


REFORMA TRIBUTÁRIA IPEA-OAB/DF

Organizadores
Adolfo Sachsida
Erich Endrillo Santos Simas



The background features a 3D-rendered bar chart with several bars of varying heights, and a line graph with multiple lines showing an overall upward trend. The scene is set against a grid background, suggesting a financial or data visualization context.

REFORMA TRIBUTÁRIA IPEA-OAB/DF

Organizadores
Adolfo Sachsida
Erich Endrillo Santos Simas



ipea

Governo Federal

Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão

Ministro Esteves Pedro Colnago Junior

ipea Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Fundação pública vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiros – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

Presidente

Ernesto Lozardo

Diretor de Desenvolvimento Institucional

Rogério Boueri Miranda

Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia

Alexandre de Ávila Gomide

Diretor de Estudos e Políticas Macroeconômicas

José Ronaldo de Castro Souza Júnior

Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais

Alexandre Xavier Ywata de Carvalho

Diretor de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação e Infraestrutura

Fabiano Mezadre Pompermayer

Diretora de Estudos e Políticas Sociais

Lenita Maria Turchi

Diretor de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais


Ivan Tiago Machado Oliveira

Assessora-chefe de Imprensa e Comunicação

Regina Alvarez

Ouvidoria: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria>

URL: <http://www.ipea.gov.br>

The background features a 3D visualization of data. In the foreground, there is a 3D bar chart with several bars of varying heights. Behind it, a 3D line graph with multiple lines is plotted against a grid. The lines show an overall upward trend. The entire scene is rendered in shades of gray, giving it a professional and technical appearance.

REFORMA TRIBUTÁRIA IPEA-OAB/DF

Organizadores
Adolfo Sachsida
Erich Endrillo Santos Simas



Rio de Janeiro, 2018

Reforma tributária : Ipea-OAB/DF / Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. - Rio de Janeiro : Ipea, OAB/DF, 2018.

268 p. : il.: gráfs.

Inclui bibliografia.

ISBN 978-85-7811-328-5

1.Reformas tributárias. 2. Justiça social. 3. Tributação. 4. Meio ambiente.
I. Sachsida, Adolfo. II. Simas, Erich Endrillo Santos. III. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. IV. Ordem dos Advogados do Brasil.

CDD 336.200981

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

REFORMA TRIBUTÁRIA OU MUDANÇAS MARGINAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO? ESTUDOS, IDEIAS E PROPOSTAS.....9

CAPÍTULO 1

UMA PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO BIFÁSICA: SIMPLIFICAÇÃO, AGILIDADE E DIMINUIÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO 11

Dyogo Oliveira
Ernesto Lozardo
Adolfo Sachsida
Alexandre Ywata

CAPÍTULO 2

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NOS CINQUENTA ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS SOBREPRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA JUSTIÇA FISCAL23

José Hable

CAPÍTULO 3

REFORMA TRIBUTÁRIA: PRECISAMOS DE UM *RECALL* IMEDIATO.....61

Erich Endrillo Santos Simas

CAPÍTULO 4

REFORMA TRIBUTÁRIA.....71

Paulo Józimo S. T. Cunha
Vanessa Almeida Macedo
Gabriel Pestana de Castro
Fabiola Fontana Martins
Ingrid Evelin R. C. de Almeida
Jaqueline Amorim de Oliveira
Giovanni Einstein de Carvalho V. Martins
Nilson Campos da Silva
Paulo Sérgio Caldas Barbosa

CAPÍTULO 5

REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA SOCIAL.....79

Larissa Friedrich Reinert Barbosa

CAPÍTULO 6

UMA REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO NO BRASIL95

Alexandre Xavier Ywata de Carvalho

Melina Rocha Lukic

Adolfo Sachsida

Carlos Wagner de Albuquerque Oliveira

Ernesto Lozardo

CAPÍTULO 7

OS LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O AGRONEGÓCIO:
A IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO COMO GARANTIA DO
DESENVOLVIMENTO NACIONAL 109

Eduardo Maneira

Eduardo Lourenço Gregório Júnior

CAPÍTULO 8

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A INCORPORAÇÃO DO MEIO AMBIENTE NA
REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 129

Thais Soares de Oliveira

Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia Valim

CAPÍTULO 9

A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A DEDUÇÃO
PARCIAL DE GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO
DE RENDA DE PESSOA FÍSICA 149

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

CAPÍTULO 10

REPENSANDO A AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FORMA DE
COBRANÇA DO CONTRIBUINTE 167

Victor Ribeiro Ferreira

CAPÍTULO 11

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A OBRIGATORIEDADE DE
OBSERVÂNCIA PELA LEI TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE
CONTROLE JURISDICIONAL 175

Ariane Costa Guimarães

CAPÍTULO 12

O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS
E DA COFINS191

Vanessa Rahal Canado

Melina Rocha Lukic

CAPÍTULO 13

A CARACTERIZAÇÃO DAS ISENÇÕES FISCAIS À LUZ DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL: PERSPECTIVA DE SUA IMPLEMENTAÇÃO
SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL.....199

Ricardo Victor Ferreira Bastos

Marlene Matos de Oliveira

CAPÍTULO 14

NOTA FISCAL ELETRÔNICA: FACILITAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS PARA O EMPRESÁRIO217

Thiago Moreira da Silva

CAPÍTULO 15

A TRIBUTAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA –
UM OUTRO ENFOQUE.....227

Geraldo Paes Pessoa

CAPÍTULO 16

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA: A BASE TRIBUTÁRIA EMERGENTE247

Marcos Cintra

REFORMA TRIBUTÁRIA OU MUDANÇAS MARGINAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO? ESTUDOS, IDEIAS E PROPOSTAS

Reformar o sistema tributário pode ser uma cirurgia econômica invasiva e de elevado risco ao futuro da nação. Minimizar as incertezas depende, fundamentalmente, do realismo das medidas; do caráter corretivo das distorções produtivas e sociais; da promoção da prosperidade competitiva; e da integração econômica regional. Uma reforma tributária não deve se limitar ao aprimoramento da coleta de impostos, mas torná-la funcional, sistemática e simples. Precisa evitar estímulos ao capitalismo anão (sistema simples), mas incentivar o capitalismo competitivo global. Igualmente, patrocinar o desenvolvimento socioeconômico dos entes federados e equilibrar a capacidade arrecadatória de cada um por meio dos fundos de participação.

Qualquer desvirtuamento desses objetivos na mudança do sistema tributário nacional será uma reforma de riscos irreparáveis para o progresso nacional. As políticas de estímulos, como as direcionadas às exportações, devem ter claro objetivo de reduzir nossas tarifas e torná-las compatíveis com as dos nossos concorrentes. Adiar a reforma tributária significa anular as possibilidades de transformar a nação em desenvolvida, socialmente próspera e economicamente competitiva. Afinal, desde a década de 1970, a economia brasileira deixou de crescer por conta da perda de produtividade dos fatores de produção. A reforma tributária em debate será um dos pilares para que o desenvolvimento possa crescer de forma sustentável e crível.

O sistema tributário brasileiro está entre os mais complexos e ineficientes do mundo. Os dados referentes à quantidade de tempo necessária para o cálculo do imposto devido, os valores demandados em litígios tributários e a demora em seus respectivos julgamentos, a quantidade de novas normas editadas diariamente e a complicada questão federativa são alguns elementos que caracterizam nosso ordenamento tributário.

Mesmo com seu elevado grau de complexidade, o sistema tributário brasileiro possui defensores, os quais, em seu favor, utilizam um forte argumento: a assertiva de que no mundo tributário faz-se o possível, não o ideal. Os “gradualistas” afirmam corretamente que o Brasil tenta realizar, sem sucesso, uma ampla reforma tributária há pelo menos trinta anos. Para eles, a melhor estratégia para aprimorar o sistema tributário brasileiro é por meio de incrementos marginais na legislação. Passo a

passo, e seguindo um norte desejável, com o tempo, seria possível obter um sistema tributário mais justo e eficiente.

Existem também, por sua vez, os “reformistas”, aqueles que não acreditam na estratégia gradual e defendem que somente uma ampla reforma tributária poderia resolver o problema. Para estes, a estratégia gradualista apenas dá uma sobrevida a um sistema tributário moribundo. Nesse grupo estão os defensores de uma ampla reforma que mude tanto as bases tributárias como os tributos sobre elas incidentes. Argumentam, também corretamente, que um sistema tributário mais eficiente e justo seria um importante promotor do desenvolvimento econômico.

Este livro apresenta um vasto conjunto de estudos, ideias e propostas tanto dos “gradualistas”, que defendem mudanças marginais, como dos “reformistas”, que propõem um novo sistema tributário. Com esta publicação, temos o objetivo de trazer para dentro do Ipea essa importante discussão. Acreditamos que, por sermos um centro de excelência em pesquisa, e neutros do ponto de vista de interesses, somos o local ideal para a realização de tais debates.

Convém ressaltar, porém, que o Ipea não tem o compromisso de apoiar ou deixar de apoiar qualquer proposta específica; o nosso apoio é, unicamente, com o livre debate de ideias. De maneira alguma, o Ipea endossa qualquer proposta tributária apresentada neste livro. Propomo-nos apenas a dar vazão às diferentes ideias, propiciando aos defensores de cada uma delas o ambiente intelectual adequado para que divulguem e façam a defesa de suas propostas.

Ernesto Lozardo
Presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

UMA PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO BIFÁSICA: SIMPLIFICAÇÃO, AGILIDADE E DIMINUIÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO¹

Dyogo Oliveira²

Ernesto Lozardo³

Adolfo Sachsida⁴

Alexandre Ywata⁵

1 INTRODUÇÃO

Quando comparado a outros países em desenvolvimento, alguns fatos chamam a atenção sobre o sistema tributário brasileiro. Em primeiro lugar, a carga tributária brasileira (ao redor de 32% do produto interno bruto – PIB) é consistente com a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Contudo, tal ônus tributário se encontra bem acima da média para a América Latina (que se situa ao redor de 20% do PIB). Em segundo lugar, temos um sistema tributário complexo e que adiciona diversas incertezas sobre o pagamento de tributos. Dados do Doing Business⁶ revelam as diversas dificuldades com as quais uma empresa brasileira se defronta ao tentar pagar corretamente seus tributos. Além disso, tal complexidade é diretamente responsável por um volume de contencioso tributário que não tem paralelo no mundo. Em 2013, apenas na esfera administrativa federal, o contencioso tributário atingia o montante de R\$ 528 bilhões (11% do PIB) (Messias, 2014). Em 2016, o estoque total da dívida ativa não previdenciária da União atingiu o montante de R\$ 1,84 trilhão (Brasil, 2017). Ademais, havia outros R\$ 620 bilhões em discussão na esfera administrativa, e mais R\$ 330 bilhões em discussão judicial (Maciel, 2017). Estudos estimam que os créditos tributários que estão em discussão judicial e administrativa somam o total de R\$ 4 trilhões (Salusse, 2018). Uma ampla revisão dos problemas, bem como proposições de redução do contencioso tributário, pode ser encontrada em Bossa *et al.* (2017).

1. Os autores agradecem os comentários de Melina Rocha Lukic, Mário Jorge Mendonça e Constantino Kronemberger. Os erros remanescentes são de responsabilidade dos autores.

2. Presidente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

3. Presidente do Ipea.

4. Diretor adjunto na Diretoria de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais (Dirur) do Ipea.

5. Diretor na Dirur/Ipea.

6. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/>>.

Busca-se, assim, evidenciar o elevado grau da carga tributária brasileira, bem como a sua complexidade. O momento atual da economia do país, com uma situação fiscal delicada sem muito espaço orçamentário para permitir a diminuição de tributos, torna inviável uma discussão de redução no curto prazo. No longo prazo, uma vez resolvida a questão fiscal, seria interessante tentar reduzir a carga tributária brasileira para incrementar o crescimento de longo prazo de nossa sociedade.⁷

Dado que no curto prazo não existe muito espaço para redução da carga tributária, devemos então concentrar nossos esforços para diminuir a complexidade do sistema tributário brasileiro. Uma simplificação tributária, mesmo mantendo sua carga inalterada, gera dois estímulos imediatos ao crescimento econômico: *i)* minimiza o tempo e os recursos necessários para que as empresas lidem com a burocracia tributária (sobrando assim mais recursos para que possam produzir); e *ii)* aumenta a segurança jurídica do sistema, diminuindo o contencioso tributário, propiciando, desta forma, um maior grau de previsibilidade que é fundamental para um bom ambiente de negócios.

Este capítulo propõe uma reforma tributária capaz de manter a carga tributária atual inalterada, mas ao mesmo tempo gerando uma enorme simplificação no sistema de tributos. A ideia básica aqui é o estabelecimento de um modelo bifásico de tributação. Na seção 2, apresentaremos um panorama dos principais problemas da atual tributação federal sobre o consumo, principalmente no que diz respeito às dificuldades de creditamento dos tributos não cumulativos. Na seção 3, damos mais detalhes sobre a operacionalização do sistema bifásico proposto. A seção 4 apresenta o cálculo das alíquotas necessárias para manter a carga tributária nos padrões atuais, e a seção 5 analisa a necessidade de conciliar o sistema com os atuais regimes especiais de tributação, tais como Zona Franca de Manaus, Simples Nacional e Lucro Presumido. Por fim, a seção 6 conclui o estudo.

2 OS PRINCIPAIS PROBLEMAS ENVOLVENDO OS TRIBUTOS PLURIFÁSICOS E NÃO CUMULATIVOS NO BRASIL

O Brasil adota, tanto no âmbito estadual – com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – como no âmbito federal – com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos –, um sistema de tributação multifásica e não cumulativa. Tal sistemática é inspirada no modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) utilizado na maior parte dos países do mundo. Se, por um lado, o modelo IVA em teoria apresenta uma série de

7. Sachsida, Mendonça e Moreira (2017) fazem estimativas do crescimento econômico de longo prazo associadas a reduções na carga tributária. Além disso, montam um *ranking* dos impostos mais eficientes para promoção do crescimento.

vantagens – tais como neutralidade econômica e diminuição da cumulatividade –, por outro, na prática, e principalmente no Brasil, tal modelo trouxe mais disfuncionalidades e problemas do que benefícios ao nosso sistema tributário.

O sistema de tributação multifásica exige não só um maior controle e fiscalização por parte da administração tributária (já que tem que verificar o pagamento do tributo em cada elo da cadeia produtiva), mas também exige das empresas um enorme esforço de *compliance* para o cumprimento das obrigações tributárias. No caso do ICMS, tal problema é ainda mais visível, já que cada estado tem regras próprias e entendimentos diversos sobre determinadas operações, principalmente no que se refere às vendas interestaduais.

O principal problema envolvendo esse sistema diz respeito ao creditamento referente aos insumos utilizados na produção ou produtos adquiridos para revenda. Na sistemática dos tributos do tipo IVA, deve-se descontar o valor do tributo recolhido na etapa anterior para que somente seja paga em cada etapa a diferença referente ao valor agregado pelo agente naquela operação de venda específica. Ocorre que tal sistema sofreu na prática uma grande distorção na regulação dos tributos multifásicos.

Primeiramente, o creditamento no regime do ICMS, do IPI, do PIS e da Cofins é limitado, já que nem todos os produtos e as mercadorias utilizados para o exercício da prática comercial são passíveis desse processo. Adota-se no caso destes tributos a sistemática do crédito físico, em que apenas os insumos que se incorporam fisicamente ao produto de saída são passíveis de creditamento. Esta restrição limita bastante a não cumulatividade dos tributos, de modo que boa parte do imposto que é pago nas etapas anteriores na verdade já não é sujeita à recuperação, incidindo, portanto, cumulativamente na cadeia.

Em segundo lugar, no caso específico do ICMS, diversas normas restringem a possibilidade de creditamento imediato de bens de capital e bens de uso e consumo, o que faz com que a não cumulatividade deste tributo seja, assim, limitada. Com relação ao PIS e à Cofins não cumulativos, mesmo que a ideia original fosse de um creditamento amplo, na prática, a regulamentação destas contribuições restringiu o direito de crédito, e hoje este é um dos temas mais debatidos no contencioso administrativo federal.

Outro problema referente às contribuições do PIS e da Cofins diz respeito à sistemática de creditamento de base contra base. Tal modelo faz com que a alíquota de 9,25% seja aplicada sobre a diferença entre o valor dos insumos adquiridos e o dos produtos vendidos. Não se leva em consideração, portanto, o efetivo valor do tributo pago sobre os insumos na operação anterior, o que muitas vezes tem por consequência um crédito maior do que o valor realmente pago a título das

contribuições, como no caso de uma empresa adquirir produtos de outras submetidas ao Simples Nacional e ao Lucro Presumido, por exemplo.

Por fim, talvez um dos principais problemas enfrentados pelas empresas seja a questão dos créditos acumulados. No ICMS, estes se acumulam quando determinada empresa se utiliza de insumos adquiridos no próprio estado – gerando créditos a partir de alíquota interna de 18% – e revende o produto final para o contribuinte de outro estado, operação sobre a qual incidem as alíquotas de 12% ou 7% (Lukic, 2017). Outra situação muito comum é o crédito acumulado referente às exportações, que são imunes a tributos segundo a Constituição Federal de 1988. As empresas exportadoras acumulam créditos relativos aos insumos adquiridos, sobre os quais incidiram normalmente os tributos, mas não geram débito dos respectivos tributos. Apesar de a legislação do PIS e da Cofins ter instituído um procedimento especial de ressarcimento de créditos, de fato ainda se verificam dificuldades em obter a devolução de seus créditos por inúmeras empresas. No caso do ICMS, nem todas as legislações estaduais preveem uma sistemática clara de ressarcimento dos créditos acumulados e, mesmo aquelas que a preveem normativamente, na prática, criam grandes obstáculos para que tal ressarcimento se realize.

Por todos os motivos anteriormente expostos, pode-se concluir que o que seria em tese a maior vantagem do sistema de tributação sobre o valor agregado multifásico – o creditamento dos tributos pagos na etapa anterior para evitar a cumulatividade na cadeia – na verdade não é efetivo e apresenta uma série de limitações no sistema brasileiro. Ou seja, de nada adianta mantermos um sistema cujo pretensão benefício não existe e só cria ainda mais problemas para o contribuinte e a necessidade de um maior controle e fiscalização para a administração tributária.

Uma outra questão envolvendo o atual sistema de tributação sobre o consumo hoje existente no Brasil é o fato de que, na verdade, ele já deixou há muito tempo de ser multifásico. Tanto na sistemática do ICMS como no PIS e na Cofins não cumulativos, tem-se adotado de maneira extensiva práticas como substituição tributária, incidência monofásica ou concentrada. Por estas sistemáticas, o recolhimento dos tributos se concentra em um dos elos da cadeia, que normalmente deve fazer o pagamento com base em valores presumidos. Tal regime, na prática, nada mais é que um sistema de tributação monofásica ou bifásica na produção. Ou seja, nosso sistema já tem a tendência, por razões principalmente de simplificação, de concentrar a tributação em certos agentes e, com isso, desvirtuar o sistema plurifásico de arrecadação.

Frise-se que tais sistemáticas há muito tempo não se limitam mais a produtos de comercialização pulverizada ou com alta concentração de fabricantes ou distribuidores, mas têm se generalizado para uma gama imensa de produtos que não necessariamente cumprem estes critérios e que são escolhidos ao livre arbítrio

dos fiscos estaduais e federal. Na verdade, tal prática tornou-se tão generalizada que deixou de ser exceção, sendo hoje a regra na arrecadação destes tributos.⁸

Assim, tanto os problemas e as limitações envolvendo o creditamento dos tributos quanto a adoção de um sistema de tributação monofásica ou por substituição tributária revelam que já não existe mais um real sistema plurifásico e não cumulativo no Brasil. A prática adotada ao longo dos anos tem sido no sentido de concentrar a arrecadação em alguns agentes. Tendo em vista, no entanto, que foi realizada dentro de uma tributação que se pretende ser multifásica e não-cumulativa, ao invés de simplificar a arrecadação, ela trouxe mais problemas e distorções, impactando a produtividade e aumentando o contencioso administrativo e judicial. A proposta a seguir procura reformular o sistema tributário no que tange aos tributos federais sobre o consumo, no sentido de implementar um real sistema com arrecadação concentrada em alguns agentes da cadeia, com vistas a implementar uma real simplificação do sistema, que traga benefícios não só à administração tributária federal, mas aos contribuintes em geral.

3 O SISTEMA BIFÁSICO DE TRIBUTAÇÃO

A proposta básica consiste em unificar quatro tributos federais: IPI, PIS, Cofins e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Combustíveis (Cide-Combustíveis). Isto é, em vez destes, teríamos um único Imposto Federal sobre Consumo (IFC). A apuração desse imposto continuaria concentrada no importador, produtor e, eventualmente, no distribuidor. Cabe ressaltar que, por ele não ser sobre o valor agregado, não há necessidade (ou mesmo possibilidade) de creditamento. Em resumo, esse imposto elimina toda a complexidade inerente ao processo de creditamento de créditos tributários.

O IFC poderia ser cobrado de duas maneiras: *i*) uma única vez (monofásico) em setores que apresentam forte concentração de mercado seja na produção, na importação, ou na distribuição – em setores em que tal concentração não é tão verificada, propõe-se um sistema bifásico com a cobrança concentrada tanto na produção (ou importação) como na distribuição; e *ii*) na venda ao consumidor final.

O IFC seria composto pelo Imposto sobre Vendas a Varejo (cobrado exclusivamente na ponta para o consumidor final) e por um imposto seletivo (monofásico ou, a depender do caso, bifásico). Cabe ressaltar que ambos incidem sobre a mesma base e são arrecadados pela União. Isto é, continuamos apenas com um único imposto, o IFC, mas que é coletado em momentos distintos.

8. Veja, por exemplo, a tabela de incidência monofásica e por pauta do PIS e da Cofins que abrange 434 tipos de produtos, disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1638>>; e a tabela dos produtos submetidos ao ICMS, sob regime de substituição tributária, do estado de São Paulo, disponível em: <http://pfe.fazenda.sp.gov.br/st_legislacao.shtm>.

A próxima seção apresenta simulações referentes ao cálculo das alíquotas por setor que viabilizam a manutenção da carga tributária atual. Ressalta-se, uma vez mais, o imenso ganho de simplificação que essa proposta permite. Note que agora, além de concentrar a arrecadação num conjunto mais restrito de empresas (facilitando a fiscalização e reduzindo a sonegação), temos um sistema tributário muito mais ágil em que toda a burocracia referente a créditos tributários foi extinta. Ademais, cabe destacar que um número grande de empresas não terá que coletar nada referente a esse novo imposto, dado que sua coleta estará concentrada apenas em alguns pontos-chave do processo produtivo.⁹

4 O CÁLCULO DAS ALÍQUOTAS DO IFC

Nesta seção, descrevemos a metodologia utilizada para calcular o valor das alíquotas dos impostos monofásicos e bifásicos. De acordo com dados da Receita Federal, obtivemos as seguintes arrecadações em 2016:

- IPI: R\$ 44,9 bilhões;
- Cofins (exceto entidades financeiras): R\$ 184,8 bilhões;
- PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) (exceto entidades financeiras): R\$ 51,2 bilhões; e
- Cide-Combustível: R\$ 5,7 bilhões.

Note que no caso da Cofins e do PIS/Pasep estamos excluindo o setor financeiro. Isto ocorre porque a tributação para este setor não será alterada por nossa proposta, permanecendo no formato atual. Devemos lembrar também que, em 2016, a arrecadação total do IPI foi de R\$ 44,9 bilhões. Contudo, parte da arrecadação desse imposto é dividida com outros entes federados. Do total arrecadado pelo IPI, temos que 21,5% (R\$ 9,6 bilhões) foram destinados aos estados, outros 24,5% (R\$ 11 bilhões) foram para os municípios, e os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO) ficaram com 3% (R\$ 1,35 bilhão). Dessa maneira, da arrecadação total do IPI, restaram para a União R\$ 22,9 bilhões.

Ao somarmos os valores – IPI + Cofins (exceto entidades financeiras) + PIS/Pasep (exceto entidades financeiras) + Cide-Combustível – encontramos que, para manter a arrecadação federal nos mesmos níveis de 2016, o IFC deveria arrecadar um montante de R\$ 286,6 bilhões. Parte da arrecadação desse imposto será obtida pela taxação nas vendas ao consumidor final. Outra parte será obtida

9. Certamente o ônus tributário irá incidir sobre toda a cadeia produtiva, mas o custo de coleta do imposto estará concentrado. Isso, por si só, já é um grande ganho de simplificação para as empresas.

por um imposto seletivo (monofásico ou bifásico) que irá incidir sobre os setores presentes no quadro 1.

QUADRO 1

Setores sobre os quais poderá incidir o imposto seletivo (monofásico ou bifásico)

1) Bebidas	2) Cigarros	3) Cimento	4) Combustíveis
5) Comunicações	6) Energia elétrica	7) Ferro-gusa e ferroligas	8) Indústria química
9) Perfumaria	10) Petróleo e gás	11) Pneus e autopeças	12) Produtos farmacêuticos
13) Tintas e vernizes	14) Transportes	15) Veículos	

Elaboração dos autores.

Obs.: Setor financeiro: cobrança atualmente existente para PIS/Cofins.

A tabela 1 mostra as possíveis combinações de alíquotas para o imposto seletivo (monofásico ou bifásico, a depender do caso). Para calcular tais alíquotas, fez-se uso da matriz de insumo-produto referente a 2010, disponibilizada pelo IBGE. Os valores foram atualizados para valores correntes de 2016 pela evolução nominal do PIB, e foi assumida também uma taxa de evasão correspondente a 20% da base tributária.¹⁰

TABELA 1

Combinações de alíquotas possíveis para o imposto monofásico

Alíquotas consideradas, por fora (%)	Observação	Arrecadação total estimada (R\$ bilhões de 2016)
8	5% para transportes e produtos farmacêuticos	153,6
10	5% para transportes e produtos farmacêuticos	186,2
12	7% para transportes e produtos farmacêuticos	228,1
15	10% para transportes e produtos farmacêuticos	290,9
18	12% para transportes e produtos farmacêuticos	349,1

Elaboração dos autores.

De acordo com os dados da tabela 1, caso optássemos por um imposto seletivo com alíquota de 15% para todos os setores presentes no quadro 1 (exceto transportes e produtos farmacêuticos, que teriam alíquota de 10%), obteríamos uma arrecadação equivalente a R\$ 290,9 bilhões. Isto é, seria o suficiente para manter a arrecadação federal inalterada, sendo, nesse caso, desnecessária a cobrança sobre o consumidor final.

Para minorar as alíquotas associadas ao imposto seletivo, podemos adicionalmente cobrar um imposto sobre o consumidor final. Com dados da

10. A taxa de evasão de 20% foi estimada com base em estudos sobre VAT Gap em países da União Europeia (UE). Mesmo não se tratando de um imposto sobre o valor agregado, tendo em vista que a arrecadação é concentrada em certos agentes da cadeia, acredita-se que a taxa de evasão é próxima a de impostos do tipo *value-added tax*. Para mais detalhes sobre o cálculo do VAT Gap dos países da UE, ver Case (2016).

matriz insumo-produto de 2010, temos que as vendas de produtos e serviços para as famílias somaram R\$ 2,23 trilhões. Atualizando essa quantia para valores correntes de 2016, dando-se isenção para alimentos e fármacos, excluindo-se da tributação as vendas para o governo, e aplicando uma taxa de evasão de 40% da base tributária,¹¹ temos que uma alíquota de 3% sobre o consumidor final seria suficiente para arrecadar R\$ 57,7 bilhões. A tabela 2 expõe uma lista de possibilidades arrecadatórias referentes à tributação do consumidor final.

TABELA 2
Combinações de alíquotas possíveis para o imposto ao consumidor final

Alíquotas consideradas, por fora (%)	Arrecadação total estimada (R\$ bilhões de 2016)
2	38,5
3	57,7
5	96,2
6	115,5

Elaboração dos autores.

Combinando as tabelas 1 e 2, temos que um imposto sobre vendas com alíquota de 6% somado a um imposto seletivo com alíquotas gerais de 10% (e 5% para transportes e produtos farmacêuticos) seria suficiente para que o IFC gerasse uma arrecadação aproximada de R\$ 301 bilhões.

Um dos problemas associados à cobrança de imposto ao consumidor final é seu elevado índice de sonegação. Para minorar esse problema, e ao mesmo tempo obter a colaboração dos estados e municípios, parte do valor arrecadado com cobrança poderia ficar nos próprios município e estado. Por exemplo, da alíquota de 6% proposta pode-se estipular a seguinte divisão: 4% para União, 1% para estados e 1% para municípios. Esse valor corresponde a uma transferência aproximada de R\$ 20 bilhões para os municípios e outros R\$ 20 bilhões para os estados. Num ambiente de ajuste fiscal, tais valores não são de pouca importância. Apenas para dar uma ideia ao leitor, a arrecadação de Imposto sobre Serviços (ISS) em 2016 (estimativa com dados de 2015) foi de aproximadamente R\$ 61 bilhões; isto é, a transferência aqui proposta equivale a um terço do ISS municipal. Além disso, a União pode condicionar outras transferências a metas de arrecadação desse imposto. Tais mecanismos reduziram significativamente a sonegação associada a esse tributo.

11. Essa taxa de evasão de 40% foi estimada de acordo com estudos referentes à taxa de evasão de impostos do tipo *sales tax*, que levam em conta a informalidade e a maior dificuldade de fiscalização das vendas ao consumidor final. Mais informações disponíveis em: <<https://www.accordancevat.com/sales-tax-vs-vat/>>.

5 NECESSIDADE DE ADAPTAÇÃO DOS REGIMES ESPECIAIS AO SISTEMA PROPOSTO

A implementação da proposta aqui descrita terá como desafio a necessidade de adaptação de certos regimes especiais atualmente em vigor, tais como o regime do Simples Nacional, o Lucro Presumido e a Zona Franca de Manaus.

No que diz respeito ao Simples Nacional, a adaptação se faz necessária tendo em vista que tanto o IPI quanto o PIS e a Cofins fazem parte dos tributos que são recolhidos nesta sistemática simplificada. Assim, considerando a implementação do sistema bifásico, tais tributos teriam que ser retirados das respectivas tabelas do Simples. Caso a empresa submetida ao regime seja fabricante ou distribuidora dos produtos dispostos no novo regime bifásico, duas soluções podem ser possíveis: *i)* deve-se criar alíquotas diferenciadas do IFC para serem aplicadas às empresas submetidas ao Simples; ou *ii)* tais empresas devem recolher o imposto com a mesma alíquota das demais não submetidas ao Simples, permanecendo o sistema simplificado apenas para os outros tributos. Mais uma alternativa, mas que não seria aconselhável por impactar a estruturação da cadeia produtiva, seria isentar as empresas submetidas ao Simples do pagamento do IFC.

Outro desafio seria a adaptação do sistema de recolhimento do PIS e da Cofins pelas empresas submetidas ao Lucro Presumido. Atualmente, quem opta pelo Lucro Presumido deve em regra recolher o PIS e a Cofins pelo regime cumulativo, à alíquota de 3,65%. Com a implementação do IFC e a consequente extinção de tais contribuições, as empresas fabricantes ou distribuidoras dos produtos sujeitos à incidência desse imposto passariam a recolhê-lo conforme o regime geral. Já para as empresas que não estariam submetidas ao IFC, não haveria a necessidade de qualquer recolhimento. Dessa forma, o critério da escolha do regime de apuração do lucro da pessoa jurídica deixaria de ser um fator para a determinação da forma da tributação sobre o consumo. Assim, empresas optantes pelo lucro real e aquelas sujeitas ao Lucro Presumido passariam a ter o mesmo tratamento no que diz respeito ao IFC, tornando o sistema mais eficaz e simples.

Por fim, a Zona Franca de Manaus atualmente concede benefícios referentes ao pagamento do IPI, do PIS e da Cofins. Com a implementação do sistema bifásico, poderiam ser criados benefícios semelhantes relativos ao IFC às empresas que estão localizadas na Zona Franca de Manaus, mantendo assim o mesmo regime do qual atualmente tais empresas usufruem. Ou seja, da mesma forma que se concede isenção dos tributos no regime atual, a implementação do IFC igualmente poderia prever o mesmo tipo de desoneração às empresas que atuam na Zona Franca de Manaus.

6 CONCLUSÃO

A ideia de simplificação nessa proposta é operacionalmente viável e, num contexto de ajuste fiscal, economicamente interessante. Note que a arrecadação federal permanece inalterada, e mecanismos adicionais poderiam gerar recursos extras para estados e municípios. A proposta aqui descrita elimina os créditos tributários e simplifica enormemente o sistema tributário nacional ao fundir quatro tributos (IPI, PIS/Pasep, Cofins e Cide) em um único imposto, o IFC. Cabe ressaltar, ainda, que salvaguardas poderiam ser feitas para preservar alguns regimes especiais (tais como a Zona Franca de Manaus, o Simples Nacional e o regime de Lucro Presumido).

Por fim, o texto mostrou que alíquotas aceitáveis são consistentes com nossa proposta. Uma alíquota de 6% sobre o consumidor final (isentando-se produtos alimentícios e farmacêuticos) aliada a uma alíquota de 10% do imposto seletivo seria suficiente para manter os níveis de arrecadação federal, o que propiciaria uma significativa redução na burocracia tributária, aumentando a eficiência, a segurança jurídica e a produtividade de nossa economia.

REFERÊNCIAS

BOSSA, G. B. *et al.* **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2016**. Brasília: PGFN, 2017. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpgfn-em-numeros201d/201cpgfn-em-numeros201d-2017.pdf>>.

CASE – CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. **Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 member states: 2016 final report**. Vienna: IHS, 2016. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf>.

LUKIC, M. de. S. R. ICMS: entaves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. *In*: SACHSIDA, A. (Org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas – ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. Brasília: Ipea, 2017. p. 31-64.

MACIEL, E. Reforma tributária e a reforma do processo tributário. Trabalho apresentado à Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2017.

MESSIAS, L. O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento. Trabalho apresentado no seminário O Aumento do Passivo Tributário: Causas e Soluções, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>>.

SACHSIDA, A.; MENDONÇA, M. J. C.; MOREIRA, T. B. Tax and growth in a developing country: the case of Brazil. *In*: SACHSIDA, A. (Org.). **Tributação no Brasil**: estudos, ideias e propostas – ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos. Brasília: Ipea, 2017. p. 161-182.

SALUSSE, E. O Brasil tem R\$ 4 trilhões de créditos tributários a recuperar. **Valor Econômico**, 8 fev. 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fioda-meada/5314673/o-brasil-tem-r-4-trilhoes-de-creditos-tributarios-recuperar>>.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NOS CINQUENTA ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS SOBREPRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA JUSTIÇA FISCAL

José Hable¹

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2017 está sendo um marco no sistema tributário brasileiro. Entre outros fatos, comemoram-se os cinquenta anos de vigência do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei nº 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis a todos os entes da Federação brasileira.

Nesses cinquenta anos, foi nítida a evolução e a modernização da legislação tributária, dos procedimentos de fiscalização e auditoria dos fiscos, assim como da jurisprudência de nossos tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), que se refletem diretamente na análise e aplicação de vários princípios, especialmente os da segurança jurídica e da justiça fiscal, com o objetivo de buscar mais harmonia e estabilidade nas relações jurídico-tributárias.

Evidente que muitos problemas estão ocorrendo, seja na elaboração das normas pelo Poder Legislativo, como vícios de inconstitucionalidades formal e material; seja nos procedimentos de fiscalização e auditoria fiscal pelo Poder Executivo, por excessos e incorreções nas autuações; seja nos julgados pelo Poder Judiciário, pela demora em seus pronunciamentos, entre outros.

Na segunda seção deste capítulo, vamos falar da questão da tributação no Brasil. Nesse sentido, comentamos de forma sucinta sobre a política tributária praticada no país e a má qualidade dos serviços prestados à sociedade, e falamos também sobre a carga tributária brasileira, que é considerada uma das mais elevadas do mundo, observando que o problema tributário brasileiro estaria *onde se arrecada*, a *quem* são destinados esses recursos e principalmente *como* eles são gastos. Tratamos ainda

1. Auditor fiscal do Distrito Federal; conselheiro e presidente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (Tarf); coordenador dos cursos de pós-graduação Legal Master (LL.M) na área de direito tributário e coordenador dos cursos de contabilidade tributária e direito empresarial no Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (Ibmecc)/Brasília. E-mail: <johable@gmail.com>. Site: <www.josehable.adv.br>.

sobre o sistema tributário nacional, tido como altamente regressivo e concentrador de renda e, por isso, muito injusto e de extrema onerosidade e complexidade – um autêntico “manicômio” jurídico-tributário, em que se prioriza a tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio, desrespeitando princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva. Desse modo, ressaltamos a necessidade urgente de uma reforma tributária, ainda que, para muitos contribuintes, isso possa soar como uma forma escamoteada de elevar a carga tributária.

Na terceira seção, abordaremos os princípios constitucionais, com destaque para os sobreprincípios: *i*) da segurança jurídica, que denota importância incontestável, pelo seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias, e que se concretiza por instrumentos como o princípio da legalidade, dos precedentes e das súmulas vinculantes; e *ii*) da justiça fiscal, com ênfase direcionada aos princípios da capacidade contributiva e da razoável duração do processo, e nos institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

Na quarta seção, demonstraremos, com a exposição de alguns casos reais, como os vícios na elaboração de normas, os conflitos entre normas e julgados, e ainda as eventuais mudanças de orientação jurisprudencial, podem fragilizar e tumultuar as relações jurídico-tributárias, entre os sujeitos ativo e passivo, implicando em flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, em que todos saem perdendo, em especial o sujeito passivo.

É relevante destacar, por fim, que, desde 2011, o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese) e o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco), com a participação do Ipea, vêm realizando estudos e ações conjuntas que colocam em debate a questão fiscal no Brasil e a necessidade da reforma tributária, e que foram utilizados, entre outras, como importante fonte de pesquisa para este trabalho.

2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Na medida em que os indivíduos, agrupados, organizaram-se espontaneamente e se submeteram a uma vida em comum, foi necessário o surgimento de um poder superior, ora denominado Estado, para garantir a segurança individual e coletiva de seus membros e impor obediência às regras mínimas de convivência.

Para conseguir realizar o objetivo de promover o bem comum, o Estado exerce funções que são custeadas com recursos financeiros de diversas origens, formando, assim, as receitas públicas, que são classificadas como originárias e derivadas. As primeiras, fruto da atuação do Estado no mercado, são obtidas por meio da exploração da atividade econômica ou da utilização do próprio patrimônio estatal. As derivadas, por sua vez, que, em virtude do poder de império do Estado, são receitas retiradas de forma coercitiva do patrimônio dos particulares e passam

a integrar o do Estado, são advindas da imposição tributária e tratadas pelo direito tributário, que regula essa relação jurídico-tributária, com vistas à obtenção coativa desses recursos.

Com a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), a exploração direta da atividade econômica pelo Estado, tendo em vista a concepção de Estado mínimo, tornou-se uma exceção ao afirmar, em seu art. 173, que a intervenção “só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” (Alexandre, 2010). Assim, atualmente, as receitas do Estado estão concentradas nas derivadas, com predominância nas tributárias, perdendo importância as receitas originárias.

2.1 O tributo

Conceituado no art. 3º do CTN,² o tributo, segundo a corrente pentapartida, contém cinco espécies: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais ou parafiscais. Assim, pode-se dizer que todo imposto é tributo, mas nem todo tributo é imposto.

O tributo é considerado condição da própria existência da sociedade pacificamente organizada, tendo como finalidade, em última análise, garantir e proteger o próprio direito individual. Ou seja, é cediço que todos os bens e serviços oferecidos e “produzidos pelo Estado para satisfazer as necessidades básicas dos cidadãos dependem da contribuição de toda a sociedade” (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011) e que podem incidir sobre a renda, o consumo, o patrimônio, entre outros.

Cony (2000) comenta que “é imensa e complexa a diversidade do gosto humano. (...) Pouquíssimas são as exceções neste curioso departamento da condição humana. Há gente que gosta de sofrer, de música caipira e de quiabo. Tudo bem”. Ou seja, como se fala, “tudo é relativo”, “gosto não se discute”. Entretanto, algo é absoluto, conforme conclui o próprio autor: “O que nunca se viu – nem se verá – é algum alucinado que goste de pagar tributos”. Realmente, ninguém gosta de pagar tributos! Porém, “nem por isso eles deixam de ser necessários, vindos da quase pré-história da humanidade”.

Pesquisas mostram que há mais de sessenta tributos cobrados hoje no Brasil, envolvendo a competência de todos os entes da Federação, com uma arrecadação estimada para 2017 de aproximadamente R\$ 2 trilhões.

Nesse sentido, são os recursos vindos dos tributos que, se bem geridos, construirão hospitais, escolas públicas, estradas, portos, aeroportos, entre outras melhorias, que permitirão que a sociedade tenha à sua disposição toda uma

2. Art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

infraestrutura relacionada à educação, saúde e segurança públicas de bom nível, algo tão almejado por todos nós, brasileiros. E assim, se “bem administrados, em suas diversas etapas (criação, recolhimento e distribuição de benefícios), os tributos formam a espinha dorsal do Estado, que dá sustentação à nação, aqui entendida como instituição soberana de um povo” (Cony, 2000, p. 15).

Assim, é importante pensar na “qualidade dos bens e serviços que o Estado devolve em troca dos recursos que arrecada e na forma como faz isso”, por meio de uma política tributária bem planejada, redistribuindo o ônus da carga tributária com mais justiça, porém sem “comprometer a sustentabilidade das políticas públicas, principalmente as políticas sociais” (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 17).

2.2 A política tributária no Brasil

Sigmund Freud afirmou que não existe um objeto que satisfaça totalmente o ser humano. Isso se confirma no direito tributário ao se verificar que, não obstante a imprescindibilidade do tributo, quem paga nunca está satisfeito com a obrigação de contribuir, o Estado também não está satisfeito com o que recebe e arrecada, pois sempre almeja aumentar a sua receita; e ante o Estado, como instituição arrecadadora de tributos, há muitas reações negativas, pois quem espera receber os benefícios de uma política tributária considera-se lesado diante da má qualidade dos serviços prestados à sociedade (Amed e Negreiros, 2000). Estudo realizado por Dieese, Ipea e Sindifisco confirma essa impressão.

O tamanho do Estado e a forma de financiá-lo é uma construção histórica de cada nação: quem deve pagar mais impostos, quem deve pagar menos, quem não deve pagar e qual a extensão da atuação estatal em cada país. (...)

No Brasil há uma percepção de que o retorno social e econômico da arrecadação de impostos é negativo, ou seja, de que pagamos muito imposto e recebemos em troca serviços de baixa qualidade (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 22).

Assim, com as mais variadas espécies de tributos que são cobrados e que formam a carga tributária brasileira, os cidadãos “acabam vendo o imposto como sinônimo de expropriação, devido à falta de legitimidade de um sistema que arrecada muito e pouco devolve ao povo”. São esses precedentes que levam o cidadão a perder a noção e a dimensão da importância dos tributos como instrumentos de sustentação da administração estatal, de financiamento dos serviços públicos e de execução de obras de infraestrutura (Amed e Negreiros, 2000, p. 19).

2.3 A carga tributária brasileira

É comum se ouvir dizer que a carga tributária brasileira é muito elevada. Ela é uma das mais altas do mundo quando comparada à de países de renda *per capita* semelhantes. Pode-se medir a carga de tributos que a sociedade suporta pelo

conceito de carga tributária bruta, que é o total de tributos arrecadados (diretos e indiretos) em relação ao produto interno bruto (PIB) (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 16), que hoje está por volta de 36% do PIB.³

A afirmação de que “a carga tributária brasileira é muito elevada”, segundo Nogueira (2013), “tem sido a base de incessantes campanhas de jornais e revistas sobre o assim chamado ‘custo Brasil’”. Porém:

como já vimos, a carga tributária do Brasil é de 35%. Agora olhemos dois opostos. A carga mais baixa, entre os sessenta países que compõem a prestigiada Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico [OCDE], é a do México: 20%. As taxas mais altas são as da Escandinávia: em redor de 50%. *Queremos ser o que quando crescer: México ou Escandinávia?* (Nogueira, 2013, grifo nosso).

Nesse caminhar, indaga-se: estaria realmente o problema brasileiro na alta carga tributária? Acreditamos que não. As causas do problema são diversas, entre as quais: de *onde* se arrecada, a *quem* é destinado o recurso e *como* se gasta. É o que expõe Victor Barau,⁴ ao descrever que:

quando se vai falar ou discutir sobre a alta carga tributária brasileira e sua injustiça relevante observar *a forma de arrecadação*, ou seja, de onde se está extraíndo os recursos necessários ao financiamento do estado, *a quem é destinado esses recursos* e se “a extração e a distribuição estão sendo feitas de forma a reduzir as desigualdades” (grifo nosso).

No estudo *Como reduzir carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país*, o Sindifisco alerta que o Brasil:

ao contrário dos países desenvolvidos, *tira a maior parte de sua receita de tributos indiretos e cumulativos*, que oneram mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres, pois tem *uma alta carga tributária sobre o consumo* – mais de metade da carga provém de tributos que incidem sobre bens e serviços – e uma baixa tributação sobre a renda – 28% da arrecadação tributária (Sindifisco, 2010, p. 13-14, grifo nosso).

Assim, tratando da falácia da “alta” carga tributária do Brasil, Nogueira (2013) afirma que:

se quisermos ser o México, é só atender aos insistentes apelos das grandes companhias de mídia. Se quisermos ser a Escandinávia, o caminho é mais árduo. Lá, em meados do século passado, se estabeleceu um consenso segundo o qual impostos altos são o preço – afinal barato – para que se tenha uma sociedade harmoniosa. E próspera: a qualidade da educação gera mão de obra de alto nível para tocar as empresas e um funcionalismo público excepcional.

3. O PIB representa a soma, em valores monetários, de todos os bens e serviços finais produzidos numa determinada região, durante um determinado período. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/pib/>>.

4. Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

Vê-se, então, que não basta diminuir a carga tributária para resolver os problemas do Brasil, e, sim, tudo deveria partir de uma política tributária bem planejada, observando-se, entre outros aspectos, de onde se extrairão os recursos necessários ao financiamento do Estado e a quem serão destinados esses recursos.

É importante enfatizar ainda que:

o tamanho da carga tributária pode ser relativizado pelo conjunto de transferências e subsídios previstos no sistema tributário e na política fiscal que orienta os gastos públicos. (...) Quando o retorno de recursos para a sociedade por meio de transferências (como pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para idosos e/ou muito pobres e/ou portadores de deficiências) é socialmente mais justo, o efeito de uma carga tributária alta é relativizado e o uso da carga tributária líquida deve ser considerado na discussão (Dieese, Ipea, e Sindifisco, 2011, p. 16).

Assim, “se o Estado arrecada muito, mas oferece bens e serviços de qualidade, dificilmente a população questionará o tamanho da carga tributária. Contudo, quando a carga tributária é alta e os serviços oferecidos pelo Estado não são de boa qualidade, o questionamento é inevitável” (*op. cit.*, p. 17).

2.3.1 As bases de arrecadação

Os impostos são a principal fonte de recursos para financiar os serviços públicos no Brasil, e, segundo o critério econômico, podem incidir sobre:

- o comércio exterior – Imposto sobre Exportação (IE) e Imposto sobre Importação (II);
- o patrimônio e a renda – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), de quaisquer bens ou direitos, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); e
- a produção e o consumo/circulação – o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Em quase todos os países, assim como no Brasil, segundo Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 12), “os sistemas tributários se apoiam nessas mesmas bases principais de arrecadação: renda, patrimônio, produção, consumo ou circulação de bens e serviços e a folha de pagamentos, arrecadação que financia os sistemas de previdência social em muitos países”. É sabido que os “tributos incidentes

sobre a renda e o patrimônio são mais justos porque levam em conta a capacidade contributiva dos indivíduos e das famílias” (*op. cit.*, p. 22).

2.3.2 Os tributos diretos e indiretos

A doutrina, segundo a base de incidência dos tributos, ao tratar da sua repercussão, classifica os tributos em direto e indireto. Nos diretos, em regra, o encargo não é passível de transferência para terceiros. Nos indiretos, o encargo é transferido, e, em regra, o valor do tributo está embutido no preço dos produtos adquiridos pelos consumidores.

Assim, nos denominados tributos diretos, que são aqueles que incidem sobre renda e patrimônio, a exemplo do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), IPTU, IPVA, ITR, ITCD e ITBI, os contribuintes de direito e de fato estão na mesma pessoa, ou seja, a pessoa que a lei tributária elegeu como sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito) é a mesma que efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo (contribuintes de fato). Nessa hipótese, o peso do imposto não pode ser “passado adiante”.

Por sua vez, nos tributos indiretos, que são aqueles sobre produção e consumo de bens e serviços, como o ICMS, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o IPI o ISS e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), diz-se que os contribuintes de direito e de fato estão em pessoas diversas. Desse modo, como impostos indiretos, nos quais o valor do imposto integra o preço do produto, da mercadoria ou do serviço pago pelo consumidor final ou tomador do serviço, o contribuinte de direito é obrigado a recolher (repassar) o imposto, por uma ficção jurídica, objetivando facilitar a arrecadação, mas quem realmente suporta de fato o encargo financeiro do tributo é o consumidor final ou tomador de serviço, por estar o imposto embutido no preço do produto, mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, é muito importante “ter em conta que a avaliação dos resultados do regime tributário e fiscal deve considerar a origem da arrecadação (tributos diretos e indiretos), com a destinação do gasto público, especialmente o social” (Dieese, Ipea, Sindifisco, 2011, p. 20).

O mesmo estudo ainda enfatiza que:

a maior parcela da arrecadação tributária do Brasil vem de impostos indiretos, incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços. É a contramão do que ocorre em países desenvolvidos, mesmo nos mais liberais como os Estados Unidos. Lá, a tributação sobre renda e patrimônio é bem mais rigorosa, permitindo menor tributação sobre bens e serviços, o que ajuda a tornar os preços dos produtos mais baixos naquele país (*op. cit.*, p.13, grifo nosso).

Contudo, há quem diga que “é possível que, em alguns contextos, as empresas consigam repassar *todos* os tributos ao consumidor, embutidos nos preços – inclusive aqueles considerados diretos” (*op. cit.*, p. 22). Assim, conclui-se que:

mudar a composição da arrecadação em direção à tributação via impostos diretos, reduzindo a tributação indireta, é o desafio dos próximos anos. (...) Para corrigirmos nossa infame distribuição de renda, os impostos diretos devem crescer no “bolo tributário” e os indiretos devem perder participação. Não se faz isso sem regulamentar um conjunto de tributos sobre a renda e o patrimônio (Imposto de Renda, Imposto sobre Heranças, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre Propriedades de Imóveis e Veículos de todos os tipos). E, principalmente, reduzir a participação dos impostos indiretos (ICMS, IPI, CSLL, PIS, Cofins etc.) na carga tributária (*op. cit.*, p. 21).

2.3.3 O tributo progressivo e regressivo

Segundo a teoria das finanças públicas, os tributos podem ser classificados em progressivos ou regressivos, sendo definidos conforme a seguir.

- 1) Tributo progressivo – quando a alíquota aumenta à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores. Em outras palavras, a porcentagem aumenta de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Existem alíquotas diferenciadas, ou seja, quanto maior a renda, maior a alíquota.
- 2) Tributo regressivo – ocorre quando a relação fato gerador/renda é decrescente, ou seja, quanto mais ganha, menos paga. Nele, não se considera a capacidade econômica nem o poder aquisitivo do contribuinte. Com isso, quem gasta praticamente tudo o que ganha na compra de produtos, como é o caso dos assalariados, proporcionalmente contribui muito mais do que aqueles que têm possibilidade de poupar ou investir.

Segundo o estudo Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 12):

em um regime tributário e fiscal ideal, a arrecadação de tributos deve ser progressiva. Em outras palavras, quem tem mais renda deve pagar mais. Quando, ao contrário, o sistema tributário assume um caráter regressivo, ele se torna um problema para o desenvolvimento social e econômico, pois impulsiona a concentração de renda, ao invés da redistribuição.

Em relação à evolução da tributação da renda e dos lucros no Brasil, Gobetti e Orair (2015) fizeram uma análise crítica dessa evolução, mostrando que, devido a medidas adotadas pelo governo brasileiro ao longo das décadas de 1980 e 1990, houve uma redução da progressividade e restringiram o papel redistributivo do IR. Os autores afirmaram ainda que o principal motivo dessa distorção é porque a renda dos mais ricos provém predominantemente de lucros e dividendos distribuídos, que

são isentos de imposto pela legislação brasileira, e mostram ainda que o Brasil é um dos poucos países do mundo que confere esse tratamento tributário às rendas do capital, que só é comparado a um caso no âmbito da OCDE, que é o da Estônia.

Com o suposto intuito de atrair capitais e incentivar investimentos, o governo produziu duas importantes mudanças legislativas na tributação do lucro por meio da Lei nº 9.249/1995 (Brasil, 1995), que, no seu art. 9º, instituiu a figura dos juros sobre capital próprio:

a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

No art. 10, previu que os dividendos comuns, antes tributados a 15% como os demais ganhos de capital, passariam a ser isentos.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (Brasil, 1995).

Desse modo, na visão de Gobetti e Orair (2015, p. 13), “não é preciso grandes análises para já perceber, de antemão, que a isenção de lucros e dividendos implica renúncia substancial de receitas para o governo e suspeitar que ela favoreça a concentração de renda”.

Falando também da necessidade de discutir a progressividade da tributação, em seu estudo, Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 20-21) comentam que:

um sistema tributário e fiscal mais justo deve arrecadar recursos progressivamente, segundo a capacidade contributiva de pessoas e empresas, e gastá-los de modo socialmente mais justo, destinando a maior parte para a parcela da população que mais depende do gasto social. (...) Um sistema tributário mais progressivo, que tribute diferentemente e de forma crescente as diferentes faixas de renda, viabilizaria maior distribuição da renda e da riqueza. Além de representar maior justiça social, estimularia fortemente o desenvolvimento econômico. (...) O balanço recente entre arrecadação e gasto no Brasil tem caminhado em direção a avançar na progressividade do gasto. Embora a arrecadação seja regressiva, os gastos sociais com previdência, assistência, transferências, habitação, saúde e educação são cada vez mais progressivos.

No debate com toda a sociedade, sobre a questão da progressividade deve-se levar em questão, assim, o “quanto cada cidadão deve contribuir” (*op. cit.*, p. 22) para se chegar a um estado de maior progressividade na tributação e, portanto, de maior equidade fiscal.

2.4 O sistema tributário nacional

Diz-se que “mais bens e serviços públicos universais e de boa qualidade só são viáveis com um Estado e um sistema tributário e fiscal fortes” (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 7). O sistema tributário nacional é composto por uma vasta legislação, tendo como ponto de partida a CF/1988 e, subordinadas a ela, diversas legislações, em especial o CTN, instituidor das normas gerais de direito tributário, que, em seu art. 96, explicita que o termo legislação tributária compreende as “leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (Brasil, 1966).

É cediço que o sistema tributário brasileiro é injusto, reclamando, há muito, reformas, devido principalmente à sua extrema onerosidade – ao desprezitar princípios, como o da capacidade contributiva, e ao dar prioridade à tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio – e à sua grande complexidade, tanto pelo grande número de tributos e normas que o regulamentam, quanto por privilegiar a tributação com impostos indiretos, prestando-se a desinformar a sociedade, o que impede que cada cidadão venha a reclamar responsabilidades mais pontuais desse Estado arrecadador.⁵ Nesse sentido, Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 22, grifo nosso) enfatizam que:

curiosamente, parcela significativa da população brasileira, que se encontra nas faixas menores de renda, pode inclusive ter a impressão de que não paga imposto, pois não há transparência sobre o que é incorporado aos preços dos produtos. Ao não ter esta informação e esta consciência, corre o risco de não se sentir no direito de cobrar mais e melhores políticas públicas nem de fiscalizar ativamente a atuação do Estado – *o que constitui um obstáculo ao exercício da plena cidadania.*

O Observatório da Equidade, do Conselho Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), citado em Dieese e Sindifisco (2013, p. 7), identificou a inexistência de cidadania tributária como uma das causas de iniquidade do sistema tributário brasileiro.

Com o objetivo de contribuir para mudanças no sistema tributário nacional, que venham a promover e assegurar maior justiça social, o Dieese e o Sindifisco Nacional publicaram uma cartilha em que apresentam dez ideias para uma tributação mais justa, assim sintetizadas.

1) Aumentar a transparência sobre a tributação – no Brasil, os cidadãos não dispõem de informações sobre os impostos indiretos que pagam quando compram um produto. Maior transparência sobre os tributos indiretos, explicitando-os no ato da compra, é um elemento muito importante para o exercício da cidadania tributária.

5. Disponível em: <<http://victorbarau.blogspot.com.br/2011/>>.

- 2) Desonerar a cesta básica – uma forma de atenuar este efeito regressivo seria fixar alíquotas mais baixas para itens essenciais, entre os quais estão os componentes da cesta básica, reduzindo assim o peso dos tributos para as famílias de menor renda.
- 3) Tributar bens supérfluos e de luxo – outra forma de atuar para reduzir a regressividade da tributação indireta seria aumentar as alíquotas dos tributos que incidem sobre itens supérfluos ou de luxo.
- 4) Corrigir a tabela do IR e aumentar a sua progressividade – o princípio da capacidade contributiva estabelece a isonomia entre os diferentes rendimentos, tratando diferentemente os desiguais.
- 5) Tributar os lucros e dividendos distribuídos – para que haja maior isonomia entre os contribuintes, ou seja, para que todos contribuam de acordo com a capacidade de pagamento, todos os rendimentos do capital deveriam ser levados à tabela progressiva.
- 6) Melhorar a cobrança do imposto sobre herança e doações – a alíquota do ITCD varia conforme o tipo (doação ou *causa mortis*) e o valor transmitido ou doado, atingindo o máximo de 8%, de acordo com a Resolução nº 9/1992, do Senado Federal, que também autoriza a progressividade das alíquotas conforme o valor da herança. A imposição dessa alíquota máxima vai ao encontro do que é praticado em outros países, podendo chegar na França, por exemplo, a uma alíquota de 60%, sobre a herança, e 45% na doação.
- 7) Aumentar os impostos sobre a propriedade da terra – o ITR gera uma arrecadação ínfima para os cofres públicos. A baixa arrecadação do ITR reflete as alterações feitas na legislação em 1996 (Lei nº 9.393/1996), que desonerou o patrimônio rural e favoreceu o latifúndio improdutivo.
- 8) Tributação sobre a remessa de lucros – o fim da isenção de IR à distribuição dos lucros e dividendos ao exterior é uma alteração necessária na legislação tributária e relevante para fins de justiça tributária no Brasil.
- 9) Cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves – o Brasil é o país com a segunda maior frota de aviões executivos e o maior conjunto de helicópteros urbanos do mundo. A CF/1988 não restringe a cobrança do imposto a um tipo ou outro de veículo automotor. Não se cobra IPVA por falta de clareza na legislação, o que levou o STF a não reconhecer tal cobrança.
- 10) Instituir o IGF – o IGF existe em outros países, como a França, e pagam o imposto famílias cujo patrimônio líquido (excluído das dívidas) superam os 790.000 euros. A Suíça é outro país onde há tributação sobre a fortuna das pessoas físicas, cabendo ao Brasil instituí-lo, nos moldes de experiências já consolidadas (Dieese e Sindifisco, 2013, p. 6).

Podemos acrescentar ainda a 11ª ideia: conceder benefícios fiscais estritamente condicionados à capacidade contributiva. Isto é, somente deixará de pagar tributo a pessoa que não tiver aptidão para arcar com o ônus da tributação. Ou seja, quem tem mais deve cooperar com uma parcela maior na arrecadação dos impostos, do

que aqueles que têm menos. Hoje, no Brasil, por exemplo, ao se conceder isenções tributárias, a exemplo do IPVA e IR, na maioria dos casos, deixa-se de levar em consideração a capacidade contributiva do beneficiário. Nesse sentido, Carneiro (2003), ao defender a reforma tributária, afirma que:

o Sistema Tributário Nacional não tem cumprido sua função redistributiva, pelo contrário, sempre foi um sistema altamente regressivo e concentrador de renda. A tributação no Brasil onera, principalmente, o trabalho e o consumo, enquanto a renda do capital e o patrimônio não são tributados de acordo com a capacidade dos seus titulares.

2.5 A reforma tributária

Sabe-se que o Brasil está mergulhado em uma crise estrutural e que, para sair dessa situação, precisa urgentemente fazer reformas de base, entre as quais, a tributária. Todavia, um modelo tributário ideal “não será alcançado com fórmulas milagrosas, nem atropelando o atual sistema federativo. Nesse caminhar, o que se espera de nosso Congresso Nacional é uma reforma compatível com os nossos tempos” (Amed e Negreiros, 2000, p. 8). Essas ideias estão presentes em todos os discursos e debates sobre a questão tributária no país, mas, na hora de formular o modelo, falta consenso. Só em dois pontos parece haver entendimento: a complexidade e a onerosidade do atual sistema.

Em 2017, novamente foi apresentada minuta de proposta para reforma tributária no Brasil. O relator foi o deputado federal Luiz Carlos Hauly, do Partido da Social Democracia Brasileira do Paraná (PSDB-PR), e o texto está sendo discutido na Comissão Especial da Câmara dos Deputados. A intenção, segundo o relator, é aprovar uma proposta de emenda à Constituição para reestruturar o sistema tributário brasileiro, com alterações das competências tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Pretende-se, nas palavras do relator, “simplificar o atual sistema”, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres, e, ainda, aumentar gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio, melhorando a eficácia da arrecadação, com menos burocracia. Para isso, propõe-se a fusão e extinção de dez tributos: IPI, IOF, CSLL, Programa de Integração Social (PIS), Patrimônio do Servidor Público (Pasep), Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis (todos federais), ICMS (estadual) e o ISS (municipal).

No lugar desses tributos, seriam criados dois impostos: *i*) o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), sobre o valor agregado, de competência estadual, sem tributar medicamentos e alimentos, e cobrado no destino da mercadoria ou serviço; e *ii*) o Imposto Seletivo, de competência da União, sobre bens e serviços

específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações, definidos em lei complementar.

Além disso, pretende-se manter na esfera federal o IR, ao qual será incorporado a CSLL, bem como o ITR, que incide sobre a propriedade rural. Há ainda intenções de passar o IPVA, o ITCD e o ITR para a competência dos municípios. Por fim, para evitar perdas de arrecadação, o relator propõe a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita *per capita* entre estados e entre municípios.

É relevante mencionar que “para muitos contribuintes, a simples menção de uma reforma tributária soa como mais uma forma escamoteada de aumentar impostos e elevar a carga tributária”, o que vem a gerar mais “desconfiança e descrença a respeito dos efeitos de uma reforma tributária” (Amed e Negreiros, 2000, p. 19).

Em verdade, são grandes os impasses no Congresso Nacional e a consequente paralisia decisória nas deliberações dos vários projetos de reforma tributária, que são propostas que não saem do papel, ou são aprovadas em “fatias”. Entre as muitas causas dessas dificuldades de aprovação, tem-se a constitucionalização do direito tributário, a ingovernabilidade do sistema político, as especificidades do processo decisório na arena político-tributária, os conflitos federativos e a multidimensionalidade das propostas apresentadas (Veras, 2017). Segundo estudos apresentados por Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 6):

as resistências para mudar o regime tributário e fiscal no Brasil são, há muito tempo, conhecidas. São vários os conflitos de interesses: entre o trabalho e o capital; entre as instâncias federativas (União, estados e municípios); com o comércio internacional e as finanças globalizadas, entre outros.

Por fim, segundo Gobetti e Orair (2015, p. 34), a crise econômica e política acentuou, em muitos setores da população, o grau de intolerância com propostas que façam qualquer referência a aumento de impostos. Nesse contexto, é importante que se discuta a possibilidade de implementar uma reforma tributária que amplie a progressividade (ou reduza a regressividade), homenageie o princípio da capacidade contributiva, e, ao mesmo tempo, garanta que a carga tributária não será aumentada permanentemente como em outros episódios de ajuste fiscal.

Cabe ressaltar que em uma das propostas apresentadas pelo relator deputado Haully estaria a volta da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), tendo como contrapartida uma expressiva redução da alíquota do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (espécie de IVA). A proposta, porém, não está sendo recepcionada pelos parlamentares, ainda que seja um tributo de fácil arrecadação, com baixo custo, de difícil sonegação e, especialmente, que agracia sobremaneira o princípio da capacidade contributiva, ao se tributar as movimentações financeiras, realizadas, em princípio, por quem mais tem renda. Quais seriam então os motivos dessa rejeição?

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Na doutrina, há subdivisões dos princípios constitucionais tributários, elegendo-os como implícitos ou explícitos. Alguns vêm em destaque, como os sobreprincípios, ao ocuparem um lugar preeminente, em que nenhum outro o sobrepuja, pois para esses sobreprincípios trabalham, realizando em suma o primado da justiça (Carvalho, 1999, p. 144). O autor enfatiza ainda que “há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras” (*op. cit.*, p. 84).

Os princípios são a concretização dos sobreprincípios ou, dito de maneira inversa, os sobreprincípios são realizados pela atuação dos princípios. Como exemplos, trabalharemos neste estudo com os sobreprincípios da segurança jurídica, que engloba, entre outros, os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade/noventena e o da justiça fiscal, que envolve, entre outros, o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da seletividade e o da razoável duração do processo.

3.1 O sobreprincípio da segurança jurídica

A segurança jurídica, nas palavras de Oliveira Junior (2011), “foi alçada a princípio-*máter* no constitucionalismo moderno, verdadeira vértebra na estrutura do Estado Democrático de Direito”.

Pereira (2011), por sua vez, afirma que “há princípios que, dada a sua relevância nas sociedades pós-modernas, são de importância insofismável”, como é o caso do sobreprincípio da segurança jurídica, que “denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias”.

Nesse caminho, para assegurar a efetividade do sobreprincípio da segurança jurídica, vários outros princípios estão estabelecidos na CF/1988, como forma de concretamente realizá-lo. Assim, “a segurança jurídica pode ser concretizada através de vários instrumentos decorrentes do sobreprincípio, como princípios, regras, normas legais e normas jurídicas” (Pereira, 2011).

Entre esses instrumentos, pode-se destacar o princípio da legalidade, os precedentes e as súmulas vinculantes, que concretizam o sobreprincípio da segurança jurídica.

3.1.1 O princípio da legalidade

O poder de tributar é atributo inerente ao Estado, decorre do princípio da federação da autonomia financeira (Hable, 2008). Assim, cada ente tributante, União, estados, Distrito Federal e municípios, segundo a CF/1988, tem a faculdade de instituir os tributos de sua competência, por meio de lei, regra geral ou lei ordinária.

Segundo Lenza (2009, p. 684), “o princípio da legalidade surgiu com o Estado de Direito, opondo-se a toda e qualquer forma de poder autoritário, antidemocrático [e] (...) já estava previsto no art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”.

Conforme sustenta a doutrina, o único poder, que efetivamente representa a vontade do povo, pela via semidireta, é o Poder Legislativo, integrado assim por representantes devidamente eleitos pelo povo, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Carta Magna (Veit, 2009).

A lei, nas palavras de Grupenmacher (2017), “é o instrumento pelo qual o povo manifesta a sua vontade”. E, nesses termos, “é por meio dela que os legisladores, representantes da vontade popular, introduzem normas primárias que disciplinam o relacionamento dos membros de uma sociedade, sempre tendo como objetivo precípuo, o bem comum”.

Como um dos mais importantes princípios do ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade, como cláusula pétrea, vem disciplinado na Magna Carta, nesses termos:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, (...), nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será *obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa* senão *em virtude de lei* (Brasil, 1988, grifo nosso).

Ou seja, por força desse dispositivo constitucional, só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer algo. E ainda, especificamente quanto ao princípio da legalidade tributária, tem-se, na norma constitucional:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo *sem lei que o estabeleça* (Brasil, 1988, grifo nosso).

Por esse dispositivo constitucional, nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado sem que seja por meio de lei, editada pela pessoa política competente. Esse fato tem extrema importância, mas muitas vezes isso passa despercebido pela maioria das pessoas.

Nesse sentido, Veit (2009, grifo nosso) afirma que:

veja que tal ideal é subentendida como uma verdadeira proteção aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, que se representam através dos contribuintes. Sendo certo que, tal axioma se justifica porque, ao pagar tributos, seja ele representado por um imposto, por uma taxa ou contribuição de melhoria, *o cidadão está, em verdade, retirando parte considerável de seu patrimônio para ser investido em prol da sociedade.*

3.1.2 A segurança jurídica na teoria dos precedentes

Nos países que adotam o sistema jurídico do *civil law*,⁶ segundo Becho (2017), a legislação é a principal fonte do direito. Já nos países que adotam o sistema jurídico do *common law*,⁷ como a Inglaterra, onde foi seu berço, a fonte primeira do direito é a jurisprudência.

No *common law*, a nomenclatura foi sendo substituída por outras relacionadas à decisão judicial anterior, utilizada como paradigma para o julgamento, ou seja, o precedente. Nas palavras de Becho (2017, p.43-48), “a principal regra da teoria do precedente é a aplicação da decisão anterior ao caso em apreciação, via analogia”, ou seja, é dada a mesma decisão já firmada se presentes os mesmos aspectos fundamentais de um acontecimento *sub judice* em um julgado anterior.

Mesmo descendente do direito romano-germânico, em que só a lei era fonte de direitos, o sistema brasileiro vem abrindo-se à adoção do precedente como fundamento de decisões judiciais. É o caso, por exemplo, do Código de Processo Civil de 2015, que traz em seus dispositivos a obrigatoriedade de observância dos precedentes, nos termos do art. 489, §1º, inciso VI, assim como exige que os tribunais mantenham a jurisprudência estável, coerente e íntegra, conforme dispõe os arts. 926 e 927. Traz-se, com isso, maior segurança, estabilidade e coerência ao sistema processual civil e mais confiança dos jurisdicionados no sistema jurídico como um todo (Dias Junior, 2015).

