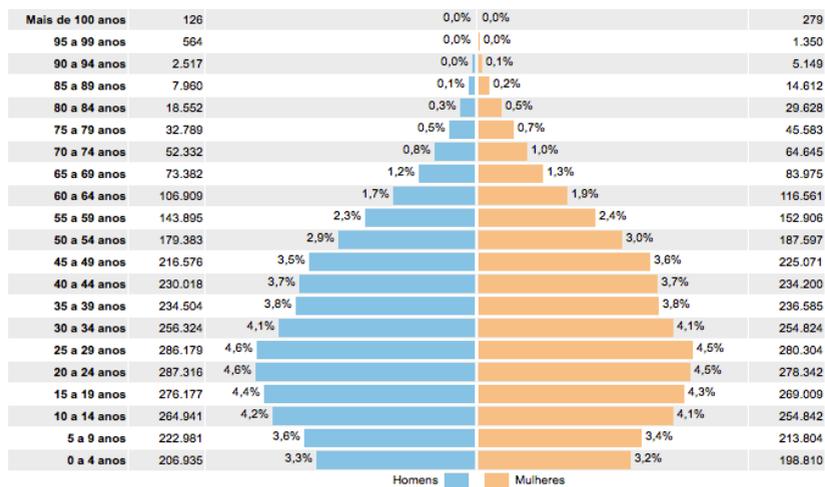
Referida redução não pode ser completamente atribuída a má-gestão dos recursos públicos pelo Estado, pois embora o crescimento populacional do Estado, conforme dados dos censo realizado pelo IBGE em 2000 e 2010, passou de 5.356.360 para 6.248.436 habitantes (um aumento de 17% na população), ocorreu um decréscimo significativo da população entre 0 e 19 anos de idade, o que também contribui para a diminuição do número de matrículas nas escolas catarinenses:

Figura 11 - Distribuição da população por sexo segundo os grupos de idade em Santa Catarina – 2000⁴⁸⁸



⁴⁸⁸ Fonte: Ministério da Saúde, 2010.

Figura 12 - Distribuição da população por sexo segundo os grupos de idade em Santa Catarina – 2010⁴⁸⁹



Essa alteração da pirâmide etária tem ligação direta com a redução da taxa de natalidade, tendência nacional que também afetou a taxa catarinense:

Tabela 14 - Taxa de natalidade⁴⁹⁰

	Santa Catarina	Brasil
2000	17,7	21,2
2010	13,8	15,8
Redução	22,04%	25,48%

Em síntese, conquanto Santa Catarina apresente índices na área da educação superiores à média nacional, ainda há muito a ser realizado, principalmente considerando que o Brasil não é uma referência em termos de qualidade do ensino, não sendo um comparativo ideal quando o objetivo é a busca pela excelência educacional.

Entre o rol de direitos sociais previstos no art. 6º da CF/88, além da educação, está a saúde. Assim, é dever do Estado proporcionar a assistência necessária aos cidadãos que lhes permita ter uma vida longa

⁴⁸⁹ Fonte: Ministério da Saúde, 2010.

⁴⁹⁰ Fonte: Ministério da Saúde, 2010.

e saudável. Como a qualidade dessa saúde disponibilizada pelos países pode ser medida pela expectativa de vida da população, é importante mostrar a evolução deste índice no Brasil e em Santa Catarina:

Tabela 15 - Esperança de vida ao nascer⁴⁹¹

Anos	Santa Catarina	Brasil
2000	73,5	70,4
2010	76	73,4
Evolução	3,40%	4,26%

Observando a tabela, é possível constatar que a expectativa de vida em Santa Catarina manteve-se superior à média nacional, porém encontra-se distante dos resultados apresentados pelos países desenvolvidos, bem como teve uma evolução inferior à média brasileira.

Igualmente, ao analisar indicadores de saúde como número de leitos, cobertura populacional de agentes comunitários de saúde e das equipes de saúde da família, de modo isolado, verifica-se que o Estado de Santa Catarina não possui nenhum dos indicadores em valor inferior à média nacional, o mesmo não ocorre com os outros dois Estados da região sul, embora ambos possuam arrecadação tributária superior à catarinense:

Tabela 16 - Dados dos indicadores da saúde em Santa Catarina⁴⁹²

Estado	Leitos SUS p/ 800 hab.	Cobertura populacional agentes comunitários de saúde	Cobertura populacional equipes de saúde da família
SC	1,59	73,95%	74,80%
RS	1,83	43,58%	42,09%
PR	1,25	79,77%	44,87%
Média nacional	1,42	62,48%	56,38%

⁴⁹¹ Fonte: Ministério da Saúde, 2010.

⁴⁹² Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Esses dados da saúde são fundamentais para demonstrar que a arrecadação não é o único fator relevante para a má prestação dos serviços públicos: o maior exemplo é o Distrito Federal, que gastou em 2013 R\$ 1.042,40 por habitante ao ano, contudo possui apenas 0,7 leitos do SUS por 800 habitantes, 19,13% de cobertura da população com agentes comunitários de saúde e 20,06% de cobertura populacional de equipes de saúde da família, ou seja, índices que não coadunam com o gasto público elevado⁴⁹³.

Outro dado relevante é o número de UTIs por mil habitantes, o qual alcança em Santa Catarina uma média irrisória de 0,0137, não atingindo nem mesmo a média nacional de 0,0175, bem como o número de profissionais ligados à saúde no Estado catarinense (69.853), os quais representam apenas 4% do montante de profissionais dessa área no País.

Em verdade, as demandas da área da saúde prestadas pela rede pública estadual são motivo de insatisfação da sociedade. Observando este descontentamento da população com os serviços de saúde, o TCE/SC, em 2014, realizou inspeção nos hospitais públicos do Estado e constatou que o principal ponto negativo destes locais é o tempo de espera das consultas, configurando-se como grande gargalo, tendo impacto direto na expectativa dos usuários (sociedade) sobre os serviços prestados, o que limita a regularizar a execução das ações na área da saúde.

O referido relatório ainda aponta os principais erros internos que dificultam as ações na área da saúde: recursos humanos e financeiros inadequados ou insuficientes; falta de cumprimento do horário e da carga horária pelos profissionais da área; falta de comprometimento de alguns profissionais; pouca motivação dos trabalhadores; deficiência na estrutura de pessoal para os serviços de alta complexidade; maior capacitação do corpo gerencial; falta de manutenção preventiva de equipamentos; morosidade na aquisição de equipamentos, materiais e medicamentos; absenteísmo; melhor gestão de materiais permanentes e de consumo; necessidade de construções, reformas e manutenção de áreas físicas; falta de transparência na divulgação da lista de espera para realização de cirurgias; exoneração de comissionados, que paralisa os processos, havendo a necessidade de reiniciação dos procedimentos a cada mudança; lotação das emergências; carência de leitos⁴⁹⁴.

