UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE – FURG
FACULDADE DE DIREITO – FADIR
CURSO DE DIREITO NOTURNO

LUIZ FELIPE SCHOLANTE SILVA

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEU DESCOMPASSO COM OS FUNDAMENTOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

RIO GRANDE

2014

LUIZ FELIPE SCHOLANTE SILVA

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEU DESCOMPASSO COM OS FUNDAMENTOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande, como requisito parcial para obtenção do titulo de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Dra. Liane Francisca Huning

RIO GRANDE
2014

Dedico o presente trabalho aos meus pais, ao meu filho e a todos aqueles que percebem o direito como instrumento para a consecução de uma sociedade mais justa.

Agradecimentos

Agradeço a todas as brilhantes mentes das quais tive o prazer da amizade para muito além dessa jornada universitária, em especial a Eduardo Machado, Ivan Passos, Matheus Korting e Renato Passos.

Agradeço a Prof. Dra. Liane Francisca Huning pela orientação e conhecimento a mim passados.

Agradeço a minha família, principal responsável pela minha prosperidade e maior estímulo propulsor do meu conhecimento.

“Têmis, vendada, balança na mão, é o símbolo maior, musa de muitas gerações: o Direito produz ordem e justiça, com equilíbrio e igualdade.

Ou talvez não seja bem assim.”

Luis Roberto Barroso

Resumo

O presente trabalho busca apresentar uma análise do sistema tributário nacional relacionando-o aos fundamentos do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal Brasileira, em especial o ideal de justiça social, demonstrando o descompasso da realidade tributária brasileira a tais fundamentos. Para tanto, faz-se uma análise evolutivo-cronológica da tributação no mundo e no Brasil. Sequencialmente, apresenta-se o direito sob a ótica do pensamento dito pós-positivista, no qual se exterioriza a visão do direito enquanto um sistema aberto, que deve necessariamente ser permeável aos valores arraigados na sociedade brasileira que dão suporte fundamental ao Estado Democrático de Direito, donde se impõe uma hierarquização axiológica na qual deve estar sujeito o direito positivo, a fim de ter-se realmente a concretização de tais valores. Por fim, demonstra-se como se apresenta o Sistema Tributário Nacional no plano prático, evidenciando com cristalinidade o descompasso existente entre os valores fundamentais instituídos pelo Estado Democrático de Direito – especialmente o ideal de justiça social - e como, durante toda existência do estado brasileiro, tais fundamentos vêm sendo reiteradamente desconsiderados pelo Sistema Tributário Brasileiro.

Palavras-chave: Direito Tributário. Justiça Social. Sistema Tributário Brasileiro. Estado Democrático de Direito.

Abstract

This paper aims to present an analysis of the national tax system relating to the foundations of the democratic rule of law established by the Brazilian Federal Constitution, especially the ideal of social justice, demonstrating the mismatch of the Brazilian tax reality to such foundations. Therefore, it is a evolutionary-chronological analysis of taxation in the world and in Brazil. Sequentially, has the right under the view of the post-positivist thinking said, which is externalized vision of law as an open system, which must necessarily be permeable to values rooted in Brazilian society that give critical support to Democratic State , where it imposes an axiological hierarchy in which the subject must be positive law, in order to have truly the realization of such values. Finally, we demonstrate how to present the National Tax System on the practical level, indicating crystallinity with the mismatch between the core values established by the democratic state - especially the ideal of social justice - and how, throughout the existence of the Brazilian state such grounds have been repeatedly ignored by the Brazilian Tax System.

Keywords: Tax Law. Social Justice. Brazilian Tax System. Democratic State**.**

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 9

2. ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO 11

2.1 Breves considerações históricas acerca da tributação no mundo 11

2.2 A Evolução do Direito Tributário no Brasil 16

3. DO VALOR JUSTIÇA E SUA INFLUÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 COMO VALOR NORTEADOR DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO 29

3.1 – Da relação entre o valor Justiça e do direito 29

3.2 O Estado Democrático e a Tributação 35

4. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO CENÁRIO NACIONAL E SEU DESCOMPASSO EM FACE DOS VALORES QUE FUNDAMENTAM O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO 39

4.1 Análise das Políticas Tributárias e sua relação com o valor constitucional de justiça 39

4.1.1 A Regressividade do Sistema Tributário Nacional 39

4.1.2 Considerações acerca de uma política tributária mais justa 47

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 52

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 53

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário por muito tempo foi visto no meio acadêmico como disciplina altamente legalista e fria, mais ligada à seara das finanças públicas do que àquelas matérias que dão substância valorativa ao direito, como a filosofia jurídica, sociologia, e ciência política.

Entretanto, esta visão é retrógrada e vem sendo suplantada a fim de tornar o direito tributário um tema reflexivo, pensado axiologicamente, permeável a outras ciências sociais.

Assim, num primeiro momento buscar-se-á apresentar as origens da tributação até situar-se na atualidade, o que se oportuniza uma análise do direito tributário através de uma visão mais crítica e questionável, para além do exacerbado legalismo álgido e limitado da relação dual entre contribuinte fisco, ainda deveras presente no estudo doutrinário do direito tributário.

Considerando tal assertiva, analisar-se-á o contexto histórico mundial e nacional acerca dos reflexos da tributação na sociedade para, então, ser possível apresentar a devida interpretação do sistema tributário nacional sob o escopo do estado democrático de direito e seus corolários que encontram raízes na nesta estrutura estatal apresentada pela constituição federal de 1988.

A importância desta breve explanação histórica acerca da tributação advém da necessidade do estudo da historia da tributação e do direito tributário, onde se demonstrará suas modificações em função da dinamicidade social em um espaço de tempo permitindo, desta forma, melhor criticidade ao tema.

Num segundo momento, apresentar-se-á a ideia do direito trazida pelo pensamento dito pós-positivista, a fim de demonstrar que o direito tributário, em que pese seu caráter instrumental dentro de um ordenamento jurídico, possui forte substrato valorativo, devendo imprescindivelmente encontrar-se alinhado a hierarquização axiológica trazida pelos valores da Constituição Federal Brasileira caracterizadores do estado democrático de direito.

Tem-se, assim, que o sistema tributário, como principal meio de obtenção de receitas pelo Estado, se manifesta hodiernamente como um potencial meio de concretização dos princípios basilares da Constituição Federal Brasileira que implicam na busca por justiça.

Desta feita, será possibilitada uma análise acerca da capacidade de se considerar e utilizar o sistema tributário nacional como instrumento concretizador de justiça social e, eventualmente, as formas cuja referida capacidade poderia ser externalizada pelos entes estatais através de suas políticas públicas.

Avançando, far-se-á um diagnóstico da realidade tributária nacional relacionando-a a ideia do sistema tributário como arranjo substanciado aos valores e princípios constitucionalizados, em especial aquele que objeto do presente trabalho, o valor justiça.

Daí evidenciar-se-á que, sob nosso ponto de vista, as políticas tributárias brasileiras encontram-se descompassadas daquela hierarquização axiológica vinculativa ao sistema tributário nacional.

Em linhas conclusivas, trar-se-á breves considerações pragmáticas que se entende terem a capacidade de reaproximar minimamente a realidade tributária brasileira a concretização de justiça, o valor maior instituído pelo povo Brasileiro na Constituição Federal, sem desconsiderar a necessidade de uma real reestruturação do sistema tributário brasileiro, vista cada vez mais, porém, como utópica.

2. ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO

2.1 Breves considerações históricas acerca da tributação no mundo

A origem histórica da tributação confunde-se com a própria história do homem e sua vivência em sociedade, podendo-se considerar a essência do tributo nas tribos primitivas. Quando de construções, a os indivíduos de uma mesma comuna exerciam um esforço conjunto nestas, consistindo tal esforço no tributo em espécie. Na época todo o coletivo trabalhava para assegurar a segurança da aldeia em face de investidas de outras comunidades e de animais. Portanto o tributo era o próprio trabalho do individuo em prol da segurança e convivência daquela comunidade, donde se pode notar uma essência de integração e solidariedade naquelas tribos, sendo tal contribuição fácil visibilidade do indivíduo e isenta de desvios ou desperdícios.

Ocorre que, sobrevindo a sedentarização dos clãs na antiguidade (momento em que as tribos sedentárias suplantaram as tribos nômades), vê-se um crescimento populacional que acaba por acarretar em uma separação das comunidades em classe governante e classe governada, dessa forma esta classe dirigente passa a se considerar eleita pelos deuses das crenças de cada localidade.

Surge a partir daí o que Ives de Gandra da Silva Martins chama de uma teoria do poder, conforme ponderado pelo doutrinador:

> "Neste momento criou-se uma teoria do poder, que veio a prevalecer até os dias atuais, deixando o povo de ter uma relevância maior na definição dos destinos da comunidade. Essa função foi usurpada pelos detentores do poder, que se identificaram com ela, como se direito natural fosse o seu domínio sobre a comunidade mais servil, menos conhecedora de todas as realidades, e cuja função maior passou a ser produzir recursos para os dirigentes para que eles fizessem o que lhes aprouvesse, inclusive se dedicar ao ser esporte predileto, que era a guerra."[1]

Partindo da ideia suso, é possível constatar diversas mutações desta da tributação no mundo, de acordo com as características das civilizações na sociedade.

Assim, passa-se a fazer uma análise histórica da tributação no mundo de forma cronológica, a fim de se demonstrar as transmutações sofridas pela tributação em função da organização político-estrutural das civilizações, o que resultou em distintos fundamentos e características do tributo ao longo da história. As obrigações tributárias *"passaram, juridicamente,*

[1] Martins, Ives de Gandra da Silva. Uma teoria do Tributo. São Paulo. Ed. Quarter Latin. 2005 pag. 85

de imposições arbitrárias e vexatórias, de donativos voluntários, para contribuições compulsórias pelos costumes e, posteriormente, amparadas em lei."[2]

Os primeiros registros de tributação no mundo remontam a cerca de 3.000 a 2800 a.c., no Egito. Nesta época, o faraó egípcio era tido pela sociedade como reencarnação do deus hórus e, em uma jornada promovida, titulada de "the following of horus", o faraó exigiu tributos da população para custear tal viagem, formando, a partir daí a ter a exigência de tributos para seu próprio sustento. E quando se fala em exigência de tributos nessa civilização, fala-se em imposições através de coação física, sobressaindo o caráter opressivo e desumano destas exigências.

Interessante ressaltar que nessa época inclusive já era possível se identificar a figura de agentes cobradores de impostos, os quais eram verdadeiros "soldados da tributação", não se olvidando, ainda, da existência de paraísos fiscais, que eram locais onde não existia a cobrança de tributos pelo faraó, instituídos através de cartas régias.

Avançando no tempo, cerca de 2500 a.c. tem-se registros de tributação na civilização sumeriana. Na baixa mesopotâmia é possível identificar um tributo chamado "burden" (fardo, em inglês). Tal tributo consistia na carga tributaria que cada cidadão deveria carregar.

Analisando tal contexto, a relação de poder entre a classe dominante e a classe dominada se exterioriza com clareza. Manifestando-se sobre o tema, Ives de Gandra Martins prescreve:

> As leis de Eutenema, Urukagina, Gudea, Urnamu, Lipit-Ishtar, Eshunuma, Amisaduqa, além das leis sírias, babilônicas, cassitas, neobabilônicas, egípcias, de Ebla, hurritas, de Ugarit, hititas, elamitas e mesmo israelenses, não representam senão leis outorgadas por uma classe privilegiada, favorecida e diferenciada em relação aos seus súditos, cujo único direito era honrar os governantes e servi-los, reconhecendo-os como representantes dos deuses ou do Deus Único (caso de Israel).[3]

Mister aclarar que quando se fala em tributação nessas civilizações, não se refere a tributação em dinheiro, uma vez que não existia tal instrumento financeiro. A tributação a época era cobrada através de bens que eram tirados do povo e atendendo a convocações de homens para lutar nas guerras de conquista ou defender os governantes (detentores do poder).

Nota-se, então, que até este período está-se diante de sociedades estruturadas de forma totalmente autoritárias, ditatoriais. Logo, evidente resta a constatação de que as raízes da tributação brotam de forma manifestamente desumana e injusta, transparecendo com clarividência a relação entre tributação e poder.

---

[2] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. *História do Tributo no Brasil.* V.1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. Pág. 20
[3] Martins, Ives de Gandra da Silva, ob. cit, p. 68-69

Em Roma é possível notar uma maior sofisticação entre o poder e o povo, quando esta passa a ter o direito a proteção romana em alguns aspectos. Entretanto as decisões acerca da carga tributária não tinha qualquer participação popular, dependendo exclusivamente de decisões do príncipe, continuando a manifestar seu caráter confiscatório.

Com a queda de Roma, vê-se o nascimento da idade média e com ela um período de grande desorganização jurídica, guerras intermináveis e tributação derivada unicamente de decisões daqueles que detinham o poder, ou seja, dos governantes.

Ao discorrer sobre o tema, Regis Fernandes de Oliveira apresenta os tributos cobrados à época:

> Os principais tributos então cobrados eram: a) a *corveia*, ou seja, o trabalho forçado dos servos nas terras senhoriais, para preservar o castelo, muralhas etc.; b) a *talha*, pagamento devido pela proteção e incidia sobre parte da produção; c) *banalidades*, pelo uso do forno, do moinho, da forja, da prensa de olivas e uvas; d) *taxa de casamento*, no caso de o servo casar-se fora do
>
> domínio; e)a *mão-morta*, devido em decorrência de herança, uma vez que o senhor é o herdeiro e para ficar com bens que já eram seus o servo paga; f) o *dízimo*, 10% dos rendimentos, devidos à Igreja; g) *péage* (pedágio), pelo uso dos caminhos do senhor; h) *gabela*, taxa sobre o sal, instituído em 1.341; i) *chévage*, imposto por cabeça sobre servos e alforriados etc.[4]

Avançando no tempo, tem-se constatações relevantes na Inglaterra, quando em 1215, através da Magna Carta, a nobreza representada pelo concilio de nobres (o qual, *mutatis mutandis*, pode ser comparado ao poder legislativo) não mais suportando as imposições arbitrarias do rei, passa a exigir a comunição deste quando de uma nova tributação a fim de que o concílio autorizasse esta nova exação.