Desse modo, nessas condições, os operadores do direito têm condições de prever qual será o resultado de um julgamento, pois conhecem as decisões anteriores para hipóteses similares, conferindo maior segurança jurídica à sociedade (Becho, 2017). Segundo o autor, “o *common law* é baseado na razão, e o que for flagrantemente contrário a ela não faz parte do direito, diferentemente do que acontece nos países que adotam o *civil law*”, e assim, “a decisão anterior, considerada errada ou descuidada (*per incuriam*), não gera precedente” (*op. cit.*, p. 43-48).

3.1.3 A súmula vinculante como instrumento de segurança jurídica

Conforme já assinalado por Pereira (2011), a segurança jurídica pode ser concretizada por meio de vários instrumentos decorrentes do sobreprincípio, e, assim, a jurisprudência, como consolidação de normas judiciais, indubitavelmente, é uma maneira de garantir a segurança jurídica.

No final da década de 1980, com o objetivo de gerir de modo mais eficiente as decisões proferidas pelo STF em situações similares, surgiu um novo método

6. Estrutura jurídica em que as principais fontes do direito adotadas são a lei, o texto.

7. Estrutura jurídica em que as principais fontes do direito adotadas são a jurisprudência, o costume.

de trabalho, denominado súmula, o que permitiu um “julgamento seguro, mais rápido, abolindo formalidades e desdobramentos protelatórios” (Leal, 1981).

Conforme contextualiza Marques (2015), porém, “muitos autores começaram a argumentar que as súmulas, criadas pelos tribunais, violavam a livre convicção do magistrado”. E então, após muitas discussões, a solução foi aceitar o seu uso facultativo, e, assim, elas passaram a ser “conhecidas como súmulas persuasivas, na medida em que poderiam, ou não, ser adotadas pelos juízes no julgamento dos seus processos” (*idem, ibidem*).

Um importante marco na legislação brasileira, no entanto, ocorreu com a Lei nº 11.417/2006,⁸ que disciplinou a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo STF.

A súmula vinculante,⁹ nas palavras de Pereira (2011), “figura como um conjunto de enunciados que consubstanciam o entendimento jurisprudencial firmado pela instância julgadora”, e nela “se encontra uma das vias de garantir que certo posicionamento relativo à determinada norma será seguido”. Assim, as súmulas vinculantes representam “uma categoria diferenciada, dotada de teor obrigatório: obrigam a administração pública e todos os demais juízes e tribunais a seguir o conteúdo da súmula” (Marques, 2015), sendo um instrumento de concretização do sobreprincípio da segurança jurídica.

3.2 O sobreprincípio da justiça fiscal

Conforme exposto, além da segurança jurídica, temos o sobreprincípio da justiça fiscal, que envolve os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da seletividade e o da razoável duração do processo, entre outros. Segundo Grunpmacher (2017):

a justiça fiscal só se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento de tributos, em especial de impostos, aqueles que, embora tenham capacidade econômica, não possuem aptidão para arcar com o ônus da tributação, pois toda a sua disponibilidade financeira é absorvida com a sua manutenção e a de sua família.

Nesse sentido, ligadas ao sobreprincípio da justiça fiscal, vamos tecer algumas considerações sobre os princípios da capacidade contributiva e da razoável

8. Lei nº 11.417, art. 2º: “O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta lei” (Brasil, 2006).

9. Caso seja violada, a decisão pode ser questionada no STF, por meio de um instrumento chamado de reclamação constitucional, nos termos do § 3º do art. 103-A da CF/1988.

duração do processo e, também, sobre os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

3.2.1 O princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é um princípio clássico que orienta todo o sistema tributário, no sentido de que os indivíduos devem contribuir de acordo com sua capacidade de pagamento. Isso significa que quem tem mais, seja renda ou patrimônio, deve cooperar com uma parcela maior na arrecadação dos impostos do que aqueles que têm menos. Nesse sentido, estabelece o § 1º do art. 145 da CF/1988:

sempre que possível, os *impostos* terão caráter pessoal e *serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (Brasil, 1988, grifo nosso).

Conforme Sindifisco (2010, p. 9, grifo nosso):

um princípio consagrado por estudiosos e escrito em nossa Carta Magna é o da *capacidade contributiva* – requisito essencial para o critério de justiça fiscal –, que, associado aos princípios da progressividade e da seletividade, *tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem aufere rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais*. Nesse caso, os tributos diretos, que incidem sobre a renda e o patrimônio, são os que atendem (em tese) melhor a esse requisito. Já os tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, independentemente da capacidade econômica de quem os adquire, acabam gravando mais pesadamente a renda de pessoas e famílias que destinam maior parcela de seus ganhos ao consumo.

(...)

Uma das formas para estabelecer a isonomia tributária é considerar *a capacidade contributiva*, independentemente da origem ou da natureza da renda, isto é, se de capital ou trabalho, pois a Constituição do país determina o respeito à capacidade econômica para graduação dos impostos.

Assim, embora ambos os princípios, o da capacidade contributiva e o da progressividade, estejam presentes na Constituição brasileira, são eles “completamente desrespeitados no acordo social que construímos em nosso país” (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 13).

3.2.2 O princípio da razoável duração do processo

Rui Barbosa, há muito, já dizia: “a justiça atrasada não é justiça; senão injustiça qualificada e manifesta” (Barbosa, 1999, p. 40). Buscando maior celeridade, a Carta Maior, em seu art. 5º, LXXVIII, pela Emenda Constitucional (EC) nº 45, de 2004, introduziu, como garantia fundamental, a razoável duração dos processos,

tanto na esfera judicial quanto na administrativa, ao estabelecer que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são *assegurados a razoável duração do processo* e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (Brasil, 2004, grifo nosso).

Sabe-se que a demora em responder aos pleitos do cidadão depõe contra a segurança jurídica e os direitos fundamentais, e a realidade está a exigir providências mais pontuais e estruturais, como a expressa previsão legal de sanções ao descumpridor de prazos ou a suspensão automática dos efeitos do processo.

Assim, a celeridade na tramitação e solução das demandas administrativas e judiciais é almejada por toda a sociedade, e, em respeito ao princípio da eficiência administrativa, previsto na CF/1988, art. 37, *caput*, no que se refere às demandas administrativas, foi publicada a Lei nº 11.457/2007, que assim estabelece:

Art. 24. É *obrigatório* que seja proferida decisão administrativa *no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias* a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte (Brasil, 2007, grifo nosso).

A definição legal de prazos para a realização, pelo poder público, dos atos processuais, a exemplo dos 360 dias obrigatórios para proferir decisão administrativa, oferece um forte elemento jurídico para se buscar a intervenção judicial, na solução de um caso concreto. Nota-se, nesse caminhar, que decisões de tribunais têm pressionado cada vez mais o Fisco a decidir de forma mais célere os processos administrativos, ao estabelecer prazos para que a administração se manifeste e decida os recursos administrativos do contribuinte dentro de um “prazo razoável”, além de, em alguns casos, prever a atualização dos valores discutidos pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), se houver demora na manifestação (Hable, 2014, p. 69-70), em obediência ao sobreprincípio da justiça fiscal.

3.2.3 Os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos

Com o objetivo de atender aos princípios da razoável duração do processo e da eficiência da administração pública – descritos, respectivamente, no art. 5º, inciso LXXVIII, e no art. 37, *caput*, ambos da CF/1988 –, foram criados, devido à sobrecarga do Judiciário, os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

Tanto o instituto da repercussão geral, junto ao STF, quanto o dos recursos repetitivos, no STJ, visam acelerar a prestação jurisdicional, tornando mais célere o trâmite do recurso extraordinário (RE), no STF, e do recurso especial (Resp), no STJ.

Esses institutos, além de primar pela justiça fiscal, oportunizam a segurança jurídica do pedido, pois “a parte, antes de acionar o Judiciário, saberá de antemão se suas alegações sustentam-se nas decisões já proferidas, uma vez que as decisões tomadas na repercussão geral, bem como em algum recurso repetitivo, vinculam as

primeiras instâncias” (Folador, 2009). Da mesma forma, auxiliam a segurança jurídica quando impedem que decisões de idêntica questão de direito conflitem entre si. A repercussão geral é um critério de admissibilidade do RE, que foi inserida na CF/1988, pela EC nº 45/2004,¹⁰ e no Código Processo Civil (CPC), pela Lei nº 11.418/2006.¹¹

A finalidade da repercussão é: *i*) delimitar a competência do STF, no julgamento de recursos extraordinários, às questões constitucionais com relevância social, política, econômica ou jurídica, que transcendam os interesses subjetivos da causa; e *ii*) uniformizar a interpretação constitucional sem exigir que o STF decida múltiplos casos idênticos sobre a mesma questão constitucional.¹²

O instituto dos recursos repetitivos foi introduzido no CPC, pela Lei nº 11.672/2008, na hipótese de haver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito.¹³

Em ambos os casos, repercussão geral e repetitivo, os recursos que apresentem a mesma matéria decidida na forma descrita anteriormente terão o seguimento denegado, sendo declarado inadmissível.

Houve novas alterações na legislação, buscando o aperfeiçoamento dos institutos, sempre no sentido de buscar maior celeridade, como a Lei nº 13.256/2016, que trouxe alterações no CPC de 2015, modificando o processamento e julgamento dos recursos extraordinário e especial repetitivos. Essas alterações, em especial os arts. 966, § 5º, 976 e 988, § 5º, trazem maior celeridade na tramitação de processos que contenham idêntica controvérsia, isonomia de tratamento às partes processuais e segurança jurídica.

4 A SEPARAÇÃO DE PODERES NAS DECISÕES DO ESTADO

O poder que administra um país é o Estado. No Brasil, o Estado é dividido em três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Essa divisão, chamada corrente tripartite, segundo historiadores, teve origem com o filósofo grego Aristóteles, na obra *A política*. Em seguida, veio o inglês John Locke, com o escrito *Segundo Tratado sobre o governo civil*. Por fim, no século XVIII, Montesquieu explicou a tripartição e as devidas atribuições do modelo formado pelos poderes Legislativo, Executivo e

10. Art. 102 (...) “§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros” (Brasil, 1988).

11. Art. 543-A. “O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo” (Brasil, 1973).

12. Informação disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

13. Art. 543-C: “Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo” (Brasil, 1973).

Judiciário. Na sua tese, o pensador francês defende que não se deve “deixar em uma única mão as tarefas de legislar, administrar e julgar, pois a ‘experiência eterna’ mostra que todo o homem que tem o poder sem encontrar limites tende a abusar dele”.¹⁴

É relevante dizer que as leis são elaboradas pelo Poder Legislativo, formado por representantes da sociedade; e que o Poder Executivo, como poder arrecadador, está adstrito à aplicação da legislação tributária regente, plenamente vinculado, sob pena de responsabilidade funcional.

Tratando do Poder Judiciário, em especial, da nossa Suprema Corte, conforme Leal (2017), “o ano de 2016 foi singular no mundo, no Brasil e no Supremo Tribunal Federal”, pois, apesar dos ciclones políticos e econômicos, no encerramento do ano judiciário, o STF exibiu estatísticas surpreendentes, perfazendo, entre outros, 13.138 julgamentos colegiados e 94.501 decisões monocráticas. “São números sem precedentes mundo afora”, sendo também intensa a frequência com a qual “o direito tributário compôs as sessões plenárias da Corte” (*idem, ibidem*).

Nesse caminhar, o STF utilizou três ações da jurisdição constitucional, que, na visão do autor, surpreenderam: *i*) a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO); *ii*) o mandado de injunção (MI); e *iii*) a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF). São “instrumentos da jurisdição constitucional diversos dos tradicionais, tais como o recurso extraordinário e a ação direta de inconstitucionalidade” (Leal, 2017).

A ADO – que busca sanar uma omissão que causa efeitos gerais – está disposta na Lei nº 9.868/1999; e o MI – que visa sanar omissões cujos efeitos recaem numa situação concreta –, foi inserido pela Lei nº 13.300/2016. São instrumentos constitucionais voltados a reparar uma omissão estatal inconstitucional.

Para Leal (2017), “poder fazer uso da ADO e do MI é um alento verdadeiro, considerando o insistente quadro de letargia persistente na aprovação de medidas determinadas pela própria Constituição Federal”.

Como exemplo de utilização desses instrumentos, citamos a ADO nº 25, em que o STF fixou o prazo de doze meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar regulamentando os repasses de recursos da União para os estados e o Distrito Federal em decorrência da desoneração das exportações do ICMS; e a ADO nº 37, em que a Corte discute a aplicação de recursos do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicação (Fust). O MI nº 6.389 foi impetrado em face de omissão legislativa atribuída a algumas autoridades competentes, relacionado à regulamentação do art. 153, inciso VII, da CF/1988 (sobre os IGFs).

14. Disponível em: <<http://www.politize.com.br/separacao-dos-tres-poderes-executivo-legislativo-e-judiciario/>>. Acesso em: 20 maio 2017.

Por sua vez, segundo Leal (2017), a ADPF, criada pela Lei nº 9.882/1999, é “o único instrumento da jurisdição concentrada – exercido exclusivamente pelo STF originariamente – capaz de aferir a constitucionalidade de lei municipal”. Como exemplo, citamos a ADPF 190, que fixou a tese vinculante: “é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional”; e também a ADPF 427, que questiona o art. 1º do Decreto nº 640/1962, que considerou o serviço de telecomunicações como indústria básica.

Leal (2017) antevê que “a ADO, o MI e a ADPF se consolidarão no STF abrindo portas para novas formas de interação quanto ao debate tributário quando feito à luz da Constituição”, porquanto “a ausência de regulamentação é um drama em pontos variados do Direito Tributário brasileiro”, atentando diretamente contra o sobreprincípio da segurança jurídica.

4.1 A aplicação dos sobreprincípios da segurança jurídica e da Justiça Fiscal no direito tributário

Após uma sucinta análise sobre a tributação no Brasil, adentrando temas como carga tributária e sistema tributário nacional, políticas e reformas tributárias, e ainda alguns princípios constitucionais tributários, passamos a apresentar alguns atos praticados, nessa mesma seara, durante esses cinquenta anos de vigência do CTN, pelos três poderes que comandam o Estado brasileiro, os quais influenciaram e continuam a influenciar diretamente as relações jurídico-tributárias.

Nesse sentido, demonstraremos, com a exposição de casos reais, o quanto os vícios na elaboração de normas, o conflito entre normas e julgados e ainda as mudanças de orientação jurisprudencial podem fragilizar e tumultuar as relações jurídico-tributárias, entre o sujeito ativo e o passivo, implicando flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, tendo como maior penalizado dessa relação o sujeito passivo (o contribuinte/responsável).

4.2 Casos reais na seara tributária

4.2.1 Caso um: o instituto da imunidade tributária

A imunidade tributária é um tema previsto na Carta Magna de 1988, no Título VI, que trata das limitações do poder de tributar. Desse modo, sendo uma exclusão ao poder de tributar, a imunidade tributária é um *privilégio* constitucional, com a impossibilidade da incidência tributária, ou seja, há a *não incidência*, por não existir disposição legal que preveja a ocorrência do fato gerador do tributo (Hable, 2016).

Tratando das imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a CF/1988, ao utilizar, no art. 150, inciso VI, alínea c,¹⁵ a expressão “atendidos os requisitos da lei”, reclamou por uma lei de natureza complementar,¹⁶ nos termos do seu art. 146, inciso II, ao dispor que “cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (Brasil, 1988).

No ordenamento jurídico brasileiro, é a Lei nº 5.172/1966, o CTN, que faz a vez de lei complementar (LC), regulamentando a matéria, ao apresentar no seu art. 14, em *numerus clausus*, todos os requisitos a serem observados (Brasil, 1966).

Contudo, inúmeras leis de natureza ordinária, tratando de requisitos de reconhecimento de imunidade, foram editadas pelo Poder Legislativo de todos os entes da Federação, a exemplo da Lei nº 8.212/1991;¹⁷ da Lei nº 8.742/1993, art. 18, inciso IV; da Lei nº 9.532/1997, em seu art. 12, § 2º, alínea a;¹⁸ da Lei nº 91/1935, art. 1º, alínea c;¹⁹ da Lei nº 9.732/1998; da Lei nº 12.101, de 2009, art. 29, inciso I;²⁰ e do código tributário do município de Goiânia,²¹ entre outras. Essas leis foram aplicadas, por muitos anos, pelo Poder Executivo, tendo em vista suas atividades serem vinculadas. Importante, no entanto, afirmar que, enquanto estiver a lei no mundo jurídico, ela é válida e deve ser observada por todos a quem alcance, não podendo qualquer órgão da administração tributária deixar de aplicá-la, sob a alegação de defeitos (Hable, 2016).

Não obstante esses vícios, com Adins logo propostas, essas leis só foram consideradas inconstitucionais, pelo Poder Judiciário, após décadas de vigência. Nesse sentido, somente na sessão plenária do STF, do dia 2 de março de 2017, no

15. Art. 150 “(...) VI - instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*” (Brasil, 1988, grifo nosso).

16. Há doutrinadores que entendem ser lei ordinária. Nesse sentido, ver Othon e Nascimento (1998).

17. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. A referida lei está sendo questionada quanto à sua constitucionalidade pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) nº 2.028-5 DF, sob a alegação, entre outras, de ofender à reserva de LC. Sobre isso, ver: <<http://www.stf.jus.br>>.

18. “Art. 12 - (...) § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...) a) *não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados*” (Brasil, 1997, grifo nosso). Essa lei está sendo questionada, quanto à sua constitucionalidade, pela Adin nº 1.802-3/DF, sob a alegação, entre outras, de ofender à reserva de lei complementar. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

19. “Art 1º - As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade podem ser declaradas de utilidade pública, provados os seguintes requisitos: (...) c) que os cargos de sua diretoria, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos *não são remunerados*” (Brasil, 1935, grifo nosso).

20. “Art. 29 - A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: I - *não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios*, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos” (Brasil, 2009, grifo nosso).

21. “Art. 8º - Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea c, da CF/1988 e no art. 7º, inciso III, desta Lei, considera-se imune a instituição de educação e de assistência social (...) e que atendam aos seguintes requisitos: (Art. 8º, com redação da Lei Complementar nº 128, de 01/12/2003) I. *Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Inciso I, com redação da Lei Complementar nº 128, de 01/12/2003)*” (Goiânia, 1996, grifo nosso).

Recurso Extraordinário (RE) 566.622, foi exigido que os requisitos para o gozo da imunidade estejam em LC, proclamado o resultado do julgamento conjunto de processos relativos a exigências introduzidas pela Lei nº 9.732/1998 (Processos relacionados: Adins 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621). A tese então aprovada no STF para repercussão geral foi: os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar. Diante desses frequentes vícios na elaboração das normas pelo Poder Legislativo, tornou-se contumaz o desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

4.2.2 Caso dois: os institutos da decadência e prescrição tributárias

A existência dos institutos da decadência e da prescrição tributárias visa propiciar maior estabilidade aos negócios jurídicos, que tem como pressupostos a inércia do titular do direito e o transcurso de determinado prazo.

A decadência tributária vem impedir que o Fisco, em razão de sua inércia, exerça, após determinado prazo, o seu direito de lançar, de ofício, o crédito tributário. A prescrição tributária, referindo-se à ação de cobrança do crédito tributário definitivamente constituído, impede que a Fazenda pública aplique qualquer medida coercitiva para se exigir o crédito prescrito (Hable, 2014).

Matéria de competência de LC

A CF/1988, no seu art. 146, inciso III, alínea b, confere competência à LC para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente, entre outros pontos, sobre prescrição e decadência tributárias. A LC regente, que define as normas gerais sobre decadência e prescrição tributárias, é o CTN de 1966.

Inúmeras leis, de natureza ordinária, tratando de decadência e prescrição tributárias, foram editadas, contudo, pelo Poder Legislativo, a exemplo da Lei nº 6.830/1980, conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF),²² e da Lei nº 8.212/1991.

Da mesma forma, elas só foram consideradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário após décadas de suas vigências. Assim, no ano de 2008, quanto à Lei nº 6.830/1980, o STJ²³ proferiu entendimento de que “a norma contida no art. 2º, § 3º da Lei nº 6.830/1980 (...) aplica-se tão somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por LC, no caso o art. 174 do CTN”. No que se refere à Lei nº 8.212/1991, o STF, em várias decisões,²⁴ firmou entendimento, já exarado anteriormente pelo STJ,²⁵ pela inconstitucionalidade dos seus arts. 45 e 46.

22. "Art. 2º - (...) § 3º A inscrição (...) suspenderá a prescrição (...) por 180 dias (...)" (Brasil, 1980).

23. Embargos de divergência no Recurso Especial (Eresp) 657.536/RJ. Diário da Justiça eletrônico (DJe) 07/04/2008, e no Eresp nº 657.536/RJ, entre outros.

24. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>.

25. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>.

Desse modo, qualquer lei que venha a estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária referente à decadência e prescrição terá que ter natureza jurídica de lei complementar, encerrando-se assim as controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias sobre o tema ao se editar a Súmula Vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário” (Brasil, 2008).

Novamente estamos diante de vícios na elaboração das normas pelo Poder Legislativo. Para amenizar seus efeitos maléficos, de um gravame social ou até mesmo grande insegurança jurídica, em suas decisões de afastamento dessas normas por inconstitucionalidade, o STF vem se utilizando da modulação dos seus efeitos.²⁶

Súmula nº 555 do STJ e a decadência tributária

Uma matéria muita discutida nesses cinquenta anos de vigência do CTN, em especial no STJ, foi a decadência tributária. O grande dilema estava na definição do termo de início do prazo de decadência tributária, quando o tributo, por sua própria natureza, estiver sujeito ao lançamento por homologação, e, que, pelo descumprimento de deveres tributários, é necessário ser lançado de ofício.

Na busca de harmonia e estabilidade nas decisões proferidas pelo STJ, procurou-se definir como termo inicial do prazo de decadência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a exemplo do ICMS, a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, condicionando-o à constatação de algum pagamento antecipado. Esse entendimento já estava praticamente consolidado na jurisprudência do STJ, pelo dispositivo jurídico do recurso repetitivo, no Recurso Especial (REsp) nº 973.753/2009.

No final do ano de 2015, contudo, com a publicação da Súmula nº 555²⁷ do STJ, houve uma verdadeira inovação – para alguns, uma correção; para outros, um retrocesso – no estudo da decadência tributária (Hable, 2017). O autor menciona que:

quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (Hable, 2017, grifo nosso).

Temos a convicção de que a malfadada súmula foi um acerto, pois veio na direção de todo um processo de modernização da legislação, dos procedimentos de fiscalização e auditoria fiscal e dos próprios julgados do STJ, como um todo. Há,

26. A Lei nº 9.868/1999, art. 27, legitimou o STF a proceder à modulação dos efeitos temporais de suas decisões, quando presentes razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

27. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=sumula+555&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>>.

porém, de se concordar que a súmula, ao deixar de seguir todos os seus precedentes, construídos por mais décadas, e ao criar novo direcionamento jurisprudencial, configurou um retrocesso, causando grande insegurança jurídica a toda a sociedade que milita no direito tributário.²⁸

4.2.3 Caso três: o ICMS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência privativa dos estados e do Distrito Federal, nos termos da CF/1988, art. 155, inciso II, sendo o tributo mais importante em termos arrecadatórios no Brasil.

Entre outras características, o ICMS: *i*) é um imposto sujeito ao lançamento por homologação; *ii*) é classificado pela doutrina como indireto, ou seja, o seu valor vem embutido no preço da mercadoria, e, assim, é o consumidor final quem efetivamente suporta o ônus financeiro; *iii*) é regressivo, pois não considera nem a capacidade econômica nem o poder aquisitivo do contribuinte; *iv*) é um “imposto por dentro”, que é aquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo; *v*) é não cumulativo, o que implica o aproveitamento de crédito concernente ao imposto pago nas etapas econômicas anteriores; e *vi*) poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O princípio da não cumulatividade do ICMS

O princípio da não cumulatividade permite que, em cada fase do direcionamento, da mercadoria ao consumo, se compense o imposto pago na operação anterior, de forma que, em cada operação, seja paga somente a parcela de imposto incidente sobre o valor agregado. Isso implica o aproveitamento de crédito de imposto pago nas etapas anteriores. A CF/1988, no seu artigo 155, § 2º, inciso I,²⁹ estabelece que o ICMS será não cumulativo.

Por sua vez, a LC nº 87/1996, que dispõe sobre as regras gerais do ICMS, para todos os 27 estados e o Distrito Federal, ao tratar da não cumulatividade do ICMS, disciplina as regras no seu art. 20.³⁰ Na aplicação do mencionado artigo, tem-se o art. 33 da mesma LC, que assim estabelece:

28. Para mais informações, ver: <<https://jus.com.br/artigos/59533/a-sumula-n-555-do-stj-e-a-decadencia-tributaria/1>>. 29. “Art. 155 - (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - *será não cumulativo*, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (Brasil, 1988, grifo nosso).

30. “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação” (Brasil, 1996a).

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – *somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020*; (Redação dada pela LC nº 138, de 2010) (Brasil, 1996b, grifo nosso).

Relevante dizer que desde a edição da LC nº 87/1996 nunca foi permitido o aproveitamento de crédito de mercadorias destinadas ao uso ou consumo, devido às simultâneas alterações da mencionada LC,³¹ prorrogando o exercício desse direito constitucional, somente sendo permitido o referido aproveitamento se a mercadoria for considerada insumo. Assim, a grande discussão, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, está em definir se a mercadoria é para uso/consumo ou insumo. Por óbvio, na maioria das vezes, interpreta-se como uso e consumo quando para o Fisco; e como insumo, quando para o contribuinte.

Até quando vai esse “empurra-empurra”, diante de um expresse direito constitucional? Há uma afronta direta aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal nessas prorrogações indefinidas.

O ICMS e sua incidência entre estabelecimentos do mesmo titular

Uma das hipóteses de incidência do ICMS, nos termos do art. 1º, inciso I, da LC nº 87/1996, recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Afinal, há ou não incidência de ICMS nas operações de circulação de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou seja, entre matriz e filial?

De um lado, pela não incidência do ICMS nessas hipóteses, a Súmula nº 166 do STJ, editada no dia 23 de agosto de 1996, diz que: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte* (Brasil, 1996b, p. 29-382, grifo nosso).

Por outro lado, pela incidência do ICMS, dispõe o art. 12 da LC nº 87/1996, publicada em 13 de setembro de 1996 (portanto, vinte dias após a mencionada súmula): “*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*” (Brasil, 1996a, grifo nosso).

Como deve proceder o sujeito passivo (contribuinte/responsável) diante desse conflito entre normas, ambas vigentes, porém totalmente antagônicas?

31. "Art. 33 - (...) I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2000; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011" (Brasil, 1996a, grifo nosso).

Nesta contenda, configura-se explícito o descumprimento aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

O ICMS e os benefícios e incentivos fiscais

Todos os entes da Federação, dotados de competência constitucional para instituir os seus tributos, têm a faculdade de conceder benefícios, incentivos ou favores fiscais, por meio de lei específica que regule exclusivamente a matéria, nos termos do art. 150, § 6º da CF/1988.

Qualquer *subsídio* ou *isenção*, *redução de base de cálculo*, *concessão de crédito presumido*, *anistia* ou *remissão*, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido *mediante lei específica*, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, *sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g* (Brasil, 1988, grifo nosso).

Contudo, a parte final, “*sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g*”,³² refere-se exclusivamente ao ICMS. É a LC nº 24/1975 que regula a concessão e revogação de isenção, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio de celebração de convênios.

Desse modo, os estados e o Distrito Federal não podem, isoladamente, conceder, por meio de leis próprias, benefícios ou incentivos relativos ao ICMS, em prol do equilíbrio federativo, evitando-se com isso a “guerra fiscal” entre os estados.

Embora a concessão unilateral de benefícios de ICMS seja proibida pelo menos desde 1975, vários governos estaduais sempre prometeram melhores condições para atrair empresas e indústrias para o seu local, descumprindo reiteradamente o preceito constitucional.

A matéria está pacificada no STF, afastando leis estaduais que violaram e violam os ditames constitucionais,³³ decidindo esses conflitos caso a caso. Isso culminou na edição da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69/2012, que prevê que qualquer benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.

Então, após décadas da promulgação da CF/1988, em 8 de agosto de 2017, com a publicação da LC nº160, que dispõe sobre convênio que permite aos estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, tenta-se

32. “Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II (=ICMS), atenderá ao seguinte:” (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*” (Brasil, 1988, grifo nosso).

33. STF. ADI – Medida Liminar (ML) nº 930, 25/11/1993; ADI-ML nº 1.247/PA, 17/08/1995; ADI-ML nº 2.352, 19/12/2000; Adin nº 1.587-DF, 19/10/2000; Adin nº 84; Adin nº 773.

“passar uma borracha no passado”, e o conflito entre os estados tende a ter um final, devendo todos os incentivos e benefícios fiscais serem encerrados em quinze anos, isto é, até 2033.

Muitas demandas judiciais (Adins) foram propostas no STF. No RE nº 576.155/2010 permitiu-se o ajuizamento de Ação Civil Pública para Ressarcimento ao Erário, pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, para fins de cobrança dos contribuintes do crédito tributário decorrente do cancelamento do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Distrito Federal e declarado inconstitucional por ausência de convênio prévio com o Confaz (Oliveira, 2015).

Com a aplicação retroativa, busca-se, nessas ações públicas, a cobrança de créditos dos contribuintes que praticaram atos com base nas leis concessivas de benefícios, posteriormente declaradas inconstitucionais.

Em respeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, como ficam os contribuintes que cumpriram uma norma legal vigente e agora, após serem declaradas inconstitucionais, estão sendo cobrados retroativamente?

A repetição de indébito do ICMS na substituição tributária

O instituto da substituição tributária, muito utilizado no ICMS, é uma modalidade de responsabilidade tributária em que se atribui a obrigação de pagar o tributo à pessoa que não possui relação direta com o fato gerador (Brasil, 1966, art. 128). Com a EC nº 3/1993, o art. 150, § 7º da CF/1988 estabelece que:

... a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a *condição de responsável* pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido* (Brasil, 1988, grifo nosso).

A grande celeuma sempre esteve na restituição da diferença entre a quantia do ICMS paga antecipadamente e o valor recolhido na venda *a posteriori* da mercadoria. Vejamos o que o STF decidiu:

- em 1998, na Adin nº 1.851, contra o convênio nº 13/1997, em medida cautelar, o STF concedeu o direito à restituição, na inocorrência do fato gerador futuro e ocorrência em valor inferior àquele presumido;
- no julgamento definitivo da Adin nº 1.851, em 8 de maio de 2002, o STF cassou a liminar, interpretando-se literalmente o § 7º, do art. 150 da CF/1988, no sentido de que a restituição tão somente seria devida caso não se realizasse o fato gerador presumido; e
- em outubro de 2016, no RE nº 593.849, o STF surpreendeu, com repercussão geral reconhecida, ao alterar seu entendimento sobre a restituição no regime de substituição tributária do ICMS, passando

a entender que o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda, com modulação de efeitos, passando a valer para os casos futuros e somente atingindo casos pretéritos que já estejam em trâmite judicial.

Em respeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, diante dessas mudanças de orientação jurisprudencial, grandes são as consequências, tanto para o sujeito ativo (Estado) quanto para o sujeito passivo (contribuinte/responsável).

A incidência de ICMS sobre a tarifa básica de telefonia

Para o Fisco, nos termos da legislação, a assinatura básica mensal de telefonia é um serviço, e, assim, está sujeita à incidência do ICMS. No entanto, as prestadoras de serviços de telefonia, por entenderem não ser fato gerador do ICMS, ingressaram com ação judicial contra essa cobrança tributária.

O STJ, no REsp nº 754.393/Distrito Federal, transitado em julgado em 24 de março de 2009, reconheceu a não incidência do ICMS sobre a assinatura mensal básica. Em função dessa decisão, muitas autuações fiscais que já haviam sido realizadas foram desfeitas e anuladas.

Contudo, no julgamento do RE nº 912.888/Rio Grande do Sul, em 13 de outubro de 2016, o STF alterou o entendimento no sentido de que incide ICMS, com repercussão geral reconhecida, em que o Plenário adotou a tese formulada pelo relator, que estipulou que o ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.

Novamente, grandes são as consequências, tanto para o sujeito ativo (Estado) quanto para o sujeito passivo (contribuinte/responsável), diante dessas mudanças de orientação jurisprudencial, em flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

Tributo IPI nos carros importados

O IPI é um tributo de competência da União, nos termos do art. 153, inciso IV, da CF/1988, embora tenha parcela significativa de sua arrecadação repartida com os estados, Distrito Federal e municípios (art. 159). É um imposto de caráter extrafiscal (art. 153, § 1º), seletivo, em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, inciso I), além de não cumulativo (art. 153, § 3º, inciso II).

Uma das controvérsias doutrinária e jurisprudencial que vale ser mencionada está na incidência ou não do IPI na importação de veículos automotores por pessoa física.

Uma jurisprudência já pacificada do STF, a exemplo do RE nº 550.170/São Paulo AgR, de 2011, estabelecia a não incidência do IPI na importação de veículos

por pessoa natural, decisão que perdurou por dezoito anos (1999-2016). Em 2016, contudo, no âmbito de um único julgamento, do RE nº 723.651, a jurisprudência do STF sofreu uma surpreendente reviravolta, alterando seu entendimento, agora pela incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural.

Em 2015, por sua vez, o STJ, no REsp nº 396.488/Santa Catarina, em sede de repetitivo, havia afastado a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio. Após o julgado proferido pelo STF no RE nº 723.651/Paraná, em sede de repercussão geral, que reconheceu a incidência do IPI, o ministro Mauro Campbell Marques, do STJ, determinou, porém, a suspensão em todo o país dos processos que discutem a incidência do IPI na importação de automóveis para uso próprio, feita por pessoa física, para que a matéria seja rediscutida.

Portanto, estamos diante, novamente, de mudanças de orientação jurisprudencial, com enormes consequências, relacionadas aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

5 CONCLUSÃO

Neste capítulo foi realizada uma sucinta análise sobre a questão da tributação no Brasil, adentrando temas como a carga tributária e o sistema tributário nacional, políticas e reforma tributárias e, ainda, alguns princípios constitucionais tributários.

Tributo é algo necessário e imprescindível. O Estado, ao realizar seus objetivos de promover o bem comum, necessita de recursos financeiros, os quais, por sua vez, têm diversas origens, em especial a tributação, que forma as receitas públicas.

O tributo, receita retirada de forma coercitiva do patrimônio dos particulares, é considerado condição da própria existência da sociedade pacificamente organizada, porquanto todos os bens e serviços produzidos e oferecidos pelo Estado dependem da contribuição de toda a sociedade.

Os recursos vindos dos tributos, se bem administrados em suas diversas etapas, como criação, recolhimento e distribuição de benefícios, formam a espinha dorsal do Estado, oferecendo condições propícias para o desenvolvimento econômico e social, e promovem um conjunto de atividades e serviços que asseguram o pleno exercício da cidadania, a segurança e o bem-estar da sociedade.

Ninguém gosta de pagar tributos. Nem por isso, contudo, eles deixam de ser necessários. Se houver muita arrecadação e pouco retorno à população, o tributo será sinônimo de expropriação, e o cidadão perderá a noção e a dimensão da importância dele como instrumento de sustentação do Estado como um todo.

Há grande insatisfação diante da má qualidade dos serviços prestados. Porém, se o Estado arrecada muito e oferece bens e serviços de qualidade, dificilmente haverá insatisfação da população.

A carga tributária brasileira é elevada. Contudo, o problema brasileiro não está exatamente na alta carga tributária, mas em como ela é formada, ou seja, de *onde se arrecada, a quem é destinado o recurso e como se gasta*.

O Sistema Tributário Nacional é injusto. E, há muito, está a exigir reformas, na busca de maior simplificação e desoneração. É importante que se discuta a possibilidade de implementar uma reforma tributária que amplie a progressividade, ou reduza a regressividade, homenageando o princípio da capacidade contributiva.

O sistema tributário é muito oneroso ao desrespeitar princípios, como o da capacidade contributiva, e ao dar prioridade à tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio, além de ser muito complexo, tanto pelo grande número de tributos e normas que os regulamentam, quanto ao privilegiar a tributação com tributos indiretos.

A maior parcela da arrecadação tributária do Brasil vem de impostos indiretos, como o ICMS, e incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços, o que onera mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres.

Os sobreprincípios são realizados pela atuação dos princípios. Como exemplos de sobreprincípios, temos o da segurança jurídica e o da justiça fiscal. O sobreprincípio da segurança jurídica denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias. Pode ser concretizado por meio de vários instrumentos, como o princípio da legalidade, os precedentes e as súmulas vinculantes. O sobreprincípio da justiça fiscal se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando aqueles que não possuem aptidão para arcar com o ônus da tributação. Ao sobreprincípio da justiça fiscal estão ligados os princípios da capacidade contributiva e da razoável duração do processo e ainda os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos, que o concretizam, entre outros.

Ao final, são expostos alguns casos reais na seara tributária, atos dos três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Esses casos reais influenciam diretamente as relações jurídico-tributárias, seja pelos seus vícios na elaboração de normas, conflitos entre normas e julgados, seja pelas mudanças de orientação jurisprudencial que fragilizam e tumultuam as relações jurídico-tributárias, entre o sujeito ativo e o passivo, implicando flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.
- AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

BARBOSA, R. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1999. p. 40. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/ruibarbosa/FCRB_Ruibarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2017.

BECHO, R. L. O novo CPC: mudanças nos processos administrativo e judicial. In: MACEDO, A. *et al.* (Org.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, v. 6, 2017. p. 43- 48.

BRASIL. Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. **Diário Oficial da União**, Brasília, 4 set. 1935.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 jan. 1973.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 12 jun. 2017.

_____. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. Lei nº 9.249, de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 dez. 1995.

_____. 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). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996a.

_____. Súmula Vinculante nº 166 do Superior Tribunal de Justiça. **Diário de Justiça**, Brasília, seção 1, 23 ago. 1996b.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 dez. 1997.

_____. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 2004.

_____. Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 dez. 2006.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 mar. 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 maio 2017.

_____. Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 jun. 2008.

_____. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1, 30 nov. 2009.

CARNEIRO, M. L. F. **A proposta da reforma tributária**. Unafisco Sindical, 5 set. 2003.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CONY, C. H. A César o que é de César. *In*: AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

DIAS JUNIOR, L. F. S. A segurança jurídica, os precedentes judiciais e o novo CPC: sobre a necessidade de respeito aos precedentes judiciais e a previsão, neste sentido, no novo CPC. **Jusbrasil**, 29 mar. 2015. Disponível em: <<https://luizserradias.jusbrasil.com.br/artigos/177525867/a-seguranca-juridica-os-precedentes-judiciais-e-o-novo-cpc>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **10 ideias para uma tributação mais justa**. São Paulo: Dieese, 2013. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias_completo.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A progressividade na tributação brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal. São Paulo: Dieese; Ipea; Sindifisco, 2011. Disponível em: <<http://www.world-psi.org/sites/default/files/cartilhajustificafiscaltributaria.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

FOLADOR, P. Semelhanças entre repercussão geral e recursos repetitivos. **Jusbrasil**. 17 nov. 2009. Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2010027/semelhancas-entre-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos-patricia-folador>>. Acesso em: 20 maio 2017.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária**: a agenda esquecida. Concurso de monografia em finanças públicas. XX Prêmio Tesouro Nacional 2015. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/progressividade-tributaria-gobetti-orair/>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

GOIÂNIA. Lei nº 5.040, de 20 de novembro de 1975. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá outras providências. **Diário Oficial de Goiânia**, Goiânia, 28 maio 1996.

GRUPENMACHER, B. T. Sistema e princípios constitucionais tributários. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 15 mar. 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

HABLE, J. Imunidade tributária das instituições de educação, a aplicação integral, no país, de seus recursos na manutenção de suas finalidades essenciais. *In*: PAES, J.E.S. (Org.). **Terceiro setor e tributação**. 1 ed. Brasília: Editora Fortium, v. 2, 2008, p. 78-79.

_____. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**: decadência e prescrição tributárias. 4. ed. São Paulo: Método, 2014.

_____. A imunidade tributária: os requisitos infraconstitucionais para o seu reconhecimento nas instituições de educação e de assistência social. *In*: PAES, J. E. S.; MAGALHÃES, J. A. (Org.). **Terceiro setor e tributação**. 1. ed. São Paulo: Elevação, v. 8, 2016. p. 247-265.

_____. A súmula nº 555 do STJ e a decadência tributária no lançamento por homologação. *In*: MACEDO, A. *et al.* (Org.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, v. 6, 2017. p. 353-364.

LEAL, S. T. Nova jurisdição constitucional no contencioso tributário do Supremo. **Consultor Jurídico**, 17 fev. 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-fev-17/novas-jurisdicao-constitucional-contencioso-tributario-supremo>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

LEAL, V. N. Passado e futuro da súmula do STF. **Revista de Direito Administrativo**, v. 145, jul./set. 1981. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/43387/42051>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARQUES, G. O que é uma súmula vinculante? **Jusbrasil**, 19 ago. 2015. Disponível em: <<https://gabrielmarques.jusbrasil.com.br/artigos/221414850/o-que-e-uma-sumula-vinculante>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

NOGUEIRA, P. A falácia da "alta" carga tributária do Brasil. **Diário do Centro do Mundo**, 12 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.diariodocentrodomundo.com.br/queremos-ser-o-mexico-ou-a-escandinavia/>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

OLIVEIRA, L. M. V. S. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio confaz e consequências práticas. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal**, v. 40, n. 1, 2015. Disponível em: <<http://revista.pg.df.gov.br/index.php/RJPGDF/issue/view/15>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

OLIVEIRA JUNIOR, Z. D. Segurança jurídica e proteção à confiança. **Os constitucionalistas**, 21 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.osconstitucionalistas.com.br/seguranca-juridica-e-protecao-a-confianca>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

OTHON, O.; NASCIMENTO, C. V. Imunidade Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 4, p. 348-736, 1998.

PEREIRA, F. A. A. Sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Conteúdo Jurídico**, 26 out. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,sobreprincipio-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria,33664.html>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sistema tributário**: diagnóstico e elementos para mudanças – Como reduzir carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país. Sindifisco. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/iUQoHP>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

VEIT, P. Tramitação privilegiada: medidas provisórias podem criar tributos. **Consultor Jurídico**, 26 ago. 2009. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2009-ago-26/nao-violando-constituicao-medidas-provisorias-podem-criar-tributos?pagina=3>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

VERAS, E. R. **O processo de reconformação do direito tributário**: impasses na reforma do sistema tributário nacional. 2017. Monografia (Bacharelado) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2017.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

CARVALHO, P. B. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, DP, n. 16, maio-ago., 2007.

REFORMA TRIBUTÁRIA: PRECISAMOS DE UM *RECALL* IMEDIATO

Erich Endrillo Santos Simas¹

1 INTRODUÇÃO

Há assuntos polêmicos que dividem a opinião das pessoas sobre os mais diversos temas: qual a religião a ser profetizada, a opinião sobre o uso de drogas, no tocante a sua permissibilidade ou não; qual a escalação ideal da seleção brasileira de futebol; se a aplicação do câmbio monetário deve ou não ser flutuante, no âmbito da economia; quais os limites sobre a liberdade de expressão; qual o melhor modelo de educação a ser aplicado às crianças e aos adolescentes; se a maioria penal deve ser revista; se a liberação do aborto deve ser enfrentada etc.

Todavia, há um tema que permeia o inconsciente coletivo da sociedade brasileira, há muitas décadas, e que se consubstancia em uma espécie de “unanimidade nacional”. Falo da necessidade de reformar o sistema de tributação de nosso país. Nesse particular, tal é a uniformidade de opiniões acerca da necessidade dessa mudança, que até as diversas polarizações radicais que se cruzam em temas polêmicos, quando deparadas com a temática sobre a reforma tributária, manifestam-se em coro uníssono. Seja a pessoa de vocação direitista ou esquerdista, liberal ou conservadora, seja ela carnívora ou vegana, fato é que quando o assunto é a tributação no Brasil, esses grupos deixam suas diferenças nas laterais do campo e passam a içar a mesma flâmula.

Curioso é que embora a questão se apresente na ordem do dia, trata-se de tema que não perdura na mesma proporção da urgência do discurso, envelhecendo nos escaninhos da burocracia estatal. Um efeito colateral dessa omissão é a falta de competitividade de nossa economia, aliada a uma inversão de valores republicanos, em face do modelo efetivamente praticado. Saliente-se, nesse caso, que até o mais alto escalão do capital empresarial nacional não consegue colocar, na mesa negocial, as condições ideais para a conformação de uma discussão racional e positiva, no campo da necessidade de se reformar o atual sistema tributário vigente.

1. Presidente da Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Distrito Federal.

Isso tudo em razão de uma dicotomia básica, pois há um paradoxo inerente entre os interesses em jogo. Um lado luta para minimizar os efeitos da carga tributária incidente sobre as riquezas produzidas, buscando maior competitividade e excelência. O outro lado, ator arrecadador, até compromete-se em desburocratizar o sistema, desde que isso não represente uma diminuição em seu botim.

O clima de desconfiança não poderia ser maior, repetindo a máxima que acompanha as disputas relativas às pensões de alimentos: quem paga, acha que paga muito e tem certeza que quem recebe gasta tudo, menos com o que interessa; quem recebe, acha que recebe pouco, e tem a certeza que o pagador deve ter algum rendimento escamoteado, o qual deverá ser descoberto e devidamente onerado.

A reação dos que pagam o tributo é dogmática: a máquina pública deve tratar sua paquidermia aguda, buscando o emagrecimento de sua estrutura, de modo a tornar-se mais leve nos bolsos do contribuinte e com isso, suavizar a necessidade de arrecadação tributária. Não há quem não tenha essa opinião. Até mesmo o elefante estatal sabe disso.

A partir dessa dicotomia maniqueísta entre o bem e o mal, exsurge o grande desafio para encontrarmos o elo perdido: a carga tributária seria alta porque o Estado (*latu sensu*) gasta em demasia ou gasta-se em demasia porque a carga tributária seria alta? Quem nasceu primeiro: o ovo ou a galinha?

A questão ganha maiores contornos de dramaticidade quando observamos que ano a ano a carga tributária se eleva em proporções exponenciais e os gastos em maior escala.

Portanto, é muito salutar a iniciativa do Ipea, em conjunto com a Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil, seccional do Distrito Federal (OAB/DF), de iniciar o este debate, por meio da subscrição de textos por especialistas acerca dos polêmicos temas relativos à tributação em nosso país.

Trata-se de inestimável contribuição, cujo efeito prático será o de trazer à superfície argumentos e pontos de vista sólidos, com propostas positivas para a nação, que tanto precisa rever os seus paradigmas em matéria de tributação.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ALGUMAS NOTAS INICIAIS

Não temos dúvida alguma de que a Carta Magna de 1988 foi concebida como um documento de proteção à cidadania. Na matéria tributária, em particular, essa opção fica patenteada com um destaque expressivo dedicado ao Sistema Tributário Nacional (arts. 145-162).

Esse sistema foi acomodado no texto global da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) para veicular, sob o aspecto da norma fundamental, a boa convivência entre o Estado arrecadador e o contribuinte, relação essa quase sempre emoldurada por raios de tensão de alta voltagem.

Ali ficaram sintetizados os grandes dogmas da estruturação tributária: a distribuição da competência tributária, a limitação ao poder de tributar, por intermédio de princípios e imunidades, a repartição das receitas tributárias, em obséquio ao pacto federativo, a concepção de funções extrafiscais e parafiscais de algumas exações etc.

Boa parte das constituições, ao redor do globo não dedicam, como a nossa, um capítulo inteiro à questão tributária. Todo mosaico normativo em relação à questão tributária, posiciona a nossa Carta Magna como uma expoente em expressar verdadeiras proteções ao contribuinte, não o deixando à mercê do legislador infra, figura naturalmente voraz e diretamente interessado na questão.

Nota-se que o modelo a ser implementado é, deveras, relativamente descentralizado, na medida em que confere competência tributária aos municípios (mais de 5 mil) e aos estados e Distrito Federal (27). Utiliza-se aqui a locução “relativamente descentralizado” em razão de a União concentrar em si, por injunção constitucional, um maior número de tributos a serem arrecadados.

Não se pode criticar ao extremo essa concentração, pois compete à União a promoção de inúmeras atribuições constitucionais, especialmente ao que se refere à distribuição das receitas tributárias arrecadada aos demais entes políticos, notadamente em relação aos municípios, pois muitos deles não teriam condições arrecadatórias, em face da ausência de vocação econômica. Assim, a União promove uma distribuição de recursos de modo federativo. Há quem concorde com esse modelo; há quem discorde.

Um detalhe importante, a partir da CF/1988, é que, embora haja uma distribuição de competência tributária, na qual cada ente político recebe sua reserva para promover a respectiva tributação, quando se trata de impostos, há uma forte intervenção federal ou nacional. Nos termos do art. 146 da CF/1988, compete à União, mediante a edição de lei complementar (LC), estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dessa exação. Portanto, pode-se afirmar que há impostos municipais ou estaduais, porém os contornos primordiais na criação de impostos, seja eles quais forem, encontram-se na titularidade da União.

Isso tudo em razão de uma motivação especial e racional: a promoção de uma uniformidade mínima, pois só de municípios, como alhures destacado, temos a presença de mais de 5 mil unidades. Essa intervenção genérica evita a consubstanciação de um sistema tributário muito poroso.

Também há de se observar que na distribuição de competências, sobretudo em relação aos impostos que oneram o consumo e produção, os estados da Federação ficaram com a principal joia da rainha: o Imposto sobre as operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS). Trata-se do imposto de maior relevância econômica, porquanto onera a cadeia produtiva e de consumo, ou seja, uma tributação insone, haja vista que o pilar principal da sociedade pós-moderna é o consumo.

Essa distribuição do ICMS trouxe efeitos colaterais crônicos, no âmbito da tributação: *i*) guerra fiscal, devido às enormes disparidades na legislação tributária; *ii*) insegurança jurídica, porquanto na medida em que os estados possuem arcabouço legislativo próprio, cada qual concentra seu olhar nas referidas normas e de acordo com os seus interesses arrecadatórios, colocando os contribuintes em estado de pavor e ocasionando inconsistências das mais diversas, no trato das infrações tributárias; *iii*) permeabilidade enorme nas alíquotas locais; *iv*) uma não cumulatividade desconceitual, porquanto emulsam, a partir da interpretação nos tribunais, discussões relativas do direito de creditamento do ICMS pagos em relação à etapa anterior; *v*) uma seletividade acéfala, na medida em que não fica esclarecido, no aspecto da interpretação, se essa seria uma qualificação obrigatória ou facultativa para o legislador interno, já que podemos verificar, na prática, que a energia elétrica, os combustíveis e a telecomunicação recebem a mais alta carga tributária nesse tocante; e *vi*) um modelo de concessão de incentivos fiscais inviável em razão da necessidade de unanimidade dos estados da Federação, na ocasião da votação para autorização da concessão de incentivos fiscais.

É bem verdade que os estados da Federação não estariam livres para praticar o ICMS. A CF/1988 impõe um modelo de racionalização deste imposto pela via da edição de LC, motivo pelo qual foi aprovada a LC 87/1996, também denominada Lei Kandir. Entretanto, ainda assim, essa lei não foi capaz de frear as divergências e incongruências verificadas nas leis locais.

A União, por conseguinte, recebeu uma série de competências relativas a fatos de grande envergadura econômica: tributar a renda de pessoas (físicas ou jurídicas), o lucro e a receita bruta das empresas, a produção industrial, as operações relativas ao comércio exterior (importação e exportação), assim como as operações financeiras. Para isso, ela não poupou esforços: descarregou sem piedade, no sistema, uma série de tributos que recaem basicamente sobre os mesmos fatos geradores, destacando-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas.

Embora não se possa classificar essas múltiplas incidências como inconstitucionais (seriam *bis in idem* autorizados pela CF/1988), o fato é que, para cada filhote nascido, há um cabedal incessante de produções de normas confusas e onerosas, obrigando ao destinatário o dever de interpretá-las, fazendo preces para que o seu olhar interpretativo não seja tão distante da visão do órgão arrecadador, sob pena de submeter-se a penas pesadíssimas.

Entre as matérias que devam ser uniformizadas por meio de LC, destacam-se os temas relativos à decadência, à prescrição e ao Simples Nacional, assim como o adequado tratamento da tributação dispensados às cooperativas.

A CF/1988 deixou a cargo de cada ente político a produção de normas relativas às alíquotas e penalidades, não uniformizando esse tratamento, o que poderia ser um equívoco no que tange, principalmente, à política de aplicação das multas por infrações, porosas por definição.

3 PRECISAMOS DE UM *RECALL* NORMATIVO

Ao longo do texto, destacamos algumas características de nosso sistema. Não é de todo ruim. Possui seu charme. Traz segurança jurídica. Porém, precisa de alguns acertos, afinal, passados quase trinta anos, é hora de rejuvenescer e se adequar aos tempos hodiernos.

Uma das premissas muito destacadas pelos especialistas como uma espécie de erro matricial do modelo foi ter cindido o imposto sobre consumo em três vertentes: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para União, ICMS para os estados e Distrito Federal e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para os municípios. Sobre o aspecto político, foi uma boa tacada federativa. Sob a uniformização do trato e a burocracia, um desalento.

Correto seria reunir os três em um só e de competência da União, como ocorre na maioria dos países que praticam um imposto comumente denominado Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

Passados alguns anos, o resgate tem-se mostrado muito custoso. Os entes competentes não se mostram entusiasmados em transferir suas respectivas atribuições para a União pois há uma sobrecarga de resistência à perda por parte dos estados da Federação. Entendem eles que, com esse deslocamento de competência, não somente perderão arrecadação como, também, ficarão à mercê de repasses da União, centralizando ainda mais o sistema, ou seja, tornando Brasília ainda mais fortalecida.

Sabe-se que não será fácil, ou possível, convencer as bancadas dos estados a aprovar uma modificação de competência desse jaez. Embora ela seja racional sob o aspecto da economia e desburocratização, a questão tem sido tratada mais sob o viés das emoções políticas do que sob um olhar de nação.

Há um entendimento esboçado de que, no campo federal, melhor será a aglutinação de várias siglas em torno do IVA: PIS, Cofins, ISSQN e IPI. Todavia, o caminho se apresenta congestionado quando se trata do ICMS. Ele deveria ser ali aglutinado, mas a emoção política lança raios mais fortes que a razão sistemática. Resultado: nada acontece e o tempo vai passando, com as gerações perdendo oportunidades.

Se assim for, até para avançarmos, melhor será permanecer o ICMS com os estados da Federação. Todavia, pode-se cortar o bebê de modo salomônico: mantém-se a arrecadação nos estados, porém desloca-se para a União uma maior participação de interferência legislativa, seja através de emendas à CF/1988, seja por intermédio da edição de LC, de modo a reduzir substancialmente o espectro das legislações locais.

Competiria à União uma melhor fixação relativa às alíquotas do ICMS, especialmente as que recaem sobre os bens e produtos considerados essenciais, retirando essa atribuição dos estados. Também seria o caso de melhor definir o sistema de não cumulatividade, explicitando, de modo mais compreensível, o campo de abrangência dos créditos. Essa aglutinação na pessoa da União dos aspectos normativos do ICMS abrandaria a incidência das guerras fiscais e o mercado predatório que lhe é consequente.

O campo das penalidades por infrações à legislação tributária também deve ser uniformizado, pois não é crível que se possa aceitar um sistema em que o nível de penalidade fica na esfera dos entes interessados, perfectibilizando um ambiente completamente hostil ao contribuinte, no qual a mesma conduta receberá diversos castigos, dos mais severos aos mais suaves. Trata-se aqui de uma questão de justiça uniforme.

No tocante ao destino das arrecadações, o modelo atual, de alíquotas interestaduais para a origem, com diferença de alíquota para o destino, tem sido objeto de muitas críticas e reprovabilidades. Também aqui há uma motivação: a heterogeneidade econômica do país. Com a superconcentração da produção industrial no polígono denominado Centro-Sul e sendo nosso país de cunho continental, é natural que os estados que possuam índole de destinos não queiram dividir a arrecadação. A argumentação deles é razoável: se o produto foi destinado ao consumidor final pertencente ou residente em seus territórios, é para lá que deve seguir toda a carga tributária e arrecadação.

Penso que essa questão há de ser observada com a acuidade que o tema exige. Deslocar para o estado de destino a arrecadação integral da operação interestadual pode parecer um argumento de equidade, pois é lá que se encontra o consumidor. Todavia, carece de estudos mais centrados, qual seria o efeito colateral dessa medida, ou seja, se isso poderia desestimular a Unidade Federativa (UF) a ser considerada

como de origem, preferindo que a produção advenha de outros entes e com isso receber o valor integral do imposto. É bem verdade que estados de origem, por serem mais desenvolvidos e com maior densidade populacional, acabariam por ser, também, grandes consumidores de produtos, compensando uma coisa pela outra.

Outra acusação que se faz contra nosso sistema tributário é seu caráter não robinwoodiano, ou seja, aquele que tira dos pobres para dar aos ricos. Esse adágio não é sem razão. Na velha tradição doutrinária acerca da classificação dos impostos, há a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Essa previsão consta no § 1º do art. 150 da CF/1988. É interessante notar que na antessala do princípio de que os impostos deverão ser graduados de acordo com a capacidade individual e econômica dos contribuintes há a melancólica expressão “sempre que possível”.

Na maioria dos impostos destacados na CF/1988, de fato não será possível aquilatar a sua cobrança levando-se em consideração essa capacidade individual do contribuinte. Na tributação de impostos que recaem sobre o consumo, em nenhuma das versões escolhidas pela Carta Magna será possível a conformação do paradigma da capacidade econômica do contribuinte, e é aí onde reside o problema do modelo prevalecente: uma alta densidade de impostos sobre o consumo, que será, inexoravelmente, repassada ao adquirente, por meio do fenômeno econômico da precificação. Esse custo, uma vez aderido ao preço, não terá a individualização idealizada. Ao revés, se o assalariado adquirir alimentos, suportará o mesmo influxo tributário, por injunção econômica, que o abastado financeiramente. Em outras palavras, o rico e o pobre experimentam a mesma sensação tributária, embora estejam em situações individuais inversamente simétricas.

A correção disso passa pelo alívio da incidência de tributos sobre o consumo. Contudo, o efeito será deslocar a carga para o patrimônio e a renda. Com isso, a tendência natural será a de elevar as alíquotas sobre os rendimentos auferidos, sobre a propriedade de patrimônios (automotores e imóveis) e sobre a herança e transmissão de bens.

Tradicionalmente, nos países com grande desenvolvimento econômico e uma classe média bem estabelecida há uma propensão maior em onerar o patrimônio e a renda, pois seriam riquezas apresentadas em grande escala e suficientes para prover a arrecadação necessária e, via de consequência, minimizando a incidência sobre o consumo. Não raro, aos visitarmos esses locais turisticamente, ficamos maravilhados com a diferença dos preços em relação ao nosso. Todavia, dificilmente procuramos nos informar quanto aquele lugar visitado onera o patrimônio e a renda dos seus cidadãos.

Os modelos de reforma tributária apresentados buscam a conformação nessa matriz de mudança, levando-se em consideração o cabedal de tributos incidentes. O fato é que, nominalmente falando, os impostos incidentes sobre a renda e

patrimônio no Brasil precisariam de uma nova verificação, se contrastados com os praticados até mesmo pelos países com as mesmas características de nossa economia.

Se quisermos aliviar a tributação sobre o consumo, teremos que focar uma maior incidência de impostos sobre a renda e proventos. Sabemos que outra forma de diminuir tributação sobre o consumo, sem necessariamente deslocar a perda para outro setor, é diminuir o tamanho do aparelho estatal. Porém, trata-se de medida de improvável ocorrência, haja vista a má vontade dos protagonistas do poder público levarem a efetividade essa solução.

É bem possível que, para a implementação de uma matriz tributária sobre a renda, a tabela de incidência venha a sofrer alterações para cima. Dessa forma, seria o caso de tributar os maiores rendimentos com alíquotas acima de 27,5% e rever a isenção de imposto de renda na distribuição de lucros e pagamentos de dividendos.

Não haverá solução mágica para essa mudança radical. Se quisermos mesmo aliviar a tributação sobre o consumo, perfazendo uma maior justiça fiscal, vamos ter de centrar os esforços na tributação sobre o patrimônio e a renda. Teremos que quebrar paradigmas secularmente impregnados em nosso sistema e sem prejuízo da discussão relativa à diminuição do tamanho do Estado (*latu sensu*).

No campo da extrafiscalidade, não se pode conviver com ideia de superdimensionar a tributação sobre produtos considerados essenciais. Esse fenômeno é verificado a partir da constatação das alíquotas de ICMS sobre os medicamentos, combustíveis e energia elétrica. Não há dúvidas de que a sanha arrecadatória das unidades federativas volta seu olhar sobre esses produtos, pois o substrato econômico deles advindos seja considerável.

Nesse diapasão, sofre, novamente, a população de modo geral. É certo que as modificações pretendidas em relação ao nosso sistema devem levar em consideração essa realidade. Tudo bem que as unidades federativas necessitem de recursos, mas o tributo não pode ser um fim em si mesmo ou um instrumento de arrecadação somente. Ele deverá onerar o supérfluo ou prejudicial. Porém, na esfera da essencialidade, deverá ser racional.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A SÍNDROME DO AUTOMÓVEL FOX: COMPACTO POR FORA, ESPAÇOSO POR DENTRO

A CF/1988 procurou, a todo modo, esculpir os principais tópicos estruturantes de nossa tributação. Aliás, ela foi além: em alguns tributos deu-lhes verdadeiras impressões digitais, a ponto de disciplinar, por exemplo, o modelo de concessão de incentivos fiscais.

O fato de a CF/1988 estabelecer os principais vetores da tributação nacional não significou, necessariamente, uma redução da legislação infra. Em outras palavras,

a sensação que se tem ao ler a Carta Magna, em matéria tributária, é a de que pouco restaria aos entes políticos, no âmbito de suas competências e, com isso, o sistema exógeno seria naturalmente enxuto. Todavia, não foi o que se verificou.

Com a distribuição de diversos tributos para os entes políticos, abriu-se uma larga avenida *high speed* na produção normativa. Ainda que a CF/1988 tenha concentrado, pela via de LC, boa parte das características dos tributos, o fato é que a descarga legislativa foi expressiva.

O sistema deve ser compacto por fora e também por dentro. A diminuição da “sopa de letras” tributária é medida que se impõe. Portanto, toda a tentativa de enxugar esse gelo, para uma diminuição da produção normativa, será bem-vinda.

5 CONCLUSÃO

Sem pretensões de exaurir o tema, entendemos que a revisão do sistema tributário é um destino do qual a nação não poderá fugir. Já estamos, deveras, atrasados nisso.

Como uma nação inclinada à produção de riquezas e com múltiplas abundâncias naturais, o Brasil deve buscar a excelência tributária, seja para ganhar maior competitividade global, seja para aquilatar a promoção do combate à desigualdade, que engloba a questão fiscal também.

A classe política deve colocar as suas convicções pessoais no assoalho e trazer à discussão tão somente os argumentos de interesse da sociedade. Desse modo, talvez possamos avançar nessa escala de valores.

REFORMA TRIBUTÁRIA

Paulo Józimo S. T. Cunha¹
Vanessa Almeida Macedo²
Gabriel Pestana de Castro³
Fabiola Fontana Martins⁴
Ingyrd Evelin R. C. de Almeida⁵
Jaqueline Amorim de Oliveira⁶
Giovanni Einstein de Carvalho V. Martins⁷
Nilson Campos da Silva⁸
Paulo Sérgio Caldas Barbosa⁹

1 INTRODUÇÃO

A reforma tributária é um assunto cada vez mais recorrente nos últimos anos, estando constantemente presente nos debates políticos e econômicos. Deste modo, diante da veemente necessidade de adaptação do sistema tributário à realidade hodierna, tendo em mente a densa carga tributária que escraviza as classes menos favorecidas, o resultado é verificado por meio da avalanche de Propostas de Emendas Constitucionais (PECs), estando algumas, inclusive, arquivadas.

As PECs possuem conteúdos bastante divergentes do atual sistema, hoje considerado obsoleto. Todavia, uma se sobressai por seu conteúdo complexo e inovador: a PEC nº 233/2008, que, sob a relatoria do deputado Luiz Carlos Hauly, do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) do Paraná, juntamente com outras quinze, tramita pensada à PEC nº 31/2007.

Os projetos, como um todo, têm como escopo a simplificação do sistema tributário presente, como a criação do imposto sobre o valor adicionado federal

1. Presidente da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga, da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF).

2. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

3. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

4. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

5. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

6. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

7. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

8. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

9. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

(IVA-F), que pretende unificar a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (Cide-combustíveis), classificadas como contribuições sociais; bem como extinguir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e incorporá-la ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), além de instituir um novo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sob a competência legislativa da União, o qual terá alíquotas uniformes a fim de extinguir a guerra fiscal de forma que os benefícios concedidos deixem de ser o único ou o principal meio de estímulo para seu desenvolvimento econômico, sendo cobrado no estado de destino do produto, e ainda, a desoneração da folha de pagamento das empresas, acabando com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social.

Os principais pontos tratados pela reforma são: *i*) a simplificação da escrituração e dos controles fiscais, especialmente do PIS e da Cofins, substituídos pelo IVA-F; e *ii*) a extinção da guerra fiscal entre os estados, diante da unificação da legislação do ICMS, agora de âmbito federal. Todavia, estas inovações carecem de uma análise mais profunda para a sua implementação, tendo em vista que a implantação do IVA-F e do novo ICMS pode esbarrar em quesitos estabelecidos pela própria Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Assim, este texto originou-se da reflexão acerca da inconstitucionalidade e ilegalidade do IVA-F e do ICMS com nova competência e novas características implementadas e, por meio da experiência cotidiana, contribuir para a discussão, com o intuito de conquistar uma política tributária mais justa, compatível com a realidade de cada contribuinte e com o ordenamento jurídico pátrio.

2 A PROPOSTA DE ENUNCIADOS NORMATIVOS CONSTITUCIONAIS DO IVA-F

Entre as inovações propostas pela PEC nº 233/2008, encontra-se a introdução de enunciados normativos ao art. 153 da CF/1988, dispositivo este que trata das competências tributárias da União.

Os textos supracitados referentes à inovação em questão enunciam a norma instituidora do IVA-F, cuja hipótese de incidência se dá com a prática de operações com bens e prestação de serviços, conforme o art. 153, inciso VIII, introduzido pelo art. 1º do mencionado projeto de emenda.¹⁰

O IVA-F tem por escopo a simplificação de tributos federais por intermédio da supressão da contribuição ao PIS, da Cofins e da Cide-combustível, conforme

10. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=83011665EF2AFE52818844684D7D4776.proposicoesWebExterno1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 31 jul. 2017.

se constata na PEC. Entretanto, há diversos vícios na delimitação do tributo, consoante será explicado em seguida, porquanto o Poder Constituinte derivado encontra-se limitado pelo originário (Mendes e Branco, 2014), assim como porque há permissivos constitucionais decorrentes da ânsia arrecadatória.

2.1 O permissivo de limites infraconstitucionais para o creditamento do IVA-F

A PEC em questão enuncia a não cumulatividade do IVA-F, permitindo que a norma jurídica infraconstitucional defina limites e hipóteses para o gozo de crédito pelo contribuinte. Infelizmente, a proposta de alteração da CF/1988 não seguiu a lógica da não cumulatividade estatuída em face do atual ICMS, porquanto os dispositivos constitucionais correntes reguladores do crédito de ICMS não impõem limites ao chamado creditamento (Carrazza, 2015, p. 417).

Isso porque, conforme as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, as proibições constitucionais do crédito pelo contribuinte – quando houver isenção ou não incidência – na verdade não constituem exceções ao princípio da não cumulatividade, posto não haver sequer cumulação de tributo quando a operação anterior for isenta ou não tributada (Carrazza, 2015). Perdeu-se a oportunidade, propositalmente, de manter o óbice de as normas infraconstitucionais preverem limites ao crédito do contribuinte, tal como ocorre com a não cumulatividade do ICMS atual.

Com isso, o propósito de permitir limites ao crédito decorre – ao que se percebe do cotejo entre a CF/1988 e o projeto de emenda – da ânsia arrecadatória, o que é incompatível com mudanças que se denominam reforma tributária, uma vez que a crise atual demanda menor carga tributária e maior eficiência na aplicação dos recursos públicos.

2.2 A base de cálculo “por dentro”, importada do ICMS para o IVA-F: uma grave incoerência normativa

A base de cálculo do ICMS contém o montante do próprio imposto, havendo a chamada base de cálculo “por dentro”, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, chamada de Lei Kandir.

Art. 13 (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (Brasil, 1996).

O texto citado enuncia norma jurídica contrária ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, insculpido no art. 155, § 2º, inciso I, da CF/1988,

conforme será devidamente explicado mais à frente, quando as alterações do referido tributo estadual trazidas pelo projeto de emenda forem explicitadas. Percebe-se, com isso, que houve a finalidade de otimizar a arrecadação do IVA-F em detrimento da não cumulatividade e da redução da carga tributária, por intermédio do artifício discreto do cálculo da base de cálculo “por dentro”.

2.3 Da violação ao princípio da anterioridade concernente ao IVA-F

Consoante se constata do art. 1º da PEC nº 233/2008, este dispositivo pretende suprimir a incidência do princípio da anterioridade em relação ao IVA-F, norma principiológica insculpida no art. 150, inciso III, alínea “b”, da CF/1988, cujo enunciado normativo constitucional segue transcrito abaixo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (Brasil, 1988).