O relatório do TCE/SC ainda cita os obstáculos externos que interferem na qualidade dos serviços públicos: falta de autonomia da

⁴⁹³ Fonte: CFM.

⁴⁹⁴ Relatório TCE/SC, 2014.

gestão orçamentária, financeira e de pessoal; descentralização de créditos orçamentários e financeiros para que as secretarias de desenvolvimento regional possam executar obras nas unidades hospitalares; baixos valores pagos pela tabela SUS; política de saúde não sintonizada com a realidade das instituições; entraves na legislação da administração pública; desativação/diminuição de serviços devido a não reposição de pessoal; excesso de centralização político administrativa por parte da SES; demora na implantação do Sistema de Regulação (SISREG), o que proporcionará maior controle por parte da SES das filas de espera dos centros cirúrgicos de todos os hospitais estaduais (as quais o controle, na grande maioria, fica a cargo da classe médica); controle deficiente da SES sobre os custos e demandas das UHs.

É evidente que nem toda rede hospitalar pública catarinense apresenta todos esses problemas, inclusive o parecer do TCE/SC 2014 destaca que algumas unidades estão bem próximas de satisfazer adequadamente às necessidades dos usuários, possuindo equipamentos apropriados, boa estrutura física e profissionais competentes.

Entretanto, a grande maioria das unidades hospitalares catarinenses não consegue atender a todas as demandas pela falta de profissionais, equipamentos e estrutura física. Problema que ficará maior a cada ano com o crescimento da população e, conseqüentemente, o aumento das demandas à rede pública de saúde.

Ressalta-se, por fim, que essa realidade precária da saúde catarinense não coaduna com a redução no repasse de verbas que vem ocorrendo ano a ano, inclusive em desacordo com o mínimo previsto na Emenda Constitucional nº 29/2000.

5.4 PROPOSTA DE REALOCAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS EM SANTA CATARINA: UMA ANÁLISE A PARTIR DA (IN) EFICIÊNCIA JURÍDICA E ECONÔMICA

Ao iniciar o estudo, contava-se com a existência de uma margem de investimento superior à imposta constitucionalmente para educação de cerca de 3,5%, que poderia ser realocada entre saúde e educação. Contudo, no decorrer do estudo, constatou-se que não havia margem de investimento acima do mínimo previsto constitucionalmente, pelo contrário: tanto na saúde como na educação a parcela da receita tributária líquida do Estado investida nessas áreas encontra-se abaixo dos valores obrigatórios. Tal constatação prejudicou sobremaneira a pesquisa, pois a margem dentro da qual se pretendia trabalhar era

ilusória, porém abriu caminho para analisar a questão dos reflexos da realocação da arrecadação do ICMS em Santa Catarina e a (in) eficiência dos serviços públicos.

Para Ives Gandra da Silva Martins, o princípio da eficiência em matéria tributária deve ser examinado da seguinte forma: 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 e 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.⁴⁹⁵ Em verdade, verifica-se com a pesquisa uma consecução de problemas desde insuficiência de arrecadação até a má-gestão dos serviços públicos, que afetam sobremaneira a qualidade dos serviços prestados à população, ou seja, completo descaso com os direitos sociais dos cidadãos e evidente ineficiência dos serviços públicos.

Em geral, o termo eficiência refere-se à relação entre os resultados obtidos e os recursos empregados, isto é, a correspondência entre custo e benefício na utilização dos recursos disponíveis com o mínimo de desperdício. Esta é a razão pela qual, no presente caso, chega-se à conclusão da eficiência na arrecadação do ICMS em Santa Catarina sob o ponto de vista jurídico, mas da ineficiência econômica na redistribuição do mencionado tributo, se comparada aos fins constitucionais a que se destina⁴⁹⁶.

Isso porque a eficiência, ainda que *a priori* não seja considerada pela doutrina um conceito de origem jurídica, certamente que após sua constitucionalização representa aspecto jurídico como um dos princípios básicos da Administração Pública, acrescentado ao *caput* do art. 37 da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 19/98, com o seguinte conceito:

[...] princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do

⁴⁹⁵ MARTINS, I. G. da S. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: _____ (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 31.

⁴⁹⁶ Ressalta-se que a ineficiência econômico social da redistribuição do ICMS em Santa Catarina, defendida neste trabalho, está baseada apenas nos parâmetros normativos, ou seja, é uma ineficiência normativa que não considera as ineficiências do próprio modelo, o qual nem sempre é o mais adequado as particularidades de cada Estado/Município.

exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.⁴⁹⁷

Em complemento ao tema, Alexandre Moraes ressalta:

Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para satisfação do bem comum.⁴⁹⁸

José dos Santos, ao explicar a eficiência, delimita o núcleo do princípio como:

[...] a procura de produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público, o que impõe a execução dos serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional.⁴⁹⁹

O princípio constitucional da eficiência administrativa altera e remodela o modelo da administração pública, impondo-lhe papel conforme a necessidade do Estado e não do governo, mantendo-se em linha de raciocínio de que a eficiência não é o ponto de partida, mas o caminho para o resultado. Nos dizeres de Otacílio dos Santos Silveira Neto:

Não basta apenas modernizar a Administração Pública brasileira, desfazendo-se de empresas estatais improdutivas ou inserindo na nossa Constituição Federal o princípio da Eficiência da

⁴⁹⁷ MORAES, A. **Direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 347.

⁴⁹⁸ MORAES, op. cit.

⁴⁹⁹ CARVALHO FILHO, J. dos S. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 27.

Administração Pública. A eficiência da Administração Pública engloba também boa gestão fiscal, a eficiência nos gastos públicos compatíveis com um mundo globalizado altamente competitivo.⁵⁰⁰

Partindo dessas explicações, extrai-se que, juridicamente, a eficiência relaciona-se com o conteúdo dos meios e resultados, orientando o emprego dos recursos escassos ao menor custo e observando a qualidade na prestação de serviços públicos. Nesse sentido, o tributo, cobrado mediante atividade plenamente vinculada e constituído por lançamento, deve observar ao princípio da eficiência, ou seja, assim como a constituição e a cobrança dos tributos devem ser eficientes, a sua aplicação em recursos materiais e humanos deve atender ao melhor resultado possível aos cidadãos.