Este fato manifesta a aplicação, ainda que embrionária e de forma desfigurada (pois o concílio de nobres não pode ser considerado um representante do povo), do sistema de freios e contrapesos trazido posteriormente por Monstesquieu, demonstrando a importância e a influência da tributação no constitucionalismo.

No período que vai do século XVI até XVIII, se constata uma consolidação das monarquias, bem como das economias europeias através da riqueza do continente americano. O poder exercido sobre a burguesia era atenuado em contraprestação a serviços prestados, porém, de forma bem mitigada (o que gerou reações dessa parcela da sociedade posteriormente). O povo, porém, prossegue com a garantia de seus direitos em nível ínfero.

---

[4] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 2 Ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2008. Pag. 70.

De outra banda, neste período se vê uma ampliação tributária, sendo a tributação, porém, sempre determinada de forma arbitraria pelos reis, sem qualquer possibilidade de manifestação do povo acerca de tais exigências e, ainda, sem garantias legais para os contribuintes.

Nesta linha, profere Ives de Gandra da S. Martins:

> "O certo é que a riqueza do novo mundo gerou uma fase de crescimento europeu (séculos XVI, XVII e XVIII), quase interminável. Foi um período em que o fortalecimento das monarquias absolutas, as grandes injustiças sociais e a reação burguesa às faltas de garantias e aos excessos do poder vão desembocar na Revolução Francesa, que dá inicio aos tempos modernos, à luz de uma nova visão da relação entre sociedade e o poder.
>
> A própria reação já começara a ser definida no mundo novo, com movimento semelhante ocorrendo nos Estados Unidos e o lançamento de sementes de independência, nos países da América Latina, isto é, nas colônias espanholas e portuguesas.
>
> [...]
>
> O declínio das monarquias absolutas correspondeu, pela primeira vez, a um exame maior da função do tributo, pelo prisma de uma participação da sociedade na formulação das políticas pertinentes."[5]

Pois em 1787, com a Declaração dos Direitos da Virgínia, o congresso parlamentar passa a ser o titular do poder de instituição de tributos, representando uma exponencial evolução para a sociedade, tendo em vista que este é o primeiro momento em que o poder de tributar é visto nas mãos dos representantes da nação, manifestando soberania popular.

Em 1789 tem-se a revolução francesa, um movimento político e social de extrema relevância para a história, o qual se caracteriza pelos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade e teve a tributação como plano de fundo.

O movimento teve como escopo a crise fiscal sofrida pelo estado e a insatisfação popular com o Rei Luís XVI. Tais fatos aliados a crescente adesão popular aos ideais iluministas ensejaram a revolução.

Um dos pontos mais relevantes do movimento foi a ideia de que sem uma tributação corretamente ajustada seria impossível a nação obter os ideias caracterizantes do movimento.

A revolução resultou na aprovação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a qual pode ser considerada um dos documentos mais importantes da história do direito tributário. A declaração traça um perfil de capacidade contributiva, buscando impor justiça na tributação, garantindo o mínimo existencial e respeitando da vedação ao confisco.

---

[5] Martins, Ives Gandra da Silva. Ob. cit., p. 152-153.

As revoluções americana e francesa são consideradas os dois eventos de maior relevância para o constitucionalismo moderno, tendo a revolução francesa posto fim ao período das monarquias absolutas e influenciado o pensamento constitucional dos séculos ulteriores.

A partir daí se começa a notar uma maior participação da sociedade no processo decisório, o que se pode notar, a titulo de exemplo na Inglaterra com seu sistema parlamentar e, também, na Bélgica, com sua constituição de 1831, entre outros.

Acerca da matéria, prescreve Regis Fernandes de Oliveira:

> "O confronto permanente entre os Reinos e os súditos, no tocante à matéria tributária, deixou clara a necessidade de se criarem novas soluções. Na Inglaterra, adveio a solução com o Parlamento. Na França, com a revolução Francesa e 1789, nasce o princípio da legalidade (arts. 4º, 5º, 6º, 7º e 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão), bem como a estrita legalidade na criação e cobrança de tributos (arts. 13 e 14)."[6]

De outra banda, os impérios russos e austro-húngaro acabaram mantendo resquícios das monarquias dos séculos XVIII. Entretanto, a questão social começa a ser enfrentada por todos os países gerando teses dos principais pensadores e intelectuais da época, resultando em uma revolução contra o império russo.

Nessa época vê-se a ocorrência das duas guerras mundiais, sendo a primeira, uma guerra de orientação geográfica e de poder no continente europeu, e a segunda, sendo originada pelo pensamento expansionista de Hitler. Com o fim da 2º guerra mundial, são criados órgãos mundiais de controle, como FMI, ONU e Banco Mundial, a fim de evitar novos enfrentamentos de tamanho porte.

Hodiernamente, o que se vê é um mundo formado por países desenvolvidos, países emergentes e os países emergentes de menor consistência.

Entretanto, a participação popular nas decisões de políticas tributárias se dá com maior relevância apenas na parcela desenvolvida do mundo, e ainda assim muito aquém do que pode ser considerada uma verdadeira participação popular, onde começa a se ver a criação de códigos de defesa dos contribuintes com o intuito de minorar as pressões fiscais que dificultam o desenvolvimento e, ainda a exigência de atuação de associações de contribuintes junto ao governo para qualquer aumento da carga tributária, caso dos Estados Unidos.

Outrossim, há que se ressaltar que a participação social na formulação de políticas públicas justas se desenvolve de forma tímida. O progresso em busca de uma tributação mais justa se

---

[6] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. ob. cit., p. 72

apresenta de forma mais evidente através de princípios limitadores do poder de tributar, ou seja, ferramentas de proteção ao contribuinte em face do estado.

Entretanto, a justiça na tributação deve ser vista para além dessas ferramentas que limitam a atuação do estado, requerendo deste uma atuação em suas políticas sempre tendo como cerne finalístico a consolidação de justiça entrelaçada a ideia de solidariedade, princípio propulsor de qualquer sistema tributário.

Por fim, entende-se relevante manifestar a conclusão de que (a) o Poder e o Tributo estão rigorosamente vinculados[7]; (b) a relação direta da tributação com a construção do constitucionalismo moderno trazido pelos movimentos Inglês, americano e, especialmente, o Francês; (c) o sistema tributário reflete a postura político-ideológica de quem exerce o comando da sociedade; (d) Em que pese a evidente evolução social no que tange a tributação, é certo que ainda não se tem atualmente uma tributação que, na prática, esteja vinculada as ideias de justiça e solidariedade.

Neste cenário, e considerando que tais considerações buscam apresentar uma breve análise histórica da tributação no mundo, entende-se serem estes os pontos relevantes a fim de propiciar a devida reflexão acerca do tema apresentado, passando a ser abordado o contexto histórico da tributação no Brasil.

2.2 A Evolução do Direito Tributário no Brasil

Paira discórdia na doutrina brasileira acerca da origem de um Direito Tributário brasileiro, manifestando-se, uma corrente da doutrina, no sentido de que o marco inicial do direito tributário brasileiro se dá somente em 1822, período em que foi criada a legislação fiscal do Brasil.

De qualquer sorte, o certo é que não há como se olvidar da existência de uma normatividade tributária no Brasil desde o princípio do século XVI, através dos tributos aplicados por Portugal no território brasileiro. Daí se pode considerar que o direito tributário brasileiro encontra sua origem nas normas fiscais emanadas de Portugal quando do começo da sua colonização no Brasil.

---

[7] Neste sentido, muito bem profere Ives Gandra da Silva Martins: “Convenço-me, de mais a mais, que a história da humanidade é conformada em face da lutar pelo poder, a partir de qualquer organização social resultante de seu exercício sustentada pelos recursos tributários, em “natura” ou espécie, retirados do povo. Daí resulta uma organização jurídica – mais ou menos tolerantes com os administrados – que torna o Direito e a História rigorosamente vinculados, como vinculados estão o Poder e o Tributo.” Martins, Ives Gandra da Silva. ob. cit., p. 105

De outra banda, o que se vê nesse momento, é uma legislação tributária não sistematizada, facilmente maleável (no que tange a modificações, revogações) por Portugal e sem nenhum respeito ao direito dos contribuintes, conforme bem ponderado por Fernando josé Amed e Plínio José Negreiros:

> "É a história que registra como cada colono do Brasil, sob as ordens da coroa portuguesa, foi obrigado a conviver com uma política fiscal injusta, que não respeitava nem a capacidade contributiva das pessoas, nem era seguida de uma lógica clara. Tributava-se com o intuito de remeter a maior parte dos valores arrecadados para a Metrópole. O que sobrava ficava para a colônia, para pagar as despesas das terras "achadas", exatamente para explorar as suas riquezas e não para construir uma nação"[8]

Ainda, de antemão se faz mister ressaltar brevemente os fatores que influenciaram de forma mais incisiva o processo de instituição dos tributos no Brasil.

Ao tratar do fator sociológico, Ubalo Cezar Balthazar, reflete o seguinte:

> "Em termos sociológicos, podemos mencionar as questões relacionada às diferentes classes componente da sociedade brasileira, os estamentos detentores do poder político, econômico e militar, a participação e a força política exercida por parte d cada um destes no processo legislativo. Este, mais especificamente, considerado em sua atividade de criação de tributos. Importante neste aspecto é o registro da histórica segregação que se firmou entre as diferentes classe sociais, uma ou outra impondo-se sobre as demais, as quais ficavam submetidas às regras criadas. Este fenômeno gerou um outro, perceptível nos dias atuais, traduzido na indiferença, por vezes repulsa, ao ordenamento positivo tributário." [9]

Dá analise da assertiva do autor, é possível notar que a histórica relação entre poder e tributo trazida por Ives de Gandra Martins no mundo é refletida também no Brasil, evidenciando que a relação tributária é em ultima instância, uma relação de poder e, portanto, seus vieses mais sutis devem ser trabalhados cuidadosamente sob pena de incorrer-se em exações injustas, descompassadas com os valores constitucionais.

No que tange às influências exercidas pela igreja, há que se ressaltar o estreito laço entre o estado portugueses e a Igreja católica, o qual foi reproduzido também no Brasil. Como consequência, se viu uma incisiva participação do Alto Clero no exercício das políticas tributárias, tendo, nos períodos colonial e imperial, as instituição estatais e religiosas praticamente se confundido no exercício do poder estatal.

Acerca do tema Eurico Marco Diniz Santi:

> "Havia forte ligação entre estado e igreja, o que refletia na questão tributária: a arrecadação dos tributos, mesmo do dízimo eclesiástico, era feita pelo Estado, a quem cabia repassá-los

---

[8] AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil.* São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 19.
[9] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar., ob. cit, p. 33

> à igreja. Os padres eram praticamente "funcionários públicos": recebiam o dinheiro das mãos do Estado e tinham por função justificar moral e religiosamente o pagamento dos tributos. Aplicavam, assim, sanções religiosas:a esterilidade das terras e a destemperança dos tempos, bem como "a excomunhão e multa de cinquenta cruzados". Há interessantes aspectos sobre a retribuição pelo uso dos bens da Coroa e também de Deus. A pregação com o propósito de justificar a cobrança tributária era estabelecida em lei como deveres dos padres, sujeitos a sanção pelo descumprimento. A relação entre Estado e Igreja era denominada padroado."[10]

Mas foram os fatores econômicos que exerceram maior influência na história do tributo no Brasil, sendo a tributação moldada de acordo com os ciclos econômicos aqui experimentados.

Neste teor, manifesta-se Ubaldo Balthazar:

> [...] é noção cediça que a realidade econômica representa a base material sobre a qual incidem as hipóteses de incidência tributárias previstas em lei, de forma geral e abstrata. Neste sentido, podemos afirma que nossos tributos, ao longo de nossa história, traduziram sempre os diferentes ciclos econômicos pelo qual passou a economia brasileira.[11]

Pois bem. O período colonial é marcado por uma forte exploração portuguesa, sendo que num primeiro momento Portugal aplicou no Brasil o direito tributário luso, ocasionalmente com algumas modificações, tendo em vista pequena população e a ausência de um comércio relevante. Porém, notando a lucratividade de exploração do pau-brasil, Portugal passa, em 1526, a cobrar o primeiro tributo no Brasil, o chamado quinto do pau-brasil, instituído pelo coroa portuguesa.

As dificuldades financeira atravessadas por Portugal levaram a implementação, em 1532, do sistema de capitanias hereditárias, que consistia na concessão de lotes de terra a particulares mediante comprometimento de diversos deveres para com o a coroa portuguesa entre eles o pagamentos de alguns tributos, mas também direitos a percepção de tributos pelos particulares.

Entretanto a distância entre Portugal e a sua colônia - fator que impedia uma fiscalização mais incisiva - deu ensejo a uma forte sonegação fiscal e a um alto índice de corrupção daqueles que exerciam atividades em nome da Coroa.