Com a habitual ânsia arrecadatória, pretendeu-se aniquilar a garantia fundamental consubstanciada no princípio da anterioridade, violando-se, assim, uma cláusula pétrea. Esta ofensa justifica-se na medida em que a citada garantia fundamental, revelada pelo princípio da anterioridade tributária, nunca poderá ser suprimida quando do delineio de novos contornos da regra-matriz de incidência tributária, justamente porquanto a anterioridade consubstancia uma cláusula pétrea (Carvalho, 2015).

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939,¹¹ declarou inconstitucional uma emenda que enunciava norma jurídica inibidora do princípio da anterioridade, consoante o acórdão transcrito a seguir.

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2.; 60, par. 4., incisos I e IV; 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.).

11. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>.

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2 desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, “b”, e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV, e art. 150, III, “b”, da Constituição); o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.).

3. A norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: (...) b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; em consequência, é inconstitucional, também, à Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da C.F. (arts. 3., 4. e 8., do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993 (Brasil, 1994, grifo nosso).

Conclui-se, facilmente, que a PEC nº 233/2008, ao tratar do IVA-F, sobrepuja os interesses arrecadatórios em face da supremacia da CF/1988, fato este incoerente à ideia de uma reforma tributária.

3 A PROPOSTA DE ENUNCIADOS NORMATIVOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

As inovações trazidas pela PEC nº 233/2008 concernentes ao ICMS revelam uma reforma simplificativa, outorgando novas competências para a União, suprimindo algumas dos estados e do Distrito Federal e buscando combater a insistente guerra fiscal entre os entes federativos.

Assim como no IVA-F, as mudanças apresentadas pela PEC têm por escopo atender aos interesses fazendários, a exemplo da reorganização das competências tributárias da União, dos estados e do Distrito Federal, modificações estas propostas mediante o art. 1º da PEC nº 233/2008.

Art. 1º – A Constituição passa a vigorar com os seguintes artigos alterados e acrescidos:

(...)

Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre 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.

(...)

§ 2º – As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma:

I – resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota (Brasil, 2008).

Constatando as afirmações feitas até então acerca do real objetivo do projeto de emenda sob enfoque, Campello (2017) afirma que a finalidade da reforma tributária sob esta análise constitui apenas “racionalizar a tributação”, não se falando em diminuição de carga tributária. Tal como no IVA-F, houve vários elementos indesejáveis, para não dizer graves, permeando o delineio do ICMS, conforme será exposto logo em seguida.

3.1 O permissivo de limites infraconstitucionais para o creditamento do ICMS

Cabe aqui reiterar as considerações realizadas acerca do IVA-F, quando se afirmou que a PEC não andou bem em permitir a limitação do crédito do contribuinte por intermédio de lei infraconstitucional. Mais uma vez, impera o interesse arrecadatório em detrimento de uma verdadeira reforma tributária.

3.2 A manutenção da base de cálculo “por dentro” do ICMS: uma grave incoerência normativa que se manteve

Conforme citado na subseção 2.2, o art. 13 da Lei Kandir enuncia que o montante do imposto sob enfoque deve compor a própria base de cálculo. Sendo um imposto não cumulativo, nos termos do art. 155, § 2º, inciso I, da CF/1988, a imposição legal da base de cálculo “por dentro” afigura-se inconstitucional porque, ao se efetuar o cálculo do montante do tributo, já existe uma cumulação deste, visto que haverá um acréscimo na base de cálculo.

Carrazza (2015) aponta essa incoerência ensinando que o aumento da base do ICMS representa, via de consequência, um aumento na alíquota do imposto, tendo o contribuinte de arcar com o ônus. O autor observa que, além da ofensa ao princípio da não cumulatividade, a base “por dentro” transmuta o próprio critério material da regra matriz de incidência do ICMS, posto que a base de cálculo deve refletir o valor da operação de circulação de mercadoria, e não o próprio imposto.

O Supremo Tribunal Federal, com as devidas vênias, cometeu grave equívoco ao ratificar que a base de cálculo do ICMS compreende o montante do próprio imposto, sob a justificativa de que seu valor compõe o preço da mercadoria. Verifica-se, assim, que a PEC nº 233/2008 manteve a incoerência normativa entre o princípio da não cumulatividade, a base de cálculo e o próprio critério material da regra matriz de incidência do ICMS, tudo em prol da arrecadação.

3.3 Da violação ao princípio da anterioridade concernente ao ICMS

Nos termos do art. 4º da PEC nº 233/2008, o princípio da anterioridade tributária não se aplica ao novo ICMS até o prazo de dois anos contados do início da sua exigência. Tal como ocorre com o IVA-F, a dispensa, ainda que temporária, do princípio da anterioridade viola uma garantia fundamental do contribuinte, verdadeira cláusula pétrea, conforme explicado na subseção 2.3. Desta feita, o artigo supracitado, se esta for aprovada, já contaminará o sistema jurídico com a indesejada ruptura da ordem jurídica, decorrente da inconstitucionalidade.

4 CONCLUSÃO

Desde o início, o estudo revela as inúmeras tentativas e propostas de emendas constitucionais para a realização da necessária reforma tributária brasileira. Porém, diante da análise técnica sobre a PEC nº 233/2008, ainda em trâmite, foram verificadas delicadas incoerências e equívocos que poderiam por si sós atestar a sua inconstitucionalidade.

Nessa senda, a inconstitucionalidade se encontra na violação do princípio da anterioridade estabelecido no art. 150, inciso III, alínea "b", da CF/1988, além de outras realidades claramente demonstradas na fundamentação deste estudo. Além disso, evidencia-se que, para a sociedade, o principal objetivo da reforma tributária é a diminuição da densa carga tributária brasileira, entretanto, como visto sobejamente neste estudo, resta claro que a PEC nº 233/2008 não visa este objetivo ao buscar a simplificação do sistema tributário por meio do IVA-F e a unificação da legislação relativa ao ICMS (que são importantes, mas não devem ser o principal), tendo em vista que acaba sobrepondo, mais uma vez, a ânsia arrecadatória ao interesse do contribuinte.

Por conseguinte, o estudo salienta a grande importância de mudanças que modifiquem o atual sistema tributário obsoleto e modernize-o com eficiência, praticidade, simplificação e presteza os controles fiscais, todavia, sem deixar de dar a maior relevância e atenção para o principal, ou seja, a diminuição da densa carga tributária brasileira.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Casa Civil, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 ago. 2017.

_____. Ação direta de inconstitucionalidade nº 939-7 Distrito Federal. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 18 mar. 1994.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 18261, 16 set. 1996. Seção 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 31 jul. 2017.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 233, de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 23 abr. 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mosstrarintegra;jsessionid=83011665EF2AFE52818844684D7D4776.proposicoesWebExterno1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 31 jul. 2017.

CAMPELLO, A. E. B. B. **Reforma tributária: uma breve análise da PEC nº 233/2008**. Imperatriz: Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Maranhão, 2008. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/521942>. Acesso em: 3 ago. 2017.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA SOCIAL

Larissa Friedrich Reinert Barbosa¹

1 INTRODUÇÃO

Para que gere justiça social, é necessário que o sistema tributário caminhe de mãos dadas com o direito constitucional e o direito econômico. Segundo Nino (2005), os indivíduos descontentes com sua situação socioeconômica expressam menor confiança no funcionamento das instituições democráticas.² O atual descrédito de nossas instituições, bem como a escassez de recursos, reforça a necessidade de mudanças. A reforma tributária é tão essencial que, se realizada da forma correta, legitimará até mesmo os poderes constituídos.

Há muitos anos, o Brasil é considerado um dos países mais desiguais do mundo. É incontestável a necessidade de redistribuição de renda no país. O direito, como instrumento de realização de justiça e aperfeiçoamento da sociedade, possui papel vital para que os objetivos fundamentais esculpido no art. 3º da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) se tornem realidade.

A legislação tributária tem papel primordial para se construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; bem como promover o bem de todos, sem qualquer tipo de discriminação.

As instituições estatais são responsáveis pelo processo de construção da tributação, e também pela implementação das normas programáticas descritas nos objetivos da CF, tanto no momento da criação de novas leis, quanto na interpretação

1. Membro da Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF); membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Universidade de Brasília (Getrib/UnB); e vice-presidente do Instituto de Direito Tributário Aplicado (IDT). *E-mail*: <larissa@domenicoadvogados.com.br>.

2. "Isso significa que deve ser dada muito mais atenção do que geralmente é conferida aos fundamentos econômicos da democracia. A questão da dívida externa, o colapso dos termos de troca, os efeitos do protecionismo contra as exportações dos países do terceiro mundo, os sistemas de tributação ineficientes e injustos, a inflação etc., são ameaças maiores ao constitucionalismo do que as ideologias totalitárias ou a ambição desenfreada de poder de alguns grupos. Além disso, a atenção aos fatores socioeconômicos também afeta uma mudança de perspectiva com a qual o funcionamento dos mecanismos constitucionais é geralmente analisado. A autossatisfação com que os europeus percebem a eficácia de seus arranjos institucionais extremamente diversos – monarquias e repúblicas; regimes parlamentares e semipresidenciais; organizações federais e unitárias; sistemas de suporte bipartidário e multipartidário; representação proporcional e unidistrital – esconde o fato de que, quando os recursos abundam, a possível disfuncionalidade dos mecanismos institucionais para satisfazer as demandas é amortecida" (Nino, 2005, p. 8).

do sistema jurídico. Ao modificar as normas, o Parlamento deve observar a justiça social, diante da clara opção feita pelo Constituinte de 1988.

Há décadas, discute-se a tão desejada reforma tributária. As alterações realizadas até o momento não foram suficientes para resolver a questão. Nosso atual sistema tributário, além de ser extremamente complexo, não gera igualdade material.

Neste trabalho, sugere-se que a reforma tributária, para ser efetiva, tenha por finalidade a justiça social. Como referencial teórico, utilizaram-se os conceitos de matriz tributária desenvolvidos pelo professor Valcir Gassen, bem como os dados estatísticos do Ipea e do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Adotou-se metodologicamente a pesquisa bibliográfica.

No desenvolvimento da pesquisa, apresentaram-se argumentos que demonstram a necessidade da reforma e em que pilares ela deve se pautar. Em seguida, passou-se a demonstrar as alterações propostas no texto preliminar de Emenda à Constituição apresentada pelo deputado Luiz Carlos Hauly, do Partido da Social Democracia Brasileira do Paraná (PSDB-PR), em 22 de agosto de 2017, bem como algumas sugestões de aperfeiçoamento, que merecem um amplo debate.

Concluiu-se que o projeto apresentado demonstra avanços. No entanto, o Poder Legislativo precisa ser mais audacioso para que a reforma tributária seja efetiva, alcançando a igualdade material necessária e, por consequência, a justiça social descrita na Constituição brasileira.

2 POR QUE É NECESSÁRIA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA?

Após a realização de audiências públicas, foi traçado um diagnóstico do atual sistema tributário brasileiro. Conclui-se que, além dele ser altamente complexo, há uma concentração demasiada de tributação sobre o consumo, o que gera um alto custo administrativo, tanto para o contribuinte como para a administração pública (Brasil, 2017b).

Além disso, constatou-se que o principal imposto dos estados e do Distrito Federal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), embora tenha sido eficaz até um certo ponto, passou a gerar “guerra fiscal”, diante da concessão de benefícios fiscais indevidos. As inúmeras legislações e a insegurança jurídica causada aumentaram sobremaneira o “custo Brasil” (Brasil, 2017b).

Verificou-se a existência de diversos tributos cumulativos, tais como ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que geram a indevida incidência de tributo sobre tributo, diante das mais variadas falhas na apuração. Constatou-se existir grande “dificuldade na utilização de créditos relativos às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade

econômica, bem como na apropriação dos créditos relativos a bens e direitos do ativo imobilizado e intangível” (Brasil, 2017b).

Apurou-se, ainda, o fenômeno da *pejotização*,³ diante das aviltantes diferenças das alíquotas na tributação da renda, aplicado às pessoas físicas e às jurídicas, gerando indevidas burlas nas legislações trabalhista e previdenciária (Brasil, 2017b).

Como se não bastasse, aferiu-se que o setor público sobrecarrega o Poder Judiciário, por ser o maior litigante de país. Torna-se inadiável a necessidade de adequação entre as ações tributárias e a eficiência tributária. Segundo Rezende (2017), “dentre as inúmeras razões, uma certamente está atrelada à incompatibilidade entre a postura rígida, retrógrada e anacrônica da administração tributária e a racionalidade negocial pulverizada na sociedade contemporânea, capaz de gerar embate”.

Segundo o relatório *Justiça em Números 2016: ano-base 2015* (CNJ, 2016, p. 118-119):

os processos de execução fiscal são os grandes responsáveis pela alta litigiosidade da justiça estadual, tendo em vista que representam aproximadamente 42% do total de casos pendentes e apresentaram taxa de congestionamento de 91,7%, que é a maior dentre os tipos de processos analisados. (...)

Dentro do quadro geral das execuções, pode-se afirmar que o maior problema são as execuções fiscais. Na verdade, como sabido, o executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, levando à sua inscrição da dívida ativa.

Na verdade, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional sem sucesso, de modo que chegam ao Judiciário justamente aqueles títulos cujas dívidas já são antigas, e por consequência, mais difíceis de serem recuperadas.

Basta ver que os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 42% do total de casos pendentes e 79% das execuções pendentes na justiça estadual. Os processos desta classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91,7%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2015, apenas oito foram baixados. Desconsiderando estes processos, a taxa de congestionamento da justiça estadual cairia de 74,8% para 65,8% no ano de 2015.

3. O termo vem de PJ (pessoa jurídica) e refere-se a uma forma de contratação em que a empresa contrata alguém para ser seu funcionário, mas não com carteira assinada. Em vez disso, essa pessoa cria um Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) em seu nome e passa a trabalhar como se fosse uma empresa prestadora de serviço, mesmo tendo que cumprir as funções e obrigações convencionais de um funcionário com carteira assinada. Dessa forma, o profissional acaba tendo os deveres de um empregado, mas sem os direitos trabalhistas garantidos por lei.

Ainda segundo CNJ (2016, p. 237), a justiça federal, do mesmo modo, também se encontra assoberbada com milhões de ações em que o poder público é parte, em especial nas execuções fiscais.

Os processos de execução de título extrajudicial fiscal são os grandes responsáveis pela alta litigiosidade da justiça federal, tendo em vista que representam aproximadamente 42% do total de casos pendentes e apresentaram taxa de congestionamento de 93,9%, que é a maior dentre os tipos de processos analisados.

A quantidade exacerbada de ações de natureza tributária que deságuam no Poder Judiciário gera alta taxa de congestionamento, violando-se, inclusive, o princípio constitucional da duração razoável do processo.

Martins (2016) defende a necessidade de simplificação do sistema tributário.

Não sem razão, em levantamento de alguns anos atrás, o Banco Mundial e a Coopers, analisando o número de horas que, em média, o empresariado de cada um de 175 países pesquisados dedicava ao cumprimento de suas obrigações tributárias por ano, verificou que o Brasil, de longe, era aquele que mais exigências burocráticas impunha, com uma média de 2.600 horas anuais contra aproximadamente cem na Alemanha, pouco mais de trezentas nos Estados Unidos e uma média pouco superior a quinhentas na América Latina.

Tal custo, que obriga as pessoas jurídicas a fazerem um trabalho burocrático não remunerado, que deveria ser da responsabilidade do poder público, demonstra, por si só, a irracionalidade do sistema brasileiro.

Uma simplificação de legislação ordinária para tais tributos impõe-se, mas, como a legislação pátria constitui uma colcha de retalhos, em função da gula permanente do “Molock burocrático” – que, tal qual um viciado em drogas, necessita cada vez de doses maiores de entorpecentes –, todas as propostas neste sentido têm sido fulminadas. Ao contrário, a legislação tem sido adaptada a cada aumento do nível de impostos, com uma completa desfiguração do sistema e da própria natureza jurídica do tributo.

E, à evidência, quanto mais complicada for a legislação, mais gera sonegação e corrupção, ingredientes que vicejam em todos os sistemas complexos e irracionais, como é o brasileiro.

Diante de tantas incoerências e inconsistências, conclui-se que o atual sistema tributário sobrecarrega demasiadamente as empresas, extirpa empregos e, por consequência, fragiliza o crescimento econômico, com ações tributárias infundáveis, e ainda estimula a sonegação, a elisão, a corrupção, o subemprego e o *deficit* da Previdência.

3 MATRIZ TRIBUTÁRIA ATUAL E NECESSIDADE DE AJUSTES

Além de resolver as questões anteriormente expostas, a reforma tributária deve ter como finalidade a igualdade material e o equacionamento das contas públicas.

As despesas do Estado são pagas com recursos públicos, os quais tem como principal origem os tributos (receitas derivadas).

Na mesma linha, o direito previdenciário necessita ser tangenciado ao estudo do sistema tributário, tendo em vista que as contribuições sociais são uma relevante fonte de recursos. O direito constitucional também precisa ser devidamente respeitado, pois é ele que viabiliza a democracia e os direitos fundamentais (Gassen e Silva, 2016).

Para esses autores, “o sistema tributário é orientado, constituído, conformado pela matriz tributária, que por sua vez reflete um conjunto de relações concretas (sociais, políticas, jurídicas...) num dado contexto de tempo e espaço, projetando consequências concretas na sociedade” (Gassen e Silva, 2016). Assim, o direito tributário deve ser pensado lado a lado com essas complexas relações sociais.

Na reforma tributária, devem-se aprimorar as escolhas políticas. Nesse aprimoramento, as vozes das ruas merecem ser ouvidas, bem como, conforme o art. 3º da CF/1988, os objetivos da República respeitados. Por imposição constitucional, o legislador deve viabilizar um sistema tributário que gere igualdade material e equidade.

Para se tributar de forma equitativa, o contribuinte deve colaborar para a receita tributária de acordo com a sua capacidade contributiva. Para que haja um tratamento igualitário, os indivíduos devem ser nivelados no sentido horizontal, de acordo com a sua situação econômica. Quem pode pagar mais, paga mais. Quem tem a capacidade de pagamento menor, paga menos.

Os indicadores de capacidade contributiva são basicamente a propriedade, a renda e o consumo. A partir dessas bases de tributação é que o sistema tributário será estruturado. As escolhas políticas tributárias trarão as mais diferentes consequências.

O foco central da tributação nos países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é a renda pessoal (Gassen e Silva, 2016). Atualmente, no entanto, o Brasil tributa muito mais o consumo do que a renda.

Nos países desenvolvidos, o imposto sobre heranças e doações possui um relevante papel: distribui a riqueza entre as gerações, sem desamparar os herdeiros ou o trabalho, e, ao mesmo tempo, corrige deformidades que viabilizam a extrema acumulação de capital.

O modelo americano, diversamente do brasileiro, tem uma alíquota de tributo elevada sobre a herança. A forma de pensar também é totalmente diferente. Ao tributar sobremaneira o patrimônio, objetiva-se, além de distribuir a renda, gerar a consciência nas novas gerações de que é necessário trabalhar para se adquirir sua própria riqueza.

Sugere-se que o Brasil siga a linha mundial e tribute progressivamente o patrimônio e a herança, por ser essa uma forma de tributação efetiva. “Esse tipo de imposto age sobre aquele que recebe uma riqueza ‘de bandeja’, devendo ser cobrado no destino, exatamente daquele que tem um aumento de riqueza por recebimento de outrem” (Villas-Bôas, 2015).

Segundo Gassen e Silva (2016):

na OCDE, tributa-se a uma média de 15% o patrimônio transferido, via imposto sobre heranças; no Japão, esse índice chega a 55%; na Bélgica, 50%, e na França, 45%; no Reino Unido, 40%, e aqui, na América Latina, o Chile tributa em 25%, sempre em alíquotas progressivas (de modo que pequenas heranças são isentas e as demais tributadas progressivamente).

No Brasil, como sabido, mediante autorização constitucional o Senado estabeleceu em 8% a alíquota máxima do ITCMD [Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação]. Apesar disso, as alíquotas normalmente são fixas (sem progressividade) e de até 4%.

Resta nítido que precisamos mudar, majorando as alíquotas do ITCMD, de forma progressiva. Ademais, comparando a atual tributação sobre a renda em relação ao consumo, percebe-se que:

as escolhas tributárias realizadas no Brasil fizeram do consumo a base de incidência por excelência em nosso sistema. Aqui, 44% da carga total incide sobre o consumo, enquanto 21% incidem sobre a renda; no Canadá, apenas 18% incidem sobre o consumo e 47% sobre a renda; nos Estados Unidos, essa proporção consumo-renda é de 18-44%, respectivamente. E a situação é ainda mais grave do que apontam tais números, pois as contribuições especiais – tão relevantes no caso brasileiro – incidem, tecnicamente, sobre o consumo, pois são repassadas aos preços dos produtos consumidos pelo cidadão. Tendo-as em conta, na prática, a tributação do consumo no Brasil pode chegar a 70%. (...)

Dados do Ipea apontam que a carga tributária total suportada por quem auferir renda de até dois salários mínimos é de 53,9%, que corresponde a 197 dias do ano destinados ao pagamento de tributos; já a carga total imposta aos que possuem renda superior a trinta salários mínimos é de 29%, correspondentes a 106 dias do ano. Os mais pobres, como se vê, pagam o custo do país (Gassen e Silva, 2016).

É evidente que não é cômodo ou acalentador aos possuidores de maior patrimônio ter sua renda tributada acima da média nacional, de forma progressiva. No entanto, se objetivamos evoluir como sociedade, precisamos pensar além do benefício pessoal e buscarmos uma justiça social de forma eficiente.

Ao conversar com qualquer indivíduo que pague tributo no Brasil, o primeiro argumento que vem à tona é: se o Estado brasileiro não nos garante o básico, é justo pagarmos ainda mais tributos? E argumenta-se: nos países desenvolvidos, paga-se tributo, mas também há um retorno por parte do Estado.

Questiona-se, no entanto: é justo que os menos favorecidos paguem mais tributos que os mais ricos? A resposta nos parece ser negativa. Como resolver, então? Além de alterar a matriz tributária, faz-se necessária uma regra de transição que garanta, além do progresso, uma transferência gradativa das bases da tributação do consumo para o patrimônio e a renda.

Segundo Villas-Bôas (2015):

muitas vezes não se percebe que a redistribuição aumenta também a eficiência, tendo em vista que o muito rico não pode consumir trinta pares de sapatos, nem vinte refeições por dia. Deixar cada um com, ao menos, um mínimo de renda necessário para uma sobrevivência digna, retirando bem mais daqueles que têm muito mais, significa distribuir adequadamente a capacidade de consumo, mantendo um nível alto na economia, assim como significa dar as mínimas condições de autofinanciamento para que cada um possa se desenvolver, produzir e contribuir para a mesma economia, reduzindo, assim, a marginalização e a violência.

As escolhas políticas do passado geraram sérias consequências. Uma das principais é a regressividade da matriz tributária,⁴ ou seja, cobra-se mais tributos de quem menos pode contribuir. Esse fato demonstra que nosso atual sistema tributário mitiga os objetivos da República Federativa do Brasil, sendo que, para que ocorra uma efetiva reforma tributária, deve-se rever o sistema tributário como um todo.

4 ALTERAÇÕES PROPOSTAS NO PROJETO PRELIMINAR DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO E REFLEXÕES

Em 22 de agosto de 2017, o deputado Luiz Carlos Hauly apresentou proposta de reforma tributária, prevendo a extinção de dez impostos. O relator do projeto propôs que nove deles fossem substituídos por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) nacional e um pelo Imposto de Renda. Além disso, sugeriu a criação de um imposto seletivo para produtos dos setores de combustíveis, energia elétrica, cigarro, telecomunicações, bebidas, pneus, autopeças e veículos.

O texto preliminar de Emenda à Constituição prevê a extinção de vários tributos, tais como: IPI, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS, Programa de Formação do Patrimônio

4. Segundo Gassen (2013), entende-se por matriz tributária "as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só o conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita nas bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos. (...) Para se ter uma correta compreensão do acordo semântico acerca da expressão matriz tributária existem alguns pressupostos cognitivos que a ancoram". Nesse sentido, é necessário reconhecer e compreender de forma adequada: 1) o processo histórico de cisão entre poder constituído (Estado) e propriedade; 2) a propriedade como direito em um contexto de pós-tributação; e 3) a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação.

do Servidor Público (Pasep), Cofins, salário-educação, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)-Combustíveis, todos federais; ICMS estadual; e Imposto Sobre Serviços (ISS) municipal. Para tanto, sugere a criação de novos tributos: Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um IVA, e Imposto Seletivo, nos moldes de um imposto sobre os gastos. Na mesma linha, sugere a realocação de tributos/produto da arrecadação: ITCMD e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (Brasil 2017a).

Além disso, o texto propõe a alteração das competências tributárias, de forma que a União fique responsável pelo Imposto de Renda, absorvendo-se a CSLL; pelo Imposto Seletivo; pelo Imposto Territorial Rural (ITR); pelo ITCMD, com a arrecadação destinada aos municípios; pela contribuição previdenciária sobre folha de pagamentos de empregado e empregador; e por outras contribuições e taxas de sua competência tributária.

Já aos estados, o texto recomenda a instituição do IBS, com absorção do PIS, do Pasep, da Cofins, do IPI, do IOF, da Cide-Combustíveis, do ICMS e do ISS, excetuando-se em relação às bases tributadas pelo Imposto Seletivo Federal; e a responsabilidade pelo IPVA, com a arrecadação destinada aos municípios, e pela contribuição previdenciária de seus servidores e taxas de sua competência tributária.

Por fim, aos municípios, o texto propõe a competência tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); da contribuição de iluminação; e da contribuição previdenciária de seus servidores e taxas de competência tributária municipal.

A proposta tem como pressuposto básico, segundo o relator, além da manutenção da carga tributária global, o deslocamento de recursos para os municípios,⁵ mediante destinação das receitas do ITCMD e dos outros 50% do IPVA, sendo esse montante suportado meio a meio entre União e estados. Essa realocação de recursos somente se iniciaria após o quinto ano, e seus efeitos seriam integralmente implementados após um período de transição.

Da leitura da minuta da proposta de Emenda à Constituição percebe-se a necessidade de aprofundamento e reflexão sobre o tema, em especial, na repartição das receitas, de forma a se respeitar o pacto federativo.

Quinaia e Freitas (2017) afirmam ser necessário adequar uma eventual reforma ao sistema de repartição de competências tributárias.

5. Da ordem de R\$ 24.597 milhões, segundo nota explicativa (Brasil, 2017a).

Entender o sistema tributário nacional exige, primeiramente, compreender o esquema federativo atípico desenhado pelo constitucionalismo brasileiro, haja vista que, embora inspirado no modelo estadunidense, com este não se confunde.

No federalismo brasileiro o município não é apenas uma entidade administrativa, tal como os *countys* [condados] representam nos Estados Unidos da América, mais ainda, detém capacidade de se auto-organizar, autogerir, o que pressupõe fonte de renda própria.

Consequência disto é que ao município, além da União e do estado-membro, também foram conferidas competências tributárias para instituição de impostos, contribuições e taxas. Este quadro trouxe maior complexidade ao sistema, sem dúvida alguma.

No federalismo típico, os estados-membros soberanos se rendem à necessidade de formar uma união de forças e esforços, com finalidade de preservar seus interesses, sendo esta a forma original de formação.

Por outro lado, o modelo brasileiro é diferenciado e buscou com o município uma maior aproximação do poder ao povo, louvável iniciativa, que implica em um esforço homérico do constituinte em aumentar a densidade da democracia e a eficiência pública.

Assim é que, no federalismo brasileiro proposto pela Constituição de 1988, União, estado-membro e município detêm competências tributárias, cada qual com impostos como fonte de manutenção particular e individual.

Revela-se ainda, pensando no sistema como um todo, a importância de se acompanhar de perto a redação das futuras leis complementares e ordinárias que serão criadas, pois nelas tudo será regulamentado.

A minuta da proposta de Emenda à Constituição não define, contudo, se os contribuintes dos impostos seletivos estarão isentos do IVA. Hoje, vários dos setores elencados na proposta pagam tanto o ICMS como o ISS. Um imposto seletivo monofásico, que gera cumulatividade relevante, acaba com a transparência e prejudica a competitividade das empresas. Por isso, essa questão precisa ser devidamente esclarecida.

Ademais, o texto preliminar dispõe que o IVA não se sujeitará ao princípio da anterioridade. De acordo com essa regra, os novos impostos ou a majoração de alíquotas só podem começar a valer no exercício fiscal seguinte à sua implantação. Essa situação contribui para a insegurança jurídica, pois, no último dia do ano, poderá haver aumento de carga tributária, com potencial surpresa aos contribuintes. Esse ponto merece ser devidamente sopesado.

Na mesma linha, o texto preliminar não garante que a carga tributária não aumentará. Ao longo dos anos, o governo federal gastou mais do que arrecadou, pressionando as contas públicas e inviabilizando a gestão fiscal. Quando a economia voltar a crescer, a arrecadação também voltará. Assim, desde já, segundo

Canário (2017), faz-se salutar estabelecer um limite arrecadatário, de forma que o governo esteja obrigado a reduzir a carga tributária no ano posterior ao que o teto seja rompido.

Villas-Bôas (2015), citando o ex-ministro Mangabeira Unger, um pensador amplamente respeitado, apresenta quatro pilares que deveriam sustentar a estrutura do sistema tributário, os quais merecem a devida atenção: *i*) um IVA, o qual foi inserido na proposta; *ii*) um imposto sobre os gastos; *iii*) um imposto sobre a exportação que penalize operações com produtos cujo nível de agregação produtiva dentro do país é baixo; e *iv*) a adequada tributação progressiva das doações e heranças (o ITCMD).

Quanto ao IVA, é importante destacar que, na maior parte do mundo, ele é um imposto que incide sobre a despesa ou consumo e tributa o valor acrescentado nas transações efetuadas pelo contribuinte. O texto preliminar sugere a instituição do IVA, dividido em três impostos: IPI, de competência da União; ICMS, de competência dos estados e do Distrito Federal; e ISS, de competência dos municípios (Quinaia e Freitas, 2017).

Para que esse imposto seja criado é necessário alterar o pacto federativo e a distribuição de suas competências, o que só pode ser feito por meio de emenda à Constituição.

Deveras, o pacto federativo não pode ser compreendido como uma propensão individualista ou egoísta, na defesa das autonomias ou de uma busca desenfreada por mais recursos, mas como um modo de efetividade da vontade constitucional de unidade e de ampliação do papel da democracia na sociedade. Quanto maior a ampliação da participação popular nos destinos das unidades descentralizadas, maior o controle sobre o patrimônio público e as conquistas com melhoria da qualidade de vida das pessoas. Esse é o verdadeiro papel do federalismo (Torres, 2015).⁶

A transição do imposto deve ocorrer de forma gradativa e pontual, com destacada *vacatio legis*,⁷ sob pena de se mitigar a segurança jurídica, o que está sendo observado no texto preliminar da proposta de emenda. No entanto, deve-se refletir de maneira profunda, em especial quanto às porcentagens de redistribuição de valores, de forma que o novo modelo de repartição de competências respeite o princípio da autonomia dos entes e o princípio do equilíbrio entre as pessoas políticas.

Atualmente, todos os entes: legislam, arrecadam e fiscalizam. Essa “engenharia” gera uma conjectura legal e administrativa com diversas instâncias, possibilidades de

6. Para o autor, “o federalismo é um modelo de organização do Estado, mas cada país tem sua história, e o sistema assume características próprias. Bem o disse João Mangabeira [no livro *Em Torno da Constituição*, 1934, p. 21]: ‘a federação é uma forma de estado; um sistema de composição de forças, interesses e objetivos, variável no tempo no espaço, e inerente e peculiar a cada povo’”.

7. Prazo legal que uma lei tem para entrar em vigor.

recursos, instruções e programas de diferentes repartições fiscais. Com a adoção do IVA, segundo Quinaia e Freitas (2017), a legislação ficaria a cargo da União, em um único imposto, com a delegação da fiscalização e arrecadação cabendo aos estados, fortalecendo, *a priori*, os laços federativos. Para esses autores, “cada estado deverá apenas fiscalizar e arrecadar em seu respectivo território, à luz do código do IVA prescrito pela União, o que certamente tornaria o sistema mais célere e inteligível”.

A União Europeia impõe aos seus membros a adoção do sistema único de impostos, o IVA, como forma de desonerar o contribuinte, diminuindo as chances de sonegação. Assim, a harmonização com o modelo internacional, em especial europeu e sul-americano, é, sem dúvida, relevante.

A eficiência atrelada ao modelo do IVA deve-se ao fato de que sua incidência é generalista e distributiva em toda a cadeia de consumo, serviços e aquisição de bens, desde a produção inicial, sua industrialização e circulação, sendo que a base tributável consiste no valor acrescentado em cada uma destas operações.

É, por assim dizer, um imposto honesto, que onera segmentada e proporcionalmente o contribuinte, de forma que o cálculo é muito simples e a operação transparente é mais fácil de ser fiscalizada, conforme divulgado pelo Código do IVA produzido pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal (Quinaia e Freitas, 2017).

Conforme Villas-Bôas (2015):

o IVA (ou Value Added Tax – VAT) é um tributo federal cobrado em mais de 160 países do mundo. Nas melhores teorias e práticas, ele consiste numa tributação unificada do consumo, com o máximo de simplicidade e neutralidade. É um imposto que, se bem desenhado, permite grande arrecadação de receitas com baixa redução de eficiência econômica. O seu problema é ser regressivo, ou seja, atinge ricos e pobres na mesma proporção, gerando mais insatisfação, obviamente, a esses últimos, que têm menos riqueza e renda disponível. Essa é, aliás, a razão pela qual o presente subsistema de tributação do consumo, que envolve PIS/Cofins/IPI/ICMS/contribuição previdenciária sobre a receita, precisa ser simplificado e ter a sua carga tributária reduzida com muita urgência. Sem que isso aconteça, dificilmente teremos um crescimento relevante e sustentável no Brasil.

Conforme delineado na seção anterior, a tributação não pode ser somente regressiva, pois prejudica sobremaneira os mais carentes. Assim, a simples instituição do IVA não é suficiente para se alcançar a justiça social esperada. Faz-se necessário criar um imposto progressivo, que permita cobrar mais de quem pode pagar mais. O imposto sobre os gastos, também denominado imposto progressivo sobre o consumo (*progressive consumption tax*),⁸ é um ótimo exemplo de progressividade. Villas-Bôas (2015) explica que:

8. Ficou mais conhecido pela obra *An Expenditure Tax*, publicada em 1955 por Nicholas Kaldor.

o imposto sobre os gastos assemelha-se ao imposto sobre a renda, porém ele deduz todos os investimentos realizados pelo contribuinte, de modo que se tributa a diferença entre toda a renda e todo o investimento, resultando naquilo que é gasto em cada período. A tributação universal da renda aumentaria a progressividade do sistema, que hoje não abarca, por exemplo, os dividendos, além de que permitiria tributar pesadamente aqueles que gastam muito na sua vida de consumismo.

Esse imposto incentivaria, portanto, os investimentos, mas poderia provocar uma redução do consumo. Há também um sério risco de redução da arrecadação, ou ao menos de seu diferimento, por conta da não tributação da renda toda no período em que é auferida. Tendo em vista a possibilidade de deduzir a renda investida, apenas no momento em que houvesse o desinvestimento é que se poderia tributar até mesmo os retornos decorrentes dos investimentos, momento que poderia levar muito mais tempo para chegar.

Por essa e outras razões é que alguns autores, assim como eu, preferem defender uma boa faixa de isenção para os retornos dos investimentos, e não que eles sejam totalmente deduzidos para efeitos de tributação. No caso prático brasileiro, poderia haver uma isenção para o retorno num percentual correspondente à Selic [Sistema Especial de Liquidação e de Custódia], a taxa básica de juros. Atualmente, o Brasil tributa, em regra, a diferença entre o valor investido inicialmente e o valor aplicado (ou resgatado) em determinado momento, o que significa apreender na base de cálculo até mesmo o percentual correspondente à inflação, levando a uma erosão do poder de consumo do cidadão e a um desincentivo para investir.

De qualquer forma, a proposta de Mangabeira traz um assunto praticamente desconhecido no Brasil e que merece ser analisado com cuidado. Caso não se conclua que a ideia de Kaldor deveria ser adotada integralmente, pode-se talvez chegar a um desenho intermediário, que seja bem mais progressivo do que é o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF hoje no Brasil, incidente mais sobre a classe média do que sobre os muito ricos. Outro ponto importante é a elevação dos investimentos, que são extremamente baixos em nosso país, sobretudo se comparados com os países desenvolvidos.

Além das propostas expostas, Mangabeira Unger, citado por Villas-Bôas (2015), sugere elevar o nível de agregação dos produtos exportados, incentivando uma maior industrialização. O Brasil se concentrou demasiadamente nos últimos anos na exportação de *commodities*, bens primários nada ou quase nada desenvolvidos no país. Esse tipo de exportação, entre outros aspectos negativos, gera bem menos empregos do que a exportação de produtos fortemente industrializados dentro do país.

Segundo o estudo *Sustentabilidade Ambiental no Brasil: biodiversidade, economia e bem-estar humano* (Ipea, 2011, p. 1):

desde os tempos do Brasil colônia, a pauta de exportações brasileira foi concentrada em produtos primários e *commodities*. Neste texto, argumenta-se que apesar de o

cultivo desses produtos gerar ganhos econômicos e empregos, bem como trazer divisas para o país, a inserção internacional fortemente calcada no fornecimento de *commodities* gera uma série de impactos negativos do ponto de vista ambiental e social que geralmente não entram de maneira adequada nas tomadas de decisões públicas e privadas. Estes impactos são produto não apenas de características inerentes aos setores intensivos em recursos naturais, mas também da forma como algumas empresas ligadas a tais setores vêm desenvolvendo suas atividades no país, assim como da limitação institucional do Estado em garantir que as atividades se deem de maneira sustentável socioambientalmente. (...)

Desde a década de 1950, a partir da hipótese Prebisch-Singer sobre o declínio da razão de preços entre produtos primários e bens manufaturados, muito tem sido discutido sobre o papel do mercado de *commodities* no processo de desenvolvimento de países periféricos (Morgan; Sapsford, 1994). Desde então, diferentes técnicas estatísticas têm sido usadas, tendo as evidências indicado maior suporte para essa tendência de declínio (Sapsford; Balasubramanyam, 1994). Entre esses estudos, há alguns que vêm apontando inclusive a tendência a longo prazo da queda no valor das *commodities* e dos produtos intensivos em recursos naturais. O preço de uma cesta de *commodities* analisada por Alvim e Fantine (2008) em 2008 era 17% inferior aos valores de 1982 e 24% mais baixo do que os praticados em 1975. Nesse sentido, Gonçalves (2001) verificou que, no período entre 1980 e 1998, o grupo dos produtos intensivos em recursos naturais foi o único que teve evolução negativa de preços.

Buscando criar uma tipologia da inserção internacional dos países, De Mello (2006) agrupou as trajetórias de inserção no mercado internacional em três grandes grupos. Para este autor, o modelo ocidental caracteriza-se por sua intensidade em capital e pode ser organizado em duas variantes: a europeia, intensa em capital, com uma pequena participação de recursos naturais; e a norte-americana, associada à elevada utilização de capital e de recursos naturais. Como segundo exemplo, ele descreve o modelo asiático como sendo intensivo em mão de obra. Neste grupo, estão incluídos, por um lado, a China, o Vietnã e outros países do Sudeste Asiático, que vêm se especializando em atividades industriais; e, por outro lado, a Índia, com uma variante voltada para a prestação de serviços. Por fim, o modelo subcontinental é associado aos países que se posicionam no mercado internacional como fornecedores de recursos naturais, sendo exemplos emblemáticos a Rússia e o Brasil. Gonçalves (2001) nomeou esse processo de inserção regressiva, caracterizando-o pela “reprimarização” da pauta exportadora e associando-o a uma perda de competitividade internacional.

De acordo com Mangabeira Unger (*apud* Villas-Bôas, 2015), o direito tributário precisa ser utilizado como instrumento para se qualificar o impulso produtivo. Dessa forma, deve-se combater o primarismo primitivo, transformando ou manufaturando.⁹

9. Vídeo disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=C4fY_GZJjMA>. Acesso em: 1^o set. 2017.

Ao tributar as exportações, diminui-se a competitividade do produto brasileiro no exterior. O Brasil, assim como os países mais desenvolvidos, desonera sobremaneira as exportações, conferindo, inclusive, incentivos fiscais para os exportadores. Assim, de modo a incentivar a industrialização dos bens antes da exportação, sugere-se que, ao invés de se tributar ainda mais os produtos primários, confira-se maior incentivo fiscal aos produtos mais industrializados (Villas-Bôas, 2015). No texto preliminar de emenda à Constituição apresentado, não há referência a essa questão, à qual sugere-se a devida ponderação, com aperfeiçoamentos.

Além dos apontamentos já apresentados, verifica-se que, de forma positiva, a instituição de um tributo único sobre o consumo – o IBS – torna-se vantajosa. Atualmente, a existência de cinco tributos de caráter geral (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS), cobrados por diferentes entes federados, além de reduzir a produtividade das empresas e onerar os investimentos, eleva muito os custos burocráticos e impede os consumidores de saber o valor que é destinado para os cofres públicos (Luchete, 2017).

Por fim, nessas primeiras reflexões, sugere-se, como muito bem destacado por Martins (2016), “a aprovação de um Código de Defesa do Contribuinte, como existe em diversos países, em nível nacional”, o qual “facilitaria a eliminação dos crimes de concussão e as arbitrariedades constantes do Fisco contra o contribuinte, mais preocupado em arrecadar, o legal e o ilegal, do que em orientar o cidadão”.

5 CONCLUSÃO

A profundidade do tema, por abissal, apenas permite, nos lindes estreitos deste estudo, arranhar sua superfície. Percebe-se que o atual sistema tributário brasileiro gera insegurança jurídica, afasta empresários internacionais e alarma os empresários brasileiros. Os benefícios esperados com a reforma tributária são muitos: desde a simplificação do sistema tributário brasileiro, com a redução do custo de apuração, o pagamento de tributos pelas empresas e a redução dos litígios, até a ampliação da taxa de investimentos e a eliminação de distorções que prejudicam a produtividade e o potencial de crescimento do país.

O texto preliminar de proposta de emenda constitucional apresentada pelo deputado Luiz Carlos Hauly ao Congresso merece ampla discussão e minucioso estudo. *A priori*, a reforma proposta melhora o sistema tributário, tornando-o mais transparente e simples, gerando crescimento a longo prazo. Para gerar a justiça social esperada, no entanto, são necessários vários ajustes, de forma que haja efetiva redistribuição de renda, pautada nos princípios da equidade, da igualdade material, da progressividade e da capacidade contributiva.

O direito tributário é um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais. Para que o sistema tributário

brasileiro deixe se ser regressivo é preciso mais audácia e coragem do legislador, com a efetiva redistribuição da renda, de forma que os objetivos fundamentais da CF/1988 se tornem uma realidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição**. Texto preliminar que altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Câmara dos Deputados: Brasília, 22 ago. 2017a. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf>>. Acesso em: 1º set. 2017.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição**. Texto preliminar que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Câmara dos Deputados: Brasília, 22 ago. 2017b. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>>. Acesso em: 7º set. 2017.

CANÁRIO, P. Propostas da reforma tributária causa insegurança, afirmam especialistas. **ConJur**, São Paulo, 29 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-ago-29/projeto-reforma-tributaria-causa-inseguranca-dizem-especialistas>>. Acesso em: 1º set. 2017.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2016**: ano-base 2015. Brasília: CNJ, 2016. 404 p. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbfff344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 1º set. 2017.

GASSEN, V. Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 102, n. 935, p. 243-264, set. 2013. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/78690>>.

GASSEN, V.; SILVA, J. J. Matriz tributária, (in)justiça fiscal e objetivos do Estado brasileiro. **Revista do Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, v. 28, n. 242, p. 701-720, 2016.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Sustentabilidade ambiental no Brasil**: biodiversidade, economia e bem-estar humano. Brasília: Ipea, 2011. (Série Eixos do Desenvolvimento Brasileiro, n. 79).

LUCHETE, F. Estudo sugere mudança suave para Brasil criar imposto único de bens e serviços. **ConJur**, São Paulo, 22 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-ago-22/estudo-sugere-mudanca-suave-imposto-unico-bens-servicos>>. Acesso em: 1º set. 2017.

MANGABEIRA, J. **Em torno da Constituição**. São Paulo: Nacional, 1934.

MARTINS, I. G. S. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 105, n. 969, p. 175-190, jul. 2016. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/105461>>.

NINO, C. S. **Fundamentos de derecho constitucional**: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional. 3. ed. Buenos Aires: Astrea, 2005. p. 1-36.

QUINAIA, C. A.; FREITAS, P. H. S. Federalismo e unificação tributária: um estudo sobre o IVA. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 25, n. 132, p. 17-26, 2017.

REZENDE, R. H. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 25, n. 134, p. 279-306, 2017.

TORRES, H. T. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 13, n. 76, p. 9-28, jul./ago. 2015. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/94028>>.

VILLAS-BÔAS, M. A. A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger. **ConJur**, São Paulo, out. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-out-10/villas-boas-reforma-tributaria-proposta-mangabeira-unger>>.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição**. Texto preliminar que altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Câmara dos Deputados: Brasília, 22 ago. 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17PECReformaTributria.pdf>>. Acesso em: 1º set. 2017.

UMA REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Alexandre Xavier Ywata de Carvalho¹
Melina Rocha Lukic²
Adolfo Sachsida³
Carlos Wagner de Albuquerque Oliveira⁴
Ernesto Lozardo⁵

1 INTRODUÇÃO

Entre 1988 e 2013, o Brasil experimentou ao menos quinze reformas tributárias. Nesse período, foram adicionadas ao nosso ordenamento jurídico, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Para dar uma noção dessa complexidade, vale a pena informar que uma empresa, comercializando seus produtos apenas dentro de seu estado, deve cumprir uma legislação de aproximadamente 3.512 normas tributárias (Amaral, Olenike e Amaral, 2013).

A complexidade tributária brasileira tem dois custos imediatos: litígios judiciais e custos administrativos para as empresas. Em relação aos primeiros, apenas em 2013 essa soma atingia o equivalente a US\$ 330 bilhões – aproximadamente 15% do produto interno bruto (PIB) brasileiro. Para efeitos de comparação, essa proporção é de 0,2% do PIB para os Estados Unidos. No Brasil, temos dezesseis processos tributários para cada grupo de dez mil habitantes; em contraste, nos Estados Unidos, tem-se um processo tributário para cada grupo de dez mil habitantes (Messias, 2013).

Em relação aos custos administrativos impostos às empresas, o sistema tributário brasileiro mostra o tamanho de sua ineficiência. De acordo com o relatório *Doing Business* (2015) do Banco Mundial, no Brasil, uma empresa de tamanho médio gasta 2.600 horas por ano com a burocracia tributária, um número

1. Diretor na Diretoria de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais (Dirur) do Ipea. *E-mail*: <alexandre.ywata@ipea.gov.br>.

2. Professora e pesquisadora da Fundação Getulio Vargas (FGV) Rio de Janeiro. *E-mail*: <melinarochalukic@gmail.com>.

3. Diretor adjunto na Dirur/Ipea. *E-mail*: <adolfo.sachsida@ipea.gov.br>.

4. Coordenador na Dirur/Ipea. *E-mail*: <carlos.wagner@ipea.gov.br>.

5. Presidente do Ipea. *E-mail*: <lozardo@ipea.gov.br>.

absurdamente alto, quando comparado com países como o México (334 horas por ano) ou a Argentina (405 horas por ano). Para finalizar, basta ressaltar que o segundo pior país da amostra neste quesito é a Bolívia, onde se gastam 1.025 horas com esse tipo de burocracia, que, no Brasil, impõe às nossas empresas um custo administrativo quase três vezes maior do que o segundo pior país aí ranqueado (World Bank Group, 2015). Além de todas essas questões, a característica peculiar da nossa Federação e a maneira pela qual os tributos foram divididos entre os diferentes entes foram responsáveis por conflitos de diversas ordens, que acabaram por enfraquecer de maneira considerável o pacto federativo constitucional.

Essa breve introdução dá ao leitor uma visão geral de nosso sistema tributário atual. Não surpreende, portanto, que a pauta de reforma tributária esteja entre as mais necessárias para garantir racionalidade e desenvolvimento de longo prazo para o Brasil. O objetivo central deste texto é propor uma reforma da tributação sobre o consumo que seja economicamente eficiente, socialmente justa e política e operacionalmente viável. Claro que devemos fazer menção ao fato de que várias outras propostas de reforma tributária estão sendo debatidas, todas com seus devidos méritos.⁶

Além desta introdução, na seção 2 discutiremos as premissas que devem nortear uma proposta de reforma da tributação sobre o consumo. Na seção 3, descreveremos mais detalhadamente o modelo de tributação dual e modular sobre o consumo e a maneira de sua implementação, e na seção 4, são apresentadas as conclusões e sugestões de futuros desdobramentos para o sistema tributário nacional.

2 REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DO BRASIL: PREMISSAS BÁSICAS QUE FUNDAMENTAM A PROPOSTA

A proposta aqui formulada é resultado de discussões e análises desenvolvidas por um grupo de pesquisadores do Ipea com especialistas da área tributária, e pretende apresentar tanto as premissas e condições que devem ser observadas nas discussões envolvendo a reforma tributária quanto um novo modelo de tributação sobre o consumo no Brasil.

O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil é composto por diversos tributos que foram divididos segundo bases de incidências e entes federativos diferentes (circulação de mercadorias aos estados, prestação de serviços aos municípios e industrialização e receita/faturamento à União). Esta peculiaridade – segmentação das bases de incidência, diversos tributos onerando a mesma base e competência tributária a diferentes entes – por si só, já causa vários problemas e entraves ao sistema brasileiro. Além disso, cada um dos tributos que incidem

6. Em especial queremos destacar também as propostas elaboradas pelo deputado federal Haully e a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal.

sobre bens e serviços igualmente apresenta limites específicos que, somados, fazem da tributação brasileira uma das mais complexas no mundo.

Os problemas do sistema tributário já são há muito tempo conhecidos e apontados por inúmeros especialistas da área e não serão objeto deste estudo. No entanto, diversas propostas foram discutidas sem obterem o êxito político necessário para aprovação. Para o avanço da reforma tributária no Brasil, parece que algumas condições precisam ser satisfeitas, ou seja, não basta somente uma proposta tecnicamente perfeita e ideal, pois qualquer uma deve observar certas premissas (que serão aqui descritas) ligadas tanto ao modelo de tributação sobre o consumo em si quanto às peculiaridades da realidade brasileira.

2.1 Premissa 1: o processo de reforma deve ser modular e feito em níveis federativos diferentes

De maneira geral, não há discordâncias de como seria o formato de um sistema tributário eficiente do ponto de vista econômico. Contudo, a maioria das ideias em discussão esbarra num sério problema prático, já que mudanças nas regras que regem os tributos costumam demandar alterações na Constituição. Tal obstáculo não é trivial e lança sérios desafios à aprovação da maioria das propostas que, mesmo racionais do ponto de vista econômico, modificam a competência tributária e a repartição de tributos entre os entes, causando sérios conflitos federativos que acabam por barrar o processo de reforma. Ou seja, chegamos atualmente a um impasse: por um lado, se a reforma proposta é ampla, mesmo que tecnicamente perfeita, tende a causar grande conflito político e federativo e não é aprovada; por outro, medidas pontuais são adotadas sob a alegação de uma estratégia de fatiamento da reforma, mas que, por não terem um plano do todo e do fim a que querem chegar com tais medidas, na verdade acabam por distorcer e piorar ainda mais o sistema tributário.

A proposta que iremos apresentar lida com o problema descrito no parágrafo anterior por meio de uma estratégia modular, isto é, em vez de uma reforma ampla com a criação de um tributo único substituindo todos os demais impostos e contribuições que incidem sobre o consumo, partiremos de uma estrutura mais simples, que demanda inicialmente apenas mudanças em leis infraconstitucionais para sua aprovação. A vantagem desse procedimento modular é que ele facilita a aprovação dos primeiros passos (módulo 1). Além disso, em caso de rejeição política do módulo 2, isso não inviabiliza a operacionalização do módulo anterior, ou seja, a reforma que estamos propondo não parte do princípio de uma estratégia do tipo tudo ou nada, pelo contrário, por um lado, etapas intermediárias podem ser aprovadas sem o risco de dependerem de reformas mais profundas, por outro, ao se ter a visão do todo, bem como do fim onde se quer chegar, as medidas iniciais e intermediárias não representam meros ajustes ou reformas fatiadas, mas fazem parte de um norte bem definido.

2.2 Premissa 2: o ônus econômico da tributação sobre o consumo não recai necessariamente sobre o fornecedor de bens e serviços

O objetivo geral da tributação sobre o consumo é, em princípio, impor o ônus econômico do tributo sobre o consumo doméstico final das famílias. Entretanto, a teoria econômica costuma afirmar que, na prática, o ônus tributário (que suportará o custo do tributo) é dividido entre consumidores e produtores de acordo com a estrutura de mercado na qual o agente econômico está inserido e as respectivas elasticidades das curvas de demanda e oferta. Ocorre que, por trás desse postulado, há outro princípio também muito conhecido pelos economistas, mas geralmente desconhecido pelo grande público: é impossível ao Estado determinar efetivamente sobre quem recairá o ônus tributário.

O Estado pode até eleger quem arrecadará o dinheiro para ele (contribuinte de direito ou responsável tributário),⁷ mas é incapaz de determinar quem realmente arcará com o custo do pagamento do tributo. Tal fato ocorre já que o ônus tributário (ou seja, quem realmente paga o imposto) é determinado pelo mercado. Em outras palavras, recai mais pesadamente sobre os agentes que têm menos capacidade de ajuste (menor possibilidade de substituir seu consumo ou sua produção).⁸

Esta premissa é importante porque um dos entraves da reforma tributária vem de alguns setores que alegam que sofrerão um aumento da carga tributária e serão onerados mais pesadamente com as mudanças. Na verdade, é preciso desconstruir este argumento já que, conforme dito, tais setores, mesmo sendo eleitos como agente arrecadador (contribuinte de direito), não necessariamente suportarão a totalidade do custo tributário. O fornecedor de bens e serviços eventualmente repassará grande parte, quando não a totalidade, deste custo ao consumidor final (contribuinte de fato), segundo a lógica da tributação sobre o consumo.

2.3 Premissa 3: a técnica do valor agregado é a melhor para a arrecadação de tributos sobre o consumo

A terceira premissa diz respeito à melhor técnica de arrecadação da tributação sobre o consumo, que pode ser feita por meio de valor agregado, monofásico tipo *sales tax* (no varejo), ou na produção. Em princípio, estas técnicas têm o mesmo efeito quanto ao ônus tributário de incidência do tributo, conforme anteriormente explicado.

Se o ônus sobre quem recairá a tributação sobre o consumo não depende da técnica de arrecadação do tributo (isto é, a repartição do encargo será equivalente se for Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, *sales tax* ou monofásico na

7. Pela perspectiva jurídica, estabeleceu-se a diferenciação entre o contribuinte de direito – aquele que é eleito como polo passivo da obrigação tributária e quem deve recolher o valor do tributo aos cofres públicos – e o contribuinte de fato – sobre quem recai o ônus econômico e suporta o encargo tributário.

8. O livro *Economics of the Public Sector*, de Joseph E. Stiglitz, apresenta uma prova formal dos argumentos sobre a relação entre o ônus tributário e a elasticidade das curvas de oferta e demanda aqui utilizados.

produção), a pergunta que se deve fazer então é: por quais critérios deve-se definir a melhor técnica para tributar os bens e serviços?

O valor agregado, sendo – repita-se – apenas uma técnica entre diversas outras, tem-se mostrado a melhor forma de arrecadação dos tributos sobre o consumo. Vários são os motivos da superioridade do modelo IVA em relação a tributos do tipo *sales tax* (no varejo) ou monofásicos na produção. Em primeiro lugar, os IVAs são arrecadados ao longo da cadeia – a cada operação há incidência sobre o valor agregado, de modo que o total da tributação sobre o do valor agregado ao longo da cadeia é igual à alíquota sobre o preço final ao consumidor. Já no *sales tax*, toda a oneração se dá no fim da cadeia. O efeito é o mesmo do IVA, com a diferença de que a arrecadação é única e na ponta/final. O grande problema desse tipo de modelo é o alto grau de evasão (por exemplo, nos Estados Unidos, a evasão fiscal está entre 30% e 40%) e a dificuldade de fiscalização. O imposto é mais vantajoso assim porque, ao dividir o recolhimento ao longo da cadeia, facilita-se a arrecadação e fiscalização, pois os próprios agentes são incentivados a fiscalizarem seus fornecedores para poderem creditar o imposto pago.

Nos modelos monofásico/bifásico na produção e/ou distribuição, a arrecadação do tributo se dá uma única vez sobre o produtor/indústria, ou também na distribuição, se bifásico. A vantagem é a grande facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente em cadeias concentradas. O principal problema deste modelo, no entanto, é a tributação em cascata. Como os produtos sobre os quais incide o monofásico servem de insumos para outros produtos também submetidos a este modelo, e não há desconto de créditos dos tributos pagos, há o pagamento de tributo sobre tributo, havendo uma oneração excessiva da cadeia. Além disso, o monofásico pode incidir sobre todos os produtos ou apenas para alguns específicos, para evitar oneração excessiva. Neste último caso, pode ainda causar distorções no mercado, já que certos setores serão onerados e outros, não. O IVA, em comparação com os tributos monofásicos sobre a produção, também é mais vantajoso porque incide em cada operação e permite desconto dos créditos referente ao imposto pago nas operações anteriores, ou seja, a tributação é somente do valor agregado em cada operação, não havendo, portanto, oneração em cascata. Importante lembrar que o imposto surgiu, foi e tem sido implementado em todo o mundo em substituição a tributos monofásicos sobre a produção, justamente em razão destes problemas.

2.4 Premissa 4: adoção de regime único para todos os setores de bens e serviços

A tributação sobre o consumo por meio de um IVA, para ser eficiente, deve ser única, ou seja, sem regimes especiais de arrecadação ou alíquotas diferenciadas para certos setores ou produtos, e deve servir para arrecadar fundos aos cofres públicos,

não para fazer política social, regional ou setorial. Diferenciações de alíquotas e adoção de regimes especiais criam sérias distorções e incentivos indesejáveis tanto na tributação em si quanto no mercado.

Além disso, é falacioso o argumento que postula que cidadãos de baixa renda, por gastarem uma parcela maior de sua receita com produtos da cesta básica, terão um benefício maior com a desoneração de produtos básicos do que a população de alta renda. Quanto maior o rendimento, maior o gasto com qualquer tipo de produto – a exceção cabe somente aos bens inferiores. Daí por que, em termos absolutos, as pessoas de alta renda se apropriam de uma parcela maior dessa renúncia fiscal. Assim, melhor e mais eficiente seria tributar tudo e todos de forma igual e reverter a arrecadação em políticas sociais. Em outras palavras, os valores que deixam de ser recolhidos do consumo dos mais ricos, em virtude da desoneração dos alimentos e outros produtos básicos, poderiam ser utilizados para financiar políticas sociais ou transferência de receita aos mais pobres. As famílias de baixa renda seriam oneradas no consumo, mas tal oneração seria compensada com um montante maior a ser aplicado em políticas sociais a elas direcionadas advindas da tributação do consumo das famílias mais ricas. Em resumo, a distribuição de renda é mais eficiente quando feita via gasto público.

Cabe ressaltar que, ao se tributar de maneira diferenciada setores distintos, cria-se uma verdadeira panaceia jurídica na qual produtores de setores mais tributados questionam, administrativamente ou na justiça, a classificação fiscal de seus produtos para tentar se enquadrar na menos onerada. São vários os exemplos na literatura decorrentes dessa litigiosidade. No Brasil, podemos citar a inclusão do salmão como produto pertencente à cesta básica, e, portanto, fazendo jus a uma isenção do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2.5 Premissa 5: respeito ao pacto federativo

Todas as tentativas de reforma tributária que propuseram a adoção de um IVA (incluindo a proposta da Constituinte de 1988) foram vetadas por conflitos político-federativos. O pacto federativo constitucional brasileiro implica dar igualmente à União, aos estados e aos municípios competência tributária, que envolve três prerrogativas: *i*) criar e regular os tributos; *ii*) arrecadar; e *iii*) receber toda ou parte da respectiva receita. Ou seja, toda e qualquer proposta que diminuir alguma destas prerrogativas terá grandes chances de não ser aprovada.

Além disso, há um forte componente de *path dependence* – uma vez dada a competência tributária sobre certa base a um determinado ente federativo, é muito difícil retirá-la – e a experiência das reformas passadas demonstrou que isso acontece mesmo que se garanta manutenção das receitas via transferência. O que

parece importar é a prerrogativa de regular o tributo (conceder isenções, estabelecer alíquotas etc.). Assim, as propostas de reforma que modificam esta prerrogativa têm grandes chances de não terem êxito político. É necessário, portanto, que a proposta de reforma leve em consideração a manutenção de certa autonomia tributária dos entes federativos no que diz respeito à escolha das alíquotas e concessão de regimes especiais. Como não é possível que se mantenha esta prerrogativa por meio de um IVA – que deve ser, repita-se, aplicado uniformemente a todos os setores –, há que se garantir por outra forma a manutenção deste poder federativo. A solução trazida pela nossa proposta é a adoção de um imposto de vendas a varejo dual – repartido entre estados e municípios – para conceder a estes entes a possibilidade de competência discricionária e, ao mesmo tempo, garantir que o IVA não sofra interferências neste sentido.

2.6 Premissa 6: manutenção da destinação constitucional das receitas

A Constituição de 1988 (CF/1988) criou, de forma peculiar, um regime de vinculação das receitas por meio de contribuições especiais, ou seja, PIS, Cofins, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e todas as demais que têm a destinação dos recursos vinculada constitucionalmente. Tentativas de diminuição desta ligação geraram conflito político e social em processos de reformas passadas. Além disso, garantir receitas da seguridade social também é questão de sobrevivência fiscal da União. Juridicamente, os impostos são tributos cuja receita é não vinculada, diferentemente das contribuições, assim, para manter o vínculo da arrecadação à seguridade social, seria preciso criar uma contribuição sobre o consumo no nível federal.

2.7 Premissa 7: o novo modelo deve prever a tributação de novas tecnologias e usar o aparato tecnológico para arrecadar

O sistema atual de tributação sobre bens e serviços foi formado basicamente na década de 1960. Desde então várias inovações tecnológicas já foram incorporadas em nosso ordenamento jurídico, mas certamente ainda existe espaço para aprimoramentos. A adoção de um modelo IVA já acaba com uma parte dos problemas, principalmente aqueles envolvendo conflito de competência, pois tributa bens e serviços de forma igual. Uma proposta de reforma tributária deve prever como se dará a tributação dos bens intangíveis, por exemplo, além da gama dos novos serviços tecnológicos.

No entanto, a reforma também poderá utilizar as novas tecnologias relacionadas à arrecadação – como o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e a nota fiscal eletrônica (NF-e) – para resolver problemas como repartição de receitas entre estados com a adoção da alíquota do destino e integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais com a utilização dos modelos duais de IVA e Imposto sobre Venda a Varejo (IVV).

Com foco na eficiência, o governo federal já buscou, com o Sped, promover a integração das secretarias de fazenda federal e estaduais por meio de ações racionais voltadas para padronização e compartilhamento de informações de cunho contábil e tributário. A premissa básica era que, com maior controle dos procedimentos fiscais e contábeis e maior agilidade no acesso a informações, a fiscalização seria mais efetiva. Na base desse projeto está a NF-e, que representa um modelo nacional de documento fiscal eletrônico e substituiu a emissão do documento em papel, reduzindo custos, simplificando as rotinas dos contribuintes e possibilitando o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco, ou seja, estas inovações certamente poderão ser utilizadas para facilitar várias questões de cunho operacional (que no passado não podiam ser feitas) envolvendo a reforma tributária.

São inquestionáveis os benefícios já obtidos e que poderão ser aproveitados em um novo modelo de tributação do consumo com a implantação do Sped e da NF-e, tanto para as empresas quanto para a Receita Federal, pois garantem a padronização das informações, a agilidade no acompanhamento fiscal e contábil, a segurança e o controle. Isso resulta em redução de fraudes e consequente aumento na arrecadação. Há ainda outras vantagens desse sistema, como a construção de bancos de dados a partir dos registros administrativos das NF-e, que gera inúmeras possibilidades de estudos.

3 PROPOSTA DE REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Diante das premissas colocadas, propõe-se nesta seção um novo modelo de tributação do consumo no Brasil. A ideia é a criação de um regime de IVA-dual, em que esse tipo de tributação fique repartido entre União e estados, tal como já ocorre atualmente, todavia, de maneira insatisfatória. Além disso, tendo em vista que a tributação sobre os serviços passará à base do IVA estadual, prevê-se uma cobrança de impostos das vendas a varejo por parte dos municípios. O IVV também é proposto para a esfera estadual, com a finalidade de permitir aos estados certa autonomia e discricionariedade com relação à diferenciação de alíquota e concessão de regimes especiais, já que, no IVA estadual, a utilização de tais prerrogativas não será possível. A proposta é, assim, fazer adaptações – separadamente, mas concomitantemente – nos regimes de tributação atual nos níveis federal, estadual e municipal para se criar IVA e IVV em dois níveis. A reforma seria repartida, então, em três módulos, conforme será detalhado a seguir.

3.1 Módulo 1: nível federal

No nível federal, propõe-se a adoção de duas medidas: *i*) substituição do PIS e da Cofins por um imposto ou contribuição sobre o consumo – IVA; e *ii*) transformação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em um imposto seletivo, do tipo

excise tax. Antes de prosseguir cabe ressaltar que as mudanças desta fase demandam apenas leis infraconstitucionais para sua aprovação.

3.1.1 Criação da Contribuição Federal sobre o Consumo (CFC) – IVA federal

A primeira medida seria a substituição e adaptação do PIS e da Cofins para a criação de uma CFC, no modelo da técnica sobre o valor agregado. Pode-se partir da proposta de reforma do PIS e da Cofins, atualmente em debate pelo Ministério da Fazenda (MF), e fazer alguns ajustes necessários para transformar a nova contribuição em um verdadeiro tributo sobre o valor agregado. Segundo as contas de nossa equipe técnica, a alíquota da nova contribuição, para se manter o mesmo nível de arrecadação atual, deve ser de 8%.

As medidas que já foram propostas pelo MF e que podem ser aproveitadas para a nova contribuição são as relacionadas a seguir.

- Ampliação da possibilidade de creditamento para que a base corresponda ao real valor agregado – regra do crédito amplo, combinada com a regra de equivalência entre débito e crédito.
- Adoção do crédito financeiro – ampliação do direito aos créditos, relativo à incidência na fase anterior, pela aquisição de qualquer bem ou serviço, independentemente de sua aplicação ou destinação.
- Apuração tributo *versus* tributo – apuração com base nos documentos fiscais e nos valores arrecadados na operação anterior.
- Fim do crédito presumido – igualdade entre débito na operação anterior e crédito na operação seguinte.

A proposta do MF, entretanto, precisaria de ajustes pontuais (relacionados a seguir) para que a contribuição siga, efetivamente, um modelo de valor agregado.

- Incidência sobre todos que realizarem operações de venda de mercadoria ou prestação de serviços, pois, atualmente, o PIS e a Cofins recaem somente sobre a pessoa jurídica, e a nova contribuição deve atingir todos que praticarem operações de venda ou produção de bens e mercadorias ou prestação de serviços, incluindo as pessoas físicas.
- A base de incidência deve ser ajustada para recair sobre receitas segundo um modelo IVA (ajustes nas receitas imobiliárias e financeiras).
- Fim das exceções e regimes especiais – adoção de alíquota única para todos os setores, bens, mercadorias e serviços.

As receitas da contribuição seriam vinculadas às mesmas destinações do atual PIS e Cofins, não havendo, portanto, qualquer impacto em termos de

financiamento da seguridade social. Essa proposta, tal como colocada, certamente criará divergências, especialmente com relação ao regime de tributação dos produtores rurais e do setor de serviços. Quanto aos produtores rurais, a divergência ocorre porque, pela sistemática atual, não há o recolhimento de PIS e Cofins no regime padrão, por estarem organizados como pessoas físicas, já que as contribuições atuais só recaem sobre as pessoas jurídicas. Assim, no novo modelo, os produtores rurais passariam a ser obrigados a apurar e recolher a nova contribuição. Conforme as premissas expostas, não há necessariamente aumento da carga tributária para esse setor, pois o ônus será dividido e há ainda a possibilidade de creditar tributos eventualmente pagos nos insumos. Para evitar excesso de burocracia, poderá ser adotado um sistema de substituição tributária para trás, para que fique diferido até a operação seguinte, como já ocorre no ICMS.

A segunda grande divergência será do setor de serviços, já que atualmente a maioria está submetida ao lucro presumido de apuração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ)/CSLL, o que faz com que a arrecadação do PIS e da Cofins ocorra pelo sistema cumulativo, com alíquota total de 3,65%. O setor não será onerado na mesma proporção da alíquota a ser aplicada, tendo em vista que, pela lógica da tributação sobre o consumo, dividirá parte do ônus com o consumidor final. Conforme exposto, não pode haver qualquer diferenciação de partes no regime da nova contribuição, de forma que o setor de serviços ficará submetido à mesma alíquota dos demais setores.

3.1.2 Transformar o IPI em imposto seletivo sobre certas bases

A segunda medida no nível federal é transformar o IPI em um imposto seletivo arrecadado sobre certas bases com externalidades negativas: combustíveis (possibilidade de unir às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Cide-combustíveis), veículos, cigarros e bebidas. As receitas seriam divididas com estados e municípios, mantendo o patamar atual do Fundo de Participação dos Estados (FPE), do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e demais fundos ligados ao IPI.