Nesse sentido, a Administração Tributária será eficiente (juridicamente) quando todo tributo devido ao Estado for corretamente cobrado, o que de fato ocorre na arrecadação do ICMS pelo Estado de Santa Catarina.

Entretanto, o que não está ocorrendo no Estado é o investimento da receita tributária líquida, conforme os parâmetros constitucionais, e, por consequência, o retorno do bem-estar social à população, pois se observa que os valores aplicados em saúde e educação estão abaixo dos indicados e obrigatoriamente previstos na CF/1988, operando uma ineficiência econômica social.

Dessa forma, o resultado se mostra como indicador da ineficiência econômica do Estado de Santa Catarina em promover políticas públicas produtoras de bem-estar social, considerando a educação e a saúde – embora, destaca-se: seus indicadores sociais apresentem os melhores resultados da região sul do País.

Entre os conceitos de eficiência na Ciência Econômica, destacam-se três: a) Eficiência de Vilfredo Pareto, também conhecida como critério de Pareto: uma distribuição dos recursos é eficiente se não for possível distribuir recursos de forma que pelo menos uma pessoa tenha situação melhorada e nenhuma outra pessoa tenha sua situação

⁵⁰⁰ SILVEIRA NETO, O. dos S. Responsabilidade fiscal e desenvolvimento econômico nacional: uma análise a partir da teoria da *Law and Economics*. In: **Revista de direito público da economia (RDPE)**, ano 13, n. 50, abr./jun. 2015. p. 153.

piorada⁵⁰¹; b) dos autores Kaldor-Hicks: uma situação só será eficiente quando os ganhadores dessa situação puderem compensar os perdedores⁵⁰²; c) Princípio da Eficiência Econômico Social, destacado por Everton das Neves Gonçalves: a obtenção da consequente harmonização ou equilíbrio na ação econômica dos agentes, devendo, ainda, critérios outros como distributividade, justiça social [...] “são internalizados e equacionados, segundo cálculo de custo e benefício, quando da tomada de decisões no âmbito das relações de mercado”⁵⁰³.

Nessa perspectiva, a partir do conceito do Princípio da Eficiência Econômico Social, o qual denota que no cálculo eficiente devem-se incluir os aspectos sociais, chega-se à conclusão que a não distribuição, pelo Estado de Santa Catarina, do ICMS à educação e à saúde de forma prevista constitucionalmente, exclui tais valores sociais, motivo pelo qual se torna uma realocação ineficiente.

Assim, o princípio da eficiência, sob o ponto de vista econômico social, pode ser entendido como aquele que impõe uma política tributária que visa proporcionar o desenvolvimento econômico, social, humano e cultural, permitindo a liberdade individual aliada às necessidades coletivas – tributando-se assim de forma menos onerosa possível no patrimônio e na liberdade das pessoas, mas de forma a permitir a arrecadação necessária.

Luciano Benetti Timm ensina, por sua vez, que a questão da eficiência é de extrema importância em uma perspectiva do Direito e Economia, pois na Eficiência Tributária do Estado e Retorno de Bem-Estar à Sociedade os recursos orçamentários obtidos com a tributação são escassos e as necessidades humanas a satisfazer são ilimitadas. Em função disso, os recursos arrecadados por meio da tributação devem ter uma aplicação também eficiente, de forma que se possa atingir o maior número de necessidades, como concebidas pela Constituição, com os mesmos recursos.⁵⁰⁴

⁵⁰¹ STEPHEN, F. H. **Teoria econômica do direito**. Tradução Neusa Vitale. São Paulo: Makron Books, 1993. p. 40-42.

⁵⁰² Ibidem.

⁵⁰³ GONÇALVES, E. das N.; STELZER, J. Princípio da eficiência econômico-social no Direito brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. In: **Revista Sequência**. Florianópolis, v. 35, n. 68, 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

⁵⁰⁴ TIMM, L. B. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia. In: SARLET, I. W.; TIMM, L. B. (org.).

Bem verdade que o tributo pago pelas classes mais favorecidas financia escolas e hospitais, que elas não consideram aptas a serem utilizadas, contudo são de vital importância para a extensa maioria carente da população. Como muito bem colocado por Oliver Wendell Holmes Jr, Juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos: “Gosto de pagar impostos, pois com eles compro civilização”. E foi exatamente este o foco deste trabalho: demonstrar a importância da tributação para a manutenção da sociedade brasileira.

Outro ponto a se destacar aqui é a não análise da plena eficiência dessa divisão constitucional. Não foram estudados os aspectos que fizeram com que o repasse obrigatório para educação representasse mais que o dobro do valor que deve ser investido em saúde, porém esta divisão já demonstra as prioridades do governo brasileiro na distribuição dos recursos escassos frente a infinidade de demandas.

Neste âmbito, observa James Buchanan:

Uma vez emitida a moeda e tomada a decisão de ampliar as despesas do setor público, deve-se enfrentar a escolha entre diferentes utilizações para a verba. O custo que influencia a escolha de um novo edifício para os correios representa o valor subjetivo que o indivíduo que toma a decisão atribui a um novo edifício para a escola que poderia ser construída em seu lugar⁵⁰⁵.

Isto porque uma nação nunca será completa se grande parte de seus cidadãos estiver à margem da sociedade e, principalmente, à margem de ter uma condição de vida adequada, o que pressupõe moradia, saúde, educação, saneamento básico e lazer adequados. A falta dessas condições mínimas de subsistência gera externalidades muito maiores do que o preço dos tributos, considerados como grandes vilões de um Estado deficitário.

Não há qualquer apologia, neste trabalho, às condições precárias em que se encontram os serviços públicos no Brasil, nem um apoio aos contínuos escândalos de corrupção que envolvem os governantes, mas uma defesa de um Estado que, como fixado no contrato social, possibilita uma União de diversos povos que, juntos, se tornam mais fortes e capazes de lutarem por um País melhor para seus descendentes.

Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 56.

⁵⁰⁵ BUCHANAN, 1993. p. 66.