Deste fracasso surge o Governo-Geral, implementado pela Coroa portuguesa, o qual consistia em uma administração centralizada na colônia. Neste período houve uma estruturação da fiscalização fazendária, bem como foi concedida forte autonomia de atuação ao provedor-mor (responsável pela fiscalização da cobrança dos tributos) o que resultou em abusos nas cobranças tributárias, normalmente de forma violenta e completa inobservância da capacidade contributiva dos colonos. À época também se via com regularidade a cobrança de tributos extra-fiscais, a exemplo

---

[10] SANTI. Eurico Marco Diniz (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1ª Ed. São Paulo: editora Saraiva, 2008. p. 8

[11] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar., ob. cit, p. 34

de impostos excepcionais para o custeio dos gastos com a reconstrução de Lisboa ou o casamento de príncipes, tributos estes que normalmente passavam a ser permanentes.

Este abuso fiscal, juntamente com tais tributações extrafiscais, resultou no surgimento de comércios ilegais, contrabando, e consequência lógica, forte sonegação fiscal, sem olvidar da evidente corrupção[12]. Ora, *"a corrupção não só prejudicava os cofres públicos, mas também, e principalmente, a população, pois não existia nenhum critério de justiça nas cobranças dos tributos."*[13]

Pois, no principio do século XVIII, Portugal se situa em uma crise econômica, mostrando-se cada vez mais dependente das riquezas geradas pelo Brasil, especialmente após a descoberta do ouro. O estado português sobrevivia à base uma elevada carga tributária incidente sobre a mineração no Brasil, principalmente através do tributo nomeado de "quinto do ouro", que consistia basicamente no dever de pagar ao Rei 20% de todo o metal apanhado no Brasil sendo o ouro, evidentemente, o mais cobiçado.

Ocorre que, logicamente, que a arrecadação nunca foi muito eficaz, o que fez com que a coroa adotasse uma política fiscal ainda mais opressora na colônia, quando cria a já citada "derrama", ressaltando que o país português até aqui tem sempre uma postura que desconsidera a capacidade contributiva da população do Brasil.

Acerca do tema, explica Alcides Jorge Costa:

> "Todo o ouro devia ser levado às casas de fundição para a dedução do quinto, e a quota mínima fixada era de cem arrobas por ano. Se esta quantia fosse ultrapassada, no ano seguinte se levava a conta o excesso. Não chegando a cem arrobas, de ter lugar a "derrama". [...] aproximadamente a partir de 1760, as derramas se sucederam e foram cada vez mais frequentes, porque a produção de ouro caía e não chegava a cem arrobas anuais. Numa dessas derramas aconteceu a Inconfidência Mineira."[14]

Nesse momento, devido à ineficácia da arrecadação por parte do estado, criam-se determinações absurdas e a arrecadação tributária passou para a competência da figura do

---

[12] Nessa linha, ministra Regis Fernandes de Oliveira acerca da experiência tributária no Brasil do governo geral: "Desnecessário dizer que a corrupção corria solta. Sonegações de todo o tipo, com conivências dos arrecadadores. À distância, o Reino assistia a tudo, sem poder tomar providências. Por vezes, concediam-se *isenções pessoais*. O contrabando imperava como necessidade, a ponto de existir uma sociedade de contrabandista.
[...] Nasceram outros tipo de tributo, todos injustos, mas que se destinavam a abastecer os cofres públicos (e também os particulares). Surge a *finta*, ou seja, um pagamento para custear obras de uso comum como pontes de estradas. A *derrama*, de tanta história no Brasil colonial, como a finta, era exigida sobre rendimentos, da forma mais arbitrária possível. A *barcagem* que incidia sobre a passagem dos rios. A *redízima* que representa nova dízima do que já fora tributado pela dízima (é a décima parte da dízima)." (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. ob. cit., p. 75)

[13] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar., ob. cit, p. 43

[14] COSTA, Jorge Alcides."História da tributação: do Brasil-colônia ao Imperial". SANTI. Eurico Marco Diniz. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1ª Ed. São Paulo: editora Saraiva, 2008. p. 60

contratador, dando lugar ao quinto. Os contratadores eram particulares que detinham a responsabilidade pela arrecadação, os quais a obtinham através de concessão estatal. Eles possuiam autonomia na cobrança dos tributos, bem como o poder de ordenação da presença da força militar quando do momento da cobrança de tributo, com o cristalino intuito de reprimir eventuais revoltas da população. Esta postura absurda, obviamente, deu uma margem ainda maior para a sonegação fiscal e a corrupção no Brasil.

O resultado disso foi uma série de revoltas e resistência a exploração de Portugal, tanto pela massa popular quanto pela elite, sendo a conjuração mineira figura importante no cenário nacional que mostra esta insatisfação popular em face da arbitrariedade do estado lusitano.

Em que pese tal revolta não ter alterado em nada a severa exploração fiscal de Portugal, é possível notar que com a conjuração mineira, junto a outras manifestações – a exemplo da conjuração baiana – o colonialismo de Portugal começa a ser enfrentado pelos brasileiros. Somando-se a isto diversos acontecimentos mundiais, como as revoluções francesa e americana, bem como a vinda da família real para o Brasil em 1808, resultou-se na emancipação política da colônia brasileira.

Com a vinda da família real para o Brasil, acontece a abertura dos portos em 1808, implicando em modificações quanto a tributação, determinando novos tributos, a exemplo da tributação incidente sobre a importação.

No período entre a vinda da família real para o Brasil e a independência brasileira se observa uma tributação de qualquer movimento comercial, ainda que o país se encontrasse em péssima situação econômica, ficando evidente a arbitrariedade e o desinteresse no fato de estar prejudicando severamente o povo através de tributações injustas.

A forte influência dos ideais liberais originados pelos movimentos ocidentais dá ensejo a independência do Brasil em 1822 o que, entretanto, não resultou no rompimento da conformação patrimonialista no Brasil, herdando-se a estrutura colonial quanto a tributação, em que pese o movimento patriótico tivesse como um dos objetivos a mudança na injusta e elevada carga tributária.

Com a independência, vê-se se constituir no Brasil o estado fiscal, que nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, tem como principal característica um “novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos não mais se caracterizando pelos ingressos originários do patrimônio do príncipe.”

Outrossim, a tributação não mais é cobrada passageiramente, atrelada a necessidades conjunturais do estado, passando a ser cobrado permanentemente.

A constituição Imperial, outorgada em 1824, caracterizava-se pela centralização de poderes, não possuindo as províncias competência para instituição de tributos nem fontes de receita próprias.

A carta possuía poucas normas tributárias em seu corpo, podendo-se classificar o sistema tributário da carta como flexível, o qual se detinha a apresentar alguns princípios gerais que deveriam ser cumpridas pelo legislador ordinário. Tem-se como principal avanço o fato da receita arrecadada não mais sair do Brasil.

As normas tributárias eram reguladas por leis orçamentárias, sendo de competência privativa da câmara dos deputados a elaboração de tais legislações.

Analisando o Tema, Amed e Negreiros assim manifestam-se no sentido de que:

> "mesmo sendo "amplo o espectro de ação do fisco", os resultados obtido não "correspondiam à amplitude do campo tributário nem colaboravam no sentido de desenvolver o país", percebendo-se claramente a "falta de um sentido de equidade na distribuição dos encargos públicos"."[15]

O período regencial é marcado por um amplo rol de leis e decretos envolvendo matéria fiscal sendo promulgados, a exemplo da regulação do processo de execução dos devedores da fazendo pública (decreto de 18 de agosto de 1931).

Vê-se, entre 1830 e 1832 um reforma total da fazenda pública no Brasil, através da descentralização fiscal, período que pode ser reconhecido por muitos autores como de sistematização dos impostos no Brasil. Desta feita, a Lei de 1832 deliberou uma divisão das rendas públicas em receita geral e receita provincial, concedendo certa autonomia para as províncias criarem seus impostos. Com a Lei nº 108, de 184, é fixada uma nova discriminação dos tributos, descentralizando ainda mais o poder de tributar, passando-se a classificá-los em receitas gerais, receitas províncias e municipais.

Entretanto, a despeito da melhor organização, não se vê no período grandes avanços no que tange a tributação, continuando o Brasil a registrar déficits orçamentários tendo sua tributação prejudicada pelas formas de cobrança de tributos através do arrendamento até a cobrança por agentes do governo.

---

[15] *Apud in* BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. *História do Tributo no Brasil.* V.1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 83

Resumindo a política tributária do período, a doutrina de Ubaldo Cesar Balthazar esclarece:

> "A política tributária brasileira no segundo reinado, assim como o Poder Imperial, estiveram extremamente preocupados em favorecer e garantir os interesses dos detentores do poder econômico, os cafeicultores em especial, do que no desenvolvimento da economia nacional."[16]

Em 1989 ocorre a proclamação da república, e no ano de 1891 o Brasil vê promulgada a constituição da republica dos estados unidos do Brasil, a qual consagra o principio federalista, com autonomia administrativa, política e financeira para os estados-membros.

Há que se ressaltar, porém, que este período caracteriza-se por um governo organizado a partir das oligarquias paulistas e mineiras, cuja administração se fazia visando os interesses da de elites da monocultura cafeeira (São Paulo) e da pecuária leiteira (Minas Gerais), estando desligada de quaisquer preocupações sociais.

Na carta, é possível notar uma melhor organização na seara tributária, discriminando mais claramente as rendas tributárias, especialmente referente às competências fiscais; se nota, ainda, a presença do princípio da legalidade tributária e da uniformidade do imposto federal e, ainda, a figura da imunidade recíproca (ainda que com parâmetros diferentes daquela que se vê na atual casta constitucional).

De outra banda, três problemas se constatam, quais sejam, (i) o olvidamento dos municípios na discriminação das rendas tributárias, (ii) a superposição de tributos, o que acarretou em uma concorrência entre estados e união e, via de consequência, no surgimento do fenômeno da bitributação, (iii) a falta de uma distinção teórica normativa entre taxa e imposto.

Com a carta, os estados-membros puderam aumentar suas receitas e adotar políticas fiscais próprias, não estando vinculadas ao governo central, bem como possuíam competência para estabelecer a tributação em seus municípios.

Da assembleia constituinte de 1891, depreende-se a uma grande preocupação na partilha da receita entre união e estado e, por outro lado, o desinteresse pelo impacto da tributação a ser sentido pelos contribuintes, exteriorizando a histórica abstração dos detentores do poder político (e, no caso, também econômico) relativamente a justiça na tributação.

Nessa linha, apresenta Alcides Jorge Costa:

---

[16] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar., ob. cit., p. 101

> "o efeito econômico dos impostos em relação aos contribuintes, em relação a economia nacional, não foi um tema muito debatido. Realmente tudo girou em torno da partilha do 'bolo'."[17]

Nesta época, o contexto da economia mundial da virada do século XIV para o século XX, especialmente nos países desenvolvidos onde existia um pensamento voltado para a consecução de uma efetiva distribuição de renda, ensejou em uma necessária inovação no que tange as práticas tributárias, sendo uma das questões mais relevantes aquele concernente a instituição de um imposto que incidisse sobre a renda de cada individuo. No Brasil, entretanto, o que se buscava era principalmente uma maior arrecadação a fim de abrandar o rombo do tesouro nacional, permanecendo os governantes indiferentes a justiça tributária.

Acerca do assunto, manifesta-se com maestria Ubaldo Cesar Baltharzar:

> "Para o governo brasileiro, especialmente a fazenda pública nacional, essa nova modalidade de imposto seria mais uma forma de amenizar os déficits do Erário e não como um meio de equilibrar as riquezas entre ricos e pobres. Aliás, este aspecto da discussão praticamente não era abordado nas discussões internas."[18]

De qualquer sorte, seguindo a tendência mundial, cria-se o imposto de renda em 1922 através da Lei de Orçamento nº 4.625, o qual, segundo Régis Fernandes de Oliveira, "viria a se consolidar um dos tributos mais fortes e rigorosos do País, nos dias de hoje."[19]

Com a crise econômica do café, somada ao contexto mundial, a política do Brasil entra em um período de instabilidade e, em meio ao fim da aliança entre São Paulo e Minas Gerais, Getulio Vargas é eleito presidente. A reação se dá por meio da chamada revolução constitucionalista de 1932, a qual faz com que o presidente convoque uma assembleia nacional constituinte. Como resultado, tem-se a promulgação da constituição de 1934.

Na carta de 1934, é visível o aperfeiçoamento na discriminação das competências tributárias, bem como a dotação de autonomia administrativa, política e financeira dos municípios, os quais receberam competências tributárias privativas.

Outro avanço que se depreende da carta de 1934 é a vedação expressa da bitributação, determinando que com relação às competências concorrentes deveriam prevalecer os impostos decretados pela união. Houve, ainda, a manutenção dos princípios presentes na carta anterior, a expressa previsão de alguns que se encontravam implícitos ou limitados nesta (caso da imunidade

---

[17] *Apud in* BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. *História do Tributo no Brasil.* V.1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 111

[18] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar., ob. cit., Pag. 112

[19] OLIVEIRA, Regis Fernandes de., ob. cit., p.78

recíproca), bem como a criação de outros, como a vedação aos estados, municípios e distrito federal de estabelecer diferença na tributação em razão da procedência.

Outra novidade importante é a previsão da Contribuição de melhoria, de competência dos três entes, prevista no artigo 124 da carta constitucional de 1934, sendo a primeira vez que o tributo foi previsto no Brasil.

Com o golpe militar executado por Getulio Vargas, a constituição de 1934 é substituída pela carta de 1937, tendo, entretanto, poucas modificações no que refere-se a seara tributária. A constituição de 1937 acaba por modificar algumas competências tributárias e retirar a contribuição de melhoria, que havia recentemente surgido.

Há que se ressaltar, outrossim, que, em que pese o país vivesse uma ditadura, tendo a constituição sido deixada de lado pelos governantes, no que tange a área tributária, houve uma relativa obediência por parte dos dirigentes.