3.2 Módulo 2: níveis estadual e municipal

A segunda parte da reforma seria feita nos níveis estadual e municipal. A proposta é de criação de um imposto estadual sobre o consumo (nos moldes de um IVA) em substituição e por meio de uma adaptação dos atuais Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A primeira mudança necessária é a do sistema de arrecadação da origem para o destino, a qual envolve a definição de três prerrogativas, que não necessariamente precisam ser tomadas ao mesmo tempo: *i)* aplicação da alíquota do estado de destino; *ii)* transferência das receitas para o estado destinatário; e *iii)* administração e arrecadação pelo estado de origem. Pode-se iniciar apenas com adoção da alíquota

do destino, o que acaba imediatamente com a guerra fiscal, e paulatinamente ir passando a receita, em um período longo de transição, para evitar mudança abrupta do nível de arrecadação. A proposta do modelo de distribuição da arrecadação entre os estados será detalhada em outro estudo posteriormente.

A segunda medida é a incorporação dos serviços na base do imposto, extinguindo-se o ISS. O imposto será administrado pelos estados, mas sai das receitas repassadas aos municípios. Além de terem as receitas de parte do imposto estadual, pode-se propor a criação de um imposto sobre as vendas a varejo para estados e municípios, o que pode, na prática, ser um mero adicional da alíquota do imposto estadual sobre as vendas a consumidor final. A adoção do IVV cria incentivos para que estados e municípios fiscalizem o consumo, pois é onde pode acontecer a sonegação em um sistema de IVA, já que não há crédito em um próximo elo. Além disso, a criação do IVV nos níveis estadual e municipal respeitaria o pacto federativo, pois teriam autonomia de fazer alterações de alíquotas e conceder eventuais isenções e regimes especiais. Por fim, o IVV dos estados seria uma maneira de estes ainda manterem certa discricionariedade com relação a alíquotas diferenciadas e concessão de benefícios fiscais, porque no IVA-estadual, para não criar distorções, esta prerrogativa não será possível.

Outras medidas de ajuste do ICMS e do ISS ao modelo IVA seriam: *i*) a adoção de uma base ampla de bens e serviços e do crédito financeiro; *ii*) o cálculo por fora; *iii*) a desoneração de investimentos e exportações e a disciplina, por lei complementar, das operações de importação e interestaduais; e *iv*) a proibição aos regimes especiais e concessão de benefícios fiscais (a alíquota interna, escolhida por cada estado, deverá ser única).

Necessário salientar que, com a adoção dos módulos 1 e 2, que pode ser feita concomitantemente, haverá somente três tipos de tributos: IVA, seletivos e IVV. Apesar de o IVA e o IVV terem sistemática dual, com repartição de regime entre União e estados (IVA), e estados e municípios (IVV), tratam-se, na verdade, de tributos idênticos. Assim, a composição das receitas da União, dos estados e dos municípios ficaria dividida conforme se vê no quadro 1.

QUADRO 1
Composição das receitas

	União	Estados	Municípios
Competência tributária (regulação e administração)	<ul style="list-style-type: none"> ● Contribuição federal sobre o consumo (IVA federal) e impostos seletivos 	<ul style="list-style-type: none"> ● IVA estadual ● IVV estadual 	<ul style="list-style-type: none"> ● IVV municipal
Distribuição das receitas	<ul style="list-style-type: none"> ● Totalidade da contribuição sobre o consumo ● Parte dos impostos seletivos 	<ul style="list-style-type: none"> ● Parte do IVA estadual ● Parte dos seletivos federais ● Totalidade do IVV estadual 	<ul style="list-style-type: none"> ● Parte do IVA estadual ● Parte dos seletivos federais ● Totalidade do IVV municipal

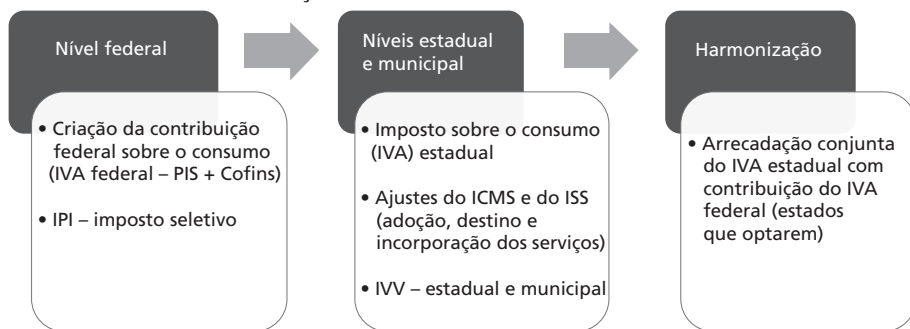
Elaboração dos autores.

3.3 Módulo 3: etapa final e futura – harmonização da arrecadação da contribuição federal com o IVA estadual

Após a reforma no âmbito dos diferentes entes federativos, pode-se passar a uma terceira etapa: a harmonização completa da arrecadação da contribuição do IVA federal com o IVA estadual. Nesta fase, os estados poderiam optar pela adoção do regime harmonizado, passando a tributar sob a mesma base e regras da contribuição do imposto federal, com uma alíquota a ser escolhida por cada estado. A arrecadação e administração do imposto harmonizado poderia ser de responsabilidade da União em cooperação com os governos estaduais, e a adoção do regime harmonizado dependeria de negociação com cada estado, podendo envolver como contrapartida a ajuda financeira por parte da União. Os estados que não quiserem adotar o regime harmonizado continuariam com o respectivo IVA estadual. Para aqueles que optarem pela harmonização, haverá uma dupla vantagem: além de receberem um complemento financeiro da União para a adoção inicial do sistema harmonizado, ainda diminuiriam os custos de arrecadação, fiscalização e administração do imposto. Em resumo, a figura 1 mostra como o processo pode ser visualizado.

FIGURA 1

Processo de harmonização



Elaboração dos autores.

Uma vantagem deste sistema é que, do ponto de vista político, dilui-se o conflito federativo que surge com a proposta de adoção de um IVA abrangente, englobando o ICMS e o ISS. A adoção desse tributo federal já representaria um avanço para melhorar o sistema e serviria como modelo para os ajustes nas esferas estaduais e municipais, mesmo se as mudanças nos demais níveis não se concretizarem conjuntamente. Os estados, após os ajustes para a criação de um IVA estadual, ficam livres para escolher se mantêm este sistema ou adotam o modelo harmonizado, ou seja, a negociação para a adoção do modelo harmonizado fica mais individualizada com cada estado, podendo ainda ter a opção de permanecer com o regime do IVA estadual. Assim, ao invés de ficarmos dependentes da

concordância de todos os estados para se fazer a reforma tributária com adoção de um único imposto, a ideia aqui é fazer a reforma tributária nos diferentes níveis (federal, estadual e municipal) e, ao final, deixar a critério dos estados a adoção de um regime harmonizado ou não. Isto facilita o processo de aprovação, já que dá margem a ampla independência de ação para estados e municípios.

4 CONCLUSÃO E DESDOBRAMENTOS FUTUROS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De maneira pouco técnica, mas talvez muito didática, podemos comparar nossa proposta de reforma tributária com a temporada sete de *Game of Thrones*: uma sequência de acontecimentos que têm como seu maior mérito preparar a trama para o grande final que ocorrerá na temporada seguinte. O mesmo pode ser dito de nossa proposta: sua grande inovação reside em posicionar a discussão de maneira a fazer evoluir nosso sistema tributário para o próximo nível sem nunca, no entanto, perder de vista o final a que queremos chegar.

No módulo 1 de nossa proposta poderemos obter consideráveis avanços por meio de leis infraconstitucionais, sem a necessidade de aprovação de propostas de emendas constitucionais. Este fato torna possível avançarmos na discussão de um IVA federal sem nos preocuparmos com questões federativas ou de divisão de recursos.

No módulo 2 avançamos na elaboração de um IVA estadual, que pode ser complementado pelo IVV estadual e/ou municipal. O importante aqui é manter o IVA livre de distorções. Para tanto, todos os subsídios e estímulos que estados e municípios queiram implementar seriam possibilitados pelo imposto do varejo.

No módulo 3, adotando a experiência canadense, sugerimos uma harmonização voluntária entre os IVAs federal e estadual. O importante aqui é ressaltar o caráter voluntário de tal harmonização: os estados seriam livres para aderirem ou não a essa proposta.

Este texto procurou demonstrar, assim, as premissas que devem orientar um novo modelo de tributação do consumo no Brasil, bem como as linhas gerais da proposta. A ideia é que, em estudos a serem publicados posteriormente, possamos trazer mais detalhes da proposição (além de tratarmos de questões envolvendo os aspectos operacionais e a definição dos critérios de incidência dos tributos) e das propostas envolvendo a distribuição de receitas entre os estados com a adoção do princípio do destino.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988.** [s.l.]: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, out. 2013.

MESSIAS, L. Contencioso tributário no Brasil é muito superior ao dos EUA. **Consultor Jurídico**, nov. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/e7Pkb3>>. Acesso em: mar. 2017.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2015: going beyond efficiency.** 12th ed. Washington: World Bank Group, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/w37dJN>>. Acesso em: mar. 2017.

OS LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O AGRONEGÓCIO: A IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO COMO GARANTIA DO DESENVOLVIMENTO NACIONAL

Eduardo Maneira¹
Eduardo Lourenço Gregório Júnior²

1 INTRODUÇÃO

Todos querem a reforma tributária. As fazendas públicas em geral, os contribuintes, pessoas jurídicas e físicas. Se há, porém, um consenso nacional em torno da necessidade de reformar o sistema tributário, há também um enorme conflito em torno das propostas. A União diz que quer a reforma, mas não abre mão de um centavo da sua arrecadação; os estados e municípios a querem para arrecadar mais; os contribuintes, para pagar menos tributos, ou, pelo menos, para diminuir a quantidade de obrigações acessórias, com vistas a simplificar os procedimentos burocráticos. Com essa disparidade de interesses, a discussão se arrasta no Congresso Nacional e sempre ressurge com destaque em épocas de crise econômica.

Todas as propostas de alteração que buscam grandes mudanças têm probabilidade de concretização perto de remota e, também, não são o alvo do trabalho apresentado neste capítulo. O que se buscará defender e alertar é o quão prejudicial pode ser a reforma tributária para o agronegócio, especialmente agora, que o poder público tem demonstrado grande ânsia em majorar a tributação desse setor.

Em nossa visão, reputa-se inaceitável a opção pela majoração da tributação do setor da atividade econômica responsável por mais de 23% do produto interno bruto (PIB) brasileiro em 2016,³ especialmente porque onerará indevidamente o produto rural brasileiro e terá como consequência a perda de vantagem concorrencial, principalmente no caso de exportação. Sem embargo de esse ser um argumento robusto o suficiente para afastar qualquer ação que resulte em aumento da carga tributária do agronegócio, pois isso requereria uma análise econômica, não iremos desenvolvê-lo neste momento.

1. Professor associado de direito tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).
E-mail: <eduardo@maneira.adv.br>.

2. Membro da Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF) e sócio do Maneira Advogados. *E-mail*: <eduardo.lourenco@maneira.adv.br>.

3. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2016/12/agronegocio-deve-ter-crescimento-de-2-em-2017>>.

A afirmação de que o agronegócio pode ser prejudicado com o aumento da tributação não se trata de ilação ou adivinhação; muito pelo contrário. Como exemplo indica-se a modificação pretendida pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 287/2016, nomeada de PEC da previdência, que pretende excluir a imunidade prevista no inciso I, § 2º, art. 149, da Constituição de 1988 (CF/1988), quando se trata de contribuição substitutiva.⁴ Em outras palavras, estar-se-ia permitindo a incidência de contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação do produto rural.⁵

É justamente sobre a (im)possibilidade de expurgar a imunidade das contribuições substitutivas sobre as receitas decorrentes de exportação que iremos discorrer. Antes, será feita uma breve consideração sobre uma reforma tributária geral, bem como sobre a influência das questões fiscais na configuração do modelo de sociedade contemporânea.

2 PROPOSTA DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA SIGNIFICATIVA E SEU DESEJÁVEL SUCESSO

Ideias e propostas para uma reforma tributária não faltam. A mais importante seria uma mudança radical na tributação do consumo, com a criação de um imposto de abrangência nacional, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), em substituição aos impostos: sobre Produtos Industrializados (IPI), que é federal; sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), estadual; e sobre Serviços (ISS), municipal. Essa tripla competência para tributar o consumo sempre foi fator de problemas. Some-se a isso o fato de serem 26 estados, mais o Distrito Federal, com competência para instituir o ICMS, e mais de quinhentos municípios para instituir o ISS, o que gera um ambiente propício para que se instale uma verdadeira luta para atrair investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais.

Nessa mesma senda, seria importante incluir o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no proposto IVA nacional, pois simplificaria e daria maior eficiência ao sistema e praticamente eliminaria a guerra fiscal. Além disso, suprimiria a tributação da receita bruta, que nenhum outro país elege como fato revelador de capacidade contributiva.

A tributação da receita é uma das grandes anomalias do nosso sistema. Tributa-se como receita aquilo que é cobrado, mas que não foi pago, ou seja, a inadimplência; tributa-se como receita própria o que muitas vezes é de terceiros, o que simplesmente passou pelo caixa de uma empresa, mas que não foi apropriada

4. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1557096&filename=S-BT-A+1+PEC28716+%3D%3E+PEC+287/2016>.

5. As contribuições previstas nos arts. 22-A, 22-B e 25, da Lei nº 8212/1991 são substitutivas – da folha de salário pela receita –, como os próprios dispositivos legais mencionam.

por ela; tributa-se como receita até mesmo o reembolso de despesas. Desse modo, substituir a tributação da receita bruta por um imposto único e não cumulativo sobre o consumo representaria um enorme avanço.

Não podemos deixar de explicitar, por sua vez, o argumento contrário ao IVA nacional. Os contrapostos da ideia afirmam que o novo imposto afrontaria o princípio federativo, na medida em que estaria restringindo a competência tributária de estados e municípios. Não concordamos com essa argumentação, especialmente porque o que importa para a forma federativa é que os entes federados tenham autonomia financeira e não necessariamente ampla competência tributária.⁶

Para isso, basta que a Constituição contemple regras claras de repartição de receitas. As estruturas estaduais e municipais continuariam a ser utilizadas na fiscalização e arrecadação desse novo imposto, de perfil nacional, de competência da União e cuja receita seria repartida por rígidas regras constitucionais.

A participação de entes federais na arrecadação de outros não é novidade, como visto na Repartição das Receitas Tributárias (Seção VI da Constituição). Um claro exemplo é a muito bem-sucedida experiência brasileira da participação dos municípios na arrecadação do ICMS, além de todos os repasses que são feitos de impostos federais e estaduais por meio dos fundos de participação.

A reforma tributária também deveria cuidar melhor das contribuições sociais, especialmente das Contribuições de Intervenção no domínio Econômico (Cides), que atualmente não têm praticamente nenhum balizamento constitucional e são instituídas como verdadeiros impostos federais residuais, afrontando a rígida repartição de competência para a instituição de tributos. Para se ter uma ideia, atualmente existem Cides para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funtel), o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust), o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine), além da Cide combustível e da Cide *royalties*.⁷

Por último, em relação à repartição da receita, defendemos que os estados e municípios participem da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais

6. Para mais considerações sobre federalismo fiscal, inclusive sob o enfoque da guerra fiscal, indicamos a leitura de Maneira (2016, p. 65-74).

7. Veja que, desde a Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001, há limitação das alíquotas e bases de cálculo possíveis para as Cides (art. 149 da CF/1988), que somente podem incidir sobre o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou, no caso de importação, sobre o valor aduaneiro. Assim, em muitas situações – essencialmente as que se denominam contribuições de terceiros – elas estão em desalinhamento com o texto constitucional. Sobre esse assunto, o egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a existência de repercussão geral da questão nos recursos extraordinários (Res) nº 603.624 (Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae) e nº 630.898 (Incra) e, em ambos os casos, a Procuradoria Geral da República opinou pela incompatibilidade das contribuições ao Incra e ao Sebrae em face da nova redação do art. 149 da CF/1988, a partir da EC nº 33/2001. Ambos aguardam julgamento pelo plenário do STF.

e não apenas da arrecadação do imposto de renda, do IPI e do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), o que teria o condão de tornar a distribuição de receitas ainda mais justa e igualitária.

Em suma, a unificação da tributação do consumo, a disciplina das contribuições sociais e uma nova fórmula de repartição de receitas, bem como a simplificação do sistema, representariam a necessária reforma tributária que todos desejamos.

Não poderíamos deixar de mencionar, especialmente pela sua imensa dedicação ao assunto, o trabalho desenvolvido pelo deputado Luiz Carlos Hauly na relatoria da comissão especial destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à reforma tributária. O parlamentar tem se manifestado, corretamente, a favor de uma simplificação do sistema tributário, tal como defendido aqui, mas, igualmente, reconhece que não será fácil aprovar uma reforma significativa, sendo necessário um acordo entre os parlamentares para que se viabilize, inclusive, uma rápida apreciação.⁸

De todo modo, o enfoque principal do trabalho apresentado neste capítulo é o exame da imunidade das contribuições na exportação. Antes, porém, de abordarmos esse tópico, faremos breves considerações sobre os conflitos gerados pelo excesso de tributação.

3 HISTÓRICO DAS REVOLUÇÕES E A INTENSA INFLUÊNCIA DAS QUESTÕES FISCAIS

Uma das primeiras inquietações quanto à tributação excessiva que se tem notícia ocasionou a Revolta dos Barões Ingleses (1215), dando origem à Magna Carta (ou, no original, *Great Charter*). Esse texto estabeleceu, entre outras questões, nas suas 3.500 palavras escritas em latim, limitações à tributação, principalmente que o rei não poderia criar tributação sem o “consentimento comum do reino”. Destaque-se que esse consentimento seria dado com base em uma assembleia de barões (Burke e Pallares-Burke, 2016). Sem sombra de dúvidas, esse foi o início da afirmação do Estado de direito.

Ainda na Inglaterra ocorreu a Revolução Gloriosa (1688), que, como se sabe, acarretou a Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) de 1689. Essa proclamação pretendeu igualmente restringir os poderes autoritários, limitando a possibilidade de arbitrariedades do monarca, e acabou por incrementar o poder do Parlamento, notadamente quanto à necessidade de submeter a esse tribunal a criação de tributos, que era uma das principais exigências da burguesia. Foi aqui que se conferiu grande importância à propriedade particular (Marques, Berutti e Faria, 2012).

8. Para acompanhar os trabalhos da comissão e verificar os documentos já produzidos basta acessar o sítio eletrônico da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria>>.

Mais adiante, agora na América do Norte, a revolta dos colonos contra as absurdas taxas impostas pela Coroa inglesa foi um dos pontos de incremento que levou à Revolução Americana de 1776. Apesar de se assumir que houve diferentes consequências para as colônias do Norte e do Sul, é inegável que o fator econômico foi preponderante e atingiu a todas elas, podendo ser considerado, junto a outras questões, o estopim da revolta. Sob o enfoque fiscal, destacou-se o *Molasses Act* (1733), pelo qual o Parlamento britânico aprovava a incidência de tributos quando da comercialização de produtos entre a Nova Inglaterra e demais colônias não britânicas. Apesar de ter sido veementemente desrespeitada, essa lei deu origem ao *Sugar Act* (1764), que foi criado com o mesmo escopo, porém, com o objetivo preponderante de tornar a tributação efetiva, inclusive com a apreensão de navios que desrespeitassem a nova legislação. Mais adiante, em 1773, foi instituído o *Tea Act* e, em 1774, ganhou destaque o dobro de aumento (de 2,5% para 5%) na tributação sobre a exportação de mercadorias do velho continente embarcadas da Grã-Bretanha com destino às colônias. Houve também o *Stamp Act* (1765), uma taxa sobre a impressão de jornais, documentos legais e outros (Nevis e Commager, 1986). Igualmente, há de ser lembrada a obrigatoriedade criada aos colonos de manterem (ao custo de, aproximadamente, £ 360 mil por ano, mais subsídios *in natura*) os dez mil soldados britânicos enviados à América do Norte para servirem como proteção aos índios rebeldes do Oeste.

Considerada a manifestação mais importante para fins de limitações ao poder do Estado e definições de direitos sociais, a Revolução Francesa (1789) não foi o ponto fora da curva das que lhe precederam, pois a tributação excessiva e restrita apenas a uma parcela da sociedade foi o fator preponderante. Relembra-se que a tributação recaía apenas sobre aqueles conhecidos como Terceiro Estado, que não eram agraciados com uma das benesses comumente concedidas ao clero e à nobreza. Tanto é assim que há o ditado “o clero serve ao rei com a prece, a nobreza com a espada, e o Terceiro Estado, com seus bens”.

Tendo herdado uma França em enorme dificuldade econômica, o rei Luís XVI não conseguiu implementar as reformas pretendidas, aumentando ainda mais o estado caótico das contas públicas. Uma das tentativas frustradas foi a Assembleia de Notáveis (1787), quando membros da nobreza tentaram reformar o sistema fiscal para instituir uma pequena tributação sobre a nobreza e o alto clero. Com grande inquietação dessa parcela da sociedade, o rei convocou os Estados Gerais, sendo que cada um dos três estados (nobreza, clero e Terceiro Estado) indicaria representantes para participar do processo de reforma. Ocorre que a forma de votação foi muito questionada, pois privilegiaria o acordo entre nobres e clero. Pressionado, Luís XVI dissolveu os Estados Gerais e convocou a Assembleia Nacional, protegida por uma milícia armada chamada Guarda Nacional, o que não impediu que as manifestações contra a crise econômica continuassem. Em 14 de julho de 1789, a população conseguiu invadir a prisão da

Bastilha e liberar prisioneiros que lá estavam por serem contrários à nobreza. Esse é considerado o início da Revolução Francesa (Feitosa, 2012).

No Brasil, conta a história que, no final do ano de 1879, foi criado o imposto do vintém, uma taxa de transporte cobrada de cada passageiro, a partir do ano seguinte, nos bondes da cidade do Rio de Janeiro. A ideia foi introduzida pelo então ministro da Fazenda Afonso Celso, futuro Visconde de Ouro Preto.

Insatisfeitos com a instituição do novo tributo, manifestantes se reuniram desordenadamente em frente à Quinta da Boa Vista, uma vez que D. Pedro II havia se recusado a recebê-los, ao contrário do que costumava fazer. Asseverou, como motivo para não ouvir os manifestantes, que estes se "apresentavam tumultuariamente", tendo o ato sido dispersado pela infantaria, que utilizou de baioneta e tiro, resultando em mortos e feridos. D. Pedro II reprovou a forma com que a manifestação foi tratada e, mais adiante, suspendeu a cobrança do imposto (Calmon, 2013).

Por fim, o movimento mais importante no Brasil, sem dúvida, foi a Inconfidência Mineira, cujo fato mais notório foi a execução de Tiradentes. A capitania de Minas Gerais tinha assumido patamar de grande relevância, especialmente pela riqueza advinda do ouro transferida para a metrópole portuguesa. A parte da coroa, denominada de quinto, tinha de ser paga no valor mínimo de cem arrobas por ano. A partir de 1751, a cobrança foi se mostrando cada vez mais difícil e, somado a isso, ainda havia o pagamento dos impostos de entradas, calculados sobre o peso do produto, independentemente se seria ferro, ferramentas, roupa, joias ou qualquer outro. Na mesma linha das medidas severas estavam o Imposto de Passagem (cobrado sobre pessoa ou animal que atravessasse o posto de cobrança instalado) e a proibição de instalação de indústria e importação de máquinas. Com as exações fiscais e limitações impostas, adicionadas à crise econômica instalada por volta de 1780, a arrecadação e a transferência da riqueza para a Coroa portuguesa foi diminuindo cada vez mais. Os governantes e os burocratas entendiam, entretanto, que essa redução decorria apenas dos descaminhos e contrabandos, fazendo surgir, com isso, a malfadada derrama, que nada mais era do que a cobrança coercitiva dos impostos atrasados, afetando, inclusive, aqueles que não tinham ligação com a atividade mineradora. Em 1788, então, chegou à capitania de Minas Gerais o visconde de Barbacena, com ordens de cobrar 324 arrobas de ouro devidas entre os anos de 1774 a 1785.

Diante dessas circunstâncias, e inquietas com a truculência, algumas pessoas, inspiradas pelo Iluminismo, começaram a planejar a independência. Delações de traidores a respeito desses movimentos levaram o visconde de Barbacena a determinar a suspensão da derrama, com receio de dar início à revolução planejada, e, ao mesmo tempo, a perseguir os conspiradores. Único condenado à morte em função desse movimento, Tiradentes foi enforcado em 1792 (Mesgravis, 2015). Vale lembrar que, antes, em 1720, já houvera um descontentamento geral por causa

da taxaço sobre a exploraço do ouro, levando à chamada Revolta de Vila Rica. Ambas as rebeliões, apesar de infrutíferas num primeiro momento, demonstram que o desagrado com a desarrazoada tributaço não é um fato novo.

É inegável a importância que os tributos possuem em toda organização social, e também que mudanças em sua estrutura podem ser o pivô de alterações significativas na história. Tanto é assim que Leo Huberman começou o 13º capítulo do seu livro *História da Riqueza do Homem*, primeira edição datada de 1936, citando que: “Só os pobres pagavam impostos. O progresso abre os olhos do camponês. A Revolução Francesa. A burguesia lidera, camponeses e trabalhadores lutam. O código napoleônico, vitória burguesa” (Huberman, 2016, p.115).

O tempo anda para a frente. Não podemos retroceder, até porque “as populações das cidades desejam fixar seus impostos à sua maneira, e o fizeram. Opunham-se à municipalidade dos impostos feudais, pagamentos, ajudas e multas, que consideravam irritantes, e num mundo em evolução apenas serviam para aborrecê-los” (*op. cit.*, p. 24).⁹

Nessa seara, no contexto de possíveis modificações legislativas relevantes em que vivemos, a deformação do sistema tributário pode ser responsável por grandes prejuízos tanto aos objetivos fundamentais da República como aos setores essenciais ao desenvolvimento nacional.

4 A IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES PREVISTA NO INCISO I, § 2º, ART. 149 DA CF/1988

Não é demais lembrar que, quando a CF/1988 utiliza as expressões “é vedado cobrar” ou “não incide”, está tratando, na verdade, de imunidades tributárias.¹⁰

9. Mais um trecho do livro de Huberman (2016), quando trata da ultrapassagem ao tempo feudal. Como visto da análise proposta, outros pontos foram omitidos, não obstante as importâncias que lhes acompanham, como a evolução que levou à superação do regime feudal e, também, os arts. 13 e 14 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14º. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>.

10. Excerto do voto da ministra Ellen Gracie quando do julgamento do RE nº 474.132/Santa Catarina (folha no 55): “A EC nº 33/2001, ao acrescentar o § 2º, inciso I, ao art. 149 da CF/1988, dispôs que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico ‘não incidirão’ sobre as receitas de exportação. O texto constitucional, como se vê, não faz uso do termo imunidade. Mas a jurisprudência deste Tribunal considera imunidade toda norma constitucional que vede a instituição de tributo, estabeleça ‘isenção’, determine a não incidência ou, mediante o emprego de qualquer outra expressão, proíba determinada tributaço, do que é exemplo o entendimento adotado por ocasião do julgamento da ADI [Ação Direta de Inconstitucionalidade] nº 2.028-Distrito Federal acerca do conteúdo do art. 195, § 7º, da CF/1988, que estabeleceu imunidade valendo-se impropriamente do termo ‘isenção’. Isso porque as vedações ou proibições constitucionais à tributaço constituem norma de (in)competência tributária a serem observadas pelos entes políticos”. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617394>>.

Em breve consideração quanto à competência tributária e à imunidade, Schoueri (2016, p. 244) explica que esta última afasta a primeira, sendo ambas matérias propriamente de âmbito constitucional. Em outras palavras, como tratado por Ávila (2012, p. 272), as imunidades são, sob certo aspecto, “normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência)”, ou seja, a ela é um dos limites ao poder de tributar.¹¹

Especificamente quanto à norma constitucional prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da CF/1988, existem manifestações do STF reconhecendo o que defendemos: o instituto tem verdadeira natureza de imunidade.¹²

A corroborar essa afirmação, é de se recordar que há RE pendente de análise pela Suprema Corte em que o tema é justamente a “aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (*trading companies*)” (tema 674).¹³ O ministro Luís Roberto Barroso, relator do paradigma, destacou no seu voto que reconheceu a repercussão geral. *Ipsis litteris*, ele disse que “o tema é constitucional, uma vez que envolve o alcance da interpretação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição”.¹⁴ Assim, é imunidade, e ninguém pode negar.

4.1 A importância da análise dos ascendentes axiológico e teleológico das imunidades

O que se quer, neste momento, é demonstrar que as imunidades não são um fim em si mesmo, existindo como instrumento viabilizador e protetor de preceito

11. As limitações ao poder de tributar são muitas e estão previstas na CF/1988. Em essência, podem ser consideradas como repartição de competências tributárias, princípios e imunidades (Costa, 2015, p. 74).

12. Como exemplo, podemos indicar o que foi assentado no julgamento do RE nº 627.815/Paraná, oportunidade na qual foi discutida a abrangência da referida norma constitucional limitadora ao poder de tributar, para fins da incidência das contribuições ao PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais ativas, oriundas de operações de exportação.

13. Inteiro teor do acórdão do RE nº 759.244. Voto do ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7637632>>.

14. Não podíamos deixar de explicitar a nossa posição quanto a este assunto da imunidade de contribuições sobre a receita quando de exportação realizada por empresa intermediadora. Com base na própria *ratio decidendi* utilizada quando do julgamento do RE nº 627.815/Paraná, a correta resolução deste tema será aquela que reconhecer a imunidade mesmo quando há interposição de *trading companies*, especialmente pela forma de interpretação do instituto que afasta a competência tributária. Defendemos, na linha do quanto já assumido por parte da doutrina e pela própria Suprema Corte, que não se cuida de interpretação ampliativa da imunidade, mas sim teleológica, possibilitando “desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto” (ementa do RE nº 627.815/Paraná). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4597978>>.

constitucional fundamental.¹⁵ Em outras palavras, é o meio pelo qual se possibilita o implemento de finalidades incontestavelmente dignas.

As imunidades se justificam, via de regra, não pela sua existência em si mas, sim, por um substrato intrínseco, revelando-se como necessária para o ordenamento jurídico e para o seu texto principal. Ávila (2012, p. 273) destaca, acertadamente, que “a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”. Em certas situações isso é facilmente verificável e sequer necessita de maiores explicações. Por exemplo, conforme a CF/1988, a imunidade aos templos (art. 150, inciso VI, alínea b) assegura o livre exercício religioso (art. 5º, inciso VI); a dos partidos políticos (art. 150, inciso VI, alínea c) garante os direitos de liberdade, políticos e o pluralismo partidário (arts. 14, § 3º, inciso IV, e 17); e a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, inciso VI, alínea d) possibilita e assevera os direitos de manifestação de pensamento (art. 5º, inciso IV), de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação (art. 5º, inciso IX), de acesso à informação (art. 5º, inciso XIV), entre outros.

Ora, se considerarmos que a imunidade não possui nenhum motivo que lhe faça subsistir além da própria exoneração do tributo, a única conclusão é que o poder constituinte reformador pode afastar a norma excludente de competência tributária e, portanto, permitir ao ente tributante a criação do tributo. Se a premissa for que a imunidade tem consigo não apenas a diminuição da carga tributária mas, sim, outro motivo pelo qual é extremamente necessária e louvável, concluir-se-á pela impossibilidade de revogação sob pena de ofensa ao texto constitucional em sua base fundamental (cláusulas pétreas, expressas ou implícitas, e, até mesmo, os princípios fundamentais previstos no Título I da CF/1988.

Tanto o que aqui afirmamos é válido, que o próprio pretório excelso já admitiu a revogação de imunidade tributária por EC quando não há outro motivo para a sua existência que não a simples exoneração tributária beneficiadora de um setor específico da sociedade. O entendimento foi firmado quando da análise da revogação introduzida pela EC nº 20/1998, que extinguiu a imunidade de imposto de renda sobre rendimentos de aposentadoria, então prevista no inciso II, art. 153, da CF/1988.¹⁶ Na ocasião, foi admitida a revogação pelo simples fato de que a “supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou

15. No seu curso de direito constitucional contemporâneo, o ministro Luís Roberto Barroso explica a evolução que levou esse ramo do direito ao atual patamar de centralidade do ordenamento jurídico, destacando os marcos históricos, filosóficos e teóricos. Ver Barroso (2015), capítulo *Transformação do Direito Constitucional Contemporâneo*.

16. "Art. 153 (...) II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho" (Brasil, 1988).

tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente” (Brasil, 2010a).

Por isso, é importante demonstrar detalhadamente qual a origem e o fundamento da imunidade de contribuições sobre a receita decorrentes de exportação, para concluirmos pela possibilidade ou impossibilidade de sua supressão do texto constitucional.

4.2 A imunidade de contribuições na exportação como fator de desenvolvimento nacional: objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil

Quando o STF analisou a imunidade do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais ativas, oriundas de operações de exportação, no RE nº 627.815 (Brasil, 2013), adotou, como parâmetro interpretativo,¹⁷ a impossibilidade de exportar tributos. Como salientou a relatora, ministra Rosa Weber, exportar tributos aumentaria o preço do produto brasileiro. Nesse mesmo julgamento, em seu voto, o ministro Dias Toffoli ratificou que “a vontade do legislador é de *não exportar tributos*, e não de garantir não incidência tributária a operações internas, ou mesmo créditos gerados e aproveitados no mercado interno, por força da não cumulatividade” (Brasil, 2013, grifo nosso).

Portanto, é fato que, de acordo com a CF/1988, a imunidade das contribuições sobre receitas de exportação (art. 149, § 2º, inciso I) não busca apenas exonerar a tributação como um simples benefício econômico ao contribuinte, mas, principalmente, viabilizar o princípio fundamental da garantia de desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II).¹⁸ Isso ocorre por alguns motivos.

Inicialmente, por intermédio da EC nº 33/2001, o Congresso Nacional exerceu seu poder de constituinte reformador e extirpou a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no *caput* do art. 149, sobre as receitas decorrentes de exportação. A PEC nº 277/2000, que deu origem à mencionada alteração, foi apresentada pelo próprio Poder Executivo (Mensagem nº 1.093, de 9 de agosto de 2000). Da sua leitura podemos perceber o porquê da instituição da regra excludente, sendo exatamente “evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele que fatalmente ocorrerão se mantido o

17. Conforme assinalado pelo ministro Gilmar Mendes no seu voto, quando do julgamento da Medida Cautelar (MC) na ADI nº 3.838, da qual o relator foi o ministro Carlos Ayres Britto, em acórdão publicado 1º de fevereiro de 2007.

18. “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II - garantir o desenvolvimento nacional” (Brasil, 1988).

ordenamento jurídico atual”, o que se mostrou necessário com a “total liberação do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural”.¹⁹

Isso corrobora o já afirmado nas linhas anteriores – e que demonstramos estar alinhado ao entendimento do STF no RE nº 627.815 (Brasil, 2013) –, no sentido de que a ideia atrás da existência da imunidade de contribuições sobre receitas na exportação é impedir a exportação de tributos para que o produto nacional tenha total equiparação e poder concorrencial com o estrangeiro, garantindo o desenvolvimento nacional.

Não se desconhece que a questão que levou à proposta envolvia especificamente a situação do comércio de petróleo e de gás natural. Ocorre que essa observação não tem nenhuma relevância, porquanto é inegável que a inclusão da imunidade expressa no texto constitucional levou o Brasil ao patamar de potência no mercado internacional, não apenas no setor de óleo e gás mas também em todos os outros setores da economia, especialmente aquele de *commodities* do agronegócio.²⁰ Portanto, ainda que o objetivo específico tenha levado em consideração majoritariamente um setor econômico, acabou por atender a uma demanda de toda a sociedade empresarial brasileira, até porque não se trata, como já visto, de simples exoneração tributária.

Não por outro motivo, o deputado relator da PEC na Comissão Parlamentar Especial destinada a analisar o texto que introduziu a imunidade deixou claro que seria inaceitável a agregação de tributos a bens e serviços exportados, não fazendo, no momento, qualquer distinção quanto ao setor da economia. Segundo o deputado:

10. A proposta de emenda à Constituição que estamos apreciando merece elogios por vários motivos.

Primeiro, por sua oportunidade. Há muito se esperam medidas que tornem nossos produtos e serviços mais competitivos frente aos importados.

Segundo, porque as medidas tributárias propostas melhorarão a posição de nossos bens e serviços no mercado internacional, justamente no momento em que se avizinha a celebração de acordos que estreitarão nosso comércio com os países das Américas e da Europa.

19. Trecho da mensagem assinada pelo ministro da Fazenda e encaminhada pelo então presidente da República, Fernando Henrique Cardoso. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16AGO2000.pdf#page=35>>.

20. Conforme dados do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC), é possível verificar um aumento exponencial na exportação a partir de 2001. Veja-se que, em 1997, o mercado de exportação fechou em US\$ 52.982.725.829; em US\$ 51.139.861.545 em 1998; em US\$ 48.012.789.947 em 1999; em US\$ 55.118.919.865 em 2000; e em US\$ 58.286.593.021 em 2001. Após a alteração na CF/1988, de dezembro de 2001, passou para US\$ 60.438.653.035 em 2002; para US\$ 73.203.222.075 em 2003; para US\$ 96.677.498.766 em 2004; e para US\$ 118.529.184.899 em 2005. Ou seja, mais do que dobrou em relação aos anos de 2001 e 2005. Portanto, ainda que existam outros fatores econômicos envolvidos, as exportações cresceram absurdamente com a instituição da imunidade. Dados disponíveis em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/series-historicas>>.

Terceiro, porque o país realmente necessita de mecanismos ágeis que permitam auferir recursos para investimentos na infraestrutura de serviços públicos indispensáveis para o desenvolvimento econômico, na produção de bens e serviços de consumo de massas.

Quarto, porque a aplicação das receitas decorrentes da emenda foi detalhada de maneira quase perfeita.

11. O dispositivo que desonera as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, *dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados* (Brasil, 2001, p. 12, grifo nosso).

Aliás, essa manifestação do Poder Legislativo, a quem cabe exclusivamente a aprovação (§ 2º, art. 60, CF/1988), deixa claro que a imunidade impede a exportação de tributos e visa à competitividade do produto brasileiro quando comparado com o internacional, independentemente do setor. De tal forma, podemos concluir que a imunidade foi instituída para: *i)* possibilitar a competitividade do produto brasileiro frente aos importados; *ii)* aumentar a capacidade concorrencial no exterior, especialmente no cenário de abertura econômica; e *iii)* impedir a exportação de tributos agregados aos preços dos produtos e serviços brasileiros. Mas não é só.

Com base no que se propõe a seguir, e na nossa visão esse é o principal argumento para a existência da imunidade e o que leva à impossibilidade de sua revogação, a excludente da competência tributária em análise encontra especial razão de existir no cumprimento do Título I da Carta Magna (dos Princípios Fundamentais), especificamente o objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional, expressamente previsto no art. 3º, inciso II. A propósito, isso é o que é revelado no terceiro motivo da transcrição reproduzida anteriormente acerca das razões que levaram à aprovação da emenda constitucional.

Para o início do desenvolvimento econômico, era indispensável a abertura da economia brasileira ao mercado internacional, o que, por seu turno, seria insustentável caso não fosse exonerada a incidência tributária quando da exportação. Apesar de serem possíveis duas hipóteses de cobrança quando da realização de operações internacionais, é fato mundialmente estabelecido que a regra é a tributação pelo destino (Shoueri, 2016, p. 486-487). Assim, na hipótese de taxar a exportação, o produto brasileiro seria aquele menos competitivo, tendo em vista a tributação interna (saída) e, também, no exterior (entrada). Há de ser feita uma escolha: ou tributa-se na entrada ou na saída. As duas não podem coexistir.

Como houve um consentimento global²¹ acerca da tributação pelo destino (inclusive o Brasil adota a tributação na importação), seria extremamente irrazoável manter a incidência de tributos também na exportação, o que, mais uma vez, teria o condão único e final de impedir o desenvolvimento nacional, o qual, em breve aparte, é a consequência única do avanço da sociedade em todas as suas esferas e capacidades. Entre estas, é inegável que há o aspecto econômico, que possibilita a consecução de todas as políticas públicas determinadas pelo texto constitucional. Ocorre que, no nosso sistema jurídico, a garantia do desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme consta do inciso II, do art. 3º, do Título I, da Carta Magna.

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - *garantir o desenvolvimento nacional;*

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (Brasil, 1988, grifo nosso).

O desenvolvimento nacional demonstra tanta importância que foi assentado ao lado de outras questões indiscutivelmente relevantes, como as discussões de desigualdades e erradicação da pobreza. O ministro Luís Roberto Barroso destaca que esses objetivos fundamentais são “finalidades do Estado, cuja consecução deve figurar como vetor interpretativo de todo o sistema jurídico” (Barroso, 2015, p. 331). Na mesma toada é o entendimento do ministro Alexandre de Moraes,²² sendo eles até mesmo caracterizados como “princípios relativos à prestação positiva do Estado (...) que venham a concretizar

21. Mencione-se, aliás, que a implantação do princípio do destino tem sido amplamente aceita no que tange à tributação de mercadorias e serviços no comércio internacional, no âmbito da tributação indireta, mormente do *Value Added Tax (VAT)* e *Goods and Services Tax (GST)*. Conforme demonstra o trecho do *International VAT/GST Guidelines*, produzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD), que segue: “Há um amplo consenso de que o princípio do destino, no qual as receitas tributárias são recolhidas pelo país de importação, onde o consumo final ocorre, é preferível ao princípio da origem, tanto do ponto de vista teórico como prático. De fato, o princípio do destino é a norma internacional, e é sancionado pelas regras da Organização Mundial do Comércio (OMC)”. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>>. Consoante o apontado nas *guidelines* da OECD, a Organização Mundial do Comércio (OMC) sanciona o entendimento de que a tributação no destino é a norma internacional, conforme trecho do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*): “A isenção de um produto exportado, de deveres ou tributos, suportados por um produto similar, quando destinada ao consumo doméstico, ou a redução de tais deveres ou tributos em montantes que não excedam ao que foi recolhido pelos similares, não será considerada uma subvenção”. Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm#ft-1>.

22. “A Constituição Federal estabelece vários objetivos fundamentais a serem seguidos pelas autoridades constituídas, no sentido de desenvolvimento e progresso da nação brasileira. A partir da definição dos objetivos, os diversos capítulos da Carta Magna passam a estabelecer regras que possibilitem seu fiel cumprimento. Ao legislador ordinário e ao intérprete, em especial às autoridades públicas dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e da Instituição do Ministério Público, esses objetivos fundamentais deverão servir como vetores de interpretação, seja na edição de leis ou atos normativos, seja em suas aplicações” (Moraes, 2016, p. 77-78).

a democracia econômica, social e cultural, a fim de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana” (Canotilho, 1993 *apud* Silva, 2014 p. 96-108).

Sem embargo de envolver uma discussão de fundo diversa do que foi aqui indicado, foram feitas considerações importantes quando o plenário do STF analisou a abrangência da imunidade para fins de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) no RE nº 474.132-Santa Catarina.²³ Embora a lide tenha se limitado à ampliação ou não da imunidade tributária, tendo o tribunal decidido, por maioria de votos, que a tributação deveria ocorrer, haja vista a diferença ontológica entre os conceitos de lucro e receita, é salutar ressaltar o argumento do relator, ministro Gilmar Mendes.

A despeito de ter restado vencido, o relator destacou que a situação envolve uma aparente tensão entre dois valores. O primeiro seria a garantia do desenvolvimento nacional, ao se favorecer as exportações; e o segundo tangenciaria a universalidade do financiamento da seguridade social. Quanto àquele, o ministro foi direto ao ponto, afirmando ser “diretriz decorrente do art. 3º, inciso I, da CF/1988, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional” (Brasil, 2010b, p. 7). O ministro destaca, ainda, que o texto constitucional pátrio leva a essa concepção normativa de desoneração da atividade exportadora. Quanto ao aqui defendido, não nos parece ter ocorrido divergência entre os ministros da Suprema Corte, pois a base da dissensão foi quanto à diferenciação entre os conceitos de lucro e receita. Em outras palavras, há um consenso quanto à importância da referida imunidade para a concreção do preceito fundamental do desenvolvimento nacional.

Aliás, coadunamos da necessária ponderação com base na proporcionalidade, nos termos dos ensinamentos de Robert Alexy.²⁴ Esse instrumento interpretativo levará à conclusão única de que permitir a exclusão da imunidade é o mais perverso dos resultados possíveis, pois acarretará desrespeito ao espírito da CF/1988, da própria identidade do texto central e, ao final, ruptura da ordem constitucional, uma vez que um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, previsto no título dos princípios fundamentais, tido como cláusula estruturante da Federação, será claramente violado.

23. O relator, ministro Gilmar Mendes, corroborou que “a interpretação segundo a qual, na expressão ‘receitas decorrentes de exportação’ contida no art. 149, § 2º, I, da Constituição, estão inseridas as receitas provenientes das variações cambiais ativas e o lucro auferido em operações de exportação. Por conseguinte, desde a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, tais valores não mais podem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”. O ministro, entretanto, entendeu que não abrangeria a CPMF. O primeiro a votar na sequência foi o ministro Marco Aurélio, que divergiu para restringir a imunidade também à CSLL. Prosseguindo, o ministro Menezes Direito divergiu quanto à abrangência da imunidade, mas deixou claro não ser a análise da existência da imunidade importante no caso, pois “o meu entendimento é que não se trata, no caso, de buscar-se apenas uma interpretação teleológica ou da eficácia com que se deva tratar a EC nº 33”. Na sequência, a ministra Carmen Lúcia destacou que a interpretação teleológica melhor se “coaduna em virtude do advento da EC nº 33/2001”, pelo que acompanhou o relator (Brasil, 2010b).

24. Alexy (2014, p. 301) ressalta que “quanto maior o grau de descumprimento ou de interferência em um princípio, maior deve ser a importância do cumprimento do outro princípio”.

Mencione-se, a propósito, que há no próprio preâmbulo da CF/1988 a previsão de que o desenvolvimento é valor supremo da nossa sociedade, sendo que devemos estar comprometidos, também, com a ordem internacional.²⁵ Cita-se:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o *desenvolvimento*, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, *na ordem* interna e *internacional*, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988, grifo nosso).

De tal modo, é indubitável que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Lei Maior encontra seu amparo na necessidade de cumprimento do preceito fundamental de desenvolvimento nacional por intermédio da impossibilidade de exportação de tributos – isso ao lado de aumentar a competitividade do produto brasileiro frente aos importados, incrementando a capacidade concorrencial no exterior, especialmente no cenário de abertura econômica. É muito além da simples economia tributária para um determinado setor da economia, sendo a garantia de cumprimento da cláusula estruturante da CF/1988, reafirmando o quanto indicado no preâmbulo e, por fim, assegurando a constitucionalidade pela concreção do *bloco de constitucionalidade* para a manutenção da identidade da Carta Republicana.

4.3 Impossibilidade de revogação da imunidade que tenha como base o desenvolvimento nacional

O poder reformador, frequentemente referido como poder constituinte derivado, é um poder de direito, e não um poder soberano.

Luís Roberto Barroso

25. Conhece-se que o próprio STF já reconheceu que o preâmbulo da CF/1988 não possui força normativa por não constituir norma central, ou seja, norma que constitui a constituição total. Assim, o preâmbulo não cria direitos ou deveres, e não há inconstitucionalidade por violação a ele (ADI nº 2.076, relator ministro Carlos Velloso, julgado em 15 agosto de 2002, publicado em 8 agosto de 2003). Entretanto, se quer evidenciar, conforme o espírito da CF/1988, que o alegado neste trabalho tem total coerência com a unicidade do próprio texto, até porque o preâmbulo reflete a “posição ideológica do constituinte” (expressão utilizada pelo ministro Carlos Velloso na ADI citada). Tanto é assim que, assumindo a linha defendida por Leal (2012, p. 60-61), o preâmbulo da CF/1988: “merece maior atenção da doutrina brasileira, uma vez que a nova hermenêutica constitucional assume relevo construindo e reconstruindo o sentido da Constituição se valendo cada vez mais dos princípios. O preâmbulo, espécie de cartão de visita, de porta de entrada da Constituição, esboça o ambiente no qual se dera a nossa constituinte e, mais do que isso, marca a transição do modelo constitucional pretérito rumo a um novo horizonte do Estado brasileiro. Para muitos, o preâmbulo não está no campo do direito, mas no da política. Também se diz que ele não tem um caráter jurídico, mas ideológico. Por fim, ainda se fala que não exerce força cogente, ou seja, não seria possível exigir do Estado a sua fiel observância. Essa ideia, contudo, precisa sofrer uma gradual reformulação. É que o preâmbulo da Constituição simplesmente anuncia a essência da qual se revestem vários outros dispositivos constitucionais, de modo que a sua eficácia não pode ser desconsiderada, principalmente se levarmos em consideração que o Supremo Tribunal Federal tem conferido plena aplicabilidade a princípios constitucionais não escritos. Ora, se os princípios constitucionais não escritos têm ganhado plena eficácia em razão da atuação criativa do nosso STF, não há razão para relegar a um patamar inferior algo que está devidamente escrito na nossa Constituição, especialmente se levarmos em consideração que na nossa história constitucional jamais tivemos uma Constituição sem preâmbulo”.

Como visto, o texto original da CF/1988 não previa a imunidade de contribuições na exportação. E isso não podia ser diferente naquele momento histórico, pois o maior problema que nossa sociedade enfrentava envolvia a garantia de outros direitos fundamentais, notadamente sociais e mitigados durante o governo militar, sendo que a constituinte de 1988 “restaurou a preeminência do respeito aos direitos individuais, proclamados juntamente com significativa série de direitos sociais” (Mendes e Branco, 2015, p. 102). Aliás, e no mesmo sentido, o Brasil não estava economicamente ativo e aberto ao mercado internacional, o que somente começou a ocorrer efetivamente a partir do início dos anos 1990. Portanto, há uma justificativa razoável para que a imunidade de contribuições sobre a receita de exportação não tenha sido instituída desde o momento inicial da nossa atual Carta Constitucional.

Ocorre que o fato de não estar previsto desde a redação original não tem qualquer influência para fins de interpretação e aplicação do texto constitucional, já que as normas – sejam de qualquer tipo – devem estar sempre em alinhamento com o texto constitucional, ainda que este seja alterado posteriormente. O STF já se deparou com questões análogas, em que se averiguou a constitucionalidade de norma com texto superveniente da CF/1988 (introduzido por emenda constitucional). São os casos da ADI nº 239/RJ e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 97/Pará, neste restando expresso que o texto legal “não foi recepcionado pela ordem constitucional-administrativa tal como redesenhada pela EC nº 19/1998, o que redundava em revogação tácita, por incompatibilidade material”.²⁶

Canotilho (1993, p. 246) ressalta que da supremacia da CF/1988 surgem outros vários elementos constitutivos do estado de direito. Entre eles, a vinculação do legislador à Carta Constitucional, inclusive na necessária limitação para alteração das normas nela definidas, cabendo exceção apenas quando respeitadas as regras previamente estabelecidas. A supremacia da Constituição deve sempre prevalecer, até mesmo como forma de garantir o estado democrático de direito. É, portanto, extremamente desaconselhável que ocorram alterações no texto constitucional, o que deve ser uma exceção, somente podendo ocorrer em hipóteses remotas e seguindo normas específicas.

Mencione-se que não há dúvidas de que o nosso sistema constitucional e jurídico pátrio aceita o controle de constitucionalidade de ECs, tanto que a discussão é “puramente teórica: o Supremo Tribunal Federal já admitiu inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade contra emendas constitucionais, tendo acolhido diversas delas” (Barroso, 2015, p. 182).

26. ADPF nº 97/Pará, relatora ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 21 de agosto de 2014 e publicado em 30 de outubro de 2014.

Tendo o nosso texto constitucional uma conjectura firme, sendo considerada uma constituição rígida, existem limitações formais e materiais para a sua modificação. Entre as limitações materiais, o art. 60 da CF/1988 traz quatro sobre as quais não será possível a deliberação por via de emenda constitucional. São elas: *i)* a forma federativa de Estado; *ii)* o voto direto, secreto, universal e periódico; *iii)* a separação dos poderes; e *iv)* os direitos e garantias individuais. São limitações expressas ao poder reformador da constituição, mas não as únicas.

Ao lado desses pontos há de ser considerado como limitador ao poder de emendar aquilo que for “ínsito à identidade básica da constituição ideada pelo poder constituinte originário” (Mendes e Branco, 2015, p. 133). Isso tem um motivo muito simples de existir, residindo no fato de que o poder reformador não pode alterar o texto constitucional na sua essência, na sua identidade, pois, se aceito, acarretará em nova constituição, o que somente é possível via constituinte originária. O ministro Gilmar Mendes ainda corrobora que os “princípios que o próprio constituinte originário denominou fundamentais, que se leem no título inaugural da Lei Maior, devem ser considerados intangíveis” (*idem, ibidem*).

Ora, se esses princípios devem ser tidos como intangíveis, a norma constitucional imunizante que leva à sua proteção e atendimento também deve ser tida como imutável. É o mesmo que acontece com as outras imunidades tributárias que possuem um substrato além da simples exoneração econômica. Portanto, enquanto a imunidade de contribuições na exportação se prestar para o desenvolvimento, não pode ser revogada.

Caso contrário, acolhendo a possibilidade de alteração daquilo que concede identidade à CF/1988, o seu *espírito*, ter-se-á um novo texto maior, o que somente seria possível quando da ruptura da sociedade que leve à constituinte originária. Inexistindo esse fato, que, mais uma vez, daria ensejo ao advento de uma nova constituinte, deve ser mantida a identidade e a continuidade da constituição. Assim, impede-se o ferimento da cláusula estruturante prevista no título dos Princípios Fundamentais, a qual necessita, para sua total efetividade, da imunidade que exclui a tributação sobre as receitas decorrentes de exportação, o que levaria ao subdesenvolvimento nacional.

5 CONCLUSÃO

Uma reforma tributária é necessária para tornar o sistema mais simples e eficaz. Não podemos aceitar uma reforma que vise apenas a aumentos de tributos, notadamente os que onerarão o setor produtivo e, especialmente, o produto brasileiro frente ao estrangeiro. As revoluções sociais importantes tiveram como um dos ingredientes a extrapolação do poder tributário, o que mostra que a sociedade

sempre esteve atenta a esses assuntos. Ninguém gosta de pagar tributos além do limite do razoável.

É inegável que o controle de constitucionalidade vai além da simples aferição de questões formais e hipóteses de cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da CF/1988, devendo, inclusive, aferir se a identidade das alterações no texto constitucional está em conformidade com o próprio espírito do texto. Entre os limitadores à reforma constitucional estão aqueles implícitos que, na hipótese tratada, impedem que haja qualquer ferimento ao princípio da garantia fundamental do desenvolvimento nacional.

Com base nisso, e tendo como certo que a imunidade de contribuições sobre a receita de exportações busca, muito além do que a simples exoneração, o desenvolvimento econômico nacional, temos que defender a impossibilidade de sua revogação.

A linha de raciocínio é deveras simples: a regra excludente prevista no inciso I, do § 2º, do art. 149 da CF/1988 é uma imunidade. Estas existem, via de regra, para cumprir direitos e princípios fundamentais, hipóteses em que não podem ser revogadas. A imunidade de contribuições na exportação visa ao cumprimento do Título I da CF/1988 (dos princípios fundamentais), especificamente o objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional, expressamente previsto no art. 3º, inciso II, uma cláusula estruturante que dá identidade à nossa Constituição. Portanto, a imunidade sob análise, enquanto se prestar para o desenvolvimento nacional, não pode ser abolida sem que haja uma alteração no espírito da Carta.

Por sua vez, caso se busque alterar qualquer um desses fundamentos, será necessário assumir um grave ônus argumentativo, pois, já que estilhaçada a ordem constitucional, não se pode aceitar, no plano político e jurídico, a exclusão da imunidade como simples forma de aumento da arrecadação. Aliás, não é porque existe a exoneração da receita na exportação que inexistente tributação, porquanto ainda incidirão os demais tributos internos não vinculados à exportação. Entre estes, os principais são: IR e CSLL, ambos mais condizentes com a realidade, uma vez que levam em consideração a capacidade contributiva.

Portanto, a revogação da imunidade de contribuições na exportação, ou qualquer outra limitação, acarretaria ruptura da ordem constitucional, pois feriria diretamente o princípio fundamental da garantia do desenvolvimento nacional, conforme expresso no art. 3º, inciso II da CF/1988.

REFERÊNCIAS

ALEXY, R. **Teoria discursiva do direito**. Organização, tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, L. R. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, v. 191, p. 1, 5 abr. 1988.

_____. Proposta de Emenda à Constituição no 277-A, de 2001. Altera os arts. 149 e 177 da Constituição Federal. Poder Executivo. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=24437&filename=PRL+1+PEC27700+%3D%3E+PEC+277/2000>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 372.600. Brasília, 23 mar. 2010a.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 474.132. Brasília, 12 ago. 2010b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.815. Paraná, 23 maio 2013.

BURKE, P.; PALLARES-BURKE, M. L.G. **Os ingleses**. São Paulo: Contexto, 2016.

CALMON, P. **Segredos e revelações da história do Brasil**: tomo III. Brasília: Conselho Editoria, 2013.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 1993.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 74.

FEITOSA, S. **Da Revolução Francesa até nossos dias: um olhar histórico**. Curitiba: InterSaberes, 2012.

HUBERMAN, L. **História da riqueza do homem**. Tradução de Waltensir Dutra, atualização e revisão técnica Marcia Guerra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

LEAL, S. T. **Controle de constitucionalidade moderno**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2012.

MANEIRA, E. Federalismo fiscal Brasileiro no âmbito constitucional. *In*: CAMPOS, C. C.; MENDES, G. F. (Org.). **Federalismo fiscal Brasil-Alemanha**. São Paulo: FGV Projetos, 2016. v. 4.

MARQUES, A. M.; BERUTTI, F.; FARIA, R. **História contemporânea através de textos**. 12. ed. São Paulo: Contexto, 2012.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MESGRAVIS, L. **História do Brasil colônia**. São Paulo: Contexto, 2015. p. 129-136.

MORAES, A. **Direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

NEVINS, A.; COMMAGER, H. S. **Breve história dos Estados Unidos**. Tradução de Luiz Roberto de Godoi Vidal. 17. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1986.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BARROSO, L. R. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformada**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRITTO, C. A. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, J. A. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A INCORPORAÇÃO DO MEIO AMBIENTE NA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Thaís Soares de Oliveira¹
Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia Valim²

1 INTRODUÇÃO

A coisificação do meio ambiente como objeto a serviço da atividade econômica instaurou uma verdadeira crise ambiental, calcada na sua degradação, fruto de uma produção e de um consumo exacerbados, que não consideram a vulnerabilidade e a capacidade da natureza. Essa situação atentatória contra a natureza e a qualidade de vida dos seres humanos, a “questão ambiental”, passou a ser alvo de grande preocupação da humanidade, levantando questionamentos sobre os comportamentos adotados pela sociedade e pelo Estado em sua relação com o meio ambiente.

Sob essa perspectiva, o direito, alinhando-se à complexa problemática ambiental, deverá implantar medidas orientadoras das condutas que causam impactos sobre o meio ambiente, por via de instrumentos econômicos, vistos sob uma ótica interdisciplinar, com o fim de estimular atividades sustentáveis e desencorajar aquelas inadequadas aos almejados equilíbrio e higidez ambientais.

Por isso, a busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado, alçado a direito fundamental, e o desenvolvimento sustentável dependem da integração de todo o sistema jurídico, mediante a incorporação dos valores ambientais que permitam reeducar e transformar a sociedade, visando à sustentabilidade, imprescindível à garantia da sadia qualidade de vida e da dignidade da pessoa humana.

Nesse ponto, o direito tributário mostra-se como importante instrumento a ser utilizado pelo Estado, como gestor ambiental, para alcançar a proteção do meio ambiente e promover a sustentabilidade, uma vez que, valendo-se da função extrafiscal dos tributos, incentiva condutas que estejam sintonizadas com

1. Analista administrativo em ciências jurídicas na Câmara Municipal de Anápolis-Goiás; professora de direito constitucional, administrativo e tributário na Faculdade Anhanguera de Anápolis-Goiás; e sócia do escritório SV Soares e Valim Advogados Associados em Anápolis-Goiás.

2. Analista administrativo em ciências jurídicas na Câmara Municipal de Anápolis-Goiás; e sócia do escritório SV Soares e Valim Advogados Associados em Anápolis-Goiás.

práticas conscientes e ambientalmente adequadas, compatibilizando-as com o desenvolvimento econômico.

Sob esse enfoque, analisa-se, primeiramente, a mudança de paradigma sobre a proteção do meio ambiente no Brasil, que deixou de ser meramente um objeto periférico e reflexo de outros direitos, para ser albergado pela Constituição Federal (CF/1988), como objeto autônomo e com *status* de direito fundamental, imprimindo uma nova visão e limites à interpretação e à aplicação de todo o ordenamento jurídico, que deve considerar os valores ambientais na sua consecução.

Considerando a estreita relação entre o meio ambiente e a atividade econômica, no segundo momento, verifica-se o papel do Estado como regulador atuante na ordem econômica, com vistas a cumprir seu dever constitucional de proteger o meio ambiente e promover desenvolvimento sustentável, por via de políticas públicas intervencionistas.

Entre essas formas de intervenção, como instrumento jurídico-econômico, o tributo, seja por meio da finalidade extrafiscal (tributo ambiental em sentido estrito) ou dos efeitos extrafiscais produzidos por tributos ordinários que incorporem algum componente extrafiscal (tributo ambiental em sentido amplo), posta-se como importante mecanismo de indução dos comportamentos desejáveis e adequados ao meio ambiente, exsurgindo, então, a tributação ambiental.

No Brasil, as práticas adotadas para a utilização do sistema tributário, em prol da proteção ao meio ambiente, estão baseadas na implementação do elemento ambiental nos tributos já existentes, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS-ecológico), entre outros exemplos indicados no trabalho.

Por último, expõem-se recomendações, indicadas pela doutrina e propostas de emenda à CF/1988 apresentadas ao Congresso Nacional, para inserir a variável ambiental ao Sistema Tributário Nacional (STN), com vistas a utilizar esses importantes instrumentos ao alcance do Estado no seu grandioso *mister* de promover a proteção ambiental.

Dessa forma, o objetivo deste estudo pauta-se na discussão sobre a utilização do tributo pelo Estado, como importante instrumento econômico, que está à sua disposição, para promover a proteção do meio ambiente, que deve ser considerada na reforma do STN.

2 EVOLUÇÃO DA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE NO BRASIL: A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO COMO BEM JURÍDICO AUTÔNOMO E DIREITO FUNDAMENTAL

A CF/1988 apresenta-se como um dos instrumentos mais avançados, no que tange à tutela do meio ambiente, uma vez que, a partir das preocupações acerca das

questões ambientais, tanto no plano interno quanto no externo, revelou-se em seu texto a importância que a sociedade, o Estado e os instrumentos jurídicos devem dispensar ao bem ambiental, obedecendo à premissa de que a proteção ao meio ambiente implica a proteção da própria preservação da espécie humana (Fiorillo e Rodrigues, 1999, p. 73).

Entretanto, cumpre salientar que, até a confecção dessa Carta, modelo em matéria de tutela ambiental, percorreu-se uma grande trajetória pela legislação brasileira, cujas remotas leis não se interessavam em tutelar o meio ambiente em si mesmo, mas, sim, o aspecto econômico do bem, privilegiando a concepção privatista do direito de propriedade. Nesse contexto, a preservação ambiental era apenas um reflexo do direito individual de propriedade, como a conservação das matas ciliares, em razão da proteção dispensada à prevenção dos saques no transporte de pau-brasil (Silva, 2010, p. 34-35).

Outras constituições brasileiras que antecederam a atual Carta tratavam o meio ambiente de maneira esparsa e sob a perspectiva predominante voltada à atividade econômica e produtiva ou saúde pública, independentemente da preservação dos recursos naturais (Antunes, 2005, p. 62-63).

Em 1930, surgiram os primeiros diplomas que apresentavam conteúdo mais inclinado à proteção ambiental, como o Regulamento de Saúde Pública, o Código Florestal, o Código das Águas, o Código de Mineração, a Lei de Tombamento etc. Em 1940, o Código Penal tipificou a poluição das águas e o incêndio, bem como a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) disciplinou o ambiente de trabalho. Entretanto, foi na década de 1960 que o país começou realmente a preocupar-se com as questões ambientais, sendo a participação na conferência realizada em Estocolmo, na Suécia, em 1972, o grande passo para a conscientização pública da preservação da ambiência (Borges, Rezende e Pereira, 2009, p. 455-457), firmado com a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento – ECO-92, realizada no Brasil.³

Influenciado pela criação de um direito ambiental internacional, em 1980, o Brasil promulgou a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente, instaurando o verdadeiro início da proteção ambiental no país, e inovando, no que diz respeito à criação do Sistema Nacional do Meio Ambiente (Sisnama), à responsabilidade civil objetiva por ato lesivo ao meio ambiente, à criação de mecanismos para a sua preservação e à incorporação no sistema jurídico do Estudo do Impacto Ambiental (EIA) – Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente (Conama) nº 1/1986.

3. Ressalte-se que, a partir disso, diversos eventos científicos para discussão de questões ambientais foram realizados, com o objetivo de influenciar o direito dos Estados, tais como: Rio+10, realizada em Joannesburgo, África do Sul, em 2002; COP-15, realizada em Copenhague, Dinamarca, em 2009; entre outros (Gusmão, 2006, p. 118).

Assim, a constitucionalização da proteção ambiental, na década de 1980, foi resultado das pressões sociais e econômicas da época, principalmente porque o Brasil já contava com organizações não governamentais (ONGs) e instituições científicas engajadas, não só na fiscalização do meio ambiente, como na busca de alternativas para a adequada exploração dos recursos ambientais.

Como expressão da relevância do tema, de ordem mundial, a Carta Magna alçou um capítulo inteiro à sua proteção (Prado, 1992, p. 22), como objeto principal e específico, qual seja, o Capítulo VI do Título VIII, constituído pelo art. 225, seus parágrafos e incisos, que tratam das obrigações do Estado e da sociedade com o meio ambiente, erigindo-o à categoria de direito fundamental, além de diversos dispositivos ao longo do seu texto (arts. 5º, 20, 21, 22, 23, 24, 43, 49, 91, 129, 170, 174, 176, 182, 186, 200, 216, 231, 232, e Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 43, 44 e parágrafos) (Antunes, 2005, p. 62-64).

O meio ambiente, desvinculando-se de outros bens protegidos pelo ordenamento jurídico, como o caso da saúde humana e da propriedade, passou a ter natureza jurídica de bem jurídico *per se*, portanto, autônomo (Milaré, 2005). A este respeito, o professor Leite (2008, p. 141), de forma precisa, explica:

a Carta de 1988 adotou “o antropocentrismo alargado” porque considerou o ambiente como bem de uso comum do povo, atribuindo-lhe inegável caráter de *macrobem*. O art. 225 estabelece uma visão ampla de ambiente, não restringindo a realidade ambiental a mero conjunto de bens materiais (florestas, lagos, rios) sujeitos ao regime jurídico privado, ou mesmo público *stricto sensu*; pelo contrário, confere-lhe caráter de unicidade e titularidade difusa. Nessa perspectiva difusa de *macrobem*, o ambiente passa a possuir valor intrínseco. Se todos são titulares e necessitam do bem ambiental para a sua dignidade, o ambiente deixa de ser visto como entidades singulares concretas (árvores, animais, lagos) que dependam, para a sua preservação, de sujeitos determinados, passando a ser concebido como um bem abstrato de valor intrínseco – pois seu valor não está diretamente ligado a ninguém isoladamente –, sendo necessário, contudo, para que possa atingir a própria qualidade de vida humana. Trata-se da proteção da natureza levando em conta a necessidade do sistema ecológico, mesmo sendo este pouco conhecido pela ciência e pela cognição humana.

Restou, portanto, consagrado que desfrutar de um meio ambiente ecologicamente equilibrado constitui direito fundamental de terceira dimensão ou do gênero humano, assentado no valor da solidariedade, que proporciona o desenvolvimento pleno dos seres humanos e o aumento da qualidade de vida, pressuposto indispensável à garantia da vida em condições de liberdade, higidez e dignidade.

Importante salientar que, em uma interpretação abrangente e sistemática do conceito de meio ambiente – expressão considerada redundante por alguns estudiosos –, deve ser globalizante de toda a natureza original e artificial, bem

como de elementos culturais correlatos. Dessa forma, ao lado do meio ambiente do trabalho, existem mais outros três aspectos: *i*) natural, compreendendo o solo, a água, o ar atmosférico, a flora, a fauna, em suma, a biosfera, definido legalmente no art. 3º da Lei nº 6.938/1981; *ii*) cultural, formado pelo patrimônio artístico, histórico, turístico, paisagístico, arqueológico; e *iii*) artificial, integrado pelo espaço urbano construído, tal como edificações, ruas, praças, áreas verdes, equipamentos públicos (Silva, 2010, p. 19-22).

A CF/1988, ao erguer o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, em todas as suas acepções, como pressuposto da dignidade da pessoa humana, de maneira a assegurar qualidade de vida, calcada em boas condições de trabalho, lazer, educação, segurança, enfim, bem-estar, inaugurou uma referência ao constitucionalismo brasileiro, determinando que o sistema jurídico incorporasse em seu bojo uma orientação “esverdeada” (Pereira da Silva e Vasco, 2002, *apud* Sarlet e Fensterseifer, 2013, p. 29), com o compromisso de promover a progressiva realização de direitos sociais, econômicos e ambientais.