Aliás, na presente conjuntura política de total descaso com o gasto público e constantes excessos nos desvios de verbas públicas, importante a lição de David Ricardo:

À medida que o capital de um País diminui, sua produção necessariamente diminuirá também. Portanto, se a população e o Governo continuarem realizando as mesmas despesas improdutivas, enquanto a produção anual continuar diminuindo constantemente, os rendimentos da população e do Estado irão diminuindo a um ritmo crescente e o resultado será a miséria e a ruína.⁵⁰⁶

Portanto, embora em Santa Catarina o ICMS cumpra seu papel arrecadatório, a redistribuição poderia ser mais bem investida, em benefício da população, com vistas à educação e saúde, isto é, na plenitude do que se propõe em termos de empreendedorismo público.

⁵⁰⁶ RICARDO, 1996. p. 110.

CONCLUSÃO

O estudo teve como propósito abordar as possibilidades de realocação entre saúde e educação, dos recursos advindos da arrecadação do ICMS em Santa Catarina, na tentativa de tornar mais eficiente a distribuição dos recursos e, em consequência, melhor satisfazer aos interesses sociais.

A fim de alcançar o objetivo geral e ressaltar a importância da tributação para manutenção do ente Estatal, a pesquisa teve início na impossibilidade de conservação do Estado de natureza e consequente necessidade de criação do Estado para melhor convivência em sociedade e aumento do bem-estar coletivo e individual.

Ao analisar essa relação de “codependência” entre o Estado e a sociedade, foi possível constatar que, dentre todos os modelos de políticas econômicas existentes, o capitalismo permanece como o mais viável – tanto em termos econômicos como sociais. Entretanto, diante da demonstrada impossibilidade de livre estabilização da economia e para maximização da eficiência deste modelo, foi necessário introduzir a intervenção do Estado na economia, com o objetivo de minimizar o risco de novas crises econômicas e sociais geradas pela impossibilidade de regulação autônoma do mercado, ou seja, a ineficiência da “mão invisível” de Adam Smith.

Importante ressaltar a relevância desta teoria, a qual não pode ser meramente desconsiderada em razão das crises econômicas, mas devidamente adequada. Afinal, novas demandas necessitavam de inovações nas formas de ofertar, o que se aplica não apenas ao mercado, mas também aos Estados, que passaram a intervir mais expressivamente na economia com objetivo de minimizar os danos causados pelas guerras e pelos abusos do mercado.

Assim, definido o modelo econômico do Estado, foi preciso estabelecer como deveria ser financiado. Entre todos os modelos de financiamento possíveis, a tributação se caracterizou como a menos onerosa à sociedade, sendo considerada, neste estudo, como a melhor maneira de financiamento do ente estatal. Isso porque toda contrapartida social disponibilizada pelo Estado advém necessariamente do dinheiro de cada indivíduo: os governantes não têm como dar nada aos cidadãos sem que primeiro deles tenham tirado.

Neste contexto, foi traçado o panorama histórico da tributação, seus excessos e suas deficiências, com especial enfoque em sua origem no Brasil e na evolução do STN para, desse modo, delimitar o papel da CF/88 e do CTN na regulação da tributação.

Devidamente conceituado o tributo, como prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, foram verificadas as principais formas de classificação dos tributos e as espécies tributárias para, só então, analisar de forma específica as particularidades históricas e normativas do ICMS.

Após compreender a importância da arrecadação fiscal para o equilíbrio do orçamento público e da redistribuição de renda, foi necessário estabelecer como os recursos captados são alocados pela administração estatal.

Diante deste panorama social e delimitadas as bases jurídicas e econômicas, aprofundou-se o enfoque na Análise Econômica do Direito, especificamente da escola da Escolha Pública (*Public Choice*), a qual tem como tema primordial a alocação eficiente de recursos públicos, diante da dicotomia entre a receita limitada e as necessidades sociais ilimitadas. Justamente por entrar no mérito dos custos privados *versus* os benefícios públicos, essa escola é tão importante no presente estudo, uma vez que não se procurou a aplicação do intervencionismo clássico tradicional keynesiano, mas sim a relação positiva entre a satisfação dos interesses da sociedade e as despesas sociais, enfatizando os potenciais problemas de funcionamento do processo político tradicional de intervenção do governo na economia.

Especificamente, no que concerne aos benefícios sociais da tributação no Brasil, constatou-se, por meio do cálculo do IRBES, realizado pelo IBPT, que o País arrecada uma quantia significativa por meio dos tributos, porém não é capaz de oferecer uma qualidade de vida adequada aos cidadãos. Na prática, o custo do Estado brasileiro, conforme este indicador, está acima dos benefícios disponibilizados à população: em outras palavras, o País está sendo ineficiente na alocação dos recursos arrecadados.

Como nesse estudo há uma linha tênue entre a aplicação do Direito Tributário e do Direito Financeiro, conceituou-se essas duas vertentes do Direito com enfoque na aplicação de cada uma na análise da realocação dos recursos arrecadados com o ICMS. Constatou-se que a ênfase do Direito Tributário centra-se na relação jurídica, e não na atividade estatal de obtenção de receitas, enquanto o Direito Financeiro disciplina as normas da atividade financeira do Estado, ou seja, de previsão de receitas e fixação de despesas, para a realização das necessidades públicas.

Desse modo, no presente estudo, utilizou-se Direito Tributário para estabelecer a parte normativa do ICMS e do Direito Financeiro para

verificar os parâmetros de alocação dos recursos arrecadados por meio do ICMS.

Isso porque o estudo trata, precipuamente, do tributo como instrumento financeiro para obtenção de resultados econômicos e políticos, ou seja, da extrafiscalidade da tributação. Assim, foi estudada a tributação em sua vertente extrafiscal, intrinsecamente relacionada com o modelo de Estado intervencionista, com objetivo de ampliar a noção de justiça fiscal para além da capacidade contributiva, consubstanciando-se na adequação e ampliação da estrutura da fazenda pública.

Todo esse estudo inicial tem como principal função reforçar a importância do ente estatal e a necessidade de seu financiamento por meio da tributação, demonstrando que a sociedade não vive isoladamente, mas como unidade, a qual beneficia a todos em diferentes níveis, independentemente de programas assistenciais, uma vez que a inexistência de Estado não seria favorável para nenhum indivíduo.

Contudo, não se esquecendo de que o descontentamento social com a tributação no Brasil é reflexo da precariedade dos serviços públicos disponibilizados, principalmente nos setores essenciais para dignidade da pessoa humana, como saúde e educação, que diante de suas relevâncias foram escolhidas como parâmetros para verificação da aplicação dos recursos advindos da arrecadação do ICMS em Santa Catarina.