Com a perda de força da corrente que apoiava Vargas, desencadeia-se um movimento que leva a queda do presidente e, com ela surge uma nova Assembleia Nacional Constituinte.

Em 1946 surge uma nova carta política, marcada por uma sensível modificação concernente às competências tributárias, prescrevendo, também sobre a obrigatoriedade da repartição de receitas de alguns tributos.

Referente às imunidades, vê-se surgir, além daquelas já previstas na constituição anterior, a imunidade dos templos de qualquer culto, de bens e serviços de partidos políticos e de instituições de educação e de assistência social e, também ao papel destinado à impressão de jornais. Ainda no campo das imunidades, a constituição previu serem imunes ao imposto sobre consumo os bens que a lei classificasse como aqueles referentes ao mínimo indispensável. Entretanto, a referida imunidade nunca foi de fato aplicada, donde resta cristalino que os detentores do poder político continuavam mais preocupados com a arrecadação a fim de suprir as altas despesas oriundas de uma política orçamentária desorganizada e eivada por corrupção do que em efetivar justiça na tributação. Portanto, justiça e os reflexos de suas políticas governamentais na sociedade não foram preocupação do governo também na vigência da Constituição de 1946.

Em 1964 o Brasil passa por um golpe de estado e os governantes passam então a demonstrar maior preocupação com o sistema tributário, ressaltando a necessidade de uma reforma

tributária mais incisiva, tendo como um dos principais problemas os impostos de incidência meramente jurídica.

A ditadura militar durou de 1964 até 1985 e foi um período caracterizado por grandes obras, política de subsídios e isenções fiscais destinadas ao desenvolvimento do país e por investimentos externos.

Acerca das assertivas retro, manifesta-se Ubaldo Cesar Balthazar:

> "Tal política desenvolvimentista e o chamado *"milagre brasileiro"* realizaram-se à custa de elevados empréstimos e forte intervenção estatal, o que resultou em uma alta inflação e aumento das disparidades entre as camadas mais ricas e as mais pobres do país."[20]

Defendendo a sua necessidade, o governo implantou a reforma tributária em três fases. No primeiro momento, através de aquisição de recursos não inflacionários para cobri o déficit da União, a eliminação de incentivos oriundos da inflação no atrasado no pagamento de tributos, entre outros. Na segunda etapa, criaram-se leis cujos objetivos se voltavam para aperfeiçoar a arrecadação fiscal.

Mas é na terceira etapa que se dá o cerne da reforma tributária. Através Emenda Constitucional 18/65, a carta constitucional foi alterada profundamente, firmando-se pela primeira vez o conceito de sistema tributário nacional. A reforma na constituição traz uma nova classificação dos impostos, agora sob bases econômicas e não mais jurídicas, o que demonstra manifesto avanço no sistema, uma vez que anteriormente existam diversos impostos prescindidos de finalidade econômica, os quais deveriam ser suprimidos. As competências tributárias são completamente redesenhadas, suprindo manifestos equívocos presentes anteriormente, como a competência dos estados para instituir o imposto de exportação. Do seu texto denota-se, ainda, a preocupação com as desigualdades econômicas entre as regiões do brasil.

Em 25 de outubro de 1966 é editada a Lei Ordinária nº 5.172, denominada de Código Tributário Nacional, momento em que se vê, somado a EC 18/65, a consolidação da autonomia do direito tributário no brasil.

O CTN apresenta uma racionalidade econômica aos tributos, dando um caráter de integração nacional ao sistema tributário. O código traz, outrossim, conceitos mais claros e seguros às espécies tributárias e atribui a relevante função de instrumento de política econômica à tributação.

---

[20] BALTHAZAR, Ubaldo Cezar., ob. cit., Pag. 134

Em 1967 o governo militar prepara uma nova carta constitucional, a qual é “promulgada” pelo congresso nacional e acaba recepcionando o Código Tributário Nacional - instituído à época de sua origem como lei ordinária - agora como Lei materialmente Complementar, nova figura legal que surgida na Constituição Brasileira de 1967.

No que tange ao sistema tributário nacional, a Constituição Brasileira de 1967 praticamente ratifica os termos apresentados na EC 18/65, com pequenas modificações e apresentado alguns princípios novos. A referida constituição é a primeira a apresentar um capítulo especifico “do sistema tributário”. Paradoxalmente, a constituição deixa de apresentar uma estrutura sistêmica dos tributos de acordo com seus perfis econômicos, na forma como se apresentavam na EC 18/65.

A Constituição Brasileira de 1967 possuía um perfil evidentemente autoritário e centralizador, o que se faz óbvio pelo fato de se estar em um período de ditadura militar no Brasil. Referente a seara tributária, tal perfil se demonstra cristalinamente pela discriminação das rendas tributárias, onde competia a União a instituição de dez tributos, enquanto para os estados e município, competiam a instituição de apenas dois tributos.

Avanço relevante se apresenta na previsão da necessidade de lei complementar para o estabelecimento e normais gerais de direito tributário, bem como para dispor acerca de conflito de competência tributária entre os entes tributantes e sobre a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar do estado.

Os princípios constitucionais tributários se encontram esparsos na carta constitucional, dentre os quais ganham relevância o principio da legalidade tributária, o principio da liberdade de tráfego e o principio da uniformidade geográfica dos princípios. Referente ao principio da legalidade tributária, especialmente, a doutrina vê a sua presença na carta (a qual é referida por três vezes no texto constitucional) com certa ironia, pois se vivia um período de ditadura militar, altamente autoritário e centralizador, no qual o princípio federativo foi completamente descartado pelos governantes.

A constituição de 1967 teve vida curta, pois devido aos atritos entre o poder executivo e o congresso, em dezembro de 1968 é editado o Ato Institucional nº 5, o qual praticamente esvazia a constituição federal. Como resultado tem-se a edição da Emenda Constitucional nº 1/69.

A EC 1/69, mantém a mesma tendência da carta de 1967, apresentando, porém, uma centralização do poder ainda maior daquela prevista anteriormente. No que toca a tributação, se vê a

substituição da Direção-Geral da Fazenda Nacional pela Secretaria da Receita Federal, a fim de maior controle das obrigações tributárias, com o intuito de melhorar a fiscalização e arrecadação, além da inclusão da competência da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico e referente ao interesse da previdência social ou de categorias sindicais.

A EC 1/69 perdurou até 1988 e um problema relevante se deu nas excessivas modificações feitas ao longo dos anos em que se vivia a ditadura, mudanças essa que se davam sempre com a justificativa de uma melhor governabilidade. Os sucessivos governos ditatoriais foram, ao longo dos anos, majorando as exações existentes, criando novas e até alterando a definição de regras tributárias constitucionais.

Como resultado tem-se uma total insegurança jurídica e instabilidade para os contribuintes. Fatos que, somado ao período do chamado choque do petróleo (1973) – o que levou o Brasil a uma grave crise financeira e inflacionária -, exterioriza a necessidade evidente de um sistema tributário melhor traçado e de maior complexidade.

Essa instabilidade torna insustentável a permanência do governo militar e, em 1985, Tancredo Neves é eleito indiretamente, com a proposta de convocação de assembleia constituinte, a fim de institucionalizar o estado democrático de direito, tendo como uma de suas principais promessas uma reforma fiscal e tributária que acabasse com o *déficit* público, contivesse a inflação e recuperasse o crescimento econômico. Nesse momento, o governo passa a se preocupar mais com a questão inflacionária, empurrando as discussões acerca da tributação para a constituinte.

Com a constituinte, vê-se o Código Tributário Nacional ser recepcionado pela Constituição Federal como Lei materialmente Complementar apenas com algumas adaptações ao novo contexto democrático do país. As limitações ao poder de tributar foram ampliadas e a discriminação das competências tributárias sofre alterações, consagrando o Sistema Tributário Brasileiro atual, que se vê hoje no Capitulo I - titulo VI da Constituição Federal de 1988, intitulado “Do Sistema Tributário Nacional” (com algumas modificações trazidas por emendas constitucionais, sendo a de maior relevância aquela que instituiu o principio da anterioridade nonagessimal, instituído pela EC 42/03).

Neste cenário, tem-se por demonstrado que a tributação no Brasil desde sempre foi marcada por um viés tipicamente expropriatório e firmada na necessidade da cobertura de déficits públicos de origem questionável. Portanto, nunca se teve como foco no Brasil a utilização da tributação com o escopo de garantir justiça social, em que pese tal intuito encontre presente na carta

constitucional de 1988 como vetor do estado democrático de direito, o que se verificará ao longo do presente trabalho.

Passa-se neste momento para uma análise acerca da vinculatividade axiológica do Sistema Tributário Nacional aos valores fundantes do estado democrático de direito instituído pela Constituição Federal de 1988, em especial o ideal de justiça social, com o objetivo de demonstrar-se o descompasso da prática tributária aplicada no Brasil aos referidos valores constitucionalizados.

3. DO VALOR JUSTIÇA E SUA INFLUÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 COMO VALOR NORTEADOR DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

3.1 – Da relação entre o valor Justiça e do direito

No presente trabalho deixar-se-á de apresentar um contexto histórico da ideia de justiça com maior aprofundamento, tendo em vista que a reflexão conceitual sobre o termo daria margem para uma monografia inteira, perquirição que escapa aos limites deste estudo.

Registra-se, ainda, que quando se falar em justiça social não se vincular-se-á a estrita conceitualidade trazida por determinado autor, em que pese as breves considerações acerca das ideias de justiça que se fará a seguir.

Pois, é certo que ainda pesa muito a dogmática jurídica tradicional trazida pelo positivismo, que vê o conhecimento jurídico como uma ciência pura, impregnada de lógica formal e racional, completa em si, isenta de relações com outras ciências e neutra no que tange a sua criação e interpretação. [21]

Entretanto, esta pretensão de completude do direito é vaidosa e dá ensejo a interpretações descompassadas da realidade hodierna, a qual requer uma necessária ponderação das inter-relações existentes entre os mais diversos campos do conhecimento teórico, dos quais ganham destaque a filosofia, sociologia e economia.

Pois, "o direito, a partir da segunda metade do século XX, já não cabia no positivismo jurídico. A aproximação quase absoluta entre Direito e norma e sua rígida separação da ética não correspondiam ao estágio do processo civilizatório e às ambições dos que patrocinavam a causa da humanidade."[22]

Ora, para a correta análise do direito, imprescindível a consideração de questões morais, econômicas, e muitas outras que a realidade vem a exigir do interprete. Sendo assim, surge o que

---

[21] Analisando o tema, Juarez Freitas manifesta-se na seguinte linha: Especialmente com a queda do império da razão típica do século XIX e de parte do século XX – a razão monológica ou instrumental – e com o advento dos paradigmas da complexidade, mais e mais convém que o Direito seja visto como um sistema geneticamente aberto e, pois, como potencialmente contraditório, normativa e axiologicamente. Neste contexto, sem prejuízo do dever racional de efetuar uma ordenação sistemática mediante sinapses "desde dentro", tal complexidade, para além das diferentes abordagens filosóficas, revela-se um dos pontos centrais a serem considerados na formulação do conceito do sistema jurídico. FREITAS, Juarez. A Interpretação Sistemática do Direito. São Paulo. Malheiros. 2010. pag. 50 e 51

[22] BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora. 7ª Ed. São Paulo. 2009. p. 328

chamamos de pós-positivismo, sendo doutrina difusa, onde ganha relevância a relação entre valores, princípios e regras, características da "nova hermenêutica".

Neste desiderato, analisar-se-á a temática da justiça no direito a partir do pensamento pós-positivista. Pois, sendo a justiça um valor moral, há que se registrar a importância da ideia, que traz a reaproximação entre moral e direito – após o período de domínio do pensamento iluminista, marcado pela rígida separação entre moral e direito, traço básico do positivismo.

O pensamento de Kant, por sua vez, representa importante doutrina para consolidação do pós-positivismo, trazendo a ideia de que os fundamentos e premissas do direito guardam intima relação com a moral, o que nos conduz ao sobrepujamento do positivismo, marcado pela radical separação suso mencionada.

Ao analisar o tema, a doutrina de Ricardo Lobo Torres apresenta o seguinte:

> "A 'virada kantiana' traz as seguintes novidades principais: a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões cosmopolitas, internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário."[23]

O pós-positivismo, então, "inicia sua trajetória guardando deferência relativa ao ordenamento positivo, mas nele reintroduzindo as ideias de justiça e legitimidade"[24]

Com efeito, é cristalino que a problemática da tributação filtra-se pelo crivo valorativo, devendo-se analisar o tributo sob a óptica da liberdade, igualdade e, especialmente, da justiça e da solidariedade. Todas as escolhas que circundam a tributação são sempre substancializadas por valores.

O tema da justiça, por sua vez, desdobra-se em diversas variantes conceituais, dentre elas na ideia de justiça distributiva.

É que as desigualdades vistas nas sociedades atuais, em especial nos países subdesenvolvidos é tão marcante que a redistribuição de bens encontra espaço permanente nas discussões das mais diversas searas do saber, a exemplo da filosofia, direito e economia.[25]

Em análise da relação de dever ético-jurídico na justiça social e distributiva, Ricardo Castilho discorre o seguinte:

---

[23] LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2014. p. 5.
[24] [24] BARROSO, Luís Roberto. ob., cit.,. p. 328
[25] E no Brasil não é diferente, pois o país possui um dos maiores índices de concentração de renda do mundo.