Disso decorre que, em todos os âmbitos do poder público, a dimensão ambiental impõe-se, reconhecendo-se a existência de um estado socioambiental de direito, corolário do democrático, que exige a proteção do meio ambiente na definição de políticas sociais, econômicas, financeiras e tributárias.

Assim sendo, o meio ambiente ecologicamente equilibrado encerra um direito-dever fundamental não só do Estado, mas também de todos os cidadãos. Pelo mandamento constitucional, o Estado tem a obrigação e função irrenunciável de velar pelo respeito e proteção do meio ambiente, utilizando mecanismos de prevenção e promoção de comportamentos sustentáveis – como os instrumentos econômicos – ou sancionatórios. E, no mesmo sentido, os cidadãos também têm o dever de atuar com fins de proteção do meio ambiente, baseados no valor da solidariedade e orientados pelos princípios da sustentabilidade, da essencialidade ambiental e da equidade intergeracional, garantindo que essa e as futuras gerações possam viver em condições de qualidade ambiental (Leite e Ayala, 2004, p. 102).

3 O PAPEL DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA EM PROL DA DEFESA AMBIENTAL E DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não pode ser abordado sem se considerar o desenvolvimento também como direito humano, uma vez que está intrinsecamente interligado com as perspectivas sociais. Desse modo, é imprescindível a conciliação do processo de desenvolvimento com a preservação do ambiente, inaugurando um novo humanismo ecológico e a substituição de uma economia de degradação, herança da Revolução Industrial e do liberalismo econômico, por uma economia que incorpore os valores ambientais (Baldrighi, 1997).

A proteção do meio ambiente e do desenvolvimento – marcado pela livre iniciativa, que propicia e promove a degradação ambiental – passou a fazer parte de um propósito comum, baseado na confluência de objetivos das políticas de desenvolvimento econômico, social, cultural e de proteção ambiental (Fiorillo, 2009, p. 27-29).

Sob essa perspectiva, é fato que o Estado moderno assume a característica de regulador da atividade econômica que, embora submetida à liberdade de iniciativa, encontra limites nos valores constitucionais, orientadores da ordem econômica, que privilegiam o desenvolvimento humano e social de forma ambientalmente sustentável, por meio da utilização, por parte do Estado, de instrumentos normativos e reguladores de planejamento, incentivos e fiscalização (Montero, 2014, p. 137-139), em consonância com o art. 174 da CF/1988.

A CF/1988 estabeleceu em seu art. 170, inciso VI, como limite à livre iniciativa, fundamento da ordem econômica, a defesa do meio ambiente, como pressuposto da garantia de uma existência digna a todos, voltada à realização da justiça social. Assim, a liberdade de agir e dispor tratada pelo texto constitucional passou a ser compreendida de forma mais restrita, pois circunscrita à disposição da promoção da sustentabilidade ambiental, buscando-se, portanto, a coexistência entre a ordem econômica e o meio ambiente saudável, sem que haja a inviabilização recíproca.

Sobre a interação pacífica entre a natureza e a economia, Denari (2001, p. 239) explica:

a necessidade de assegurar a base natural da vida (natureza) coloca novos matizes na política econômica. É, na verdade, o grande desafio das políticas econômicas. A obviedade da necessidade de uma relação sustentável entre o desenvolvimento industrial e meio ambiente é exatamente a mesma da irreversibilidade da dependência da sociedade moderna dos seus avanços técnicos e industriais. Assim, qualquer política econômica deve zelar por um desenvolvimento da atividade econômica e de todo seu instrumental tecnológico ajustado com a conservação dos recursos naturais e com uma melhora efetiva da qualidade de vida da população.

A busca pela almejada integração entre o progresso econômico, a justiça social e a proteção do meio ambiente desencadeia o surgimento da ideia de “desenvolvimento sustentável”. Empregado pela primeira vez na Conferência Mundial de Meio Ambiente (Estocolmo, 1972), definido pelo Relatório Brundtland, oriundo da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – instalada pela Organização das Nações Unidas (ONU), em 1983 – e consolidado na Carta da Terra, documento oficial da Cúpula da Terra, popularmente conhecida como ECO-92 ou Rio-92, o desenvolvimento sustentável é entendido como:

aquele que atende às necessidades das gerações atuais sem comprometer a capacidade de as futuras gerações terem suas próprias necessidades – utilizar recursos naturais

sem comprometer sua produção, tirar proveito da natureza sem devastá-la e buscar a melhoria da qualidade de vida à sociedade (Argerich, 2004, p. 31).

A sustentabilidade ecológica mostra-se como fundamento normativo para a reconstrução da ordem econômica e intrínseca condição para a sobrevivência humana e um desenvolvimento durável, determinando a reflexão sobre as formas de conhecimento, valores sociais e padrões de produção, como novo campo de visão do processo civilizatório, em que a consciência da harmonia com o meio ambiente seja plenamente eficaz (Leff, 2006, p. 133-134), considerando a finitude dos elementos naturais.

Como responsabilidade do Estado, a implantação de um sistema de gestão/regulação ambiental mostra-se imprescindível, de forma que um ponto de equilíbrio, baseado no cotejo entre os recursos naturais e seu uso indiscriminado, seja realizado, promovendo os (des)incentivos apropriados na produção de resultados flexíveis e ambientalmente efetivos, que sejam determinantes na opção de um grande número de empresas se desenvolverem por meio de tecnologias e procedimentos limpos (Montero, 2014, p. 149-150).

Construindo uma nova racionalidade ambiental, de maneira a se atingir uma verdadeira sustentabilidade, determina-se uma mudança total da economia que desfavoreça a cultura do descartável e do consumismo, o modo impensado de utilizar os recursos naturais e a forma de eliminação dos resíduos, exigindo, principalmente do Estado, a adoção de políticas públicas intervencionistas, que orientem a cidadania ambiental e o mercado em prol da sustentabilidade (Daly, 2005, p. 96).

Existem duas modalidades de instrumentos que podem ser utilizados pelo Estado para a intervenção: *i*) os de direção ou regulamentação direta, conhecidos como Sistemas de Comando e Controle, baseados em normas cogentes preventivas ou repressivas, que regulam as emissões ou limitações de recursos, fiscalização e aplicação de sanções e imposição ao poluidor de reparar o dano causado, atingindo as atividades que incidem de forma negativa sobre o meio ambiente (Leite, 2008, p. 184-185); e *ii*) os de indução, que são utilizados pelo Estado na manobra de instrumentos de intervenção econômica, relacionados às leis que regem o funcionamento do mercado, de maneira a direcionar comportamentos desejados (Barichello e Araújo, 2007, p. 69).

Os instrumentos econômicos, definidos pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e decorrentes da manifestação do princípio do poluidor-pagador, coordenados aos mecanismos de controle direto, são importantes recursos de apoio à implementação de políticas públicas na promoção da sustentabilidade, uma vez que, por meio de técnicas de incentivos e desincentivos econômicos e fiscais, objetivam orientar condutas dos agentes

econômicos na utilização racional dos recursos ambientais (Montero, 2014, p. 157-169). A OCDE instituiu sua classificação⁴ para a proteção do meio ambiente em: medidas de apoio ou ajuda financeiras, sistemas de depósito/reembolso, criação de mercados e tributos (Oliveira, 2007, p. 9), sendo estes últimos objeto deste trabalho, os quais serão tratados na próxima seção.

4 O TRIBUTO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO ECONÔMICO DE INDUÇÃO

Modernamente, considera-se o tributo, além de ser um instrumento de financiamento das despesas públicas para o atendimento das competências institucionais – o que caracteriza sua finalidade fiscal e arrecadatória –, como mecanismo que extrapola a obtenção de receitas públicas, interferindo na atividade econômica, (re)alocando recursos e induzindo comportamentos, de maneira a aproveitar-se da incidência tributária para a realização de outras competências constitucionais (Montero, 2014, p. 178-181), o que revela sua finalidade extrafiscal ou ordenatória.

Disso decorre que existem efeitos externos à atividade financeira da norma tributária que interferem na conduta dos contribuintes, quer no âmbito da fiscalidade, em que esses efeitos são reflexos ou não pretendidos, visto que o foco da tributação centra-se na arrecadação, quer no da extrafiscalidade (Correia Neto, 2016, p. 93), no qual a produção desses efeitos é tão ou mais importante que a arrecadação, cujo (des)estímulo é provocado consciente e propositadamente pelo legislador na orientação de condutas ou atividades consideradas como valiosas para o bem-estar da sociedade (Corrêa, 1964, p. 48), por meio de incentivos ou estabelecimento de cargas tributárias.

Nesse sentido, tem-se que o poder impositivo de tributação do Estado opera em consonância com outros objetivos ou competências materiais constitucionalmente previstas para a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais (Tôrres, 2005a, p. 26), erguendo o tributo como instrumento que garante aos indivíduos a realização dos direitos fundamentais.

Desvencilha-se, portanto, de uma visão estritamente positivista, baseada no poder soberano do Estado na obtenção de receita, de maneira a entender que o sistema tributário, crucial para a estruturação da sociedade, deve se conformar aos princípios que sustentam sua aspiração de liberdade, justiça e solidariedade, intrinsecamente ligada ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Assim, sustenta-se a necessidade de modificação da tributação estruturada na incidência tributária sobre o capital e o trabalho para um modelo que incentive a sustentabilidade, taxando o “fluxo produtivo (aquele ao qual é adicionado valor),

4. Em razão dos objetivos do trabalho, será abordado apenas o conceito do tributo como instrumento de proteção ao meio ambiente.

de preferência no ponto em que os recursos são apropriados da biosfera, o ponto de ‘extração’ da natureza” (Daly, 2005, p. 97), de modo que o Estado interfira nas condutas dos agentes econômicos, que têm uma incidência negativa sobre o meio ambiente, adequando-as ao parâmetro da sustentabilidade e da dignidade da pessoa humana.

Na verdade, essa ideia foi inaugurada, ainda que com contornos diferentes da atual, já na década de 1920, pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou, que sustentava a necessidade de internalizar os custos das externalidades negativas ambientais, como poluição e degradação ambiental (Montero, 2014, p. 128-129), valorando os bens ambientais para agregá-los ao custo de produção, com o intuito de evitar a socialização do prejuízo aliada à privatização dos lucros (Gerent, 2006, p. 43).

Sob essa perspectiva, Pigou, embora não imune a críticas, defendia que o Estado deveria instituir um imposto incidente sobre a atividade produtora de externalidades negativas, equivalente ao dano social produzido, funcionando com instrumento capaz de corrigir a falha de mercado e influenciar, diretamente, na estrutura de custos das empresas e, conseqüentemente, no sistema de preços.

A proposta de Pigou serviu de suporte para as políticas públicas ambientais, sendo a ideia pioneira e inspiradora da tributação ambiental moderna.

5 A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO NO CONTEXTO DA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO

Com a incorporação, pela CF/1988, dos direitos fundamentais, entre eles o meio ambiente ecologicamente equilibrado, postou-se como necessária a reorganização dos paradigmas outrora existentes, abrindo-se a possibilidade de utilização do direito tributário como poderoso instrumento de definição de políticas públicas e, conseqüente, harmonização entre os interesses econômicos e os objetivos ambientais (Sebastião, 2007, p. 228), imputando finalidade ambiental à atividade tributária.

Tôrres (2005b, p. 101-102) sustenta que o direito tributário ambiental é:

o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.

O tributo ambiental exsurge dessa nova perspectiva, pautada na coesão do sistema jurídico coerente com valores sociais, e mais do que propiciar a reparação dos danos, por meio da aplicação do princípio do poluidor-pagador, visa à prevenção, alicerçada na educação ambiental.

Promove-se, portanto, o rompimento com o modelo tributo-arrecadação, para conferir às exações um viés ecológico-social, que propiciará, sob a perspectiva

educativa, uma transformação de consciência social e construção de um bem-estar social, realizadores do direito à vida, à saúde e à dignidade da pessoa humana.

Assim é que o tributo ambiental, além de obter receita para o financiamento de políticas públicas de defesa ambiental, tem um traço marcadamente extrafiscal, apresentando objetivo imediato de incentivar comportamentos ecologicamente comprometidos pelos agentes econômicos, e meta mediata, promover a educação ambiental centrada na conscientização de produtores e consumidores sobre seus padrões de consumo e atividades que degradam o meio ambiente, de maneira a quebrar a lógica da irresponsabilidade organizada (Aydos, 2010, p. 197).

Doutrinariamente, o tributo ambiental distingue-se em: *i*) sentido amplo ou impróprio; e *ii*) sentido estrito ou próprio.

Os tributos ambientais em sentido amplo (ou impróprio) possuem uma finalidade, predominantemente, arrecadatória, sendo que nessa tributação ordinária são inseridos elementos ambientais, adaptando-os aos esforços de proteção ambiental, cuja receita será empregada na prevenção de risco, dano e saúde do cidadão, sem excluir, obviamente, o discurso extrafiscal (Montero, 2014, p. 186-188). Será incluído nos tributos existentes um critério de aferição das externalidades negativas ambientais.

Sobre esse tipo de tributos, Soares (2002, p. 13-14) explica que:

em sentido “impróprio” porque o objetivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica, eles serão, em princípio, tão ambientais quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa. Só se distinguindo o seu contributo para o equilíbrio ecológico dos impostos fiscais em geral quando, sem deixarem de apresentar como primeira finalidade a captação de receitas, e não o estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis, tenham por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente, internalizando as externalidades. Esta espécie de tributos relega, assim, para segundo plano aquela que deve ser a principal via de tratamento do problema ecológico: a prevenção.

Os tributos ambientais em sentido estrito (ou próprio) têm uma predominante característica extrafiscal, sendo qualificados pelo nexo entre a sua estrutura e o impacto causado no meio ambiente, de modo que produza um (des)incentivo capaz de satisfazer o objetivo ambiental pretendido, e tratam-se de nova figura tributária.

Margulis, Motta e Oliveira (2000, p. 8) sustentam que as condutas dos agentes econômicos poderiam ser alinhadas à promoção do meio ambiente saudável e equilibrado, mediante:

a imposição de um sobrepreço ao recurso ambiental que induza a sociedade a atingir, no agregado, um nível de uso previamente decidido por lei. Esses instrumentos são comumente denominados instrumentos econômicos precificados e aplicam o

“princípio do poluidor-usuário pagador” (...) incentivam maior redução do nível de uso (controle) justamente por aqueles usuários que têm menores custos para realizar estas reduções. Os usuários com maiores custos de controle reduzem menos suas emissões de modo que no agregado a redução total é a mesma, mas o custo total para a sociedade será menor. Além disso, há um incentivo permanente à inovação tecnológica na medida em que todos os usuários/poluidores buscarão continuamente reduzir seus custos unitários de uso ou controle da produção.

Ocorre que somente será tributo ambiental, no sentido estrito, aquele que for instituído, estruturalmente, com a previsão de incentivo para a proteção do meio ambiente, ou seja, a incorporação da variável ambiental no tributo, com a finalidade de orientar a prática de condutas sustentáveis, reveladora da sua função extrafiscal, é uma decisão consciente e expressa do legislador. Nesse sentido, Amaral (2007, p. 167) destaca que “só tem interesse em qualificar como tributo ambiental aquele cuja estrutura estabelecer algum tipo de incentivo ao meio ambiente ou um mecanismo para que recaiam sobre o poluidor as deseconomias externas derivadas da degradação ambiental”.

Desse modo, o tributo será considerado ambiental pela sua estrutura e não pela finalidade inscrita na norma ou pelo simples fato de as receitas destinarem-se a políticas de proteção do meio ambiente.

Por isso, devem conter em seu bojo, obrigatoriamente, requisitos interligados ao desestímulo sobre as condutas dos agentes econômicos, de maneira que sejam responsabilizados pelo impacto ambiental de suas atividades com a internalização dos custos socioambientais, fruto da aplicação dos princípios do poluidor-pagador, da seletividade e da progressividade. O ônus tributário deve relacionar-se à finalidade protetiva pretendida e, não meramente, ao aumento de arrecadação de receitas.

Importante ressaltar que o tributo ambiental, alinhado à gênese do conceito de tributo, não tem o objetivo de castigar, mas pretende que os agentes econômicos, por opção, como expressão de sua liberdade de escolha, reduzam a produção ou o consumo de produtos poluidores, mudando-os por outros mais ecológicos. Quando a conduta for passível de sanção, o instrumento devido será a multa.

Sobre o assunto, Domingues (2007, p. 49-50) destaca:

a extrafiscalidade, esclareça-se, não visa impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal (...) nada tem a ver com uma dita tributação punitiva (...) que pretende “impedir diretamente um ato que a lei proíbe”.

Por isso mesmo, Montero (2014) destaca alguns exemplos de tributos ambientais *stricto sensu*, nos moldes aplicados por países da OCDE, que poderiam

ser considerados pelo STN, e cujos fatos geradores tributam atividade ou conduta que direta ou indiretamente agride o meio ambiente, vulnerando o seu equilíbrio ecológico. Este autor indica o arquétipo, entre outros, do tributo sobre resíduo tóxico ou sólido, cujo fato gerador seria constituído pela eliminação dos resíduos; a base de cálculo, o peso dos resíduos eliminados; e o sujeito passivo, o produtor ou gestor dos resíduos ou aterros, respectivamente; bem como do imposto sobre garrafas pet não retornáveis e sacolas plásticas, sendo o fato gerador a fabricação ou consumo desses objetos; a base de cálculo, as unidades do produto; e o sujeito passivo, o fabricante ou consumidor.

No Brasil, é tímida a presença de tributos ambientais *stricto sensu*, sendo exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-combustíveis) (Montero, 2014, p. 324), visto que o país apresenta, marcadamente, experiências de tributação ambiental de maneira indireta – que configuram o tributo ambiental em sentido amplo.

O exemplo nacional mais significativo que pode ser destacado é o ICMS-ecológico, pautado na redistribuição de recursos com base em critérios ambientais. O estado do Paraná foi o precursor da gênese do repasse ecológico, determinando a distribuição de 5% do total devido pelos estados aos municípios que promoviam a redução da utilização do solo, em virtude de manterem unidades de conservação ambiental ou mananciais de abastecimento (Cavalcante e Mendes, 2008). O aumento dos benefícios financeiros, proporcionais à adoção de políticas de proteção ambiental pelos municípios, acabou criando o estímulo para as práticas voltadas à consecução do meio ambiente ecologicamente equilibrado e de outros valores a ele correlacionados, como a dignidade da pessoa humana e a redistribuição de renda entre os municípios.

Outras experiências da utilização da variável ambiental nos tributos ordinários, cujos efeitos pretendem minimizar a preservação do meio ambiente, podem ser observadas. O Decreto Federal nº 755/1993, que instituiu alíquotas diferentes para automóveis movidos a gasolina e álcool, contribuiu, reflexamente, para a redução da poluição atmosférica, uma vez que a intenção da norma era incentivar a produção de álcool. A legislação de Imposto de Renda (IR) prevê a dedução de despesas em projetos de reflorestamento. O Imposto Territorial Rural (ITR) exclui a tributação de áreas de preservação permanente, de reserva legal e as declaradas de interesse ecológico (Costa, 2006, p. 308). Em algumas legislações estaduais, está prevista a diminuição da alíquota do ICMS para carros movidos a álcool. Em Fernando de Noronha, a receita proveniente da Taxa de Preservação Ambiental, instituída pela Lei nº 10.403/1989, paga pelos visitantes e turistas, é destinada à manutenção das condições ambientais e ecológicas do arquipélago.

Sob essa perspectiva, Tupiassu (2006) entende que a hipótese de utilização das cinco espécies tributárias já existentes a serviço da proteção ambiental é mais condizente com a realidade brasileira, visto que o custo administrativo para a inclusão de fatores ambientais nesses tributos é infinitamente inferior aos custos da instituição de uma nova estrutura de cobrança (avaliação, arrecadação e execução), relativa ao tributo ambiental *stricto sensu* a ser criado.

Ainda tendo muito que avançar sobre a consolidação da tributação ambiental, é inegável que o sistema tributário é um mecanismo de transformação econômica e social, devendo ser utilizado na implantação de amplas políticas de tributação voltada à defesa do meio ambiente, em consonância com o art. 225 da CF/1988 (Oliveira, 1999, p. 77), ainda que seja o efeito extrafiscal dos tributos já existentes.

6 A INCORPORAÇÃO DO MEIO AMBIENTE NA REFORMA DO STN

A tributação ambiental mostra-se adequada aos dispositivos constitucionais e legais brasileiros (art. 225 da CF/1988; Lei nº 6.938/1981 – Política Nacional do Meio Ambiente; Lei nº 12.305/2010 – Política Nacional de Resíduos Sólidos; Lei nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade), embora a sua utilização como mecanismo de defesa do meio ambiente ainda se mostre pouco explorada.

A OCDE (2016, p. 148), em avaliação do desempenho ambiental do Brasil em 2015, indicou que é baixa a receita tributária, decorrente de tributos concernentes ao meio ambiente, quando comparada a outros países, diminuindo em termos reais:

a exemplo de outros países, os tributos relacionados ao meio ambiente são cobrados, principalmente, sobre veículos e consumo de produtos energéticos; no entanto, vários combustíveis fósseis gozam de isenção (...). A tributação sobre veículos responde por mais de 95% das receitas fiscais relacionadas ao meio ambiente, mas reflete apenas parcialmente o desempenho ambiental dos veículos (...). Não há tributação sobre aproveitamento de recursos naturais e poluição. As cobranças pela captação ou poluição da água e encargos por serviços públicos, como saneamento e coleta de resíduos, são aplicadas de forma inconsistente e, muitas vezes, são baixas demais para estimular o aproveitamento eficiente de recursos e financiar a prestação de serviços.

Sob essa perspectiva, no mesmo estudo, a OCDE (2016) recomendou que é necessário ao Brasil proceder com uma reforma no seu complexo sistema tributário, de maneira a amenizar a carga tributária, diminuindo distorções que impactam negativamente a produtividade e a competitividade, revelando-se como a oportunidade de desenvolver a tributação direcionada ao ambiente, eliminando subsídios e isenções fiscais potencialmente prejudiciais no sentido de estimular o aproveitamento eficiente e sustentável dos recursos. Desse modo, o governo poderia incrementar sua receita, aplicando-a em projetos de infraestrutura, educação e redução da pobreza, sanando problemas ambientais que prejudicam a saúde e a subsistência de populações carentes.

Diante desse estudo realizado pela OCDE, expondo que o Brasil está muito aquém dos outros países na questão de utilização do tributo (seja *lato sensu* ou *stricto sensu*) como mecanismo de proteção ambiental, assinala-se como relevante a implementação dos tributos ambientais. Essa reforma fiscal verde deve ser efetivada de maneira gradual, sempre correlacionando os instrumentos fiscais para a proteção ambiental à realidade ambiental, social, econômica e jurídica do país (Montero, 2014, p. 295).

Não existindo um modelo tributário verde, algumas recomendações a se pensar para reformas futuras devem ser consideradas, tais como: *i*) projetar os problemas administrativos, as consequências políticas, a eficácia ambiental e a eficiência econômica do tributo; *ii*) conferir maior caráter educativo e estímulo do que a sanção, implementando mecanismos de des(incentivo), por meio do reflexo ambiental em impostos ordinários; *iii*) estabelecer alíquotas flexíveis no tempo; *iv*) combinar os impostos com mecanismos que permitam mitigar os efeitos da reforma sobre as empresas; *v*) implementar gradualmente instrumentos fiscais ambientais; e *vi*) fomentar a participação dos diversos agentes econômicos nos processos de reforma, visando à transparência e à informação (Altamirano, 2009 *apud* Montero, 2015, p. 9-10).

Para a efetivação da reforma fiscal verde, seguindo as observações da própria OCDE, expendidas alhures, as normas tributárias devem ser claras e simples, inserindo em seu bojo critérios ambientais organizados, de modo que possam favorecer o fortalecimento da variável ambiental no Sistema Tributário Brasileiro (STB). Um dos grandes critérios a serem considerados seria a introdução do princípio do poluidor-pagador (PPP) na forma de tributação ambiental, por meio de expressa inclusão na CF/1988, uma vez que representa o fundamento da tributação ambiental, pois considera a incorporação (Antunes, 2005, p. 41) do custo ambiental nos sistemas de preços do mercado.

Nesse sentido, explica Torres (2005, p. 7):

o princípio do poluidor-pagador está ligado à ideia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais. O poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente a poluição que produz.

Esse princípio pode ser identificado sob duas órbitas de alcance: *i*) prevenir a ocorrência de danos ambientais, impondo ao poluidor o dever de arcar com os custos da prevenção dos danos ao meio ambiente que sua atividade pode causar, por intermédio de investimentos e utilização de tecnologias limpas; e *ii*) responsabilizar civil, penal e administrativamente o poluidor pelo dano ambiental efetivamente ocorrido (Fiorillo, 2009, p. 37), pretendendo afastar da sociedade o custo por este

dano e imputá-lo ao seu verdadeiro causador, efetivo ou em potencial, por meio da incorporação desse custo no preço final dos produtos e serviços decorrentes dessa atividade, independentemente de qualquer ilicitude, inclusive.

No entender de Amaral (2007, p. 116):

sempre terá que se buscar imputar ao poluidor o custo suportado por toda a coletividade em razão das limitações advindas com a degradação ambiental gerada pelas suas atividades econômicas. Além, é claro, de atribuir ao poluidor todas as despesas inerentes ao desenvolvimento de novos e adequados sistemas de minimização ou neutralização da poluição. Até porque o custo social gerado pela poluição vai desde o esvaziamento do conteúdo econômico da propriedade privada, passando pelas limitações das liberdades individuais, chegando ao comprometimento da qualidade de vida de toda a coletividade.

Trata-se o PPP de um princípio voltado à realização da justiça, corolário dos princípios da solidariedade social, da prevenção e da responsabilidade, visto que impõe a carga pelos custos ambientais aos produtores e consumidores, pressupondo que seja eficaz com a adequada internalização das externalidades negativas, e equânime se lograr atribuir os custos socioambientais ao agente responsável por ela, sendo proveitosa se, realmente, refletir no preço do produto ao longo das etapas de produção, consumo e tratamento dos resíduos.

O PPP legitima o tributo ambiental, orientando a criação de políticas públicas em matéria ambiental, cujas decisões podem ser projetadas no sistema tributário, pela utilização dos efeitos extrafiscais na finalidade de proteção ambiental nos próprios tributos já existentes (Torres, 2005, p. 28-30), de maneira a propiciar a redução dos impactos ambientais negativos causados por determinadas atividades para alcançar o nível desejado de sustentabilidade.

Outras recomendações sugeridas por Montero (2014) referem-se à: *i*) inclusão de um parágrafo sobre tributação ambiental no art. 5º do Código Tributário Nacional, visando maior transparência e segurança jurídica, ou seja, legitimando os tributos ambientais; *ii*) criação de uma Cide ambiental genérica na CF/1988, conforme apresentada pelo Ministério do Meio Ambiente e não incorporada pela Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003, de modo a imprimir maior segurança sobre a legitimidade da contribuição sobre atividades de impactos ambientais negativos e significativos; *iii*) inserção gradativa da variável ambiental aos impostos tradicionais, de acordo com critérios técnicos que considerem a eficiência econômica e a eficácia ambiental do tributo, com o intuito de manter a neutralidade impositiva e permitir a sua aceitação social, baseada nos princípios da seletividade e da progressividade, com a realização de estudos técnicos e repartição de receitas, objetivando o financiamento de políticas públicas ambientais; *iv*) análise para verificar se seria crucial ampliar o fato gerador das taxas, considerando a fruição de belezas naturais pelos particulares

em parques, bem como a existência de possível impacto ambiental; e v) averiguação da implementação de tributos ambientais *stricto sensu*, cujos fatos geradores estejam voltados para a oneração de resíduos perigosos e urbanos, objetos não recicláveis, produtos agrícolas poluidores, entre outros.

Importante ressaltar, em último ponto, que os estudos sobre o tema estão se fortificando na comunidade jurídica e política, sendo exemplo de propostas apresentadas ao Legislativo Federal, a Cide ambiental, que não foi incorporada pela EC nº 42/2003; a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 31-A/2007 e a PEC nº 353/2009, estando estas duas últimas ainda em trâmite, e cuja pretensão se baseia na incorporação de questões ambientais ao STN, bem como que a carga tributária seja reflexo dos impactos, positivos ou negativos, sobre o meio ambiente, oriundos de bens, serviços, ou atividades econômicas.

Nesse diapasão, com vistas ao fortalecimento do STN, aliado à necessária preservação do meio ambiente e eficaz arrecadação de receitas para manutenção dos serviços públicos, é premente a necessidade de se adequar possíveis instrumentos fiscais efetivos na busca de modificação de condutas inadequadas, com a promoção de práticas sustentáveis, implementando de maneira gradativa na reforma tributária brasileira critérios técnicos econômico-ambientais eficientes nos instrumentos fiscais, os quais certamente representarão um importante passo para a introdução de instrumentos tributários com finalidades ambientais no Brasil (Montero, 2015, p. 26).

7 CONCLUSÃO

O meio ambiente relaciona-se, intrinsecamente, à garantia do direito à vida e à dignidade da pessoa humana, embora esteja constantemente vulnerado pelas práticas que desconsideram sua importância e finitude, seja no desenvolvimento das atividades econômicas, seja na escolha inadequada de cada membro da sociedade.

Dessa maneira, a figura do Estado regulador mostra-se relevante na busca da realização do comando constitucional para a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado e do desenvolvimento sustentável, não podendo afastar-se do seu dever como gestor ambiental. Para tanto, cabe a este desenvolver o seu mister, por meio da utilização integrada das normas, já existentes e disponíveis, que regem sua atividade, e imprimir-lhes o valor ambiental.

O direito fundamental ao meio ambiente saudável exige do Estado prestações positivas com o objetivo de protegê-lo e defendê-lo, de forma a intervir na atividade econômica, regulando e limitando o uso dos bens ambientais, para que se adéque às perspectivas insculpidas na CF.

É certo que no Brasil já foi conferida uma singela conotação ambiental aos tributos já existentes – a título de exemplo, ICMS, IR, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ITR –, atribuindo efeitos extrafiscais que incorporam o elemento ambiental a esses tributos, com a finalidade de tutelar o meio ambiente e imiscuir uma progressiva consciência ambiental na sociedade.

Assim, o manejo da tributação, na sua função extrafiscal, composta por elementos socioambientais – tributação ambiental, fundamentada principalmente no princípio do poluidor-pagador e inclusão expressa dessa variável no STN –, revela uma maneira eficaz e contemporânea, capaz de conciliar o desenvolvimento econômico com a defesa do meio ambiente, por via da indução ou inibição de determinados comportamentos ou condutas sociais, além de fomentar a função arrecadatória do Estado, uma vez que reduzir a degradação ambiental diminuirá a despesa pública com o controle, a prevenção e a reparação de eventuais agressões ao meio ambiente, com vistas à busca de desenvolvimento sustentável preocupado com as presentes e futuras gerações.

Nesse sentido, há muito ainda que se percorrer para que a tributação efetivamente contribua para a concretização da proteção ambiental e do desenvolvimento sustentável, atribuindo parte significativa do pagamento dos tributos àqueles que poluem, na medida em que poluem (PPP). Sendo o Brasil um país com alta carga tributária, a adequação dos tributos existentes aos valores ambientais, além da ideia de criação de novos tributos, ainda que consubstanciados em valor nobre, é urgente, mas atualmente mostra-se pouco discutida pela própria estrutura administrativa. Assim, a pretensão da reforma do STB mostra-se como o ideal momento para a discussão da eficácia e aplicação adequada dos tributos com conotação ambiental para cumprir os objetivos econômicos e sociais almejados, revelando-se uma prática racional e positiva para com os ideais de preservação ambiental.

Assim, somente se alcançarão os benefícios almejados pela sociedade e as determinações do comando constitucional em relação ao meio ambiente equilibrado quando a regulamentação do tema for discutida em profundidade, analisando-se todos os aspectos econômicos e ambientais, com a sua inserção efetiva no STN.

REFERÊNCIAS

- ALTAMIRANO C. A. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. *In*: MARINS, J. (Coord.). **Tributação e meio ambiente**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009. p. 39. Livro 2.
- AMARAL, P. H. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- ANTUNES, P. B. **Direito ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

- ARGERICH, E. N. A. **Direito ambiental e bioética: legislação, educação e cidadania.** Caxias do Sul: EDUCS, 2004.
- AYDOS, E. de L. P. **Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas.** 2010. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.
- BALDRIGHI, M. **O meio ambiente como direito fundamental.** São Paulo, dez. 1997. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67412/70022>>. Acesso em: 25 ago. 2017.
- BARICHELLO, S. E.; ARAÚJO, L. E. B. O tributo extrafiscal como meio de proteção ambiental. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, v. 6, n. 34, p. 68-79, jul./ago. 2007.
- BORGES, L. A. C.; REZENDE, J. L. P. de; PEREIRA, J. A. A. Evolução da legislação ambiental no Brasil. **Revista em Agronegócios e Meio Ambiente**, v. 2, n. 3, p. 447- 466, set./dez. 2009.
- CAVALCANTE, D. L.; MENDES, A. S. V. Constituição, direito tributário e meio ambiente. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, v. 28, n. 2, p. 29-40, 2008.
- CORRÊA, W. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade.** São Paulo: USP, 1964. Tese (Livre Docência em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964.
- CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo.** 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.
- COSTA, R. H. Tributação ambiental. In: FREITAS, V. P. de (Org.). **Direito ambiental em evolução.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- DALY, H. Sustentabilidade em um mundo lotado. **Scientific American Brasil.** Edição Especial. São Paulo, ano 4, n. 41, p. 92-99, out. 2005.
- DENARI, C. **Direito ambiental econômico.** 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- DOMINGUES, J. M. **Direito tributário e meio ambiente.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- FIORILLO, C. A. P. **Curso de direito ambiental brasileiro.** 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FIORILLO, C. A.; RODRIGUES, M. A. **Manual de direito ambiental e legislação aplicável.** 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- GERENT, J. A internalização das externalidades negativas ambientais: uma breve análise da relação jurídico-econômica. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 11, n. 44, p. 40-63, out./dez. 2006.

GUSMÃO, O. O. de. Proteção ambiental e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006.

LEFF, E. **Racionalidade ambiental**: a reapropriação social da natureza. Tradução de Luís Carlos Cabral. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

LEITE, J. R. M. Sociedade de risco e Estado. *In*: CANOTILHO, J. J. G.; LEITE, J. R. M. (org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LEITE, J. R.; AYALA, P. de A. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MARGULIS, S.; MOTTA, R. S. da; OLIVEIRA, J. M. D. de. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Rio de Janeiro: Ipea, jun. 2000. (Texto para Discussão, n. 738).

MILARÉ, É. **Direito do ambiente**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MONTERO, C. E. P. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Tributação ambiental no Brasil: reflexões para esverdear o Sistema Tributário Brasileiro. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, 2015.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Avaliações de desempenho ambiental: Brasil 2015. Brasil: OCDE, 2016. Disponível em: <http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40895/1/S1700018_pt.pdf>.

OLIVEIRA, J. M. D. de. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PRADO, L. R. **Direito penal ambiental**: problemas fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

SARLET, I. W.; FENSTERSEIFER, T. **Direito ambiental constitucional**: constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SEBASTIÃO, S. M. **Tributo ambiental**. Extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, J. A. **Direito ambiental constitucional**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SOARES, C. A. D. **O imposto ambiental**: direito fiscal do ambiente. Coimbra: Almedina, 2002.

TÔRRES, H. T. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 3, n. 14, p. 23-50, mar./abr. 2005a.

_____. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais. *In*: TÔRRES, H. T. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005b.

TORRES, R. L. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In*: TÔRRES, H. T. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, L. V. da C. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito do meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A DEDUÇÃO PARCIAL DE GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro¹

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo demonstrar a necessidade de uma reforma tributária sobre a dedução parcial dos gastos com educação na declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

As deduções permitem reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda (IR), levando, assim, à redução do valor a pagar, bem como ao aumento do que será restituído. Para alcançar o objetivo do estudo, serão abordados aspectos essenciais à compreensão deste tema, como conceitos, previsões constitucionais e legais.

No regime democrático, a educação deve ser universal, obrigatória e, tanto quanto possível, ao menos nos níveis iniciais, gratuita, garantida pelo Estado em benefício do povo, para o desenvolvimento da sociedade, ou seja, o direito à educação é um direito fundamental de natureza social, de caráter universal e obrigatório. Portanto, incumbe ao Estado e às famílias o dever de educar, com incentivo e colaboração da sociedade, visando ao “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (Brasil, 1998, art. 205).

A educação pública no país padece, entretanto, de fortes deficiências em muitos campos, com frequência não tanto por carência de recursos públicos, mas por insensibilidade, incúria ou desonestidade de alguns gestores públicos. Por essa razão, as instituições particulares (expressamente autorizadas pelo art. 209 da Constituição Federal – CF/1988) têm a finalidade de complementar o ensino público gratuito.

1. Advogada; membro da Comissão de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB); professora da pós-graduação em direito tributário e planejamento tributário e na graduação dos cursos de direito e de ciências contábeis da União Pioneira de Integração Social (Upis); professora na Escola Superior de Advocacia do Distrito Federal (ESA-DF); coordenadora de avaliação e qualidade do curso de direito; e coordenadora da pós-graduação em direito tributário e processo tributário da Upis.

O art. 153, inciso III, da CF/1988, ao prever competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não esclarece em sua completude os elementos da base de cálculo desse tributo, o que significa que essa complementação é missão própria do legislador infraconstitucional.

Sabe-se que o IR incide sobre “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, ou de qualquer outra causa, experimentado pelo contribuinte em certo período de tempo.

De acordo a legislação tributária atual, caso o contribuinte tenha gasto com educação R\$ 20 mil no ano de 2017, por exemplo, ele só poderá abater do imposto de renda parte dessa despesa, limitada a R\$ 3.561,50.

A partir dessas considerações, a reforma é necessária, porque gastos com saúde já são abatidos de forma ilimitada (Lei nº 9.250/1995, art. 8º, inciso II, alíneas a, d, e, f). Já as despesas relacionadas à educação ainda padecem de limitação, ou seja, despesas com ensino técnico, fundamental, médio, superior, pós-graduação, mestrado e doutorado só podem ser abatidos até o teto de R\$ 3.561,50.

Nessa linha, o capítulo será dividido em três partes. A primeira será conceitual, abordando quais são os elementos do tributo e seus conceitos, entre os quais as modalidades de lançamento do crédito tributário, sendo todos de forma genérica. Na segunda parte, o estudo já será canalizado para a espécie de tributo imposto, tendo em vista que tributo é um gênero, porém o que nos interessa é a espécie de imposto, mais especificamente o de renda, indicando de quem é a competência, quem tem a capacidade contributiva, quem é o sujeito passivo e que despesas podem ser deduzidas na declaração do IR atualmente. A terceira e última parte abordará propostas de dedução ilimitada na base de cálculo para Declaração de IRPF apresentando projetos de lei, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e julgados.

Assim, tanto a educação quanto a saúde possuem a mesma relevância, ou seja, suas despesas deveriam ser deduzidas de forma ilimitada, abatidas integralmente, em relação ao IRPF, porque são imposições da vida e ao mesmo tempo relacionam-se com os direitos fundamentais garantidos pela CF/1988.

A escolha de quais despesas são dedutíveis e sua quantificação pertencem ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador, pois não há preceito constitucional que determine parâmetro de dedutibilidade. Em resumo, a definição dos limites da renda tributável é questão de política fiscal legislativa, que deve ser veiculada por leis elaboradas de acordo com a Constituição.

2 ELEMENTOS DO TRIBUTO

Para melhor compreensão sobre o limite na dedução de despesas com educação da base de cálculo do IRPF, é importante conceituarmos alguns termos que determinam e caracterizam o tributo.

São elementos do tributo: hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Os tributos são divididos em: impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme o Código Tributário Nacional (CTN), mais empréstimo compulsório e contribuições especiais, trazidos pela CF/1988, formando assim uma teoria pentapartida ou pentapartite.

Cada tributo tem suas peculiaridades, porém, neste estudo elas não serão minimamente detalhadas, pois não são relevantes quanto à necessidade de reforma que será abordada. Trataremos mais minuciosamente sobre o imposto, em específico, o IRPF.

2.1 Hipótese de incidência

É a previsão legal abstrata de uma situação a qual é atribuída uma relação jurídica, ou seja, é o esboço normativo que gera uma obrigação quando o fato é praticado. A inferência da norma tributária impositiva é a hipótese de incidência (Paulsen, 2014).

Por esse método hermenêutico, é possível afirmar que a hipótese definida no art. 43 do CTN tem como fato gerador do IR a “disponibilidade econômica ou jurídica”, ou seja, o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, ou de qualquer outra causa, experimentado pelo contribuinte em certo período de tempo.

2.2 Fato gerador

É quando a hipótese de incidência é materializada, concretizada (Ataliba, 2002). É a ocorrência da norma abstrata prevista em lei, momento a partir do qual surge, para o contribuinte, a obrigação tributária. Além disso, é o que define a natureza jurídica do tributo, como mostra o artigo 4º, inciso I do CTN.²

O tributo deve incidir sobre as atividades tidas como lícitas e também sobre as ilícitas ou imorais, pelo viés do princípio da *pecúnia non olet* (dinheiro não tem cheiro), ou seja, para o fisco pouco importa se os rendimentos tributáveis tiveram ou não fonte lícita.

2. Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

A intenção desse princípio é dar tratamento isonômico às pessoas que tenham capacidade contributiva e evitar que as atividades criminosas sejam beneficiadas com alguma isenção tributária.

2.3 Base de cálculo

Também denominada base imponible, a base de cálculo é o valor fixado em lei, sobre o qual se aplica a alíquota para determinar o montante do tributo.

Assim, a base de cálculo dos impostos deve ser definida em lei complementar. Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Podemos citar como exemplo a base de cálculo do IRPF, o valor da renda.

2.4 Alíquota

É o percentual aplicado sobre a base de cálculo para quantificação do tributo. No caso do IRPF, temos uma alíquota progressiva que varia de 7,5% até 27,5% (tabela 1), ou seja, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota.

TABELA 1
Tabela progressiva anual (2017-2018)

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	–	–
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal.

Assim, a tabela supracitada do IRPF é divulgada pela Receita Federal no início de cada ano e antes das datas e prazos para declaração, para não ter erro para o contribuinte. A tabela serve para que o cidadão saiba se precisa declarar seus ganhos ou não, além das alíquotas referentes ao imposto daquele ano da declaração.

2.5 Obrigação tributária

Os elementos da obrigação tributária são: sujeito ativo (arts. 119 e 120 do CTN), sujeito passivo (arts. 121 a 123 do CTN). A prestação dessa obrigação pode ser positiva, sendo de dar ou fazer, ou negativa, sendo de não fazer.

De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária é dividida em duas espécies: principal e acessória. A obrigação principal surge em decorrência do fato gerador e traz consigo a obrigação de pagar. A obrigação acessória trata das prestações positiva ou negativa do contribuinte, e o não cumprimento delas acarreta

uma penalidade pecuniária, ou seja, obrigação de pagar, sendo transformada, assim, em obrigação principal.

2.5.1 Sujeito ativo

É representado pelos entes que devem realizar a invasão patrimonial, isto é, a parte credora da relação tributária, retirando compulsoriamente valores a título de tributo (Sabbag, 2013). O sujeito ativo tem a competência de exigir o cumprimento da obrigação tributária, como dispõe o art. 119 do CTN (Brasil, 1966).³ Pode cobrar, fiscalizar e aplicar o produto da arrecadação do tributo. Contudo, pode também ser o detentor da competência tributária, ou seja, além de exigir, pode instituir o tributo.

No direito tributário brasileiro não é permitida a solidariedade ativa, sendo assim, somente um ente poderá cobrar determinado tributo, uma vez que a bitributação não é admitida.

2.5.2 Sujeito passivo

De maneira geral o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou seja, é a parte devedora da relação tributária. É quem tem seu patrimônio invadido para fins de tributação.

2.6 Crédito tributário

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária, ou seja, é a obrigação tributária transformada em líquida e certa. Isso se dá por intermédio do lançamento, que é o instrumento que confere a exigibilidade a essa obrigação, quantificando-a e qualificando-a. Isso quer dizer que, antes do lançamento, existe obrigação tributária. Depois do lançamento há o crédito tributário.

O lançamento pode ser feito de três formas: por declaração, homologação e de ofício.

No lançamento por declaração, o sujeito passivo ou um terceiro declara à autoridade administrativa a ocorrência de fatos possíveis de efetuar o lançamento. Em seguida, a autoridade confirma os elementos, efetua o lançamento e notifica o sujeito passivo para pagá-lo ou impugná-lo, como por exemplo o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

O lançamento por homologação é aquele procedimento por meio do qual todos os atos relativos à liquidação da obrigação tributária são efetuados pelo próprio sujeito passivo, ou seja, é ele que presta as informações. Após calcular o montante

3. Art. 119 - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

do tributo devido, o sujeito passivo submete a apuração à autoridade administrativa para que esta homologue o lançamento ou o retifique, como no caso do IR.

Já o lançamento de ofício é feito sem a participação do sujeito passivo. A própria fiscalização é que efetua o lançamento, como ocorre com o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

2.7 Conceito de tributo

De acordo com o art. 3º do CTN, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, é uma obrigação de pagar ao Estado, e o pagamento deve ser em moeda corrente. Isso significa que o pagamento não pode ser em bens, serviços etc. O pagamento é compulsório, ou seja, é obrigatório porque independe de prestações voluntárias.

A referida prestação é cobrada por lançamento, que é a forma de exigir o tributo. Ele é vinculado, logo, independe da vontade do agente passivo, e deve ser por escrito. Com o lançamento é possível quantificar e qualificar a obrigação tributária que o gerou. Por fim, toda arrecadação deve ser encaminhada aos cofres públicos, sob pena de responsabilização do agente público que agir de forma diversa.

2.8 Espécies de tributo

Tributo é categoria genérica de que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas espécies estão previstas no art. 5º do CTN e no art. 145 da CF/1988. Infere-se daí uma teoria tripartida (ou tripartite), porém, atualmente, o sistema tributário constitucional brasileiro adotou a teoria pentapartida (ou pentapartite).

Isso se dá pelo conceito de tributo, pois, mesmo que não colocados no mesmo artigo, o empréstimo compulsório (art. 148 da CF/1988) e as contribuições (art. 149 da CF/1988) seguem as mesmas características do tributo, quais sejam: prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por lançamento.

Assim, são espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

3 IRPF

O CTN traz nos arts. 43 a 45 as características gerais do IR. No entanto, foi na Inglaterra que houve os primeiros relatos sobre o referido imposto. No Brasil, ele foi primeiramente apresentado como Imposto de Renda Geral e foi formalizado

com a Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. O art. 31 dessa lei definia que: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda que será devida, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem” (Brasil, 1922).

É importante ressaltar que quando o IR foi instituído, a Constituição não fazia menção a ele. A primeira vez que isso aconteceu foi na Constituição de 1934. Daí em diante, a fórmula de que deveria ser instituído um imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza foi empregada em todas as constituições posteriores.

Para melhor compreensão sobre o IR hoje, é válido como apontamento inicial conceituar separadamente imposto e renda.

3.1 Conceito de imposto

De acordo com o art. 16 do CTN, imposto é um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, é uma espécie de tributo não vinculado, e é tido como uma das principais fontes de arrecadação do Estado.

A principal justificativa para esse tributo está no princípio da capacidade contributiva. Assim, a arrecadação dos impostos é para fins de custear as despesas públicas gerais, e isso faz dele um tributo contributivo.

Trata-se de um tributo cujo fato gerador não tem vínculo com uma prestação estatal específica, ou seja, não tem relação direta de contraprestação do Estado em relação ao contribuinte. Não é, portanto, vinculado, isto é não se pode atar a receita pública provinda dos impostos a despesas determinadas, evitando assim seu comprometimento com determinados fins. O imposto existe para abastecer os cofres públicos e manter o funcionamento da alçada dos entes federativos e também das obrigações constitucionais.

Sendo assim, o imposto tem como principal característica a capacidade contributiva, provindo proporcionalmente à capacidade financeira de cada contribuinte. O retorno do Estado na prestação de serviços e benfeitorias decorrentes dessa arrecadação, no entanto, são feitas de forma isonômica.

3.2 Conceito de renda e proventos de qualquer natureza

Na definição de Coêlho (2009, p. 444-445),

renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro). Desse conceito básico decorre que uma determinada soma de riqueza, para constituir renda, deve reunir simultaneamente os três elementos seguintes:

- a) provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda. É preciso esclarecer que se considera patrimônio, para este efeito, tudo que seja capaz de produzir um acréscimo de riqueza;
- b) ser periódica, isto é, capaz de se reproduzir de tempos em tempos. Só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu: do contrário, renda se confundiria com capital;
- c) ser proveniente de uma exploração do patrimônio do titular da renda, isto é, do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio.

Conforme o autor, renda, portanto, quer dizer “riqueza nova”. Uma expressão jurídico-tributária que significa acréscimo ao patrimônio do indivíduo (um *plus*). Independentemente de o destino ser de consumo ou poupança. Independe também se a renda deriva de atividade ilícita ou imoral. É aquilo que se incorpora aos direitos líquidos do contribuinte.

A renda advém do produto do capital (aluguéis, dividendos, juros) e/ou do produto do trabalho (salários, vencimentos, honorários) ou ainda da combinação de ambos. Já os proventos de qualquer natureza, que são tratados de forma conjunta com a renda no art. 43 do CTN, referem-se aos acréscimos patrimoniais que não provêm das mesmas origens citadas anteriormente, por exemplo, aqueles advindos de prêmios em loterias.

Assim, não pode incidir o IR sobre a indenização por danos morais, consoante análise da Súmula nº 498 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Isto é, a indenização por dano estritamente moral não é fato gerador do referido imposto, pois se limita a recompor o patrimônio imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado.

3.3 Competência tributária

Competência tributária é uma aptidão, ou seja, é o poder dos entes tributantes (pessoas políticas) legislarem e criarem tributos, conforme estabelece a própria CF/1988.

É no art. 145, inciso I da CF/1988 que nasce a competência de instituir impostos, onde se estabelece que eles poderão ser instituídos por qualquer dos entes federativos (União, estados, DF ou municípios). Adiante, no art. 153, inciso III, está definido que a competência de instituir o IR pertence à União.

Conforme menção do art. 7º do CTN, a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributo ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público e outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição (Brasil, 1966).

É importante diferenciar capacidade tributária de competência tributária. A competência tributária, que é a aptidão para instituir tributos, é indelegável.

Já a capacidade tributária, que é aptidão apenas para fiscalizar e arrecadar tributos, esta sim pode ser delegada ou transferida.

3.4 Sujeito passivo do IR

O sujeito passivo do IR pode ser pessoa física ou jurídica que seja titular de renda ou provento de qualquer natureza. Em função do objeto de estudo do trabalho, focaremos, no entanto, o IRPF.

O imposto está previsto no art. 5º da Lei nº 9.250/1995.

Art. 5º As pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil que recebam rendimentos de trabalho assalariado, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do Governo brasileiro, situadas no exterior, estão sujeitas ao imposto de renda na fonte incidente sobre a base de cálculo de que trata o art. 4º, mediante utilização da tabela progressiva de que trata o art. 3º (Brasil, 1995).

Também se encontra previsto nos arts. 2º e 3º no Decreto nº 3.000/1999.

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor;

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85.

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Brasil, 1999).

Esse decreto regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IR.

4 DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM A EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA

As deduções no IR são abatimentos de despesas obtidas do contribuinte e de seus dependentes. Os gastos que podem ser deduzidos são determinados pela lei que regulamenta o imposto, a Lei nº 9.250/1995. Esse abatimento interfere diretamente na base de cálculo, permitindo uma restituição mais generosa ou um valor menor a ser pago pelo contribuinte.

As despesas que podem ser deduzidas na base de cálculo para declaração do IR estão estabelecidas no art. 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Para o ano-calendário de

2016, o qual será usado como base para a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) de 2017, ficou estabelecido como limite individual de dedução para com os gastos com educação o valor de R\$ 3.561,50. Aqui podem ser computados os gastos com o próprio contribuinte, seus dependentes e alimentandos quando houver determinação judicial, acordo homologado judicialmente ou por escritura pública.

As despesas consideradas como gastos com instrução e que podem ser deduzidas no IR estão elencadas no art. 8º, inciso II, b da Lei nº 9.250/1995.

Pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual (Brasil, 1995).

É importante observar que toda despesa deve ser comprovada. Os recibos que comprovam essas despesas devem ser guardados por no mínimo cinco anos, pois o contribuinte pode cair na malha fina e, nesse caso, deverá comprovar os gastos declarados.

Em suma, o limite anual de dedução de despesas com educação do contribuinte, seus dependentes e alimentandos. Pela legislação atual (Lei nº 9.250/1995 modificada pela Lei nº 13.149/2015), desde 2015, o limite de dedução por ano é de R\$ 3.561,50 por pessoa. Contudo, o limite dos gastos com educação para dedução no IR poderá ser extinto. É o que estabelece o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 303/2017.

A possível inconstitucionalidade abordada há anos vem sendo questionada tanto no judiciário quanto no legislativo do nosso país. Consoante à tese em questão temos tramitando hoje, entre outros, o PLS nº 303/2017, a ADI nº 4.927 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), todos têm por finalidade fundamentar o tema aqui exposto.

4.1 PLS nº 303/2017

O senador Lasier Martins, autor do projeto, argumenta que as despesas estão sujeitas a um limite anual individual que está muito aquém dos valores efetivamente pendidos pelas famílias.

Apesar de a Constituição determinar o provimento de educação gratuita, essa educação ofertada pelo poder público não é muito boa. Em decorrência da má qualidade da escola pública, muitas famílias recorrem à rede privada de ensino, consumindo parte significativa de sua renda em uma atividade que deveria ser prestada a contento pelo Estado.

Assim, o PLS nº 303/2017, se aprovado, pode amenizar essa injustiça, pois quando as famílias buscam o ensino privado, também abdicam de vagas no ensino

público, liberando o Estado para dar maior atenção e qualificação ao ensino daqueles que dispõem unicamente do sistema público.

Por fim, para o senador Lasier Martins, o PLS nº 303/2017 é uma oportunidade para valorizar a educação paga e garantir, simultaneamente, recursos para que a educação pública se mantenha e se aperfeiçoe.

4.2 A ADI nº 4.927

A ADI nº 4.927 foi ajuizada pelo CFOAB contra os limites de dedução de gastos com educação para fins de recolhimento do IRPF.

A referida ação tem por objeto ajustar a legislação infraconstitucional com a realidade e a Constituição, uma vez que a imposição de limites para dedução de despesas de educação, especialmente nos valores atuais, representa verdadeira afronta aos direitos constitucionais, especialmente se considerarmos que o ensino público não oferece condições iguais às oferecidas na rede privada e que os valores praticados pelas instituições de ensino privado são bem superiores aos previstos pela legislação do IR.

Caso seja julgada procedente, a ADI nº 4.927 corrigirá essa distorção legal, e permitirá a dedução integral dos valores gastos a título de educação, assim como ocorre hoje com as despesas médicas.

Como o Estado falha ao oferecer educação gratuita de qualidade, deve ao menos não cobrar IR sobre os valores gastos com educação particular.

5 CONCLUSÃO

A educação é a chave para o desenvolvimento de uma nação. Importante ressaltar que um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro é garantir o desenvolvimento nacional. Portanto, é cediço que o caminho adequado para essa finalidade é a educação, bem como o investimento na formação de cada pessoa. Ou seja, essas garantias devem alcançar a todos sem qualquer discriminação.

Tendo em vista a ineficácia do Estado em assegurar a educação a todos e o fato de que há previsão legal autorizando as instituições privadas oferecerem o ensino (Brasil, 1988, art. 209),⁴ seria então justo o contribuinte sofrer tributação sobre um gasto que o Estado deixou de ter com ele?

Superando a questão de justiça, educação é um direito fundamental. Seu gasto com ela, portanto, é necessário, já que o Estado não obedece ao padrão de qualidade

4. Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I- cumprimento das normas gerais da educação nacional; II- autorização e avaliação de qualidade pelo poder público.

exigido constitucionalmente e também não consegue atender à demanda, levando um grande número de pessoas a recorrerem às instituições privadas educacionais.

Sendo assim, só pode ser objeto de tributação a renda que auferir acréscimo patrimonial. Quando ocorre o oposto, o decréscimo patrimonial decorrente dos gastos com educação e instrução de forma geral, tal despesa não pode ser tributada. A mesma situação acontece, com o gasto com saúde, que tem o mesmo *status* que a educação perante a Constituição, no entanto as despesas referentes aquelas são deduzidas ilimitadamente.

Dessa forma, é inconstitucional o limite à dedução das despesas com educação para base de cálculo na DIRPF. Assim, a proposta do CFOAB com a ADI nº 4.927, que versa sobre esse limite na dedução, é um avanço significativo na defesa dessa tese, pois o conselho tem competência para tal, e o STF, por sua vez, também é competente para declarar a inconstitucionalidade e, proferir uma decisão com efeito *erga omnes*, ou seja, que alcance a todos.

Essa medida amenizaria a carga tributária sobre o contribuinte, porém, ainda seria relevante que o art. 8º, inciso II, alínea b da Lei nº 9.250/1995 fosse exemplificativo, e não taxativo como é hoje, para que, assim, a dedução ilimitada proposta neste capítulo pudesse alcançar as mais variadas formas de investimento em instrução que uma pessoa pode ter, ou que, pelo menos, aumentasse o rol taxativo em relação à hoje, acrescentando, por exemplo, despesas com cursos de língua estrangeira, informática, preparatórios etc.

É verdade que, com uma reforma tributária ou com a declaração dessa inconstitucionalidade, a diminuição na arrecadação de imposto auferido sobre a renda traria onerosidade aos cofres públicos. O Estado, no entanto, já ganha com a arrecadação de tributos das instituições privadas de ensino, que por sinal fazem o papel que lhe cabe, evitando assim que ele tenha mais gasto público caso optasse por atender a todos em relação à educação.

Além disso, a educação é um fator indispensável para o desenvolvimento do cidadão, e o investimento em sua formação trará retorno ao país, já que quanto mais qualificado for o indivíduo maior a probabilidade de possuir uma renda maior, aumentando assim seu poder de consumo – uma forma de arrecadação não passível de restituição. Ou seja, seria uma maneira de contribuir com a economia do país, pois quanto maior o consumo maior a arrecadação do Estado com impostos.

Não obstante o Brasil ter uma riqueza global enorme tem também uma má distribuição de renda, que é reflexo da educação de baixa qualidade e da falta de acesso à escola. A educação, portanto, cumpre um papel fundamental e estratégico em tornar a riqueza de uma nação mais compartilhada.

A relação direta entre avanços da economia e educação é confirmada pelos resultados do Programa Internacional de Avaliação de Alunos (Programme for

International Student Assessment – Pisa), que testa o desempenho dos países em educação. Na última avaliação, feita entre alunos de 15 anos dos 57 países que participam do programa, a Finlândia ocupou o segundo lugar tanto em matemática quanto em leitura. Já o Brasil ficou em 54^o em matemática e 49^o em leitura.

Os números comprovam que investir em educação é condição básica para uma sociedade mais justa, igualitária e desenvolvida. Quando uma pessoa tem um ano a mais de estudos no Brasil, o impacto na renda é de 15%. Se ela possui o ensino superior completo e cursa um ano de pós-graduação, o salto é de 47%. Contudo, se tiver apenas o ensino fundamental I, um ano a mais de estudo representa um impacto de somente 6% na renda.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a projeção de arrecadação com impostos no ano de 2016 foi de quase 40% do produto interno bruto (PIB), isso tudo devido ao crescente aumento de tributos em busca de solucionar o aumento das contas públicas. E não deve ficar por aí, haja vista que o ex-diretor do Banco Central Alexandre Schwartzman, em entrevista publicada pela revista *Exame*, disse, que o país vai precisar de mais dinheiro para fechar as contas, pois o governo não está diminuindo seus gastos.⁵

É sabido que o Brasil já tem a maior carga tributária da América Latina. Entretanto, as contas não fecham não é por falta de arrecadação, mas por falta de gestão. Tanto é verdade, que países que arrecadam menos oferecem bem mais para sua população. Assim, a dedução integral dos gastos com a educação traz bem menos onerosidade ao Estado do que a má gestão em que se encontra.

Por fim, a referida reforma tributária é necessária, pois a imposição de limites tão reduzidos à dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do IRPF ofende diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, inciso III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1^o), o direito à educação (arts. 6^o, *caput*, 23, inciso V, 205, 208, 209 e 227), que a Constituição admite não ser plenamente garantido pelo Poder Público (art. 150, inciso VI, alínea c), a dignidade humana (art. 1^o, inciso III), a proteção da família (art. 226) e a razoabilidade (art. 5^o, inciso LIV).

5. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1092/noticias/os-impostos-ja-sao-quase-40-do-pib-e-seguem-aumentando>>. Acesso em: 14 set. 2017.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BRASIL. Decreto nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 63, 1922. Seção 1.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 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. Publicado em 27 de out. 1966, retificada em 31 de out. 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1966.

_____. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 dez. 1995.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Publicado em 29 de mar. 1999 e republicado em 17 de jun. 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 mar. 1999.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 847p.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 495p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 1164 p

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 512p.

BRASIL. Recurso Extraordinário nº 146733. Requer segurança para garantir-se o direito ao não recolhimento, no exercício de 1989, da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o lucro da empresa e destinada ao financiamento da seguridade social. Argui-se inconstitucionalidade da exigência. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2E%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mmuu6tv>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2007.

_____. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100. Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Pessoa física. Limites à dedução das despesas com instrução. Arguição de inconstitucionalidade. Art. 8º, ii, “b”, da lei nº 9.250/95. Educação. Direito social fundamental. Dever jurídico do estado de promovê-la e prestá-la. Direito público subjetivo. Não tributação das verbas despendidas com educação. Medida concretizadora de diretriz primordial delineada pelo constituinte originário. A incidência do imposto sobre gastos com educação vulnera o conceito constitucional de renda e o princípio da capacidade contributiva. **Tribunal Regional Federal 3ª Região**, São Paulo, 28 mar. 2012. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1763813>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4927. Do parecer sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra o art. 8º, II, alínea b, itens 7, 8 e 9, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, que fixam limites para dedução, do imposto de renda da pessoa física, de despesas com educação, para os anos-base 2012 a 2014. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4384177>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

_____. Lei nº 13.149 de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, 7.713 de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jul. 2015.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2004. 519 p.

COSTA, A. J. *et al.* **Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 254 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

MARTINS, S. P. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 334 p.

NEVES, A. P. B. **A Reconstrução do Princípio da Capacidade Contributiva para o Imposto de Renda da Pessoa Física sob o enfoque da declaração dos direitos do homem e do cidadão**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2010. 128 p.

PAULO, V.; ALEXANDRINO, M. **Direito Constitucional Descomplicado**. 12. ed. Forense: Rio de Janeiro; Método: São Paulo, 2014. 1059 p.

PIGNATARO, O. M. A. **Terceiro setor e tributação**. Coordenação José Eduardo Sabo Paes, coordenadora adjunta Juliana Aparecida Magalhães. Volume 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. 919 p.

SITES CONSULTADOS

ACADEMIA. Disponível em: <http://www.academia.edu/4951643/Non_Olet>. Acesso em: 26 jan. 2016.

ALMEDINA BRASIL. Disponível em: <http://www.almedina.com.br/catalog/product_info.php?products_id=5715>. Acesso em: 27 jan. 2015.

APRENDA TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.aprendatributario.com.br/?p=68>>. Acesso em: 9 nov. 2015.

DIREITONET. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/dicionario/busca?palavras=Erga+Omnes>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

DIREITONET. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/208/Liminar>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

EDITORA FERREIRA. Disponível em: <https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/AlbertoAlves/alberto_toq13.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2015.

FECOMÉRCIO RJ – SESC/SENAC. Disponível em: <<http://www.fecomercio-rj.org.br/publique/media/13.pdf>>. Acesso em: 8 de nov. 2015.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/fundeb-sp-1090794249>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/glossario/DetailGlossario.asp?letra=r>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/perguntao/assuntos/deducoes-dependentes.htm>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 25 jan. 2016.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

REVISTA EXAME. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1092/noticias/os-impostos-ja-sao-quase-40-do-pib-e-seguem-aumentando>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=169056&tp=1>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/glossario/principio-da-nao-afetacao-de-receitas>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=124>>. Acesso em: 25 jan. 2016.

UOL. Disponível em: <<http://www2.uol.com.br/JC/sites/educacaobasico/sociedade.html>>. Acesso em: 30 jan. 2016.

UOL ECONOMIA. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/imposto-de-renda/noticias/redacao/2015/03/14/ir-2015-saiba-qual-e-a-diferenca-entre-dependente-e-alimentando.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

REPENSANDO A AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FORMA DE COBRANÇA DO CONTRIBUINTE

Victor Ribeiro Ferreira¹

Em 2016, dos R\$ 104.842.684.154,65 referentes aos valores lançados pela Receita Federal como crédito tributário, 77,38% estavam em julgamento administrativo ou judicial e 1,37% foi pago ou parcelado pelo contribuinte (Brasil, 2017). Isso significa que, em 2016, de cada dez autuações, mais de sete foram impugnadas. Atualmente, no Brasil, o procedimento de autuação tributária é uma das formas mais gravosas de cobrança de dívida de um particular, o que gera esta distorção. Este procedimento consiste, basicamente, nas etapas a seguir.

- 1) Notificação do contribuinte por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, que concede prazo para que este apresente os documentos e informações requisitadas pelo Fisco.
- 2) Termo de Verificação e Constatação Fiscal, em que se apuram as possíveis infrações fiscais. Neste termo, é requisitado ao contribuinte que apresente documentos ou esclarecimentos necessários para demonstrar que as possíveis infrações não ocorreram.
- 3) Auto de Infração: neste documento são contabilizados os valores devidos pelo contribuinte, possibilitando o pagamento com redução da multa em 50% se este for efetuado no prazo de trinta dias da intimação, ou de 40%, se for pago de forma parcelada. Caso decida pelo não pagamento, o contribuinte pode apresentar impugnação no prazo de trinta dias.

É importante ressaltar que as reduções legais existentes, no caso de pagamento em razão da notificação do Auto de Infração, são para as multas de ofício, que fazem um acréscimo de 75% do valor do crédito tributário apurado, conforme se verifica no art. 6º da Lei nº 8.218/1991.

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a

1. Advogado. E-mail: <victor@pmr.adv.br>.

título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;

II - 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

III - 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e

IV - 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância (Brasil, 1991).

Em um exemplo simples, se o contribuinte deixou de recolher R\$ 100.000,00 para a receita, já contabilizados juros e correção monetária (taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic), com a atuação, passa a dever R\$ 175.000,00. Se o contribuinte decidir pagar o valor total em trinta dias, aproveitando-se da redução de 50% da multa, pagará o valor de R\$ 137.500,00. Se, no mesmo exemplo, decidir pagar de forma parcelada, pagará o valor de R\$ 145.000,00.

O detalhe aqui é que grandes devedores não irão aproveitar a redução da multa oferecida, mas, sim, impugnar a autuação, e a razão é jurídico-econômica. Geralmente, a autuação se refere a fatos tributários ocorridos dentro de cinco anos, pois, após este período, incide a decadência (Brasil, 1966). Se o caso for de omissão de receita (Brasil, 1994), por exemplo, a autuação abrange no máximo cinco anos de valores não recolhidos, com a incidência da correção monetária e juros pela Selic, sobre os quais haverá, no mínimo, uma multa de 75%. Se a autuação não for em um valor que seja vantajoso pagar o mais rápido possível, o contribuinte preferirá reinvestir a quantia em seu próprio negócio, pois mais rentável.

Em 2009, um processo administrativo fiscal durava em média cinco anos, conforme levantamento da Fundação Getúlio Vargas (FGV) (Santi, 2009). Após finalizada a instância administrativa, ainda há a possibilidade de discussão no judiciário. Por sua vez, em 2011, uma execução fiscal tributária durava em média oito anos, segundo levantamento do Ipea (Ipea, 2011). No total, são cerca de treze anos em que aquele valor que deveria ser recolhido não o é. Este período compreende mais de uma década, na qual o contribuinte tentará amortizar o seu prejuízo reinvestindo o valor que não foi recolhido, simplesmente porque é mais vantajoso fazê-lo do que pagar ao Fisco. Trata-se de um período em que o dinheiro público é gasto com o Poder Executivo (Receita Federal) e o Poder Judiciário, apenas para

cobrar um valor que não foi declarado, com ou sem intenção de fazê-lo. O custo de transação (Coase, 1937) para o Estado é extremamente alto, no entanto, para o contribuinte, postergar a dívida tributária é sinônimo de amortização do dano.

A tabela 1 – elaborada pela Receita Federal no *Plano Anual de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2017: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário* – demonstra os resultados da arrecadação de 2016, assim como discrimina a situação geral dos créditos tributários.

TABELA 1
Demonstrativo do crédito tributário (2016)

Situação	Valor lançado		Quantidade de processos	
	Valor (R\$)	%	Quantidade	%
Total	104.842.684.154,65	100,00	30.943	100,00
Pago/parcelado	1.437.952.962,63	1,37	9.516	30,75
Em julgamento	81.128.684.698,42	77,38	6.711	21,69
Em cobrança	18.946.248.622,71	18,07	8.963	28,97
Enviado PGFN	2.537.044.640,59	2,42	5.006	16,18
Outros	690.700.394,70	0,66	643	2,08
Julgado improcedente	102.052.835,60	0,10	103	0,33

Fonte: Brasil (2017).