Antes de iniciar os cálculos, foi preciso deixar claro que o desenvolvimento econômico e o desenvolvimento social são indicadores distintos. Desse modo em que pese o PIB e a arrecadação tributária vem crescendo nos últimos anos no Estado, isso não reflete necessariamente na melhora na prestação dos serviços públicos: inclusive, pela análise do IRBES dos três Estados do sul do Brasil, ficou evidente que uma maior arrecadação tributária não está vinculada a avanços nos indicadores sociais, uma vez que Santa Catarina dentre os Estados analisados foi o que apresentou a menor arrecadação, porém os melhores indicadores sociais.

Para que a pesquisa não ficasse limitada ao IRBES, outro cálculo utilizado para mensurar o desenvolvimento social foi o da arrecadação *per capita*. Por meio dela foi possível inferir que o total da receita tributária arrecadada não seria suficiente para suprir as necessidades de cada cidadão com saúde, educação, segurança pública, dentre outras. O que demonstra que a má-gestão dos recursos públicos, aliada à corrupção, há uma insuficiência de receitas públicas, isto é, embora popularmente disseminado que a carga tributária no Brasil é muito

elevada, ainda não é suficiente para prover todas as demandas sociais previstas na CF/88. Assim, a situação dos serviços públicos no País só não está pior porque uma parcela considerável da população consegue utilizar meios privados de saúde, educação, segurança, entre outros serviços.

Especificamente no Estado de Santa Catarina, constatou-se que embora o PIB e a arrecadação tributária continuem crescendo mais de 10% ao ano, os repasses financeiros para a saúde e a educação estão sendo reduzidos a cada ano. Inclusive, conforme o relatório do TCE/SC, o percentual acima de 25% da receita tributária líquida de Santa Catarina repassado para a educação contém despesas que não poderiam ter sido incluídas neste percentual.

Este dado foi fundamental no estudo, pois a ideia central da pesquisa era analisar os motivos que levavam o Estado a investir níveis acima do obrigatório em educação e investir menos do que o percentual obrigatório em saúde, ou seja, verificar os serviços prestados e a possível necessidade de realocação desses valores que excediam o percentual obrigatório.

Assim, o não cumprimento dos repasses mínimos com saúde e educação em Santa Catarina inviabilizou a realocação dos recursos, ficando evidente que há insuficiência de investimentos nos dois setores. Ao mesmo tempo, a pesquisa demonstrou a precária prestação desses serviços no Estado, o qual, embora esteja acima da média nacional, ainda está muito aquém de atender à população de maneira digna e condizente com os direitos sociais previstos na CF/88.

Diante deste contexto, foi possível analisar a (in) eficiência dos serviços públicos em Santa Catarina. Este estudo parte de duas constatações: a primeira está relacionada ao princípio da eficiência ao qual se vincula a atividade pública; a segunda é identificar que o problema econômico tem como questão central a alocação dos recursos escassos, o que gera a necessidade do emprego racional dos recursos, isto é, trata-se da tomada de decisão que envolve a utilização de meios disponíveis para solucionar os problemas de escassez, conforme a prioridade estabelecida de necessidades, de forma a retirar a máxima utilidade e satisfação da atividade econômica.

Neste contexto, é possível concluir que há eficiência na arrecadação do ICMS em Santa Catarina sob o ponto de vista jurídico, considerando que legalmente o tributo é eficiente quando devidamente cobrado, mas da ineficiência econômica na redistribuição do mencionado tributo, se comparada aos fins constitucionais a que se destina, ou seja, a ineficiência econômica social do Estado de Santa

Catarina em promover políticas públicas produtoras de bem-estar social considerando a educação e a saúde.

Ressalta-se, ainda, que não obstante a verificação da ineficiência da gestão dos serviços públicos pelo ente estatal, esse resultado não pode ser utilizado como mais uma justificativa para a sociedade negar a importância do Estado e desmerecer todas as vantagens de se fazer parte dele, mesmo que elas estejam ocultas em ineficiências e na existência de corrupção e desvio de finalidade do dinheiro público, pois o errado nunca vai ser uma justificativa para uma atitude correta.

Ademais, o País só consegue progredir quando cada cidadão percebe que é parte de algo maior, de uma nação, na qual todos devem ter acesso aos direitos sociais, mesmo que não tenham condições financeiras, uma vez que um País rico é aquele em que todos os membros da sociedade têm acesso à educação e à saúde de qualidade, com a efetiva melhora da vida que cada cidadão leva e das liberdades que desfruta.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, L. **Introdução ao estudo da análise econômica do direito**. Disponível em:

<http://www.fmd.pucminas.br/Virtuajus/1_2006/Docentes/pdf/Luiz.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2016. p. 41.

AMARAL, G. L. do et al. (Coord.). **IBPT**. Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade). Edição março de 2014 – com utilização da carga tributária e IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) de 2012. Paraná, p. 3.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARISTÓTELES. **A política**. Trad. Roberto Leal Ferreira. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ATALIBA, G. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista Tributária, 1969.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

AURÉLIO, M. R. **Os tempos atuais: Brasil República**. São Paulo: Universo dos Livros, 2010.

AZAMBUJA, D. **Teoria geral do Estado**. 27. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1988.

BAER, W. **A economia brasileira**. Trad. Edite Sciulli. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Nobel, 2002.

BALTHAZAR, U. C.; ALVES, A. Z. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In:

BOMBASSARO, L. C.; DAL RI JÚNIOR, A.; PAVIANI, J. (Org.). **As interfaces do humanismo latino**. Porto Alegre: PUCRS, 2004. p. 169-186.

BALTHAZAR, U. C. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

_____. Tributos no Brasil Império. In: _____. (Org.). **O tributo na história**: da antiguidade à globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 105-122.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BÍBLIA SAGRADA. **Novo Testamento**. 1. ed. 5. reimpr. São Paulo: Paulus, 2015.

BLANCHARD, O. **Macroeconomia**. Trad. Cláudia Martins; Mônica Rosemberg. 4 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BOBBIO, N. **A Teoria das formas de governo**. Trad. Sérgio Bath. 10. ed. Brasília: UnB, 1997.