> "As obrigações de Justiça Social e Justiça Distributiva constituem verdadeiras *necessidades racionais*. Quer-se com isto afirma que o respeito dos direitos sociais, frutos das obrigações de Justiça Social e Justiça Distributiva que a todos vinculam, encontra seu fundamento de validade na própria *razão humana*. Não são resultados, neste sentido, de uma mera opção legislativa, que poderia ser suplantada pela escolha de outras alternativas políticas possíveis, no bojo das quais os direitos sociais não seriam consagrados."[26]

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, apresenta a doutrina da justiça social discutida sob a influência do pensamento liberal e republicano, conceituando-a em três ideias principais de sua instrumentalização, quais sejam, (i) a redistribuição de rendas se dá espontaneamente, conforme o desenvolvimento econômico e a economia social de mercado, (ii) a transferência de bens da classe rica para a classe pobre, de modo que esta venha a enriquecer e (iii) a participação de instituições sociais – tais como ONGs, igreja, sindicatos - no processo de redistribuição de rendas.[27]

Neste modelo, a atuação do estado se fazia diretamente através de empresas estatais e, indiretamente, através do excesso de regulação da economia.

Ocorre que o tempo mostrou a impossibilidade da espontânea redistribuição de rendas através do regime econômico adotado nas sociedades modernas. Aliás, no Brasil, com a crença no pensamento desenvolvimentista, adiou-se ainda mais a redistribuição de rendas em prol da necessidade do desenvolvimento econômico, rogando-se a máxima de que primeiro se faria necessário o crescimento econômico do país para depois se fazer a redistribuição de renda. Parece-nos que, ainda hoje, sem desconsiderar os evidentes avanços, o país ainda carece de um planejamento decente de redistribuição de rendas, para além de políticas assistencialistas.

Suplantada, pois, a ideia de que a redistribuição de renda através de processos econômicos espontâneos é viável – por utópica que é -, vê-se hodiernamente a cristalina necessidade da intervenção da constituição e das instituições políticas na busca pela redistribuição de riquezas,

---

[26] CASTILHO, Ricardo. Justiça Social e Distributiva. São Paulo. Saraiva. p. 47

[27] Expondo a sutileza do tema, Ricarbo Lobo Torres disserta o seguinte: "Extremamente fugidio e pouco nítido o conceito de justiça social. Aliás, o próprio termo "social" é indefinível e tornou ambíguas as expressões que adjetivou: "estado Social", "Direito Social", "Economia Social de Marcado", "Social Democracia" etc.

O conteúdo oferecido pela ideia de justiça social cifra-se sobretudo na necessidade de redistribuição de rendas, com a consequente proteção aos fracos, aos pobre e aos trabalhadoras, sob a diretiva de princípios como o da solidariedade. Às vezes se refere à própria justiça nas relações de trabalho, como acontece na doutrina social da Igreja. As discussões em torno da justiça social frequentemente se projetam para a temática da *igualdade*, a motiva a disputa entre adeptos da igualdade de chance ou oportunidade e da igualdade de resultados.

Outras vezes confunde com a problemática da *liberdade*, em sua versão de liberdade "para" ou liberdade "real", por oposição à liberdade "de", ou como "condição da liberdade", a incluir o mínimo existencial, tornado ainda mais nebuloso o assunto.

Três ideias básicas perpassam toda a teoria da justiça social, no que concerne à sua operacionalização. Seja a primeira a de que a redistribuição de rendas seria obtida pelo processo social espontâneo, baseado no *desenvolvimento econômico* e na *economia social de mercado*. A segunda consiste na *transferência de recursos da classe rica para a pobre*, de modo que a totalidade dos indivíduos que compõem a camada mais baixa da sociedade venha a enriquecer. A última é a de que certas *instituições sociais* (Igreja, sindicatos, empresas, entidades não governamentais) participam do processo de redistribuição de rendas. (LOBO TORRES, Ricardo. ob., cit., p. 112-113)

caracterizando a doutrina da justiça política, que consideramos como uma evolução da justiça social. Nessa linha, se vê uma diminuição da regulação da economia e se passa a provocar a distribuição de rendas através de instituições políticas próprias – a exemplo do fisco - e pela consolidação dos princípios constitucionais valorados pela ideia de justiça.

A concepção estreita-se ainda mais, quando da conceituação da justiça fiscal, em cuja análise feita por Ricardo lobo torres é assim descrita:

> "A *justiça fiscal*, especial dimensão da justiça política, é a nosso ver, a que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação de parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos. Abrange simultaneamente a justiça orçamentária, a tributária, e a financeira (subvenções e transferências).
>
> [...]
>
> Vê-se, pois, que a justiça fiscal se transforma no caminho mais promissor para a efetivação da justiça distributiva, pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre a justiça social e a política."[28]

Com relação a questão tributária, há que se considerar que a justiça tributária do estado pode ser analisada pelas ideias cultivadas pelos poderes legislativo, judiciário e administrativo. Relativamente ao legislativo, a questão moral manifesta-se especialmente no plano normativo, assim, compete a este órgão a elaboração do direito tributário com escopo de concretizar a justiça e preservar pelos direitos fundamentais. No que tange a seara judicial, a moral tributária manifesta-se nos fundamentos das decisões trazidas por este poder, ressaltando que o raciocínio legal é apenas um dos viesses do raciocínio moral. A ideia básica da moral administrativa permeia-se na igualdade na aplicação da legislação tributária pelo estado.

Partindo de tais premissas, necessário considerar a ideia de que, em que pese seu caráter instrumental, o direito tributário possui em sua substância uma carga valorativa muito grande. Aliás, o direito tributário tem como uma de suas principais características fundantes a consecução dos valores sociais constitucionalizados. [29]

Nesse sentido, tem-se uma vinculação da atividade tributária estatal - seja no campo normativo, na atuação executiva ou judicial – aos preceitos éticos dos valores e princípios

---

[28] LOBO TORRES, Ricardo. op., cit., p. 111 e 121.

[29] Assim disserta o doutrinador: "O direito tributário, sendo parte do direito financeiro, é meramente instrumental ou processual. Não tem objetivo em si próprio, eis que dispor sobre tributos não constitui finalidade autônoma. O direito tributário vai buscar fora de si o seu objetivo, eis que visa permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental. O direito tributário, embora instrumental, não é insensível aos valores nem cego para com os princípios jurídicos. Apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, eis que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei financeira serve de instrumento para a afirmação da liberdade, da consecução da justiça e para a garantia e segurança dos direitos fundamentais." (LOBO TORRES, Ricardo. ob., cit., p. 40)

constitucionalizados pela sociedade brasileira, cujo valor estruturante consubstancia-se na ideia de justiça.

Analisando a criação normativa, Luís Roberto Barroso manifesta a necessária vinculação da norma jurídica ao valor justiça:

> "São fatores invariavelmente presentes em toda ação relevante para a criação do direito: os motivos (circunstâncias de fato), os fins e os meios. Além disso, há de se tomar em conta, também, os valores fundamentais da organização estatal, explícitos ou implícitos, como a ordem, a segurança, a paz a solidariedade; em última análise, a justiça."[30]

Em outra oportunidade, desta vez sob uma análise pelo viés da hermenêutica, novamente manifesta-se o autor em prol da vinculação normativa á ética valorativa:

> "O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do poder público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça."[31]

Ora, sendo a criação do direito constitucional delineada pelos valores da sociedade, tem-se, por lógico que é, que a criação infraconstitucional deve orientar-se por tais linhas, sob pena de ver-se uma normatização carecedora de legitimidade, resumindo-se a vazia e fria legalidade, uma vez que *"a justiça se apresenta como um dos elementos juridicamente essenciais à legitimidade e à continuidade do Direito Positivo."*[32]

Acerca do tema, Celso Ribeiro Basto discorre com clareza:

> "O juízo de legalidade é, na verdade, técnico-formal. Ele nos diz tão somente, se dado comportamento é legal ou ilegal, a partir de uma interpretação, tanto quanto possível, lógica e imune a valores. Trata-se, apenas, de examinar a subsunção de um fato à norma, procedimento este que é levado a efeito aplicando-se preceitos da lógica jurídica.
>
> Ocorre, entretanto, que o homem não se contenta em saber da legalidade ou ilegalidade de seus comportamentos. Muitas vezes não se resigna à ilegalidade e passa a questionar o próprio valor fundante da norma. Diante do confronto da norma com o fato investe contra a norma taxando-a de inválida. Para estes casos reserva-se o nome de falta de legitimidade. Uma ordem jurídica pode ser legítima ou ilegítima conforme seja a expressão de valores com os quais estejamos ou não de acordo. Houve época em que o poder monárquico era tido por legítimo porque estava de acordo com a convicção dominante então de que os reis eram os depositários das prerrogativas de soberania. A evolução social, cultural, política e filosófica privou o princípio monárquico de legitimidade que foi substituído pelo da soberania popular, hoje o único tido por legítimo.
>
> [...]
>
> Outro ponto importante é o seguinte: uma crise profunda de legitimidade implica uma perda de eficácia de poder que necessita sempre de um mínimo de consensualidade. A não-

[30] BARROSO, Luís Roberto. ob., cit., p. 232
[31] BARROSO, Luís Roberto. ob., cit., p. 230
[32] FREITAS, Juarez. ob. cit., p. 134

> operacionalidade da ordem jurídica, por sua vez, conspira no sentido da sua substituição de forma revolucionária."[33]

Os valores morais comuns a uma comunidade, que dão legitimidade a expressão positiva, são materializados – trazidos do campo filosófico para o direito – através dos princípios que resultam amparados pela Constituição, implícita ou explicitamente. O avanço trazido pelo pensamento pós-positivista é justamente esse reconhecimento da normatividade dos valores.

Pois, entrando em um plano de maior concretude e analisando os princípios vinculados ao valor justiça que a carta maior brasileira apresenta em seu corpo.

Preliminarmente, porém, cumpre abrir um parêntese para ressaltar que a Constituição Federal de 1988 busca adotar, corretamente, o pluralismo de concepções ideológicas na sociedade brasileira, considerando ser o Brasil um país de dimensões continentais, o que evidencia uma diversidade cultural e social peculiarmente elevada.

Desta feita, vê-se a Constituição Federal de 1988 consagrar a justiça como escopo do estado democrático de direito e, ainda, prever em seu corpo instrumentos e direitos que manifestam claramente a intenção de consagrar justiça social, ideia que manifesta a opção política do legislador acerca das características basilares do estado brasileiro.

A Constituição Brasileira apresenta em seu preâmbulo o compromisso do Estado com os direitos sociais, a igualdade, a construção de uma sociedade fraterna, esculpindo a justiça como um dos valores supremos do Estado brasileiro.[34]

Já em seu corpo operativo, a Constituição Federal de 1988 assevera como objetivos fundamentais do estado brasileiro a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, seco, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A magna carta fixa, ainda (em seu artigo 23, X), que é de competência comum a todos entes da federação o combate às causas da pobreza e os fatores de marginalização.

---

[33] BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Teoria do Estado e Ciência Política. 3ª Ed. São Paulo. Saraiva. 1995. p. 30-31

[34] Estabelece o preâmbulo da CF/88: 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 pacifica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção, de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Entretanto, o mais objetivo e relevante compromisso com a justiça social assumido pelo estado brasileiro encontra-se prescrito no artigo 170 e incisos da CF, o qual subordina toda a ordem econômica nacional às finalidades de promoção de justiça social e redução das desigualdades regionais e sociais.

Acerca do tema, mister trazer a baila o registro de Luís Roberto Barroso:

> "É bem de ver que muitas vezes a constituição se refere a "princípio", quando na verdade está significando uma verdadeira finalidade, como ocorre com a "redução das desigualdades sociais e regionais" ou a "busca de pleno emprego" indicadas como "princípios" da ordem econômica no art. 170."[35]

Reforçando seu compromisso com a Justiça no âmbito tributário – e buscando dar suporte a concretização da justiça no âmbito tributário - a Constituição estabelece, ao lado do principio geral de isonomia, os princípios especiais da isonomia tributária (art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da vedação ao confisco (art. 150, IV).

O principio da capacidade contributiva ganha especial relevância considerando a atual estrutura econômica adotada pela maioria dos estados hodiernamente.

Isto porque "o direito tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres"[36], na medida em que a verdadeira igualdade só exista com a isonomia, ou seja, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Tem-se, neste cenário, a obrigatória vinculatividade das práticas tributárias brasileiras, através do sistema tributário nacional, aos valores originadores do estado democrático de direito instituído pela Constituição Federal Brasileira de 1988, em especial aos ideais de justiça, igualdade e solidariedade.

3.2 O Estado Democrático de Direito e a Tributação

Avançando no tema, sendo o Estado um acontecimento artificial, no qual os indivíduos se agrupam socialmente sob a guarda de um ente cuja vontade se sobrepõe a individual, tem-se que determinado grupo social (aquele dirigente do estado) passa a ter domínio sobre os demais indivíduos.

---

[35] BARROSO, Luís Roberto. ob., cit., p. 164

[36] TIPKE, Klaus; YASHAMITA, Douglas. Justiça Fiscal e princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo. Malheiros. 2002. p. 18.

A sua existência justifica-se na obtenção de certos fins, como o bem-estar social, o qual garante direitos intrínsecos a própria existência humana, como saúde, alimentação, educação, dentre outros. Pressupõe-se, assim, a prestação de certas atividades pelo estado, a fim de garantir tais direitos.

Pois, partindo para a análise do estado como prestador de serviços públicos, há que se considerarem certas competências estatais como pressupostos de um estado democrático, competências estas que não dão espaços para privatização, sendo exclusivas do estado e fundamentais para a sociedade. Nelas se incluem as funções governamentais e políticas e, ainda, os serviços públicos que guardam intima ligação com a dignidade da pessoa humana, a exemplo de atividades relacionadas a educação, saúde, seguridade social. Essa intimidade com a dignidade da pessoa humana exige a atuação estatal, através das suas políticas públicas, independente de qualquer remuneração.