Obs.: PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Como anteriormente citado, 77,38% do crédito tributário em 2016 estava em julgamento, seja em âmbito administrativo ou judicial, enquanto apenas 1,37% foi pago ou parcelado. O que chama mais atenção na tabela 1 é a porcentagem dos lançamentos julgados improcedentes (0,10%) em contraste com a elevada proporção do crédito tributário em julgamento. Esses dados demonstram que, em 2016, os contribuintes preferiram discutir o crédito tributário em vez de quitá-lo, mesmo que com o alto índice de manutenção do valor lançado. Esse comportamento do contribuinte tem como base o novo sistema de autuação tributária, que representa um incentivo negativo para o recolhimento de tributos em atraso.

Ivo Gico Junior, doutor em direito pela Universidade de São Paulo (USP) e em economia pela Universidade de Brasília (UnB), conceituou o direito como a arte de regular o comportamento humano e de analisar o que embasa a sua tomada de decisões (Gico Junior, 2010). Em analogia, o direito tributário seria a arte de regular o comportamento do contribuinte, de forma a tornar a arrecadação mais efetiva.

“A economia é, em essência, o estudo dos incentivos”, escreveram Levitt e Dubner (2005) ao analisarem, em um caso prático de incentivo negativo, os motivos do aumento da impontualidade. Uma creche em Israel estava com um problema:

os pais deveriam buscar seus filhos até, no máximo, às 16h. Todavia, os pais sempre ultrapassavam a hora imposta, gerando muitos contratemplos. Para solucionar os atrasos, a creche começou a aplicar uma multa aos pais que buscavam seus filhos após o horário. No entanto, a medida tomou outra proporção: os pais se sentiam mais confortáveis em não cumprir a hora estabelecida e pagar a multa do que em serem pontuais, e, assim, os atrasos só aumentaram. Dessa forma, a imposição da multa se tratou de um incentivo negativo aos pais, tornando o descumprimento da regra algo moralmente aceitável, tendo em vista que bastava pagar a multa para que seu erro fosse relevado.

Na esfera tributária, o que o Estado deseja é o recebimento rápido do tributo devido; e o que o contribuinte deseja, dentro da possibilidade de pagamento, é pagar o menor valor possível. No sistema tributário atual, a imputação de multas, assim como a ausência de possibilidade de retratação após o início do procedimento fiscal, desestimula o contribuinte a pagar o valor lançado, e o estimula a impugná-lo. Há mais incentivo para que a pessoa jurídica reinvesta o valor lançado, aportando uma quantia para pagar daqui a mais de dez anos, do que a opção de saldar o crédito tributário imediatamente. Esse incentivo negativo se deve à forma de cobrança, assim como à forma legal estabelecida para o procedimento e o processo administrativo fiscal.

O atual sistema aparenta buscar mais a punição do contribuinte devedor, aplicando-lhe diversas multas, e em percentuais altos (75%, 150% e 225%), do que efetivamente recolher o tributo devido, que é o objeto principal da Receita. O art. 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito a seguir, dispõe sobre as hipóteses em que as referidas multas são aplicadas (Brasil, 1996).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Aliando-se ao alto valor das multas punitivas, em nenhuma das etapas do procedimento fiscal há a possibilidade de o contribuinte se redimir com o pagamento do valor principal. Apenas antes da sua instauração, pela denúncia espontânea, é possível saldar o futuro crédito tributário, conforme dispõe o art. 138, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (Brasil, 1966).

Dessa forma, a legislação tem de buscar uma maneira de incentivar o contribuinte devedor a pagar o valor devido mais rapidamente, diminuindo o custo de transação do Estado. A proposta deste texto é repensar a legislação, alterando a abordagem do Fisco em relação ao contribuinte, demonstrando a este último que quitar o valor lançado, devidamente corrigido e com juros, é mais vantajoso do que discuti-lo.

Para tanto, antes da autuação fiscal, oportunizar-se-ia ao contribuinte pagar o valor principal do crédito tributário, devidamente corrigido e com juros. De acordo com a proposta deste trabalho, o procedimento fiscal seria instaurado verificando-se o quanto o contribuinte ainda deve ao Estado. No momento imediatamente anterior à autuação fiscal, será informado o quanto ele pagará nesta modalidade e o quanto pagaria com a imputação de todas as multas que o Fisco entende como aplicáveis (75%, 150%, 225%), assim como possíveis implicações, como a solidariedade passiva dos diretores, sócios, responsáveis tributários e/ou terceiros.

Em outras palavras, antes de haver a autuação, o contribuinte escolhe se quer pagar o principal ou se quer ser autuado. Pagando o valor principal, devidamente corrigido e com juros baseados na taxa Selic, finaliza-se a autuação fiscal.

Nos moldes da proposta deste trabalho, mesmo que seja oportunizado o pagamento do principal antes da aplicação de multas e sanções, uma autuação que pretende recolher tributos referentes a fatos geradores acumulados de três, quatro

ou cinco anos terá uma baixa probabilidade de pagamento à vista. A opção mais viável seria permitir o parcelamento; entretanto, nesta modalidade, é proposto que diretores, sócios e/ou representantes legais da pessoa jurídica assinem um termo de sujeição passiva, como uma maneira de avalizarem o pagamento do crédito tributário. Se houver alguma parte do valor que o contribuinte entende como indevida, poderá impugná-la, pagando ou parcelando a quantia que entende de direito; deste modo, o processo administrativo será apenas em relação à parte controversa. É importante ressaltar que nada impede que o contribuinte, que se prestou dessas modalidades propostas, seja fiscalizado por outros fatos.

A Receita Federal já monitora os chamados maiores contribuintes (Brasil, 2017), o que demonstra a improbabilidade de omissão de fatos tributários. Não se trata, aqui, de renúncia fiscal ou remissão, pois o valor principal será pago com juros de mora e correção, atualmente aplicados pela Selic. O que deixa de incidir são as multas punitivas, que hoje são aplicadas de imediato e em alta proporção em relação ao valor principal – desestimulando o pagamento.

Dessa forma, é necessário repensar a atual legislação de maneira a se focar no resultado útil da arrecadação, de modo objetivo e que, ao mesmo tempo, traga incentivo para que o contribuinte inadimplente pague, a curto prazo, o valor devido, diminuindo o custo de transação do Estado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, v. 7, 27 out. 1966. Seção 1.

_____. Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 18093, 30 ago. 1991. Seção 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1093, 24 jan. 1994. Seção 1.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 28805, 30 dez. 1996. Seção 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Plano anual da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2017**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário – resultados de 2016. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, London, v. 4, n. 16, p. 386-405, Nov. 1937.

GICO JUNIOR, I. T. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, p. 7-33, 2010.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2017.

LEVITT, S. D.; DUBNER, S. J. **Freakonomics**: o lado oculto e inesperado de tudo o que nos afeta – as revelações de um economista original e politicamente incorreto. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SANTI, E. M. D. **Relatório final NEF 2009** – reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF: excelência, celeridade e eficiência. São Paulo: Editora FGV, 21 dez. 2009. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/6602078-Relatorio-final-nef-2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-federal-paf-carf.html>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA PELA LEI TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE CONTROLE JURISDICIONAL

Ariane Costa Guimarães¹

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é o país com o menor índice de retorno de bem-estar à sociedade, conforme *ranking* divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).² Isso significa que, apesar de não ter a maior ou estar entre as maiores cargas tributárias no mundo, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o gasto público gerado por meio da arrecadação de tributos não é devolvido à sociedade na mesma proporção da exação fiscal.

Outro estudo, dessa vez publicado pelo Ipea, revela que a carga tributária brasileira é, do ponto de vista econômico, regressiva, o que significa dizer que “o excesso de tributação sobre bens e serviços, de 18,8% do PIB [produto interno bruto], [é] maior do que em qualquer país da OCDE, onde a média é de 11,6% do PIB” (Gomes, 2015), sendo a camada mais pobre da sociedade brasileira a parte mais afetada.

Este contexto conflita com o princípio constitucional da capacidade contributiva, que encontra previsão no art. 145, § 1º da Constituição Federal (CF/1988), segundo o qual os impostos, sempre que possível, “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais”, além do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas desempenhadas.

A versão mais contemporânea do princípio permite a sua aplicação a outras espécies tributárias, bem como admite que seja considerado cogente, com observância obrigatória pelo legislador diante de qualquer exação. Este capítulo trata dessa nova perspectiva, que deverá ser guia para qualquer reforma tributária que se pretenda efetivar no Brasil.

1. Professora de direito tributário do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB); e advogada do escritório Mattos Filho Advogados.

2. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/06/pelo-5-ano-brasil-e-ultimo-em-ranking-sobre-retorno-dos-impostos.html>>.

2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CF/1988

A regra geral tributária determina que a capacidade contributiva deve ser observada sempre que possível no Brasil. A padronização é, portanto, exceção a essa regra, uma vez que autoriza a tributação a partir de presunções (Ávila, 2015).

A CF/1988 propõe diversos instrumentos para conformar a imposição fiscal com os vetores da justa distribuição da renda e do patrimônio. No entanto, conforme afirma Tipke (2012, p. 46), “o Brasil pertence, todavia, àquele grupo de países em que a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem”.

Como a CF/1988 prevê a capacidade contributiva apenas para os impostos, a leitura literal do texto constitucional que faz esta previsão afasta a possibilidade de inseri-la como pano de fundo dos demais tributos, como taxas, contribuições de melhoria e contribuições. Para Domingues (2014), por exemplo, apesar de esses tributos não se sujeitarem ao princípio da capacidade contributiva, eles submetem-se ao princípio da igualdade, o qual contempla o sentido de capacidade contributiva que tem previsão constitucional expressa para os impostos.

No que diz respeito à aplicação da capacidade contributiva a outros tributos que não os impostos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) não é consistente em um sentido claro. Um dos mais recentes processos julgados, em que este conceito foi empregado, foi a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.697/2011, na qual realizou-se o cotejo da contribuição parafiscal de categorias profissionais: “a Lei nº 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física”.³ Outro caso relevante é o Recurso Extraordinário (RE) nº 598.572,⁴ em que o princípio da capacidade contributiva foi aplicado às contribuições previdenciárias majoradas para as instituições financeiras.

Utilizada em todos os tributos, há quem elenque a capacidade contributiva como a mais importante dos princípios da justiça tributária, na medida em que ela possibilita ao legislador a tributação da riqueza do cidadão de acordo com sua possibilidade econômica, além de representar o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação exercida sobre os direitos de propriedade e de livre exercício da profissão (Torres, 2003). A metodologia do emprego da tributação baseia-se, mais contemporaneamente, na capacidade contributiva em detrimento da equivalência. Pela ideia de equivalência, o tributo custeia os gastos públicos; já pela capacidade contributiva, tem-se a tributação ajustada à possibilidade econômica

3. Disponível em: <<http://agu.gov.br/page/download/index/id/8567317>>.

4. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/porta/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000314462&base=baseAcordaos>>.

do indivíduo de custear o encargo tributário, considerado o custo deste indivíduo para o Estado, a partir de uma perspectiva individual.

A capacidade supramencionada embasa-se na predisposição econômica do contribuinte em assumir o encargo, para evitar que o pagamento do tributo implique impedi-lo de arcar com as despesas necessárias à subsistência. Como próprio de todo princípio, esta capacidade é indeterminada, mas conforme pontuado e lembrado por Tipke (2012), não é indeterminável. Se ela objetiva o estabelecimento de tributo que possa ser suportado pelo contribuinte, este princípio deve ser complementado pela igualdade no encargo, o que significa dizer o seguinte: o simples fato de um contribuinte ser capaz economicamente de assumir o encargo não legitima por si só a exação, devendo haver equalização a partir de exigência similar em relação aos demais contribuintes que se encontrem em situação semelhante.

No Estado democrático de direito, na opinião de Grupenmacher (2004), só é admissível que incida tributação sobre as manifestações de capacidade contributiva do cidadão, de modo a preservar seus direitos fundamentais de acesso a bens de consumo para a sua subsistência. A tributação da capacidade econômica do contribuinte de satisfação de suas necessidades básicas é incompatível com a manutenção da dignidade do indivíduo, pois impede que ele tenha recursos mínimos para seu sustento e o de sua família.

A intributabilidade do mínimo existencial deveria ser reconhecida como corolário da capacidade contributiva e como forma de superação do olhar formalista da tributação. Deve haver a correspondência entre as perspectivas jurídica e econômica para permitir que a consequência seja considerada no questionamento dos tributos. O direito serve a algo e, na relação Estado-indivíduo, quanto ao pagamento de impostos, o alcance da lei deve observar a concretização da capacidade contributiva e da isonomia (Torres, 2003).

Já havia a referência à capacidade contributiva como limitadora da tributação ou como instrumento de proteção do mínimo existencial em Ataliba (1992). Em verdade, não se pode dizer que haja capacidade contributiva quando o contribuinte gasta tudo o que ganha para sobreviver, pois ela, para fins de tributação pelo Imposto de Renda, deve estar sujeita ao enriquecimento e ao efetivo aumento de patrimônio do contribuinte.

A proibição de excesso na tributação não é uma característica intrínseca da capacidade contributiva, mesmo que seja para seu reforço. Ela é, de fato, uma limitação constitucional quantitativa e decorre dos direitos fundamentais, pois a cobrança de tributo além do limite definido pelo espectro de atuação econômica do contribuinte é suscetível ao controle jurisdicional. Em outras palavras, é como se o princípio da capacidade contributiva consistisse em uma das ferramentas pelas quais a dignidade da pessoa humana e da liberdade se concretizasse. No plano

econômico, por meio da observância à tal capacidade, o Estado efetua escolhas de tributação de modo a fazer com que o indivíduo mantenha riqueza suficiente para a satisfação de direitos cujo usufruto dependa diretamente de recursos financeiros.

O Estado pode fornecer os bens por meio de transferência ou permitir que o indivíduo explore uma atividade econômica e não a tribute até o montante necessário à satisfação do mínimo existencial. De acordo com a reflexão de Castro (2011) sobre a interpretação das regras jurídico-tributárias, o sistema tributário deve estar articulado de tal modo que permita a fruição empírica e concreta dos direitos fundamentais. Não se pode falar em crescimento econômico sem que o Estado salvasse os direitos mínimos dos indivíduos acerca do ponto de vista do direito de consumir.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ANTE A CAPACIDADE ECONÔMICA

A capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica: um indivíduo pode ter condições econômicas, no sentido de alto poder para promover trocas econômicas, e isto não significa, automaticamente, que tenha capacidade contributiva. Esta deve ser examinada diante dos parâmetros de gasto para usufruto dos direitos econômicos resguardados ao indivíduo, tais como alimentação, saúde e educação (Dutra, 2008).

A tributação da capacidade econômica deve ser conectada à competência daquilo que é efetivamente auferido, não à habilidade, em abstrato, de aferição. A capacidade econômica impede tributação redistributiva; antes da tomada de decisão política por onerar mais ou menos determinado contribuinte, devem ser examinadas as razões pelas quais o desnível se dá. Isso porque “as causas pelas quais alguém não consegue participar, ou não participa de forma suficiente, dos processos privados de distribuição remetem às razões que justificam as desigualdades ou aos possíveis auxílios” (Kirchhof, 2016, p. 38).

A tradição clássica do direito tributário procura desconectá-lo do seu efeito econômico. Este ponto de vista é defendido por Ataliba (2005), ao discorrer sobre o tema e propor a hipótese de incidência e seus respectivos aspectos como suficientes para a definição de consequências jurídico-tributárias. Este aspecto da tradição jurídica clássica chegou a ser questionado, pois houve uma relevante construção no direito tributário: a preponderância das análises e discussões jurídicas que focavam as características formais e linguísticas do texto da lei (aspectos da hipótese de incidência), em detrimento das discussões substanciais, o que acarretou o uso da semiótica politicamente aceitável. Discutir aspectos sintáticos e semânticos com autoridades e trazer questões vinculadas à hierarquia das normas era seguro, uma vez que cogitar o exercício da autoridade fiscal do Estado se daria sem grandes riscos. Opostamente, as discussões sobre isonomia, capacidade contributiva e distorções

de fato no viés da concorrência pela multiplicidade de interpretações tributárias; receitas, despesas e operações de crédito estatais; atividades e competências do Estado e políticas públicas eram temáticas pouco ou nada trabalhadas (Greco, 2010).

É importante registrar que não se defende que a intenção econômica na perspectiva da autoridade administrativa fiscal, por exemplo, seja uma forma adequada para a interpretação dos fatos com a finalidade de aplicação da consequência tributária. A interpretação econômica é viabilizada quando dialoga com regras jurídicas previstas no texto; quando é invocada puramente para justificar uma tributação, e sem prova de que aquela escolha seja a melhor para o interesse público, tem-se a falácia, pois o discurso não se justifica e, assim, não é democrático.

No entanto, a interpretação puramente econômica, dissociada dos postulados jurídicos, não é suficiente para gerar no Estado o direito de cobrar tributos. No julgamento de casos com efeitos objetivos, é importante dizer que não se adota “tese da interpretação econômica no direito tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”.⁵

4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PROTEÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA – PERCEPÇÃO ECONÔMICA

Para Torres (2003), a decisão constitucional de não tributar determinada atividade consiste no respeito aos direitos humanos absolutos anteriores à própria Constituição. Quando se conceitua capacidade contributiva como a extensão da riqueza suscetível de tributação, sua justificativa está na própria limitação imposta pela concretização de direitos fundamentais, devendo ser obtida a partir da aplicação dos princípios de legitimação do ordenamento tributário: ponderação e razoabilidade. Pela ponderação da tributabilidade, considerada uma escolha do Poder Legislativo, em caso de colisão de princípios, prevalece aquele que apresenta o maior peso e que melhor se ajusta aos interesses em jogo.⁶ A razoabilidade na tributação consistiria em uma limitação do exercício do poder de tributar e legitimar.

Em razão disso, as escolhas do poder constituinte derivado sobre as situações de imunidade tributária consideram, também, a capacidade contributiva. Ainda que haja, em princípio, capacidade financeira percebida em determinadas situações abarcadas pela imunidade, a proteção do direito fundamental pretendida com a proibição do exercício da competência tributária para materialidades não previstas na Carta Magna é o que verdadeiramente definirá a situação da escolha por tributar, ou não, uma determinada atividade.

5. Disponível em: <<https://goo.gl/xdgQ83>>.

6. O uso da ponderação e da razoabilidade, sem densidade, é criticado pelo autor, mas isso não significa que sejam erradas as referências aos termos, tampouco que não possam ser considerados no exercício hermenêutico.

A escolha das imunidades tributárias na CF/1988 parece reforçar a concepção de que a capacidade contributiva eleita é a que observa o impacto da tributação sobre o contribuinte, e não necessariamente o montante auferido. Por mais que um partido político, por exemplo, angarie recursos de alto valor, o emprego dos gastos para o exercício democrático permite a proteção da aquisição da disponibilidade econômica em relação ao exercício da competência tributária pelos entes federativos, em face do patrimônio, da circulação de mercadorias e da renda.

Chamada, por vezes, de decorrente da igualdade, uma primeira acepção, denominada horizontal, determina que pessoas com igual capacidade contributiva sejam tributadas de forma idêntica. No entanto, há a vertical, que preconiza a tributação desigual para pessoas com diferentes capacidades contributivas, em grau de “desigualdade” razoável (Pereira, 2014).

5 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O próprio direito fundamental à igualdade, em matéria tributária, baseia o conceito de uma das formas de enxergar a capacidade contributiva, que consiste no enquadramento como instrumento normativo. Assim, a norma constitucional de eficácia plena dispensa a regulamentação legislativa, pois dela decorre a proteção ao mínimo existencial do contribuinte e de sua família, bem como do microempresendedor, além da vedação ao confisco. Esta norma aplica-se a todos os tributos, não somente aos impostos, como pode fazer pensar uma primeira leitura do art. 150, inciso IV, da CF/1988. Isso porque a capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade, o qual deve ser respeitado em todo o ordenamento tributário, ainda que em diferentes graus de eficácia. O núcleo da capacidade contributiva a ser levado em conta para a tributação é o econômico-contributivo, que exclui valores econômicos de mensuração incerta, representados por meras expectativas de direito (Yamashita, 2014).

Derzi (1991) e Costa (2012) conceituam a capacidade contributiva como um princípio decorrente da igualdade. Do sobreprincípio do Estado democrático de direito deriva o princípio da igualdade, e deste, o princípio da capacidade contributiva, ao qual estão subordinados subprincípios, como o da não cumulatividade e o da seletividade.

Kirchhof (2016)⁷ afirma que o princípio da capacidade contributiva é um princípio jurídico, mas com abertura ética, e chega a enquadrá-lo como fonte de valoração do direito, ou seja, carrega uma máxima para determinar a justiça

7. Sobre os princípios, “as fontes de produção do direito esclarecem a gênese do direito, as fontes de valoração do direito conscientizam sobre o conflito entre o direito vigente e o direito justo e ampliam a margem de argumentação para a construção do direito em relação aos dispositivos legais” (Kirchhof, 2016, p. 31).

do direito e concretiza os princípios da liberdade, da igualdade e da garantia da existência digna do indivíduo. A constante majoração de tributos sobre os padrões mais luxuosos de consumo e de acúmulo de renda reforça as desigualdades e fortalece estruturas de autoridade. Segundo o autor, “antes deve o legislador tributário encarar as diferenças de renda e de patrimônio como resultado do exercício individual da liberdade e ajustar a imposição sobre eles de acordo com estas diferenças” (Kirchhof, 2016, p. 34).

As diferenças na estratificação social não podem ser minimizadas com a tributação, mas com políticas públicas. A tributação em alíquotas majoradas, em si mesma, não significa que o dinheiro será, necessariamente, revertido em prol daqueles que mais necessitem. Essa lógica não funciona para o Imposto de Renda, por exemplo, por dois motivos: *i*) porque o imposto referenciado não é vinculado; e *ii*) porque mesmo para os tributos vinculados, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), não há retribuição a determinado grupo de contribuintes ou de cidadãos. Isso faz com que seja falacioso o discurso de que a tributação majorada, em si mesma, serve à redução das desigualdades.

Tipke (2012) defende a série de limitações impositivas frente ao Estado, e apresenta a plataforma do dever fundamental de pagar tributos ladeado pelo direito fundamental contra o poder impositivo, o qual consiste no direito de todo contribuinte de questionar a instituição, o aumento e a exigência de tributos. O dever fundamental de pagar impostos, por mais que seja indispensável à organização e à manutenção do Estado, é mitigado pelas diversas limitações tributárias que constam da CF/1988. Os direitos fundamentais também não são absolutos e podem ser relativizados, e essa relativização deve, contudo, observar alguns critérios (Farias, 2015).

Isso significa que a justificação de tributos com base na intenção redistributiva da renda e do patrimônio precisa ser contraproposta à capacidade contributiva porque “os tributos devem ser medidos e utilizados de modo a aumentar o bem-estar social e não diminuir” (Tipke, 2012, p. 53).

A capacidade contributiva é o princípio que viabiliza comparações intersubjetivas na seara tributária e legitima a tributação gradual de acordo com a riqueza do contribuinte, de modo que o rico pague mais tributo que o pobre. Para a sua concretização, há dois instrumentos jurídico-tributários importantes: a progressividade e a essencialidade.

A progressividade consiste em uma técnica para aplicação da capacidade contributiva, de acordo com a qual a tributação aumenta juntamente com a renda do indivíduo. Como regra, o STF impedia a aplicação da progressividade com base na capacidade contributiva para os tributos reais, salvo quando expressamente autorizada pela CF/1988. Em fevereiro de 2013, no entanto, o plenário do STF

alterou seu entendimento para permitir à legislação dos estados requerer o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) com progressividade baseada na capacidade contributiva. Por seu turno, é possível presumir a natureza, o valor ou a aplicação específica de determinado bem no sentido de que quem o possui, compra ou tem predileção por ele é o indivíduo de maiores recursos. O imposto real, ou seja, incidente sobre a propriedade, sem levar em consideração as particularidades do contribuinte, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa.

Por essencialidade, considera-se a característica dos tributos indiretos, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Segundo esta capacidade contributiva, estes impostos incidem, por um lado, com alíquotas mais elevadas sobre operações e industrializações consideradas supérfluas e, por outro, com alíquotas menores em relação a bens essenciais na perspectiva do consumidor final (Coelho, 2002).

A tributação não pode ser uma forma arbitrária de angariar recursos públicos, pois a mera referência à busca de recursos para satisfazer interesse público é arbitrária. Para ser democraticamente justificável, a tributação precisa vir acompanhada da observância dos direitos reconhecidos na Constituição e passar pelo crivo dos grupos sociais, sendo que a representação, por si só, não se revela suficiente para demonstrar a responsividade do público em relação ao indivíduo, mas é necessário comprovar o ajuste feito para atribuir o consenso.

Um exemplo de situação que revela este exercício democrático na tributação é a intenção de aumentar um tributo para melhorar a condição da saúde pública em determinada quantia que esteja comprovada em equações. A pretensão apresentada por um parlamentar consiste em aumentar a contribuição previdenciária daquelas empresas cujos empregados adoecem mais em razão das condições de trabalho. O debate sobre a inserção do aumento deve ser feito de modo a convencer o grupo dos afetados pelo aumento da tributação, demonstrando o impacto econômico na atividade desempenhada e levando em conta outros tributos pagos, bem como o ganho desse contribuinte com a melhoria das condições de saúde ofertadas ao seu empregado. É possível que esses argumentos não convençam os novos contribuintes deste aumento de contribuição previdenciária, mas a anuência com este resultado deriva da aceitação compartilhada de que se concorda com o resultado do jogo, ainda que contrário à pretensão, pois se reconhece a validade das regras do procedimento deliberativo. A constância e o respeito às regras na deliberação mantêm o elo democrático.

A política tributária e o seu reflexo nas regras jurídicas devem ser considerados pactos sociais e a validade destes se demonstra a partir do grau de fruição de direitos que proporcionam à sociedade. Em outras palavras, não é apenas com o aumento da tributação que se alcança a redistribuição, mas, sim, com as escolhas

de não tributação de determinadas atividades essenciais, para que os indivíduos possam usufruir do mínimo que garanta a subsistência, que somente é aferível por intermédio de estudos empíricos. Esta é a possibilidade de intervenção de decisão judicial adequada.

Realçando o que não se amolda à capacidade contributiva e introduzindo a sua classificação, Costa (2012) apresenta duas subcategorias: a capacidade contributiva objetiva e a capacidade contributiva subjetiva. Enquanto a objetiva refere-se à aptidão do indivíduo para auferir e acumular riquezas para serem tributadas, independentemente da correlação com os demais gastos suportados pelo contribuinte, a subjetiva busca enxergar a tributação em relação ao que pode ser suportado pelo indivíduo, no sentido de proteger seu núcleo mínimo para fazer frente ao numerário necessário à satisfação da existência.

Dessa distinção, surgem duas concepções possíveis sobre aplicação da capacidade contributiva: *i*) ela é um parâmetro abstrato, de exame apenas hipotético, que não expressa a realidade do indivíduo; e *ii*) ela é garantia de direitos subjetivos, considerando a situação concreta de uma dada implicação do texto normativo à realidade.

Becker (1998) fala sobre a possibilidade de aplicar a capacidade contributiva em um caso concreto e a declaração de inconstitucionalidade de uma norma para uma circunstância de aplicação. Kirchhof (2016), por sua vez, afirma que os tributos diretos devem ser estabelecidos segundo a capacidade contributiva individual, enquanto os indiretos, conforme o poder aquisitivo presumido. A carga da tributação indireta deve estar relacionada intimamente com a garantia de existência individual.

A capacidade contributiva pode ser classificada como quantitativa e qualitativa: a quantitativa evita a tributação em excesso ou o desrespeito ao mínimo existencial do cidadão; a qualitativa protege o contribuinte de discriminações arbitrárias e de “privilégios odiosos” concedidos a terceiros (Torres, 2003, p. 435).

O efeito extrafiscal do tributo autoriza que haja tributação em bases afastadas da capacidade econômica. No entanto, essas circunstâncias não “obrigam o contribuinte ao financiamento conjunto do orçamento estatal, mas indicam o programa administrativo, que será explicado e realizado por instrumentos fiscais” (Kirchhof, 2016, p. 40). O efeito extrafiscal do tributo faz-se presente quando este é exigido para induzir um determinado comportamento econômico, social ou laboral. Isso quer dizer que a finalidade pode justificar a mitigação da capacidade contributiva em certas ocasiões.

Sobre a tributação indireta, na hipótese de o Estado promover o bem-estar dos cidadãos, o critério e a política para a exação deverão assentar-se na concepção de que o bem econômico seja revertido para o consumo; portanto, a política

tributária deve levar em consideração este aspecto de acesso dos indivíduos aos bens de consumo. Com efeito, a concepção de imposto exigido em conformidade com a situação particular de cada contribuinte suplanta a ideia de tributo de acordo com as necessidades estatais. A proibição de excesso é outro pressuposto para a utilização de padrões na tributação. Caso a padronização seja excessiva e impeça qualquer direito fundamental do contribuinte, ela será inconstitucional por ser confiscatória, pois o núcleo essencial dos direitos fundamentais jamais pode ser atingido (Ávila, 2015).

A capacidade contributiva, muitas vezes, é questionada ante a princípios como o da praticabilidade tributária, que é a orientação com a qual os instrumentos jurídicos deverão estar coadunados para a facilitação do processo de cobrança dos tributos pelas autoridades administrativas fiscais (Costa, 2007).⁸ Por seu turno, Tipke (2012)⁹ preocupa-se com a praticabilidade, trazida como limitador. De fato, esta capacidade, aplicável na sua máxima efetivação, exigiria que todos os contribuintes fossem tributados em conformidade com sua capacidade econômica, o que seria um obstáculo à sua execução. Em função disso, tal capacidade pode ser complementada com a escolha do mecanismo procedimental mais prático e menos oneroso para o exercício das tarefas fiscalizatórias.

6 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Um desdobramento da capacidade contributiva é o princípio da vedação ao confisco, na medida em que ambos buscam alcançar a justiça fiscal; todavia, a vedação ao efeito confiscatório seria o afastamento mais abrupto da lei tributária da capacidade contributiva (Becho, 2009). Isso quer dizer que uma lei se afasta deste tipo de capacidade de modo a avançar, ilegitimamente, no patrimônio e na liberdade do indivíduo, tornando o tributo confiscatório.

Por sua vez, a vedação ao confisco proíbe o Estado de tributar o contribuinte de forma a restringir demasiadamente sua condição patrimonial. Por mais que não haja, na lei, padrões mínimo e máximo para a consideração de um tributo como confiscatório, a expressão contextual do impacto por ele provocado deve ser examinada pelo STF.

A vedação ao tributo com efeito de confisco é um princípio constitucional que somente se realiza em regras ajustadas em casos concretos. Por ele, assegura-se a eficácia de três garantias fundamentais: *i*) direito à propriedade; *ii*) direito à herança;

8. A praticabilidade tributária tem como propósito, de um lado, garantir a tributação de todos os que pratiquem fatos geradores e, de outro, facilitar a arrecadação dos tributos.

9. "A ética ou a filosofia moral tributária não pode prescindir da prudência prática. Deve considerar-se o dado empírico de que o imposto sobre o valor agregado é mais difícil de fraudar do que o imposto sobre a renda, e que um imposto sobre a renda incrementado com o imposto sobre o volume de vendas exacerbaria notavelmente a esquiva tributária" (Tipke, 2012, p. 31).

e *iii*) direito ao livre exercício de trabalho, ofício ou profissão. No campo das normas com finalidade tributária fiscal, os princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco são os limiares referenciais para a tributação. O primeiro é representado pela renda, pelo patrimônio e pelo consumo; o segundo impede a tributação de onerar qualquer outra situação jurídica que não as que estão no escopo do primeiro (Yamashita, 2014).

A vedação ao confisco tem relação com o direito de propriedade. O Estado, ao garantir o direito de propriedade, um dos direitos fundamentais, tem o dever de resguardar aquilo que é proveniente do esforço do indivíduo como parte do seu patrimônio. Essa afirmação não se opõe à necessidade nem à função social do tributo. Se, de um lado, falar única e exclusivamente da liberdade para justificar um posicionamento societário agressivo não possui amparo no estado de bem-estar social, de outro, o tributo não pode ser justificado apenas na urgência do abastecimento dos cofres públicos, e isso se dá por conta da necessidade de aplicação conjunta da liberdade e da igualdade. Não pode ser considerado ilegítimo utilizar a liberdade para obter mais renda, e isso, por si só, não pode ser recriminado pelo Estado. Isso porque “as disposições estatais de caráter social devem ser direcionadas às origens criadoras de renda – educação, criação de postos de trabalho, assistência médica, a inclusão de medidas sociais na concorrência – não ao sucesso individual obtido no mercado” (Kirchhof, 2016, p. 40). Por este postulado, por exemplo, o Tribunal Constitucional Federal entende que a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica somente se justifica na realidade econômica que embasa a forma, não na forma exclusivamente.

O princípio de vedação ao confisco representa a proibição constitucional de se exigir tributo que tenha efeito confiscatório concreto. Os critérios para determinar se um tributo tem ou não efeito de confisco dependem da análise positiva do Tribunal Constitucional: no Brasil, o STF, segundo Ataliba (1998).

A vedação ao confisco traz alguns comandos diretos e pressupõe outros valores a fim de orientar a atuação dos formuladores e aplicadores da regra. O constituinte brasileiro não permitiu que o tributo implicasse confisco, e isso significa que a lei tributária deverá garantir a liberdade na detenção de propriedade, no desempenho de atividades do contribuinte e na perseguição da subsistência do indivíduo. Além disso, a vedação ao confisco diz respeito à sua incomensurabilidade, consistente na inviabilidade de estabelecer um patamar objetivo do que seria confiscatório e do que não seria. A atributividade do princípio, por seu turno, baseia-se na impossibilidade de tributos serem tão onerosos que impliquem o repasse de propriedade do particular ao Estado (Becho, 2009).

Tipke (2012)¹⁰ critica a proibição do confisco, compreendendo-o como princípio associado a realidades jurídicas lastreadas na liberdade. O Estado social, por sua vez, mitiga a proibição de confisco, passando a exigir contraprestação justificada em vez de salvaguardar a propriedade. Como já aludido, a capacidade contributiva costuma ser associada apenas à exigência de um determinado tributo em relação ao patrimônio e à renda do contribuinte, e a sua aplicação não leva em conta, via de regra, a incidência de outros tributos sobre a operação ou a situação jurídica. Essa análise deveria ter sido feita antes da exigência do tributo, e se o legislador não a efetuou, é certo que o Tribunal Constitucional (considerando que a argumentação foi construída na Alemanha¹¹) deveria ter a atribuição de levar o procedimento a efeito (Tipke, 2012).

7 O CONTROLE JUDICIAL DA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O STF tem o dever de julgar a inconstitucionalidade da lei e determinar ao Legislativo que complemente a legislação com o estudo de impacto do tributo no indivíduo e no setor, apresentando-o aos alcançados, sejam os contribuintes ou quaisquer outros afetados. Ele poderá agir dessa forma somente se houver elementos e dados que o aparelhem a formatar o debate, convocando os interessados para o processo constitucional. É necessário saber traduzir para o raciocínio jurídico a equação apresentada, e é por isso que a participação dos interessados torna-se tão relevante. Isso significa que, nas questões de cunho econômico, a corte deveria manter a deferência ao Legislativo, enquanto nas de ordem moral, poderia avançar, escolher a concepção e resguardar mais direitos (Peters, 2011).

O controle judicial da aplicação do princípio da capacidade contributiva merece algumas considerações. É certo que tal capacidade, para ser concretizada, deve levar em consideração o impacto da imposição fiscal sobre a riqueza e a atividade do contribuinte. Não basta apenas identificar o valor do tributo, ou seja, aquele decorrente da incidência tributária, mas analisar de que forma ele se relaciona com os demais tributos suportados pelo contribuinte, considerando o impacto do encargo no seu universo microeconômico. Admite-se a perspectiva abstratamente considerada, que irá orientar o legislador na formulação da regra quando da edição de um tributo – o que significa que todo tributo, para se amoldar à capacidade contributiva, deve ser precedido de estudo de impacto econômico

10. "Em 1848 aconselharam Karl Marx e Friedrich Engels à introdução de um imposto de renda especialmente progressivo como uma das medidas, com que após a primeira fase da Revolução 'o proletariado usará sua supremacia para arrebatar por etapas da burguesia todo o capital, para centralizar todos os meios de produção nas mãos do Estado'. Para onde a realização desse conselho cerca de 140 anos mais tarde finalmente levou é por todos conhecido. A teoria foi pela realidade basicamente contrariada. Foi também evidenciado que nos países de economia de mercado, nos quais efetivamente predomina mais desigualdade do que nos comunistas, mesmo os mais desfavorecidos têm um padrão de vida claramente mais alto que nos sistemas igualitários" (Tipke, 2012, p. 47).

11. Este esclarecimento se deve à necessidade de contextualizar e explicar o conceito do autor alemão.

sobre as diversas classes sociais que sofrerão a incidência; quanto ao impacto, como as circunstâncias de impacto econômico não puderam ser dimensionadas pelo legislador, podem ser questionadas no âmbito judicial e, se houver como receber os elementos econômicos sobre o assunto, bem como providenciar a incorporação para o direito, a regra pode ser completada pela corte. Essa, no entanto, não é a única forma de intervenção judicial na capacidade contributiva defendida neste texto. Uma outra forma possível é o Judiciário levantar os dados prévios à edição da lei e não encontrar, na deliberação legislativa, os dados que revelam ter havido o estudo de impacto econômico do tributo para atestar sua conformação com a capacidade contributiva. Nessas circunstâncias, a ausência de debate acerca do impacto revela falta de atenção e de preocupação na esfera pública legislativa com o mínimo existencial. Isso ocorre com certa frequência na edição de medidas provisórias, visto que a justificativa, muitas vezes, embasa-se na necessidade de aumento da arrecadação.

A inviabilidade de o Judiciário imiscuir-se em questões de capacidade contributiva – uma vez que esta seria uma decisão política, ou ainda, que o compromisso do constituinte teria sido apenas o de efetivar a capacidade contributiva na situação possível – não exigiria do legislador que ele sempre observasse esse pressuposto de validade de tributação (Torres, 2003). Caso haja desrespeito de direito fundamental na instituição do imposto, como confisco, atingimento do mínimo existencial ou discriminação em razão de sexo, etnia, religião etc., o Judiciário pode intervir por se tratar de violação constitucional.

O Judiciário, ao examinar o princípio da capacidade contributiva, não irá, necessariamente, realizar estudos econômicos, por mais que possa fazê-lo, desde que, a toda evidência, consiga transportar para o direito a compreensão da economia e traduzi-la. Mais do que fazer a análise econômica, o STF, no resguardo dos direitos fundamentais, tem a missão de examinar se na escolha feita pelo legislador houve enfrentamento das questões de impacto ao contribuinte, seja nos tributos diretos ou, mais importante, no tributo indireto. No tributo indireto, a função do STF ressoa mais importante do que no direto, porque neste tipo de relação não há direito do contribuinte de propor ação judicial. Tampouco o Ministério Público pode questionar a carga tributária, pois o Judiciário compreende que não há direito individual homogêneo passível de proteção por este órgão.

Dizer que o Judiciário não pode se imiscuir em questões econômicas é esquivar-se de sua missão constitucional de proteção da CF/1988, na leitura mais contemporânea. O instrumento para isso leva em conta a formação do precedente, em que a análise dos impactos, mesmo para os que não possuem relação jurídica tutelável pelo direito, seja resguardada, pois é a forma pela qual se tem o esclarecimento dos tributos aos que efetivamente arcam com o ônus tributário. Uma vez examinado o conteúdo jurídico

do princípio da capacidade contributiva e o modo como o STF pode colaborar com a sua concretização, complementando o debate, suficiente ou não, no Legislativo e no Executivo, será examinado o princípio da igualdade. Essa proposta resume, de um lado, a maneira como os jurisdicionados poderão se empoderar do direito à proteção do princípio da capacidade contributiva e, de outro, a forma como esse princípio deverá ser observado pelo legislador e pelo Executivo no propósito de, pela via tributária, alcançar a distribuição dos bens equitativamente.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. Limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 1992.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, 1998.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, H. B. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BECHO, R. L. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

CASTRO, M. F. Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, ago. 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

COELHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, R. H. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, M. A. M. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 1991.

DOMINGUES, J. M. O princípio da capacidade contributiva, o acesso à justiça e outros desafios à jurisprudência do Supremo Tribunal. Estudo de caso: o imposto sobre serviços, a locação de coisas e o afretamento de embarcações. *In*: GOMES, M. L.; VELLOSO, A. P. (Org.). **Sistema constitucional tributário**: dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

DUTRA, M. D. **A capacidade contributiva**: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais. 2008. Dissertação (Mestrado) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008.

FARIAS, R. B. O dever fundamental de pagar tributos e a teoria do limite dos limites aos direitos fundamentais. *In*: VALADÃO, M. A. P.; MEIRA, L. A.; BORGES, A. M. (Org.). **Direito tributário constitucional**: temas atuais relevantes. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015.

GOMES, M. As distorções de uma carga tributária regressiva. **Desafios do desenvolvimento**, 86 ed. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41>. Acesso em: 20 maio 2017.

GRECO, M. A. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *In*: RODRIGUEZ, J. R.; COSTA, C. E. B. S.; BARBOSA, S. R. (Org.). **Nas fronteiras do formalismo**: a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRUPENMACHER, B. T. Tributação e direitos fundamentais. *In*: FISCHER, O. C. (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

KIRCHHOFF, P. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

PEREIRA, M. H. F. **Fiscalidade**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

PETERS, C. J. **A matter of dispute**: morality, democracy, and law. New York: Oxford University Press, 2011.

TIPKE, K. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, R. L. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *In*: SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003.

YAMASHITA, D. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.

O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS

Vanessa Rahal Canado¹
Melina Rocha Lukic²

1 INTRODUÇÃO

A unificação e a mudança no regime jurídico de apuração das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são duas das propostas da reforma do sistema tributário anunciada pelo governo federal e atualmente em discussão. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) vem apresentando, desde 2015, as principais diretrizes que orientarão a alteração da incidência do PIS.³ A ideia é que, assim como ocorreu quando da implementação da não cumulatividade, o PIS seja utilizado como ensaio, com as adaptações necessárias para mudanças posteriores da Cofins.

Uma das diretrizes propostas é a adoção da sistemática do crédito financeiro. Diferentemente do caos no qual a legislação tributária e, conseqüentemente, a dogmática jurídica e a jurisprudência transformaram essa sistemática, do ponto de vista econômico não há nada mais simples que a não cumulatividade baseada no crédito financeiro. Por este regime, todos os bens, serviços e direitos que tenham sido tributados geram direito a crédito para o adquirente, exceto aqueles que não tenham relação com a atividade econômica. Para regular essas exceções, a RFB utilizará as regras que tratam dos custos e despesas dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). Essa alternativa, conforme indicado nas apresentações da RFB, de fato acabará com a discussão sobre o conceito de insumos, restando em aberto apenas casos limítrofes, tal como existem para o IRPJ.

As atuais discussões sobre o conceito de insumo para efeitos de tomada de créditos de PIS e Cofins têm sua origem na própria definição do fato gerador das contribuições, todavia, sua relação mais imediata vem da interpretação restritiva

1. Professora da Fundação Getúlio Vargas (FGV) de São Paulo e coordenadora do Grupo de Estudos em Direito e Contabilidade (Gedec/FGV); e advogada sênior do Derraik & Menezes Advogados.

2. Professora da FGV do Rio de Janeiro e pesquisadora do Centro de Pesquisas em Direito e Economia da FGV Rio.

3. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/dezembro/fazenda-conclui-reforma-que-simplifica-a-contribuicao-para-o-pis>>.

divulgada pela RFB por meio de instruções normativas, como demonstraremos na seção 2. Além disso, na seção 3, ressaltaremos os resultados de um levantamento feito com bases em decisões do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais (Carf) entre os anos de 2015 e 2016, que evidenciou o casuísmo resultante da discussão sobre a legalidade das instruções normativas e o sentido legal de insumo. Na seção 4 constam as considerações finais.

2 DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS

O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins é atualmente uma das maiores controvérsias envolvendo o regime não cumulativo destas contribuições. Apesar de esta discussão ter tomado grandes proporções, especialmente no contencioso administrativo, a solução para este problema não envolveria grandes mudanças legislativas. Conforme veremos a seguir, a restrição do conceito de insumos está relacionada ao debate sobre créditos físicos *versus* créditos financeiros, iniciado especialmente na edição de normas infralegais que orientaram a prática do fisco federal.

O regime jurídico do PIS e da Cofins, na sua origem, é de incidência cumulativa, ou seja, se apurava o total a pagar com base no faturamento da pessoa jurídica, sem que houvesse qualquer desconto do valor dos tributos incidentes nas etapas anteriores. As contribuições passaram a ter um regime concomitante de incidência não cumulativa inicialmente com o PIS, a partir da Lei nº 10.637/2002 e, posteriormente, com a Cofins, com a edição da Lei nº 10.833/2003.

Na exposição de motivos da medida provisória que foi convertida na Lei nº 10.637/2002, afirma-se que “o que se pretende (...) é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep [Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público] para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)”.⁴ Ou seja, a intenção do governo, ao propor a criação do regime não cumulativo do PIS, seria iniciar uma transição destas contribuições para um regime de incidência sobre o valor agregado e não mais somente sobre a receita, conforme a sistemática original. Tributar sobre o valor agregado implica, *a priori*, a adoção do crédito financeiro, possibilitando o creditamento de tudo o que foi tributado e que tem relação com a atividade da empresa, conforme as melhores práticas internacionais referentes aos tributos deste tipo. Com relação ainda à possibilidade de creditamento, na exposição de motivos da medida provisória⁵ que criou a Cofins não cumulativa consta que:

por se ter adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da

4. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>.

5. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>.

contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona (...). A alíquota foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e incidirá sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos referentes, dentre outros, à aquisição de bens para revenda, bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços e despesas financeiras.

Aqui, novamente, somente se faz referência ao aproveitamento dos créditos relativos aos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços, não havendo qualquer menção sobre a possibilidade de restrição do conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição.

Conforme ainda mencionado na exposição de motivos, a apuração do PIS e da Cofins não cumulativos se dá através do método indireto subtrativo.⁶ Por este método, o cálculo é feito da seguinte maneira: primeiramente, são aplicadas as alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS) sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte (deduzindo-se as exclusões permitidas pela legislação).⁷ Como resultado, tem-se o total do “débito” referente a estas contribuições. No entanto, por se tratar do regime não cumulativo, faz-se necessário o abatimento dos créditos de PIS e Cofins relativos aos custos e despesas previstos em lei. O cálculo do valor do crédito das contribuições se dá pela aplicação das respectivas alíquotas sobre os valores relacionados nas leis, tais como: *i*) aquisições de bens para revenda; *ii*) insumos na fabricação de produtos ou serviços; *iii*) aluguéis de prédios, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; *iv*) contraprestações de arrendamento mercantil, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado; e *v*) despesas e custos com energia elétrica e térmica. Este rol amplo de possibilidades de creditamento previsto na lei parece indicar que a sistemática adotada pelo regime do PIS e da Cofins está mais próxima do crédito financeiro do que do crédito físico e, portanto, o conceito de insumo também deveria ser interpretado nesta mesma lógica. A vedação aos créditos sobre despesas e custos pagos a pessoas físicas ou a não residentes confirma essa intenção. A maior parte dos valores que ensejam crédito pela lei não corresponde necessariamente a itens que se integram fisicamente ao bem ou serviço objetos da atividade da empresa. Mesmo assim, a lei possibilitou o creditamento destes valores pelo fato de tais despesas e custos serem necessários ao fim da pessoa jurídica, na linha do regime do crédito financeiro.

6. Pelo método indireto subtrativo, calcula-se a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e aquela correspondente às entradas.

7. Como exemplo de exclusões previstas nas leis reguladoras do PIS e da Cofins, temos as receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, as receitas das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, das recuperações de créditos baixados como perdas, dos resultados positivos do método de equivalência patrimonial (MEP) e de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, as receitas da venda de bens do ativo permanente e da revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário, além daquelas receitas excluídas do regime de incidência não cumulativa.

No que tange especificamente aos insumos, as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (art. 3º, inciso II) apenas mencionam que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. As instruções normativas (INs) nº 247/2002 e nº 404/2004, da Secretaria da Receita Federal, com a finalidade de especificar os valores passíveis de creditamento na apuração das contribuições PIS/Cofins, conceituam insumo na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço. Segundo as INs, serão considerados insumos na produção de bens para venda: matérias-primas, produtos intermediários, embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. No que diz respeito à prestação de serviços, serão considerados insumos os bens aplicados ou consumidos na prestação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica também aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Assim, segundo as INs, somente surgiria direito ao crédito referente aos insumos se houvesse integração física destes no processo de produção ou na prestação de serviço, tal como ocorre no regime do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).⁸ Muitas críticas são endereçadas a estas INs, sob a alegação de que restringiriam o conceito de insumo previsto nas leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, por conseguinte, reduziriam ilegalmente a possibilidade de créditos de PIS e Cofins para fins de compensação no valor a ser pago. A doutrina tem defendido que as leis que regulam o PIS e a Cofins não fazem esta limitação, no entanto, não há unanimidade no conceito de insumo a se adotar. Parte da doutrina defende que este conceito deve ser interpretado à luz do regime do IRPJ, considerando o conceito de despesa operacional, ou seja, tudo aquilo que é necessário para a atividade empresarial. Outros, porém, defendem que a possibilidade de creditamento de insumos não se respalda na legislação do IPI – necessidade de integração no produto final –, tampouco na legislação do IRPJ, tendo em vista que é muito abrangente. Para esta linha, haveria um conceito intermediário de insumos para PIS e Cofins.

8. O Decreto nº 7.212/2010 dispõe no art. 226 que "os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se: I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>.

Uma primeira discussão importante para a definição do conceito de insumo envolve uma diferenciação entre as bases de incidência dos tributos não cumulativos (operação *versus* receita) e a reflexão se estas diferenças determinam possibilidades diferentes de crédito de certos valores. Muitos defendem que, ao contrário do IPI e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que incidem sobre a operação com produtos industrializados ou mercadorias, as contribuições PIS e Cofins incidem sobre a receita.⁹ Por esta razão, a possibilidade de creditamento nas contribuições deveria ir além dos valores necessários à formação do produto ou mercadoria, objetos da operação, e considerar tudo o que faz parte do “processo formativo da receita” – todos os custos e despesas que contribuem para a atividade empresarial e que compõem a realização das receitas – o que, segundo Greco (2004, p. 101), incluiria elementos não só físicos, mas também funcionais. Um dos pressupostos desta argumentação é o fato de o PIS e a Cofins não cumulativos incidirem não só sobre a receita operacional, mas sobre a totalidade da receita, o que inclui valores que não necessariamente correspondem à atividade principal da pessoa jurídica.

Se, por um lado, o conceito de insumo para fins de creditamento no PIS e na Cofins não poderia ser tão restrito a ponto de se equiparar àquele utilizado para

9. Greco (2004, p. 101), sobre essa questão, afirma que “estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a ‘receita’, portanto, a não cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita”. Ou seja, para o autor, “o referencial das regras legais que disciplinam a não cumulatividade de PIS/Cofins são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para sua obtenção”. Na mesma linha, Minatel (2005, p. 180) chama a atenção ao fato de que, tendo em vista que as contribuições incidem sobre a receita, a não cumulatividade e, por consequência, os valores passíveis de gerar crédito devem ser considerados de maneira diversa do regime aplicável ao ICMS e ao IPI: “não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a auferir, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que acontece com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias”. Tomé (2013) igualmente defende esta linha de argumentação: “como o IPI incide sobre o valor do produto industrializado, o crédito decorre da aquisição dos bens e serviços empregados para a fabricação do produto final. No caso do ICMS, a entrada das mercadorias destinadas à revenda faz nascer créditos desse imposto, por ser ele calculado segundo o valor da comercialização de tais bens. Mas, quanto a PIS e Cofins, a forma operacional da não cumulatividade afasta-se totalmente das regras aplicáveis aos impostos sobre a circulação e produção de bens (ICMS e IPI). Sendo tributos incidentes sobre as receitas, os créditos não decorrem de compra e venda de bens e serviços específicos, inexistindo exigência de vínculo algum entre as compras e as vendas, ou entre as entradas e as saídas. Nem poderia fazê-lo o legislador, tendo em vista que o PIS e a Cofins não incidem sobre a circulação de bens ou serviços, mas sobre as receitas. No que diz respeito à contribuição ao PIS e a Cofins, tendo em vista que as suas bases de cálculo são compostas pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, todas as despesas que contribuem para a atividade empresarial, incluindo, por conseguinte, na realização das receitas, devem ser contabilizadas para fins de creditamento. Tratando-se das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o vocábulo ‘insumo’ há de ser entendido como todos os custos com a produção e comercialização de mercadorias, ou prestação de serviços. Engloba: *i*) matérias-primas, consistentes nos bens que integram fisicamente o produto; *ii*) mão de obra, caracterizada pelos atos de execução do processo produtivo, de comercialização ou de prestação de serviço; e *iii*) gastos gerais, tidos como custos indiretos da produção ou serviços”.

fins de creditamento no IPI, por outro, não poderia também ser tão largo a ponto de se equiparar à dedutibilidade de despesas do IRPJ, tendo em vista que a base de incidência denominada receita é diferente do lucro. Nesta linha, Schoueri e Viana (2011, p. 423) afirmam:

cabe ponderar que, tivesse sido a intenção do legislador que fosse possível a escrituração ampla e irrestrita, não haveria sequer a necessidade de utilizar o termo "insumos", bastando que se referisse a gastos com a aquisição de bens e serviços pela pessoa jurídica contribuinte do PIS e da Cofins. O termo insumo pressupõe certa vinculação com a atividade-fim, de certo.

Cabe lembrar que a própria letra das leis limita o creditamento aos bens e serviços "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Ou seja, somente gera crédito o insumo que tenha certa vinculação com os bens e serviços vendidos ou prestados pela pessoa jurídica, sendo que esta associação não necessariamente precisa ser física, no sentido de integração no produto final.

A indefinição legal do conceito de insumo gera não só uma ampla discussão doutrinária mas também um enorme contencioso administrativo e judicial. Independentemente das diversas posições, parece que, se a legislação finalmente seguisse o critério do crédito financeiro como norteador da não cumulatividade, tanto a contenda em torno do assunto quanto a insegurança jurídica causada por esta indefinição diminuiriam. Assim, um postulado que uma eventual reforma envolvendo o PIS e a Cofins deve levar em conta é a revisão da utilização do conceito de insumo que, em última análise, ocasiona a migração do sistema de base contra base para o sistema de tributo contra tributo, sempre considerando a simplificação, o que, por consequência, não significa uma regulação excessiva e detalhada.

3 DA POSIÇÃO DO CARF QUANTO AO CONCEITO DE INSUMO

A indefinição legal do conceito de insumo acaba por gerar, conforme já dito, um grande contencioso tributário, especialmente na esfera administrativa. Com o fim de analisar os contornos deste contencioso, foram mapeadas pelos alunos do Programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em direito tributário do GVLaw as discussões do Carf em torno do conceito de insumos¹⁰ entre agosto de 2015 e outubro de 2016.¹¹ A pesquisa foi realizada a partir dos acórdãos filtrados no *site* do Carf, dentro de um interregno temporal determinado, pelos termos *Cofins* e *insumos*, contidos na

10. A pesquisa foi coordenada pela professora Vanessa Rahal Canado e seus resultados foram compilados e organizados pelo professor Frederico Bastos.

11. No período de abril a dezembro de 2015, o Carf paralisou seus julgamentos em virtude da Operação Zelotes, razão pela qual o retrato da jurisprudência aqui colocado reflete o posicionamento do órgão praticamente apenas durante o ano de 2016. Não obstante, o filtro utilizado pelos pesquisadores para a pesquisa jurisprudencial compreendeu o período entre agosto de 2015 e outubro de 2016. Para estudo do posicionamento do Carf antes desse período, ver Vasconcelos e Alves (2016), que analisaram os julgados sobre o tema até o final de março de 2015.

ementa ou na decisão. Do total de decisões, foram excluídas aquelas que não eram relativas à discussão sobre o conceito de insumo, embora tenham entrado no filtro de pesquisa. Após esse segundo filtro manual, foram analisadas, então, todas as decisões, retratadas em 164 acórdãos. Destes, 34 foram favoráveis ao contribuinte, 33 foram desfavoráveis e 97 tiveram provimento parcial, conferindo créditos de maneira parcial. Isso quer dizer que em aproximadamente 60% dos casos a decisão é mista, ou seja, envolve a análise de mais de um custo, ou despesa, controverso.

O número de decisões proferidas por maioria (83) praticamente coincide com o de decisões por unanimidade (81). No caso das solucionadas por maioria, 16 foram favoráveis ao creditamento, 23 desfavoráveis e 47 foram mistas (parte dos créditos foi admitida e parte não). As decisões por unanimidade tiveram um número um pouco maior de decisões favoráveis (18), em comparação às por maioria e às unânimes desfavoráveis (10). O dado interessante é a maior quantidade de acórdãos mistos decididos por unanimidade (53, em comparação aos 47 por maioria), contrariando o que seria mais natural, pois quanto mais insumos discutidos, maior o potencial de discordância.

O julgador que mais relatou casos foi o conselheiro Francisco José de Barros Rios (32), seguido de Eloy Eros (18), Waldir Navarro (16), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (13) e José Fernandes do Nascimento (11). Estes cinco julgadores foram responsáveis por 55% dos casos, sendo que os demais 74 casos (45%) foram relatados pelos demais 27 conselheiros. No que diz respeito ao mérito das decisões, o insumo mais debatido foi o frete (106 referências), seguido de serviços de manutenção (79), assessoria (50), produtos químicos (46) e combustível (41).

A despeito da pesquisa quantitativa, a análise do percurso e dos resultados demonstra altíssimo grau de casuísmo, principal causa da insegurança do sistema atual. Como se trata de análise de fatos e provas, os precedentes não conseguem oferecer previsibilidade e vinculação da administração, ainda que os resultados quantitativos indiquem aparentes tendências.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS: DO EQUÍVOCO NA BUSCA DE UM CONCEITO DE INSUMO QUE SE ADEQUE AO CONCEITO DE RECEITA

Conforme foi demonstrado, o conceito de insumo que vem sendo seguido pelo Carf, seguindo a linha de Greco (2004), não escapa do casuísmo, pois impõe verificar a essencialidade do bem ou serviço em relação à atividade da empresa, cujo produto seria a receita/faturamento. Na verdade, todo esse esforço decorre de um equívoco enorme, inicial e elementar, que é a criação de um tributo sobre a receita bruta ou, pior, sobre a receita total. Ou seja, toda a problemática em torno do conceito de insumo tem como razão primeira a definição da receita como base de incidência do PIS e da Cofins.

Receita total é um termo indefinível. Sua anemia semântica estimula interpretações casuísticas, causa insegurança jurídica e estimula a criação de outros tantos conceitos vagos

e ambíguos, como o de insumos. Nem a doutrina nem a jurisprudência encontraram um conceito uníssono para o termo receita, que vai se construindo e se modificando conforme as situações concretas vão surgindo (reembolsos de despesas, variação cambial, receitas de terceiros etc.), e isso não decorre da incapacidade dos juristas em construir uma definição, ou da jurisprudência em seguir seus precedentes, mas da imprescindibilidade de aliar ao conceito de receita a operação que lhe deu origem. A receita é produto de uma atividade, portanto, é imprescindível que se defina legalmente quais atividades terão seu produto tributado. Na prática, com as exclusões da base de cálculo das chamadas receitas não operacionais (ativo imobilizado, intangível e investimentos relevantes) e parte das receitas financeiras sujeita à alíquota zero, não seria descabido dizer que o que há é a tributação apenas da receita bruta, cujo conceito é muito menos instável.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar inúmeros recursos sobre a antiga contribuição ao Fundo de Investimento Social (Finsocial), e mesmo ao julgar inconstitucional a ampliação da base de cálculo da Lei nº 9.718/1998, entendeu que a receita bruta é sinônimo de faturamento e que, por sua vez, significa o produto da venda de bens e serviços. Essa conotação torna mais precisa a base de incidência do PIS e da Cofins e, conseqüentemente, a criação de um conceito mais uníssono de insumo. Aliás, o ideal seria a adoção do crédito financeiro, já que não há melhor maneira de realizar juridicamente a não cumulatividade do que permitir o simples desconto do valor do tributo que foi pago na etapa anterior.

REFERÊNCIAS

GRECO, M. A. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. *In*: PAULSEN, L. O. (Coord.). **Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: I. E. T., 2004.

MINATEL, J. A. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005.

SCHOUERI, L. E.; VIANA, M. C. A. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. *In*: PEIXOTO, M. M.; MOREIRA JUNIOR, G. de C. (Coord.). **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Carf**. São Paulo: MP, 2011.

TOMÉ, F. del P. **Definição do conceito de “insumo” para a não cumulatividade do PIS e da Cofins**. [s.l.]: Ibet, 14 jun. 2013. Disponível em <<http://www.ibet.com.br/definicao-do-conceito-de-insumo-para-a-nao-cumulatividade-do-pis-e-da-cofins-por-fabiana-del-padre-tome/>>.

VASCONCELOS, B. F. M.; ALVES, O. V. PIS/Cofins insumos: um ano de jurisprudência do novo Carf. **Jota**, 15 dez. 2016.

A CARACTERIZAÇÃO DAS ISENÇÕES FISCAIS À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: PERSPECTIVA DE SUA IMPLEMENTAÇÃO SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL

Ricardo Victor Ferreira Bastos¹
Marlene Matos de Oliveira²

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo visa abordar a caracterização das isenções fiscais sob a ótica do que dispõe o sistema tributário nacional numa perspectiva global e dinâmica de sistema. A concessão de qualquer benefício fiscal que importe renúncia de receitas deve ser vista com muito cuidado e atenção de modo que não ocorra a concessão de privilégios indevidos ou mesmo sem qualquer amparo na ordem constitucional vigente, o que poderia representar uma distorção do instituto. Há, assim, a necessidade de identificar os contornos que delineiam a noção de isenção do ponto de vista previsto na constituição, ressaltando que é essencial que se observe a sua finalidade em consonância com os princípios, os objetivos, os direitos e as garantias fundamentais previstas na Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

No primeiro momento, buscar-se-á analisar o que se entende por isenções no contexto jurídico nacional, caracterizando o regramento legal e constitucional da matéria em uma perspectiva objetiva das condições de sua implementação e de como nosso ordenamento jurídico trata do assunto. Deve-se entender como as isenções são definidas pela doutrina, como ela é tratada pelo próprio Código Tributário Nacional (CTN) e pela CF/1988, de maneira que seja possível realizar sua adequação à noção de sistema tributário constitucional na perspectiva proposta neste trabalho.

Na sequência, observar-se-á que a concessão de isenção fiscal deve estar permeada pelo que a CF nos mostra como definição ou conceituação e sistema constitucional tributário. A CF/1988 possui diversas normas por todo o seu corpo que nos evidenciam o que devemos compreender como sistema constitucional tributário. Diversas normas constitucionais devem ser analisadas como possíveis

1. Membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF); advogado do Banco de Brasília; professor da graduação do Centro Universitário de Brasília; e professor de pós-graduação, instrutor e desenvolvedor de cursos internos no Banco de Brasília.

2. Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/DF; e advogada inscrita na OAB/DF.

de nortear o que se entende como regramento constitucional para a análise e concessão das isenções.

Como se vê, é preciso identificar quais os pontos da CF/1988 que integram a noção de sistema tributário além daquilo que está previsto no seu título VI, denominado Da Tributação e do Orçamento. Assim, o que se busca com este trabalho é identificar a influência daquilo que todo o corpo constitucional possui na regulamentação e na efetivação da concessão de isenções no Brasil, de modo que elas sejam tratadas como algo que obedeça à ordem constitucional vigente e não consista em elevação das desigualdades sociais no país.

2 PANORAMA JURÍDICO DA ISENÇÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A atividade de tributação prevê, entre diversos aspectos que a permeiam, o exercício da competência tributária com a instituição das figuras tributárias previstas em nosso ordenamento jurídico. Nesse contexto, a não cobrança de tributos, o não exercício de competência ou qualquer outra situação que afaste a exação possui grande controvérsia e exige adequação ao texto constitucional vigente. Uma das espécies de não ocorrência do fenômeno da tributação é a isenção tributária a qual ainda é cercada de questões no que concerne à sua conceituação. O art. 175, inciso I, do CTN³ afirma que ela consiste em uma forma de exclusão do crédito tributário, juntamente com o instituto da anistia. Na lição de Harada (2017, p. 568) sobre esse ponto:

isenção é causa excludente do crédito tributário. A obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador se estanca atingida em seus efeitos. No dizer de Ruy Barbosa Nogueira “isenção é a dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei”. É o posicionamento adotado pelo STF [Supremo Tribunal Federal]. Entretanto, a doutrina moderna considera a isenção como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, pelo que ocorre a exclusão do fato gerador.

A concessão de isenção deve obedecer a alguns requisitos rígidos que estão presentes tanto no CTN como na própria CF. A principal exigência feita pelo nosso sistema jurídico é que ela deve ser concedida por meio de lei específica conforme disciplina o § 6º, art. 150, da CF/1988.⁴ Ademais, o art. 176, do CTN, corrobora o texto constitucional ao disciplinar que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (Brasil, 1996).

3. Ver Brasil (1996).

4. Ver Brasil (1988).

O parágrafo único do art. 176 afirma que “a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares” (Brasil, 1996), o que nos mostra a relação que essa forma de não tributação possui com as especificidades de algumas regiões do país. Acerca desse dispositivo legal, Alexandre (2017, p. 573) leciona que:

segundo o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível que a isenção abranja somente parte do território da entidade tributante, em função das peculiaridades locais. Entretanto, caso a isenção seja concedida pela União, deve ser observado o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I, da CF. Assim, não é lícito que o benefício implique discriminatória diversidade de incidência tributária nos diferentes pontos do território nacional, ressalvada a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. A matéria foi objeto de estudo no capítulo referente às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Cabe ressaltar que a implementação de isenções exige uma relação direta com a possibilidade ou não do exercício da competência tributária, devendo ser ressaltado que aquele que pode instituir o tributo pode dispor de sua não incidência. Desse modo, com a aplicação da incidência tributária, a isenção só poderá ser outorgada pelo poder público competente para instituir o tributo. Essa isenção pode ser concedida em caráter geral ou individual, sendo que, quando não concedida em caráter geral, é efetivada por despacho da autoridade administrativa, por meio de requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão nos termos dispostos nos arts. 176 a 179 do CTN.

Em relação à natureza da isenção, alguns autores a tratam como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, sendo que o CTN a define como causa de exclusão do crédito tributário, pois ainda que ocorra o fato gerador do tributo, o que mostra que houve base para a tributação, o ente tributante está impedido de constituir e cobrar o crédito tributário.

Tendo em vista a existência de certa confusão conceitual, para que se compreenda melhor suas bases estruturais, a figura da isenção deve ser delimitada e caracterizada de modo a se entender quais as suas distinções com outros institutos existentes no nosso ordenamento.

2.1 Diferença com institutos afins (não incidência, imunidades, isenções e alíquota zero)

Essencialmente, a não incidência abrange as imunidades, a isenção e a fixação de alíquota zero, sendo que todos esses institutos jurídicos distintos excepcionam a regra da tributação. Nos moldes do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Para Paulsen

e Melo (2013), a incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência), gerando a obrigação de pagar tributo. A não incidência deste é definida por exclusão, sendo então análoga a todas as situações não contempladas pela regra jurídica da tributação. Isso ocorre, portanto, quando o fato não está passível de obrigação tributária.

Para Alexandre (2017), esse fenômeno da não incidência pode ocorrer, basicamente, de três modos: *i*) quando o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária; *ii*) quando o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato; e *iii*) quando a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos (instituto da imunidade).

Cabe ressaltar que a própria CF adota o termo isenção num contexto que pode levar a dúvidas acerca do instituto, especialmente quando se considera o conceito de imunidade. Nos termos da doutrina de Amaro (2012, p. 135), dispõe-se:

a imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: “compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência”. Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária.

Quanto à imunidade, o termo vem do latim e é representado pela palavra *immunitas*, traduzindo a ideia de não se aplicar algum encargo a um ente ou sujeito que preencha critérios devidamente estabelecidos em norma competente. No sentido jurídico, de acordo com a obra de De Plácido e Silva (2014, p. 1097), imunidade significa:

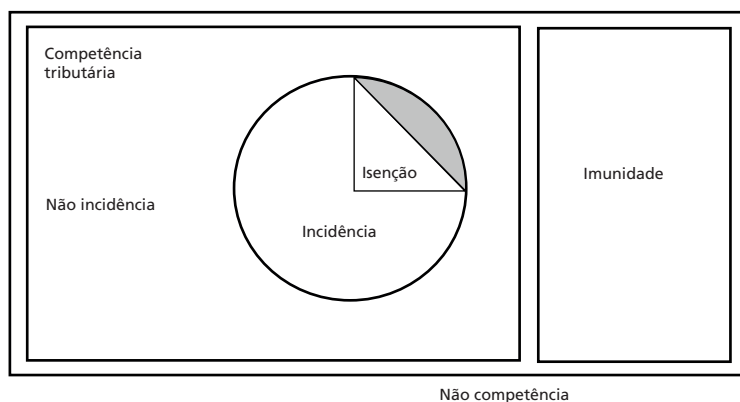
privilegio outorgado a alguém, para que se livre ou se sinta de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certo encargo ou certa obrigação determinada em caráter geral. Ainda, a imunidade coloca as pessoas, a quem se atribuem semelhantes prerrogativas ou regalias, sob proteção especial.