_____. **Estado, governo, sociedade**: por uma teoria geral da política. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 24 de fevereiro de 1891). Rio de Janeiro: DOU, 24.2.1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 16 de julho de 1934). Rio de Janeiro: DOU, 16.7.1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 18 de setembro de 1946). Rio de Janeiro: DOU, 18.9.1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília: DOU, 24.1.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 5.10.1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição Política do Império do Brasil** (de 25 de março de 1824). Carta de Lei de 25 de março de 1824. Manda observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Majestade o Imperador. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil, 22 de abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 24.036**, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Rio de Janeiro: DOU, 28.03.1934. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d24036.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: DOU, 6.12.1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: DOU, 31.12.2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 63**, de 11 de janeiro de 1990. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por este recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília: DOU, 12.1.1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp63.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: DOU, 16.9.1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27.10.1966, retif. 31.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: DOU, 31.12.2002. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2002/10637.htm>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: DOU,

30.12.2003. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2003/10833.htm>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília: DOU, 30.4.2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.494**, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm>. Acesso em 20 abr. 2016.

_____. Secretaria da Receita Federal. Ministério da Fazenda. **Imposto sobre a renda das pessoas físicas**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Senado Federal. **Resolução nº 13**, de 25 de abril de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília: DOU, 26.4.2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BRUE, S. L. **História do pensamento econômico**. Tradução da 6. ed. norte-americana. Trad. Luciana Penteado Miquelino. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

BUCHANAN, J. M. **Custo de escolha**: uma indagação em teoria econômica. Trad. Luiz Antonio Pedroso Rafael. São Paulo: Inconfidentes, 1993.

_____. **The demand and supply of public goods**. V. 5. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

BUCHANAN, J. M.; TULLOCK, G. **The calculus of consent**: logical foundations of constitutional democracy. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

CALABRESI, G. Some Thoughts on risk distribution and the law of torts. In: **70 Yale L. J.** 499, 1961. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3035&context=fss_papers>. Acesso em: 20 abr. 2016.

CALIENDO, P. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANTILLON, R. **Essai sur la nature commerce en général**. HIGGS, Henry (Ed.). London: Macmillan, 1931.

CARDOSO, A. M. B. A Magna Carta: conceituações e antecedentes. In: **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, ano 23, n. 91, jul./set. 1986.

CARNOY, M. **Estado e Teoria Política**. 2. ed. Campinas: Papyrus, 1988.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, C. Análise econômica da tributação. In: TIMM, L. B. (Org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 246-265. [p. 253].

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 241.

CASTRO, K. B. A. de; SILVA, A. V. da. A função social do tributo e o orçamento público como forma de implementação das políticas públicas. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB**, São Paulo, ano 23, n. 121, p. 227-259, mar./abr. 2015 [p. 228].

COASE, R. H. The Problem of Social Cost. **3 J. Law & Econ.** 1, University of Virginia, 1960. Disponível em: <<http://www.econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

COASE, R. H. The nature of the firm. In: **Economia**, New Series, v. 4, n. 16, p. 386-405, nov. 1937.

Código Tributário alemão de 1919 – RAO. Reichsabgabenordnung, 1919

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONFERÊNCIA DIPLOMÁTICA. **Convenção IV, Convenção de Genebra Relativa à Proteção das Pessoas Civis em Tempo de Guerra**, de 12 de agosto de 1949 - TÍTULO III Estatuto e tratamento das pessoas protegidas, SEÇÃO I Disposições comuns aos territórios das partes no conflito e aos territórios ocupados, art. 33.

COOTER, R.; ULLEN, T. **Direito & economia**. 5 ed. Trad. Luis Marcos Sander. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORRÊA, C. D. Direito, religião e fiscalidade no antigo testamento. In: BALTHAZAR, U. C. (Org.). **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 9-27.

CORREIA NETO, C. de. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Direito tributário**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DALLARI, D. A. **Elementos de teoria geral do Estado**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

DAL RI JÚNIOR, A. **História do Direito Internacional**: comércio e moeda; cidadania e nacionalidade. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

_____; DAL RI, L. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. In: BALTHAZAR, U. C. (Org.). **O tributo na história**: da antiguidade à globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 29-44.

DERZI, M. de A. M. Notas de atualização. In: BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. Repartição das receitas tributárias - finanças públicas - normas gerais e orçamentos. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 33, n. 33, p. 351-402, 1991.

DORNBUSCH, R.; FISCHER, S.; STARTZ, R. **Macroeconomia**. 11. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

DOWBOR, L.; KILSZTAJN, S. (Org.). **Economia social no Brasil**. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2001.

DUARTE, F. C.; CADEMARTORI, L. H. U.; CADEMARTORI, S. U. de. **Governança sustentável**: nos paradigmas sistêmicos e neoconstitucional. Curitiba: Juruá, 2007.

ENGELS, F. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. Trad. Leandro Konder. 15. ed. Rio de Janeiro: Bertrand, 2000.

FALCÃO, R. B. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FANUCCHI, F. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FAUSTO, B. **História do Brasil**. 2. ed. São Paulo: USP, 1995.

FOLLONI, A.; YASNEK, C. L. Eficiência tributária do Estado e retorno de bem-estar à sociedade. In: **Opinião Jurídica** – Revista do Curso de Direito Unichristus, n. 15, ano XI, 2013. p. 26-39. [p. 33].

FREI VICENTE DO SALVADOR. **História do Brasil**. p. 4. Disponível em:
<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bn000138.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

FRIEDMAN, M.; FRIEDMAN, R. **Liberdade para escolher**. Alfragide, Portugal: Lua de Papel, 2012.

FRIEDMAN, T. L. **O mundo é plano: uma breve história do Século XXI**. Trad. Cristina Serra, Sergio Duarte, Bruno Casotti. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

FRIGO, C.; SILVA, A. L. M. da. (Coord.). **Função social dos tributos: Programa Nacional de Educação Fiscal**. 3. ed. Brasília: ESAF, 2008.

FULGENCIO, P. C. **Glossário Vade Mecum: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente**. Rio de Janeiro: Mauad X, 2007. p. 231.

FURTADO, C. **Formação econômica do Brasil**. 32 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

GALBRAITH, J. K. **1929: a grande crise**. Trad. C. A. Colotto. São Paulo: Larousse do Brasil, 2010.

GEORGE, H. **Progress and poverty: why there are recessions and poverty amid plenty – and what to do about it!** DRAKE, Bob (Ed.). New York: Robert Schalkenbach Foundation, 2006.

GICO JR, I. Introdução ao direito e economia. In: TIMM, L. B. (Org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 1-33.