Há que se ressaltar que ao lado destas atividades publicas, o Estado pratica outra, cuja função é instrumental. Sendo assim, tem-se o sistema tributário como o principal instrumento de financiamento do aparato estatal e dos serviços relacionados à dignidade da pessoa humana. Tal relação acarreta na consideração de que o sistema tributário é justificado na satisfação do bem-comum, via de consequência, a ineficiência do sistema tributário reflete diretamente na própria sociedade.[37]

Tem-se, assim, que a política pública tributária – entendida como a soma de programas, projetos e ações que objetivem consumar o exercício do poder de tributar – possui não só natureza fiscal (lograr receitas para o estado), mas também natureza extrafiscal, cujo objetivo consiste em realizar outras atribuições estatais alinhadas aos valores constitucionalizados, como o fomento ao desenvolvimento, redistribuição de renda, entre outras.

Sendo este um dos principais pontos que legitimam o sistema tributário, pode-se assegurar que o "inadimplemento" do estado no compromisso que fundamenta a apropriação estatal do patrimônio privado esvazia a legitimidade do estado tributante, ao menos sob este viés.

---

[37] Marçal Justen Filho analisa o tema nessa perspectiva: "A relação entre 'custo do estado' e 'sistema tributário' produz outra ordem de considerações, sob o ponto de vista ideológico. É que a inexistência ou ineficácia da atividade tributária produz efeitos diretamente sobre a própria sociedade. Em um consideração puramente teórica, o cidadão é o principal beneficiário da atividade tributária do estado. É o bem-estar do cidadão que justifica a existência do sistema tributário. O instituto do tributo não se relaciona com a satisfação de interesses patrimoniais do governante ou com a realização de fins ou funções distintos do bem-comum – vale dize, o bem de todos os integrantes da comunidade". (FILHO, Marçal Justen. Sistema Constitucional Tributário – Uma Aproximação Ideológica. *in* Revista Interesse Público nº 2, 1999. p. 77-92)

Mas há outro viés a ser compreendido quando se tem presente na carta constitucional, como princípio fundamental, a eliminação da pobreza e a superação das desigualdades sociais, objetivos essenciais ao estado democrático, que caracterizam um alinhamento com a justiça.

Há que se considerar, ainda, outro aspecto da política publica tributária, qual seja, aquele diz respeito a qual parcela ou grupo da sociedade vai ser tributado (aspecto subjetivo), uma vez que dentro de uma ampla possibilidade de atuação do estado, este elege determinado agentes privados para impor seu poder de exação fiscal. Cristalino, portanto, o fato de que as políticas públicas tributárias não se destinam uma sociedade homogênea.

Ora, o cidadão que possui acúmulo de riqueza encontra-se em situação que dispõe da discricionariedade de dispor dos serviços públicos. O pobre, por sua, vez encontra-se em um estado de dependência dos serviços públicos e vulnerabilidade à ineficiência estatal, o que o conduz a um estado abaixo da existência digna, ou seja, os indivíduos não estão em situação equânime face ao estado.

Tendo o direito tributário sua atuação na intervenção do estado na riqueza privada, se manifesta este como instrumento apto a conduzir uma transferência de titularidade da riqueza privada. Como um dos meios mais diretos de redução das desigualdades sociais e individuais, o princípio da capacidade contributiva estimulando a progressividade do sistema.

Outrossim, o sistema tributário tem o papel de evitar a concentração de renda, considerando serem a concentração de renda e redistribuição de renda dois vieses diferentes de uma mesmo fenômeno econômico.

Ora, sendo claro que a concentração de renda resulta no risco de pobreza e impossibilidade de concretização da dignidade da pessoa humana, resta evidente que deve o estado atuar para impedir esse acúmulo de riqueza privada resulte em incompatibilidade da realidade com os valores fundamentais da sociedade.

E essa atuação estatal, seja preventiva ou não das desigualdades, passa necessariamente pelo instrumento da tributação. Nessa visão, resta cristalino que o sistema tributário é instrumento político-jurídico apto a concretizar justiça na sociedade através da condução à igualdade econômica. Mediante a apropriação da riqueza particular de quem possui mais recursos se permite a consecução de serviços públicos para quem mais necessita, assegurando a este um mínimo existencial e viabilizando uma vida digna.

Ocorre, entretanto, que o sistema tributário nacional não vem cumprindo este importante papel na sociedade brasileira.

Mister, pois, analisar além da teoria, ressaltando que, em que pese a riqueza teórica do tema, a realidade social brasileira demonstra uma ruptura entre a teoria que busca uma hierarquização axiológica da justiça sobre o direito[38] e realidade fático-jurídica, que será demonstrada nas linhas seguintes.

Aliás, em rigorosa critica à falta de substância prática da teoria da justiça distributiva, Ives Gandra Martins, doutrina:

> No século XIX, como consequência do constitucionalismo moderno, que tornou mais claro o direito dos cidadãos, a teoria do tributo decorrente do ato do príncipe, sem necessidade de justificação, foi substituída pela teoria da razão e da redistribuição de riquezas, tese, de rigor, jamais concretizada em qualquer parte do mundo, mas cuja origem se encontra nas legislações impositivas desse século. O principal beneficiário da redistribuição de riquezas foi sempre o governante.[39]

Sem reconhecer a riqueza e o necessário aprofundamento acerca do tema, entende-se que as disposições aqui trazidas – ainda que de forma bastante sucinta - cumprem seu papel para aclarar o tema da justiça como vetor axiológico do sistema tributário brasileiro a fim de alinhá-lo substantivamente ao estado democrático de direito instaurado no ordenamento constitucional brasileiro.

Neste momento, passar-se-á a análise da realidade prática tributária brasileira, onde se demonstrará com clarividência o descompasso do Sistema Tributário Nacional aos valores nucleares do estado democrático de direito assentado pela Constituição Federal Brasileira.

---

[38] Acerca do tema, bem pondera Juarez Freitas: "o interprete precisa se mostrar capaz de *juridicamente* vencer – sem cair na falácia de uma heterointegração que não seja, em alguma medida, autointegração – o conflito eventualmente existente entre o Direito posto ou vigente e o Direito tal como deveria ser, notadamente num Estado democrático, guiado por uma racional concepção tendente a soluções equitativas e hierarquizando a justiça como um dos valores supremos, ao qual cumpre efetivar ao máximo, no círculo dialógico da interpretação". FREITAS, Juarez. Ob., cit., p. 144-145

[39] Martins, Ives de Gandra da Silva. ob., cit., p. 205

4. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO CENÁRIO NACIONAL E SEU DESCOMPASSO EM FACE DOS VALORES QUE FUNDAMENTAM O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

4.1 Análise das Políticas Tributárias e sua relação com o valor constitucional de justiça

Feita a análise teórica da estruturação do estado brasileiro, cujo valor de justiça se situa tanto como fundamento do estado democrático de direito quanto como objetivo último a ser alcançado pela sociedade brasileira, partir-se-á para uma análise do plano prático relativo ao sistema tributário nacional.

É que, conforme se demonstrará neste capítulo, parece-nos que as políticas tributárias brasileiras fazem-se descompassadas com aqueles valores fundantes do estado brasileiro, exteriorizando uma ruptura entre as duas faces do objeto de estudo, quais sejam, a teoria e a realidade.

4.1.1 A Regressividade[40] do Sistema Tributário Nacional

Conforme já exposto, um sistema tributário justo pressupõe, necessariamente, uma progressividade tributária.

E, se é verdade que tem-se o princípio da capacidade contributiva[41] (e seu desdobramento na progressividade) esculpido Constituição Federal brasileira, verdadeira também é a assertiva que manifesta a ineficiência do princípio na realidade tributária brasileira, isto pela sua grande dificuldade de ingerência na tributação indireta.

Pois, tendo-se um sistema tributário ideal aquele que vinculado a ideia de justiça, igualdade, equidade, tem-se a capacidade contributiva como o *"princípio mais importante de justiça fiscal."*[42]

---

[40] A regressividade consiste em um fenômeno tributário negativo, no qual a elevação do ônus tributário se dá de forma inversamente proporcional à capacidade contributiva do individuo, ou seja, os contribuintes com menor capacidade contributiva acabam pagando mais tributos do que aqueles com maior capacidade contributiva.

[41] Importante trazer a baila, o entendimento de José Maurício Conti acerca do principio da capacidade contributiva: " 6.1 o princípio da capacidade contributiva é um dos instrumentos por meio dos quais se busca atingir a Justiça Fiscal. [...] 6.4 a expressão "sempre que possível, contida no art. 145, par. 1º, da Constituição, refere-se apenas ao caráter pessoal dos impostos, haja vista que nem todos impostos podem ter caráter pessoal. Todos impostos, no entanto, sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva." CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo. Dialética. 1996. p. 97

[42] LOBO TORRES, Ricardo. ob., cit., p. 314

Mas falar-se em capacidade contributiva pressupões-se falar-se, necessariamente em progressividade, a qual é vista pela doutrina como instrumento inerente a ideia do referido princípio.

O princípio da progressividade é corolário do princípio da equidade e busca uma distribuição do ônus fiscal progressivamente, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, ou seja, o individuo que manifesta mais disponibilidade econômica deve contribuir proporcionalmente mais no pagamento do tributo, o que conduz a uma justiça na tributação.

Este princípio (progressividade), porém, encontra plena aplicação somente nos chamados tributos direitos, que são aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio.

Nos tributos indiretos – incidentes sobre o consumo – por sua vez, a influência do princípio da capacidade contributiva é dificultosa, uma vez que, a repercussão financeira não é experimentada pelo contribuinte de direito, mas o ônus é totalmente suportado por um terceiro, o contribuinte de fato.

Assim, sendo a capacidade contributiva uma característica do sujeito passivo, tem-se grande dificuldade (senão impossibilidade) de identificar a capacidade contributiva daquele que realmente paga o tributo.

Com relação aos tributos indiretos, em especial o ICMS e o IPI, vê-se a seletividade em função da essencialidade do produto (ou seja, a majoração da tributação é diretamente proporcional à superfluidade do bem) como principal meio de garantia do princípio da capacidade contributiva, em que pese seu resultado não possua grande relevância.[43]

E ainda que para tais tributos exista o princípio da seletividade, que busca variar o ônus da exação fiscal de acordo com a essencialidade do bem, tal principio não alenta a justiça fiscal, uma vez que a desoneração de um bem acaba beneficiando, em termos de valores, o indivíduo com baixa (ou até mesmo sem) capacidade contributiva da mesma forma que aquele indivíduo que possui uma maior disponibilidade econômica que, neste caso, obterá uma reserva de disponibilidade. Resultado lógico disto é a regressividade do sistema, que acaba por onerar mais quem tem menos capacidade contributiva.

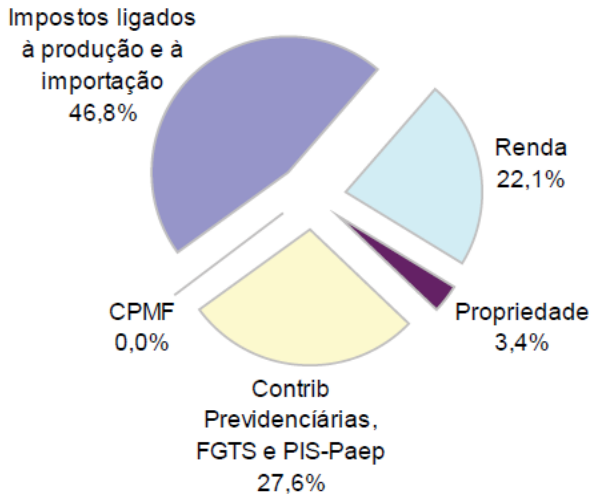
---

[43] Isto pois, por exemplo, dois indivíduos com capacidades contributivas diferentes que compram um mesmo produto acabam pagando o mesmo valor de tributos, restando, logicamente, um dos indivíduos mais onerado que o outro.

Há que se ressaltar que há divergência na doutrina, a qual foge ao objeto deste estudo, no que tange aos benefícios da aplicação do principio da progressividade. O que se quer deixar claro é que, independente desta divergência que paira sobre a progressividade, se faz clarividente a inaceitabilidade da regressividade do sistema tributário, sob pena de estar-se indo de encontro ao valor maior do ordenamento jurídico nacional, que é a consecução da justiça.

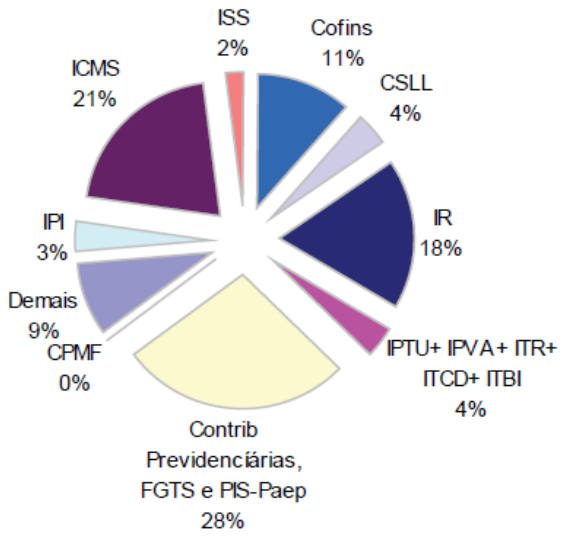
Ocorre que no Brasil tem-se uma elevada carga tributária incidente sobre o consumo, ou seja, através de tributos indiretos e, de outra banda, uma mal estruturada carga tributária incidente sobre a renda e o patrimônio, a tributação direita, conforme demonstram os gráficos a seguir, onde constam as distribuições das cargas tributárias no Brasil de acordo com a base de incidência e com os principais tributos do país, respectivamente:

Gráfico 3 - Distribuição da Carga Tributária por Bases de Incidência: 2008
Em % do Total



Fonte primária: Sistema de Contas Nacionais 2004-2008 (IBGE).
Elaboração própria.