A isenção, regulada de modo geral pelo CTN,⁵ numa lição mais básica do instituto, pode ser entendida como uma dispensa legal do pagamento do tributo,

5. Cabe ressaltar que a isenção, como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, possui regramento previsto no art. 176 e seguintes do CTN. Para mais informações, ver Brasil (1996).

diferindo da imunidade por dois fatores que podem ser bem delimitados: o primeiro é que apenas o texto constitucional trata das imunidades, apesar de, no caso das que são condicionadas, haver tratamento legal que regule as condições a serem obedecidas; já o segundo, refere-se ao fato de que a imunidade é um bloqueio da própria competência tributária, sendo que sequer há a possibilidade de exação, ao passo que na isenção há a possibilidade de exercício da competência tributária, ocorrendo a sua dispensa por opção de política pública. A doutrina de Schoueri (2015) apresenta ilustração representativa de sua distinção (figura 1).

FIGURA 1
Distinção entre isenção, imunidade e não incidência



Fonte: Schoueri (2015).

Para o autor, a figura 1:

é feliz por fazer notar a clara distinção entre a imunidade e a isenção: enquanto a primeira é matéria constitucional, sendo limitação à atuação do legislador, a isenção é assunto que se compreende dentro da competência do legislador ordinário. Vale a regra: quem pode tributar também pode isentar. É por isso que não cabe cogitar isenções heterônomas, que já existiram no passado, quando a União podia estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais. Tal prática é expressamente vedada, hoje, pelo inciso III do art. 151 da Constituição Federal. Não obstante a clareza didática do modelo [figura 1], tem ele sofrido críticas de autores que entendem não ter sentido falar em nascimento de um crédito tributário quando a própria lei teria disposto sobre a sua isenção. Seria, pois, a isenção uma hipótese de não incidência qualificada ou, ainda, uma supressão do próprio campo de incidência da norma. Em consequência, não haveria a incidência da norma sobre o campo isento; não surgiria, assim, a obrigação tributária (Schoueri, 2015).

Quanto às hipóteses de alíquota zero, há ocorrência quando o ente competente decide afastar a tributação em certas situações, sem a aplicação do instituto da

isenção, ou seja, ele cria o tributo, ocorre o fato gerador, entretanto, a alíquota incidente é zero. Geralmente, esta é aplicada aos tributos regulatórios – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobre combustíveis e lubrificantes, e Cide-combustíveis⁶ –, impostos que exceuam-se quanto ao princípio da legalidade no que se refere à fixação de suas alíquotas, podendo ser alterados pelo Poder Executivo. Assim, alíquota zero ocorre quando o ente tributante, do mesmo modo que a isenção, possui a competência tributária para criação do tributo, exerce essa competência e, apesar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, aplica-se alíquota igual a zero. Ou seja, a aplicação de um dos elementos da relação tributária, no caso a alíquota, não implica pagamento de tributo, pois é igual a zero.

No mais, cumpre ressaltar que a alíquota zero tem caráter extrafiscal, tendo em vista que objetiva basicamente intervir numa situação social ou econômica. Quanto aos pontos comuns entre os institutos de imunidade e de isenções, vejamos o que ensina Costa (2001, p. 107 *apud* Moraes, 2016, p. 1.395):

1) [ambos] são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária – no caso de imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso de isenção; 3) podem ter por objeto quaisquer espécies tributárias; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais.

Assim, o que se observa é que concessão de isenção tributária é ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo, aplicável a todas as espécies tributárias, e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal. A discricionariedade na concessão de isenções, porém, não deve ser adotada de modo arbitrário, não podendo ser utilizada para concessão de privilégios abusivos, conforme observa Moraes (2016, p. 1.395):

União, estados, Distrito Federal e municípios, no âmbito de suas competências constitucionais, deverão respeitar os princípios da igualdade, impessoalidade e moralidade, na edição da lei concedente da isenção em matéria tributária, que deverá observar critérios objetivos lógicos e razoáveis.

2.2 Compreendendo a noção de sistema tributário nacional para concessão das isenções fiscais

O sistema tributário brasileiro⁷ deve passar por uma reestruturação com a adoção de diversos pontos na busca de uma nova vertente daquilo que se entende por

6. Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis.

7. A expressão sistema tributário nacional, como já adiantado, não pode ser vista de modo limitado à sua posição na CF, tendo em vista que ela é compreendida por diversas normas e vetores espalhados dentro do próprio texto constitucional que vão além do título VI.

sistema. A adoção dos precedentes judiciais como fonte primária do direito, tendo em vista o caráter vinculante que as decisões dos tribunais superiores poderão vir a ter, nos dão uma ideia de como o Brasil vem buscando repensar a aplicação das normas tributárias por meio de uma interpretação técnica, harmônica e homogênea quanto ao seu conteúdo. Essa noção de sistema sempre foi debatida no estudo do direito, relacionando sua construção às normas de direito natural, conforme ensina Ferraz Junior (2014, p. 76).

Nesse sentido, do ponto de vista do sistema, Pufendorf divide as normas de direito natural em absolutas e hipotéticas. As primeiras são as que obrigam, independentemente das instituições estabelecidas pelo próprio homem; as segundas, ao contrário, as pressupõem (1934, p.158). Esta segunda classe de normas é dotada de certa variabilidade e flexibilidade, possibilitando ao direito natural uma espécie de adequação à evolução temporal. A ideia de sistema envolve, a partir daí, todo o complexo do direito metodicamente coordenado em sua totalidade ao direito natural. O desenho do sistema tributário nacional é algo que vai muito além das disposições constitucionais específicas sobre tributação. As normas tributárias previstas na CF exigem, no que se refere às isenções fiscais concedidas pelos diversos entes federativos, uma compreensão do sistema tributário nacional de modo global e alinhado com os efeitos práticos de sua concessão, tendo em vista a relevância que essa matéria possui para a progressividade ou regressividade da matriz tributária brasileira, contribuindo para a redução da desigualdade, conforme se observa a seguir.

No âmbito da função extrafiscal da tributação, ilustra-se que a desigualdade social pode ser combatida tributando-se de forma progressiva, ou seja, de maneira mais onerosa, os que evidenciam ter maior capacidade contributiva. Deste modo, um percentual maior de riqueza seria retirado, a título de tributo, dos mais ricos, quando comparado ao percentual retirado dos mais pobres, diminuindo-se a desigualdade econômica – com profícuas consequências sociais – entre eles. Esse resultado também pode ser obtido por meio de incentivos fiscais, tal qual a isenção, para os mais pobres (Leal, 2012, p. 129).

A CF/1988 demonstra que as isenções são ferramentas importantes que devem estar inseridas dentro da noção de sistema tributário, de modo que esses benefícios estejam alinhados com os objetivos da nossa República previstos no art. 3º, bem como com o que dispõe o art. 43, § 2º, inciso III, que estabelece incentivos que visam à redução da desigualdade regional tão debatida em nosso país: “§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas” (Brasil, 1988).

Historicamente, observa-se uma situação que deve ser repensada sob a ótica do que o sistema tributário nacional dispõe, especialmente no que se refere à utilização

desses benefícios fiscais⁸ de maneira que não represente tratamento privilegiado indiscriminado, mas, sim, um importante elemento de redução das desigualdades sociais e da própria pobreza em si.

No Estado fiscal, relativamente à questão da pobreza, o poder público tem a possibilidade de conceder subvenções, subsídios ou incentivos nas hipóteses de pobreza relativa. Estrutura-se, juridicamente, a imunidade fiscal do mínimo existencial, e os privilégios concedidos aos pobres. No Estado de direito, o poder de tributar se assenta no princípio da capacidade contributiva, emanada da noção de justiça distributiva, concretizando-se no princípio da progressividade. A regra então adotada é a regra de justiça segundo a qual cada cidadão deve pagar o imposto de acordo com a sua capacidade de contribuir, sendo que esse pagamento não deve atingir a parcela mínima necessária à existência humana, digna, que é limitadora do poder fiscal do Estado (princípio do mínimo existencial) (Gama, 2006, p. 3).

A primeira necessidade que se tem em relação a esse cenário é identificar qual o sentido da expressão sistema tributário e o que isso pode nos ensinar no que se refere às isenções, ressaltando que não mais encontra amparo na atual compreensão do fenômeno da tributação, uma visão engessada ou estática do que se entende por sistema. A noção de sistema tributário deve ser compreendida a partir de uma perspectiva de maior abrangência do que a expressão realmente abrange, não mais cabendo nos termos limitados em que é vista, como leciona Gassen (2012, p. 37):

no campo do senso comum teórico dos juristas é possível afirmar que sistema tributário é um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante. Quando se utiliza a expressão sistema constitucional tributário evoca-se como acréscimo que estas normas jurídicas estão dispostas na Constituição Federal (LGL\1988\3), no caso, no título VI – Da Tributação e do Orçamento. Agrega-se também à compreensão de sistema tributário assim delineado o conjunto de tributos existentes, no caso, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Um sistema tributário nacional congregaria também as normas que tratam da competência tributária, das limitações impostas ao poder de tributar (princípios e imunidades) e formulam o pacto tributário entre os entes federados (o federalismo fiscal).

Gassen (2012) acrescenta a essa compreensão do nosso sistema tributário o conceito de matriz tributária, especificando que ela possui maior alcance, levando em consideração os elementos que compõem o fenômeno tributário numa perspectiva bem diferente da limitação e do engessamento do que se entende por sistema, o que coaduna com a amplitude normativa pregada pela adoção dos precedentes judiciais obrigatórios. Para o autor:

8. A expressão benefícios fiscais será adotada para designar diversas formas de redução de obrigações tributárias, envolvendo conceitos não restritos à mera concessão de isenções, ou seja, será adotada no sentido da expressão.

diante desses exemplos e da constatação de que a expressão sistema tributário no plano semântico descrito (...) não oferece uma resposta suficiente para pensar o fenômeno tributário em um Estado democrático de direito, elabora-se um acordo semântico em torno da expressão matriz tributária. Não se trata de substituir uma expressão por outra, mas de ofertar algo mais preciso e também abrangente para tratar do fenômeno tributário (Gassen, 2012, p. 32).

A expressão matriz tributária deve ser entendida como “o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário”, sendo importante compreender que o seu conceito não se relaciona apenas às diversas normas jurídicas que regulam relações entre Estado e contribuinte, não leva em conta apenas as bases de incidência da tributação, não se refere às diversas obrigações tributárias, não se exaure nas políticas de atendimento aos direitos fundamentais, não se limita às espécies tributárias que compõem os diversos sistemas tributários, nem mesmo se resume na estruturação da arrecadação do Estado (Gassen, 2012).

É nesse contexto que as isenções devem ser observadas de modo a não contribuir para a elevação da carga tributária sobre quem já suporta um ônus muito pesado, nem elevando essa noção regressiva da tributação. A noção de sistema numa perspectiva ampla direciona o trato das isenções de maneira racional e levando em consideração importantes desdobramentos econômicos que ela pode possuir como: aumento da produtividade, geração de empregos, desenvolvimento econômico regional, redução das desigualdades sociais, fomento da economia etc. Assim, faz-se necessário exaurir as discussões sobre aspectos tributários que não podem ser vistos da forma estática como os sistemas costumam tratá-los, especialmente no que se refere à concessão de isenções que estão relacionadas a diversos pontos da CF, os quais devem ser agregados ao que se compreende por sistema tributário. É necessário aprofundar o tema, tendo em vista a relação existente entre o fenômeno tributário e a realidade política, econômica e social em um determinado estado, que pode sofrer forte impacto quando relacionados a isenções fiscais.

O conceito de matriz tributária alcança tanto os aspectos internos quanto externos da tributação: *i*) o processo histórico de cisão entre poder constituído (Estado) e propriedade; *ii*) a propriedade como direito em um contexto de pós-tributação; e *iii*) a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação. É importante que essa noção de matriz tributária seja levada em consideração para a correta compreensão do que está por trás da concessão de isenções, devendo ser ressaltado que não se pode conceder benefícios fiscais sem bases epistemológicas seguras e que prejudiquem as próprias bases de nossa tributação e do desenvolvimento dos entes.

A relação entre a matriz tributária e as isenções deve ser entendida sob a ótica da ampliação da composição do próprio sistema tributário nacional, que não pode ser visto de forma isolada nem com a visão estreita de que ele é composto apenas por textos de lei do ponto de vista positivo. É importante ressaltar que conceder isenções, sem critérios razoáveis e econômicos sólidos, pode representar uma elevação da desigualdade e da regressividade da nossa tributação nacional. De modo concreto, o que deve ser evitado é que as camadas mais baixas da população acabem por suportar o ônus de eventuais isenções concedidas àqueles que demonstrem maior capacidade contributiva e de pagamento de tributos, o que representaria uma distorção do papel das isenções ou dos benefícios fiscais de um modo geral.

Nessa conjuntura, a noção de sistema tributário em geral deve compreender o contexto a seguir.

O capítulo I, do sistema tributário nacional, do título IV, é subdividido em seis capítulos, quais sejam: 1) dos princípios gerais; 2) das limitações do poder de tributar; 3) dos impostos da União; 4) dos impostos dos estados e do Distrito Federal; 5) dos impostos dos municípios; 6) da repartição das receitas tributárias sendo essa a composição estática de sistema que se conhece. O que precisa ser observado é que, à esses dispositivos, devem ser acrescentadas outras normas como aquelas que preveem: os direitos e garantias fundamentais; as regras previstas no art. 37, inciso XXII, que trata das regras de administração tributária, especialmente aquelas referentes à prioridade no recebimento de recursos, e de integração entre as diversas administrações de modo a otimizar a eficiência do próprio exercício da atividade; normas de direito econômico, como as que tratam dos privilégios das empresas públicas e sociedades de economia mista (art. 173, § 2º) (Bastos, 2017, p. 137).⁹

Aliado a isso, cabe incluir nesse escopo normas referentes à imunidade na reforma agrária prevista no art. 184, § 5º, normas tributárias do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias, normas que versam sobre repartição de competência administrativa e que influenciam na instituição de taxas, bem como as normas que se relacionam ao custeio da seguridade social, especificamente aquelas relacionadas à contribuição social e normas que preveem as isenções como meio de redução das desigualdades, previstas no art. 43, § 2º, inciso III da CF/1988. Outro dispositivo que compõe essa noção de sistema tributário é o art. 165, § 6º, da CF/1988, que dispõe acerca da necessidade de medidas

9. As regras previstas no art. 37, inciso XXII, da Emenda Constitucional nº 42, dizem que "as administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio" (Brasil, 2003). Já no que se refere ao art. 173 da CF/1988: "ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (...) § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado" (Brasil, 1988).

transparentes de modo que haja a demonstração dos efeitos de todas as renúncias e subvenções junto com o orçamento.¹⁰

Assim, o que se verifica é que a noção de sistema constitucional tributário deve ser compreendida como o complexo de disposições relacionadas na CF/1988 que servem de fundamento e regulamentação, possuindo amplitude bem delimitada por Ataliba (1966, p. 21), que assim sintetiza o papel do constituinte de 1988: “em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeição integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”.

Aliada a essa noção de sistema, um aspecto de suma relevância que deve ser observado para que a fixação de isenções sofra a correta influência da noção de matriz tributária e não eleve a regressividade de nossa tributação, é a extrafiscalidade presente em algumas espécies tributárias e que pode ser transposta ao caso das isenções. Deve ser ressaltado que todo tributo, de um modo geral, pode ser utilizado com finalidade extrafiscal, embora, em alguns casos, possa haver a preponderância da função fiscal, ou seja, a busca de recursos para financiamento do setor público por meio da tributação. Machado (1995, p. 51) ensina que:

os impostos, como os tributos em geral, prestam-se como instrumentos para a arrecadação dos recursos financeiros indispensáveis para o custeio das despesas públicas. Essa é sua finalidade essencial, mas os impostos podem ter, também, uma função dita extrafiscal, que consiste na intervenção do Estado que, com eles, induz seja praticada ou não seja praticada determinada atividade.

Essa noção de extrafiscalidade também está imbricada na adoção e fixação de isenções, tendo em vista que essas devem se pautar na busca da justiça fiscal. Borges (2001) informa que:

o ordenamento constitucional do país, excetuados os casos com os quais se pretende substituir a justiça tributária, por uma justiça social (isenções extrafiscais), exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias características de capacidade contributiva, se submetam a idêntico regime tributário. No moderno Estado de direito, a igualdade e a generalidade são princípios básicos de tributação, com os quais colidem as isenções de pessoas ou grupos sociais estabelecidos pura e simplesmente intuitu personae, isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica.

A noção de matriz tributária e o correto entendimento de sistema tributário envolvem a correta compreensão do fenômeno da tributação e devem nortear a concessão de diversos benefícios fiscais como a isenção, que é objeto de discussão neste texto. O pensamento jurídico dogmático, direcionado às isenções fiscais,

10. Para mais informações, ver Brasil (1988).

deve sofrer influências do processo de construção zetética do pensamento jurídico nos termos do que ensina o professor Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 36):

o importante aqui é a ideia de que uma investigação zetética tem como ponto de partida uma evidência, que pode ser frágil ou plena. E nisso ela se distingue de uma investigação dogmática. Em ambas, alguma coisa tem de ser subtraída à dúvida, para que a investigação se proceda. Enquanto, porém, a zetética deixa de questionar certos enunciados porque os admite como verificáveis e comprováveis, a dogmática não questiona suas premissas, porque elas foram estabelecidas (por um arbítrio, por um ato de vontade ou de poder) como inquestionáveis. Nesse sentido, a zetética parte de evidências, a dogmática parte de dogmas. Propomos, pois, que uma premissa é evidente quando está relacionada a uma verdade; é dogmática, quando relacionada a uma dúvida que, não podendo ser substituída por uma evidência, exige uma decisão. A primeira não se questiona, porque admitimos sua verdade, ainda que precariamente, embora sempre sujeita a verificações. A segunda, porque, diante de uma dúvida, seríamos levados à paralisia da ação: de um dogma não se questiona não porque ele veicula uma verdade, mas porque ele impõe uma certeza sobre algo que continua duvidoso.

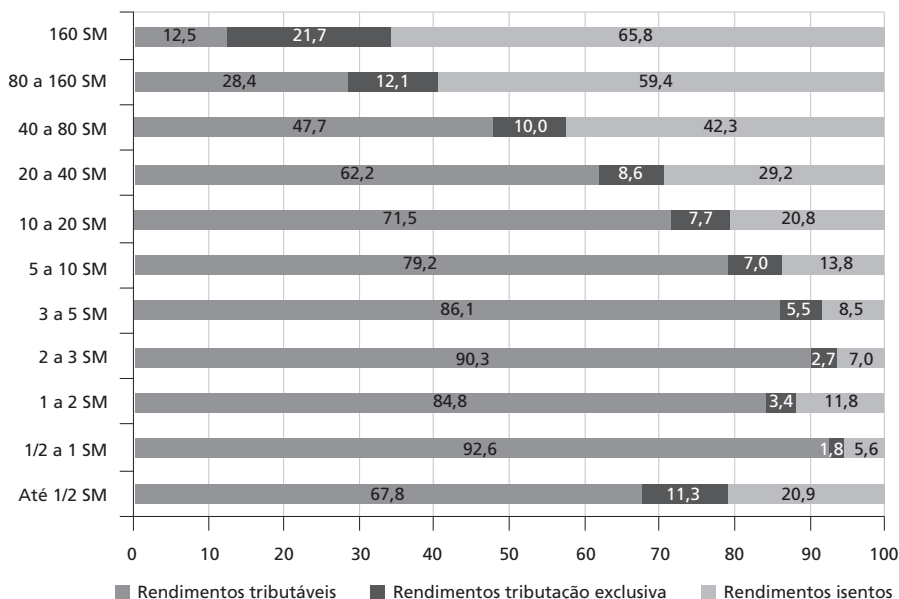
Assim, a compreensão do sistema tributário nacional deve alcançar uma perspectiva construtiva do conhecimento, levando em consideração os objetivos da República Federativa do Brasil de modo que a concessão de isenções seja avaliada sob a perspectiva de sua efetividade na contribuição de desenvolvimento e fomento da economia, com intuito de elevar o grau de desenvolvimento econômico sem que as classes mais desprovidas de recursos e que demonstrem menor capacidade contributiva acabem por custear a concessão de benefícios fiscais que não surtirão nenhum efeito de fomento. Essa visão zetética do sistema tributário nacional nos mostra a necessidade de abandonar a visão estreita de sistema, bem como de analisar quais os reais impactos que uma isenção fiscal pode ter sobre uma tributação já, muitas vezes, regressiva adotada no Brasil.

A título exemplificativo dessa necessidade de mudança, Dieese (2015) afirma que as populações que recebiam até meio salário mínimo (SM) em 2013 possuíam apenas cerca de 20% de seus rendimentos isentos, isso levando em consideração a isenção conferida pelo imposto de renda.

Acerca desse ponto, a nota técnica estabelece que:

recentemente, a Receita Federal disponibilizou, em sua página na internet, os dados das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas referentes aos anos de 2007 a 2013, que evidenciaram claramente o fato de que as pessoas mais ricas pagam menos impostos no Brasil. Segundo os dados, as pessoas físicas com rendas superiores a 160 salários mínimos por mês pagam apenas 2,6% de seu ganho total em imposto de renda (...). A explicação para esse fato é que grande parte da sua renda (65,8%) é isenta de tributação devido, principalmente, ao recebimento de lucros e dividendos (Dieese, 2015, p. 3-4).

GRÁFICO 1
 Brasil: rendimentos por SM (2013)
 (Em %)



Fonte: Dieese (2015).

As isenções, ou mesmo os benefícios fiscais dos mais diversos níveis, devem ser repensadas à luz do que nosso sistema tributário prevê como elemento de redução da desigualdade e da pobreza de um modo geral, de maneira que não consista em concessão de benefícios em qualquer razão ou sem que promova a justiça fiscal. Torres (1995) ensina que há verdadeira ofensa ao cidadão e à própria isonomia quando são criados benefícios, por via legislativa, administrativa ou judicial, que caracterizam desigualdades fiscais sem fundamento, os quais representariam privilégios odiosos e discriminatórios, segundo consideração do autor.

A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso (Torres, 1995, p. 287-288).

As isenções fiscais devem ser trabalhadas levando em consideração que o princípio da isonomia, do desenvolvimento regional e a busca da redução das desigualdades sociais andem em harmonia. Barbosa (1999, p. 55) já ensinava:

a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade

natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou acerca dessas regras de isenção e da necessidade de critérios racionais, como ocorreu:

a concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do poder público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.

Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – não podem conceder, ainda que sob o fundamento da isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com o apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção.¹¹

O que não pode ocorrer é a concessão de isenção ou qualquer benefício fiscal de modo que se provoque uma irregularidade na distribuição dos encargos do Estado e que não leve em consideração o princípio da capacidade econômica, não podendo ser admitido essa divisão desigual de recursos públicos que servem para custeio do próprio Estado. Amaro (2017, p. 281) explica que:

a técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras: por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com tributo. Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc.). Há de haver um critério válido de *discrimen* para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da *isonomia*.

O ponto de grande importância é que o art. 150, inciso II, proíbe a concessão desses privilégios desarrazoados, ou seja, aqueles que não possuem nenhuma razoabilidade, proporcionalidade, bem como que não estejam apoiados na capacidade contributiva, na ideia fundamental de redução das desigualdades, do desenvolvimento econômico e no fomento da própria economia como um todo, não sendo racional que essa forma de redução do impacto da carga tributária seja desprovida de um fim social e econômico de desenvolvimento. Essa renúncia de receita causada pela desoneração que a isenção provoca deve ser equilibrada e ter como foco o seu real proveito para o efetivo desenvolvimento do país.

11. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000097679&base=baseAcordaos>>.

3 CONCLUSÃO

O que se pode observar em relação aos temas abordados previamente é que a concessão de isenção está inserida dentro do conceito de renúncia fiscal e exige uma harmonia, não só com as normas constitucionais específicas tidas no título da tributação e do orçamento, mas também com aquelas dispostas em todo o corpo constitucional que cria o que se conhece como sistema tributário nacional. A noção de sistema constitucional deve ser vista numa perspectiva dinâmica de modo que se busque associar as normas constitucionais, vistas numa perspectiva ampla e conglobante, especialmente quando se trata de conceder isenção ou qualquer outra renúncia de receita.

Entender o correto funcionamento das isenções é compreender como as normas constitucionais, inseridas na CF/988, orientam a própria formação e estruturação do Estado brasileiro de modo que o que se conhece como sistema tributário nacional de forma estrita e limitada ao título VI, *Da Tributação e do Orçamento*, receba influxos de todas as normas constitucionais que se relacionam de maneira direta ou indireta com essa espécie de benefício fiscal. As isenções estão inseridas dentro das medidas de renúncia de receita, de não incidência, e de não exação, devendo ser diferenciadas das imunidades constitucionais previstas constitucionalmente e das desonerações por meio de alíquota zero.

A implementação de benefícios fiscais que representem desonerações ou renúncia de receitas deve estar de acordo com os próprios objetivos da República Federativa do Brasil, de modo que se tenha uma busca da redução da desigualdade e o fomento do desenvolvimento regional, para que se reduza a pobreza em nosso país, não sendo constitucionalmente prevista a concessão de incentivos que visem apenas ao benefício de determinadas categorias e não possuam um cunho social por trás de sua implementação. É nesse contexto que as isenções devem ser adotadas em nosso país. É imprescindível que a noção de sistema tributário seja vista de forma ampla no que se refere ao entendimento e à implementação de benefícios fiscais de qualquer espécie, devendo ser ressaltado que a desoneração fiscal não pode ser adotada de maneira irresponsável, fiscalmente e politicamente falando, não podendo ser instrumento de direcionamento de proteção ou privilégios que não coadunam com o fim social e econômico que a nossa própria constituição prevê em matéria de concessão de isenções.

O que se observou com as discussões anteriores foi que a concessão de isenções deve levar em consideração alguns critérios que as noções de sistema constitucional tributário e de matriz tributária previamente abordadas nos ensinam, como: concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil; concretização de normas programáticas relacionadas à persecução de direitos sociais; proteção de um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente; razoabilidade e

proporcionalidade no que se refere à adoção de um critério lógico de concessão; e implementação que estabeleça um correto vínculo entre as regras de sua concessão e os efeitos concretos que essa situação promoverá, de modo que não ocorra a transferência do ônus fiscal de um lado para o outro da cadeia tributária.

Dessa forma, as isenções, ou mesmo os benefícios fiscais dos mais diversos níveis, devem ser repensadas à luz do que nosso sistema tributário prevê como elemento de redução das desigualdades e da pobreza de um modo geral, de maneira que a ação não se baseie em concessão de benefícios em qualquer razão ou sem que promova a justiça fiscal, o que representaria um efeito reverso da aplicação do instituto daquilo que a própria CF prevê como um de seus objetivos fundamentais.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, G. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1966. p. 21.
- BARBOSA, R. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999.
- BASTOS, R. V. F. A compreensão do sistema tributário nacional e sua importância para fixação dos precedentes. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2017.
- BORGES, J. S. M. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional, 5 out. 1988.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. **Diário Oficial da União**, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.
- _____. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>.
- DE PLACIDO E SILVA, P. **Vocabulário jurídico**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 1097.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Reforma e justiça tributária**. São Paulo: Dieese, out. 2015. (Nota Técnica, n. 150). Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2015/notaTec150ReformaJusticaTributaria.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

FERRAZ JUNIOR, T. S. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 76.

GAMA, G. C. N. Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais. **BuscaLegis**, Florianópolis, 2006. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/20844-20845-1-PB.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

GASSEN, V. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *In*: _____. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEAL, A. C. C. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *In*: GASSEN, V. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 129.

MACHADO, H. B. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 1995.

MORAES, A. **Direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, R. L. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

NOTA FISCAL ELETRÔNICA: FACILITAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PARA O EMPRESÁRIO

Thiago Moreira da Silva¹

1 INTRODUÇÃO

Em 2011, a Presidência da República publicou um interessante trabalho intitulado Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro, do qual podemos destacar um trecho curto, porém, bastante expressivo, que embasa as reflexões deste texto:

além das excessivas obrigações acessórias, as mudanças recorrentes de regras e normas causam insegurança jurídica às empresas e cooperativas e, muitas vezes, inviabilizam a formalização de micro e pequenos empreendimentos (Brasil, 2011, p. 35).

Neste trabalho, devemos focar na primeira frase da citação, na qual está reconhecido que as obrigações acessórias são excessivas no Brasil.

O referido tema não costuma ser alvo dos juristas. Estudos acadêmicos acabam por se focar no ambiente legal para a criação do tributo, a constitucionalidade e/ou legalidade, mas poucos se voltam para uma análise de como a obrigação tributária será cumprida e suas repercussões no Sistema Tributário Nacional (STN).

Muitas vezes, o estudo do cumprimento das obrigações acessórias é relegado à área da contabilidade, porém, também deve ser objeto de estudo dos juristas, que a partir de uma análise com foco legal e constitucional poderá afirmar se o contribuinte, ao cumprir a obrigação tributária, está dentro dos limites previstos na Constituição e na legislação tributária. Neste texto, pretendemos efetuar uma breve análise das obrigações acessórias e apontar uma possível solução para o referido problema.

2 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A definição legal e as bases para o entendimento da obrigação acessória encontram-se nos §§ 2º e 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN (Brasil, 1966):

1. Advogado analista no Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) Nacional.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

.....

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Podemos observar que a definição legal não restringe muito as obrigações acessórias, deixando o conceito aberto. No entanto, a partir desta, constatamos que a obrigação acessória revela-se de grande importância, pois seu não cumprimento possui repercussões pecuniárias.

Carvalho (2009) define obrigações acessórias como deveres instrumentais, entre os quais se relacionam escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária. Porém, esse não é o foco que queremos abordar neste trabalho, mas a amplitude do termo “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, que acaba por levar ao excessivo uso desse instrumento.

Machado (2004) manifesta-se acerca do tema de forma contundente e em linha de pensamento próxima do nosso alvo, ao afirmar que obrigações acessórias devem ser meros deveres instrumentais – adequados, necessários e não excessivos –, empregados com o intuito de aferir as obrigações principais.

Apesar dos parcos limites legais previstos em lei e na doutrina, as obrigações acessórias no Brasil mostram-se excessivas. O custo necessário para os contribuintes cumprirem suas obrigações com o Fisco é estimado em R\$ 7,2 bilhões por ano (Bertolucci e Nascimento, 2002), e a burocracia consome 7% do tempo das empresas, enquanto a média da América Latina é de 4,1% (Brasil, 2011). Tal informação nos remete a 2002, o que nos leva a crer que os valores atuais são bem superiores, ou seja, podemos observar que a interpretação da doutrina, a qual diz que as obrigações acessórias devem se limitar ao mínimo necessário para que a administração pública possa exercer o seu dever de fiscalização do tributo e evitar a sonegação, vem sendo sumariamente desrespeitada.

3 EMPREENDEDORISMO E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O custo de conformidade e a forma como o tributo é recolhido merecem ser analisados sob a perspectiva de sua função para a criação ou manutenção de uma racionalidade dentro do sistema.

De nada adianta um sistema tributário que seja justo sob a ótica das alíquotas, mas cujo cumprimento seja impossível. O Brasil possui uma mentalidade empreendedora latente, que não deveria ser limitada pela complexidade tributária do país, conforme pode ser observado na tabela 1.

TABELA 1
Taxa de potenciais empreendedores
(Em %)

Países	Taxa de potenciais empreendedores ¹
Brasil	28,1
África do Sul	12,4
Alemanha	8,1
China	26,4
Estados Unidos	16,4
Índia	19,7
México	16,1
Rússia	5,0

Fonte: GEM, 2016.

Nota: ¹ Porcentagem da população de 18 a 64 anos que afirmou, em 2016, pretender abrir um novo negócio nos três anos seguintes, independentemente de possuírem ou não algum negócio.

De acordo com as informações apresentadas na tabela 1, o Brasil possui um grande potencial empreendedor, evidenciando que o desejo de abrir uma empresa ainda faz parte do cotidiano, mesmo diante de um sistema tributário complexo e que desestimula a atividade produtiva.

O excesso de obrigações acessórias e suas constantes mudanças de regras servem de desincentivo à atividade produtiva no país. Mesmo o Simples Nacional exige a adoção de seis livros fiscais/contábeis diferentes (Brasil, 2011), o que realça o fato de que o sistema simplificado é voltado para pequenos negócios e, ainda assim, se mostra excessivamente complexo.

4 FUNÇÃO DISTRIBUTIVA DA TRIBUTAÇÃO E O INCENTIVO AOS PEQUENOS NEGÓCIOS

Vimos anteriormente a definição das obrigações acessórias no Brasil e os limites nos quais ela deve se pautar, exigindo somente o mínimo necessário para que o Fisco exerça sua função de fiscalização. Logo em seguida, observamos como as obrigações acessórias servem de desincentivo para o empreendedorismo no país. A partir desta seção, apresentaremos as funções da tributação, como ela se encaixa diante das obrigações acessórias e, por fim, como é possível incentivar pequenos negócios ao atender tais funções.

Segundo Lageman (2012), a tributação tem uma função distributiva implicando uma ação social sobre a forma de divisão do consumo, da renda e do patrimônio entre os membros da sociedade.

De acordo com Krugman (2011), a concentração de renda nos Estados Unidos está cada vez maior, centralizando-se nas mãos da camada 0,1% mais rica da população. Para ele, a concentração intensa de renda é incompatível com uma democracia real, questão reforçada pelo amplo estudo efetuado por Piketty (2014).

Ao juntarmos o conceito de função distributiva da tributação com as análises de Krugman e Piketty, observamos que a desconcentração de renda e a continuidade de um regime democrático somente serão possíveis com o respeito a essa função distributiva.

Uma das formas de incentivar a distribuição da renda é o estímulo ao pequeno empreendedorismo, pois, por meio de uma atividade empreendedora pulverizada, seria possível evitar a concentração de empresas nas mãos de uma única parcela da sociedade e, por consequência, haveria um menor acúmulo de renda, prejudicial não só à economia como também à democracia.

Sob essa ótica, um dos métodos de incentivo ao empreendedorismo está na diminuição e simplificação das obrigações acessórias às quais os empresários estão sujeitos para o seu regular cumprimento.

É interessante observar que, entre os empresários, 44,8% indicam o sistema tributário como fator limitante da atividade empreendedora. Essa porcentagem aumenta para 49,3% entre os empreendedores já estabelecidos, fazendo com que uma possível explicação seja que, quanto mais o empreendedor se relaciona com o sistema tributário brasileiro, pior é sua percepção sobre seu funcionamento (GEM, 2017).

O peso dos tributos e seus respectivos custos com obrigações acessórias são apontados pelos empreendedores no Brasil como o principal motivo para que as empresas parem de funcionar (Sebrae, 2016), revelando a insanidade que o sistema de tributação utilizado no país representa no dia a dia da prática tributária.

5 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: QUESTIONAMENTOS DA DOUTRINA

Primeiramente, analisamos as obrigações acessórias dentro da legislação pátria e, em seguida, avaliamos a relação entre elas e o empreendedorismo. Posteriormente, tecemos comentários sobre como a função distributiva do tributo se relaciona com esse tipo de obrigação. Nesta seção, analisaremos como a doutrina aborda o tema das obrigações acessórias com foco em sua legalidade.

Vejamos o que Derzi (2000, p. 709-710) nos traz sobre o tema:

o fato gerador da obrigação acessória também decorre de lei. A lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. Mas eles são e devem estar antes plasmados, modelados e informados na própria lei. Ao dizer o CTN que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma, da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115), não rompe com o princípio fundamental da legalidade, apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando sua fiel aplicação.

No mesmo sentido, manifesta-se Bastos (1998, p. 147):

a obrigação acessória constitui uma obrigação positiva ou negativa (de fazer ou não fazer), que só pode ser imposta mediante previsão legal. Sendo de natureza tributária, só se torna legítima a obrigação que resultar da lei. O Poder Público não poderá instituí-la por meio de decreto, se a seu respeito nada dispõe a lei específica. Será inconstitucional a criação de obrigação acessória por meio de resolução ou qualquer ato normativo.

Dessa forma, podemos observar que existe um posicionamento a favor de uma legalidade estrita com relação a obrigações acessórias, questão abordada por diversos autores.

O ponto a ser enfatizado é que a discussão sobre obrigações acessórias costuma se limitar à necessidade ou não de lei em sentido estrito para sua criação. Tal discussão esconde o questionamento que acreditamos ser de maior impacto.

A questão que mais repercute no cotidiano da prática tributária não está na necessidade ou não de lei específica para instituição da obrigação acessória, mas, sim, se a obrigação acessória é necessária para que haja o efetivo controle e arrecadação do tributo, não só da perspectiva da administração tributária, como também do contribuinte.

É imprescindível a instituição da obrigação acessória para que a administração tributária seja capaz de exercer seus deveres de fiscalização? De acordo com nosso entendimento, essa questão possui mais impacto do que o conflito entre a legalidade estrita *versus* a sua relativização.

Somos da opinião de que se uma obrigação facilita para a administração tributária, mas cria empecilhos desnecessários para o contribuinte, ela não deveria ser exigida, independente do quanto facilite para o Fisco, isto é, se a obrigação acessória, ao ser exigida do contribuinte, não se revela como razoável, então podemos observar que não se enquadra nos conceitos delimitados pelo CTN e passa longe da razoabilidade, cada vez mais exigida pelos legisladores no direito atual. Dentro do conceito de matriz tributária, essa análise se encaixa por ser a obrigação acessória a repercussão da prática tributária.

Assim, antes mesmo da exigência da lei ou não para a obrigação, deveria-se discutir se a administração tributária realmente necessita daquela informação e se ela poderia ser conseguida de uma outra forma, sem constranger o contribuinte.

No sistema brasileiro existe redundância de informações, obrigando o contribuinte a comunicar o mesmo dado ao Fisco, seja federal, estadual ou municipal, de várias formas diferentes. Assim, o contribuinte acaba gastando tempo para passar os dados e, em seguida, informá-los novamente, implicando o número de horas gastas para cumprir a obrigação.

O relatório *Doing Business* coloca o Brasil na 181^a posição de 190 países avaliados em relação ao número de horas utilizadas para cumprir obrigações determinadas pelo Fisco. São cerca de 2.038 horas² gastas anualmente apenas para informar se a obrigação tributária vem sendo cumprida dentro de parâmetros previamente estabelecidos. Para fins de comparação, a média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de 163,4 horas, e a média da América Latina é de 342,6 horas.³

Segundo o mesmo relatório, apenas a Bolívia também ultrapassa as 1 mil horas utilizadas para pagamento de impostos (como o Brasil), sendo que os bolivianos utilizam em média 1.025 horas, um pouco mais que a metade das horas utilizadas em nosso país.⁴

O referido cenário revela-se ainda mais desolador no cotidiano dos pequenos negócios, que não contam com grandes equipes de contabilistas para verificar o fiel cumprimento da obrigação, fazendo com que o empresário deixe de utilizar o tempo para gerir seu negócio e o dedique a cumprir determinações dos Fiscos nacionais nas três esferas de governo.

Assim sendo, a legalidade ou não das obrigações acessórias não é o questionamento de maior importância, e sim se elas, ao serem estabelecidas por lei, são razoáveis e imprescindíveis para que a atividade de fiscalização do Fisco se cumpra, ressaltando que o objetivo primário deve ser evitar que a administração tributária exija que o contribuinte informe aquilo que pode ser obtido por meio de análise de alguma outra base de dados.

6 NOTA FISCAL ELETRÔNICA – POSSÍVEL SOLUÇÃO?

Ao adentrar à parte final deste texto, é interessante observar os questionamentos de Scaff (2016) sobre o sistema tributário no Brasil.

2. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil>>.

3. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil#paying-taxes>>.

4. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>.

Em um país que tem a nota fiscal eletrônica e a contabilidade das empresas está escancarada para os Fiscos, como é que não existe um cadastro fiscal unificado para todo o país? Por que se tem que preencher tantas obrigações acessórias repetitivas para cada Fisco, e muitas vezes repetidas para o mesmo Fisco? Por que se institui um imposto nacionalizado sobre o consumo, repartido sob a forma de condomínio federativo? Enfim, com tantas tecnologias ao dispor e sendo utilizada pelos Fiscos, por que não recuperar a ideia de sistema? Afinal, a divisão federativa visa dar maior presteza e efetividade aos serviços públicos prestados aos cidadãos.

É preciso usar a tecnologia da administração tributária para recriar um efetivo sistema na área tributária e financeira – o que hoje temos é uma colcha de retalhos, seja no âmbito da receita (basta ver a legislação do PIS [Programa de Integração Social] e Cofins [Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social] para constatar o que menciono), seja na despesa (*vide* o caos do desmoralizado sistema de precatórios, que conseguiu piorar com a intervenção do STF [Supremo Tribunal Federal] na qualidade de legislador positivo), seja na dívida pública (bom indicador é a questão das dívidas dos entes subnacionais com a União), e no âmbito orçamentário, com os parlamentares criando um sistema de orçamento vinculativo apenas para suas emendas, o que é, no mínimo, discutível.

As palavras do autor em epígrafe indicam o caminho para a solução dos conflitos aqui mencionados. A evolução tecnológica e a nota fiscal eletrônica (NF-e) despontam como a forma mais viável para evitar a profusão de obrigações acessórias.

O sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil conceitua a NF-e como um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.⁵

Dessa forma, já existe documento em formato eletrônico no qual o empreendedor pode declarar todas as informações necessárias para que o Fisco efetue a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias. Atualmente, não são todas as atividades que estão sujeitas à emissão obrigatória da NF-e. A relação das atividades sujeitas à emissão está contida no Protocolo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) nº 42/2009, e em geral essas atividades são industriais.

Diante desse cenário, a solução para a questão das obrigações acessórias perpassa pela ampliação da NF-e e sua exigência das atividades, tanto da indústria quanto do comércio e serviços. Essa extensão da nota eletrônica para todos os setores da economia revela-se como o caminho para que haja uma unificação de obrigações acessórias, evitando a redundância de informações fornecidas ao Fisco.

5. Disponível em: <<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=>>>. Acesso em: 4 set. 2017.

Contudo, tem-se sempre em evidência que a ampliação da obrigatoriedade da NF-e deve estar acompanhada da sistemática eliminação de outras obrigações acessórias que, porventura, ainda existam. De nada adianta ampliar a obrigatoriedade sem a consequente eliminação de outras obrigações, cujas informações já estarão contidas no documento eletrônico.

7 CONCLUSÃO

O cumprimento das obrigações acessórias se revela como um dos maiores problemas enfrentados pelos contribuintes no Brasil. Apesar de o conceito de obrigação acessória contido na lei ser aberto, ao analisarem o conteúdo da norma, os juristas entendem haver uma legalidade estrita, devendo a lei estabelecer os contornos e limites para tais tipos de obrigação.

No entanto, a prática tributária estabelece que as obrigações acessórias no Brasil mostram-se excessivas, fazendo com que o país gaste mais de 2 mil horas apenas para efetuar o cumprimento do tributo, o que atrapalha a atividade produtiva e acaba prejudicando o crescimento do país.

A obrigação acessória, ao se revelar de cumprimento excessivo, prejudica a atividade produtiva, o que gera impactos no ambiente de desenvolvimento de empresas, principalmente nos pequenos negócios. Isso faz com que as empresas de pequeno porte não consigam se desenvolver, ampliando assim a concentração de empresas de maior porte.

A ausência de concorrência e a concentração de empresas de grande porte no mercado afetam o desenvolvimento da democracia. Dessa forma, a racionalização das obrigações acessórias, para que sejam pensadas, desde seu início, dentro de conceitos de racionalidade e de estrita necessidade da administração tributária, se mostra não só como uma necessidade, mas também como forma de incentivar a atividade produtiva. E é o incentivo dessa atividade do pequeno empreendedor que impacta de forma positiva na concorrência, na distribuição de renda e, por fim, na manutenção da democracia.

A NF-e, se estiver dentro de diretrizes de simplicidade para o emissor, poderá evitar os conflitos mencionados, fazendo com que o empresário não esteja mais à volta de inúmeras obrigações acessórias. Não se mostra admissível que a tecnologia avance e simplifique a vida do cidadão, e os Fiscos, tanto federal quanto estaduais e municipais, permaneçam estagnados em conceitos inadequados ao progresso tecnológico. O avanço da utilização da NF-e irá permitir que o empresário possa se dedicar ao desenvolvimento de sua atividade produtiva, em vez de utilizar seu tempo e recursos para atender as determinações dos Fiscos.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, C. R. *In*: MARTINS, I. G. S. (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. [s. l.]: Editora Saraiva, 1998. v. 2.
- BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar tributos? **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, maio/ago. 2002.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.
- _____. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Presidência da República; Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2011.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DERZI, M. A. M. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. *In*: BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- GEM – GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR. **Empreendedorismo no Brasil**: 2016. Curitiba: IBQP, 2017. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/941a51dd04d5e55430088db11a262802/\\$File/7592.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/941a51dd04d5e55430088db11a262802/$File/7592.pdf)>.
- KRUGMAN, P. Concentração de riqueza ameaça fazer com que a democracia nos EUA vire rótulo sem significado. **UOL Notícias**, 5 nov. 2011.
- LAGEMAN, E. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *In*: GASSEN, V. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.
- MACHADO, H. B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.
- PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- SCAFF, F. F. 50 anos de tributação e finanças. *In*: _____. **Crônicas do direito financeiro**: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. São Paulo: Editora Conjur, 2016.
- SEBRAE – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Sobrevivência das empresas no Brasil**: outubro de 2016. Brasília: Sebrae, 2016. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-apresentacao-2016.pdf>>.

A TRIBUTAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – UM OUTRO ENFOQUE

Geraldo Paes Pessoa¹

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do estudo que compõe este capítulo é demonstrar que, por meio da tributação da informalidade, é possível instituir um imposto sobre as movimentações financeiras, sem aumentar a carga tributária daqueles que estão em situação de vulnerabilidade social, como também daqueles que já contribuem nas atividades formalizadas no Brasil.

A informalidade é um tema complexo e representa uma terminologia de utilização plurissignificativa. Expressa, em alguns usos, a quantidade de postos de trabalhos não registrados e, em outros, o volume de recursos financeiros alheios aos controles tributários.

No entender de Portes (1999, p. 26), seria “um conceito em busca de uma teoria”. Para Krein e Proni (2010), o significado vincula-se à perspectiva dos envolvidos, preocupando-se mais com a informalidade decorrente da precarização dos postos de trabalho; o que para este estudo não é o aspecto determinante.

No Brasil, estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (Etco) ampliou o conceito de informalidade, incluindo, além dos postos de trabalho, os recursos financeiros das atividades ilícitas, a exemplo do crime organizado, o descumprimento das obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, e também atividades lícitas não declaradas, aglutinando-as no índice da economia subterrânea (Etco, 2017).

Interessa ao debate preliminar que será proposto não o conceito vinculado diretamente aos postos de trabalho mas, sim, o volume de recursos monetários e as distorções que decorrem dessa espécie de informalidade na carga tributária individual dos cidadãos brasileiros. A consequência imediata da informalidade, nessa perspectiva, é a elevação da contribuição efetiva daqueles que passam pelos controles tributários, ou seja, a maior parcela dos contribuintes.

1. Analista-Tributário da Receita Federal; professor de direito tributário e direito penal da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul).

O estudo é preliminar, já que procura levar a debate um outro enfoque sobre uma forma de tributar, já experimentada no país. O método de abordagem utilizado será o hipotético dedutivo, por meio do qual serão estabelecidas as diretrizes para a implementação da proposta, utilizada a técnica de pesquisa bibliográfica e documental, para fundamentar o estudo.

2 A INFORMALIDADE E OS TRIBUTOS INDIRETOS

No contexto brasileiro, uma parte dos recursos informais é alcançada pelos tributos denominados indiretos nas situações de exposição dos rendimentos ao consumo.

Tributação direta ou indireta decorre de uma classificação mais econômica que jurídica. Na primeira estão aqueles tributos que incidem sobre a renda e a propriedade; na segunda, os que incidem sobre os bens e os serviços. Segundo Castro (2014, p. 25), os tributos indiretos oneram em maior proporção os mais pobres.

Na tributação sobre o consumo, evidencia-se a faceta mais danosa da regressividade do sistema tributário. Ela atinge os rendimentos mais baixos, derivados de situações, nas quais as relações jurídicas são precárias e privilegiam os rendimentos maiores, não expostos às situações de consumo – forçado – para subsistência.

Tributa-se, indiretamente, em proporção muito maior, os rendimentos daqueles que não possuem capacidade contributiva do que daqueles com mais capacidade contributiva e que não são forçados a destinar a totalidade de seus rendimentos ao consumo de subsistência.

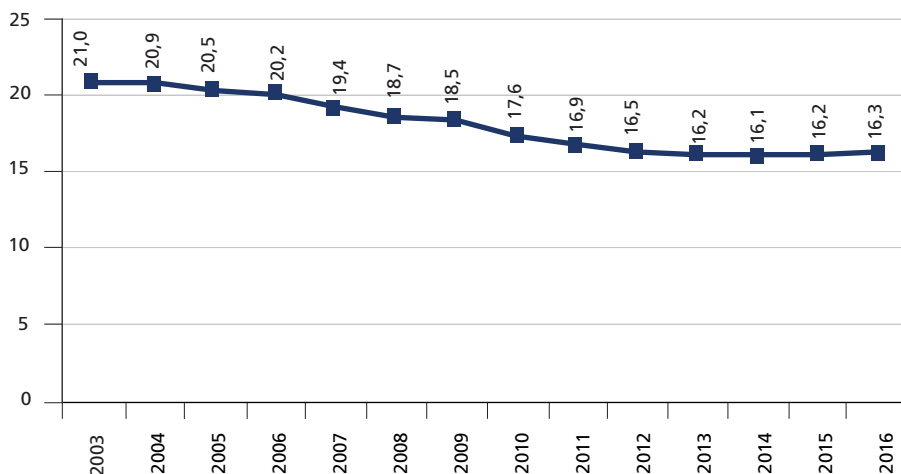
Busca-se um modelo que amplie a participação dos denominados tributos diretos, que são passíveis de serem vinculados ao resultado de determinada atividade econômica, bens ou rendas específicas, na carga tributária global. Isso levaria as possibilidades de tributação, de forma preponderante, para o resultado dos processos econômicos e não, quase que exclusivamente, para as fases anteriores ao resultado, com mais ênfase no processo.

O desafio das administrações tributárias – mundo afora e no Brasil – tem sido efetivar, a partir de suas diretrizes, os princípios de Justiça Fiscal, em especial, o respeito à capacidade contributiva, da qual decorre a partilha solidária dos encargos para implementar as políticas públicas.

Por mais que tenham evoluído os controles das administrações tributárias nas últimas décadas, uma parte expressiva da movimentação financeira do país, denominada informalidade, continua alheia a qualquer forma de contribuição tributária, fragilizando a aplicação dos princípios de solidariedade tributária. Essa situação é uma consequência lógica do modelo de Estado Democrático de Direito, ainda em implantação no Brasil.

A ratificação dessa constatação advém da dimensão da informalidade no Brasil, conforme estudo publicado em 2013 pela Escola de Administração Fazendária (Esaf) (Chrispim e Pessoa, 2013, p. 23), que demonstrou ligeira queda entre 2003 e 2010 e estabilização de 2012 a 2016 (gráfico 1).

GRÁFICO 1
Informalidade em relação ao PIB (2003-2016)
(Em %)



Fonte: FGV/Etco (Etco,2017).
Elaboração do autor.

Estudo divulgado pela FGV/Etco registra uma tendência de alta dos recursos informais em relação ao produto interno Bruto (PIB) (Etco, 2017). Em 2016, no Brasil, a informalidade – a chamada economia subterrânea – correspondeu a 16,3% do PIB, o que, nominalmente, representa, em riqueza gerada, R\$ 983,2 bilhões, mais que 100% do PIB da maior parte dos países do mundo (tabela 1).

Inferre-se dos dados apresentados que, embora a economia subterrânea tenha apresentado redução em relação ao percentual do PIB, em valores correntes de 2016, houve expressivo incremento se comparado a 2003. Destacam-se duas prováveis razões: *i*) políticas públicas ineficazes para reduzir a informalidade; e *ii*) os protagonistas das ações denominadas informais permaneceram inalterados, ou seja, mantiveram os mesmos comportamentos.

Parece que a informação é contraditória, pois segundo Ipea (2015), no período indicado, 2004-2014, os dados da análise de 2014 feita pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad), revelou uma expressiva redução da desigualdade e, por conseguinte, também da vulnerabilidade social.

TABELA 1
Estimativa da economia subterrânea

Ano	PIB (%)	R\$ milhões ¹
2003	21,0	773.875
2004	20,9	829.125
2005	20,5	852.514
2006	20,2	909.020
2007	19,4	942.581
2008	18,7	967.686
2009	18,5	984.132
2010	17,6	1.032.994
2011	16,9	1.048.273
2012	16,5	1.064.563
2013	16,2	1.094.663
2014	16,1	1.092.985
2015	16,2	1.029.040
2016	16,3	983.283

Fonte: FGV/Etco (Etco, 2017).

Elaboração do autor.

Nota: ¹ Valores atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) em 31 de dezembro de 2016.

De certa forma, as políticas públicas quando contribuem para reduzir a vulnerabilidade social enfrentam uma das faces da informalidade, como já se destacou no início do trabalho. No entanto, existe outra, representada por atores sociais com capacidade contributiva e não alcançados pelos tributos tradicionais do sistema.

Esse contexto seria também um indicador, demonstrado pela evolução nominal da informalidade entre 2003 e 2016, de que os protagonistas das ações informais não estariam vinculados diretamente a questões de vulnerabilidade social, o que, por si, já demonstraria a necessidade de atuação mais precisa dos agentes públicos.

3 A TRIBUTAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E A INFORMALIDADE

Uma das alternativas de efetivar o princípio da solidariedade e, em consequência, reduzir a contribuição da maior parte dos brasileiros, redistribuindo com justiça fiscal a atual carga tributária, está na tributação da informalidade.

Ao longo da história recente, a tributação que se mostrou mais eficaz em alcançar a informalidade foi a das movimentações financeiras.

A ideia de tributar movimentações financeiras não é nova. Em 1936, John Maynard Keynes (Chesnais, 1999, p. 48-49) já defendia a instituição de um imposto sobre transferências, sob o argumento de que seria uma medida capaz de “atenuar nos Estados Unidos o predomínio da especulação sobre o empreendimento”.

Em 1972, James Tobin (1972 *apud* Basso, Silva e Pinho, 2002, p. 16) inicia o debate sobre a tributação das movimentações financeiras em escala mundial. Esse modelo de tributação, que ficou conhecido como a *Tobin Tax*, serviria como instrumento para implementar programas assistenciais de desenvolvimento humano com o objetivo de erradicar desigualdades que geram marginalidade de oportunidades sociais.

Tanto no tempo de Keynes (1936) quanto no de Tobin (1972), o uso dos recursos da tecnologia da informação no sistema bancário ainda era incipiente. Provavelmente por essa razão, os cenários eram desfavoráveis à implementação da proposta. O mesmo não ocorreu com a experiência brasileira, que, do ponto de vista arrecadatário, foi muito bem-sucedida.

Keynes e Tobin anteviam na tributação das movimentações financeiras um desestímulo à especulação, reduzindo a instabilidade dos mercados (Michalos, 1997, p. 15; Ribeiro, 2016, p. 22). Diferentemente da exação brasileira, que tinha na tributação das movimentações financeiras finalidade não interventiva, sua vocação do tributo brasileiro era arrecadatária.

A tributação brasileira tinha como foco, nos termos do art. 18 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, gerar recursos para aplicação vinculada ao financiamento das atividades voltadas à saúde pública.

No entanto, esse formato de tributação apresentou problemas no Brasil, uma vez que, do ponto de vista econômico e fiscal, alimentavam distorções e distanciavam tal exação dos pressupostos da justiça fiscal. A tributação era cumulativa, incidia sobre bases já tributadas, duplicando o ônus daqueles que já contribuíam. Ao mesmo tempo, alcançava, em certo grau, a economia subterrânea, o que já demonstrava a potencialidade do instrumento.

Dessas premissas, pode-se concluir que, se estabelecidos mecanismos para não duplicar o ônus de quem já partilha do dever de financiar o Estado brasileiro, contribuir-se-ia para resolver um dos principais problemas das administrações públicas mundo afora: a tributação exclusiva da informalidade.

A proposta estaria ligada à criação de um tributo sobre movimentação financeira, com características diferentes daquele que foi criado anteriormente no Brasil denominado Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF).

O tributo não poderia incidir, ao menos de forma mediata, sobre aqueles que já pagam. Além disso, seu reflexo a curto prazo seria a redução da contribuição geral de todos, já que, mantida a atual carga tributária, haveria a incorporação de contribuintes até então ausentes do sistema, com efeitos positivos para todos.

3.1 Natureza jurídica da tributação sobre as movimentações financeiras

Parte expressiva das receitas públicas no Brasil, considerando a Constituição vigente, está vinculada a finalidades específicas. A vinculação, de um lado, garante recursos para prioridades constitucionais e, de outro, deixa pouca flexibilidade para o atendimento de demandas públicas sazonais. Há pouca margem de recursos de aplicação discricionária para o enfrentamento de crises. Observa-se que, desde a década de 1990, os sucessivos governos, ao se instalarem, demandam ao Legislativo, sob a forma de emendas à Constituição, a desvinculação genérica das receitas orçamentárias, subvertendo a lógica da destinação dos recursos. A atual regra de desvinculação estará em vigor até 31 de dezembro de 2023, na ordem de 30% das contribuições sociais.²

Um dos motivos que levou ao crescimento desproporcional das contribuições e sua consequente desvinculação foi a necessidade de uma âncora fiscal para que as crises vividas pelo país fossem enfrentadas. As principais crises com reflexos drásticos no Brasil (*As grandes crises...*, 2008), foram as apresentadas a seguir.

- 1987: bolsa americana desaba, e o Brasil não conseguiu mais honrar seus pagamentos externos;
- 1997: crise asiática, afeta os países emergentes;
- 1998: crise da Rússia; e
- 2008: crise imobiliária norte-americana.

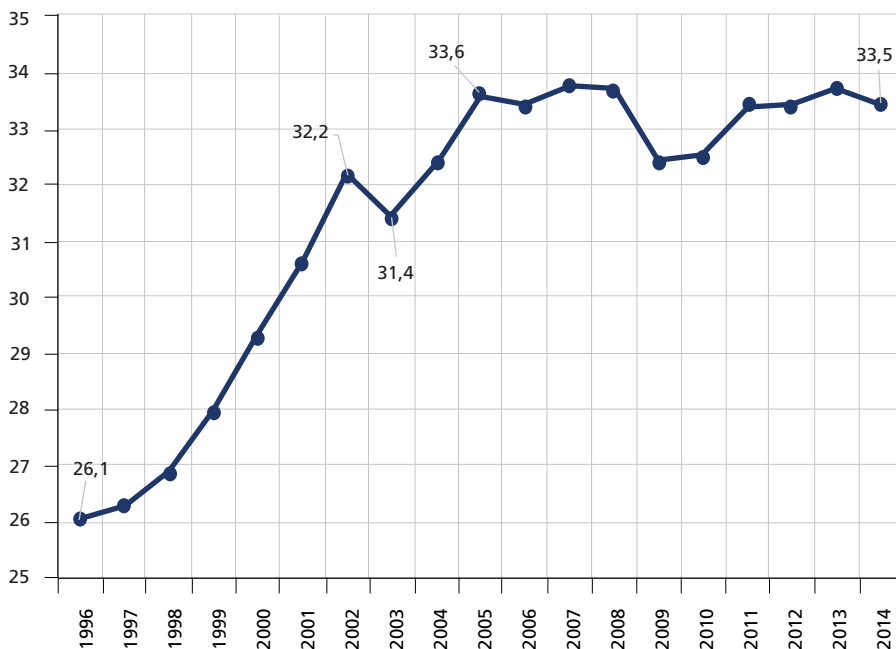
Todas as crises experimentadas pelo país foram enfrentadas com o aumento da arrecadação nacional, concomitante à elevação das taxas de juros. O crescimento da arrecadação deu-se mais efetivamente nas contribuições, tornando necessária a implementação das desvinculações constitucionais da receita.

A estabilização da carga tributária, a partir de 2005, demonstra a tendência do esgotamento do modelo. Se houver aumento de carga tributária, isso deverá onerar aqueles que não participam ou o fazem minimamente no sistema tributário nacional (gráfico 2).

Quanto à espécie tributária a ser instituída, deveria ser um imposto, em vez de uma contribuição, por ser este um tributo não vinculado, que atribui tanto ao Poder Executivo quanto ao Poder Legislativo a possibilidade de direcionar seus recursos às necessidades públicas eleitas nas leis orçamentárias.

2. Ver art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Constituição Federal (CF/1988).

GRÁFICO 2
Carga tributária (1996-2014)
(Em % do PIB)



Fonte: Brasil (2015).

O imposto, além de não vinculado na origem, está também sujeito, de forma mais intensa, às limitações constitucionais, que conferem maior espectro de proteção aos contribuintes, em especial, no que diz respeito às imunidades e ao princípio da capacidade contributiva, conforme os arts. 145 a 150 da CF/1988.

O novo imposto poderia ser denominado imposto sobre movimentação financeira (IMF) e deveria incidir tão somente sobre a economia subterrânea. Por sua vez, a expectativa de arrecadação e redução da carga tributária dos que já pagam poderia ser quantificada preliminarmente em R\$ 26 bilhões³ por ponto percentual (p.p.) implementado, de acordo com o indicador da economia subterrânea divulgado pela FGV/Etco, considerando a tributação líquida das compensações.

3. O Ministério da Fazenda divulgou, na proposta de recriação da CPMF, que a expectativa de arrecadação seria de R\$ 32 bilhões para uma alíquota de 0,2% (Levy diz..., 2015).

4 DIRETRIZES PARA A TRIBUTAÇÃO DAS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS

Para não incidir sobre aqueles que já pagam seus tributos e não provocar distorções alocativas significativas, o novo imposto, chamado aqui de IMF, deverá, ao ser instituído, observar as premissas mínimas a seguir detalhadas.

- 1) Ser considerado antecipação do imposto de renda devido, com a possibilidade de compensar no imposto apurado, o montante pago no exercício anterior ou atual.
- 2) Ser considerado também antecipação dos impostos e contribuições pagos na forma do Simples Nacional de competência da União.
- 3) Neutralidade para aqueles cujos ganhos formais situam-se em faixas efetivamente isentas do imposto de renda (compensação com a contribuição previdenciária a cargo do empregado) e isenção para depósitos em contas que recebem depósitos de salários dentro de faixas remuneratórias mais baixas.
- 4) Manter o modelo de repartição das receitas do IMF entre os entes políticos com os mesmos critérios utilizados para o imposto de renda, o que incrementaria a arrecadação de estados e municípios.
- 5) Imediata transferência do valor arrecadado do IMF para o fundo previdenciário, na proporção do montante resultante da redução das alíquotas dos contribuintes que estão na faixa de isenção efetiva do imposto de renda, mantendo no seu saldo somente a tributação da economia subterrânea.
- 6) Não oneração das aplicações financeiras de médio e longo prazo dos poupadores, que são determinantes para manter as fontes de financiamento do desenvolvimento sustentável do país.
- 7) Supressão do Imposto sobre operações financeiras (IOF) nos empréstimos concedidos às pessoas físicas ou jurídicas.
- 8) Redução automática para uma alíquota residual quando o saldo da tributação menos as compensações se aproxime do ponto de equilíbrio presumido (EqP).
- 9) Publicação em meio eletrônico dos valores agregados (local/regional) do índice de informalidade decorrente dos valores arrecadados e não compensados para orientar políticas públicas.

4.1 Antecipação do tributo devido – não tributação de quem já paga e proteção aos que não teriam o que pagar

A forma mais eficaz de evitar a cobrança sobre os formalizados será permitir que o resultado da tributação das movimentações financeiras seja considerado antecipação

do imposto devido. Contribuiria para resolver provavelmente a distorção mais danosa da antiga CPMF, reduzindo o grau de cumulatividade, trazendo neutralidade àqueles que já são tributados pelas demais taxas do sistema. Em virtude da sua natureza jurídica de imposto, a antecipação seria, preferencialmente, para aqueles que têm IR devido.

Há, por sua vez, uma faixa expressiva de pequenas empresas, um dos segmentos das microempresas, optantes do Simples Nacional, que, por força da Lei Complementar nº 123/2006, não apresentam, nas duas primeiras faixas de faturamento, imposto devido. Para elas, seria permitido que as antecipações ocorressem nas contribuições devidas para a União. Essa seria uma medida necessária para cumprir o requisito de evitar, com o novo imposto, a tributação de quem está na formalidade.

4.1.1 Não tributação dos que estão em situação de vulnerabilidade social

Poderia ser adotado um mecanismo de neutralidade para aqueles cujos ganhos formais situam-se em faixas efetivamente isentas do IR. Isso impediria a incidência sobre as camadas mais vulneráveis da sociedade, com a redução, nos moldes já implementados no Brasil por ocasião da CPMF, da contribuição previdenciária devida – parte do empregado, na proporção da alíquota do IMF.

Da mesma forma, devem ser estabelecidos mecanismos de não incidência para depósitos em contas que recebem pagamentos de salários dentro de faixas remuneratórias mais baixas ou decorrentes de programas sociais de natureza assistencial.

4.2 Incremento da arrecadação de estados e municípios

O modelo federativo decorrente da CF/1988 compõe-se de unidades autônomas. O Brasil, diferentemente da maioria dos países, tem estruturas de execução de políticas públicas microsegmentadas, com os municípios representando, ao todo, 5.570 unidades (IBGE, 2017).

O município tem a menor participação na carga tributária brasileira. Paradoxalmente, porém, é o ente político responsável por gerir as demandas por serviços públicos de forma mais imediata. Em 2015, a participação dos municípios na arrecadação global do país foi na ordem de 6,37%, cerca de 2,08% do PIB nacional (tabela 2).

A baixa arrecadação dos municípios requer estudos mais complexos, no entanto, pode-se afirmar que isso demonstra indícios de incapacidade estrutural de instituir com eficiência os tributos de sua competência constitucional.

Nas regiões do país onde os indicadores de informalidade são mais expressivos, por consequência há, segundo Chrispim e Pessoa (2013, p. 6), obstáculo ao

desenvolvimento, diminuição da receita tributária, desequilíbrio concorrencial e aumenta o encargo dos envolvidos na economia formal.

TABELA 2
Carga tributária por ente federativo (2015)
(Em %)

	PIB	Arrecadação
União	22,29	68,26
Estados	8,28	25,37
Municípios	2,08	6,37

Fonte: Brasil (2016).

Qualquer novo tributo na Federação brasileira deve levar em conta essa assimetria. Dessa forma, a diretriz do novo tributo utilizaria os critérios da repartição do IR para distribuir os recursos da arrecadação do novo imposto aos estados e municípios, permitindo que a nova receita contribua para o equilíbrio federativo.

4.3 Responsabilidade fiscal e incentivo à poupança interna

O desenvolvimento de um país depende da sua capacidade de gerar autofinanciamento decorrente de sua poupança interna.

Nessa linha, afirma Miranda (2016, p.167) que o desenvolvimento não é edificado na dependência de recursos financeiros e tecnológicos externos. É papel das políticas públicas, em especial as de tributação, promover a poupança interna.

Poder-se-ia, a exemplo da experiência brasileira com a CPMF com as cadernetas de poupança, instituir isenções para as aplicações financeiras de longo prazo, necessárias ao financiamento de projetos nacionais de desenvolvimento sustentável. Além disso, no que concerne à responsabilidade fiscal, nas compensações que tratem de tributos de natureza jurídica distinta (impostos ou contribuições), estabelecer a imediata transferência do valor arrecadado na conta do imposto para as movimentações financeiras para aquela correlata ao imposto ou à contribuição antecipada ou compensada.

Na medida em que ocorram reduções nos índices de informalidade, aferidos pelo aumento crescente no volume de compensações e do saldo arrecadado, espera-se que ocorra o crescimento espontâneo da arrecadação dos demais tributos, em proporção maior que a redução da arrecadação considerada. Esse quadro construirá condições para desonerações tributárias, com efeitos positivos para todos os brasileiros.

4.4 Redução da carga tributária sobre a formalidade e o ponto de equilíbrio

Considerando que haveria um incremento de receita, propõe-se a diminuição da carga tributária pela supressão do IOF sobre os financiamentos das pessoas físicas

e jurídicas, o que reduziria imediatamente o custo dos investimentos produtivos e do financiamento de bens de consumo para as famílias brasileiras.

A oportunidade da supressão, para não afetar as contas públicas, deveria ser após a implantação do IMF, medida acautelatória indispensável na garantia dos pressupostos de responsabilidade fiscal aos quais as finanças públicas devem estar atreladas.

4.4.1 Metodologia do cálculo e estimativa de arrecadação

A estimativa de arrecadação será avaliada a partir de dois modelos, um decorrente dos indicadores de informalidade e outro baseado no histórico da tributação brasileira em relação ao PIB.

Modelo 1

Conforme será apresentado na tabela 3, a projeção da arrecadação bruta levou em consideração os estudos apresentados pelo Ministério da Fazenda e do Planejamento, divulgados na imprensa brasileira em 2015, os quais indicavam que cada 0,2% do novo imposto sobre movimentações financeiras corresponderia à arrecadação de R\$ 32 bilhões.

A estimativa das compensações pela antecipação do imposto levou em conta a diferença entre a arrecadação bruta e líquida esperada após as deduções citadas a seguir:

- antecipação do imposto de renda devido;
- antecipação das contribuições do Simples Nacional das microempresas das faixas sem imposto devido; e
- contribuição previdenciária devida daqueles que estão isentos de imposto de renda.

A arrecadação líquida foi obtida pela aplicação da projeção da economia subterrânea estimada pela FGV/Etco e apresentada anteriormente na tabela 1 (16,3%) sobre o total estimado da arrecadação.