GIDDENS, A. **A terceira via**: reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia. Trad. Maria Luiza X. de A. Borges. 5. ed. Rio de Janeiro: Record, 2005.

GOUVÊA, M. de F. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GOMES, L. **1808**: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Portugal e do Brasil. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007.

GONÇALVES, E. das N. **A teoria de Posner e sua aplicabilidade à ordem constitucional econômica brasileira de 1988**. (Dissertação). Mestrado em Direito. Florianópolis: UFSC, 1997, p. 93.

GONÇALVES, E. das N.; STELZER, J. Comércio internacional e o princípio da eficiência econômico-social: proposta para um sistema jurídico mundial justo. In: **Biblioteca del Tribunal Permanente de Revisión**, Asunción, Paraguay, p. 36-44. Disponível em: <http://www.tprmercosur.org/pmb/opac_css/index.php?lvl=author_see&id=2615>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Eficiência e direito: pecado ou virtude; uma incursão pela análise econômica do direito. In: **Revista Jurídica**, v. 1, n. 28, p. 77-122, 2012.

_____. O direito e a ciência econômica: a possibilidade interdisciplinar na contemporânea teoria geral do direito. In: **Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers**, Berkeley Program in Law & Economics. University of California, Berkeley, USA, 2007.

_____. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. In: **Revista Sequência**. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, v. 35, n. 68 (2014) <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

GREGO, M. A.; ZONARI, A. P. ICMS: materialidade e princípios constitucionais. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). **Curso de direito**

tributário. 4. ed., v. 2. Belém: CEJUP - Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. p. 143-171.

GREMAUD, A. P.; VASCONCELLOS, M. A. S. de; TONETO JR, R. **Economia brasileira contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007

GRILLO JR., M. **História do Brasil para leigos**: da pré-colônia ao império. Rio de Janeiro: Alta Books, 2013

HARADA, K. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.

HAYEK, F. A. **Desestatização do dinheiro**: uma análise da teoria e prática das moedas simultâneas. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2011.

HEILBRONER, R. L.; MILBERG, W. **A construção da sociedade econômica**. 12. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

HOBBES, T. **Leviatã ou a matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOMERO. **Odisseia**. Trad. Manoel Odorico Mendes. 3 ed. São Paulo: Atena, 2009.

HOOVER, C. **The Economy, Liberty and the State**. New York, Twentieth Century Fund, 1959.

HOLANDA, F. U. X. de. **Do liberalismo ao neoliberalismo**: o itinerário de uma cosmovisão impenitente. Porto Alegre: PUCRS, 2001.

HUME, D. **Writings on economics**. ROTWEIN, Eugene (Ed.). Surrey: Thomas Nelson and Sons, 1970.

HUNT, E. K. História do pensamento econômico: uma perspectiva crítica. Trad. José Ricardo Brandão Azevedo. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 112.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de salário**

mínimo. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa de informações básicas municipais**: perfil dos Municípios brasileiros 2012. Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Municipios/2012/munic2012.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2016.

JUCÁ, F. P. O direito financeiro no Século XXI. In: **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**, ano VII, n. 42, jan./fev. 2014, p. 5-19. [p. 8].

KELSEN, H. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF; Martins Fontes, 2009.

KEYNES, J. M. **Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Trad. Manuel Resende. São Paulo: Saraiva, 2012.

LACERDA, A. C. de. et al. **Economia brasileira**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

LIMA, R. M. G. de. Neoliberalismo, justiça e governabilidade. In: BALEIRA, W. (Coord.). **Revista de Direito Social**, ano 4, n. 16, out./dez. 2004. p. 9-17. [p. 10].

LIST, F. National system of political economy. Lippincott, 1856.

LOCKE, J. **Segundo Tratado Sobre o Governo Civil**. Petrópolis: Vozes, 1994.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012a.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012b.

MALBERG, R. C. **Teoría General del Estado**. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica México, 2001.

MAQUIAVEL, N. **O príncipe**. Trad. Maria Júlia Goldwasser. 3. ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

MARSHALL, A. **Principles of Economics**. 8. ed. London: Macmillan, 1920. p. 274.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: _____. (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT, 2006.

MARX, Karl H. **O capital**: crítica da economia política. Livro primeiro: o processo de produção do capital. v. II. Trad. Reginaldo Sant'Anna. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1968. p. 584.

MARX, K. H.; ENGELS, F. **O manifesto comunista**. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/manifestocomunista.pdf>>.

MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, L. I. A. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). **Os Clássicos da Política**. 13. ed. São Paulo: Editora Ática, 2004. p. 79-109. (Vol. 1).

MELO, J. E. S. de. **ICMS teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____; LIPPO, L. F. **A não-cumulatividade tributária**: ICMS, IPI, ISS< PIS e COFINS. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENEZES, P. L. ICMS: Sujeição passiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 4. ed., v. 2. Belém: CEJUP - Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. p. 143-171.

MISES, L. von. **Liberalismo**: segundo a tradição clássica. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

MONTEIRO, J. V. **Lições de economia constitucional brasileira**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

MORAES, A. de. **Direito constitucional**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011.

MORINI, C.; SIMÕES, R. C. F.; IUSIF DAINEZ, V. **Administração de mercado exterior**. Curitiba: IESDE, 2012.

MORO, C. J. B. **La Tributación Ambiental en España**. Madrid: Tecnos, 1999.

NABAIS, J. C. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NIÑO, C. S. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

NOGUEIRA, L. C. C. A consideração econômica no direito tributário. In: NOGUEIRA, R. B. (Coord.). **Estudos tributários em homenagem a Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 349-364. [p. 357].

NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986.

NORTH, Sir D. **Discourses upon trade**. HOLLANDER, Jacob H. (Ed.). Baltimore: John Hopkins Press, 1907 [1691].

NOZICK, R. **Anarquia, Estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

NUSDEO, F. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Avaliações de Políticas Nacionais de Educação. **Estado de Santa Catarina, Brasil**. Paris: OCDE, 2010.

OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 17.

PARANÁ. Governo do Estado. **Portal da Transparência do Estado do Paraná**. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=69>>. Acesso em 20 abr. 2016.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PERRAULT, G. (org.). **O livro negro do capitalismo**. Trad. Ana Maria Duarte. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2005.

PIGOU, Arthur Cecil. **Wealth and welfare**. London, UK: Macmillan, 1912.