Gráfico 4 - Distribuição da Carga Tributária por Principais Tributos: 2008
Em % do Total



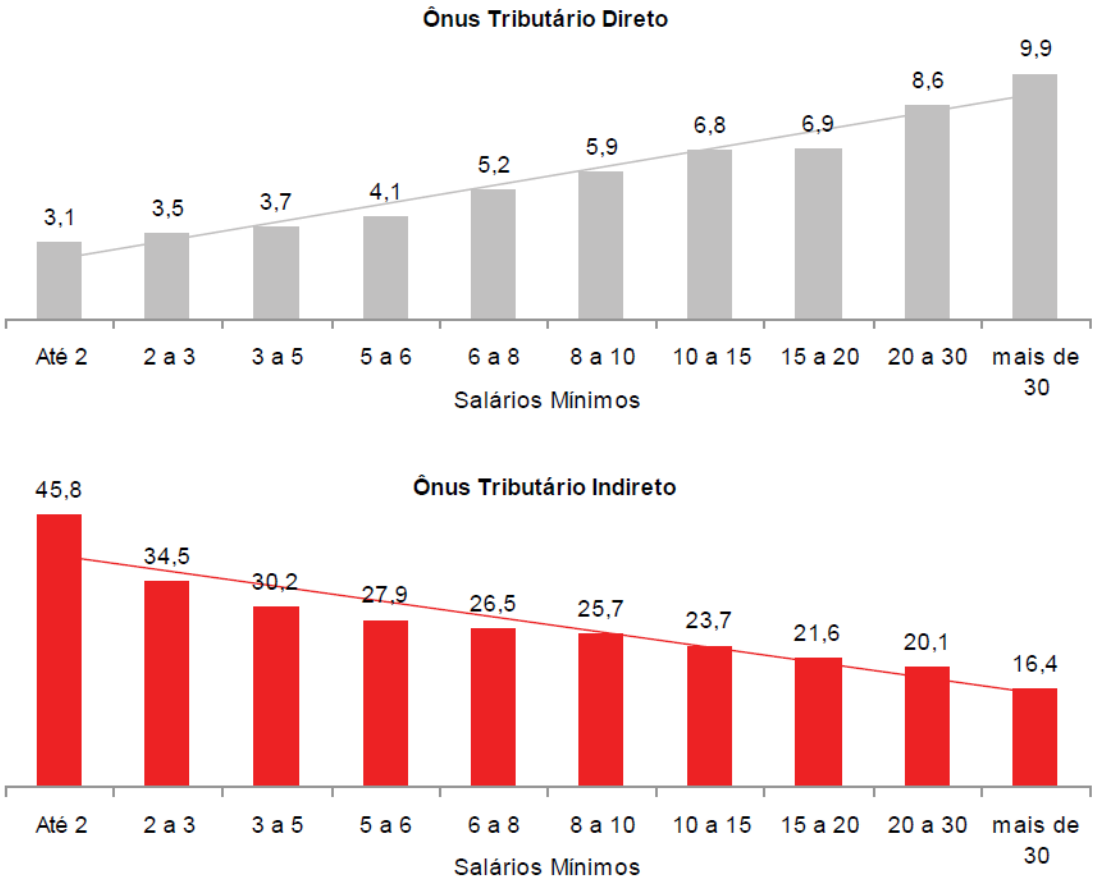
Fonte primária: Sistema de Contas Nacionais 2004-2008 (IBGE).
Elaboração própria.

Nota-se que o Brasil possui uma incidência tributária nos patamares de 46,8%, 22,1% e 3,4% incidentes, respectivamente, sobre bens e serviços, renda e propriedade. Percentuais que podem ser comparados a carga tributária média dos paises da OCDE[44], onde em 2007, as proporções atingiram uma média de 30,4%, 36,9% e 5,4%.[45]

Voltando para uma análise interna do sistema brasileiro, tem-se que a alta regressividade trazida pelos tributos indiretos supera em muito a tributação progressiva oriunda dos tributos diretos. É o que fica evidenciado pelo gráfico apresentado por Zockun (2007):

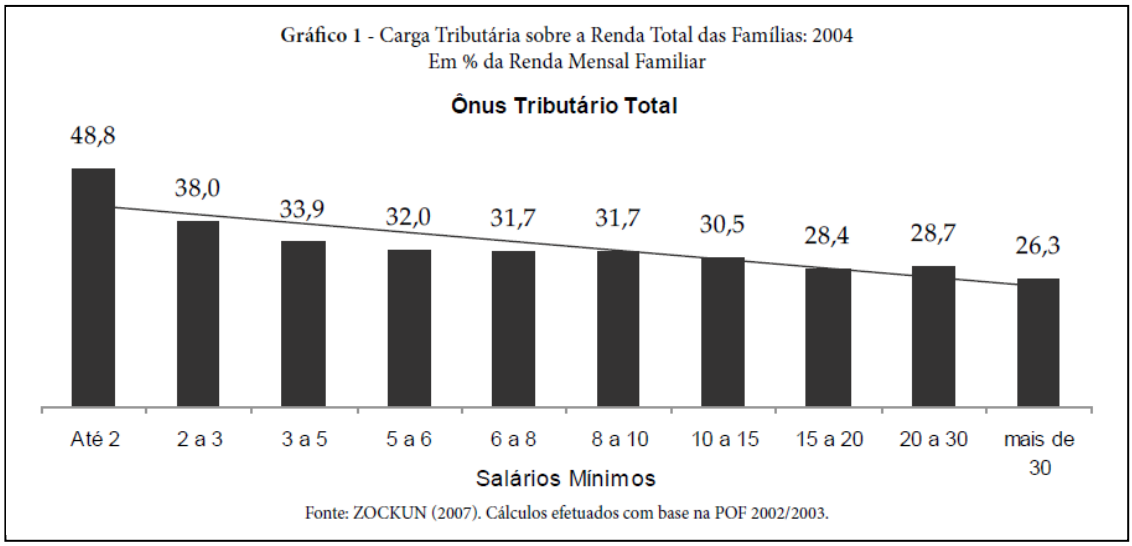
[44] A Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) é uma organização que busca promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social no mundo através da cooperatividade na busca por soluções dos problemas existentes, sendo composta por 34 países do mundo.
[45] Dados da OCDE extraídos do OCDE – Revenue Statistics 1965-2008

Gráfico 2 – Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias: 2004
Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: Zockun (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

O gráfico acima resulta em outro fato relevante que se comprava pelo levantamente de dados elaborado por Zockun (2007), no qual resta demonstrado que em 2004, enquanto a carga tributária suportada pelas famílias que auferiram até dois salários mínimos foi de 48,8% da renda familiar, quase o dobro do valor pago pelas famílias que auferiram uma renda de mais de trinta salários mínimos, que correspondeu a 26,3% da renda, conforme segue:



Portanto, tem-se dois fatores que influênciam sobre o fenômeno negativo da regressividade do sisstema tributário: (i) o baixo grau de progressividade dos tributos diretos; (ii) o alto uso de tributação indireta pelo sistema tributário brasileiro.

E com relação a questão da baixa progressividade dos tributos diretos, mister trazer a baila questão relativa ao Imposto de Renda. Tal tributo é, sem dúvida o mais importante dos impostos diretos, uma vez que através dele é possível garantir um caráter pessoal de forma mais sensível, trazendo eficiência a princípio da capacidade contributiva e, via de consequência, cumprindo com o objetivo maior do ordenamento jurídico tributário: a justiça.

Pois, três são as principais formas de influenciar na progressividade do imposto de renda, quais sejam, (i) o número de faixas de rendimentos a incidir as respectivas alíquotas, (ii) o limite de isenção e (iii) a máxima alíquota da tributação.

Sob tais perspectivas, observa-se que a política tributária brasileira tem sido conduzida na direção oposta a progressividade. Nessa linha, demonstra o Relatório de observação de produção do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), denominado de “Indicadores de Iniquidades do Sistema Tributário Nacional”:

> No período de 1983 a 1985, a tabela progressiva do IRPF estabelecia 13 faixas de renda e alíquotas que variavam de 0% a 60%, com interstício de 5%. Em 1989, paradoxalmente, ocorreu uma redução de nove faixas (alíquotas de 0% a 45%) para apenas duas, com alíquotas de 10% e 25%. Em 1995, vigoravam três faixas com alíquotas que variavam de 15% a 35%, que foi suprimida pelo governo anterior sob o argumento de que havia poucos contribuintes nessa faixa.

> De 1998 até 2008, vigoram no país apenas duas faixas, com alíquotas de 15% e 27,5%. Em 2009, a alíquota mínima passou para 7,5%, com faixas intermediárias de 15% e 22,5%, mas a alíquota máxima não foi alterada (Khair, 2008).
> Mesmo com as mudanças recentes, a progressividade do IRPF é muito suave no Brasil - pequena em relação ao que foi no passado e também pequena em relação ao que se observa no mundo. Levantamento da Price Waterhouse & Coopers (apud Khair, 2008) para uma amostra de 26 países da Europa, Ásia e América (incluindo o Brasil) revelou que o IRPF conta com cerca de cinco faixas de rendimento e alíquotas que variam, em média, entre 12,6% e 42,2%.
> No que respeita ao número de faixas, o Brasil não se distanciou muito da média internacional se considerarmos as mudanças introduzidas em 2009. Já no que respeita à alíquota máxima, verificamos que a grande maioria dos países adota alíquotas nominais superiores à brasileira. Nos países da OCDE, por exemplo, as alíquotas máximas atingiram, em média, 42,5% em 2007.[46]

A tais assertivas soma-se o fato de a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos do capital se dar aquém do tributo incidente sobre rendimentos do trabalho, a exemplo do imposto de renda sobre aplicações financeiras que tem alíquotas máximas fixadas em 22,5% e, em muitos casos, são isentados do referido tributo, enquanto que os rendimentos do trabalho alcançam alíquotas no patamar de 27,5%. Resta desconsiderada, assim, a Constituição Federal Brasileira de 1988, a qual veda o tratamento desigual em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos[47], manifestando cristalina afronta ao principio da isonomia tributária, corolário dos valores constitucionalizados pela sociedade brasileira.

Ora, é evidente que só possuem rendimentos oriundos do capital aqueles indivíduos com maior poder aquisitivo. Portanto, onerando tais contribuintes com alíquotas menores daqueles que auferem rendimentos oriundos do trabalho esvazia-se, ainda, a efetividade do princípio da capacidade contributiva e da progressividade, principais instrumentos aptos a compassar a atividade tributária aos valores consubstanciados pelo estado democrático de direito, principalmente o ideal de justiça social.[48]

---

[46] Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2. Brasilia: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

[47] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[48] Aliás, acerca da falta de efetividade da constituição, assim explana Luís Roberto Barroso: "O malogro do constitucionalismo, no Brasil e alhures, vem associado à falta de efetividade da Constituição, de sua incapacidade de moldar e submeter a realidade social. Naturalmente, a Constituição jurídica de um estado é condicionada historicamente pelas circunstancias concretas de cada época. Mas não se reduz ela à mera expressão das situações de fato existentes. A Constituição tem uma existência própria, autônoma, embora relativa, que advém de sua força normativa, pela qual ordena e conforma o contexto social e político. Existe, assim, entre a norma e a realidade, uma tensão permanente. É nesse espaço que se definem as possibilidades e os limites do direito constitucional." (BARROSO, Luís Roberto. Op., cit., p. 256)

Além da utilização do imposto de renda ser desconectada com os princípios do ordenamento tributário constitucional, vê-se uma baixa representatividade da exação tributária sobre a propriedade no Brasil[49], o que, obviamente, induz a regressividade do sistema.

Outra questão relevante toca ao Imposto sobre Transmissão *causa mortis*, o qual possui extrema relevância quando se fala em função redistributiva intergerações. É que no Brasil, em pese a possibilidade de aplicação da progressividade sobre este imposto[50], a sua alíquota máxima fixada pelo senado federal através da Resolução nº 9/1992, art. 1º, a qual está hoje no percentual de 8%.

Manifestando a importância do imposto para a consecução de justiça, Ricardo Lobo Torres assim disserta:

> "É precisamente nas transmissões gratuitas, como naquelas a causa de morte ou por doação, que se surpreende o incremento da capacidade contributiva, apta a suportar a imposição atenta à justiça social e à igualdade. A efetivação do princípio pelas legislações estaduais contribuiria para se coarctar em parte a regressividade e a injustiça que imperam no sistema tributário brasileiro e que o tornam odiosamente discriminatório."[51]

Pois, enquanto o Brasil possui alíquota máxima do ITCD fixada em 8%, vê-se que EUA, Alemanha, França e Reino Unido possuem, em média, a alíquota máxima no patamar de 41%.[52]

Salta aos olhos a discrepância entre as alíquotas máximas aplicadas pelo Brasil e pelos países supracitados, donde fica evidente que este importante imposto para a promoção de redistribuição de renda não tem espaço na reflexão política brasileira. Isto, obviamente, se dá por cristalina falta de interesse daqueles que exercem o poder diretivo no nosso país.

---

[49] Assim demonstram os dados apresentados pelo Relatório de Iniquidade o Sistema Tributário Nacional: "Segundo visto, em 2008, foram arrecadados com o ITR, IPVA, IPTU, ITCD e ITBI cerca de 1,2% do PIB e sua participação na carga total foi de apenas 3,5%. Já nos países da OCDE, os impostos sobre propriedade alcançaram, em média, 1,9% do PIB ou 5,4% da arrecadação global em 2007." (Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2. Brasilia: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. p. 25)

[50] Apesar de não existir previsão legal acerca da possibilidade de aplicação da progressividade para o ITCD, o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida nos autos do RE 562.045/RS, decidiu pela viabilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao referido imposto.