TABELA 3
Estimativa de arrecadação do IMF – base formalidade/informalidade

	Projeção de arrecadação 2015-2017 – alíquota de 1% em R\$ bilhões		
	2015	2016	2017
Arrecadação bruta	160,00	155,00	162,00
Compensações estimadas	134,08	129,89	135,76
Arrecadação líquida	25,92	25,11	26,24

Fonte: Grupo de estudos técnicos tributários (Sindireceita, 2017).

Modelo 2

Conforme será apresentado na tabela 4, a estimativa de arrecadação será apurada com base na razão entre o histórico da antiga tributação sobre movimentação financeira no Brasil e o PIB da época, estimada a partir de um décimo percentual.

Quanto à projeção das compensações, utilizar-se-á a carga tributária, em relação ao PIB dos tributos federais, já que a proposta considera o imposto sobre movimentação financeira, antecipação de tributos devidos de competência da União.

TABELA 4
Estimativa de arrecadação do IMF – base alíquota efetiva/PIB

Ano	Alíquota (%)	Arrecadação anual	Arrecadação ajustada (alíquota 0,38%)	PIB (R\$ bilhões)	Alíquota efetiva CPMF/PIB (%)	Carga tributária federal (% do PIB)	Carga tributária total (% do PIB)
1997	0,20	6,90	13,11	952,09	1,38	16,01	26,40
1998	0,20	8,11	15,341	1.002,35	1,54	16,51	26,80
1999	0,38	7,95	10,60	1.087,71	0,97	17,64	28,40
2000	0,38	14,54	14,54	1.199,09	1,21	18,42	29,80
2001	0,38	17,19	17,19	1.315,76	1,31	19,12	30,90
2002	0,38	20,36	20,36	1.488,79	1,375	20,31	32,10
2003	0,38	23,04	23,04	1.717,95	1,34	19,65	31,10
2004	0,38	26,43	26,43	1.957,75	1,35	20,26	32,00
2005	0,38	29,26	29,26	2.170,58	1,35	21,07	33,70
2006	0,38	32,01	32,01	2.409,45	1,33	21,37	33,40
2007	0,38	36,48	36,48	2.720,26	1,34	22,07	33,80
Média - alíquota efetiva/PIB (0,38%)					1,35 ¹		
Alíquota efetiva s/PIB (0,10%)					0,36		
Compensações projetadas (média da carga tributária federal)					19,31		
Arrecadação estimada							
Ano	PIB (R\$ bilhões)	Alíquota (%)	Arrecadação bruta (R\$ bilhões)	Compensações (R\$ bilhões)	Arrecadação líquida (R\$ bilhões)	Arrecadação líquida União (R\$ bilhões)	Arrecadação líquida estados e municípios (R\$ bilhões)
2016	6.259,22	0,10	22,25	4,30	17,96	9,16	8,80
2017	6.487,95 ²	0,10	23,07	4,45	18,61	9,49	9,12

Fonte: Sindreceita (2017).

Obs.: 1. Foi excluído do cálculo da média o ano de 1999, no qual a tributação sobre movimentação financeira não vigeu durante todo o exercício financeiro; em relação à média da carga tributária, manteve-se o exercício 1999.

2. Até o fechamento deste capítulo (fevereiro de 2018) o indicador econômico estava estimado.

Modelo 1 x Modelo 2

Neste trabalho, considera-se mais adequada a estimativa a partir do segundo modelo, que leva em conta a velocidade da moeda com base empírica no histórico da tributação já implementada no país. Ademais, permite que a alíquota a ser fixada seja menor, minimizando as distorções alocativas que qualquer tributo poderá causar.

Caso o modelo 2 confirme-se, em virtude dos pressupostos de justiça fiscal da proposição, a depender da escolha política, a alíquota poderia ser elevada, já que tributaria em maior grau os que fazem parte da denominada economia subterrânea.

4.4.2 A redução da carga tributária imediata sobre a formalidade

A arrecadação estimada do IMF seria suficiente, a depender da alíquota fixada e considerando a arrecadação efetiva de 2016 e 2015 do IOF, para suprimi-lo nas operações de crédito de pessoas jurídicas e físicas, aumentando a renda disponível para investimentos e para o consumo das famílias (tabela 5).

TABELA 5
Arrecadação do IOF a preços de dezembro/2015 pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)
(Em R\$ milhões)

Bases de incidência	Arrecadação	
	Jan.-dez./2016	Jan.-dez./2015
Operações de crédito – pessoa jurídica	9.002	10.917
Operações de crédito – pessoa física	13.166	14.919
Subtotal	22.168	25.836
Operações de câmbio – saída de moeda	3.156	3.641
Operações de câmbio – entrada de moeda	1.326	1.334
Títulos e valores mobiliários	2.236	1.810
Demais	5.438	5.803

Fonte: Sindireceita (2017).

No Brasil, as pequenas empresas representam, segundo Cezarino e Campomar (2005, p.1.317), 21% do PIB e 70% da força de trabalho. A redução do IOF sobre empréstimos tornaria o crédito a esse segmento menos oneroso, estimulando o esforço produtivo e a geração direta de empregos. Da mesma forma, a exoneração da tributação do crédito das pessoas físicas poderia ocasionar a redução da inadimplência e o estímulo ao consumo das famílias, com efeitos positivos para as finanças públicas, pelo incremento da arrecadação formal, advinda dos tributos indiretos.

Ressalte-se que o IOF, nos termos do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, apresenta funções preponderantemente não arrecadatórias, mas de intervenção, em especial, sobre o câmbio. Por ser um instrumento de política econômica, a proposta em debate seria suprimi-lo apenas do crédito interno das pessoas jurídicas e físicas.

4.4.3 O ponto de equilíbrio

Por ser um tributo cuja finalidade, ainda que preliminarmente, é a sua extinção ao longo do tempo, quando todos estiverem na formalidade, torna-se necessário

estabelecer um critério de neutralidade para evitar que o tributo possa um dia provocar distorções indesejadas no sistema tributário nacional.

Propõe-se que, uma vez que o saldo da tributação menos as compensações se aproxime do EqP (o indicador do equilíbrio precisaria ser calibrado), imediatamente o tributo seja reduzido para uma alíquota simbólica, residual, de 0,01% ou menor, de forma a manter-se o instrumento para testar a qualidade do IMF e dos demais tributos por inferência. Contudo, se as compensações menos o valor do IMF se afastarem do EqP, a alíquota seria imediatamente restabelecida. Assim poderiam ser evitadas compensações desnecessárias, já que não haveria consequência sobre a carga tributária, pois esses recursos estariam incorporados à formalidade, incrementando a arrecadação de forma benéfica, em outras bases de incidência.

Para definir o EqP, seria levado em conta que há uma margem de informalidade que não poderia ser suprimida a curto prazo. Margens que são consequências de sazonalidades e influências externas não controladas e outras, internas, resultado de crises que distorcem a renda, ocasionam desempregos, compondo uma multidão de marginalizados que deveriam ser preservados de qualquer esforço tributário. A definição desse EqP dependerá de sensibilidade técnica e política, nem uma, nem outra, isoladamente.

Por se tratar de um tributo com a finalidade extrafiscal de levar os atores econômicos para a total formalidade, o aumento ou a redução deverão ser realizados de forma vinculada pela administração tributária, evitando a todo custo a dupla oneração de quem sempre paga.

4.4.4 Transparência dos dados para o direcionamento das políticas públicas

Entre os muitos aspectos positivos, destaca-se também a possibilidade de identificar de forma “microlocalizada” dados agregados da informalidade. Com isso, os agentes de estado, vinculados a programas de segurança pública, educação, saúde e assistência social, entre outros, poderiam direcionar políticas públicas para as localidades que apresentassem maior desvio-padrão. Essa informação ajudaria desde o combate ao crime organizado até a elaboração políticas de microcrédito para pequenos empreendimentos, entre muitas outras medidas de cunho emancipatório.

Para alcançar esse objetivo, com a implementação do imposto, paralelamente, propõe-se que ocorra a divulgação periódica do resultado líquido regionalizado.

5 ALTERAÇÃO DO MARCO LEGAL

Por tratar-se de um tributo que, *a priori*, atenderia, se adotados mecanismos de exclusão da cumulatividade no seu marco legal, aos preceitos estabelecidos no art. 154, I, da CF/1988 e poderia, em tese, ser implementado por lei complementar, dispensando qualquer alteração do texto constitucional.

Se o objetivo, porém, é que a tributação seja direcionada àqueles que não são alcançados pelas formas tradicionais, é indispensável manter-se para esse grupo a imposição cumulativa, para não inviabilizar a natureza arrecadatória do imposto. Por sua vez, ao ser tratado como antecipação do imposto devido ou compensação de contribuição previdenciária, estariam mitigados os efeitos da cumulatividade para os demais contribuintes, reduzindo distorções alocativas.

Há, entretanto, outra indagação que precisa ser respondida: não estaria sendo vinculada parte da receita do IMF no momento da transferência para a compensação com a redução da contribuição previdenciária?

Se a resposta for positiva, essa medida, necessária para não onerar duplamente os mais pobres, iria de encontro ao princípio constitucional da não afetação de receitas de impostos a fundo, programa ou despesa, previsto no art. 167, inciso IV, da CF/1988.

Para os problemas da cumulatividade e da vinculação das receitas, apresento duas possibilidades de solução: *i*) alteração, via emenda constitucional, incluindo o IMF no rol do art. 153 da CF/1988 e excepcionando do princípio da não afetação (vinculação), com a alteração do art. 167, inciso IV; ou *ii*) incorporá-lo, com as suas especificidades, integralmente no texto constitucional.

A melhor opção seria a primeira, já que se deve preservar a Constituição do regramento detalhado que esse tributo exigiria; caso contrário haveria menos segurança jurídica no momento da sua implantação.

Por fim, para possibilitar a partilha com estados e municípios do produto de sua arrecadação, seria oportuno acrescentar no art. 159 da CF/1988 a redistribuição da sua arrecadação líquida (após as compensações), observados os mesmos parâmetros vigentes de partilha para o IR.

Sobre a supressão do IOF nos empréstimos concedidos às pessoas físicas e jurídicas, prescindiria qualquer alteração legislativa. Decreto presidencial, nos termos do §1º do art. 153 da CF/1988, tão logo as expectativas de receita forem confirmadas, poderia reduzir as alíquotas do IOF para zero. Por consequência, haveria redução na carga tributária direta dos que mais necessitam de incentivos à produção e ao trabalho.

Para garantir a transparência dos dados, permitindo que as universidades, escolas de governo, institutos de pesquisa e demais interessados estudem e proponham alternativas para a redução da informalidade, é imprescindível que os dados da arrecadação líquida da tributação sobre movimentações financeiras estejam disponíveis e acessíveis à sociedade. Para isso, respeitada a legislação vigente sobre o sigilo fiscal, a publicação dos dados agregados, abstraídas as distorções da cumulatividade, deverá estar prevista no marco regulatório do novo imposto.

O instrumento, além de apontar caminhos e construir indicadores que quantifiquem a informalidade no país, possibilitará testar por inferência a qualidade dos tributos do sistema e, também, como já foi tratado, contribuirá para o direcionamento das políticas educacionais, de saúde, segurança, assistenciais, entre outras de conteúdo emancipatório.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entre os aspectos positivos do novo tributo, um deles é a neutralidade imediata do impacto provocado naqueles que estão nas faixas de isenção do imposto de renda, beneficiados pela redução da contribuição previdenciária na proporção do IMF recolhido. Esses contribuintes são os mais expostos à tributação regressiva dos impostos indiretos no Brasil.

Outro aspecto a ser destacado é que o resultado líquido do tributo, descontadas as compensações, inclusive aquelas decorrentes das isenções atribuídas pela via oblíqua da redução da alíquota previdenciária ao encargo do empregado, resultará na tributação efetiva da informalidade, possibilitando que a regra de calibragem seja mais dura no momento de instituir o tributo.

O resultado da receita da tributação das movimentações financeiras, ao ser partilhado com estados e municípios, proporcionará incremento da arrecadação nas regiões com maior informalidade. Essa receita adicional dará mais sustentabilidade às gestões locais. Além disso, os reflexos que esse tributo pode apresentar durante a sua cobrança, num momento posterior, poderá contribuir para o desenvolvimento local por meio do incremento da formalização.

O principal mérito do tributo, além de contribuir para a redução da carga tributária da maioria dos brasileiros, permitindo que mais renda fique disponível para as famílias, é evitar que a não formalização transforme-se em diferencial de custo danoso à competitividade do setor produtivo – em que as empresas devem se diferenciar pela eficiência e o trabalho –, bem como evitar a dupla oneração dos mais pobres. Haverá, ainda, redução de forma mediata da carga tributária da maioria dos brasileiros, pela incorporação dos que compõem a economia subterrânea no sistema tributário, efetivando os valores da justiça fiscal pelo adimplemento do princípio da capacidade contributiva para todos!

REFERÊNCIAS

AS GRANDES CRISES econômicas: da queda da bolsa em Nova York à crise do mercado imobiliário nos EUA, os efeitos das turbulências no mercado. **Estadão**, São Paulo, 2 abr. 2008. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/infograficos/economia,as-grandes-crises-economicas,321249>>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BASSO, L. F. C.; SILVA, M. R.; PINHO, F. J. M. Renda mínima e tobin tax como instrumentos para aliviar a pobreza no Brasil. **Revista Organização & Sociedade**, Salvador, v. 9, n. 25, set./dez. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1984-92302002000300001&script=sci_arttext>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento. **Evolução recente da carga tributária federal**. Brasília: Ministério do Planejamento, 11 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-da-carga-tributaria-federal-3.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil 2015**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília: Receita Federal, set. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

CASTRO, F. A. **Imposto de renda de pessoa física**: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CEZARINO, L. O.; CAMPOMAR, M. C. Vantagem competitiva para micro, pequenas e médias empresas: clusters e APLS. *In*: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS, 4., 2005, Curitiba. **Anais...** Curitiba: [s. n.], 2005. p. 1315-1326.

CHESNAIS, F. **Tobim or not Tobim?** Tradução de Maria Teresa Van Acker *et al.* São Paulo: Editora Unesp, 1999.

CHRISPIM, A. C. D.; PESSOA, G. P. efetividade da Lei Complementar nº 123/2006 para implementar a redução da informalidade. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 13, 2013.

ETCO – INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. **Índice da economia subterrânea**. São Paulo: ETCO, 2017. Disponível em: <http://www.etc.org.br/economia-subterranea/?sub=indice_historico>. Acesso em: 10 out. 2017.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. IBGE divulga as estimativas populacionais dos municípios para 2017. **Agência IBGE Notícias**, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/16131-ibge-divulga-as-estimativas-populacionais-dos-municipios-para-2017.html>>. Acesso em: 28 nov. 2017.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **PNAD 2014** – breves análises. Brasília: Ipea, 2015. (Nota Técnica, n. 22). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/151230_nota_tecnica_pnad2014.pdf>. Acesso em: 30 out. 2017.

KREIN, J. D.; PRONI, M. W. **Economia informal**: aspectos conceituais e teóricos. Brasília: OIT, 2010. (Série Trabalho Decente no Brasil, n. 4). Disponível em: <http://www.oit.org.br/sites/default/files/topic/employment/pub/economia_informal_241.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2013.

LEVY diz que CPMF é parte de solução para orçamento robusto. **G1**, [s. l.], 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/11/levy-diz-que-cpmf-e-parte-de-solucao-para-orcamento-robusto.html>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

MICHALOS, A. C. **Good taxes**: the case for taxing foreign currency exchange and other financial transactions. Toronto: Dundurn Press, 1997.

MIRANDA, J. C. Informação e cooperação para o desenvolvimento sustentável na América Latina. **Revista da ESMEC**, Fortaleza, v. 14, p. 145-172, dez. 2016. Disponível em: <<http://revistathemis.tjce.jus.br/index.php/THEMIS/issue/view/32/showToc>>. Acesso em: 27 out. 2017.

PORTES, A. La economía informal y sus paradojas. *In*: CARPIO, J.; KLEIN, E.; Novacovsky, I. (Ed.). **Informalidad y exclusión social**. Santiago de Chile: OIT, 1999. p. 26-49.

RIBEIRO, I. R. **O imposto europeu sobre transações financeiras**: viabilidade na União Europeia e correspondência na América Latina. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2016.

SINDIRECEITA – SINDICATO DOS ANALISTAS TRIBUTÁRIOS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Grupo de estudos técnicos tributários**. Brasília: Sindireceita, 2017.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BANCO MUNDIAL. **Produto Interno Bruto (PIB)**. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?year_high_desc=true>. Acesso em: 3 set. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19311.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Relatórios do resultado da arrecadação**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2016/dezembro2016/analise-mensal-dez-2016.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2017.

ETCO – INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. **Economia subterrânea volta a crescer após 11 anos**. São Paulo: ETCO, 2016. Disponível em: <<http://www.etco.org.br/noticias/economia-subterranea-voltar-a-crescer-apos-11-anos/>>. Acesso em: 3 set. 2017.

MARTELLO, A.; PASSARINHO, N. Governo anuncia pacote de corte de gastos e propõe volta da CPMF. **G1**, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/09/governo-anuncia-bloqueio-de-gastos-no-orcamento-de-2016.html>>. Acesso em: 20 set. 2017.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA: A BASE TRIBUTÁRIA EMERGENTE

Marcos Cintra¹

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A ERA DIGITAL

O Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos e dispendiosos do mundo. São vários impostos incidentes sobre bens e serviços, patrimônio, operações financeiras, comércio exterior e renda das empresas e das pessoas físicas. Além disso, há uma grande quantidade de taxas e contribuições cobradas sobre os salários e o faturamento das empresas.

Toda essa parafernália de tributos – mais de noventa no total – extrai atualmente um montante anual equivalente a um terço do produto interno bruto (PIB) nacional. Historicamente, a arrecadação tributária no período entre os anos 1970 e meados da década de 1990 representou em média pouco mais de 25% do PIB, e a partir de então, a arrecadação de recursos pelo setor público passou a absorver fatias crescentes do produto nacional.

A expansão da arrecadação tributária no Brasil a partir da segunda metade dos anos 1990 teve como principal motivo a estabilização da moeda, o que eliminou o imposto inflacionário. O desajuste orçamentário gerado naquele período foi corrigido visando à recuperação da capacidade de investimento do poder público. A partir da década de 2000, um novo desarranjo nas contas governamentais ocorreu por conta da implementação acelerada de vários programas sociais que tinham a intenção de criar um Estado de bem-estar social no país, como inscrito na Constituição Federal de 1988 (CF/1988). Essas ocorrências, ao promoverem expressivos desequilíbrios nas contas públicas, causaram uma forte elevação da carga de impostos e contribuições para o brasileiro.

Os desequilíbrios orçamentários dos anos 1990 e 2000 demandaram transferências crescentes de recursos do setor produtivo para o setor público. Isto se deu por meio de novos impostos e contribuições, majoração de alíquotas e alteração da base de cálculo de vários tributos. Estas medidas foram implementadas ao longo dos anos por meio de uma miríade de leis, portarias e decretos, que deram origem a uma estrutura tributária extremamente burocrática, complexa e desestruturada,

1. Presidente da Financiadora de Estudos e Projetos (Finep). *E-mail*: <cintramarcos@gmail.com>.

classificada como uma das piores e mais disfuncionais do mundo, conforme apura todo ano o Fórum Econômico Mundial.

O sistema tributário brasileiro convive há anos com uma proliferação insana de regras voltadas tanto à elevação da arrecadação pública como ao atendimento da necessidade de fiscalização e controle nos três níveis de governo. Segundo estimativa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), entre outubro de 1988, quando foi promulgada a CF, e setembro de 2016 foram editadas quase 364 mil normas tributárias, o equivalente a 45 por dia útil. Essa prática criou um cenário complexo que estimula e facilita a sonegação, gera expressivo custo administrativo para a atividade produtiva e torna o sistema imprevisível em seus efeitos e impactos econômicos.

Nas últimas duas décadas, o Brasil ensaiou várias vezes, sem sucesso, reformar sua estrutura tributária. Surgiram proposições inovadoras, como a que unifica vários tributos sobre a movimentação financeira, por exemplo o Imposto sobre Movimentação Financeira (IMF), mas a regra tem sido a insistência em propostas convencionais que propõem consolidar alguns tributos na forma de impostos sobre o valor agregado, como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Porém, ao longo de anos de debate, o país ainda não foi capaz de empreender ações amplas e profundas capazes de implantar uma estrutura simplificada de impostos e contribuições que combata a evasão de receita, reduza custos administrativos para o poder público e para as empresas e acabe com a forte iniquidade na distribuição do ônus tributário entre os contribuintes.

1.1 Evasão e sonegação

Desde meados dos anos 1990, o Brasil vem postergando a reforma tributária e, com isso, a complexa estrutura fiscal vai se tornando cada vez mais inconsistente. Os fiscos, nos três níveis de governo, com frequência criam normas para tentar evitar a fuga de receita, mas, em consequência, o sistema fica cada vez mais burocratizado e impõe custos administrativos crescentes para a produção nacional. Nesse ambiente, o sonegador se beneficia e a evasão se torna um prêmio.

O SINPROFAZ (2015) divulgou uma estimativa mostrando que R\$ 443,9 bilhões deixaram de entrar nos cofres públicos em 2014 por conta da sonegação. O valor foi equivalente a 8,6% do PIB brasileiro e a 23,6% da arrecadação total de R\$ 1,9 trilhão naquele ano. De acordo com a entidade, os tributos mais sonegados foram: *i*) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com R\$ 110 bilhões; *ii*) contribuições previdenciárias, representando R\$ 104 bilhões; *iii*) Imposto de Renda (IR), com R\$ 85 bilhões a menos; *iv*) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), configurando R\$ 43 bilhões; e *v*) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), com R\$ 29 bilhões.

A presença de forte evasão tributária gera dois efeitos estruturais importantes: a tributação compensatória adicional sobre outros contribuintes para compensar as perdas de arrecadação e a anomalia sobre a concorrência empresarial. No primeiro caso, para cobrir o que os sonegadores deixam de recolher, o governo passa a onerar com maior intensidade algumas bases de mais fácil exação, como salários e consumo. Essa sobretaxação cria a expressiva iniquidade na distribuição do ônus fiscal observada no Brasil, que em geral sobrecarrega a classe média assalariada.

Tributos com forte incidência sobre o consumo – como ICMS, Programa de Integração Social (PIS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Cofins, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), entre outros – representam cerca de 47% da arrecadação total do poder público. Por sua vez, os impostos aplicados sobre os salários, como o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e as contribuições previdenciárias, assim como a tributação sobre a folha de pagamentos das empresas, equivalem a cerca de 34% da receita global. Ou seja, o rendimento dos trabalhadores e o consumo contribuem com mais de 80% de tudo que o poder público arrecada no Brasil e limitam fortemente a expansão do poder aquisitivo do consumidor.

Em relação à dinâmica empresarial, a sonegação, a evasão e a elisão tornam-se fortes instrumentos de concorrência desleal, distorcendo a eficiência alocativa de recursos e reduzindo a produtividade da economia, pois isso deteriora severamente o ambiente de negócios no país. Em outras palavras, as empresas em busca de maior competitividade recorrem à sonegação como um artifício de sobrevivência.

1.2 Complexidade e altos custos de conformidade

Outro expressivo problema relacionado ao sistema tributário brasileiro encontra-se no custo que a complexidade tributária impõe ao setor produtivo nacional. Muito se fala da baixa competitividade da produção nacional, mas pouco se discute o alto custo das obrigações tributárias acessórias suportadas pelas empresas brasileiras.

PWC e The World Bank (2017) revelam que uma firma brasileira gasta 1958 horas por ano para resolver questões tributárias, e o segundo colocado desse *ranking* é a Bolívia, com 1025 horas. Na sequência aparecem Líbia (889 horas), Venezuela (792 horas) e Equador (666 horas). Entre as economias emergentes, cabe citar a China (207 horas) e a África do Sul (210 horas). Entre os países ricos, a Alemanha exige 218 horas, e os Estados Unidos, 175. Competir em um ambiente burocrático como o existente no Brasil representa um desafio insuperável para as empresas, pois tempo e dinheiro que poderiam ser gastos na produção são canalizados para atender às imposições do fisco.

Bertolucci (2001) supriu uma lacuna no meio acadêmico, abordando uma área que ainda hoje é pouco pesquisada: os custos relacionados com a burocracia

tributária. Mesmo que tenha sido elaborado há tempos, o estudo permite avaliar o impacto sobre a gestão empresarial da complexa estrutura tributária brasileira, e há razões de sobra para acreditar que a situação identificada tenha se agravado desde então. O autor menciona que o custo de conformidade chega a 0,75% do PIB, ou seja, cerca de R\$ 50 bilhões por ano, tomando por base pesquisas feitas junto à média das empresas abertas brasileiras. Esse custo pode atingir o equivalente a 5,82% do PIB, quando se consideram as companhias abertas com receita bruta anual de até R\$ 100 milhões, classe que incluía à época a ampla maioria das empresas brasileiras.

1.3 Propostas convencionais e carência de inovação tributária

Há uma inquietante falta de sintonia entre a realidade do mundo moderno, regido pela tecnologia digital, e o ambiente tributário encontrado no Brasil e no resto do mundo. A atual era da informática permeia todas as atividades humanas, facilitando o dia a dia das pessoas, gerando eficiência no processo produtivo das empresas e permitindo algum grau de transparência e simplificação em segmentos da gestão pública, porém os sistemas tributários em uso permanecem impermeáveis a tudo isso. Hoje, praticamente tudo ocorre por meio de fluxos de *bits* e *bytes*, mas em relação aos impostos, a prática e o pensamento de muitos tributaristas e economistas ainda têm a ver com o que está em livros escritos em meados do século passado.

A inquietação se dá no momento em que o Brasil volta a debater uma reforma tributária e a proposta dominante é a criação de um IVA nacional, um tributo convencional que vem sendo crescentemente desafiado pela globalização, pela era digital e pela desmaterialização das bases tributárias ortodoxas. Há que se criar um novo paradigma tributário, capaz de se ajustar a um mundo dinâmico e desafiador, no qual os conceitos tradicionais da ciência tributária rapidamente perdem aderência com a realidade da economia moderna.

As bases tributárias convencionais, estruturadas sobre conceitos declaratórios, aplicam em sua grande maioria os métodos conhecidos como autolancamento e autorrecolhimento com auditoria, uma tecnologia complexa, artesanal e profundamente contraditória em relação às tendências globalizantes e informatizadas das transações econômicas realizadas no mundo moderno. Estes métodos exigem de cada pagador de impostos a autoapuração e o oferecimento de seus rendimentos à tributação e sua posterior submissão a auditorias amostrais para aferir a veracidade das informações. Nesse sistema, a fiscalização exige o acompanhamento físico das transações econômicas, uma tarefa cada dia mais difícil e onerosa de ser realizada com sucesso em um mundo em que a geração de valor frequentemente ocorre mediante a transmissão de impulsos eletrônicos com difícil, se não impossível, identificação de origem e destino. As transações eletrônicas, o comércio pela internet, a volatilidade e mobilidade de fatores, capitais, mercadorias e serviços tornam a

tarefa quase impraticável por haver necessidade de fiscalizar e auditar um número incalculável de transações que se realizam a cada momento. O resultado é a crescente necessidade de novos investimentos em tecnologia de informação por parte do poder público para apurar se as práticas do contribuinte são corretas. Muitas vezes, a privacidade pessoal e o sigilo econômico tornam-se vítimas dessa assustadora realidade que toma conta do dia a dia dos agentes econômicos. Agravando ainda mais o quadro, criam-se áreas cinzentas e indivisíveis entre a auditoria tributária e a atividade policial repressiva, tornando o contribuinte um suspeito em potencial, até prova em contrário.

Os livros de finanças públicas da década de 1950 ainda regem profissionais que não se ajustaram ao mundo digital. Muitos até agora são reféns de conceitos ultrapassados, que não se adequam ao ambiente vigente. Frente a esta realidade, surge a alternativa da base tributária digital por excelência, que é a transação financeira realizada pelos sistemas bancários nacionais. A cobrança de tributos passa a ser automatizada, incidindo diretamente sobre a moeda eletrônica que circula nos bancos, dispensando regras, papéis e controles que impõem custos elevadíssimos para os governos e as empresas. Um imposto aplicado sobre a movimentação nas contas bancárias, em substituição aos tributos atuais, é a forma mais barata e eficiente de obter recursos públicos, pois trata-se de uma inovação tributária que atende ao cenário atual da economia virtual e globalizada.

É preciso pensar a reforma tributária com base no ambiente digital contemporâneo. Não há como imaginar que os tributos convencionais gerados na era do papel, dos livros contábeis e das barreiras físicas de transporte serão capazes de evitar a generalizada evasão tributária e suas dramáticas consequências para o financiamento do Estado moderno.

1.4 A era digital

A tecnologia digital coloca a sociedade global em um patamar de evolução que há vinte ou trinta anos podia ser considerado um cenário de ficção. Nesse ambiente em que automóveis são projetados dispensando motorista e robôs realizam cirurgias em seres humanos com enorme precisão, as pessoas usufruem de maior comodidade em suas atividades rotineiras, vivem mais e otimizam seu tempo com entretenimento. As empresas, por sua vez, podem desenvolver novos modelos de negócios, customizar produtos e serem mais eficientes e lucrativas. No âmbito público, ela torna possível um nível de governança menos burocrático, que agiliza processos e permite uma gestão mais transparente.

O ambiente digital é uma realidade que faz com que inovações ocorram de modo cada vez mais rápido. Os fluxos de *bits* e *bytes* transportando dados, que antes impactavam fundamentalmente elementos intangíveis, hoje também afetam

os tangíveis de modo extraordinário. Aspectos concretos da atividade de produção são cada vez mais determinados pela era digital. Como bem definiu o economista e professor da Fundação Getúlio Vargas, Fernando Rezende (2017), trata-se de um mundo novo, marcado pela virtualização das transações e caracterizado pela substituição das máquinas e outros ativos físicos pela capacidade intelectual; por amplas redes unindo fornecedores, clientes e até competidores; e que torna irrelevante a localização das plantas empresariais.

A informática e o ambiente digital em que a atividade produtiva está contida seguem impactando todos os meandros da sociedade, com exceção da ciência tributária. Os sistemas de impostos e contribuições, de um modo geral, destoam de um mundo que evolui com base na inteligência artificial e na troca de informações fundamentada em impulsos elétricos.

Muitos acadêmicos, tributaristas, economistas e outros agentes que lidam com a área fiscal seguem tratando as estruturas tributárias como uma máquina de escrever ou de calcular mais rápida. A tecnologia digital não penetrou nesse meio, isto é, não influenciou conceitos e bases do sistema de impostos; com isso, a principal forma de cobrança dos fiscos se dá em moldes convencionais, ou seja, continua sendo a movimentação de mercadorias, e as ferramentas e os princípios utilizados ainda são os mesmos ditados pelos livros escolares de mais de meio século atrás.

Não há sintonia entre exigências de notas fiscais e barreiras alfandegárias que ainda vigoram nos sistemas tributários mundiais e a era eletrônica que está produzindo a quarta revolução industrial, a da indústria 4.0 e dos voos interplanetários ou da engenharia genética. Há uma impermeabilidade ímpar entre as práticas tributárias ao redor do mundo e as novas descobertas científicas.

Este é um tema pouco explorado, cuja omissão, quando se debate reforma tributária, terá como efeito o aprofundamento de anomalias causadoras de ineficiências no aparato de gestão pública e na equidade da estrutura fiscal. Em um mundo comandado por impulsos elétricos, a cobrança de tributos deve ser automatizada, incidindo diretamente sobre a moeda eletrônica em trânsito nas contas-correntes de livre movimentação nos bancos. Desta forma, as normas burocráticas seriam dispensadas, reduzindo expressivamente os elevados custos administrativos para as empresas e o governo. Esta é a forma de tributação que se ajusta ao ambiente digital e é capaz de corrigir distorções como a predominância de informações assimétricas no sistema econômico e a sonegação.

Os modelos teóricos que serviram de base para os convencionais partem de premissas não observáveis no mundo real. Seus princípios são meramente heurísticos e, por isso, criam sistemas que só existem no plano das ideias. A tributação sobre a movimentação financeira é capaz de incorporar as imperfeições que impactam nos sistemas tributários, criando uma estrutura ótima superior à tradicional.

As bases tributárias clássicas – como a renda pessoal, o lucro das empresas, o consumo e o patrimônio – deixaram de ser eficazes para a extração de recursos públicos. Todas elas adquiriram particularidades distintas frente ao novo cenário mundial, caracterizado pela integração econômica, a desmaterialização da produção e o avanço dos meios de fabricação eletrônicos.

As pessoas físicas com altos rendimentos passaram a ter uma mobilidade física que jamais tiveram. Artistas, esportistas, executivos e grandes empresários escolhem seus domicílios fiscais e investem seus rendimentos em países onde a tributação é menor. Assim, tornam-se alvos voláteis e incertos para os fiscos de seus respectivos países.

No caso dos lucros das empresas, a mobilidade é ainda mais acentuada. As grandes multinacionais utilizam preços de transferências em suas relações internas, e a escolha na localização de suas bases de operação passou a ser um instrumento de minimização de suas obrigações tributárias.

A facilidade no transporte de pessoas por todo o mundo e o turismo de lazer e de negócios afetam a tributação do consumo, pois comerciantes e turistas podem adquirir produtos de elevado valor agregado em países que oferecem preços mais reduzidos. A expansão acelerada do comércio pela internet também dificulta a tributação convencional, obscurecendo a identificação dos locais de origem e destino da operação. Nesse contexto de profundas mudanças, a eficácia dos sistemas tributários atuais está sendo desafiada. Em realidade, o paradigma convencional está morrendo.

2 REFORMA TRIBUTÁRIA: PROPOSTAS ORTODOXAS, SEUS PROBLEMAS E O CONFRONTO COM O IMF

Desde a década de 1990, o Brasil vem debatendo uma reforma tributária. A corrente de pensamento convencional, baseada em princípios de finanças públicas idealizados cinquenta anos atrás, tem defendido projetos de unificação de impostos e contribuições sobre uma base ortodoxa e burocrática que não se ajusta ao mundo moderno: a tributação sobre o valor agregado, o IVA.

O contraponto a essa visão tem sido uma vertente inovadora que defende a adoção de um imposto único sobre a movimentação financeira – o IMF – como alternativa à burocracia, à iniquidade do ônus fiscal no país e à forma ideal de exação no mundo digital. Os adeptos do IVA dizem que ele é eficaz para enfrentar a burocracia do atual sistema tributário do país e que o foco de uma reforma tributária deve ser eliminar a cumulatividade, característica desse sistema.

É evidente que juntar vários tributos em um grande IVA nacional simplifica o sistema tributário. Contudo, importantes e indispensáveis aspectos são

requeentemente negligenciados. Há questões fundamentais a serem debatidas, em conclusão das quais é possível afirmar que o IMF é preferível ao IVA, conforme resumido adiante.

- O IVA distorce mais os preços do que os tributos cumulativos. Simulações efetuadas, cuja metodologia encontra-se em Cintra (2009), revelam que um IVA que agrega PIS, Cofins, ICMS, IPI e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) sobre a folha de salários gera um ônus médio de 32,3% sobre os preços de 128 setores analisados. Todavia, um IMF com alíquota de 1,18% no débito e no crédito de cada lançamento nas contas-correntes de livre movimentação nos bancos, suficiente para substituir esses cinco tributos, impacta em média 5,91%. Relativamente a uma situação de imposto zero, isto é, livre de qualquer distorção alocativa causada pela estrutura tributária, simulações matemáticas revelam que a inserção de um IVA causa um desvio nos preços relativos desses setores de 9,60%, enquanto a inserção do IMF causa desvio de 1,32%. Conclui-se, portanto, que a busca por um modelo tributário que minimiza as distorções na alocação de recursos produtivos favorece a tese do IMF.
- O IVA é complexo, de alto custo e difícil assimilação pelos contribuintes. Além disso, é um tributo declaratório e exige sistemas de controle que impõem custos elevados para a fiscalização do governo e para o contribuinte. Parte da receita pública obtida é canalizada para financiar a burocracia fiscal e as empresas arcam com elevadas despesas administrativas para cumprir as exigências da lei, portanto, o custo administrativo se manteria elevado no Brasil. O IMF, por sua vez, é um tributo não declaratório e de fácil cobrança, ou seja, não requer a enorme gama de declarações e guias exigidas dos tributos declaratórios. Seu custo é baixo para o contribuinte e o governo, gerando um contencioso praticamente nulo, a exemplo da aplicação por doze anos do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF)/Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) no Brasil.
- Por incidir sobre uma base restrita, o valor agregado, o IVA requer uma alíquota elevada. Essa situação, combinada com o fato de se tratar de um tributo declaratório, estimula a evasão e a sonegação. O IMF, por seu turno, é um tributo universal. Sua base ampla permite usar uma alíquota reduzida para obter a mesma receita que um IVA com alíquota elevada, e sua cobrança automática, associada com essa alíquota baixa, traduz-se em uma forma eficaz de combate à evasão de arrecadação.
- O IVA é um tributo próprio de países unitários, e devido a isso, não funciona em países federativos como o Brasil. Poucas nações organizadas

sob essa forma adotam esse tipo de imposto. Aplicá-lo em uma estrutura federativa gera custos administrativos elevados e muita complexidade, situação que dá margem a fraudes. A Europa, depois da unificação, passou a conviver com casos frequentes de irregularidades neste imposto, cujos valores foram estimados em € 152 bilhões pela Comissão Europeia em 2015.

Portanto, um IMF, mesmo cumulativo, revela-se superior comparativamente a uma proposta ortodoxa como o IVA.

2.1 Um sopro de modernidade: o IMF

O ideal da unicidade tributária, ou seja, de um imposto único, é antigo. Surgiu com os fisiocratas, no século XVIII, que defendiam a tributação sobre a terra como única fonte de recursos para financiar o poder público. A partir de então, vários pensadores se dedicaram à busca de uma base ampla o suficiente que permitisse implantar esse tipo de tributação, universal e com alíquota reduzida para ser suportável. Porém, essa meta não logrou êxito ao longo de décadas.

A transação financeira concentrada nos bancos representa a base de incidência tributária que muitos economistas e tributaristas buscavam para criar um imposto universal. Ela surgiu com a recente supremacia da moeda escritural sobre a manual e com a intensa informatização das operações bancárias.

A convergência entre a busca da unicidade tributária e a solidificação de um sistema baseado na moeda escritural eletrônica deu origem à proposta do Imposto Único no Brasil, que introduziu a movimentação financeira como uma nova e eficiente forma de obter recursos públicos. Trata-se de um modo de tributação que irá se impor em um cenário mundial em que a economia se assenta cada vez mais sobre bases digitais.

A principal razão do surgimento da movimentação financeira no Brasil como base de unificação de tributos advém de causas históricas. Ainda que o Imposto Único tenha uma longa e respeitável tradição na evolução do pensamento econômico, ele nunca pôde se materializar, pois em nenhuma circunstância uma sociedade reuniu as duas condições básicas para a efetiva operacionalização do conceito de transação como base tributária. A primeira é a existência de um sistema bancário altamente informatizado, com um sistema nacional em tempo real de compensação de documentos e de registro de operações. A segunda é a predisposição cultural da sociedade de não usar moeda manual, substituindo-a pelas mais variadas formas de moeda escritural.

O Brasil preenche plenamente esses dois quesitos, pois possui um dos sistemas bancários mais desenvolvidos e informatizados em todo o mundo, com padrões

tecnológicos superiores aos encontrados em economias desenvolvidas, como os Estados Unidos e a Europa. Em realidade, o país é referência mundial em tecnologia bancária. Além disso, a economia brasileira é uma das mais desmonetizadas do mundo e, culturalmente, já absorveu a inevitável substituição da moeda manual pela escritural, e principalmente pela eletrônica.

No início dos anos 1990, quando se discutia a criação de um IMF com o propósito de contribuir para o ajuste das contas públicas (o IPMF que vigorou em 1994), e depois para financiar a saúde pública (a CPMF, que vigorou de 1997 a 2007), muitos críticos desse tipo de tributo alardearam que ele seria danoso ao sistema produtivo nacional. No entanto, os fatos acabaram desmentindo as profecias catastróficas apregoadas na época, pois a experiência brasileira com a tributação sobre movimentação financeira foi positiva. Mostrou ser de baixo custo para os contribuintes e o governo, além de ser imune à sonegação e à evasão.

Infelizmente, a implantação do IMF foi desvirtuada no Brasil, pois surgiu como mais um tributo, quando a ideia inicial era ser um substituto dos atuais impostos e contribuições. Ele tinha o conceito de ser um único imposto eletrônico, instituído no lugar de todos os outros, que hoje representam cerca de 80% da carga tributária do país.

Por razões que não cabe discutir aqui, o debate que levou à sua extinção em 2008 foi fundamentalmente político, ignorando-se por completo a experiência que, de forma pioneira em todo o mundo, foi implantada no Brasil com enorme sucesso em doze anos de vigência.

O fato inegável é que a experiência da CPMF foi definitivamente um capítulo inicial de uma ampla revisão de conceitos na área tributária brasileira. Como afirmou Tanzi (2000), especialista em finanças públicas, a movimentação financeira é a única inovação tributária ocorrida após a introdução dos tributos sobre valor agregado em meados do século passado.

2.2 O que é e como funciona o IMF

O IMF, por sua universalidade de incidência e facilidade de arrecadação, possibilita a substituição de impostos e contribuições de natureza declaratória por uma aplicação sobre transações bancárias. Pode ser utilizado tanto como um substituto pontual de tributos de baixa produtividade e alto custo quanto, em sua forma mais radical, como um imposto único. Os tributos declaratórios convencionais seriam extintos e a receita que eles geravam seria obtida mediante a criação de um único imposto, incidente sobre as transações bancárias realizadas nas contas movimento dos clientes.

A adoção do IMF será acompanhada de um tratamento diferenciado em relação à transação envolvendo moeda em espécie e aos mercados financeiros. Quanto ao

segundo caso, haverá uma conta investimento na qual o dinheiro irá circular sem a incidência desse tributo, sendo cobrado o IR sobre os ganhos das aplicações. Apenas quando esse dinheiro retornar para operações na conta movimento, o IMF voltaria a incidir. Quanto ao primeiro caso, o projeto prevê a cobrança de uma alíquota adicional sobre os saques e depósitos para compensar o período que, em média, o papel-moeda ficará em circulação até seu retorno para o sistema bancário. Ademais, cabe esclarecer que a aplicação do IMF exigiria proteção legal, no sentido de tornar obrigatória a circulação pelo sistema bancário de qualquer operação comercial para que ela tenha validade e legitimidade. O projeto do Imposto Único prevê a extinção dos tributos relacionados a seguir.

- 1) Federais:
 - a) IRPF;
 - b) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ): lucro real e presumido;
 - c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL): lucro real e presumido;
 - d) INSS sobre folha de pagamentos, produção rural, faturamento e outros;
 - e) Salário-Educação;
 - f) Sistema S;
 - g) IPI;
 - h) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide);
 - i) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF);
 - j) Cofins (cumulativa e não cumulativa);
 - k) Simples; e
 - l) Outros impostos e contribuições.
- 2) Estaduais:
 - a) ICMS;
 - b) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e
 - c) Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).
- 3) Municipais:
 - a) ISS;
 - b) Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU); e
 - c) Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Da atual carga tributária brasileira, que corresponde a 33% do PIB, os tributos substituídos pelo IMF representam cerca de 26%. Sendo assim, permaneceriam existindo impostos necessários para a execução da política industrial, como: *i*) os incidentes sobre comércio exterior; *ii*) as contribuições previdenciárias individuais dos servidores públicos e para o INSS; *iii*) as taxas; *iv*) os tributos que se configuram como poupança do trabalhador, como é o caso do FGTS; *v*) o Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres (DPVAT); e *vi*) o IR sobre o mercado financeiro. Esses tributos equivalem a 7% do PIB.

O IMF prevê a substituição de tributos que representam 80% da carga tributária brasileira. Essa unificação, ao ocorrer sobre uma base ampla e universal como a movimentação financeira na conta movimento nos bancos, exigirá uma alíquota de 2,8% sobre o débito e crédito de cada transação.

2.3 Principais críticas ao IMF

Os críticos do IMF têm desferido uma série de comentários a respeito dessa forma de tributação, e os principais afirmam que ele é regressivo, cumulativo, estimula o uso de dinheiro em espécie e não permite desonerar as exportações. Todas essas críticas foram enfraquecidas ao longo dos anos por meio de estudos e com a experiência da CPMF, com exceção da questão da cumulatividade, que, por ser crítica teórica, exige validação empírica, como será mostrado a seguir. Quanto às previsões catastróficas, Brasil (2001) afirma que a própria experiência brasileira tem demonstrado que a maioria das teses pessimistas divulgadas na implementação do imposto (CPMF) não ocorreu: aumento da inflação e desintermediação financeira, por exemplo. Outras questões merecem uma melhor avaliação, como a afirmação de que a contribuição é fortemente regressiva.

2.3.1 Regressividade

Uma das principais críticas ao IMF é a regressividade, ou seja, ele imporia maior ônus para as famílias de baixa renda. Entretanto, pesquisas indicam que, em realidade, esse tipo de tributo é proporcional, pois os contribuintes são onerados por alíquota única. Assim, quem transaciona grandes valores irá pagar um tributo mais elevado comparativamente a uma pessoa que movimenta quantias menores. Desse modo, diversos estudos mostraram que a crítica da regressividade não pode ser confirmada.

Tavares (1995) descreveu o resultado de uma simulação para apurar a suposta regressividade do IPMF – posteriormente batizado de CPMF – sobre as pessoas físicas, e concluiu que esse tipo de tributo recai fundamentalmente sobre o segmento de maior renda. Segundo a autora, o argumento de que o imposto pune basicamente os mais pobres é falso, uma vez que, em seus exercícios, constatou-se que as alíquotas médias efetivas são maiores para as camadas de renda mais alta.

Paes e Bugarin (2006) chegam a conclusões semelhantes, dizendo que a CPMF é o imposto mais harmonioso do sistema tributário brasileiro. O ônus desse tributo sobre o orçamento das famílias era de 1,3%, ou seja, ele é uniforme em qualquer faixa de renda: não é regressivo, nem progressivo. O trabalho revela ainda que, entre os tributos mais prejudiciais em termos de impacto sobre as famílias de baixa renda, o ICMS, um IVA estadual tido pelos críticos da tributação sobre movimentação financeira como um imposto justo, é um dos mais importantes. Portanto, pode-se concluir que a tese da regressividade do IMF é um mito.

2.3.2 Estímulo à desintermediação bancária

Esta é uma crítica que a experiência da CPMF desmontou de maneira categórica. Vários autores levantaram a hipótese de que os clientes bancários passariam a operar majoritariamente com moeda em espécie. Albuquerque (2001) afirmou que o uso de contas bancárias é opcional, e a contribuição (CPMF) pode ser evitada pela simples desintermediação financeira. Isto é, apregoava-se que esse tributo levaria as pessoas e as empresas a deixarem de utilizar a moeda eletrônica, fato que não se confirmou durante sua aplicação por doze anos na economia brasileira. Não foi observada qualquer ameaça aos bancos por parte dos clientes para efetuarem saques de papel-moeda a fim de se livrarem do tributo.

A verdade é que, em um nível suave de taxação, a economia de imposto obtida com a consumação de negócios à margem do sistema bancário não compensa o custo do armazenamento e transporte de numerário, a insegurança, riscos de falsidade, ilegalidade de transações em moeda estrangeira etc. Em relação ao uso de papel-moeda, cabe repetir que medidas como a sobretaxação de saques e depósitos em dinheiro vivo e outras precauções dissuasivas, como a não validade jurídica de operações que vierem a ocorrer fora do sistema bancário, desestimularão qualquer tentativa nesse sentido.

2.3.3 Exportação de imposto

É certo que a desoneração na exportação é mais fácil no regime dos IVAs, mas também é factível no regime do IMF, embora mais trabalhosa. Ela teria de ser calculada com o acompanhamento empírico das cadeias produtivas, ou com exploração de matrizes de insumo-produto, e operacionalizada mediante créditos de imposto, rebates, devoluções ou subsídios equivalentes, não muito diferentes do que já se pratica hoje.

Nesse sentido, a alternativa é expandir dados que já foram ou são produzidos pelo IBGE, como as Tabelas de Recursos e Usos (TRU) e as matrizes insumo-produto, para determinar o montante de tributos envolvido na relação intersectorial no Brasil e, com isso, operacionalizar a desoneração de produtos exportados.

2.3.4 Cumulatividade

O IVA tem sido a alternativa que alguns críticos do IMF encontraram para a questão da cumulatividade, pois muitos deles acreditam que esse tipo de tributo é a solução de todos os problemas tributários do país. Vale lembrar que, desde o lançamento da ideia do Imposto Único, em 1990, quase todas as teses elaboradas pelos críticos foram refutadas por meio da experiência da CPMF. Hoje, os adversários dessa proposta de tributação se apegam apenas a uma delas, inerente a essa metodologia de arrecadação, que é a cumulatividade. Porém, a comparação desse tipo de imposto com a alternativa consubstanciada no IVA revela que a tributação sobre a movimentação financeira, mesmo cumulativa, gera mais benefícios e introduz menos distorções alocativas no mercado.

O Imposto Único é cumulativo e incide sucessivamente em cada etapa do processo econômico que se traduza numa movimentação financeira, todavia, isso em nada o descredencia como bom imposto. Aqui, é preciso advertir que a exigência da não cumulatividade é uma tolice. Não existe imposto perfeitamente não cumulativo, a não ser na imaginação teórica descolada da realidade ou no Diário Oficial.

Cumpre-se dizer que os impostos sobre valor adicionado comportam, em todos os lugares do mundo em que são praticados, as mais diversas exceções e regimes especiais, o que lhes confere graus apreciáveis de cumulatividade. O Brasil tem uma série de tributos cumulativos, entre os quais uns são execrados (parte do PIS/Cofins), outros tolerados (ISS, parte do ICMS e do IPI) e alguns ainda apreciados, como se não fossem igualmente cumulativos (IRPJ presumido e Simples). O Imposto Único não é diferente deles sob esse aspecto, mas exhibe vantagens notáveis, como a simplicidade e o baixo custo.

Ademais, de acordo com a teoria do *second best* e as conclusões da moderna teoria da tributação ótima, não se pode afirmar *a priori* que um imposto cumulativo seja menos eficiente que os não cumulativos. Simulações apresentadas em Cintra (2009, cap. 2) mostram que um imposto cumulativo com uma alíquota baixa causa menos distorção sobre os preços se comparado a um sistema tradicional com tributos sobre valor agregado com alíquota alta. Por exemplo, um IMF com alíquota de 2,8% tem impacto de, no máximo, 17,7% sobre os preços de 128 produtos/setores analisados e, no caso da tributação sobre o valor agregado (ICMS, IPI, INSS patronal, PIS e Cofins), o ônus máximo é de 64,1%, utilizando-se os parâmetros das relações interindustriais brasileiras. Outro aspecto importante refere-se ao equívoco comum na avaliação de IMFs que advém da presunção de que tributos cumulativos condensam elevadas cargas tributárias geradas por longas cadeias de produção.

As cadeias de produção jamais podem ser descritas como curtas ou longas, visto que são sempre infinitas. Em realidade, qualquer produto ou serviço implica a contribuição de todos os demais setores da economia para sua produção, pois trata-se de um processo circular e que necessariamente utiliza insumos de vários outros setores que, por sua vez, também precisam de insumos de outros setores, e assim sucessivamente.

O que determina a carga de impostos de um tributo cumulativo é a relação entre insumos e valor agregado em cada estágio no processo de produção. Por exemplo, se um dado setor de produção compra insumos de uma determinada quantia e agrega valor em montante equivalente, a cumulatividade carregada das etapas anteriores de produção acha-se totalmente embutida no valor dos insumos adquiridos. O valor agregado nesta etapa de produção não sofre qualquer efeito cumulativo nesta mesma etapa, passando a fazê-lo apenas na medida em que a produção se transforma em insumo na etapa posterior.

Por fim, vale expor que as simulações apresentadas em Cintra (2009, p. 49-52) concluem que um IMF de 1% no débito e no crédito de cada transação bancária e que agregue valor equivalente a 100% sobre o valor dos insumos, por exemplo, terá apenas 3,86% de carga tributária no preço final, e que os efeitos da cumulatividade se exaurem muito rapidamente.

3 COMPARATIVO DO IMPACTO DE UM IMF E DE UM SISTEMA TRADICIONAL SOBRE A PRODUÇÃO

Um aspecto extremamente relevante quando se debatem propostas antagônicas em termos de sua sistemática é promover uma avaliação do impacto que elas provocam sobre a atividade produtiva. Inicialmente, cabe destacar que qualquer tributo tem efeito sobre os preços, ou seja, a ideia do imposto neutro é descabida. O indicado nesse caso é que se avaliem os sistemas, visando determinar aquele que causa menor distorção sobre a eficiência do processo produtivo.

Um estudo desenvolvido com base em dados das contas nacionais do IBGE e utilizando o cálculo matricial apurou que o IMF, embora seja um imposto cumulativo, causaria menos distorções nos preços finais dos bens e serviços em comparação com o sistema vigente, no qual há predominantemente impostos como o IVA, o IPI, parte do PIS/Cofins, o ICMS e o INSS sobre a folha de pagamentos. A análise do impacto nos preços de 128 setores da economia brasileira mostrou sensível redução de carga tributária e, conseqüentemente, de preços finais dos produtos, como pode ser observado na tabela 1, que resume o estudo desenvolvido.

Cumprir informar que, na simulação apresentada na tabela 1, a alíquota de 2,8%, estimada para o IMF global, é suficiente para substituir todos os tributos de natureza declaratória nos três níveis de governo. Porém, o comparativo do efeito sobre a atividade produtiva contempla apenas oito impostos e contribuições, ou

seja, a alíquota equivalente para eliminar apenas esses tributos em questão seria menor, algo próximo de 1,6%, o que obviamente revelaria um impacto ainda mais ameno do IMF.

TABELA 1
Comparativo do impacto setorial (2013)
(Em %)

Produtos ou setores na matriz insumo-produto	IMF ¹	Sistema vigente ²
Arroz, trigo e outros cereais	14,54	32,59
Milho em grão	14,92	36,10
Algodão herbáceo e outras fibras da lavoura temporária	14,31	32,73
Cana-de-açúcar	15,05	36,26
Soja em grão	14,48	35,51
Outros produtos e serviços da lavoura temporária	14,07	32,18
Laranja	15,62	31,00
Café em grão	14,68	35,84
Outros produtos da lavoura permanente	13,66	31,90
Bovinos e outros animais vivos, produtos de origem animal, caça e serviços	16,62	38,29
Leite de vaca e de outros animais	16,67	38,35
Suínos	16,84	38,57
Aves e ovos	16,01	36,33
Produtos da exploração florestal e da silvicultura	13,13	30,89
Pesca e aquicultura (peixe, crustáceos e moluscos)	12,50	33,54
Carvão mineral	14,61	36,63
Minerais não metálicos	14,38	40,79
Petróleo, gás natural e serviços de apoio	12,00	22,17
Minério de ferro	14,00	30,10
Minerais metálicos não ferrosos	15,10	30,55
Carne de bovinos e outros produtos de carne	16,02	34,17
Carne de suíno	17,74	36,50
Carne de aves	16,18	34,60
Pescado industrializado	16,04	35,18
Leite resfriado, esterilizado e pasteurizado	16,14	34,81
Outros produtos do laticínio	17,01	36,71
Açúcar	16,90	35,86
Conservas de frutas, legumes, outros vegetais e sucos de frutas	14,51	33,10
Óleos e gorduras vegetais e animais	16,33	35,60
Café beneficiado	15,11	33,85
Arroz beneficiado e produtos derivados do arroz	13,69	32,12
Produtos derivados de trigo, mandioca ou milho	15,89	35,28

(Continua)

(Continuação)

Produtos ou setores na matriz insumo-produto	IMF ¹	Sistema vigente ²
Rações balanceadas para animais	16,65	37,30
Outros produtos alimentares	14,07	32,98
Bebidas	14,88	65,98
Produtos do fumo	16,20	60,12
Fios e fibras têxteis beneficiadas	13,79	38,61
Tecidos	13,38	39,73
Artigos têxteis de uso doméstico e outros têxteis	14,05	43,66
Artigos do vestuário e acessórios	11,53	38,21
Calçados e artefatos de couro	13,62	44,99
Produtos de madeira, exclusive móveis	14,42	42,60
Celulose	15,38	35,24
Papel, papelão, embalagens e artefatos de papel	13,75	40,97
Serviços de impressão e reprodução	12,54	43,40
Combustíveis para aviação	14,67	30,15
Gasóócool	15,05	32,58
Naftas para petroquímica	16,63	25,94
Óleo combustível	16,18	33,50
Diesel – biodiesel	15,98	29,87
Outros produtos do refino do petróleo	16,08	30,43
Etanol e outros biocombustíveis	17,08	41,00
Produtos químicos inorgânicos	13,20	35,29
Aduos e fertilizantes	16,38	35,88
Produtos químicos orgânicos	13,13	34,69
Resinas, elastômeros e fibras artificiais e sintéticas	12,95	35,19
Defensivos agrícolas e desinfetantes	14,80	37,16
Produtos químicos diversos	13,32	42,74
Tintas, vernizes, esmaltes e lacas	14,87	44,08
Perfumaria, sabões e artigos de limpeza	13,39	47,05
Produtos farmacêuticos	11,32	40,39
Artigos de borracha	14,22	45,71
Artigos de plástico	13,77	42,99
Cimento	15,39	44,09
Artefatos de cimento, gesso e semelhantes	15,20	43,85
Vidros, cerâmicos e outros produtos de minerais não metálicos	14,92	43,97
Ferro-gusa e ferroligas	16,10	34,90
Semiacabados, laminados planos, longos e tubos de aço	14,31	39,66
Produtos da metalurgia de metais não ferrosos	14,09	39,92
Peças fundidas de aço e de metais não ferrosos	15,02	42,81

(Continua)

(Continuação)

Produtos ou setores na matriz insumo-produto	IMF ¹	Sistema vigente ²
Produtos de metal, exclusive máquinas e equipamentos	13,75	44,00
Componentes eletrônicos	11,80	44,78
Máquinas para escritório e equipamento de informática	11,14	47,63
Material eletrônico e equipamento de comunicações	12,55	53,39
Equipamento de medida, teste e controle, ópticos e eletromédicos	12,08	46,93
Máquinas, aparelhos e materiais elétricos	13,49	45,82
Elerodomésticos	14,21	49,48
Tratores e outras máquinas agrícolas	14,12	44,31
Máquinas para extração mineral e construção	14,64	47,66
Outras máquinas e equipamentos mecânicos	12,30	41,11
Automóveis, camionetas e utilitários	15,62	58,31
Caminhões e ônibus, incluso cabines, carrocerias e reboques	15,79	47,83
Peças e acessórios para veículos automotores	13,08	41,90
Aeronaves, embarcações e outros equipamentos de transporte	12,11	46,70
Móveis	12,85	43,22
Produtos de indústrias diversas	11,83	52,83
Manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos	11,56	33,97
Eletricidade, gás e outras utilidades	14,77	41,12
Água, esgoto, reciclagem e gestão de resíduos	10,45	33,94
Edificações	13,02	36,86
Obras de infraestrutura	12,52	35,96
Serviços especializados para construção	13,91	38,17
Comércio e reparação de veículos	11,32	33,52
Comércio por atacado e a varejo, exceto veículos automotores	12,44	33,28
Transporte terrestre de carga	14,85	41,98
Transporte terrestre de passageiros	12,00	32,31
Transporte aquaviário	14,71	38,19
Transporte aéreo	11,41	32,13
Armazenamento e serviços auxiliares aos transportes	11,82	31,75
Correio e outros serviços de entrega	11,28	31,77
Serviços de alojamento em hotéis e similares	10,81	31,83
Serviços de alimentação	11,33	40,66
Livros, jornais e revistas	10,85	29,33
Serviços cinematográficos, música, rádio e televisão	13,90	30,48
Telecomunicações, TV por assinatura e outros serviços relacionados	12,91	41,06
Desenvolvimento de sistemas e outros serviços de informação	9,58	29,34
Intermediação financeira, seguros e previdência complementar	11,22	31,56
Aluguel efetivo e serviços imobiliários	9,74	26,36

(Continua)

(Continuação)

Produtos ou setores na matriz insumo-produto	IMF ¹	Sistema vigente ²
Aluguel imputado	16,63	36,64
Serviços jurídicos, contabilidade e consultoria	10,90	31,04
Pesquisa e desenvolvimento	12,22	32,53
Serviços de arquitetura e engenharia	9,96	29,09
Publicidade e outros serviços técnicos	13,60	33,23
Aluguéis não imobiliários e gestão de ativos de propriedade intelectual	8,36	18,52
Condomínios e serviços para edifícios	9,82	30,88
Outros serviços administrativos	9,69	30,37
Serviços de vigilância, segurança e investigação	8,30	25,65
Serviços coletivos da administração pública	16,13	35,72
Serviços de previdência e assistência social	16,13	38,78
Educação pública	16,06	35,94
Educação privada	9,98	27,65
Saúde pública	16,13	37,58
Saúde privada	10,60	31,45
Serviços de artes, cultura, esporte e recreação	10,94	27,49
Organizações patronais, sindicais e outros serviços associativos	12,55	35,05
Manutenção de computadores, telefones e objetos domésticos	11,77	32,50
Serviços pessoais	10,83	32,43
Serviços domésticos	5,39	16,67

Elaboração do autor.

Notas: ¹ IMF com alíquota de 2,8%.² ICMS, IPI, ISS e PIS cumulativo, Cofins cumulativa, PIS não cumulativo, Cofins não cumulativa e INSS sobre folha de salários (Cintra, 2009).

Conforme apresentada na tabela 2, que resume os impactos da tabela 1 com os 128 produtos/setores, a carga tributária setorial máxima no caso do IMF atingiria 17,74%, e a mínima, 5,39%. Em relação ao sistema vigente, elas seriam 65,98% e 16,67%, respectivamente.

Outra evidência empírica comprovada nas simulações é a estimativa da distorção causada por cada modelo nos preços relativos comparativamente a uma situação com ausência de tributação. Parte-se de um cenário com alíquota tributária zero, e ao aplicarmos o IMF com a alíquota preconizada, há um desvio em relação a situação inicial de 2,76% nos preços relativos, enquanto no modelo tradicional, com as alíquotas vigentes no Brasil, a distorção sobe para 7,52%.

Observa-se, portanto, que além de introduzir menos distorções econômicas relativamente ao sistema tributário vigente, a implantação do IMF implicará significativa economia de recursos, que hoje são gastos com despesas administrativo-tributárias das empresas. Vale salientar que também haverá redução da economia informal e diminuição sensível dos custos de fiscalização e arrecadação na máquina estatal.

TABELA 2
Resumo dos dados estimados
 (Em %)

Carga tributária setorial	IMF ¹	Sistema vigente ²
Máxima	17,74	65,98
Mínima	5,39	16,67
Desvio nos preços relativos ³	2,76	7,52

Elaboração do autor.

Notas: ¹ IMF com alíquota de 2,8%.

² ICMS, IPI, ISS e PIS cumulativo, Cofins cumulativa, PIS não cumulativo, Cofins não cumulativa e INSS sobre folha de salários.

³ Mostra o desvio nos preços relativos setoriais ao se aplicar impostos, relativamente a uma situação de ausência de imposição tributária.

A comparação dos efeitos de um IMF com tributos convencionais é um aspecto sobre o qual os analistas deveriam necessariamente se concentrar. É fundamental desmistificar a ideia de que a tributação sobre a movimentação financeira deve ser evitada porque é danosa à economia. Suescun (2004) concluiu que um tributo sobre transação financeira, como a CPMF, causa menos distorção do que impostos sobre ganhos de capital e sobre rendimentos do trabalho. Já Levy (2007), ex-ministro da Fazenda no Brasil em 2015, afirmou que a CPMF é hoje um dos tributos que gera menor distorção na economia.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Parte expressiva do pensamento tributário contemporâneo estacionou em teorias e dogmas vigentes em meados do século passado, mantendo-se presa a conceitos e princípios ultrapassados que não se ajustam ao mundo contemporâneo. Ainda que os métodos administrativos de controle e a atividade do fisco tenham sido operacionalmente modernizados, as estruturas conceituais sobre as quais estão assentados os paradigmas usualmente defendidos nas propostas convencionais de reforma tributária continuam em grande parte em desacordo frente à realidade do novo modo de produção e circulação de bens e serviços que surge na sociedade atual.

O antigo paradigma fordista de produção industrial ainda inspira os modelos tributários convencionais, a exemplo dos métodos de arrecadação e controle baseados no sistema autodeclaratório com auditoria. No Brasil, a ausência de sintonia entre o pensamento tributário-burocrático vigente e o mundo real travou o andamento da reforma tributária.

Medidas isoladas atingindo questões tributárias pontuais visaram sobretudo aumentar a arrecadação sem que aspectos relacionados à eficiência alocativa dos recursos econômicos fossem levados em consideração. Nestas condições, tais iniciativas foram na contramão das necessidades do país. Não houve simplificação, custos não foram reduzidos e a iniquidade se aprofundou.

O cenário econômico global, baseado na tecnologia digital, exige uma forma de tributação inovadora, como o IMF, que traz inúmeras vantagens. A fiscalização torna-se mais simples, os critérios de taxaço são mais transparentes e os custos por parte do poder público, e principalmente do setor produtivo privado, tornam-se menores. A simplificação do processo fiscal é evidente quando toda a arrecadação se concentra em um único tributo, incidente sobre uma única base que dispensa declarações, guias e controles burocráticos.

Baseando-se na experiência da CPMF, o IMF eliminaria virtualmente a sonegação, a corrupção fiscal e a economia informal, com custos administrativos ou de fiscalização pouco significativos. A arrecadação tributária seria efetuada automaticamente a cada lançamento de débito e crédito no sistema bancário, e a cada transação, as contas credora e devedora seriam debitadas em uma porcentagem fixa. Assim, em toda transação efetuada mediante cheque, cartão magnético ou qualquer outro tipo de ordem de pagamento, o sistema transferirá de forma automática o produto de arrecadação à conta dos Tesouros federal, estaduais e municipais, segundo critérios predefinidos.

Em resumo, o IMF é uma forma de tributação inovadora, em sintonia com a sociedade moderna, capaz de gerar expressivos ganhos de eficiência na condução da política fiscal brasileira e desonerar a produção doméstica e os salários. Transformá-lo como base da estrutura tributária do país criaria uma viga mestra para que a economia nacional possa alcançar a almejada retomada do crescimento econômico de longo prazo.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, P. H. Os impactos econômicos da CPMF: teoria e evidência. *In*: PRÊMIO TESOURO NACIONAL, 6., 2001, Brasília. **Resumos...** Brasília: BCB, 2001.

BERTOLUCCI, A. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. 2001. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **CPMF**: mitos e verdades sob as óticas econômica e administrativa. Brasília: SRF, 2001. (Texto para Discussão, n. 15).

CINTRA, M. **Bank transactions**: pathway to the single tax ideal A modern tax technology; the Brazilian experience with a bank transactions tax (1993-2007). Munique: MPRA, 2009.

LEVY, J. CPMF gera menos distorções na economia que outros tributos. **Valor Econômico**, 17 set. 2007.

PAES, N. L.; BUGARIN, M. N. S. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 36, n. 4, p. 699-720, out./dez. 2006.

PWC – PRICEWATERHOUSECOOPERS; THE WORLD BANK. **Paying taxes 2018**. Washington: PWC; The World Bank, 2017.

REZENDE, F. Tributação no século XXI: reflexões e desafios. *In*: TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES NA INTERNET E O CONCEITO DE *SOFTWARE AS SERVICE*. São Paulo. **Resumos...** São Paulo: FGV, 2017.

SINPROFAZ – SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2014. **Quanto Custa o Brasil**, Brasília, mar. 2015. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>.

SUESCUN, R. **Raising revenue with transaction taxes in Latin America: or is it better to tax with the devil you know?** Washington: The World Bank, 2004. (Working Paper, n. 3279).

TANZI, V. **Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites**. Washington: IMF, 2000. (Working Paper, n. 181).

TAVARES, M. da C. Imposto sobre circulação financeira. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 24 set. 1995.

Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Assessoria de Imprensa e Comunicação

EDITORIAL

Coordenação

Cláudio Passos de Oliveira

Supervisão

Andrea Bossle de Abreu

Revisão

Carlos Eduardo Gonçalves de Melo

Elaine Oliveira Couto

Lara Alves dos Santos Ferreira de Souza

Mariana Silva de Lima

Rava Caldeira de Andrade Vieira

Vivian Barros Volotão Santos

Bruna Oliveira Ranquine da Rocha (estagiária)

Lorena de Sant'Anna Fontoura Vale (estagiária)

Editoração

Aline Cristine Torres da Silva Martins

Carlos Henrique Santos Vianna

Mayana Mendes de Mattos (estagiária)

Vinícius Arruda de Souza (estagiário)

Capa

Aline Cristine Torres da Silva Martins

Mayana Mendes de Mattos (estagiária)

Vinícius Arruda de Souza (estagiário)

The manuscripts in languages other than Portuguese published herein have not been proofread.

Brasília

SBS – Quadra 1 – Bloco J – Ed. BNDES,

Térreo – 70076-900 – Brasília – DF

Fone: (61) 2026-5336

Correio eletrônico: livraria@ipea.gov.br

Missão do Ipea

Aprimorar as políticas públicas essenciais ao desenvolvimento brasileiro por meio da produção e disseminação de conhecimentos e da assessoria ao Estado nas suas decisões estratégicas.



ISBN 978-85-7811-328-5



ipea Instituto de Pesquisa
Econômica Aplicada

MINISTÉRIO DO
PLANEJAMENTO,
DESENVOLVIMENTO E GESTÃO