_____. **The economics of welfare**. 4. ed. 1932.

PIKETTY, T. **A economia da desigualdade**. Trad. André Telles. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

_____. **O capital do Século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. 6. ed. Trad. Euletério Prado. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

PINHEIRO, A. C.; SADDI, J. **Curso de Law & Economics**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

PORTAL ATLAS BRASIL. **Atlas do desenvolvimento humano no Brasil**. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/consulta/>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM)**. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

PORTAL DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS – SC. Disponível em: <<http://receitas.fecam.org.br/Estado>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

PORTELLA, S. de S. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009.

POSNER, R. **Economic analysis of law**. 7. ed. Austin-TE, USA: Wolters Kluwer, 2007.

PROUDHON, P.-J. **General idea of the of the nineteenth century**. Trad. John B. Robinson. New York: Haskell House Publishers, 1969. p. 126.

RAWS, J. **Uma teoria de justiça**. Trad. Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, R. J. Hobbes: O medo e a esperança. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). **Os clássicos da política**. 13. ed., v. 1. São Paulo: Ática, 2004. p. 51-77.

RIBEIRO, R. L. O capital no Século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. In: **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015 [p. 205].

RICARDO, D. **Princípios da economia política e tributação**. Trad. Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. **Análise Receita Orçamentária**. Disponível em:

<https://www.sefaz.rs.gov.br/AFE/REC-CON_1.aspx>. Acesso em 20 abr. 2016.

RIZZARDO, A. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ROSCHER, W. **Principles of political economy**. New York: Holt, 1878.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2008.

_____. **O contrato social**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2010.

SADDI, J. S. **O poder e o cofre: repensando o Banco Central**. São Paulo: Textonovo, 1997.

SALAMA, B. M. O que é direito e economia? Selected Works, In: **Getúlio Vargas Foundation**, Law School, [online], 2008. Disponível em: <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1015&context=bruno_meyerhof_salama>. Acesso em: 20 abr. 2016 17 nov. 2014.

SANDRONI, Paulo (Org.). **Novíssimo dicionário de economia**. 1. ed. São Paulo: Best Seller, 1999.

SANTA CATARINA. Governo do Estado. **Lei nº 8.203**, de 26 de dezembro de 1990. Altera o critério de distribuição do ICMS aos Municípios. Florianópolis: DOE, 26.12.1990. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1990/lei_90_8203.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Governo do Estado. **Lei nº 10.297**, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Florianópolis: DOE, 26.12.1996. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

SANTA CATARINA. Secretaria do Estado da Fazenda. Diretoria de Contabilidade Geral. Gerência de Informações Contábeis.

Demonstrativo das despesas líquidas de impostos e das despesas próprias com educação e saúde: valores até março de 2015.

Disponível em:

<<http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Demonstrativo%20da%20Educação%20e%20Saúde%20-%20Março%202015.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Governo do Estado. Secretaria do Estado da Fazenda. **Santa Catarina** – Perfil Econômico, Financeiro e Social. Boletim Informativo 1º semestre 2013. Disponível em:

<<http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Boletim%20junho-13%20-%20doc%20FINAL%20%282%29.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016

_____. Tribunal de Contas. **Para onde vai seu dinheiro.** 13. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Contas do Governo – Exercício 2014. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2015.

_____. Tribunal de Contas. Diretoria de Controle da Administração Estadual Divisão de Contas Anuais do Governo. **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** - Exercício de 2007/2008/2009/2010/2011/2012.

_____. Tribunal de Contas. Diretoria de Controle da Administração Estadual Divisão de Contas Anuais do Governo. **Relatório técnico sobre as contas do governo do Estado** – Exercício de 2007.

SANTO TOMÁS DE AQUINO. **Compêndio de teologia.** Tradução e notas: D. Odilão Moura, OSB. Rio de Janeiro: Presença, 1977.

SAY, J.-B. **Tratado de economia política.** Trad. Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade.** Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010

_____. **On Economic Inequality.** Oxford-NY, USA: Oxford Press, 1997.

SILVA, J. O.; CARDOSO, R. dos S.; TOLEDO FILHO, J. R. de. Impacto da crise do subprime no endividamento das maiores empresas brasileiras. In: **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 47, p. 16-25, jan./mar. 2010.

SILVEIRA NETO, O. dos S. Responsabilidade fiscal e desenvolvimento econômico nacional: uma análise a partir da teoria da *Law and Economics*. In: **Revista de direito público da economia (RDPE)**, ano 13, n. 50, abr./jun. 2015. p. 153.

SMITH, A. **A riqueza das nações**. v. 1. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. v. 2. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

_____. **A teoria dos sentimentos morais**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

SOARES, M. L. Q. **Teoria do Estado**: o substrato clássico e os novos paradigmas como pré-compreensão para o Direito Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOROS, G. **O novo paradigma para os mercados financeiros**: a crise atual e o que ela significa. Trad. Lucia Boldrini; Paulo Migliacci. Rio de Janeiro: Agir, 2008.

SORJ, B. **brasil@povo.com**: a luta contra desigualdade na sociedade de informação. Brasília: Unesco, 2003.

SOUZA, E. M. Aspectos destacados acerca da tributação no Brasil Colônia. In: BALTHAZAR, U. C. (Org.). **O tributo na história**: da antiguidade à globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 87-104.

STEPHEN, Frank H. **Teoria econômica do direito**. Tradução Neusa Vitale. São Paulo: Makron Books, 1993.

TIMM, Luciano Bennet. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Bennet. (orgs.). **Direitos**

fundamentais: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TORRES, R. L. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.** v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TREVISAN, L. Consumo pós-crise do subprime. Novos tempos na internacionalização da economia brasileira. In: **Comunicação, mídia e consumo.** São Paulo, v. 7, n. 20, p. 215-233, nov. 2010.

VALADÃO, A. L. **10 exemplos do porquê o Brasil não decola.** Joinville: Clube dos Autores, 2010.

VENÂNCIO FILHO, A. A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VILLEGAS, H. B. **Curso de finanzas, derecho financier y tributario.** Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005.

VIOL, A. L. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: **Estudos Tributários**, Seminário II. [s/l, s/d]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016

WICKSELL, K. **Finanztheoretische Untersuchungen.** Jena: Gustav Fischer, 1896. Tradução para o inglês: A new principle of just taxation. In: MUSGRAVE, R.; PEACOCK, A. T. (Ed.). **Classics in the Theory of Public Finance**, New York: St. Martin's Press, 1958. p. 72-118.