[51] LOBO TORRES, Ricardo. ob., cit., p. 339

[52] EUA: Internal Revenue and Customs – United States Departament of the Treasury (http://www.irs.gov); Reino Unido: HM Revenue and Customs (http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/); Alemanha: Global Property Guide http://www.globalpropertyguide.com/Europe/germany/Inheritance/); França: Global Property Guide (http://www.globalpropertyguide.com/Europe/france/Inheritance/).." (Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2. Brasilia: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. p. 25)

Por fim cabe manifestar-se a respeito de assunto já imensamente calcado pela doutrina, que concerne ao Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF). Pois, a aplicação de tal imposto teria imenso destaque nas políticas públicas tributárias que buscam a progressividade do sistema e, consequentemente, na consolidação de justiça social. Entretanto, o imposto, esculpido no art. 153, VII do texto constitucional, depende de Lei Complementar para sua aplicabilidade plena. Ocorre, porém, que faz 26 anos da promulgação da CF/88 e ainda não houve interesse político em instituir a Lei Complementar exigida pela Constituição Federal e, assim, dar efetividade ao referido imposto. Mais uma vez, depreende-se da análise das políticas públicas tributárias, que nosso poder político tem sua prática descompassada com a justiça social, objetivo constitucionalizado pelo povo brasileiro.

Neste cenário, resta evidente a ruptura, já ressaltada, entre os valores constitucionalmente balizados pelo povo brasileiro e as políticas públicas aplicadas pelos dirigentes de nosso país, cumprindo grifar o fato que, nos 26 de nossa constituição, houve mudanças substanciais nas ideologias partidárias daqueles que exercem o poder político, mas, no que tange a questão tributária, o desinteresse por uma reformulação na estrutura do sistema parece-nos ser de “inexplicável” consenso.

A seguir, passar-se-á buscar demonstrar algumas modificações no sistema tributário nacional que o tornariam mais úteis enquanto instrumento para a consecução de uma política tributária mais justa e, portanto, hierarquizada aos valores constitucionais do estado democrático brasileiro.

4.1.2 Considerações acerca de uma política tributária mais justa

Não desconsiderando a imprescindibilidade de maior aprofundamento acerca das considerações a seguir expostas, bem como eventuais críticas que sobre determinados entendimento, cumpre-se trazer a baila breves observações que se entende far-se-iam relevantes na busca por um sistema tributário efetivamente condizente com os valores constitucionalmente esculpidos, em especial aquele que é cerne deste trabalho, justiça.

Nesse sentido, demonstra-se a evidente necessidade de regulamentação do imposto sobre grandes fortunas (IGF), exatamente por trata-se de imposto direto incidente sobre “grandes fortunas” e, portanto, ideal para a promoção de redistribuição de renda e, consequentemente, para a concretização de justiça sócia. Isto, pois, apesar de não estar disciplinado em Lei Complementar, conforme determina a Constituição Federal Brasileira, em seu artigo 153, VII, o imposto abarcará, como expressa a previsão constitucional, somente as “grandes fortunas” (utilizando a literalidade da expressão). A importância da instituição do referido imposto ganha ainda maior relevância ao se considerar que o Brasil é um país marcado por uma desigualdade econômica das maiores no mundo.

Na mesma senda, deve-se considerar uma reestruturação no Imposto de Renda a fim de promover um aumento no número de alíquotas e de sua progressividade. Ora, sendo o IR o imposto com maior viabilidade de apreciação da capacidade contributiva do indivíduo e importante instrumento de redistribuição de renda, resta evidente que este tributo merece um apreço muito maior de nossas políticas públicas que visem à concretização de justiça social.

Ainda referente ao IR, imprescindível reorientar a sua incidência sobre rendimentos oriundos do capital, aumentando a alíquota relativamente a essa origem, tendo em vista o fato de que os contribuintes que auferem tais rendas estão incluídos, cristalinamente, em parcelas da sociedade que se apresentam os níveis mais elevados de capacidade contributiva.

Deve ser considerado, ainda, um aumento sobre a carga tributária incidente sobre o patrimônio (ITR, ITCD, ITBI, IPTU, IPVA) diante da inexpressiva arrecadação que o Estado brasileiro apresenta sobre tal base, cerca de apenas 3,4% do total da arrecadação tributária brasileira.

Ora, os impostos incidentes sobre o patrimônio possuem forte caráter extrafiscal e tratam-se de bons instrumentos para a consecução de justiça na tributação. Portanto é cristalino que tais impostos merecem maior destaque no sistema tributário brasileiro.

E no que tange a tributação sobre o patrimônio, ganha relevância a necessidade de uma reestruturação de alíquotas e da carga tributária máxima também no ITCD. Referido imposto caracteriza-se como o maior instrumento de redistribuição de renda de caráter intergeracional. E no Brasil, é notório o fato de que, nos mais diversos ramos do mercado, são poucas famílias que se

encontram no fastígio do poder, um dos principais fatores que caracterizam a alta concentração de renda do país.

Portanto, imprescindível para uma tributação que vise a justiça social que o ITCD seja readequado a patamares mais próximos daqueles existentes em países desenvolvidos, com mais faixas de alíquotas e uma incidência de alíquota máxima muito além daquela fixada hoje pelo senado federal (8%).

Ainda, em vista de uma real efetivação de justiça social no Brasil, deve ser considerada uma redução no numero de tributos existentes no sistema tributário nacional, atualmente em número superior a 80. Têm-se desnecessariamente tributos com a mesma motivação de incidência, a exemplo do IRPJ e a CSLL. No mesmo sentido, há tributos que visam arrecadação para o financiamento de um mesmo setor, caso da Seguridade Social. Pois para seu financiamento o Sistema Tributário Nacional institui diversos tributos, como PIS/PASEP, COFINS, CSLL, SAT, além das contribuições sobre salários (pagos pelos empregados) e sobre a folha de pagamento (pago pelos empregadores).

Tendo em vista que o elevado número de tributos enseja em uma inútil complexidade do sistema tributário nacional o que dificulta a fiscalização e dá ensejo a sonegação, a redução do número de tributos no Brasil é medida que se impõe para a consecução de uma tributação substancializada pelos valores vetores do estado democrático de direito.

Para um sistema tributário brasileiro realmente justo imprescindível uma reavaliação de todos os mecanismos que implicam renuncia fiscal (isenções, anistias, remissões e imunidades). No Brasil, veem-se tais mecanismos como instrumentos de realização de privilégios para determinados indivíduos com relações mais estreitas com os dirigentes do poder político, benesses concedidas sem características objetivas que as justifiquem, o que agrava ainda mais a injustiça tributária vista no país.

Aliás, em crítica a tais mecanismos, cabe trazer à baila a doutrina de Tipke e Yamashita:

> Com frequência é sugerido que os incentivos fiscais sejam substituídos por subvenções abertas (prestações de transferência), desde que haja uma justificativa para tais medidas. Deste modo, o Direito Tributário seria reconduzido à sua verdadeira função, qual seja, a de obter, de modo justo, os recursos necessários para o orçamento de cada ente federativo.
> No entanto, os políticos têm uma predileção por incentivos fiscais, porque, pela experiência, o cidadão reage melhor a incentivos fiscais do que a subvenções abertas (de

> modo que a finalidade extrafiscal é alcançada mais eficazmente) e porque incentivos fiscais parecem adequados aos políticos para conquistas a simpatia dos beneficiados."[53]

Assim, entende-se mister manifestar a necessidade de estabelecimento de novos critérios para a distribuição dos recursos arrecadados entre os estados e municípios, na medida em que o atual critério favorecem um aumento das desigualdades econômicas dentro do país.

Como exemplo, tem-se o caso do ICMS tributado na origem que dá ensejo a uma imensa discrepância na repartição dos recursos entre os estados da federação. Pois, *"em 2007, dos 7,1% do PIB arrecadados com ICMS mais da metade, 55,5% coube aos quatro estados do Sudeste (SP, RJ, MG, ES), enquanto os nove Estados do Nordeste (MA, PI, CE, RN, PB, PE, SE, AL, BA) ficaram com apenas 14,8%. A receita per capita média no sudeste é cerca de 2,7 vezes a do Nordeste."*[54]

Nota-se, de tais dados, que a forma de repartição adotada pelo sistema tributário brasileiro vai cristalinamente de encontro a um dos objetivos fundamentais da carta magna brasileira que se faz alinhado à ideia de justiça social, qual seja, a redução das desigualdades sociais e regionais.[55]

Assim, novos critérios devem ser a adotado para a distribuição dos recursos entre os municípios e estados na federação brasileira. Como exemplo, pode ser citada a adoção de critérios cumulativos como a distribuição: diretamente proporcional a população; inversamente proporcional ao IDH – Índice de Desenvolvimento Humano; inversamente proporcional à renda per capita.

Em linhas conclusivas, entende-se que a adoção de tais considerações aqui expostas traria um maior alinhamento entre as políticas públicas tributárias e o valor justiça, vetor maior que dá origem aos princípios constitucionais arraigados na Constituição Brasileira.

Não se olvida, evidentemente, a necessidade de uma reestruturação de maior incisividade e completa do sistema tributário brasileiro a fim de adequa-lo aos valores que dão suporte aos fundamentos do estado democrático de direito.

---

[53] TIPKE, Klaus; YASHAMITA, ob., cit., p. 39-40.

[54] MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. Análise Crítica do Sistema Tributário Nacional e Sugestões para Seu Aperfeiçoamento. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2604, 18 ago. 2010.

[55] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
[...]
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Entretanto, a política brasileira tem exteriorizado que uma verdadeira reforma estrutural tributária faz-se ainda muito distante da realidade, a ponto de ver-se, ainda hoje, o direito tributário como um sistema justo – mera utopia do pensar.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se com o presente trabalho exteriorizar o descompasso experimentado pela estado brasileiro entre seu sistema tributário e os valores que dão fundamento ao estado democrático de direito, especialmente, a consecução de justiça social.

Para tanto, num primeiro momento demonstrou-se as linhas evolutivas do direito tributário no mundo e no Brasil. Continuamente, foi apresentada a necessidade de um hodierno pensamento do direito, enquanto sistema aberto, permeável a valores e a outras áreas do pensar. Concluindo, evidenciou-se a discrepância entre realidade tributária brasileira e os valores base do estado democrático de direito brasileiro, em especial o ideal de justiça social.

Neste cenário, resta evidenciado que o direito tributário no Brasil, sempre se exteriorizou através de uma postura de desinteresse na concretização de justiça por parte daqueles que detém o poder político.

Os avanços tributários que se veem no Brasil se resumem a proteger o contribuinte do braço forte do estado, rígido em seu poder exatório. Assim, ao longo dos anos foi sendo criados obstáculos ao exercício de poder do estado, mantendo-se, porém, sempre essa relação de poder entre estado e contribuinte, acarretando em manifesta e permanente tensão na relação tributária.

Entretanto, criarem-se ferramentas pontuais para mitigar essa relação de poder não basta para alcançarmos um sistema tributário efetivamente justo e que cumpra seu papel social.

Faz-se necessária uma nova visão do substrato tributário, delineada por uma consciência civilizatória e pela percepção da imprescindível cooperatividade que o ser humano necessita para a manutenção da espécie, fato que brota cada dia com maior clarividência no seio social diante do acelerado crescimento da interdependência entre países, estados, municípios, indivíduos.

Para tanto, faz-se mister uma reaproximação entre a hierarquização axiológica trazida pelo pensamento contemporâneo - que busca dar permeabilidade ao direito a fim deixar-se ser tocado pelo valor justiça – com as práticas tributárias a serem implementadas por nossos dirigentes, com vista a adequa-lo aos fundamentos do estado democrático de direito.

Ao que nos parece, no entanto, é que no Brasil os interesses privados acabam sempre por prevalecer. E assim, valores como justiça, equidade, solidariedade - que dão suporte axiológico ao estado democrático de direito – perecem na vazia legalidade do sistema positivo tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil.* São Paulo: Sinafresp, 2000

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. *História do Tributo no Brasil.* V.1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 7ª Ed. São Paulo. 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Teoria do Estado e Ciência Política*. 3ª Ed. São Paulo. Saraiva. 1995.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução n.º 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso l, e § 1°, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado, 1992. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383 Acesso em: 05 de agost de 2014.

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

CASTILHO, Ricardo. *Justiça Social e Distributiva*. São Paulo. Saraiva

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.* São Paulo. Dialética. 1996

COSTA, Jorge Alcides.“História da tributação: do Brasil-colônia ao Imperial”. SANTI. Eurico Marco Diniz. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1ª Ed. São Paulo: editora Saraiva, 2008

FILHO, Marçal Justen. Sistema Constitucional Tributário – Uma Aproximação Ideológica. *in Revista Interesse Público nº 2*. 1999

FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. São Paulo. Malheiros. 2010.

Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2. Brasilia: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2014

MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. Análise Crítica do Sistema Tributário Nacional e Sugestões para Seu Aperfeiçoamento. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2604, 18 ago. 2010. Disponível em: HTTP://jus.com.br/artigos/17218. Acesso em: 19 de março de 2014.

MARTINS, Ives de Gandra da Silva. *Uma teoria do Tributo*. São Paulo. Ed. Quarter Latin. 2005

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2 Ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2008

SANTI. Eurico Marco Diniz (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1ª Ed. São Paulo: editora Saraiva, 2008

TIPKE, Klaus; YASHAMITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo. Malheiros. 2002